

УДК 657

Н. М. Светлова, доцент, Східноєвропейський університет
економіки і менеджменту;

І. В. Івашко, магістрант, Східноєвропейський університет
економіки і менеджменту

НАПРЯМКИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ПОШУК РЕЗЕРВІВ ЇХ ЗНИЖЕННЯ

У статті проведено аналіз літературних джерел стосовно суті та класифікації витрат, визначено поняття «управління витратами», досліджено основні аспекти управління витратами та пошук резервів їх зниження.

Ключові слова: витрати, об'єкт витрат, собівартість, резерви зниження витрат.

На сьогодні управлінський облік — це не тільки облік витрат підприємства, а в першу чергу, чітко організований аналітичний облік не лише витрат, а й таких об'єктів як основні засоби, нематеріальні активи, запаси, грошові кошти, кошти в розрахунках, капітал, зобов'язання тощо.

Набуваючи нового, більш вагомого значення в сучасній економічній практиці суб'єктів господарювання, управлінський облік не просто реєструє, узагальнює, контролює факти господарського життя, він забезпечує управлінський персонал інформацією про різні аспекти діяльності підприємств, які відображаються в бухгалтерському обліку й безпосередньо впливають на якість управлінських рішень, ефективність системи управління. Такий облік покликаний забезпечити систему управління якісною економічною інформацією.

Результатами досліджень є пропозиції щодо найоптимальнішого методу обліку та калькулювання витрат, шляхів удосконалення управління витратами та кроки до їх зниження.

Дані управлінського обліку широко використовуються для потреб внутрішнього менеджменту в процесі прийняття управлінських рішень, для аналізу господарської діяльності та пошуку резервів скорочення витрат.

Витрати виробництва — витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошових коштів), безпосередньо пов'язані з забезпеченням економічних благ.

Існують економічний та бухгалтерський підходи до визначення витрат підприємства.

За бухгалтерським підходом витрати — це фактичні видатки факторів виробництва для виготовлення певної кількості продукції за цінами їх споживання. Витрати підприємства у бухгалтерській та статистичній звітності виступають у вигляді собівартості продукції [1].

Бухгалтерські витрати включають прямі витрати (на сировину, матеріали, напівфабрикати, витрати на паливо та енергоресурси, оплату праці робітникам) і непрямі витрати (накладні витрати, амортизація, заробітна плата управлінському персоналу, проценти за позикові кошти).

Економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва, дорівнюють його вартості за найкращими із усіх можливих варіантів використання.

В управлінні витратами виробничого підприємства, і перш за все, при калькулюванні собівартості продукції (робіт або послуг), для різних потреб управління велике значення має класифікація витрат.

Порядок нормативного регулювання бухгалтерського обліку в зв'язку з розробкою і впровадженням системи Національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку спричиняє необхідність використання нового апарату в управлінському обліку. Основні поняття нового апарату управлінського обліку представлено на рис. 1 [2].



Рис. 1. Основні поняття, які включає апарат управлінського обліку

Управлінський облік передбачає формування детальної класифікаційної схеми витрат. З метою прийняття управлінських рішень необхідно знати, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації у загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Для цього необхідно використати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Класифікація витрат — поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

Необхідність у різних класифікаціях витрат, використанні різних методів їх формування і розподілу зростає в залежності від ускладнення господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації бюджетування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

Виділяються три напрями класифікації витрат (табл. 1) [2].

Таблиця 1

Напрями класифікації витрат

Для оцінки запасів та визначення фінансових результатів	Для прийняття рішень	Для контролю виконання
<ul style="list-style-type: none"> • вичерпані; • невичерпані; • витрати на продукцію; • витрати періоду; • прямі; • непрямі; • основні; • накладні 	<ul style="list-style-type: none"> • релевантні; • нерелевантні; • постійні; • змінні; • маржинальні; • середні; • дійсні; • можливі 	<ul style="list-style-type: none"> • контрольовані; • неконтрольовані

Управління витратами — це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за умови постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства [6].

