

С.П. СУДАРКІНА, Я.Е. ВАГНЕР

АНАЛІЗ МЕТОДІВ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Пропонуються підходи до визначення систем управління витратами на підприємстві. Аналіз існуючих методів управління витратами, які базувалися на економії та раціональному використанні ресурсів, їх аналіз та ефективність використання, удосконалення системи управління витратами, виявлення резервів з метою підвищення ефективності фінансово – господарської діяльності підприємства. У результаті аналізу уточнено сутність поняття «управління персоналом» підприємства та його економічний зміст, розглянуті резерви зниження витрат з точки зору фахівців.

Ключові слова: Витрати, управління, прибуток, ефективність виробництва, системи управління витратами, дослідження.

Вступ. Ефективна діяльність підприємства залежить від раціонального використання усіх видів ресурсів, що обумовлює необхідність переходу до оптимальної системи управління витратами. Функціонування підприємств в цих умовах вимагає удосконалення методів і форм системи управління витратами та побудови адаптивних структур управління. Саме тому, виявлення і використання факторів економії ресурсів, зниження витрат є обов'язком кожного працівника підприємства.

Постановка задачі. Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства.

Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат. Такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства залежно від його розміру (відділу, бюро, окремі виконавці).

Виявлення й використання чинників економії ресурсів, зниження витрат є обов'язком кожного працівника підприємства, передусім спеціалістів і керівників усіх рівнів. Згідно з певними організаційно-технічними рішеннями та умовами розробляються норми витрат усіх видів ресурсів: сировини, основних і допоміжних матеріалів, енергії, трудових ресурсів тощо.

Фактичний рівень витрат обчислюється за даним поточного обліку. Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними) дає змогу в процесі аналізу оцінювати роботу підрозділів з використання ресурсів, з'ясувати причини відхилень фактичних витрат від планових і відповідно стимулювати працівників підприємства до їхнього зниження.

Однією з найважливіших і найскладніших проблем для підприємницьких структур є проблема управління їхніми витратами. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як вирішує підприємство питання управління витратами.

Підприємство змушені постійно шукати фактори і резерви зниження собівартості виготовленої продукції, щоб одержати максимальний прибуток від своєї діяльності. Всі ці фактори і резерви, як правило, лежать в основі управління подальшою діяльністю підприємства і їх розрахунки необхідні для перспективи розвитку підприємства.

Виявленні в результаті аналізу резерви зниження собівартості показують, що побудова системи ранжирування може здійснюватися на основі різних критеріїв. Ранжирування резервів зниження витрат на підприємстві буде здійснюватися на основі критерію – частота появи того або іншого резерву в роботі авторів. Таким чином, першим резервом у системі про ранжированих факторів, буде той, котрий, на думку авторів, є пріоритетним.

Узагальнюючи точки зору фахівців, резерви зниження витрат можна розділити в залежності від пріоритетності на наступні групи:

1. Пріоритетні резерви зниження витрат для підприємства: покращення технічного рівня виробництва та використання інноваційних технологій.

2. До небажаного резерву зниження витрат відноситься резерв – скорочення витрат на оплату праці.

3. До небажаного резерву зниження витрат відноситься резерв – скорочення витрат на оплату праці.

Вибір того чи іншого резерву зниження витрат на підприємстві буде засновано на конкретній ситуації, конкретного підприємства при скороченні витрат на виробництво того чи іншого виду продукції. Крім того, слід зазначити, що на думку О.Молвінського, відповідальними за управління витратами повинні бути менеджери компанії (начальники виробництва підрозділів, функціональні директори), оскільки тільки вони володіють технологією, управляють виробництвом і іншими бізнес – процесами, приймають рішення в рамках виробничого – господарської діяльності підприємства.

Систематичне зниження витрат забезпечує не тільки зростання прибутку підприємства, але і дає державі додаткові засоби як для подальшого розвитку суспільного виробництва, так і для підвищення матеріального добробуту трудящих.

