

Рощина Н.В.

канд. екон. наук, доцент

Національний технічний університет України «КПІ»

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СИСТЕМІ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В СИСТЕМЕ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

COST MANAGEMENT IN THE SYSTEM OF ESTIMATION OF EFFICIENCY OF ACTIVITY OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

У статті досліджено управління витратами в системі оцінювання ефективності діяльності промислового підприємства. Порівняння таких категорій як «ефект» та «ефективність», надало можливість визначити, що «ефективність, на відміну від «ефекту», ураховує не тільки результати діяльності, а й умови за яких вони були досягнуті. Розглянуто основні принципи оцінювання ефективності промислових підприємств з урахуванням особливостей їх функціонування. Доведено, що пошук загальних критеріїв оцінювання є більш доцільним за пошук інтегрального показника, оскільки це надасть можливість більш об'єктивно оцінити ефект від впровадження управлінських рішень на всіх рівнях, стадіях та за будь-яких умов. У статті особлива увага приділена управлінню витратами, приведено основні задачі та принципи управління ними. Серед основних методів управління витратами промислових підприємств наведено ті, що мають прикладну реалізацію (Standard Costing, Activity Based Costing, Target costing, Kaizen Costing).

Ключові слова: ефективність, ефект, витрати ресурсів, методи оцінювання, управління витратами.

В статье исследовано управление затратами в системе оценки эффективности деятельности промышленного предприятия. Сравнение таких категорий как «эффект» и «эффективность», предоставило возможность определить, что «эффективность» в отличие от «эффекта» учитывает не только результаты деятельности, но и условия, при которых они были достигнуты. Рассмотрены основные принципы оценки эффективности промышленных предприятий с учетом особенностей их функционирования. Доказано, что поиск общих критериев оценивания является более целесообразным чем поиск интегрального показателя, поскольку это дает возможность более объективно оценить эффект от внедрения управленческих решений на всех уровнях, стадиях и при любых условиях. В статье особое внимание уделено управлению затратами, приведены основные задачи и принципы управления ими. Среди основных методов управления затратами промышленных предприятий приведены те, что имеют прикладную реализацию (Standard Costing, Activity Based Costing, Target costing, Kaizen Costing).

Ключевые слова: эффективность, эффект, затраты ресурсов, методы оценки, управление затратами.

The article deals with the cost management in the system of estimation of efficiency of activity of industrial enterprises. A comparison of such categories as «effect» and «efficiency», provided an opportunity to determine that the «efficiency» in contrast to the «effect» takes into account not only the results, but the conditions under which they were achieved. Basic principles of evaluation of efficiency of industrial enterprises taking into account their peculiarities. Proved that the search for common criteria evaluation is more appropriate for the search of the integral index, as it would give a possibility to estimate more objectively the effect from the implementation of management decisions at all levels, stages and under any conditions. Offered under the General criteria of estimation of efficiency of activity of industrial

enterprises understand the cost of resources, their volume and quality. In the article special attention is given to the management costs are the basic tasks and principles of management. Among the main methods of cost management of industrial enterprises are those that have applied the implementation of Standard Costing, Activity Based Costing, Target costing, Kaizen Costing).

Keywords: *efficiency, effect, expenditure of resources, evaluation methods, cost management.*

Вступ. У сучасному науковому просторі трансформаціям піддається значна частина методології пізнання явищ та процесів, це потребує створення відповідного наукового підґрунтя для підтвердження необхідності та доцільності зазначених змін, а також їх практичної реалізації.

Одними з найпоширеніших питань, що досліджуються в економічній науці, є питання, пов'язані з оцінкою ефективності діяльності підприємств. Дослідженням процесу оцінювання ефективності діяльності промислових підприємств займаються такі науковці як: А.В. Єфремов, Н.В. Каткова, Н.В. Цопа, М.М. Гаджиев, Г.К. Яловий та інші. Поряд з цим, в середовищі вчених-економістів спостерігаються суттєві розбіжності в розумінні сутності категорії «ефективність», методів, критеріїв та показників її оцінювання. Крім того, наявні методи оцінювання ефективності діяльності підприємств досить часто не враховують вплив екзогенних та ендогенних чинників, й можуть бути використані лише в умовах стабільного функціонування економіки. В доповнення, спираючись на практичну сторону упровадження системи оцінювання ефективності на підприємстві, на особливу увагу застосовують методи, що надають можливість оптимізувати зазначений процес.

