

УДК 335.64

Дороженко Л. І.Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету**СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ**

У статті розкриваються основні сутнісні підходи до трактування системи управління витратами. Визначено бачення різних науковців проблеми впровадження управління витратами, зокрема через систему бюджетування, посилення контролю за носіями, центрами виникнення і центрами відповідальності за витрати. Висвітлені основні елементи системи, такі як: облік, аналіз, контроль, планування, калькулювання. Окреслено невирішені проблеми у даній сфері дослідження.

Ключові слова: Витрати, управління витратами, оптимізація витрат, бюджетування, центри відповідальності, облік, аналіз, контроль витрат, планування, калькулювання, мінімізація витрат.

Постановка проблеми. В умовах сучасної конкуренції вітчизняним підприємствам надзвичайно важко знайти ефективні шляхи покращення фінансово – господарської діяльності. Значний вплив на погіршення функціонування підприємств зумовила світова фінансова криза, наслідки якої суттєво відчужаються і по сьогоднішній день. Нестабільність у сфері банківського кредитування, монополізація ринку, спад платоспроможного попиту є тими чинниками, які стримують розвиток економіки підприємства. Кожний суб'єкт господарювання, при здійсненні господарської діяльності враховує суму понесених витрат та одержаний дохід і визначає рівень економічного ефекту від реалізації своєї підприємницької ідеї. Від оптимізації та ефективного управління витратами значною мірою залежить успіх підприємства на ринку та його фінансовий результат.

Огляд останніх джерел, досліджень і публікацій. Щодо управління витратами, то у наукових колах точаться дискусії, стосовно трактування, основних завдань, складових системи управління витратами. Дослідженням цих питань займаються такі науковці як Голов С.Ф., Нападівська Л.В., Бутинець Ф.Ф., Чижевська Н.В., Панасюк В.М., Желюк Л.О., Савіцька Г., Цал-Цалко Ю., Карпова Т.М та інші.

Так Голов С.Ф. стверджує, що специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати є система управління витратами. Ю.Б. Кравчук, А.М. Турило зазначають, що управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку.

Також необхідно зазначити, що в процесі становлення системи управління витратами є труднощі, через низку причин:

по-перше – відсутність вхідної інформації, або її недоступність. Інформація про витрати підприємства не є публічною і дуже часто власники підприємств не дозволяють в будь – яких цілях використовувати таку інформацію;

по-друге відсутність чіткого нормативно – правового регулювання витрат, зокрема поділу їх на постійні та змінні, який дає змогу визначити беззбиткові обсяги виробництва на підприємстві;

по-третє система управління витратами здебільшого направлена на задоволення внутрішніх

потреб підприємства. Процес впровадження системи управління підприємством залежить тільки від волі керівника підприємства, не зобов'язується і не регулюється державою, тому не на всіх суб'єктах господарювання застосовується практика управління витратами. Що є підставою для недостатнього дослідження цієї системи.

Метою статті є вивчення теоретичних аспектів системи управління витратами в сучасних умовах.

Основний матеріал і результати. Одностайної думки стосовно сутності поняття управління витратами не існує. Під управлінням витратами, загалом, розуміють процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат, стимулювання їхнього зниження. Управління витратами є важливою функцією економічного механізму будь – якого підприємства [4, с. 44].

Як зазначає Косинська О.В. у своїй статті основним завданням управління витратами є пошук шляхів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів за допомогою основних функцій: планування, калькулювання, обліку, аналізу і контролю витрат внутрішньовиробничої діяльності, які взаємопов'язані між собою. Кожна окрема господарююча структура на підприємстві виконує ті чи інші функції управління витратами, але перед усіма ними стоїть одне завдання – оптимізація витрат.

Низка авторів, серед яких Давидович І.Є., Голов С.Ф., Мудра Т.М., Турило А.М., Ковтун С., Христенко Л.М. сходяться до думки, що управління витратами визначається головним чином як контроль за рівнем та формуванням витрат в сторону їх зниження.

Та необхідно відмітити, що управління витратами не може зводитись лише до мінімізації витрат, так як це може призвести до скорочення об'єму виробництва продукції. Оптимально-необхідний рівень витрат необхідно розраховувати заздалегідь, на стадії планування витрат, за допомогою комплексного економічного аналізу.

