

## МЕТОДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*В статті проаналізовано сучасні методи управління витратами та встановлено необхідність індивідуального підходу до вибору існуючих систем управління витратами на підприємствах.*

*In this article the modern methods of cost management are analyzed and the necessity of individual approach is set to the choice of the existent systems of cost management at enterprises.*

*Ключові слова: витрати, управління витратами, методи, інформація, стратегія.*

*Keywords: charges, cost management, methods, information, strategy.*

В умовах формування ринкових відносин в Україні здійснюється безперервний пошук і використання найбільш раціональних та ефективних форм і методів управління виробництвом. Створення і освоєння на практиці нових нетрадиційних систем одержання інформації про витрати та результати виробничої діяльності, застосування нових підходів і методів планування, обліку та контролю забезпечують можливість вирішення багатьох завдань ефективного управління сучасним підприємством.

Одним із важливих завдань у даний час для підприємств України є розробка науково-методичного забезпечення і практичних рекомендацій щодо вдосконалення методів управління витратами для досягнення поставлених цілей на всіх етапах виробничого процесу. Тому дослідження і систематизація науково-практичних аспектів управління витратами є важливим питанням сучасної теорії та практики, що й підтверджує актуальність теми, визначає мету та завдання дослідження.

Проблема розробки і використання на практиці нових підходів до ефективного управління витратами підприємства широко обговорюється у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі. При цьому під методами управління розуміють способи і прийоми впливу на об'єкт управління, що здійснюються у процесі управлінської діяльності і забезпечують досягнення поставленої мети з максимальним результатом та мінімальними витратами. У випадку, коли об'єктом управління є витрати, методи управління витратами представляють собою систему економічних взаємовідносин між структурними підрозділами підприємства. Ці методи реалізуються у процесі виробничої діяльності і базуються на використанні проявів економічних законів. Елементами цих методів є аналіз, планування, внутрішньогосподарський облік і контроль над ресурсами в місцях їх безпосереднього споживання.

У вітчизняній та зарубіжній теорії і практиці дослідженню проблеми управління витратами підприємств присвятили свої роботи такі вчені, як О.Ф. Аксененко [1, 2], С.Ф. Голов [6], П.С. Безруких [4], А.Д. Шеремет [3], К. Друрі [8], Р. Ван дер Віл [5] та ін.

Існуючі методики калькулювання собівартості продукції, як засоби визначення витрат на виробництво одиниці продукції, обліку витрат на виробництво, відображені в роботах [9, 10] та ін., не повною мірою враховують принципи системного підходу до процесу управління витратами підприємств, що функціонують в умовах ринку. Також в них недостатньо враховуються галузеві особливості формування і розподілу витрат при багато номенклатурному виробництві.

**Метою даної** статті є дослідження існуючих методів управління витратами на підприємствах, аналіз використання та ефективність їх застосування.

Основними напрямками зниження собівартості продукції є зростання продуктивності праці й економія ресурсів, які споживаються, на основі досягнень науково-технічного прогресу. Велике значення має також управління процесом формування собівартості продукції і насамперед точний облік усіх виробничих витрат і оперативний контроль над ощадливим та раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основним елементом системи управління витратами є контроль за ходом виробництва, а також облік прибутків і витрат, що виникають на кожному етапі діяльності. Необхідно відзначити, що на відповідному етапі економічного розвитку традиційний бухгалтерський облік перестає задовольняти потреби управління підприємством, що обумовлено насамперед відмінністю інтересів зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією.

Істотні можливості щодо вдосконалення обліку й аналізу витрат відкриває система управління витратами, що досить поширена у зарубіжній практиці Західних країн. Це один з найбільш ефективних способів при прогнозуванні і плануванні діяльності підприємства. Він створює можливість визначати оптимальні пропорції між постійними та змінними витратами, ціною і обсягом реалізації, мінімізувати підприємницький ризик. Однак механізм, інструментарій, принципи, методи та підходи, які розроблені в західній практиці, необхідно адаптувати до умов функціонування українських підприємств.

Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей виробництва на підприємствах застосовують різні прийоми і способи збору інформації про витрати з метою розрахунку собівартості продукції, що випускається, для забезпечення ефективного контролю і управління виробничими процесами.

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 ефективно 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 [7].

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

Термін «норматив» визначається як рівень, розрахований за якимось стандартом (нормою) і відповідає необхідному, бажаному або можливому результату. 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 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 вмілого управління підприємством. При виникненні відхилень стандартні норми не змінюють, а вони залишаються відносно постійними на весь встановлений 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 і повністю списуються не на витрати виробництва, а безпосередньо на фінансові результати підприємства.

Розрахунки проведені за допомогою стандартних норм, є основою оперативного управління виробництвом і витратами. Від встановлених стандартних норм, відхилення, які виявляються в поточному періоді, піддаються аналізу для з'ясування причин їх виникнення. Це дозволяє адміністрації оперативно усувати недоліки у виробництві, вживати заходів для їхнього запобігання в майбутньому [8].

