

Савицька О. М.

к.е.н., доцент кафедри менеджменту

Заречна К. С.

магістр ФММ,

Національний технічний університет України «КПІ», м. Київ

ДО ПИТАННЯ НЕОБХІДНОСТІ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ КОНТРОЛІНГУ

У статті розглянуто аспекти удосконалення системи управління витратами на промислових підприємствах, принципи її формування та вплив на виробничо-господарську і фінансову діяльність підприємств в системі контролінгу. Висвітлено основні питання необхідності удосконалення системи управління витратами, що спрямовані на забезпечення ефективного функціонування підприємств в контексті розвитку контролінгу.

Ключові слова: витрати, управління витратами, система управління, принципи управління витратами, контролінг.

Постановка проблеми. В умовах зростаючої конкуренції на вітчизняному і зарубіжних ринках, особливо в періоди погіршення кон'юнктури ринку та впливу взаємопов'язаних інфляційних процесів і політичних факторів на внутрішнє середовище суб'єктів господарювання, керівництву промислових підприємств доцільно значну увагу приділяти процесам і змінам, які відбуваються в управлінні їх виробничо-господарською та фінансовою діяльністю, зокрема, в системі управління витратами. Вміння керівництва планомірно, раціонально та ефективно управляти витратами в такі періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси підприємства мінімізувати вплив негативних ризиків, пов'язаних з його подальшим економічним розвитком та ресурсним забезпеченням виробництва продукції.

Особливу увагу менеджерів компанії доцільно зосередити на завданнях підвищення прибутковості діяльності підприємств та перспективному зростанню динаміки прибутків загалом, що значною мірою залежать від поведінки витрат та ефективного управління ними в умовах ринкових змін. Забезпечити вищезазначене можливо лише тоді, коли на підприємстві функціонує система управління витратами та система фінансового контролінгу, основна роль яких полягає:

1) у формуванні й забезпеченні використання найбільш раціонального способу виробництва та реалізації продукції;

2) у дієвості механізму організаційно-економічного та раціонального ресурсного забезпечення в системі управління підприємством в цілому та структурних підрозділів зокрема;

3) у своєчасному та оперативному надходженні інформації щодо можливих наслідків впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища організації тощо.

Зростання собівартості реалізованої продукції, зокрема і виробничої собівартості продукції, знижує основні показники прибутковості діяльності підприємства і примушує керівників визначати причини й резерви зниження витрат. У зв'язку з цим управління витратами в сучасних умовах стає ключовим чинником у забезпеченні прибутковості фінансово-господарської діяльності вітчизняних промислових підприємств. Практика господарювання на українських промислових підприємствах акцентує увагу на тому, що витрати сьогодні – суто об'єкт управлінського обліку та контролінгу, тоді як ринкові умови вимагають обов'язкового розгляду їх як об'єкта управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогоднішній день, зазначені проблеми вивчаються багатьма науковцями-економістами та підприємцями. Теоретичні та методологічні аспекти формування витрат та питання удосконалення системи управління ними розглянуто у роботах І. А. Басманова, П. С. Безруких, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, М. А. Вахрушиної, М. П. Войнаренко, В. М. Гальперіної, С. Ф. Голова, М. Г. Грещака, Н. В. Гришко, М. О. Дудник, А. Г. Загороднього, Т. П. Карпової, Г. С. Лучанінової, А. Ш. Маргуліса, В. М. Нижника, Г. О. Партина, О. О. Терещенка, Ю. С. Цал-Цалко, М. Г. Чумаченка, А. Д. Шеремета, А. І. Ясінської та ін. Серед найбільш фундаментальних зарубіжних досліджень з цієї проблеми варто відзначити праці А. Алчіана, К. Друрі, В. Говіндараджана, Р. Манна, Е. Майєра, Дж. Сігела, Дж. Тостера, С. Г. Фалько та ін.

Разом з тим, залишаються недостатньо вирішеними питання формування цілісної теоретико-методичної бази формування системи управління витратами на промислових підприємствах на засадах системного та процесного підходів, антикризового управління та стратегічного контролінгу. Відсутні науково обґрунтовані рекомендації щодо аналітичного, організаційного, інформаційного впровадження та функціонування систем управління витратами в системі контролінгу на підприємствах, що функціонують в складі промислових компаній.

