

УДК 658.012:338

Є. В. Міцук,
канд. економ. наук, доцент ДВНЗ «Криворізького національного університету»

ПОПЕРЕДЖЕННЯ НЕПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ І ВИДАТКІВ

У статті обґрунтовуються методичні підходи до контролювання окремо витрат і видатків, що дозволять запобігти неплатоспроможності промислових підприємств. Розглянуто практичне застосування пропонованих підходів.

Ключові слова: видатки, витрати, затрати, неплатоспроможність

The article substantiated methodological approaches to control separately the costs and expenses that will prevent the insolvency industry. We consider the practical application of the proposed approaches.

Keywords: costs, expenses, costs, pay

Вступ. Проблема попередження неплатоспроможності промислових підприємств досі не знайшла остаточного вирішення. Важливим моментом у її розв'язанні є уточнення і розмежування ряду понять, зокрема таких, як витрати і видатки.

У науковій літературі мають місце три категорії: затрати, витрати, видатки. У певних наукових джерелах зміст цих понять ототожнюється, а у певних – навпаки, науковці вбачають суттєві відмінності між ними. Неоднозначність визначення термінів «витрати» і «видатки» погіршує розуміння, комплексність і системність підходу до цих економічних категорій, ускладнює визначення їх об'єктивної величини, що в кінцевому підсумку негативно впливає на процес аналізу витрат і видатків, контроль за їх величинами і, як наслідок – на платоспроможність підприємства.

Таким чином, виникає необхідність в удосконаленні методичних підходів до контролювання окремо витрат і видатків промислових підприємств, що дозволить запобігти їх неплатоспроможності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретичних та прикладних засад управління витратами підприємств зробили такі вітчизняні та іноземні науковці: І.Алексєєв, І.Балабанов, М.Білик, І.Бланк, В.Бочаров, Ф.Бутинець, В.Гєсць, С.Голов, С.Данилюк, Н.Данилюк, М.Данилюк, Р.Дафт, А.Загородній, У.Когут, М.Колісник, О.Крайник, Є.Криківський, П.Кузмішин, О.Кузьмін, В.Лещій, О.Мельник, О.Орлов, Г.Партич, Й.Петрович, Ю.Погорелов, А.Поддєрогін, В.Самочкін, Н.Селєзньова, О.Терещенко, О.Тимофєєва, А.Турило, Д.Хан, В.Хруцький, Ю.Цал-Цалко, Н.Чухрай, А.Шермет, Д.Шим, В.Янік та інші. Переліченими вченими досліджувалися питання сутності і класифікації витрат, методологічні й методичні засади управління ними за різними підходами. Однак не достатньо розробленим, на наш погляд, залишився той аспект, при якому окремо контролювався б рівень витрат та рівень видатків.

У науковій літературі відсутній єдиний погляд на трактування сутності контролю. Його визначають і як «перевірку певних об'єктів для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та фіксування небажаних фактів» [1, с. 9] і як «систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів» [2, с. 34]. У зв'язку з цим контролювання рівня витрат і видатків, на нашу думку, має полягати у встановленні відхилень їх фактичного рівня від запланованого для запобігання та протидії неплатоспроможності підприємств. Поставлене завдання є особливо актуальним в умовах кризових процесів, що нині відбуваються в економіці.

Необхідно зазначити, що більшість вітчизняних промислових підприємств є складовими корпоративних структур, які характеризуються значними обсягами виробничо-господарської діяльності, високим рівнем диверсифікації діяльності, наявністю чисельних взаємозв'язків, складністю вертикальних та горизонтальних взаємозв'язків тощо. Безперечною перевагою у цьому контексті є впровадження на підприємствах система бюджетування, яка передбачає чіткий розподіл обов'язків між усіма виконавцями бізнес-процесів, а також закріплення за відповідними працівниками структурних підрозділів функцій щодо планування, збору, аналізу, контролю, обліку та регулювання витрат. Налагоджений процес бюджетування дозволяє уникнути проблем, пов'язаних з оперативним збором інформації про виникнення витрат, аналізу виконання плану витрат, порівняння планових даних і фактичної облікової інформації про витрати.

Незважаючи на перелічені позитивні моменти відмітимо, що особливості формування та розвитку в країні податкового, бухгалтерського, управлінського обліку зумовили виникнення значних суперечностей та невідповідностей щодо ідентифікації сутності та складу витрат і видатків підприємств.

Тому, актуальність даної статті обумовлюється необхідністю удосконалення методичних підходів до контролювання рівня витрат та рівня видатків промислових підприємств з метою попередження їх неплатоспроможності.