В умовах ринкової економіки основним в діяльності кожного підприємства є отримання

максимального прибутку, тому досить важливим є аналіз управління витратами на підприємстві. У такому разі варто звернути увагу на систему управління витратами на підприємствах, оскільки від ефективності цієї системи залежить прибутковість підприємства. Дослідження ефективного управління витратами особливо важливе в умовах інфляції, оскільки дані про теперішні витратами постійно потрібно звіряти з даними про майбутні витрати. У системі управління економічною діяльністю торгового підприємства найбільш значущим елементом є управління витратами. Це зумовлено тим, що управління витратами – це динамічний процес, який полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Цей процес не зводиться лише до зниження затрат, а поширюється на всі елементи управління.

Головним завданням управління формуванням витрат виробництва є визначення їхньої обґрунтованої величини в усіх структурних підрозділах підприємства з метою контролю, а також підвищення ефективності діяльності підприємства (зростання прибутку та рівня рентабельності). Воно характеризується такими особливостями: формування витрат здійснюється на усіх етапах виробництва; формування витрат супроводжує усі стадії життєвого циклу підприємства, починаючи зі створення підприємства та закінчуючи його ліквідацією. Процес формування витрат виробництва має регулярний характер. Процес формування витрат виробництва є безперервним.

Таке характерно для постійних витрат; механізм формування витрат виробництва має детермінований і регульований характер, детермінованість характеризується кількісною визначеністю витрат у часі, за обсягом і структурою. Процес формування витрат виробництва має системний характер, витрати нижчого рівня включаються у витрати вищого рівня і т. д., аж до формування витрат виробництва, які є найвищим рівнем. Ефективне формування витрат виробництва є важливою умовою фінансової стійкості підприємства. Ефективність функціонування підприємства залежить від економічно ґрамотного використання усіх видів ресурсів, що зумовлює необхідність переходу до єдиної системи управління витратами. Питання зниження витрат виробництва на підприємствах є важливим, оскільки витрати є внутрішнім чинником функціонування підприємства, а від величини виробництва залежить рівень ефективності функціонування господарювання будь-якої структури. Динаміка витрат характеризує споживання усіх видів ресурсів, які використовує підприємство для досягнення своїх цілей. У процесі управління витратами здійснюється вибір між альтернативними варіантами управлінських рішень щодо номенклатури товарів та послуг, виробництва та реалізації продукції. Управління витратами є важливим складником управлінського обліку, тому управління витратами повинно означати створення єдиної системи з певними установками та інструментами. Більшість систем управління мають певні вади, а саме:

- не визначена структура управління витратами на виріб, під час визначення якості продукції майже не враховують економічних параметрів;

- управління реалізовується через план, сформований за базовими витратами;

- здійснюється управління комплексом витрат за господарськими одиницями, а не за виробами.

Формуючи систему управління витратами, потрібно враховувати їхні особливості, а саме: динамізм витрат, тобто те, що вони постійно рухаються та змінюються; різноманіття витрат, тобто потрібно застосовувати багато методів і прийомів в управлінні ними.

Система виробничого обліку – це система обліку, яка забезпечує калькуляцію і контроль собівартості об'єктів витрат. На першій стадії витрати групуються по однорідних елементах: матеріали, зарплата і ін. Потім вони відносяться до відповідних об'єктів витрат. При цьому прямі витрати можуть бути віднесені до об'єктів витрат. При цьому прямі витрати можуть бути віднесені до об'єктів витрат на основі первинних документів, а непрямі витрати розподіляються між об'єктами витрат пропорційно величині певного чинника (пряма зарплата, машино – годин).

Вибір системи виробничого обліку залежить від технології і організації виробництва. Тому різні підприємства використовують різні системи виробничого обліку.