Т.М. Остапенко висловлює думку, що мінімізація витрат без врахування чинників може привести до таких негативних результатів як:

– втрата персоналу (мінімізація витрат на оплату праці), зниження обсягів реалізації продукції через падіння її якості (мінімізація матеріальних витрат, застосування застарілих видів сировини і матеріалів), втрата постачальників (мінімізація витрат на збут) та ін.;

– зниження якості обслуговування працівників (мінімізація витрат управління), відмова від виробництва за реалізації різних видів продукції (товарів, робіт, послуг), які користуються попи-

том (мінімізація витрат на освоєння новітніх технологій виробництва тощо);

– зниження технічного рівня виробництва (економія матеріальних та трудових витрат);

– недосконалість організації структури системи управління виробництвом та підприємством в цілому (скорочення адміністративно-управлінських витрат та загально-виробничих витрат) [1, с. 88].

Олех Н.Л. зазначає, що найбільш доцільною й ефективною є організація управління витратами відповідно до виробничої структури підприємства, що дає змогу пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб, оцінивши при цьому результати його функціонування та внесок у діяльність усього підприємства. Для цього організовується контроль витрат за носіями, центрами виникнення і центрами відповідальності за витрати [2, с. 143].

Залежно від технології виробництва та характеру продукції, що випускається, носіями витрат можуть бути вироби (напівфабрикати), групи однорідних виробів, види робіт тощо. Іншими словами, це види продукції підприємства, призначені для реалізації.

Звернувши увагу на історію виникнення вчення про управління витратами, відмітимо, що дана теорія виникла на початку 50-х років XIX ст. у США. Її вперше сформулював американський вчений А. Хігінс. Основою теорії було визначення витрат за центрами відповідальності.

Згідно з сучасним тлумаченням, центром відповідальності є сегмент діяльності підприємства, який очолює певна особа, що несе персональну відповідальність за встановлені показники роботи за даним сегментом.

У подальшому концепція центрів відповідальності знаходила своє втілення в методах та моделях спеціального спрямування, зокрема в методі «тариф-година-машина», що був розроблений американським дослідником Спенсером А. Такером. Сутність цього методу полягає в тому, що центри відповідальності на рівні основного виробництва уявляються за принципом закріплення груп устаткування (машин, агрегатів). Час роботи та вартість машино-годин визначають прямі витрати на оброблення [9, с. 46].

Радянські науковці також займалися дослідженням цього питання. Вони розглядали облік витрат за окремими дільницями. Наприкінці 1940-х років на підприємствах почали впроваджувати відкриття особових рахунків економії. А на початку 70-х рр. В. Б. Івашкевичем було визначено основні положення обліку витрат за центрами відповідальності.

Вітчизняні автори Кальєніна Н.В., Шумило Ю.О. вбачають основну мету у налагодженні системи управління саме в системі бюджетування, вони вважають, що впровадження на підприємстві системи бюджетування може розцінюватися як перший крок на шляху до управління витратами. При розробці бюджету підприємство обмежує розмір витрат, що плануються, і тим самим управляє ним [3, с. 46]. Бюджет компанії можна скласти з використанням нормативів витрат (нормування), а також шляхом жорсткого обмеження витрат структурних підрозділів та