Все це визначає актуальність даної теми та доводить, що оцінювання ефективності буде завжди важливим та необхідним елементом у системі управління підприємством.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження ролі витрат та управління ними в системі оцінювання ефективності діяльності промислового підприємства.

Методологія. Теоретико-методологічну основу роботи становлять праці вітчизняних та зарубіжних вчених у сфері оцінювання ефективності діяльності підприємств. Для досягнення поставленої мети використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, такі як: системний підхід, методи аналізу та синтезу, прийоми логічного узагальнення.

Результати дослідження. Дослідженню сутності економічного терміну «ефективність», як вже було зазначено вище, приділяється значна увага, оскільки саме через нього ми маємо можливість визначити доцільність та результативність інвестованих коштів у виробництво, оцінити ефект від впровадження управлінських рішень, інтенсивність функціонування системи, рівень досягнення поставленої мети та організованості системи та ін. Цей перелік можна продовжувати доповнюючи все новими сутнісними ознаками, які дають змогу уявити значимість зазначеної категорії в економічній науці.

При визначенні принципів, методів, відповідного інструментарію оцінювання ефективності діяльності промислового підприємства досить часто оперують такими категоріями як: «ефект» та «ефективність». Ці поняття відображають зростання та розвиток системи, її здатність до змін, адаптацію до нових умов функціонування, а також, вони тісно корелюють з поняттям розвитку і притаманними йому якісними змінами [1;3].

Сформулюємо визначення вищенаведених категорій для більш повного розуміння та коректного застосування в оцінюванні одержаних результатів. У загальному вигляді під ефектом розуміють перевищення результатів реалізації процесу, операції, проекту над витратами за певний період часу, тобто ефект відображає результат діяльності. Таким чином, такі терміни як «ефект» та «результат» - тотожні. Ефективність більш містка категорія, і відображає результативність або відносний ефект процесу, операції, проекту, що визначається шляхом співвідношення ефекту (результату) до витрат, на його реалізацію. Отже, «ефективність» на відміну від «ефекту» враховує не тільки результат діяльності (прогнозований, планований, досягнутий), а й умови, при яких він був досягнутий. Саме через своє змістовне наповнення та ємність, використання зазначеної категорії, при оцінюванні результатів, більш доцільне та відповідає науково обґрунтованим критеріям оптимізації управлінських рішень.

До основних принципів оцінювання ефективності діяльності промислового підприємства, з урахуванням особливостей його функціонування, можна віднести: наявність великої кількості цілей; можливість використання декількох критеріїв оцінювання; зростання ринкової вартості підприємства в умовах інноваційного розвитку; взаємозв'язок результатів діяльності з етапами циклу створення та реалізації продукції [1;3]. Розглянемо більш детально кожний з наведених принципів оцінювання ефективності промислового підприємства.

Перший принцип полягає у тому, що промислове підприємство апіорі впроваджує інновацій-

ну діяльність, через це йому завжди притаманна велика кількість цілей, які, в свою чергу, залежать від напрямку діяльності підприємства (виробнича, організаційна, фінансова, інвестиційна, ринкова). Крім того, цілі можуть бути взаємовиключні, тому знайти компроміс між ними не завжди можливо, в цих випадках, задача оцінки ефективності вирішується за допомогою метода багатоцільової оптимізації.