Постановка задачі. Метою статті є удосконалення методичних підходів до аналізу та контролювання рівня витрат і рівня видатків на промислових підприємствах з метою попередження та протидії їх неплатоспроможності.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є наукові концепції та теоретичні розробки вітчизняних і закордонних учених з проблем управління витратами підприємств. У процесі проведення дослідження використовувались методи аналізу, синтезу і логічного узагальнення; структурно-функціональний метод, статистичні методи.

Результати. Аналіз закордонного досвіду свідчить про чітке розмежування понять «витрати» і «видатки». Зокрема, Радою зі стандартів фінансового обліку Сполучених Штатів Америки використовується такий підхід:

- витратами вважають «відтік або інше використання активів й/або виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, ... та включаються в розрахунок прибутку»;
- видатками розуміють зменшення власного капіталу у результаті побічних або випадкових угод господарюючого суб'єкта й всіх інших операцій, подій та обставин, які здійснюються на нього вплив протягом періоду, за винятком виплат власникам [3].

У даному підході можна певною мірою погодитися з визначенням витрат, але поняття видатки, на наш погляд, потребує уточнення.

Крім того, у західному управлінському обліку за необхідності використовуються термін «затрати», який означає прямі затрати, пов'язані з виробництвом продукції, що включають прямі затрати на матеріали, прямі затрати на працю та частину накладних затрат, що не впливають на розмір прибутку, навіть на момент реалізації продукції [4, с.21].

Науковець С.Г. Чигасов визначає видатки як реальні або можливі витрати фінансових ресурсів підприємства [5]. Дане трактування дуже вузьке та несе в собі суперечність пов'язану з відсутністю єдиного підходу до визначення фінансових ресурсів та їх складу як серед вітчизняних, так і серед зарубіжних учених. Неоднозначність тлумачення змісту фінансових ресурсів впливає з ряду причин, серед яких: наявність різних форм їх прояву, а також адаптування термінів кожним науковцем під вирішення завдань власного дослідження.

У роботі [6, с.179] надається найбільш уживане визначення поняття затрати: «затрати являють собою оцінене у грошовому вираженні споживання виробничих факторів з метою виготовлення і збуту продукції і підтримки працездатності підприємства». При цьому, зазначає автор згаданої роботи, затрати не слід плутати з видатками в цілому і витратами.

Відомо, що більшість вітчизняних учених сходяться у думці про відмінності у визначенні витрат у бухгалтерському та економічному тлумаченні, погоджуючись, що витрати у першому випадку – це тільки конкретні витрати ресурсів, а в другому випадку поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання [1; 4, с.18].

Зокрема, П(С)БО 16 «Витрати» містить як категорію «витрати», так і «затрати», при цьому витрати відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, а в П(С)БО 18 «Будівельні контракти» використовується лише термін «витрати».

Економічний підхід до сутності витрат, що характеризує генезис, показує діалектичну єдність та трансформацію одного виду витрат в інший запропонований науковцем А.М. Турило. Його бачення витрат як грошового вираження величини економічних ресурсів підприємства у застосованій та споживаній

формах, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства та досягнення поставленої мети [7], на нашу думку, доцільно обрати за методичну базу для аналізу витрат.

Необхідно відмітити висновок, який робить у результаті проведеного дослідження колектив авторів у монографії [8, с.18]. Науковці узагальнили дослідження у таких формулюваннях:

- витрати відносяться до структури ресурсів, які використовуються у виробничій діяльності;
- видатки відносяться до операційної діяльності підприємства, до його грошових потоків, оскільки виникають у процесі його поточної операційної діяльності й вимагають для своєї оплати коштів;
- затрати із грошовими потоками не пов'язані та служать елементом, що формує показник собівартості.

Наведені твердження носять дискусійний характер. Наголосимо лише на такому: видатки дійсно, на наш погляд, відносяться до грошових потоків підприємства і вимагають для своєї оплати коштів, але пов'язані вони не лише з операційною діяльністю, а й з інвестиційною та фінансовою також.