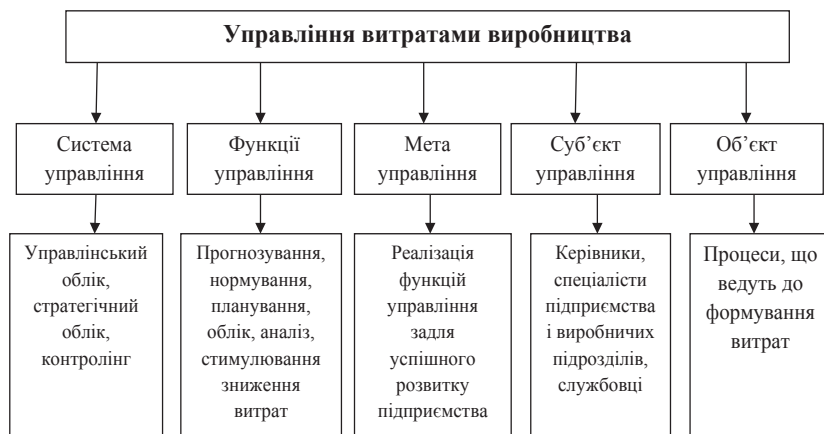


Рис. 1. Система управління витратами

встановлення менеджментом компанії лімітів (лімітування). Як показує практика, оптимальним є сполучення цих методів: лімітування застосовується до тих статей витрат, для яких не встановлені норми (комерційні та загальногосподарські витрати тощо).

А російський науковець Бондина Н. зазначає, що в умовах ринку бюджетування являється основою планування – найважливішої функції управління. Вся система внутрішньовиробничого планування повинна будуватись на основі бюджетування [4, с. 29].

Шумило О.Ю. додає, що при побудові бюджетів на витрати необхідно насамперед, поділити матеріали за видами продукції, яка випускається на підприємстві. Далі технологи складають технологічні карти, в яких зазначається перелік всіх необхідних матеріалів для кожного випуску продукції. Наступний крок – це розробка норм, згідно з якими відбуватиметься використання матеріалів під відповідний вид продукції. Такі кроки допомагають побачити, яка кількість матеріальних ресурсів, необхідна для виконання того чи іншого замовлення, і скільки виробничих запасів необхідно для виконання додаткового замовлення.

Шеховцева В.А. вважає, що налагодження дієвого механізму управління накладними витратами дасть змогу керівництву підприємства вчасно отримувати необхідну і достатню інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Він має бути зручним для підготовки і реалізації дій з управління накладними витратами і будувати його треба відповідно до основних завдань системи управління витратами.

Будь-яка система управління передбачає визначення об'єкта, суб'єкта, мети, завдань, функцій управління (рис. 1).

Об'єктом управління в системі управління витратами є процеси, операції, явища, які виникають на підприємстві під час його господарської діяльності, що розглядаються з точки зору здійснення витрат, тобто витрачання ресурсів [7, с. 47].

Витрати як об'єкт управління не завжди залежать від прийнятих управлінських рішень. Це пояснюється тим, що на підприємстві можуть виникати неконтрольовані витрати (наприклад, заміна деталей, устаткування, яке вийшло з ладу). Також часткова контрольованість витрат пояснюється і зовнішніми чинниками, такими як інфляційні процеси в країні, які ведуть до різких стрибків цін на матеріальні ресурси, зміною постачальників. Внаслідок виникнення незапланованих витрат та впливу зовнішніх факторів виникає не-

повна контрольованість витрат, та варіативний характер управління ними.

Так як управління витратами є органічною складовою системи управління підприємством загалом, то управління витратами має бути узгоджене і скоординоване з іншими об'єктами та сферами управління.

Управління затратами повинно мати превентивний (випереджальний характер). Багато затрат у діяльності підприємства безповоротні, а тому управління потрібно здійснювати частково до того як ці витрати виникають, а частково – у момент їхнього виникнення. Превентивність в управлінні затратами є основною характеристикою і багато в чому впливає на формування інших особливостей [8, с. 21].

Суб'єктом управління є власники та керівники підприємства, керівники середніх ланок, службовці, менеджери, робітники, тобто всі ті хто приймає участь у формуванні витрат підприємства.

Основною метою управління витратами вважається пошук шляхів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів за допомогою основних функцій: планування, калькулювання, обліку, аналізу і контролю витрат внутрішньовиробничої діяльності, які взаємопов'язані між собою (рис. 2). Косинська О.В. зазначає, що кожна окрема господарююча структура на підприємстві виконує ті чи інші функції управління витратами, але перед усіма ними стоїть одне завдання – оптимізація витрат.

Стосовно функцій системи управління, то твердження також розходяться. Частина авторів переконує, що система управління витратами передбачає наявність елементів управління. Зокрема, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило зазначають, що управління витратами є однією з найважливіших складових частин процесу управління підприємством. Загальна схема управління витратами складається з наступних елементів: мотива-

ція, контроль, облік, аналіз, прийняття рішень, планування, організація

Проте, наша думка сходиться до того, що облік, аналіз, контроль, планування, прогнозування, стимулювання зниження витрат є тими функціями, реалізація яких є невід'ємною складовою впровадження та реалізації системи управління витратами будь-якого підприємства.