Формування цілей статті. Налагоджений організаційно-економічний механізм управління витратами підприємства має сприяти підвищенню ефективності господарювання, раціональному використанню ресурсного забезпечення підприємства, покращенню

результатів виробничо-господарської та фінансової діяльності на підприємстві, фінансовій стабільності та розвитку підприємства у конкурентному середовищі. Тому, метою даного дослідження є обґрунтування теоретико-методичних та прикладних організаційно-економічних аспектів формування, впровадження та функціонування системи управління витратами підприємств на засадах синтезу стратегічного і оперативного контролінгу, антикризового управління та стратегічного менеджменту.

Виклад основного матеріалу. В економічній літературі зустрічається багато визначень економічної категорії «витрати». При всьому розмаїтті трактувань економічної сутності терміну «витрати» їх можна згрупувати у дві великі групи – трактування витрат з точки зору економічної теорії або бухгалтерського обліку, які суттєво різняться між собою (табл. 1). Визначення з економічної точки зору повніше розкривають власне економічний зміст категорії, а з бухгалтерської – економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу.

Таблиця 1

Дефініції економічної сутності витрат

Автори	Визначення витрат
1	2
Трактування сутності витрат з точки зору економічної теорії	
В. Н. Селиванов, Л. К. Воронова	Витрати на виробництво продукції – складаються з видатків, пов'язаних із використанням у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших видатків на її виробництво.
І. І. Сидоров	Витрати – це трата енергії і тільки енергії, у тому числі інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств.
Є. А. Ананькіна, Н. Г. Данілочкіна	Витрати відображають вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг.
М. Грещак, С. Коцюба	Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети – це витрати підприємства.
Р. Ентоні, Дж. Рис	Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою.
В. Г. Лебедєв, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев та ін.	Витрати характеризують у грошовому виразі обсяг ресурсів на визначений період, використаних на виробництво та збут продукції, і трансформуються у собівартість продукції, робіт і послуг. При цьому у витрати на виробництво і реалізацію продукції включаються передвиробничі витрати, виробничі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням технологічних операцій, обслуговуванням і експлуатацією виробничого устаткування і машин, керуванням виробництвом і управлінські та комерційні витрати, пов'язані з загальним, адміністративним управлінням і збутом продукції.

Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко	Витрати – найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазначених підприємством на момент придбання товарів або послуг.
Трактування сутності витрат з точки зору бухгалтерського обліку	
П(С)БО №16 «Витрати»	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
О. Ф. Вербило; Є. В. Мних	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).
В. Б. Івашкевич	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.

Складено на основі джерела [1]

Трактування категорії «витрати» об'єднано у дві великі групи – з точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку – не лише за сутністю. Кожну групу поєднує також час виникнення витрат та мета формування інформації про них. Так, часом виникнення «витрат першої групи» можна вважати момент реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, який супроводжується зазвичай відтоком коштів з підприємства. «Витрати другої групи» настають у момент документально оформленого факту зменшення активів або збільшення зобов'язань, причому витрачання грошових коштів підприємства витратами не вважається. «Витрати» з точки зору економічної теорії формуються з метою подання інформації для прийняття управлінських рішень стосовно їхнього планування, аналізу, а також для ціноутворення. «Витрати» з точки зору бухгалтерського обліку розкривають інформацію про діяльність підприємства, яку можна отримати з оприлюдненої фінансової звітності.

Під управлінням витратами розуміють систему заходів, яка забезпечує економію ресурсів та максимізацію віддачі від їх використання. Головною метою управління витратами є їх оптимізація, тобто чітко визначаються два напрямки роботи з витратами [2, с. 211]:

- мінімізація витрат при даному об'ємі виробництва;
- максимізація віддачі при даному рівні витрат.

Система управління витратами (СУВ) – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють в межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани. Метою цієї

системи є надання управлінцям контролю і прогнозування витрат, вибір найефективніших шляхів розвитку підприємства, прийняття оперативних управлінських рішень.

В літературних джерелах відсутнє єдине бачення сутності системи управління витратами (СУВ). Деякі автори ототожнюють систему управління витратами з системою (методами) обліку витрат [3, с. 145]. Інші вчені пов'язують систему управління з рівнями управління (стратегічне, тактичне, оперативне) та бюджетуванням, а бюджетування розглядають як інструменти планування й контролю показників витрат на підприємстві. У визначеннях не прослідковується спрямованість СУВ, чітко не виокремлюються її елементи.

