

## ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ПІДХОДІВ ДО ФОРМУВАННЯ СИСТЕМ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті дано характеристику системи управління витратами та розглянуто основні підходи до формування систем управління витратами.

**Ключові слова:** витрати, управління витратами, системи управління витратами.

**Вступ.** У сучасних умовах управління витратами розглядається як засіб здобуття підприємством високого економічного результату, оскільки у загальному вигляді він визначається різницею доходу від продажу продукції і витрат на її виробництво і збут. Виробничі витрати займають основне місце у структурі витрат підприємства, концентруючи в собі результати усієї його діяльності. У розвитку теорії управління виробничими витратами на сучасному етапі слід наголошувати на створенні такої системи управління виробничими витратами, що забезпечує підприємству можливість успішно конкурувати на ринку, і, відповідно, додаванні системі необхідних для реалізації цього завдання властивостей і якостей. А для цього потрібно мати уявлення про досвід формування систем управління витратами.

**Постановка завдання.** Досвід свідчить, що питанням управління виробничими витратами на рівні підприємств постійно надається значна увага. Проблема управління витратами присвячено багато праць, у яких досліджено питання обліку, оцінки ефективності використання витрат та їх прогнозування, формування стратегії і тактики зниження витрат. Удосконалення діючих систем знайшло своє відображення у фундаментальних дослідженнях таких вчених, як К. Друрі, Г. Фандель, Б. Хауке, Дж. Фостер та Ч. Хоргрен. Необхідність комплексного підходу до вирішення проблем удосконалення управління виробничими витратами у сучасних умовах обґрунтована у працях С. Аптекаря, М. Білопольського, С. Голова, К. Ковальчука, Г. Ляшенко, О. Орлова, М. Чумаченка та ін.

Незважаючи на значні досягнення в теорії і практиці управління витратами, існує коло питань, недостатня розробка яких знижує його ефективність на вітчизняних підприємствах; теоретичні праці із створення систем управління витратами відстають від потреб практики. У більшості праць управління витратами розглядається, як правило, з точки зору організації бухгалтерського і управлінського обліку і вирішення виключно облікових завдань. Для сучасного періоду розвитку економіки характерна адаптація управління витратами до ринкових умов господарювання. З одного боку, система управління витратами має враховувати багаторічний досвід її становлення та розвитку; з іншого – забезпечувати підвищення конкурентоспроможності підприємства. Система управління витратами підприємства має відповідати умовам ринкового середовища. Це означає, що систему управління витратами підприємства потрібно адаптувати до нового середовища і використовувати ринкові інструменти для

коригування стратегії розвитку підприємства. Саме розгляд цього аспекту управління витратами і становить **мету** цієї статті.

**Результати досліджень.** Будь-яка діяльність, перш за все виробнича, потребує певних ресурсів. Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети — це витрати підприємства. Як відомо, витрати бувають інвестиційні (разові) і поточні. Інвестиційні витрати, або інвестиції, спрямовуються на створення або придбання активів або соціальних благ. Ці витрати зазвичай розглядаються окремо із специфічною методикою їх обґрунтування [1].

Поточні виробничі і пов'язані з виробництвом витрати — циклічні або безперервні. Вони повторюються з кожним циклом виготовлення продукту (основні матеріали, технологічна енергія, заробітна плата виробничих робітників та ін.) або потрібні постійно для управління і підтримки виробничої системи у стані готовності (заробітна плата управлінського персоналу, амортизація основних засобів та ін.). Поточні витрати формують собівартість продукції і, таким чином, безпосередньо впливають на величину прибутку підприємства. На рівні підрозділів підприємств, які є центрами витрат і не формують власний прибуток, витрати є основним показником ефективності їх діяльності. Витрати формують собівартість продукції підприємства. Та варто відзначити, що сукупні операційні витрати за певний період і собівартість всієї готової (товарної) продукції підприємства за цей же період, як правило, не збігаються. Це зумовлюється коливаннями залишків незавершеного виробництва, витратами майбутніх періодів і вживанням різних методів обчислення собівартості продукції (за повними і неповними витратами).

Функціонально управління витратами означає постановку проблеми, пошук і ухвалення рішень, розподіл відповідальності за ними, виконання рішень, контроль за виконанням і коригування. Управління витратами — це безперервний у часі процес комплексного впливу на витрати господарюючого суб'єкта з метою забезпечення їх оптимального рівня, структури і динаміки. Основними елементами системи управління витратами є об'єкти управління витратами (рівень, формування і структура витрат), технологія управління витратами (здійснення процедур, необхідних для виявлення відхилень фактичних показників витрат від планових), суб'єкти управління витратами (структурні підрозділи підприємства, що здійснюють процедури управління витратами), предмети управління витратами (окремі характеристики стану витрат: дотримання лімітів фонду оплати праці, витрат сировини та ін.).