При розгляді другого принципу необхідно зауважити, що річ йде саме про можливість, а не про необхідність використання декількох критеріїв оцінювання. Цілком логічно, що другий принцип зумовлено першим, оскільки наявність значної кількості цілей, в тому числі й взаємовиключних, потребує від менеджменту підприємства допустити при оцінюванні ефективності всіх напрямів діяльності промислового підприємства багатокритеріальний підхід. Кожен напрям діяльності промислового підприємства має свої особливі цілі та способи їх досягнення, методи аналізу, показники ефективності, і якщо підприємство здійснює не тільки виробничу, а й маркетингову, фінансову та інші види діяльності при оцінюванні ефективності – можливе використання декількох критеріїв.

Третій принцип виходить з визначення підприємства як відкритої організаційно-господарської системи, яка функціонує в конкурентному середовищі та займає відповідну частку на ринку. Посилення позицій на ринку, збільшення частки ринку та конкурентних переваг формують стійку стратегічну позицію підприємства, його можливості ефективного функціонування. Цей принцип оцінювання ефективності надає можливість визначити стратегічні цілі, орієнтири подальшого розвитку підприємства, оскільки серед великої їх кількості найбільше заслуговують на увагу ті, що сприяють збільшенню ринкової вартості підприємства, його стійкості на ринку за умов інноваційної діяльності.

Четвертий принцип зазначає взаємозв'язок між життєвим циклом продукції та результатами діяльності підприємства. Особливістю цього принципу є наявність проміжних показників, оскільки при оцінюванні кожного етапу виробництва та реалізації продукції менеджментом підприємства використовуються різні специфічні оціночні показники, які не завжди можливо порівняти з прибутком, але дають можливість визначити відповідність управлінських рішень стратегічним задачам розвитку підприємства. Тому, оціночний інструментарій ефективності діяльності промислового підприємства потребує інтегрального показника. Однак, не дивлячись на пошуки загального інтегрального показника, практичний досвід свідчить, що його використання не доцільне, оскільки він лише ускладнює оцінювання, завувалює або спотворює дійсний фінансово-господарський стан підприємства, що в свою чергу позначається на адекватності управлінських рішень, знижує їх гнучкість та адаптивність в мінливих економічних умовах та призводить до втрати ринкових позицій підприємства.

Ще одним важливим питанням в дослідженні ефективності діяльності промислових підприємств є – визначення критеріїв її оцінювання. Критерій – це - ознака, на підставі якої проводиться оцінка. Необхідно зазначити, що наявність розбіжностей під час вибору критеріїв оцінювання породжує значну кількість поглядів на сам процес оцінювання ефективності. Вибір критеріїв обумовлюється багатьма факторами і залежить від: специфіки об'єкту та характеристик середовища його функціонування, змісту та характеру цілей і завдань, масштабу застосування одержаних результатів і т.п. У будь-якому випадку, під час формування набору критеріїв необхідно дотримуватись принципу максимального охоплення всіх аспектів господарської діяльності, що безпосередньо пов'язані із процесом оцінювання ефективності. Дослідження показує, що вибір критеріїв досить часто обумовлюється багаторічною практикою та досвідом¹. Таким чином, серед основних задач, що стоять при дослідженні ефективності діяльності промислового підприємства, є пошук критеріїв оцінювання його результатів на кожному етапі діяльності та при будь-яких умовах. Тобто, науково - обґрунтованих критеріїв, використання яких, за умов відповідності зазначеним принципам, забезпечує умови порівняння показників та характеристик, одержаних різними методами та/або в різний час.

В залежності від обраних критеріїв оцінювання, підприємство формує систему конкретних показників, за якими оцінюється ефективність. У загальному розумінні показники ефективності визначаються як співвідношення результатів діяльності та витрат. Тобто, менеджмент підприємства у процесі оцінювання його діяльності повинен чітко відстежувати процес управління витратами.