На думку Н. В. Гришко поняття «система управління витратами» є складовою моделі управління витратами підприємств. Автором сформульовано визначення моделі управління витратами як сукупності системних і раціональних способів планування, обліку, калькулювання, аналізу, контролю, визначення, оцінювання і зміни вартості витрат, що формують модель управління витратами з метою утворення довгострокових конкурентних переваг, яка містить певні системи управління витратами, інформаційні системи і методи обліку витрат [4, с. 403].

До системи управління собівартістю М. С. Пушкар включає такі елементи: нормування витрат, облік нормованих та фактичних витрат, аналіз ефективності використання ресурсів, зворотний зв'язок між виробництвом і управлінням на основі оперативної бухгалтерської інформації, нормативне господарство та внесення змін у норми, маркетингові дослідження, використання ЕОМ. Проведені дослідження надають можливість зробити висновок про орієнтацію СУВ на детальний облік витрат на виробництво, пов'язаних з використанням ресурсів з метою вишукування резервів зниження витрат на одиницю продукції. На нашу думку, система управління витратами охоплює не тільки облік витрат в різних аспектах управлінського обліку та/або інтегрованої системи контролінгу загалом. За своєю сутністю вона (СУВ) повинна бути націленою на ефективність управління ресурсним забезпеченням підприємства та безперервне здійснення процесу економії/відтворення ресурсного потенціалу підприємства. Тільки через дієвий механізм відшкодування витрат за допомогою відповідних елементів, прийомів, важелів впливу на хід відтворення можна безпосередньо впливати на розмір прибутку.

Ефективна система управління витратами ґрунтується на дотриманні певних принципів. Принципи управління витратами – це сукупність правил, положень і норм, які спрямовані на оптимізацію витрат підприємства. Як зазначає Трифонова О. В., до загальних принципів управління витратами належать:

– системний характер організації та ведення системи управління витратами, який передбачає побудову стратегічного й оперативного планування, облік та контроль

виробничих витрат і продукції, оцінку роботи персоналу як цілісну систему планових, облікових, контрольних-аналітичних та економічних розрахунків, спрямованих на досягнення підприємством загалом високих результатів господарювання;

– орієнтація на задоволення виключно власних інформаційних потреб підприємства під час управління його виробничо-збутовою діяльністю;

– самостійне визначення самим підприємством форм та документації системи управління витратами;

– пріоритет стратегічних цілей перед поточними завданнями – дотримання цього принципу вимагає від системи управління витратами глибокого обґрунтування перспектив підприємства й визначення таких стратегічних цілей, які не мають нічого спільного з декларацією бажаних напрямів розвитку чи очікуваних результатів;

– принцип безперервності – передбачає постійний пошук, передачу, нагромадження, оброблення та аналіз інформації для потреб управління підприємством;

– наскрізна уніфікована стабільна систематизація та кодування всіх планово-облікових номенклатур. Цей принцип потребує сталої й вичерпної структуризації всіх інформаційних потоків системи управління витратами;

– принцип бюджетного (кошторисного) методу управління витратами, собівартістю й доходністю підприємства;

– принцип взаємодії підрозділів підприємства через дані бюджетів передбачає визначення регулятивних параметрів внутрішньогосподарського обміну продукцією та послугами за допомогою цінкових інструментів трансфертної природи;

– принцип оцінювання результатів діяльності підрозділів на основі бюджетів і внутрішньої звітності надає системі управління витратами інструментарій мотивації персоналу як головного елемента економічного механізму підприємства;

– принцип участі персоналу підприємства в процедурах системи управління витратами сприяє поглибленому ознайомленню кожного працівника незалежно від посади з характером діяльності, структурою та завданнями підрозділу й підприємства;

– принцип періодичності. Складання та обговорення документів системи управління витратами потрібно здійснювати за певним графіком, узгодженим з виробничою та збутовою циклічністю діяльності підприємства;

– принцип економічної обґрунтованості та достовірності;

– принцип мінімальної трудомісткості. Він потребує орієнтації на досконалі методики, сучасні технічні засоби й відповідне програмне забезпечення (комп'ютерні технології) виконання комплексу планових, облікових, контрольних та аналітичних розрахунків [5, с. 147].

