

Коваленко О.В., д.е.н., професор
зав. кафедри економіки підприємства
Осьмак С.С.
Запорізька державна інженерна академія
ep.zgia@gmail.com

СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Коваленко О.В., Осьмак С.С. Система управління витратами. У статті обґрунтовано необхідність системи управління витратами на промисловому підприємстві в сучасних умовах господарювання, наводяться основні визначення поняття «управління витратами» та заходи для покращення системи управління.

Коваленко Е.В., Осьмак С.С. Система управління затратами. В статті обґрунтовано необхідність системи управління затратами на промисловому підприємстві в сучасних умовах господарювання, наводяться основні визначення поняття «управління затратами» та заходи для покращення системи управління.

Kovalenko O., Osmak S. The system of cost management. The paper substantiates the necessity of cost management in industrial enterprise in the modern business environment, provides the basic definition of "cost management" and measures to improve the management system.

Постановка проблеми. Промислове виробництво визначає рівень економічного розвитку України, оскільки не лише задовольняє потреби населення країни у високоякісній продукції, а й виступає важливим джерелом поповнення бюджету. Підвищення конкуренції та зменшення доходів вимагають від керівників та менеджерів підприємства пошуку дієвих методів управління господарською діяльністю. Ефективність функціонування підприємства в цих умовах залежить від раціонального використання всіх видів ресурсів, що зумовлює необхідність переходу до єдиної системи управління витратами. Побудова та вдосконалення цієї системи забезпечить конкурентоспроможність продукції за рахунок більш низьких витрат та цін, наявності якісної та достовірної інформації про собівартість окремих видів продукції та її позиції на ринку порівняно з продукцією інших виробників, надання об'єктивних даних для упорядкування структури доходів і видатків підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень.

Нестабільність економічної ситуації характеризується все більшим визнанням ключового фактора управління витратами як чинника забезпечення ефективного розвитку підприємства.

На сучасному етапі процеси управління виробничими витратами на вітчизняних промислових підприємствах у більшості випадків не володіють необхідним рівнем системності, гнучкості, динамічності. На тлі значного інтересу до впровадження методів управління витратами виробництва є ряд

проблем теоретико-методологічного та методичного характеру, наявність яких значною мірою пояснюється такими обставинами: відсутністю належної уваги до аналізу зовнішнього середовища бізнесу при структуруванні процесів управління виробничими витратами, труднощами при виборі методів управління витратами та реалізації цих методів, недостатня розробленість критеріїв оцінки ефективності управління витратами виробництва. Все це потребує розробки комплексного методологічного підходу до вдосконалення управління витратами.

Аналіз останніх досліджень. Вагомий внесок у дослідження проблеми систем управління витратами в різних галузях економіки зробили вітчизняні вчені О.І. Маслак, А.В. Череп, Ю.М. Великий, С.Ф. Голов, Т.П. Карпова, О.С. Попов.

Виділення невирішених проблеми. Недостатня розробка питань методичного забезпечення процесу ефективної системи управління витратами діяльності та зумовлені цим труднощі, різноманіття і неоднозначність формувань їх на підприємствах обумовлюють доцільність подальшого вивчення цих питань.

Мета статті. Метою цієї публікації є дослідження теоретичного матеріалу, пов'язаного з системою управління витрат та визначення рекомендації щодо вдосконалення системи управління витратами.

Виклад основного матеріалу. Термін «витрати» нерідко вживається вченими – економістам, бухгалтерами, контролерами-ревізорами, аудиторами. В економічних науках це одне із найважливіших визначень, навколо якого ґрунтуються інші поняття, адже однозначне трактування терміна «витрати», визначення сфер його застосування в науці та практиці має непересічне значення [1, с. 139]. Так, на сьогодні існує велика кількість суджень різних науковців з приводу визначення поняття «витрати» (таблиця 1).

