

УДК 33.658+330.138.11

Любомир ГОЛУБОВСЬКИЙ

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Резюме. Проаналізовано сучасні методи управління витратами та встановлено необхідність індивідуального підходу до вибору існуючих систем управління витратами, а також формування власних систем управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності корпорації.

The summary. The modern methods of management by charges are analyzed and the necessity of individual approach is set to the choice of the existent systems of management by charges, and also forming of the own systems of management taking into account features, organizational structure and scale of corporation of a particular branch.

Ключові слова. система управління витратами підприємства, аналіз і прогнозування витрат.

Вступ. В умовах ринкової економіки ефективне управління витратами та результатами діяльності підприємств є важливим і складним завданням, вирішення якого актуальне для нинішніх умов господарювання. Наявні проблеми у сфері аналізу та прогнозування витрат пов'язані, у першу чергу, з недостатністю методичних розробок і практичних рекомендацій щодо побудови системи управління витратами [1-4]. Методика обчислення собівартості істотно впливає на оцінку фінансових результатів роботи підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на підвищення прибутковості його діяльності за рахунок зниження витрат виробництва.

Постановка завдання. Для об'єктивного зіставлення витрат підприємств, що входять до складу корпорації, необхідні відповідні єдині методики й нормативи. Однак держава перестала регламентувати процеси обліку, аналізу і планування витрат, тому багато компаній змушені використовувати старі інструкції або розробляти власні методики. У цьому зв'язку особливу актуальність набувають питання науково обґрунтованого вирішення організаційно-методичних аспектів реалізації функцій управління витратами в корпоративних структурах.

Результати дослідження. Сукупність об'єктивних чинників: концентрація виробництва, удосконалення його технології й організації, розробка теорії нормування витрат праці й матеріальних ресурсів, розвиток методів оперативного управління виробництвом, гостра необхідність оперативного контролю витрат і регулювання собівартості – привели до створення і поширення (в основному в закордонних країнах) систем «стандарт-кост», «директ-кост», АВС тощо. В 1887 р. було опубліковано перше видання теоретичної праці англійських економістів Дж. М. Фелса й Е. Гарке «Виробничі рахунки: принципи й практика їхнього виділення». Автори зробили спробу створити мобільну систему обліку витрат, що підвищує інформативність даних про витрати і сприяє посиленню контролю за їхнім використанням. В її основі лежить розподіл витрат на фіксовані (сьогодні - це умовно-постійні витрати) і змінні (умовно-змінні). Вчені встановили, що зміна фіксованих витрат безпосередньо не залежить від обсягу виготовленої продукції, а змінні витрати збільшуються, або зменшуються прямо пропорційно росту, або зниженню обсягу виробництва. Це привело до думки, що збільшити обсяг виробництва можна при витратах менших ресурсів, що вважалося раніше, тому що умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно.

Американський економіст А.Г. Черч в 1901 році у своїй роботі «Адекватний розподіл виробничих витрат» розділив умовно-постійні (або накладні) витрати, пов'язані з виробництвом, на накладні витрати на робочу силу й загально організаційні витрати. З цього часу в наукових колах велася дискусія про те, у якій пропорції варто включати в собівартість умовно-постійні витрати. І лише в 1936 р., коли Дж. Харрісом була висунута концепція «директ-кост», необхідність розподілу накладних витрат зникла. До середини 60-х років цей метод завойовував міцні позиції в обліку.

Однак для підприємства все більш актуальним є не стільки завдання точного і повного визначення собівартості, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна було б уникнути. Вирішенню цього завдання сприяла поява на початку ХХ в. у США, а потім і в Європі системи «стандарт-кост», яка порівнює фактичні витрати з нормативними. Облік витрат став розвиватися таким чином, щоб адміністрація не тільки визначала витрати, але й більш повно контролювала використання ресурсів, попереджаючи виникнення невиправданих витрат. Це привело до формування концепції центрів відповідальності, відповідно до якої витрати не

тільки розглядалися в цілому по підприємству, але й диференціювалися за центрами відповідальності із призначенням відповідальних осіб.

Стандарт-кост – це система оперативного керування ходом процесу виробництва та рівнем виробничих витрат, заснована на постійному контролі значень відхилень фактичних показників від нормативних, аналізі причин виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, використання управлінських впливів для мінімізації відхилень або здійсненні коректування норм.