Розглянувши схему функцій системи управління витратами, слід зазначити, що форми реалізації функцій відображають заходи, які необхідно реалізовувати на підприємстві задля отримання конкретних результатів. Так, функція прогнозування передбачає застосування методів прогнозних оцінок для визначення ймовірних даних щодо об'єктів, які впливають на формування витрат. Планування витрат здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня і структури витрат [10, с. 20].

Планування і прогнозування здійснюється на короткострокову і довгострокову перспективу. Планування витрат особливо необхідне при освоєнні нових ринків збуту, випуску нових видів продукції, нарощуванні потужностей виробництва, тобто витрат, пов'язаних із значним обсягом капітальних вкладень.

За допомогою аналізу виявляються відхилення фактичних даних від планових і причини цих відхилень. Аналіз витрат – одна з найважливіших функцій на початковій стадії управління витратами. Здійснюється з метою раціональнішого використання виробничих ресурсів, зменшення та економії витрат на виробництво, забезпечення зростання прибутку.

Аналіз дає змогу виявити відхилення фактичних даних від планових і їхні причини, визначити вплив факторних показників на зміну головного (результативного) показника, виявити резерви

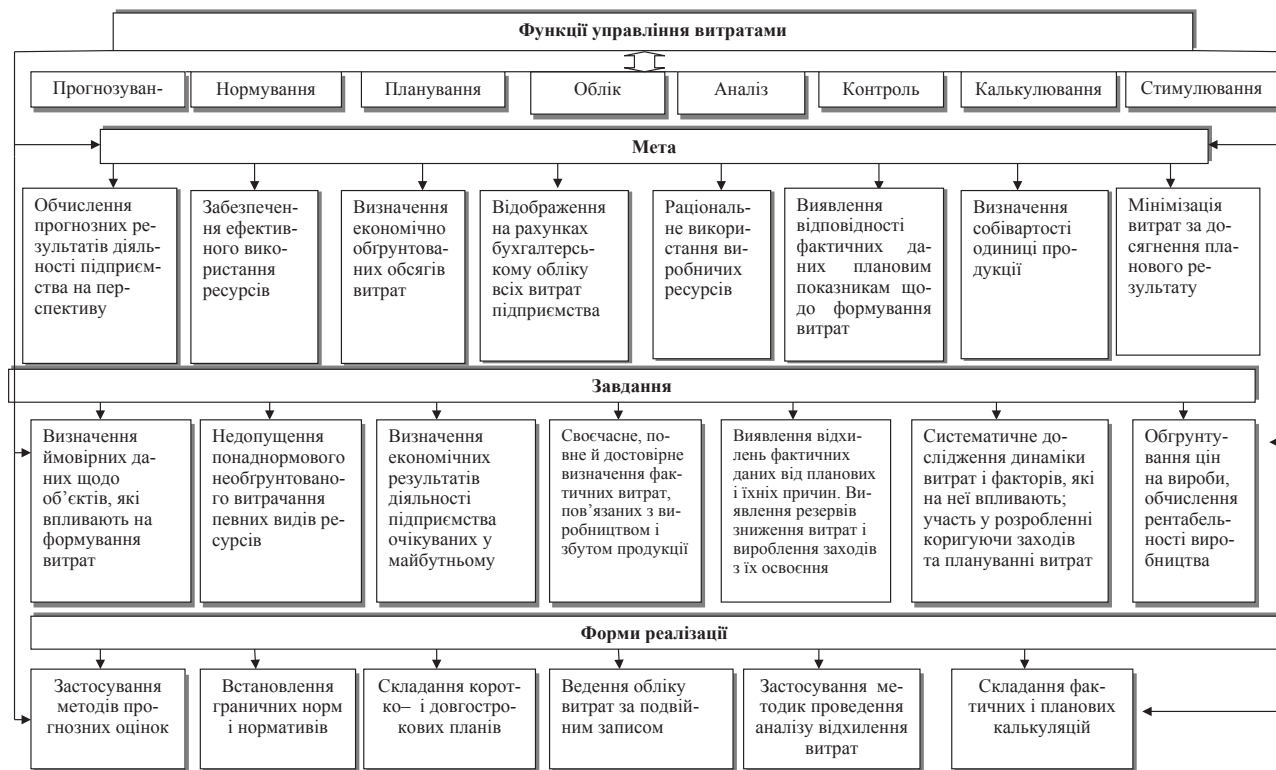


Рис. 2. Функції управління витратами

зниження витрат і виробити заходи з їх освоєння. Дозволяє оцінити роботу підприємства в динаміці за тривалий період часу, порівнювати результати діяльності з аналогічними підприємствами в галузі. При цьому застосовуються різні методики аналізу витрат підприємства

При калькулюванні визначається собівартість одиниці продукції. Калькуляція є основою для встановлення ціни на продукцію, визначення рентабельності виробництва. Кінцевим результатом калькуляційних розрахунків є складання калькуляції, тобто документу, в якому представлені всі витрати на виробництво і реалізацію одиниці

конкретного виду продукції у розрізі статей калькуляції.

Висновки. В ході дослідження автором було проаналізовано погляди різних науковців на теоретичні аспекти та критеріальні ознаки побудови системи управління витратами. Частина авторів висвітлює своє бачення у мінімізації витрат при заданих обмежувальних чинниках. Інші висловлюють тезу, щодо контролю витрат за носіями, центрами виникнення і центрами відповідальності. Низка авторів, включаючи російських науковців, вбачають основою управління витратами – бюджетування.

Список літератури:

1. Економічна сутність управління витратами Т. М. Остапенко // Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка», № 2'2013. – С. 85-91.
2. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності / Н. Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 4. – С. 143-150.