Під категорією «витрати» ми розуміємо всі види ресурсів, які використовує у своїй діяльності підприємство (трудові ресурси; матеріальні та нематеріальні ресурси; фінансові ресурси; ресурси часу). На різних етапах оцінки ефективності можуть використовуватися показники витрат, що належать до всієї сукупності ресурсів або до певних їх видів. Ще одним аспектом при оцінці ефективності діяльності підприємства є проблема часового інтервалу. Через це, необхідно враховувати, що витрати підприємства, пов'язані з його діяльністю, можуть бути здійснені у різні періоди часу, а моменти досягнення результатів можуть не збігатися з моментами здійснення витрат. Тому при

оцінці ефективності має значення не тільки загальна величина витрат і результатів, а й розподіл їх у часі. Крім того, не всі витрати мають вартісне вираження. Чіткої, регламентованої системи показників із заданими кількісними значеннями їх параметрів, придатних для оцінки ефективності діяльності підприємств різних за видами економічної діяльності, формою власності, розмірами і цілями діяльності, не існує [5].

Отже, вважаємо за доцільне, при оцінюванні ефективності діяльності промислового підприємства в першу чергу досліджувати управління витратами, оскільки ефективність діяльності промислового підприємства напряму залежить від означеного процесу. Необхідно визначити: яким чином організовано цей процес, які саме методи управління витратами ресурсів застосовує підприємство, наскільки вони відповідають умовам господарювання, надають можливість одержати адекватну та повну інформацію і т.п. Отримані дані нададуть можливість порівняти витрачені ресурси з результатом та оцінити, як загальну ефективність діяльності підприємства, так і ефективність кожної складової виробничого процесу, а також завчасно встановити зміни в управлінні підприємством, спрогнозувати їх вплив на ключові функціональні підсистеми підприємства, ухвалювати управлінські рішення щодо підвищення та підтримання відповідного рівня ефективності діяльності, обирати методи, заходи, інструменти управління та ін.

Управління витратами ресурсів - це процес цілеспрямованого їх формування за видами, місцями та носіями, за умов постійного контролю та стимулювання щодо їх зменшення [4]. До основних задач управління витратами на підприємстві можна віднести: визначення ролі витрат ресурсів, як чинника підвищення економічних результатів діяльності; визначення витрат ресурсів на окремі підрозділи підприємства; визначення необхідних витрат ресурсів на одиницю продукції (нормування витрат); підготовка інформаційної бази, що дає можливість оцінити витрати під час вибору та прийнятті господарських рішень; пошук резервів зниження витрат на всіх етапах господарського процесу та у всіх підрозділах підприємства.

Щодо принципів управління витратами, то до них можна віднести: системний підхід до управління витратами ресурсів (ефективність підприємства, як цілісної системи, визначається за ефективністю самого слабкого елемента, ланки); єдність методів (єдині вимоги до інформаційного забезпечення управлінських рішень, планування, обліку, аналізу); управління витратами ресурсів на всіх стадіях життєвого циклу продукції (чітке визначення всіх стадій життєвого циклу продукції); органічне поєднання зниження витрат ресурсів з високою якістю (визначення оптимального балансу, якість - витрати на всіх стадіях життєвого циклу); підвищення зацікавленості всіх учасників виробничого процесу в зниженні витрат ресурсів (нівелювання ефекту інформаційної асиметрії).

Розв'язати поставлені задачі можна за допомогою безлічі методів, які відрізняються між собою концептуальним змістом та сферами впровадження. Останнім часом найбільшої популярності набирають саме ті методики, що мають прикладну реалізацію та надають можливість зібрати повну та транспарентну інформацію щодо ефективності управління витратами ресурсів та на її основі запровадити відповідні управлінські рішення. До найбільш поширених методів, що довели свою практичну значимість можна віднести такі як: управління витратами за системою "стандарт-кост" (Standard Costing), управління витратами за видами діяльності (Activity Based Costing); метод калькулювання собівартості на стадіях планування та розробки продукції (метод цільового калькулювання собівартості (Target costing)); метод калькулювання собівартості на стадіях виробництва та реалізації продукції (Kaizen Costing) [6].