Термін «норматив» визначається як рівень, розрахований за якимось стандартом (нормою) і відповідний необхідному, бажаному або можливому. Норматив встановлюють, виходячи із заздалегідь обумовлених витрат матеріалів, робочого та машинного часу, накладних та інших витрат на виробництво. На основі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про очікувані доходи майбутнього року. При цій системі інформація про наявні відхилення використовується керівництвом для прийняття ним управлінських рішень. В основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат.

Попередньо обчислені норми розглядаються як твердо встановлені ставки для того, щоб привести фактичні витрати у відповідність зі стандартами шляхом умілого керівництва підприємством. При виникненні відхилень стандартні норми не змінюють, а вони залишаються відносно постійними на весь установлений період за винятком серйозних змін, викликаних новими економічними умовами, значним підвищенням чи зниженням вартості матеріалів, робочої сили або зміною умов і методів виробництва. Відхилення між реальними й передбачуваними витратами, що виникають у кожному звітному періоді, протягом року накопичуються на окремих рахунках відхилень і повністю списуються не на витрати виробництва, а безпосередньо на фінансові результати підприємства.

Схематично система обліку «стандарт-кост» включає показники: виручка від продажів; стандартна собівартість; валовий прибуток; відхилення від стандартів; фактичний прибуток.

Калькуляція, розрахована за допомогою стандартних норм, є основою оперативного керування виробництвом і витратами. Відхилення, що виявляються в поточному періоді, від установлених стандартних норм піддаються аналізу для з'ясування причин їхнього виникнення. Це дозволяє адміністрації оперативно усувати недоліки у виробництві, вживати заходів для їхнього запобігання в майбутньому.

Головне в системі «стандарт-кост» – контроль за найбільш точним виявленням відхилень від установлених стандартів, що сприяє вдосконалюванню й самих стандартів витрат. При відсутності ж такого контролю застосування даної системи буде мати умовний характер і не дасть належного ефекту. Перевага нормативного методу обліку також у його оперативності. Крім оперативності отриманих даних про величину собівартості, використання нормативного методу має на меті оптимізацію витрат шляхом їхнього наближення до нормативних значень.

Розроблені норми розглядаються як обов'язкові стандарти для того, щоб привести фактичні витрати у відповідність із нормами шляхом виконання тих або інших управлінських впливів. Ці норми незмінні протягом усього встановленого періоду. Виключення робляться тільки для серйозних відхилень, викликаних об'єктивними причинами – ростом цін у постачальників, коливаннями рівня оплати праці, змінами самих умов виробництва або використовуваних технологічних процесів.

Ухвалення рішень про можливість і необхідність використання системи «стандарт-кост» на підприємствах нафтогазової галузі повинне бути засноване на аналізі можливостей організації розрахунків і постійному коректуванню норм і кошторисів витрат. Іншими словами, необхідно, щоб в організаційній структурі була передбачена наявність спеціального підрозділу (відділу), економічної служби й т.п., що здійснює доведення обґрунтованих норм і нормативів, аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, коректування діючих норм і підготовку пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат і зниження фактичної собівартості продукції. Без цієї умови впровадження нормативного методу обліку не може принести організації реальної користі. В основному він ефективно застосовується при великій серійності виробництва, значній кількості й різноманітності операцій, необхідних для виготовлення

одиниці продукції. У корпоративних структурах це можуть бути цехи або заводи по випуску багатонаменклатурної готової продукції.

Не можна не враховувати й той факт, що впровадження даної системи спричинює істотні зміни в обліковій політиці підприємства, у веденні бухгалтерського обліку та розробці нової автоматизованої системи обліку. Тому дану систему обліку на підприємствах газової галузі раціональніше використовувати в модифікованому вигляді, зі збереженням основних її принципів:

- строге нормування витрат;
 - попереднє (до початку звітного періоду) складання нормативних калькуляцій на основі встановлених норм (стандартів) витрат ресурсів по окремих статтях витрат;
 - роздільний облік і контроль витрат за діючими нормами і за відхиленнями від них у розрізі місць їхнього виникнення й центрів відповідальності;
 - систематичне узагальнення й аналіз наявних відхилень із метою використання інформації для усунення негативних явищ у виробничому процесі та управління витратами.