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 (відділи, 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 [7].

Установлені норми витрат — це граничні витрати окремих видів ресурсів за даних організаційно-технічних умов виробництва. Вони є важливим чинником забезпечення режиму жорсткої економії і, відповідно, конкурентоспроможності підприємства. У процесі планування встановлюються граничні (припустимі) загальні витрати в підрозділах і в цілому по підприємству (кошториси) та на одиницю продукції. Фактичний рівень витрат обчислюється за даними 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 [8].

Управління витратами на підприємстві передбачає їхню диференціацію за місцями та центрами відповідальності. Місце витрат — це місце їхнього формування (робоче місце, група робочих місць, дільниця, цех). Під центром відповідальності розуміють організаційну єдність місць витрат з центром, відповідальним за їхній рівень.

На практиці вважають, що центр відповідальності збігається з місцем витрат, хоча це не обов'язково. Формування місць витрат і центрів відповідальності здійснюється за функціональною та територіальною ознаками. У першому випадку витрати локалізуються в певній функціональній сфері діяльності (маркетинг, дослідження й підготовка виробництва, матеріально-технічне забезпечення, виробництво, технічне обслуговування виробництва, управління). Територіальні місця витрат і центри відповідальності включають організаційні підрозділи підприємства (відділи, дільниці, цехи), які відокремлені просторово.

За центрами відповідальності складаються кошториси (планові витрати), обчислюються фактичні витрати, а для виробничих підрозділів визначається собівартість одиниці продукції (послуг). Це уможливорює ефективний контроль за витрачанням ресурсів. При цьому важливе значення має поділ витрат стосовно кожного центру відповідальності на прямі й непрямі, змінні та постійні. Перший поділ має істотне значення для визначення собівартості окремих виробів (калькулювання). Прямі витрати безпосередньо відносять на продукцію центрів відповідальності (місце витрат), а непрямі формуються в цих центрах, а потім розподіляються між окремими видами продукції. Поділ витрат на змінні та постійні стосовно центрів відповідальності (місце витрат) важливий для складання так званих гнучких кошторисів та оцінки діяльності. Таке розмежування витрат дає змогу оперативно обчислювати кошториси для різних варіантів обсягу виробництва, а також перераховувати планові витрати на фактичний обсяг продукції під час аналізу та оцінки роботи підрозділів.

Найбільш прогресивним методом обліку та калькулювання витрат вважається система «стандарт-кост», а особливо в умовах ринкових стосунків і конкуренції. Основна мета системи методу «стандарт-кост» — це повне використання виробничих чинників і економне ведення господарської діяльності. Суть системи «стандарт-кост» полягає в тому, що обліковуються тільки ті операції, які повинні відбутися. Основне завдання цієї системи — враховувати втрати й відхилення в прибутку підприємства. У її основі лежить чітке, тверде встановлення норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати і всіх інших витрат з виробництва продукції.

Для того, щоб підвищити рівень доходу на підприємстві, необхідно розробити шляхи зниження витрат, які включаються до собівартості.

Для цього потрібно вдосконалювати процес управління витратами господарської діяльності як в цілому, так і в розрізі їх видів, що є головним об'єктом в системі управління підприємством. В умовах ринкової економіки виникає проблема у визначенні витрат, їх розподілу за об'єктами та забезпечення мінімізації, але головне завдання полягає не у їх мінімізації, а у досягненні такого рівня, за яким вони визнаються споживачами та приносять відповідний прибуток виробникам [5].