3. Інструментарій системи управління витратами підприємства [Текст] / Н. В. Кальєніна // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємство : науково-виробничий журнал. – 2011. – № 4. – С. 104-106.
4. Бондина Н. Бюджетирование – основа системы управления затратами / / Международный сельскохозяйственный журнал : Научно-производственный журнал о достижениях мировой науки и практики в агропромышленном комплексе / М-во сельского хозяйства РФ. – М., 1957. – 2011. – № 3. – С. 28-29.
5. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
6. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр учбової літератури, 2006. – 120 с.
7. Данилко В. К., Кушніренко О. М., Марченко К. С. Управління витратами : навч. посібник. – К. : Каравела, 2012. – 216 с.
8. Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлапшов Л. Ю., Макухін Г. А. Управління затратами підприємства : монографія. – Київ : Лібра, 2007. – 320 с.
9. Управління витратами : навч. посіб. / М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін.; За заг. ред. М. Г. Грещака. – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с.
10. Давидович І. Є. Управління витратами : навчальний посібник. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

Дороженко Л. И.

Винницкий учебно-научный институт экономики
Тернопольского национального экономического университета

СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Резюме

В статье раскрываются основные сущностные подходы к трактовке системы управления затратами. Определено видение разных ученых проблемы внедрения управления затратами, в частности через систему бюджетирования, усиление контроля за носителями, центрами возникновения и центрам ответственности за затраты. Освещены основные элементы системы, такие как: учет, анализ, контроль, планирование, калькулирование. Определены нерешенные проблемы в данной сфере исследования.

Ключевые слова: расходы, управление затратами, оптимизация затрат, бюджетирование, центры ответственности, учет, анализ, контроль затрат, планирование, калькулирование, минимизация затрат.

Dorozhenko L. I.

Vinnitsia Training and Research Institute of Economy
Ternopil National Economic University

COST CONTROL ENTERPRISE AND ITS IMPROVEMENT AREAS

Summary

In this article the main substantive approaches to the interpretation of cost management. Definitely different vision researchers the problem of implementing cost management, particularly through the budgeting, strengthening control over the media, centers of origin and centers of responsibility for costs. The basic elements of the system such as: accounting, analysis, control, planning and costing. Outlined unsolved problems in this area of research.

Key words: costs, cost management, cost optimization, budgeting, responsibility centers, accounting, analysis, cost control, scheduling, costing, cost minimization.