Стосовно поняття «видатки» відмітимо дослідження Т.В. Приходько, в якому аналізуються випадки ототожнення цієї категорії з поняттям «виплати» та випадки їх протиставлення [6]. Розбіжності між цими двома термінами інтерпретуються таким чином: виплати є фактичною витратою грошей, а видатки – є як оплатою грошми, так і виникненням фінансових зобов'язань [6, с.179], але ми з таким поглядом не погоджуємося. При аналізі видатків і платежів з погляду потоку платежів, у [6] наводиться таке визначення видатків: видатки являють собою негативний потік платежів, тобто зменшення платіжних засобів. Відповідно до цього тлумачення затрати і видатки можуть як збігатися, так і не збігатися між собою, причому відповідні розбіжності можуть мати як тимчасовий, так і предметний характер. Розбіжності у тимчасовості затрат і видатків полягає у віднесенні їх до різних звітних періодів: видатки відображаються в обліку на момент платежу, а затрати – на момент споживання у виробничому процесі [6, с.179].

Певною мірою схожий підхід до категорії «видатки» наведено в роботі [9]. Її автором під видатками розуміються будь-які виплати, які здійснює підприємство в процесі своєї господарської діяльності. Ми вважаємо, що з таким підходом варто погодитися, але з певними коректуваннями: при розкритті змісту видатків доцільно враховувати необхідність погашення поточних зобов'язань підприємства, оскільки у певні періоди їх величина може суттєво перевищувати рівень витрат, необхідних для здійснення операційної діяльності. Крім того, їх величина відіграє одну з визначальних ролей у рівні ліквідності та поточної платоспроможності підприємства. У [6, с.179] також до видатків відносять погашення раніше отриманих позик.

Отже, на основі узагальнення думок науковців, вважаємо, що під видатками підприємства необхідно розуміти сукупність витрат та величину погашення поточних зобов'язань, що виникають в процесі господарської діяльності підприємства, являють собою негативний потік платежів, виражаються оплатою грошовими коштами і мають за основне призначення – забезпечення календарного фінансування визначених груп поточних та капітальних витрат.

Керівництву підприємства необхідно постійно здійснювати контроль за системою бюджетів і центрами відповідальності витрат, проводити факторний аналіз відхилень, своєчасно вносити відповідні коригування, що дасть можливість у ході контролювання прискорити прийняття управлінських рішень про управління витратами.

Відтак, розмежувавши поняття витрати та видатки визначимо підходи до контролю за їх величиною.

Під час планування визначається перелік витрат і видатків, які необхідно здійснити. Далі на основі ґрунтового аналізу необхідно їх проранжувати щодо черговості здійснення. Найвищий ранг присвоюється тим видаткам, від яких безпосередньо залежить функціонування підприємства – це видатки на:

- підтримання мінімально необхідного обсягу виробництва;
- на енергоресурси;
- оплату праці;
- податкові платежі.

Для контролю за рівнем платоспроможності підприємства використовується запланована величина поточних зобов'язань. Дана величина умовно розподіляється на кожен вид витрат підприємства. Такий розподіл виконується експертно, в тому числі він може бути пропорційним.

У короткостроковому періоді, який складає не більше однієї декади, при виконанні бюджетів заплановані видатки здійснюються в порядку їх черговості, яка визначена згідно з ранжуванням, виконаним під час планування.

У процесі виконання бюджетів відбувається другий етап ранжування запланованих видатків, який полягає у визначенні черговості їх оплати.

Оплата запланованих видатків коригується відповідно до фактичної можливості підприємства на поточний момент. Слід зазначити, що оплата видатків може відкладатися не більше, ніж на 3 місяці. Зазначений термін у вітчизняному законодавстві (Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом») є граничним для порушення кредитором справи про визнання позичальника банкрутом.

З метою збереження досягнутого рівня ліквідності та платоспроможності необхідно контролювати значення відповідних показників, що їх характеризують. При цьому необхідно обрати певний показник, який якнайточніше характеризуватиме платоспроможність підприємства і контролювати його значення у кожен момент господарської діяльності підприємства.

При виконанні бюджетів підприємства фактичний рівень платоспроможності може не відповідати бажаному (плановому). Тому слід перевірити, чи може здійснення певних видатків привести до погіршення платоспроможності до небажаного рівня – якщо так, то в періоді, тривалість якого перевищує одну декаду, не здійснюються видатки з найменшим рангом у даному періоді.

Відтак необхідно кожен раз оцінювати фактичний рівень платоспроможності, а в разі отриманого відхилення коригувати здійснення витрат та оплату видатків.

У випадку, коли в поточному періоді рівень платоспроможності не відповідає бажаному чи плановому і при цьому підприємство не отримало певні товари (роботи чи послуги) видатки на здійснення яких мають найменший ранг, то для забезпечення платоспроможності на плановому рівні їх отримання відкладається до наступного періоду, в якому буде здійснене нове ранжування відповідно до поточних потреб підприємства.