Метод повних витрат (Absorption Costing, AC) полягає в калькуляції собівартості продукції з розподілом всіх виробничих витрат між реалізованою продукцією і залишками продукції на складі. Передбачається, що з розрахунку собівартості беруть участь прямі матеріальні витрати, пряма праця, загальновиробничі витрати, а до витрат періоду відносяться загальногосподарські витрати. Останні повинні бути повністю включені в собівартість реалізованої продукції загальною сумою без підрозділу на види продукції.

Метод прямих витрат Direct Costing (DC) – це метод калькуляції собівартості продукції, при якому всі витрати розділяються на постійні і змінні, і лише змінні витрати відносяться на собівартість продукції. Постійна частина загальновиробничих витрат відноситься до витрат періоду разом з витратами на збут і адміністрування.

Його суть полягає у тому, що тільки змінні витрати беруть участь в розрахунку планової і фактичної собівартості продукції. Частина витрат (постійні витрати, до яких в БС віднесені постійна частина загальновиробничих витрат, адміністративні і збутові витрати), що залишалася, в калькуляцію не включають і періодично списують на фінансові результати, тобто враховують при розрахунку прибутку і збитків за даний період.

В наш час директ – костинг широко застосовується у всіх економічно розвинених країнах світу, але точніше було б назвати його «маржинальним методом калькулювання». Наприклад, в Німеччині та Австрії він отримав назву «облік часткових витрат» або «облік суми покритті».

у Великобританії використовують термін «облік маржинальних витрат».

Світовий досвід свідчить про ефективність використання методу, який передбачає розрахунок маржинального доходу, порогу рентабельності виробництва, безбиткової ціни реалізації на основі широкої класифікації витрат, при чому, на нашу думку, вирішенню кожного управлінського питання повинна відповідати своя класифікаційна ознака.

Проведений аналіз літературних джерел свідчить про те, що серед теоретиків з управлінського обліку популярним є протиставлення АС та ДС методів. На нашу думку, навпаки, слід приділяти увагу доповнюючим елементам методів, що дозволить повніше зрозуміти характер поведінки собівартості продукції.

Основна відмінність підходів – порядок розподілення постійних накладних витрат між періодами, в яких розраховується собівартість.

При прийнятті остаточного рішення щодо вибору метода, неможливо не брати до уваги поточний стан ринкового середовища. Тому, якщо ціни на продукцію не стабільні, або існує загроза непередбачених коливань, то доцільно компенсувати частину витрат із виручки того періоду, в якому ця продукція була виготовлена її навпаки.

Ідея, покладена в основу стандарт – кастинг проста, і базується на тому, що більшість сучасних технологій стабільні. А це, в свою чергу, дозволяє встановлювати норматив, який визначається як рівень, розрахований по якомусь стандарту і відповідає необхідному результату. Таким чином, надається можливість детально і вчасно враховувати відхилення для кожного центру відповідальності по елементах або статтях калькуляції.

На підприємствах, що застосовують систему стандарт – кастинг, облік відхилень фактичних витрат від стандартних норм ведуть, як правило, на наступних окремих чотирьох рахунках:

- відхилення по витрачання матеріалів;
- відхилення по заробітній платні;
- відхилення по накладних витратах;
- відхилення від стандартної комерційної собівартості.

Отже, стандарт – кастинг – це система оперативного управління і контролю за ходом виробничого процесу і витратами на виробництво, а також система аналізу причин, через яких утворилася різниця між стандартною і фактичною собівартістю продукції і виручкою від її реалізації. Принципи цієї системи є універсальними, і тому їх застосування доцільне при будь-якому методі обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції.

Альтернативною до попередніх є система формування витрат таргет- кастинг. Система таргет- кастинг – це цілісна концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізовує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькуляції цільової собівартості відповідно до ринкових реалій.