Для підвищення ефективності управління витратами на підприємстві рекомендується:

- впровадити обліково-аналітичну систему стратегічного управління витратами, яка забезпечить зв'язок з усією структурою управління, дозволить

виявляти виробничі проблеми, розв'язання яких залежить від конкретного рівня управління;

- вдосконалити систему управління витратами не тільки на рівні підприємства, а й у його структурних підрозділах;
- забезпечити більш доцільне ведення обліку витрат, для того, щоб при наданні інформації про витрати управлінському персоналу, керівники могли швидко й правильно приймати рішення щодо зниження витрат;

Запровадження даної системи управління витратами дозволить збільшити ефективність виробничих процесів і зменшити відхилення очікуваного прибутку від фактично отриманого, при цьому не обов'язково змінювати повністю існуючу систему управління витратами, їх формування, нормування, контролю та обліку.

Якщо на підприємстві буде оптимально організований облік витрат, тоді можна розробити резерви зниження витрат, що сприятиме збільшенню обсягів прибутку.

Основні кроки зниження витрат зображено на рис. 2 [3].

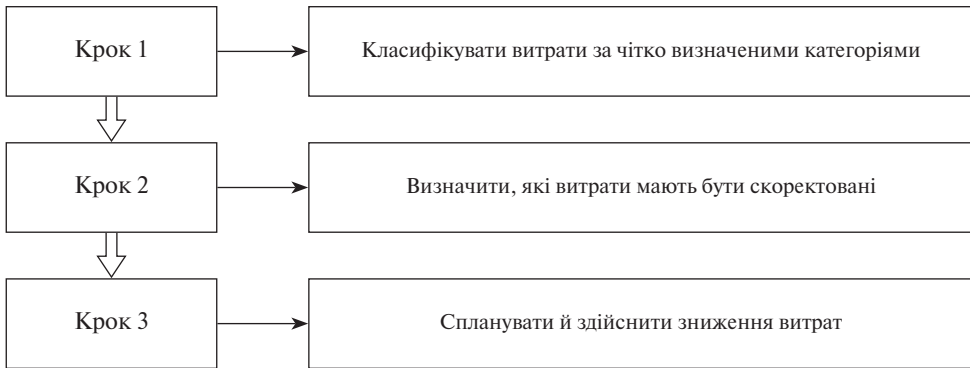


Рис. 2. Кроки до зниження витрат

Найбільшу питому вагу у витратах підприємства мають матеріальні затрати, тобто затрати на сировину і матеріали. Рациональне використання сировини, матеріалів, покупних, напівфабрикатів, палива і енергії є важливим резервом зниження собівартості продукції [4].

Для прикладу візьмемо структуру операційних витрат за економічними елементами будівельного підприємства ТОВ «Висотрембуд» за 2008–2010 роки. Структуру операційних витрат за економічними елементами наведено в табл. 2.

Результати аналізу показали, що на ТОВ «Висотрембуд» найбільшу питому вагу мають матеріальні витрати — майже 70 % від усіх операційних витрат.

Графічне відображення структури операційних витрат за 2010 рік наведено на рис. 3.

Для скорочення матеріальних витрат підприємство може зробити наступне:

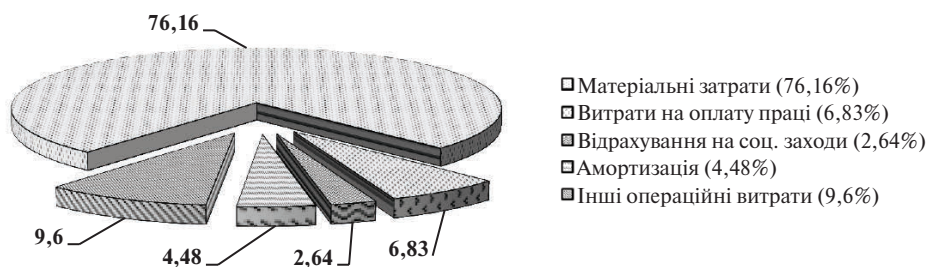
- переглянути на свою користь умови контрактів з існуючими постачальниками та знайти нових постачальників, наприклад, компанія може: замінити імпорتنі матеріали на аналогічну продукцію вітчизняного виробництва; встановити прямі контакти з виробниками матеріалів або скоротити число посередників; укласти договори з постачальниками, що пропонують найбільш вигідні умови;