Таблиця 1 – Різні підходи до визначення поняття «витрати»

Автори	Визначення поняття
1	2
Ф.Ф. Бутинець	Тільки ті використані ресурси, які при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за даний період часу ставляться у відповідність до доходів.
Сучасний економічний словник	Виражені в грошовій формі витрати, обумовлені витраченням різних видів економічних ресурсів (сировини, матеріалів, праці, основних засобів, послуг, фінансових ресурсів) у процесі виробництва продукції.
Г.Б. Поляк	Вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на виробництво і реалізацію продукції.
Інститут бухгалтерів	Валове зменшення активів або валовий приріст кредиторської заборгованості, яке виникло в результаті діяльності підприємства і які визначаються та оцінюються відповідності до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Продовження таблиці 1

С.Г.Чигасов	Це реальні або можливі витрати фінансових ресурсів підприємства. Витрати становлять сукупність переміщень фінансових засобів і належать або від активів, якщо спроможні забезпечити дохід, або від пасивів, якщо цього не виникне і зменшиться нерозподілений прибуток підприємства за звітний період.
С.А. Котляров	Витрати певного періоду часу, наприклад, комерційні й управлінські витрати. Відносяться на реалізовану за цей період продукцію, запасоємними витратами і чекати від них прибутку за межами даного періоду не слід.
Рада із стандартів фінансового обліку США	Відтік або інше використання активів або виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які основою життєдіяльності суб'єкта господарювання. Включаються в розрахунок прибутку.
Австралійський фонд	Споживання або втрати потенційного прибутку чи майбутніх економічних вигод у формі зменшення активів або збільшення кредиторської заборгованості господарюючого суб'єкта, не пов'язані з виплатами власникам і які зменшенням власного капіталу у звітному періоді.

Отже, можна зробити висновок про те, що витрати відносять до структури ресурсів, які використовуються у виробничій діяльності.

Управління витратами - це цілий набір методик, процесів і конкретних процедур з управління ресурсами організації. У системі управління підприємством важливе місце приділяється питанням управління витратами на виробництво. Процес управління витратами на виробництво – це багатопрофільний процес, що охоплює всі аспекти господарської діяльності, починаючи з постачання й закінчуючи реалізацією готової продукції [2, с.14]. Традиційно облік і аналіз витрат розглядаються з позиції відбитих у бухгалтерському обліку господарських операцій, реалізованих у результаті альтернативних управлінських рішень. Однак облік не є самоціллю, а служить засобом для досягнення успіху в господарській діяльності.

Різні стратегії вимагають різні погляди на витрати. Розходження у стратегіях й обумовлені ними розходження в управлінні витратами об'єднані в таблиці 2 [2, с. 23].

Таблиця 2 – Підходи до управління витратами промислового підприємства

Акценти в управлінні витратами	Основні стратегії	
	Лідерство на основі витрат	Диференціація продукції
Роль спланованих витрат при оцінці показників роботи	Дуже важлива	Роль спланованих витрат при оцінці показників роботи
Значення гнучкого бюджетування для управління витратами	Від високого до дуже низького	Значення гнучкого бюджетування для управління витратами
Важливість виконання бюджету	Від високої до дуже високої	Важливість виконання бюджету
Аналіз витрат збуту	Формально не виконується	Аналіз витрат збуту

Продовження таблиці 2

Значення собівартості в ціноутворенні	Високе	Значення собівартості в ціноутворенні
Значення аналізу цін конкурентів	Низьке	Значення аналізу цін конкурентів

Перераховані концепції управління витратами не однорідні. Одні концепції ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і торкаються бухгалтерської сторони управління витратами. Інші концепції розглядають витрати як об'єкт управління не стільки в обліковому, скільки в економічному плані. Наведені концепції управління витрат є діючими інструментами в дослідженні витрат [2, с.23].

Вивчення економічної літератури показало, що різні аспекти управління витратами розглядалися в багатьох працях. Однак більшість вчених розглядає управління витратами окремо від процесів розвитку підприємства.

Так, С.Ф. Голов розглядає управління витратами як принципово нову систему, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати. Карпова Т.П. вважає, що управління витратами включає такі елементи: планування, нормування, облік, калькулювання, економічний аналіз, контроль, регулювання та прогнозування витрат. Попов О.С. зауважує: управління витратами - це розробка і реалізація управлінських впливів, заснованих на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей [3, с.736].

Економічне управління витратами промислового підприємства передбачає чітке формулювання всього категорійного апарату, враховуючи всі позитивні сторони та недоліки існуючих тлумачень. Управління витратами - це складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства [4, с.7]. Цей підхід розділяє А.П. Градов, який відзначає, що управління витратами не завжди повинне бути спрямоване безпосередньо на економію витрат. Принциповим є забезпечення ефективності цих витрат, тобто одержання прибутку, що реально виправдовує витрати. Саме тому головним в управлінні витратами є запобігання потенційно неефективних витрат.