Названі принципи вказують на загальні напрями побудови системи управління витратами на промислових підприємствах, їх застосовують з урахуванням організаційно-економічних особливостей ресурсного забезпечення виробництва продукції та формуванням певної документації в управлінському обліку, зокрема в інтегрованій системі контролінгу (та/або системи внутрішнього управлінського обліку підприємства).

Головна спрямованість управління витратами підприємств, на думку авторів представленої статті, полягає в оптимізації використання їх ресурсного забезпечення. Система управління витратами підприємства в загальному механізмі контролінгу може вважатися досить ефективною лише в тому разі, коли вона надає змогу не тільки раціонально використовувати наявний ресурсний потенціал, а й забезпечувати активний системний пошук можливостей подальшого зниження витрат і, відповідно, забезпечувати розвиток підприємства.

Побудову та вдосконалення системи управління витратами пропонується здійснювати шляхом:

- виділення основних понять і процедур системи управління витратами в системі контролінгу;
- виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві;
- формування моделі управління витратами на етапі процедури/процесу бюджетування в системі контролінгу;
- побудови інформаційної інтегрованої системи контролінгу для загального використання управлінцями на підприємстві;
- адаптації існуючого документообігу до обраної інтегрованої інформаційної системи контролінгу на підприємстві;
- розподілу відповідності за формування та удосконалення механізму мотивації і стимулювання їх зниження.

Основні поняття та процедури в системі управління витратами розглядає Бойко Є. І. за трьома напрямками: планування витрат; облік та план – фактичний контроль витрат; корегувальний вплив на процес формування витрат.

Він зазначає, що планування витрат передбачає такі дії: складання класифікації витрат; визначення норм витрат ресурсів, виходячи із запланованого обсягу випуску продукції та необхідності підтримки оптимального режиму роботи технологічного обладнання; розрахунок вартості витрат на основі даних про заплановані витрати ресурсів та існуючі ціни на них; визначення умов, за яких можлива економія ресурсів або допустима їх перевитрата порівняно з нормами; розроблення програми ресурсозбереження; складання плану-кошторису на витратному горизонті планування [6, с. 140].

На засадах вищезазначеного розроблено рекомендації щодо удосконалення системи управління витратами та підвищення прибутковості виробничо-господарської і фінансової діяльності промислового підприємства, які передбачають:

1. Необхідність підвищення технічного рівня виробництва, яке забезпечується впровадженням нових, прогресивних інформаційно-комунікаційних технологій (сучасного програмного забезпечення, наприклад класу ERP, компанії SAP), застосування у виробництві продукції нових видів сировини і сучасних матеріалів, використання інноваційної техніки та обладнання; автоматизацією і механізацією виробничих процесів;

2. Вдосконалення організаційно-економічного механізму виробництва продукції і удосконалення умов праці за рахунок зміни форм і методів управління персоналом, удосконалення адміністративного утримання апарату управління підприємством, скорочення витрат на адміністративно-управлінський персонал, а також економія транспортних і логістичних витрат;

3. Постійний контроль за попитом на реалізовану продукцію, що значним чином може впливати на обсяг випуску продукції підприємства, враховуючи можливі зміни номенклатури і асортименту продукції, а також зниження/зростання матеріаломісткості і трудомісткості продукції;

4. Запровадження та використання екологічного контролінгу (екоконтролінгу) й екологічного моніторингу на підприємстві, що сприятиме поліпшенню використання природних ресурсів і ресурсного потенціалу підприємства загалом;

5. Оптимізація матеріально-технічного забезпечення умов виробництва продукції, повторне використання матеріалів і замінників сировини та напівфабрикатів, запровадження інноваційних і безвідходних технологій виробництва;

6. Використання альтернативних моделей управління витратами та методів їх оцінювання (рис. 1), розмежування витрат на виробництво нестандартної продукції і продукції вищої якості; застосування єдиної системи калькулювання витрат на всіх стадіях життєвого циклу продукції; чітке виділення витрат на управління, підготовку і оновлення процесу виробництва і т.д.