Протягом значного періоду часу витрати визначали та обліковували за допомогою так званого «котлового» методу, тобто усі кошти, витрачені на виробництво, обліковувалися з початку звітної періоду, незалежно від місць їх споживання та цільового призначення. Недолік цього методу полягає у тому, що він не розкриває структуру витрат, а тому не дозволяє визначити, які витрати можуть бути зменшені і на яких ділянках виробництва.

Сучасні дослідники пов'язують виникнення теорії управління витратами з другою половиною XIX ст., коли у 1887 р. було опубліковано перше видання теоретичної праці Дж. Фелса і Е. Гарке «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення». Ця праця витримала шість перевидань

і здобула на рубежі століть найбільшу популярність серед видань з названої теми [2]. Підхід до управління витратами, що був запропонований Фелсом і Гарке, передбачав створення системи, призначеної для підвищення інформативності даних про витрачені кошти і підсилення контролю за їх використанням. Основні нововведення полягали в тому, що усі витрати були розділені на фіксовані (постійні) і змінні. При цьому вважалося, що фіксовані витрати не залежать безпосередньо від проведення господарських операцій або обсягу виробленої продукції. Це привело до думки, що збільшення обсягу виробництва можна досягти при витраті менших ресурсів. Виділення із загальної маси витрат умовно-змінних багато у чому визначило можливість їх нормування, встановлення норм використання ресурсів на певний обсяг готової продукції. Окрім того, було встановлено більш точний зв'язок між витратами на виробництво готової продукції та її собівартістю, що стало підґрунтям для формування в подальшому системи «стандарт-кост».

Праця Фелса і Гарке відповіла на багато питань, але це були теоретичні відповіді. Разом з тим уже в 1889 р. ці відповіді знайшли практичне відображення у першій системі порівняння фактичних витрат з нормованими. Цю систему створив Дж.П. Нортон. Вона базувалася на практичному використанні методу «рахунків за відділами» («Departmental Accounts»), за яким фактичні витрати кожної ділянки виробництва або виробничого процесу порівнювалися з витратами за цими процесами, які були прийняті за норму. У той час існували ціни на кожен виробничий процес за галузями промисловості, в основному відомі як «каунтрі прайсес» («Country Prices»), тобто ціни, за якими роботу виконувала фірма — виробник продукції. Унаслідок того, що виробничий процес був нормований, з'явилася можливість визначення ефективності кожного процесу.

Наступним етапом розвитку теорії управління витратами була класифікація Дж. Манном умовно-постійних або накладних витрат, тобто витрат, які не могли бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції, на витрати, пов'язані із закупівлею сировини, реалізацією готової продукції; або безпосередньо на процес виробництва. Це дало можливість в подальшому виключити їх з нормування і зосередитися лише на витратах, пов'язаних із виробництвом, а отже, більш достовірно визначати результати виробництва, не спотворювати їх жодними невиробничими накладними витратами.

Подальший розвиток теорія управління витратами отримала у праці О.Г. Черча «Адекватний розподіл виробничих витрат», пов'язаній з обліком робочого та машинного часу. О.Г. Черч запропонував розподілити виробничі ділянки на декілька виробничих центрів залежно від складності устаткування, що використовується, та розподілити накладні витрати між ними на основі відпрацьованих машино-годин.

Одним з найважливіших завдань подальшого розвитку управління витратами став пошук відповідей на питання: у якій пропорції потрібно включати до собівартості умовно-постійні витрати, тобто визначення собівартості та створення системи планування витрат і контролю за випуском продукції. Ця концепція отримала назву «директ-костинг» і була запропонована Дж. Харрісоном у 1936 р. [3]. Базується вона на ідеях Г. Шмаленбаха, який використовував терміни «Teilkostenrechnung» (облік

часткових витрат) та «Grenzkosten-rechnung» (облік граничних витрат). Сутність концепції полягає в тому, що в основу собівартості продукції покладено тільки умовно-змінні витрати. Непрямі витрати виключаються із собівартості як такі, що зумовлюються не процесом виробництва, а перебігом часу. Парадоксальність цього твердження стримувала поширення «директ-костингу», який лише у 1953 р. був описаний Національною асоціацією бухгалтерів США та у подальшому став найбільш поширеним методом управління витратами.