Головне в системі «стандарт-кост» – контроль за найбільш точним виявленням відхилень від встановлених стандартів, що сприяє вдосконаленню й самих стандартів витрат. При відсутності ж такого контролю застосування цієї системи матиме умовний характер і не забезпечить досягнення належного ефекту. Перевага нормативного методу обліку витрат також у його оперативності. Крім того, використання нормативного методу має на меті оптимізацію витрат шляхом їх наближення до нормативних значень.

Ухвалення рішень про можливість і необхідність використання системи «стандарт-кост» на підприємствах України 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 тощо, що здійснює доведення обґрунтованих норм і нормативів, аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, коректування діючих норм і підготовку пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат та зниження фактичної собівартості продукції. Без цієї умови впровадження нормативного методу обліку не забезпечить очікуваного результату. В основному, цей метод ефективно застосовується при великосерійному виробництві, значній кількості й різноманітності операцій, необхідних для виготовлення одиниці продукції [7].

Не можна не враховувати й того факту, що впровадження даної системи спричиняє істотні зміни в обліковій політиці підприємства, у веденні бухгалтерського обліку та розробці нової автоматизованої системи обліку. Тому описану систему обліку на підприємствах окремої галузі раціональніше використовувати в модифікованому вигляді, із збереженням основних її принципів:

- жорстке 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 їх виникнення та центрів відповідальності;
- систематичне узагальнення і аналіз наявних відхилень з метою використання інформації для усунення негативних явищ у виробничому процесі та управлінні 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 від нього. Зведений облік витрат на виробництво при нормативному підході ведеться за статтями витрат і видами діяльності. Більше того, для аналізу динаміки й створення можливості постійного контролю за наявними відхиленнями їх списання в системі нормативного обліку можна регламентувати через облікову політику підприємства. 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 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 організовуючи диференційований облік витрат.

Науковий пошук нових методів одержання об'єктивної інформації про витрати привів до появи методу ABC. Суть даного підходу полягає в тому, що підприємство розглядається як набір робочих операцій, які 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 [7].

Коротко методологію системи ABC можна визначити в такий спосіб:

- на відміну від традиційних методів управління, що базуються на положенні про випуск продукції при споживанні ресурсів, система ABC заснована на принципі: продукція споживає види діяльності, а виробнича діяльність споживає ресурси;

- 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 управління тими видами діяльності, які не підвищують цінності виробу (транспортування, складування, сортування тощо).

Ще одним альтернативним підходом до калькулювання витрат є підхід, за якого по носіях витрат планується і враховується неповна, обмежена собівартість. Ця собівартість може містити в собі тільки прямі витрати. Її можна калькулювати тільки на основі 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 [10].

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 за носіями витрат, а решта (постійні витрати) враховуються на окремому рахунку [10].

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 їх 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 доходів (прибутку). Маржинальний дохід є різницю між виручкою від реалізації та змінними витратами. З іншого боку – це сума постійних витрат і чистого доходу. Ця обставина дозволяє запровадити багатоступінчасті звіти, що важливо для деталізації аналізу.

Таким чином, проведений аналіз сучасних методів управління витратами показав, що для вирішення проблеми оптимізації витрат та ефективності господарювання підприємств необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління

витратами. Подальші дослідження можуть бути спрямовані на пошук комбінованих систем та методів управління витратами чи розробку абсолютно нових методів, які дозволять підвищити ефективність управління витратами на вітчизняних підприємствах.

### **Література:**

1. Аксененко А.Ф. Анализ эффективности производства. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
2. Аксененко А.Ф., Новиков В.В., Полякова С.И. Внутрихозяйственный расчёт: ответственность и оценка результатов. – М.: Экономика, 2002. – 239 с.
3. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
4. Безруких П.С. Состав и учёт издержек производства и обращения. – М.: ЗАО «ФБК-ПРЕСС», 2001. – 224 с.
5. Ван дер Вил Р., Палий В.Ф. Управленческий учёт. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 246 с.
6. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учёт. – Киев: «СКАРБИ», 2006. – 377 с.
7. Голубовський Л.В. Аналіз сучасних методів управління витратами/ Л.Голубовський // Галицький економічний вісник. — 2010. — № 1(26). — С. 187-192.
8. Друри К. Ведение в управление и производственный учёт: Пер. с англ./ Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2004. – 560 с.
9. Ильченко А.В. Система управленческого учета и ее использование на металлургических предприятиях Украины // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2003. – Вип. 174. – Т.1. – С. 54-61.
10. Хотомлянський А.Л., Ильченко А.В. Особенности применения системы “директ-костинг” при последовательных стадиях организации производственного процесса // Тезисы докладов IX региональной научно-технической конференции. – Мариуполь: Приазовский гос. техн. ун-т. – 2002. – С. 195.