При виконанні бюджетів підприємства може мати місце перевищення фактичної величини грошових коштів над плановим значенням. Дану величину можна спрямувати на оплату раніше відкладених видатків.

Тому в ситуації, коли здійснення запланованих видатків може призвести до погіршення платоспроможності підприємства до небажаного рівня, не здійснюються видатки з найменшим рангом у цьому періоді.

Отже, контролю за рівнем витрат і видатків передують аналіз, на основі якого здійснюється їх ранжування. Такий контроль має на меті збереження досягнутого на підприємстві рівня ліквідності та платоспроможності.

Очевидно, що для того, щоб такий контроль був дієвим та ефективним, його здійснення повинно бути в режимі реального часу (інтерактивному режимі), а засобом при цьому виступатиме процес бюджетування.

Яскравим прикладом у цьому контексті є ТОВ «Метінвест холдинг», до складу якого входять гірничорудний дивізіон, дивізіон сталі та прокату, а також дивізіон вугілля та коксу. Своєю чергою, у структурі кожного дивізіону налічується по кілька крупних промислових підприємств. На даних підприємствах впроваджена інформаційна система «my SAP ERP» – портфель додатків, який включає не тільки управління людським капіталом, фінансами та оперативною діяльністю, але й можливості аналітики. У даній системі є модуль «Бюджет», операції в якому можуть здійснювати співробітники центру управління витратами та бюро супроводу системи по управлінню бюджетом УК my SAP.

Таким чином, керівництво ТОВ «Метінвест холдинг» має можливість контролювати рівень видатків і витрат усіх своїх структурних підрозділів, що має дозволяє правильно розподіляти та збалансувати ресурси між ними. Наприклад, при виявленні нестачі грошових коштів для оплати видатків на Металургійному комбінаті «Азовсталь» можна відкласти здійснення видатків з меншим рангом на Авдіївському коксохімічному заводі, а «вивільнені» грошові кошти спрямувати на «Азовсталь».

Розглянемо пропоновану методику на прикладі контролю за рівнем витрат і видатків на ПАТ «Центральний гірничо-збагачувальний комбінат».

У ході дослідження нами з'ясовано, що наприкінці вересня 2011 р. рівень платоспроможності ПАТ «Центральний ГЗК» був достатнім. Значення коефіцієнтів кращі за нормативні можуть бути і в жовтні, якщо комбінат продовжувати проводити політику по збереженню досягнутого рівня платоспроможності.

Проаналізуємо проект бюджету фінансових потоків на ПАТ «Центральний ГЗК» за жовтень 2011 р. Усі заплановані видатки проранжовано відповідно до черговості їх здійснення в даному періоді. Під час виконання бюджету здійснюється ранжування видатків за черговістю їх оплати (табл. 1).

Таблиця 1. Ранжування видатків за черговістю їх здійснення на ПАТ «Центральний ГЗК» (згідно з витратною частиною бюджету фінансових потоків, жовтень 2011 р.)

Найменування статей бюджету	Ранг	Найменування статей бюджету	Ранг
Виробничий бюджет:		Поточні ремонти	8
Електроенергія	1	Послуги підрядних організацій	29
Енергоресурси, у т. ч.		Транспортні витрати	9
Газ природний з транспортуванням	2	Митне оформлення	10
Вода питна та стоки	2	Комісійна винагорода	44
Заробітна плата з нарахуваннями	3	Додаткові збори	12
Сировина, в т.ч.:		Обслуговування касового апарату	28
Бентонит	4	З/д-тариф	5

Ізвестняк	4	Витрати на утримання соціальної сфери	48
ТМЦ , в т.ч. :		Фінансова допомога стороннім організаціям	52
Промсировина	5	Матеріали та послуги по адмін.-госп. управлінню	30
Автошини	5	Послуги по транспортному відділу	18
Стрічка трансп.	5	Послуги по забезпеченню безпеки	19
Спецодяг	6	Інші	43
ПММ , в т.ч. :		Юридичні, аудиторські послуги	27
Дизельне паливо	7	Послуги нотаріусу	10
Бензин	7	Послуги зв'язку	39
Масляні матеріали	7	Капітальні ремонти	13
Платежі до бюджету	1	Матеріальна допомога фізичним особам	52
Послуги сторонніх організацій , в т.ч. :		Засоби масової інформації	41
Відділ головного енергетика	23	Медичне страхування	20
Відділ головного механіка	22	Врегулювання спорів у судах	25
Наукові роботи	37	Укррудпром (консалтингові послуги)	33
Маркшейдерсько-геодезичні роботи	21	Послуги банку	17
Буровибухові роботи	14	Переобладнання бази відпочинку	51
Послуги з переукладання рудних хвостів	15	Охорона при вибухах	16
Витрати на охорону навколишнього середовища	2	Невиробничий бюджет, в т.ч. :	
Інформаційні послуги	38	Податок на прибуток	1
Витрати на охорону праці	24	ПДВ	1
Диспетчерське управління гірничо-транспортним обладнанням	32	Інші витрати	46
Перепланування конторських приміщень під бібліотеку	50	Сервісне обслуговування автомобілів	26
Підписка на періодичні видання	47	Командировочні	34
Послуги по відділу корпоративного управління	19	Підвищення кваліфікації	42
Придбання ТМЦ за рахунок коштів від здачі м/брухту	31	Послуги спецзв'язку	35