З еволюцією теорії управління витратами став очевидним той факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне визначення якої і дотепер не має однозначного вирішення, скільки запобігання невиправданим витратам, яких можна було б уникнути. Вирішенням цього завдання стала поява на початку ХХ ст. системи порівняння фактичних витрат з нормативними, або система «стандарт-кост», яка була створена Г. Емерсоном і Ч. Гаррісоном [4]. Основною метою системи було визначення ефективності роботи підприємства за рахунок порівняння фактичних витрат з нормативними. Ця система була першою, у якій першочерговим завданням був контроль і регулювання витрат, а не тільки їх облік. На базі системи «стандарт-кост» Дж.А. Хіггінсом у 1952 р. у праці «Облік за центрами відповідальності» було сформовано концепцію центрів відповідальності, призначену для визначення та обліку відповідальності певних керівних осіб за фінансові результати їх діяльності.

Органічним розвитком системи «стандарт-кост» і методу обліку за центрами відповідальності стала поява методу управління витратами під назвою «JIT» («Just-in-time», або «точно в час»), запропонованого Р.А. Хауеллом і С.Р. Соусі. На відміну від традиційних аналітичних прийомів аналізу, пов'язаних з визначенням використання робочого часу, визначенням продуктивності праці тощо, тут в основу покладено визначення та аналіз відхилень від графіка роботи і стандартів (норм).

У 1933 р. у СРСР було опубліковано переклад книги Ч. Гаррісона «Стандарт-кост», а роком пізніше і книги іншого американського економіста Т. Дауні «Стандарт-кост у системному обліку», де розглядався спрощений варіант цієї системи, викладалися методи і техніка бухгалтерських проводок у стабільній оцінці з подальшим коригуванням їх для приведення результатів обліку до фактичного рівня. Діючий у той час Інститут техніки управління зробив детальне вивчення можливих шляхів реалізації і практичного використання системи «стандарт-кост» у СРСР. Великий внесок у вирішення цього питання зробили Е.Г. Ліберман та М.Х. Жебрак, які представили цю систему в модифікованому вигляді як нормативний метод обліку витрат. Ця система передбачала складання попередньої калькуляції нормативної собівартості з кожного виробу на основі тих норм та кошторисів, що діють на підприємстві на початок місяця; ведення протягом місяця обліку змін норм, що діють, для коригування нормативної собівартості на початок наступного місяця; визначення впливу цих змін на собівартість продукції та ефективності заходів, що послужили причиною зміни норм; документування фактичних витрат протягом місяця із поділом їх на витрати за нормами і відхиленнями від норм; встановлення причин і винуватців виявлених відхилень від норм для вживання оперативних заходів; визначення фактичної собі-

вартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної собівартості, відхилень від норм і змін норм. Отже, її найважливішими елементами були калькуляція нормативної собівартості; облік змін норм; облік відхилень від норм; обчислення фактичної собівартості продукції (робіт).

Найбільш відомі сучасні методи управління витратами наведено у табл. 1. В основі кожного з представлених підходів лежить використання конкретних методів і концепцій. Умовою успішного використання цих підходів є те, що жоден з них не може вважатися універсальним для усіх підприємств. А до вибору конкретного методу управління витратами потрібно підходити ситуаційно з урахуванням конкретних управлінських завдань, забезпечуючи при цьому системний характер управління. Потрібно пам'ятати, що вибір того чи іншого підходу, так або інакше, пов'язаний із зіставленням вигод від його використання з витратами на його здійснення.

Останнім часом набули розвитку методи управління формуванням та розподілом непрямих витрат. Це пояснюється тим, що нині частка цього елемента в структурі загальних витрат збільшується.