7. Вивчення причин браку з метою зниження виробничої собівартості продукції за рахунок скорочення втрат від браку і інших непродуктивних витрат, що надасть можливість зменшити і більш раціонально використовувати ресурсний потенціал у процесі виробництва продукції промислового підприємства.

Автори А. Г. Загородній і А. І. Ясінська [7, с. 333] пропонують використовувати модель оцінювання ефективності управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу, представлену на рис. 1.

Представлена на рис. 1 модель оцінювання ефективності управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу, авторів А. Г. Загороднього і А. І. Ясінської, може бути адаптована до умов діяльності іншого промислового підприємства. Але слід зазначити, що на думку авторів представленої статті, доцільно враховувати те, що впровадження та функціонування системи управління витратами на підприємствах можливе тільки на засадах синтезу стратегічного і оперативного контролінгу, антикризового управління та стратегічного менеджменту, що поєднує ці основні напрями в загальній інтегрованій системі контролінгу на підприємстві для потреб раціонального та ефективного управління його ресурсним забезпеченням.

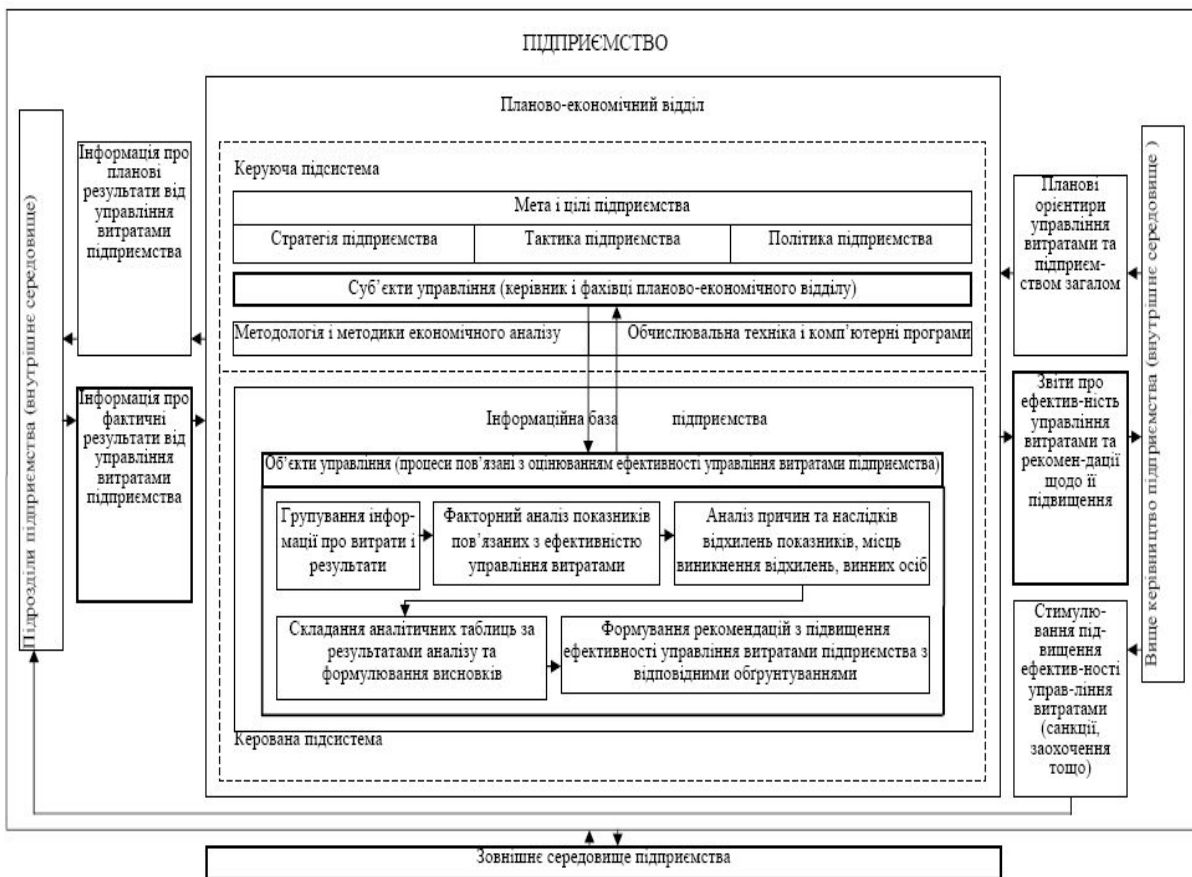


Рис. 1. Модель оцінювання ефективності управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу [7, с. 333]