Однак, на відміну від системи обліку «стандарт-кост», модифікована система (назвемо її системою нормативного обліку) припускає обчислення фактичних витрат (собівартості) як сукупності нормативу і відхилення. Зведений облік витрат на виробництво при нормативному підході ведеться за статтями витрат і видах діяльності. На практиці це буде виглядати в такий спосіб: виявлені відхилення між дійсними й передбачуваними витратами, що виникли в кожному звітному періоді, протягом року, що нагромадилися на окремих рахунках відхилень списуються безпосередньо на рахунки виробництва, а не на фінансові результати підприємства, як це передбачено системою «стандарт-кост». Більше того, для аналізу динаміки й створення можливості постійного контролю за наявними відхиленнями їхнє списання в системі нормативного обліку можна регламентувати через облікову політику підприємства, шокварталу, у півріччя або один раз – наприкінці року. Такий регламент дозволить центрам відповідальності на підставі аналізу інформації відхилень визначити основні чинники, причини й підрозділи, що впливають на зміну рівня витрат, виробити оперативні заходи впливу з метою усунення (зменшення) відхилень або перерахування нормативу.

Система нормативного обліку може бути використана керівництвом корпоративних структур як ефективний інструмент в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення витрат і об'єктах калькулювання, що дозволяє підсилити його контрольні функції, практично організуючи диференційований облік витрат.

Пошук нових методів одержання об'єктивної інформації про витрати привів до появи методу ABC.

У системі ABC основна роль приділяється розробці й впровадженню особливого методу обліку витрат за видами діяльності – калькулюванню на основі діяльності (Activity-Based-Costing). Суть даного підходу полягає в наступному: підприємство розглядається як набір робочих операцій, що визначають його специфіку. Відповідно початковою стадією застосування ABC є визначення переліку і послідовності робіт на підприємстві шляхом розчленування складних робочих операцій на найпростіші складові паралельно з розрахунком споживання ресурсів.

Коротко методологію системи ABC можна визначити в такий спосіб:

- на відміну від традиційних методів обліку, що базуються на положенні про випуск продукції при споживанні ресурсів, система ABC заснована на принципі: продукція споживає види діяльності, а виробнича діяльність споживає ресурси;
- виявляються формуючі витрати чинники (cost drivers), які зв'язують конкретні види діяльності і відповідні витрати, а також виступають мірою діяльності, оскільки витрати змінюються пропорційно масштабу діяльності;
- на основі чинників, що формують витрати, ресурси розподіляють між центрами виробничої діяльності, а потім відносять на конкретні вироби.

Система ABC забезпечує облік витрат по кожному виду продукції на кожному етапі виробничого процесу. Вона закладає основу для управління витратами по виробничих центрах, підсумкового аналізу собівартості конкретних виробів.

Введення даної системи також веде до скорочення тривалості виробничого процесу в результаті керування тими видами діяльності, які не підвищують цінності виробу (транспортування, складування, сортування тощо).

Методологія цієї системи може бути активно використана в корпоративних структурах при визначенні принципів виділення місць виникнення витрат, які представляють собою технологічний процес, окремий підрозділ, що виконує однорідний процес або функцію в процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг).

Ще одним альтернативним традиційному вітчизняному підходу до калькулювання є підхід, коли по носіях витрат планується і враховується неповна, обмежена собівартість. Ця собівартість може містити в собі тільки прямі витрати. Її можна калькулювати на основі тільки виробничих витрат, тобто витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), навіть якщо вони непрямі. У кожному випадку повнота включення витрат у собівартість різна. Однак загальним для цього підходу є те, що деякі види витрат, які мають відношення до виробництва й реалізації продукції, не включаються в калькуляцію, а відшкодовуються в загальній сумі з виручки. У цьому полягає суть обліку неповної собівартості.

Однією з модифікацій даної системи є система «директ-кост». Її суть полягає в тому, що собівартість планується тільки в частині змінних витрат, тобто лише змінні витрати розподіляються по носіях витрат. Решта витрат (постійні витрати) враховуються на окремому рахунку, але в калькуляцію не включаються, а періодично списується на збитки за звітний період.

Особливістю системи «директ-кост» є, по-перше, поділ витрат на постійні і змінні. Змінні витрати прямо залежать від обсягу і асортименту випущеної продукції. Постійні витрати не залежать від змін обсягу продукції, а їхня величина залежить тільки від тривалості звітного періоду. Незважаючи на деяку умовність розподілу витрат на постійні і змінні, ефективність такого поділу сприяє спрощенню обліку і підвищенню оперативності одержання даних про прибуток.