Метод "стандарт-кост" (Standard Costing). В основі даного методу лежить попереднє нормування за статтями витрат. При встановленні нормативів використовуються фізичні (кількісні) стандарти, що надають змогу визначити в натуральному вираженні витрати матеріалів, кількість робочої сили та обсяг послуг, необхідних для виробництва даного виробу. Потім, фізичні стандарти помножуються на коефіцієнти в грошовому обчисленні і отримують стандартні вартісні норми. При відхиленні нормативів проводиться ретельний аналіз причин та ведеться пошук рішень по зниженню витрат до нормативних значень (у разі збільшення). Слід зазначити, що даний метод спрямований на постійний пошук резервів та шляхів зниження витрат, оскільки стандарти обчислюються з припущенням, що підприємство функціонує в нормальних умовах.

До основних переваг даного методу можна віднести: одержання інформації про стандартні витрати на окремі види продукції; реєстрація та облік в оперативному порядку відхилень за місцями та причинами їх виникнення; контроль і узагальнення даних про фактичні втрати і непродуктивні витрати; пошук резервів зниження витрат; оцінка результатів роботи виробничих підрозділів і підприємства. Істотним недоліком даного методу є складність визначення та складання стандартів в умовах інфляції та при виконанні великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час.

Крім того, стандарти можна встановлювати не на всі виробничі витрати, у зв'язку з чим, на місцях завжди послаблюється контроль за ними [6].

Метод управління витратами за видами діяльності (Activity Based Costing). Під час використання зазначеного методу передбачається, що витрати виникають у результаті здійснення внутрішньогосподарської діяльності та бізнес-процесів, а також, що кінцева продукція створює попит на певні види діяльності .

При використанні даного методу формування інформації про витрати проходить три стадії: визначення величин витрат ресурсів за організаційним підрозділом підприємства (по філіях, структурних підрозділах, відділах, цехах, дільницях); на основі величин витрат ресурсів розраховуються витрати по кожному виду діяльності та бізнес-процесу, що здійснюється в одному або декількох підрозділах підприємства; виходячи з величин витрат за окремими видами внутрішньогосподарської діяльності та обсягів споживання даної діяльності визначається собівартість продукції.

Важливою умовою впровадження методу управління витратами за видами діяльності підприємства є визначення складу ресурсів підприємства та, безпосередньо, види його діяльності. Крім того, необхідно розуміти, що види діяльності підприємства можуть об'єднуватися у бізнес-процеси.

Основні переваги даного методу: виявлення додаткових резервів для зниження витрат під час раціоналізації бізнес-процесів; точність визначення собівартості продукції; виявлення причинно-наслідкового взаємозв'язку між обсягом витрат та процесами, що відбуваються на підприємстві; покращення механізму контролю та управління витратами. Недоліком даного методу є те, що на кожен бізнес-процес впливає безліч факторів, і досить часто їх буває дуже складно визначити. Особливо складно визначити короткострокові фактори, що впливають на бізнес-процеси.

Метод калькулювання собівартості на стадіях планування та розробки продукції (метод цільового калькулювання собівартості (Target costing)). В даному методі важливим є визначення цільової собівартості. Цільове калькулювання собівартості - підхід до визначення собівартості, за яким виробництво та продаж певного продукту із заданими функціональними можливостями і якістю забезпечить бажаний рівень прибутку при означеній продажній ціні [2].

В ході цільового калькулювання собівартості продукції проводиться планування за трьома стратегічними напрямками конкурентної боротьби: собівартість, ціна, якість, функціональні можливості.

Етапи реалізації методу: встановлення цільової продажної ціни продукту виходячи з ринкових очікувань, встановлення цільового обсягу виробництва; визначення цільового прибутку з урахуванням загальної стратегії розвитку підприємства; визначення цільової собівартості, яка розраховується як різниця між цільовою продажною ціною та цільовим прибутком; визначення цілей щодо зниження собівартості шляхом визначення різниці між поточною плановою та цільовою собівартістю з подальшим розподілом одержаної різниці за видами витрат, а також споживчим функціям продукції.