Усі витрати підприємства можуть бути ідентифіковані за їх видом, місцем виникнення і носієм. Ці три параметри відображають об'єктивні властивості процесу витрачання господарських ресурсів, є вузловими елементами його структури. Відповідно до цього цілеспрямоване формування витрат на підприємстві, тобто управління витратами, відбувається за їх видами, місцями і носіями.

Очевидно, що управління витратами передбачає виконання всіх дій, які реалізуються під час управління будь-яким об'єктом, тобто розроблення і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Такі дії реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування, планування, організацію, мотивацію, облік та аналіз. Загальну схему управління витратами наведено на

рисунку 1. У контурі циклу управління витратами функцію оберненого зв'язку виконує контроль.

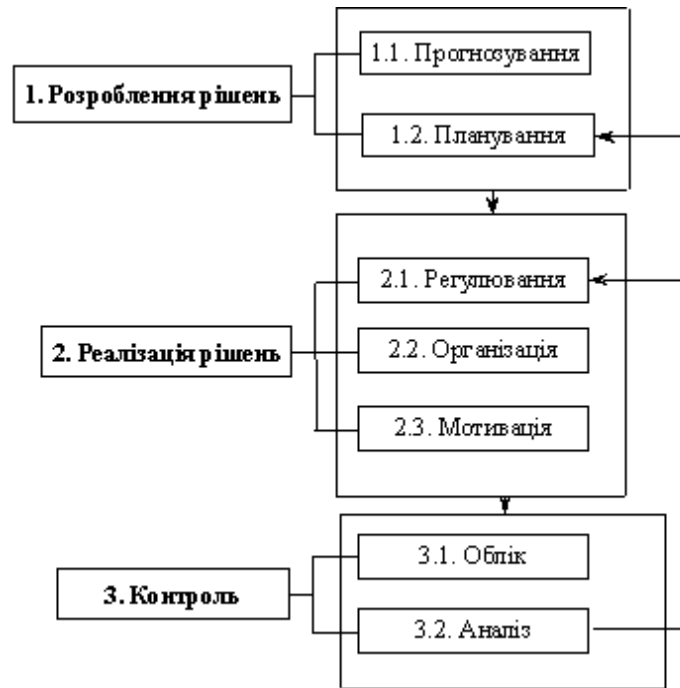


Рисунок1 – Загальна схема управління витратами [5, с. 27]

У системі управління витратами вирізняють аспекти: функціональний, організаційний та мотиваційний. Функціональний аспект є первинним. У контурі загального циклу управління витратами його сутність характеризують функціональні підсистеми. Організаційний аспект системи управління витратами пов'язаний із визначенням місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання та розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків працівників, які виконують комплекс робіт функціонального аспекту системи управління витратами. Мотиваційний аспект системи управління витратами полягає у спонуканні працівників до дотримання ними встановлених планом витрат і пошуку шляхів до їх зниження. Вибір факторів спонукання потребує певної обачливості. Як справедливо зауважують з цього приводу фахівці, не можна замість винагороди за дотримання і зниження витрат використовувати покарання за перевитрати, оскільки за такого підходу працівники спрямовуватимуть свої зусилля не на виконання плану витрат і пошук шляхів їх зниження, а на тому, щоб охоронити себе від можливих небажаних подій через завищення рівня витрат на стадії їх планування [5, с. 27-30].

Усе наведене вище характеризує систему управління витратами у загальних рисах. Конкретизація системи відбувається разом із конкретизацією характеристик її окремих елементів чи деякої їх підмножини, які утворюють певну підсистему. Отже, відмінності системи управління витратами можуть стосуватись особливостей або якихось окремих блоків системи, або їх цілісної підмножини.

Перед системою управління витратами підприємства можуть ставитися такі завдання:

- зменшення абсолютної величини витрат підприємства в цілому та за окремими видами (напрямами) його діяльності;
- забезпечення стабільності розподілу витрат у просторі та часі, що дасть змогу забезпечити фінансову стійкість підприємства та попередити його неплатоспроможність.

Механізм створення системи управління поточними витратами промислового підприємства, повинен включати сфери горизонтального та вертикального управління та організаційно-економічні процедури, що здійснюються в три етапи:

- 1) Аналіз існуючих інформаційних потоків щодо здійснення поточних витрат і аналіз витрат попередніх періодів.
- 2) Формування інформаційної та нормативної баз управління поточними витратами та механізму контролінгу за споживанням ресурсів підприємства.
- 3) Створення механізму аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо витрат і управління фінансуванням поточних витрат [6, с. 139].