Друга особливість системи «директ-кост» – поєднання виробничого й фінансового обліку. За системою «директ-кост» облік і звітність на підприємствах організовані таким чином, що з'являється можливість регулярного контролю даних за схемою «витрати-обсяг-прибуток» за допомогою маржинального і чистого (прибуток) доходів. Маржинальний дохід є різницю між виручкою від реалізації та змінними витратами. З іншої сторони – це сума постійних витрат і чистого доходу. Ця обставина дозволяє запровадити багатоступінчасті звіти, що важливо для деталізації аналізу.

Складання звіту про доходи, що має багатоступеневий характер, є третьою особливістю системи «директ-кост». Так, якщо змінні витрати розділити на виробничі і невиробничі, то звіт стане тріступінчастим. При цьому спочатку визначається виробничий маржинальний дохід, потім дохід у цілому, потім чистий дохід.

Четверта особливість системи «директ-кост» – розробка методики економіко-математичного та графічного аналізу звітів для прогнозу чистих доходів. Важливо, що застосовуючи дану систему, можна оперативно вивчати взаємозв'язок між обсягом виробництва, витратами (собівартістю, виручкою, прибутком, маржинальним доходом). Цей взаємозв'язок можна вивчати й графічно, і аналітично.

Нині часто в теорії й практиці управління собівартістю і прибутком декларується й застосовується наступний принцип: найточніша калькуляція виробу не та, яка найбільш повно після численних розрахунків і розподілів містить у собі всі види витрат підприємства, а та, у яку включені тільки витрати, безпосередньо пов'язані з випуском даної продукції, виконанням робіт і послуг.

Система «директ-кост» загострює увагу керівництва підприємства на зміні маржинального доходу (суми покриття) по підприємству в цілому і по різних виробках, наданих послугах. За рахунок скорочення статей собівартості спрощується її нормування, облік, контроль і до того ж поліпшується облік і контроль умовно-постійних, накладних витрат, оскільки їхня сума за даний конкретний період показується у звіті про доходи окремим рядком, що наочно демонструє їхній вплив на величину прибутку підприємства.

Основна перевага системи обліку сум покриття в тому, що на основі інформації, одержуваної в ній, можна приймати різні оперативні рішення по керуванню витратами й підприємством у цілому.

Дана система припускає обґрунтований розподіл непрямих витрат на постійні й змінні. Це можливо тільки на рівні місць виникнення витрат, оскільки лише там можна визначити, як поведуться різні види витрат даного структурного підрозділу при зміні обсягів виробництва.

При організації обліку в розрізі місць виникнення витрат по системі «директ-кост» не використовується саме поняття накладних витрат, тому що накладні витрати місць виникнення витрат стають прямими стосовно даного місця виникнення витрат. Таким чином, по даній системі витрати в місцях їхнього виникнення підрозділяються на постійні й змінні. Система обліку витрат у результаті подає інформацію для калькулювання собівартості наступного елемента системи виробничого обліку тільки по змінних витратах.

Наявна облікова методологія надає можливість використання елементів системи «директ-кост», суть котрої полягає в роздільному обліку прямих (змінних, виробничих) і періодичних (постійних) витрат і калькулювання неповної (обмеженої) собівартості.

Застосування даної системи на підприємстві нафтогазового комплексу можна розглядати тільки на перспективу при впровадженні управлінського обліку, але деякі елементи системи можуть бути використані й нині. Так, розподіл витрат на постійні та умовно-змінні може бути використано в наступних цілях:

- планування витрат за видами діяльності (планування умовно-змінних витрат здійснюється за нормами витрат ресурсів на одиницю виготовленої продукції);
- укрупненого планування витрат за видами діяльності на підставі витрат базового періоду;
- розрахунку маржинального прибутку й точки беззбитковості виду діяльності;
- аналізу витрат при відхиленні фактичних витрат від планових показників з урахуванням відхилень обсягу виробництва від планового значення.

Висновки. Таким чином, проведений аналіз сучасних методів управління витратами показав, що для вирішення проблеми оптимізації витрат та ефективності господарювання компаній необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління витратами, а в низці випадків до формування власної системи управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності корпорації.

Використана література

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, 1994. – 557с.
2. Мюллендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр. – пер. с нем. М.И. Корсакова. – М.: ЗАО «ФБК - ПРЕСС», 1996. – 160 с.
3. Костромина, Д.В. Управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности / Д.В. Костромина // <http://www.dis.ru/fm/arhiv/2004/4/6.html>
4. Управление затратами, бюджетирование. Основные методы, подходы, проблемы // http://yukko.kiev.ua/articles/finance/finance_budgetin.html.