Застосування даного методу показало свою практичну значимість на підприємствах із багатомоделювальним виробництвом. На практиці цей метод використовується разом із методом калькулювання собівартості на стадіях виробництва і реалізації продукції (Kaizen Costing)

Метод калькулювання собівартості на стадіях виробництва і реалізації продукції (Kaizen Costing). Зазначений метод застосовується на таких рівнях: на рівні підприємства кайзен-костинг допомагає виявити способи більш ефективного протікання бізнес-процесів у сферах виробництва, збуту, обслуговування і таким чином забезпечує зниження основних та накладних витрат; на рівні продукції проводиться пошук засобів та шляхів зниження собівартості того чи іншого виду продукції або окремих компонентів продукції.

Головною перевагою цього методу є визначення та аналіз витрат на забезпечення якості, так як витрати, пов'язані з невідповідністю продукції встановленим стандартам якості дуже великі, а також кайзен-костинг дозволяє знизити кількість витрат, пов'язаних з дефектами продукції.

Кожен з наведених методів має свої особливості в організації управління витратами, свої певні переваги та недоліки в реалізації на практиці, тому більш доцільним для одержання найкращих результатів поєднувати ці методи як між собою так і з іншими методами оцінювання ефективності діяльності промислових підприємств.

Висновки. Проведене дослідження демонструє всю складність та значимість процесу оцінювання ефективності діяльності промислових підприємств. На сьогоднішній день не існує єдиного методичного підходу до оцінювання ефективності діяльності промислових підприємств в умовах постійних економічних змін, що зумовлює необхідність подальших методичних розробок у цій сфері. Наукова новизна одержаних результатів полягає в дослідженні процесу управління витра-

тами в системі оцінювання ефективності діяльності промислового підприємства. Отже, вважаємо за доцільне при оцінюванні ефективності, в першу чергу, досліджувати управління витратами ресурсів, що надасть можливість оптимізувати процес оцінювання. Крім того, необхідність виділення загальних критеріїв оцінювання ефективності надає можливість більш об'єктивно оцінити ефект від упровадження управлінських рішень на всіх рівнях, стадіях та за будь-яких умов. Теоретичне та практичне значення результатів дослідження полягає у тому, що одержані результати надають можливість об'єктивно оцінювати ефективність діяльності промислового підприємства та упроваджувати заходи щодо її підвищення.

Література:

1. Верченко П.І. Багатокритеріальність і динаміка економічного ризику (моделі та методи): Монографія / П.І. Верченко. – К.: КНЕУ, 2006. – 272 с.
2. Гаджиев М. М. Принципы и методы оценки эффективности деятельности промышленного предприятия [Электронный ресурс] // М.М. Гаджиев, З.А. Кунниева, М. Б. Багишев. – Электронный научный журнал «Управление экономическими системами». – 2011. – № 11. – Режим доступа: <http://uecs.ru/otraslevaya-ekonomika/item/801-2011-11-23-05-37-15>
3. Гасин Ф.М. Стратегическое управление затратами / Ф.М. Гасин // Экономические науки. – 2009. - №9. – с 170-172.
4. Ефремов А.В. Экономическая эффективность и ее оценка / А.В. Ефремов // Экономика и управление. – 2002. - № 5. - С. 3-7.
5. Ковальчук І.В. Економіка підприємства [Текст] навч. посібник / І. В. Ковальчук. - К. : Знання – 2008. - 679 с.
6. Управление затратами на предприятии [Электронный ресурс] // Наукова бібліотека «Буковина». – Режим доступа: <http://buklib.net/books/29478/>
7. Цопа Н.В. Особенности оценки эффективности функционирования промышленных предприятий [Электронный ресурс] // Н.В. Цопа. – Экономика и управление. – 2009. – № 6. – Режим доступа: archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./EkUpr/2009_5/b5.pdf
8. Якупов И. Ф. Основные принципы и методы управления затратами на производство продукции [Электронный ресурс] // И. Ф. Якупов. – Научный журнал «Молодой ученый». – Режим доступа: <http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/56/2635/>