Таблиця 2

**Структура операційних витрат за економічними елементами
ТОВ «Висотрембуд» за 2008–2010 рр.**

№ з/п	Показники	2008 р.		2009 р.		2010 р.	
		Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1	Матеріальні витрати	2044,3	69,66	5602,6	80,06	2324,2	76,16
2	Витрати на оплату праці	453,4	15,45	840,3	12,01	208,3	6,83
3	Відрахування на соціальні заходи	150,5	5,13	279,1	3,99	80,5	2,64
4	Амортизація	132,0	4,5	139,2	1,98	145,8	4,48
5	Інші операційні витрати	154,5	5,26	137,3	1,96	292,8	9,6
	Разом операційних витрат	2934,7	100	6998,3	100	3051,6	100

- використовувати менш дорогі компоненти, де це можливо. Компанія може навіть внести конструктивні зміни у продукцію що випускається, для того, щоб мати можливість перейти на нові матеріали;
- допомогти постачальникам знизити свої витрати та здійснювати закупівлю матеріалів разом з іншим покупцем в одного постачальника, наприклад, дві торговельні компанії можуть провадити спільну закупівлю для того, щоб одержати знижку за обсяг;
- виробляти деякі необхідні матеріали самостійно;
- впровадити ресурсозберігаючі технологічні процеси, які дозволяють заощаджувати на вартості сировини;
- надати пріоритет процесу закупівлі сировини й матеріалів, наприклад, підприємство може перевести своїх кращих менеджерів з відділу продажів у відділ закупівель сировини й матеріалів. У результаті компанія зможе зберегти витрати на матеріали на попередньому рівні, знайшовши нових постачальників;
- переглянути політику обліку сировини й матеріалів з метою мінімізації податкових платежів.



**Рис. 3. Структура операційних витрат за елементами за 2010 рік
на ТОВ «Висотрембуд»**

У результаті дослідження можна зробити висновок, що витрати виробництва — витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей) безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. 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.

Таким чином, дослідження теоретичних аспектів обліку витрат та їх класифікації дозволило з'ясувати, що основним завданням обліку витрат є точне відображення в усіх документах фактів витрачання сировини і матеріалів на виготовлення продукції, а забезпечення ефективної системи управління витратами забезпечить можливість їх зниження.

В статті представлено аналіз літературних джерел, що стосуються сутності і класифікації витрат, визначено поняття «управління витратами», досліджено основні аспекти управління витратами і показано резерви їх зниження.

It is possible to make a conclusion as a result of research, that charges of production are charges of different types of economic resources (raw material, labour, fixed assets, services, money), direct-coupled with the production of goods. A management costs is a process of the purposeful forming of charges in relation to their kinds, places and transmitters at permanent control of level of charges and stimulation of their decline. It is the important function of economic mechanism of any enterprise.

ЛІТЕРАТУРА

1. Комарницький І. Ф. Економічний аналіз / І. Ф. Комарницький. — Чернівці, 2006. — 334 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2003. — 726 с.
3. Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський та податковий облік у господарських товариствах / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. — Тернопіль, 2003. — 522 с.
4. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : [навч. посібник] / Б. Є. Грабовецький. — К.: Центр навчальної літератури, 2009. — 256 с.
5. www.intalev.ua.
6. www.grinchuk.lviv.ua.
7. Скирпан О. П. Фінансовий облік : [навч. посібник] / О. П. Скирпан, М. С. Палох. — Тернопіль: ТНЕУ, 2008. — 407 с.
8. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : [підручник] / П. Я. Попович. — Тернопіль: Економічна думка, 2001. — 365 с.
9. Литвин З. Б. Функціонально-вартісний аналіз : [навч. посібник] / З. Б. Литвин. — Тернопіль: Економічна думка, 2007. — 130 с.
10. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / С. Ф. Голов. — К.: Лібра, 2008. — 704 с.

Представлено в редакцію 17.10.2011 р.