Удосконаленню та економії витрат має сприяти поліпшення процесів бюджетування й планування на підприємстві в системі фінансового контролінгу. З цією метою необхідно здійснювати планування витрат шляхом використання методологічного інструментарію стратегічного та оперативного контролінгу, у тому числі економіко-математичних оптимізаційних моделей; обов'язково планувати витрати, що пов'язані зі споживанням основних матеріальних та енергетичних ресурсів на основі прогресивних норм і нормативів.

Висновки. У результаті проведених досліджень визначено, що для ефективного використання ресурсів у виробництві продукції і їх оптимізації доцільно створити

комплексну підсистему управління витратами в загальній системі контролінгу на підприємстві, оскільки витрати є основним об'єктом контролінгу та фінансового управління. В основі створення такої системи закладена ідея використання можливостей узгодженого впливу на витрати виробничих процесів та процесів управління підприємством загалом на кожній стадії життєвого циклу кожного виду продукції. Удосконалення системи управління витратами націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності і прибутковості фінансово-господарської діяльності підприємства.

Перспективою подальших досліджень у цьому напрямі є можливість удосконалення методологічного інструментарію аналізу та оцінювання ефективності системи управління витратами в системі стратегічного та оперативного контролінгу.

Список використаної літератури

1. Грицай О. І. Сутність витрат промислового підприємства // Збірник наукових праць «Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики», Харків – Вип. 2(7)/2009. – С. 68-72.
2. Лучанінова Г. С. Управління витратами промислового підприємства на засадах процесного підходу / Г. С. Лучанінова // Управління розвитком. – 2011. – С. 211.
3. Кіндрат Р. Я. Системи управління витратами: досвід і перспективи застосування на деревообробних підприємствах / Р. Я. Кіндрат // Збірник науково-технічних праць УДЛТУ. Вип. 14.7. – 2008. – С. 147-151.
4. Гришко Н. В. Методологія управління витратами промислових підприємств (вугледобувна промисловість): монографія. – Донецьк: ІЕП НАН України, 2009. – С. 403.
5. Трифонова О. В. Принципи управління витратами промислових підприємств / Трифонова О. В. // «Прометей». – 2011. – № 2. – С. 147.
6. Бойко Є. І. Удосконалення системи управління витратами на промислових підприємствах / Є. І. Бойко // Науковий вісник НЛТУ України. Вип. 18.6. – 2008. – С. 139-142.
7. Загородній А. Г., Ясінська А. І. Оцінювання ефективності управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу / А. Г. Загородній, А. І. Ясінська // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – Видавництво Львівської політехніки. – №623 (2008). – С. 332-338. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://vlp.com.ua/node/1901>.

**САВИЦЬКАЯ О. М., ЗАРЕЧНАЯ К. С. К ВОПРОСУ НЕОБХОДИМОСТИ
УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА
ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ В КОНТЕКСТЕ РАЗВИТИЯ
КОНТРОЛЛИНГА**

В статье рассмотрены аспекты усовершенствования управления затратами на промышленных предприятиях, принципы его формирования и влияние на производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятий в системе контроллинга. Отображены основные вопросы необходимости усовершенствования системы управления затратами, которые направлены на обеспечение эффективного функционирования предприятия в контексте развития контроллинга.

Ключевые слова: затраты, управление затратами, система управления, принципы управления затратами, контроллинг.

**SAVYTSKA O. M., ZARECHNA K. S. THE NEED FOR IMPROVEMENT OF THE
SYSTEM OF MANAGEMENT OF EXPENCES OF INDUSTRIAL ENTERPRISES OF
UKRAINE IN THE CONTEXT OF CONTROLLING**

The aspects of improvement of the cost management at the industrial enterprises are considered in the article, as well as the principles of its forming and influence at the productional and financial activity of the enterprises in the system of controlling. The main questions of the necessity of improvement of the system of the cost management, which are directed to the providing of the effective functioning of the enterprises in the context of controlling development are shown.

Keywords: costs, costs management, managerial system, principles of costs management, controlling.