Таблиця 1

**Характеристики основних підходів до формування систем управління витратами**

Підхід	Основні методи	Сутність методів
Методи контролю витрат	Стандарт-кост (Standard-costing)	Метод передбачає попереднє нормування витрат за елементами та статтями витрат; складання нормативних калькуляцій; окремий облік нормативних витрат та відхилень; аналіз відхилень; уточнення калькуляцій при зміні норм
Методи зниження витрат	Попроцесний облік (Activity-based costing)	Метод передбачає використання норм та нормативів, складання кошторисів та облік відхилень. По завершенні кожної операції накопичуються витрати у відношенні до їх середнього рівня, які перераховуються надалі на одиницю продукції
	Процесно-орієнтоване управління витратами (Activity-based management)	Метод передбачає створення системи переносу витрат підприємства на вартість продукції, для якої потрібно понести ці витрати, а також удосконалення операцій за рахунок управління носіями функцій, що сприяють виникненню витрат
	Метод порівняння ключових показників та процесів (Bench-marketing)	Метод передбачає розгляд рівнів розвитку підприємств як контрольних значень (бенч-марків), вивчення етапів діяльності кращих підприємств та факторів здійснення (enablers), які сприяють підвищенню конкурентоспроможності підприємства
	Метод калькулювання цільової собівартості (Targetcosting)	Метод передбачає визначення цільової ціни на продукцію, відповідно до якої визначається бажана сума прибутку та собівартості продукції, яка є критерієм для розробки, виробництва та просування продукції

Підхід	Основні методи	Сутність методів
	Метод безперервного вдосконалення (Kaizen-costing)	Метод передбачає забезпечення необхідного рівня собівартості та пошук можливостей зниження витрат до певного цільового рівня
	Реінжинірінг бізнес-процесів (Business process reengineering)	Метод передбачає визначення пріоритетних бізнес-процесів для ефективної роботи підприємства; аналіз та оцінку їх оптимальності за витратами, якістю тощо; формування оптимальної моделі виконання процесу; визначення критеріїв якості кінцевих та проміжних результатів та нормативів їх виконання; розробку регламентів бізнес-процесів; організацію моніторингу впровадження оптимізованих бізнес-процесів
Методи стратегічного управління	Аналіз ланцюжків вартостей (Value chain analysis)	Метод передбачає визначення послідовності процесів, які формують максимальну додану вартість продукції; аналіз цих процесів та моделювання ланцюжків вартості, визначення можливих шляхів оптимізації бізнес-процесів
	Стратегічне позиціонування (Strategic positioning analysis)	Метод передбачає формування стратегій сталого розвитку конкурентних переваг – низької собівартості (лідювання за витратами) та диференціацію продукції. Лідювання за витратами базується на економії за рахунок масштабів виробництва; використання досвіду управління собівартстю у вигляді формування емпіричних залежностей витрат від різних факторів бізнесу; суворий контроль за витратами
	Аналіз витратоформуючих факторів (Cost driver analysis)	Метод передбачає проведення аналізу витрат на більш високому рівні їх формування з подальшою розробкою планів та програм розвитку за рахунок впровадження організаційно-технічних та економічних інновацій

До найбільш перспективних методів можна віднести побудований на базі обліку витрат за функціями функціонально-вартісний аналіз, бюджетування на нульовому базисі, формування цільових витрат організації, стратегічне управління витратами тощо.

Управління витратами – це система впливу на складові елементи постачальницької, виробничої та збутової діяльності підприємства за допомогою динамічної інформаційної системи діагностики об'єктів витрат, яка забезпечує превентивний та оперативний вплив на витрати, визначення потенційної сфери оптимізації і зниження витрат, формування ефективних управлінських рішень з управління витратами для підвищення конкурентоспроможності підприємства. Це визначення дозволяє виділити ряд необхідних умов, які складають основу системи управління витратами: системний характер управління; наявність релевантної структурованої інформації, необхідної для вирішення конкретних управлінських завдань; урахування взаємопов'язаних процесів постачання, виробництва

і збуту продукції; спрямованість на підвищення конкурентноспроможності підприємства на певних ринках.

Управління витратами як цілісна система складається зі стратегічного та оперативного рівня, кожен з яких має свої цілі, принципи та методи. Так, стратегічний рівень управління витратами спрямований на координацію і реалізацію довгострокових цілей підприємства. Основною метою управління на цьому рівні є формування передумов для ефективного використання тих конкурентних переваг, що є у підприємства, а також створення нових для забезпечення успішної діяльності в перспективі. На цьому рівні використовуються такі методи, як управління факторами поведінки витрат, управління транзакційними витратами, управління факторами динаміки витрат, функціонально-вартісний аналіз з метою оптимізації структури «ланцюжків вартості» підприємства, стратегічний аналіз загальних витрат та ін. Якісні показники розроблених стратегій управління витратами доповнюються конкретним цифровим матеріалом оперативного рівня, основним завданням якого є надання допомоги менеджерам у досягненні запланованих рівней максимізації прибутку за рахунок дотримання зазначеного рівня витрат. Оперативний рівень орієнтований на короткостроковий період, тому його методи принципово відрізняються від методів стратегічного рівня. Вони в цілому включають в себе бюджетування, аналіз відхилень у системі «стандарт-кост», аналіз співвідношення «витрати-обсяг виробництва-прибуток», функціонально-вартісний аналіз.