Розглядаючи причини виникнення системи таргет – кастинг, слід звернути увагу на вигляд бізнесу, що помітно змінився в останні десятиліття. Сьогодні одним з головних чинників успіху і конкурентоспроможності компаній є інноваційні продукти. Виробники в багатьох галузях вже не можуть продавати величезні партії стандартних виробів, покладаючись на відносно стабільні ринки і технології. Сучасні ринки є мінливими, а технології прогресують дуже швидко, що примушує менеджерів використовувати нові підходи до управління, орієнтуючись на поведінку споживачів, і розробляти відповідні інструменти планування, вимірювання, обліку і контролю витрат, які об'єднуються в систему управління витратами.

Сама ідея, встановлена в основу концепції таргет – кастинг, нескладна і перелюційна одночасно. Японські менеджери просто вивернули «навиворіт» традиційну формулу ціноутворення:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна}$$

Яка в концепції таргет – кастинг трансформувалася в рівність :

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість}$$

Система таргет – кастинг, на відміну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості вибору, виходячи із заздалегідь встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги.

Таким чином, ідея таргет-кастингу досить проста : виробляти лише ті продукти, розрахункова собівартість яких не перевищує цільової. Якщо ж різниця між величинами все таки існує, але не перевищує 3-5 %, також приймається рішення про виробництво, а існуюча проблема вирішується за допомогою кайзен – кастингу.

Слово «кайзен» в перекладі з японської означає покращення, удосконалення маленькими кроками.

Термін «кайзен – кастинг» має більш конкретне тлумачення. Він означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукції та пошук можливостей зниження витрат до певного цільового рівня.

Впровадження кайзен на рівні окремих підприємств, цехів чи виробничих ліній передбачає широке застосування системи виробництва « just-in-timesystem». Вважається, що при правильному застосуванні кайзен – кастингу, відбувається зниження витрат на стадії виробництва до 5 %.

На відміну від системи таргет – кастингу, яка була створена в Японії на базі американської концепції TQM (total quality management), кайзен-кастинг має виключно японське походження, і бере початок у другій половині 1980-х років.

Японська система управління витратами дозволяє цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості, раціонально інвестувати грошові кошти в нові продукти, координувати діяльність великої кількості людей, зайнятих у виробництві, та досягати визначеної мети.

Для системи характерним є зв'язок таргет – кастингу та кайзен – кастингу, які вирішують

практично одне і те ж саме завдання, але на різних стадіях життєвого циклу продукту та різними методами. Обидві концепції спрямовані на зниження окремих статей витрат і собівартості кінцевого продукту в цілому до певного рівня, але таргет – костинг вирішує це завдання на стадії планування та розробки продукції, а кайзен-костинг на стадії виробництва.

Вже зазначена різниця між розрахунковою та цільовою собівартістю є відправною точкою при визначенні кайзен – задачі, тобто цільового зниження окремих статей витрат та собівартості і цілому в процесі виробництва.

Слід зазначити, що на відміну від усіх вищезазначених методів управління, які використовуються, в основному, для регулювання витрат та оцінки результативності, таргет – та кайзен – костинги є інструментами зниження витрат, тобто виконують зовсім іншу функцію, внаслідок чого, на нашу думку, їх можна віднести до сфери стратегічного управління витратами, а не до виробничого обліку.

У вітчизняній літературі широко використовується поняття методу обліку та калькулювання за нормативними витратами. Система нормативного визначення витрат найбільше підходить підприємству, діяльність якого складається з ряду однакових чи повторюваних операцій. Тому її використання доречно в промислових фірмах, де операції часто мають циклічний характер.

Система нормативного обліку витрат є дієвим механізмом для вирішення різноманітних завдань, зокрема вона:

- допомагає при складанні кошторису й оцінці ефективності керування;
- створює контрольну схему, спрямовану на виявлення тих операцій, що не узгоджуються з планом. Ця схема повинна попереджати менеджерів про виникнення небажаних ситуацій, що можуть зумовити прийняття коригувальних заходів;
- прогнозує майбутні витрати, що необхідні для прийняття рішень;
- спрощує задачу переносу витрат на кінцевий продукт для цілей оцінки запасів товарно – матеріальних цінностей;
- встановлює цілі, які необхідно досягти.