Ранжування здійснено методом Делфі, експертами при цьому виступали працівники планово-економічних служб ряду гірничо-збагачувальних комбінатів.

Згідно з даними ПАТ «Центральний ГЗК» не оплата ряду видатків фактично означає їх нездійснення або не отримання відповідних послуг, за іншими статтями видатків не оплата приводить до зростання кредиторської заборгованості. Однак, відповідно до вищеприписаного підходу, з метою збереження досягнутого рівня платоспроможності ПАТ «Центральний ГЗК» не може перевищувати визначену величину поточних зобов'язань.

Виявлено, що для збереження досягнутого рівня платоспроможності у жовтні 2011 р. необхідно скоротити витратну частину бюджету фінансових потоків на 7%. З цією метою в жовтні неоплаченими, але здійсненими видатками можуть бути видатки на юридичні, аудиторські та консалтингові послуги.

Здійснення таких видатків доцільно відкласти: фінансову допомогу стороннім організаціям; переобладнання бази відпочинку; перепланування конторських приміщень під бібліотеку; матеріальну допомогу фізичним особам (в частині, що не обумовлена колективним договором); утримання соціальної сфери; передплату на періодичні видання; комісійну винагороду; підвищення кваліфікації; засоби масової інформації; послуги нотаріуса; наукові роботи; послуги спецзв'язку; відрядження; і т. далі згідно зі здійсненим ранжуванням.

Таким чином, використання запропонованих методичних підходів щодо контролю за рівнем витрат і видатків дозволяє відслідковувати зміни в рівні платоспроможності підприємства на основі контролю за їх величиною в інтерактивному режимі.

Висновки. Таким чином, наукова новизна даної статті полягає в удосконаленні методичних підходів до контролю за рівнем витрат і видатків, що на відміну від існуючих дають змогу в режимі реального часу контролювати можливі зміни у рівні платоспроможності промислових підприємств. Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що використання запропонованого підходу усуває недолік існуючої системи управління на промислових підприємствах, який полягає у відсутності контролю окремо за витратами та видатками в режимі реального часу. Це здійснено шляхом впровадження у процес бюджетування ранжування витрат і видатків.

У подальших дослідженнях необхідно обґрунтування створення на підприємствах резерву відкладених видатків та удосконалення методичних підходів до його використання.

Список використаних джерел

1. Контроль і ревізія / [Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бугинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 512 с.
2. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навчальний посібник] / Л.В. Дікань – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
3. Даньків Й.А. Бухгалтерський облік у галузях економіки / [Навч. посіб.] / Й.А. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. – К. : Знання-Прес, 2003. – 348 с.
4. Гришко Н.В. Методологія управління витратами промислових підприємств (вугледобувна промисловість): монографія / Н. В.Гришко; НАН України, Ін-т економіки промисловості. — Донецьк, 2009. — 403 с.
5. Чигасов С.Г. Управління витратами підприємства / [Навч. посіб.] / С.Г. Чигасов. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2006. – 130 с.
6. Приходько Т.В. Класифікація ознак та порівняння змісту затрат, витрат та видатків виробництва / Т.В. Приходько // Європейський вектор економічного розвитку.–2011. – № 1 (10).– С.176-182.
7. Турило А.М. Управління витратами підприємства / [Навч. посіб.] / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К. : ЦУЛ, 2006. – 132 с.
8. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства / [монографія] / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. – Харківський національний економічний ун-т. — Х. : ІНЖЕК, 2009. — 192с.
9. Ламбен Ж.-Ж. Стратегічний маркетинг. Європейська перспектива / Ж.-Ж. Ламбен.— СПб. : Наука, 1996. – 317 с.

Стаття надійшла до редакції 22.03.2012 р.



ТОВ "ДКС Центр"