Розглядаючи питання управління витратами на підприємствах України на сучасному етапі, можна зробити такі висновки:

- основною метою управління витратами є їх оптимізація для максимізації прибутку підприємства;
- прогнозування та планування тільки починають впроваджуватись у діяльність підприємств, їх характер переважно - поточний, строком на рік. Однак, на деяких підприємствах можна відзначити позитивний вплив впровадження бюджетування на кінцевий результат їх діяльності;
- організація реалізації основних напрямків відносно витрат перебуває на задовільному рівні, підприємства не є достатньо гнучкими щодо адаптування та впровадження прогресивних методів управління витратами, використання досвіду підприємств розвинутих країн;
- мотивація діяльності працівників підприємств не розглядається як суттєвий фактор підвищення ефективності діяльності підприємства, підвищення якості товарів (робіт, послуг), оптимізації витрат підприємства;
- контроль в основному на підприємствах не розвинений належним чином, а у деяких підприємствах лише на стадії впровадження;
- облік спрямований на розрахунок кінцевого результату діяльності підприємства та формування фінансової звітності підприємства, та не пристосований до надання інформації для цілей управлінського обліку;
- аналіз витрат проводиться в межах розрахунку відхилень, без використання необхідних показників щодо прийняття управлінських рішень;
- корегувальні дії мають укрупнений характер, не є гнучкими, не диференціюються відповідно до місць виникнення негативних відхилень.

Висновки. Управління витратами на підприємстві можна визначити як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства.

Зниження й оптимізація витрат є одними з основних напрямків удосконалювання економічної діяльності кожного підприємства. Підвищення технічного рівня, удосконалення організації виробництва і праці призводять до зниження матеріальних витрат і заробітної плати. Зменшення витрат сировини і матеріалів досягається за рахунок зниження норм їх використання, скорочення відходів і втрат у процесі виробництва та збереження, повторне використання матеріалів, впровадження безвідходних технологій. Також, для того, щоб аналізувати і контролювати витрати, необхідно сформулювати управлінський робочий План рахунків, який забезпечить ведення аналітичного обліку за напрямками, які необхідні для управління витратами, організувати облік витрат за центрами відповідальності, визначити нормативні показники в бізнес – плані.

Необхідно зазначити, що для вирішення проблеми управління витратами та ефективності господарювання підприємству 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 підприємства. Побудову та вдосконалення системи управління витратами на підприємствах пропонується здійснювати шляхом:

- виділення основних понять і процедур, системи управління витратами;
- виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві;
- формування моделі управління витратами з урахуванням особливостей галузі та підприємства;
- побудови інформаційної системи;
- адаптації документообігу до обраної інформаційної системи;
- розподілу відповідальності за формування витрат та створення механізму мотивації і стимулювання їх зниження. Отже, підприємство повинно використовувати такий механізм формування витрат виробництва, який дасть змогу отримати повну інформацію про витрати на виготовлення продукції. Саме така інформація є гарантом успіху підприємства в конкурентному середовищі. Вчасне реагування на відхилення витрат від нормативних значень дасть змогу попередити зростання витрат виробництва, що прямо пропорційно впливають на собівартість продукції і прибуток підприємства. Таким чином, питання управління витратами підприємств в усіх економічних формаціях є важливим та неоднозначним, якщо його залишати без уваги, це може призвести до неефективного функціонування підприємства.

Список літератури:

1. Панченкова Ю.В. Економічна суть витрат основної діяльності промислового підприємства / Панченкова Ю.В., Головацька С.І. // Галицький економічний вісник. – 2010. - №1(26). – С. 282.
2. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства : монографія / Великий Ю.М.; Міністерство освіти і науки України, Харків, нац. економ. ун-т. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – С. 14-23.

3. Попов О.С. Управління витратами // Економічна енциклопедія: У 3-х томах, Т.3. - К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – С. 736.
4. Давидович І.Є. Управління витратами : Навчальний посібник / Давидович І.Є. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – С. 7.
5. Грещак М.Г. Управління витратами : Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Грещак М.Г. – К. : КНЕУ, 2002. – С. 27-30.
6. Бойко Є.І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / Бойко Є.І. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – С. 139.

Ключові слова: витрати, управління, система, управління витратами, контролінг.

Ключевые слова: затраты, управление, система, управление затратами, контроллинг.

Key words: cost, management, system, cost management, controlling.

Надійшла до редакції 09.12.2013 р.

Рецензент: д.е.н., доцент Меджибовська Н.С.