Потрібно відзначити, що підприємства металургійного комплексу за часів планово-господарської економіки працювали в цілому у спільних для усього комплексу економічних умовах, до яких можна віднести: знеособлених споживачів із обмеженими правами вибору продукції; стандартні вимоги до якості продукції; відносно неширокий сортамент продукції; робота за довгостроковими договорами і відповідно гарантований збут; постачальники, зобов'язані забезпечувати запланований обсяг постачання; стабільні відпускні ціни на усі види продукції і ресурсів; гарантоване фінансування поточної діяльності. Відповідно до цих умов використовувався стандартизований комплекс документообігу на усі види діяльності, типове інформаційне забезпечення і технології управління. Все це стосується і систем управління витратами, у яких використовувалися складні кількісні показники витрат на здійснення діяльності, які розраховувалися за досить складними моделями.

У роки економічної перебудови дія зовнішніх факторів суттєво змінилася – вони стали більш жорсткими та динамічними, значно ускладнили діяльність металургійних підприємств в умовах конкурентних ринків. Відповідно до цього, системи управління витратами набули нових функцій. Витрати стали розглядати не тільки як показники кінцевого результату діяльності підприємств у довготривалому періоді, але і як метод діагностування конкретних поточних ситуацій у процесі цієї діяльності. Основною метою управління витратами стала їх мінімізація для досягнення підприємством конкурентних переваг. Але промислові підприємства і дотепер продовжують на практиці орієнтуватися на основні вимоги Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [5]. Облік витрат на металургійних підприємствах, як і раніше, ведеться за укрупненими показниками, на рівні цехів і вище, не приділяється увага обліку ви-

трат за місцями їх виникнення, робочими місцями та ділянками цехів. Це відбувається частково для зменшення трудомісткості обліку, частково – за інерцією. Навіть комп'ютеризація обліку не привела до якісних зрушень у цій сфері. У цьому випадку знижується об'єктивність інформації, відсутня можливість її використання для цілей управління на тому рівні, де «створюється» собівартість, показники витрат є непридатними для поточного управління. Витрати на більш детальному рівні починають несистемно застосовувати лише при вирішенні окремих проблем, без їх ув'язки із підсумковими показниками виробництва в цілому. Згідно з діючими інструкціями накладні загальногосподарські витрати враховуються переважно «котловим» методом, з подальшим розподілом за формальними ознаками. Це призводить до необґрунтованого завищення цін на деякі види продукції і зниження на інші, що в умовах ринкової економіки впливає на зниження конкурентоспроможності підприємства. Інакше кажучи, такий формальний підхід до управління витратами є непридатним для управління в сьогодишніх умовах.

**Висновки.** Таким чином, можна зробити висновки, що система управління витратами металургійних підприємств потребує вдосконалення, одним із напрямів якого є більш оперативне формування та використання інформації про витрати, розширення місць її отримання та використання; надання інформації таких властивостей, щоб вона могла використовуватися для оперативного прийняття рішень; приведення усієї системи управління витратами до вимог, що їх формують нові ринкові умови господарювання.

#### *Список використаної літератури*

1. Аптекарь С.С. Планирование и анализ стоимостных показателей на металлургическом предприятии / С.С. Аптекарь, В.В. Краснов, В.А. Процив. – М.: Металлургия, 1986. – 224 с.
2. Шим Д.К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Д.К. Шим, Д.Г. Сигел; пер. с англ. А.П. Калюжного. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.
3. Гнилицкая Л.Н. Принятие управленческих решений на основе учета информации «директ-костинг» / Л.Н. Гнилицкая // Бухгалтерский учет и аудит. – 1999. – № 3. – С. 24–26.
4. Воронова Е.Ю. Система «стандарт-кост»: общая характеристика / Е.Ю. Воронова // Аудитор. – 2003. – № 4. – С. 32–39.
5. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденные приказом Министерства промышленной политики Украины от 09.07.2007 № 373 / Министерство промышленной политики Украины. – К.: ДП ДІКТЕД. – 305 с.

В статье дана характеристика управления затратами и рассмотрены основные подходы к формированию систем управления затратами.

**Ключевые слова:** *затраты, управление затратами, системы управления затратами.*

In the article description of control by expenses is given and the basic going is considered near forming of control system by expenses.

**Key words:** *expenses, management by expenses, control system by expense.*

*Надійшло 12.01.2011.*