Таким чином, система нормативів є запорукою ефективного ведення виробничої діяльності суб'єкта

господарювання, своєрідним «лакмусовим папірцем», що дозволяє контролювати витрати на виготовлення продукції від початкової до кінцевої стадії.

У вітчизняній літературі широко використовується поняття методу обліку та калькулювання за нормативними витратами. Система нормативного визначення витрат найбільше підходить підприємству, діяльність якого складається з ряду однакових чи повторюваних операцій. Тому її використання доречно в промислових фірмах.

Висновки. Отже, управління витратами – це вміння економити ресурси і максимізувати віддачу від них. Тому витрати суб'єктів підприємства або економічні витрати (як базова категорія економічної науки й бізнесу) необхідно аналізувати з позицій чітких методологічних орієнтирів, які б підказували дослідникам найкоротший шлях до істини, а в прагматичному плані сприяли їх оптимізації.

Список літератури: 1. Андрюшків Б. М., Вівчар О. І., Гевко В. Л., Кирич Н. Б., Мельник Л. М. Проблеми теорії і практики менеджменту / - Тернопіль: Вид. ТзОВ "Терно-Граф", 2009. – 312 с. 2. Бушанський С. І. Модели эффективного развития сети автомобильных дорог. С. И. Бушанский // Экономика и математические методы. – 2009. – Т. 38 – № 4. – С. 70–77. 3. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. «Бухгалтерський управлінський облік» - Житомир: ПП «Рута», 2002. 4. Герасимчук В. В. // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси» 36. наук. праць. Вип. 5(20), част. 1. Редкол.: відп. ред., – Луцьк, 2008. – 367 с. 5. Голубовський Л.В. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. Голубовський // Галицький економічний вісник.-2010.-№1(26).-с.192 . 6. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. / Давидович І. Є. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320с.

Bibliography (transliterated): 1. Andrushkiv BM, Vivchar A. I., Gevko VL Kirich NB, Miller LM *Problems of theory i practice management* / - Ternopol Kind. Tz OV "Terno-Count", 2009. - 312 p. 2. Bushansky S.I/ *Models of effective development of the road network. SI Bushansky // Economics and Mathematical Methods*. - 2009 - 38 T - No 4. С. 70-77. 3. Butinets FF, Davidiuk TV, Malyuga NM Chizhevska LV *"Buhgaltersky upravlinnsky Oblik"* - Zhitomir: PP "Ruta", 2002. 4. Gerasimchuk VV // *Ekonomichni science. Seriya "Oblik i finansi" ST. Sciences. Prace. Vip. 5 (20) portions*. 1. Editorial board.: vidp. Ed., - Lutsk, 2008. -367 p. 5. Golubovsky LV *Analiz Suchasnyj metodiv upravlinnya vitratami / L.Golubovsky // Halyska ekonomichny visnik.-2010.-No 1 (26) .-* p.192. 6. Davidovich I. Je *Upravlinnya vitratami: Navchalny posibnik.* / Davidovich I. Je - Kiev.: TSUL, 2008. - 320C.

Надійшла (received) 19.05.2015

Сударкіна Светлана Петровна – кандидат економічних наук, професор; (050)902-52-12; e-mail: vetsud@gmail.com

Sydarkina Svetlana Petrovna - candidate ekonomichnih sciences, professor; (050)902-52-12; e-mail: vetsud@gmail.com

Вазнер Яна Едуардівна – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», студент; тел.: (093)749-01-58; e-mail: yana.vagner.2014@mail.ru.

Wagner Yana Eduardovna – National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", student; tel.: (093) 749-01-58; e-mail: yana.vagner.2014@mail.ru.