

ТЕМА 2.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

- 1.1. Функціональний аспект системи управління витратами.
- 1.2. Формування планових і фактичних витрат.
- 1.3. Методи формування витрат.
- 1.4. Витрати як база ціни і фактор прибутковості.

2.1. Функціональний аспект системи управління витратами

Динамічність зовнішнього середовища, наслідки трансформаційних процесів, що відбуваються в світі та в Україні, зумовлюють необхідність якісно нових підходів до побудови організаційних структур управління підприємством. Питання управління витратами виходять на передній план, оскільки якісна реалізація процесу управління витратами безпосередньо впливає на остаточні показники діяльності підприємства.

Управління витратами – це підсистема системи управління підприємством, яка дає можливість чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати, охоплюючи практично всі сфери фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативно отримувати інформацію, необхідну для здійснення заходів щодо підвищення ефективності виробництва.

Метою управління витратами є зниження або оптимізація витрат на одиницю виробленої продукції, підвищення рентабельності господарських процесів, видів діяльності. Мінімізація співвідношення «витрати-дохід», максимізація створюваної на підприємстві цінності, оптимізація структури витрат та рівня ризику господарської діяльності.

До принципів управління витратами відносять:

- системний підхід до управління витратами;
- впровадження ефективних методів оптимізації витрат;
- недопущення наднормативних витрат і втрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення управління витратами;
- встановлення взаємозв'язку між величиною витрат і конкретними працівниками підприємства за допомогою створення центрів відповідальності;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства та центрів відповідальності за зниження витрат;
- поєднання зниження витрат із забезпеченням високої якості продукції;
- здійснення прогностичних розрахунків собівартості;

- складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та контроль за їх дотриманням;
- виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу з метою попередження виробничих втрат та кращого використання ресурсів;
- управління витратами на всіх стадіях виробничо-збутового циклу виробу.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями виникнення і носіями під час постійного контролю їх рівня та стимулюванні зниження.

Формування витрат *за видами* показує, які витрати і відповідно ресурси потрібні для виконання певної роботи та здійснення операційної діяльності в цілому, *за місцями* – дозволяє організувати систему відповідальності за рівнем витрат, *за носіями* – дає можливість визначити витрати на окремі види робіт і виробу.

Система управління витратами, як і будь-яка система управління, складається з двох підсистем: суб'єкта та об'єкта управління.

Суб'єктами управління витратами на підприємстві виступають керівники, фахівці підприємства та його структурних підрозділів (цехів, відділів, дільниць).

Об'єктом управління є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) і утилізацію продукції.

У загальному вигляді система управління витратами має два аспекти: функціональний і організаційний.

Функціональний аспект управління витратами – це комплексне використання управлінських функцій в процесі управління витратами на підприємстві. До нього включають:

1. *Оптимізація використання ресурсів* і подальше нормування витрат здійснюється у процесі розробки виробів та технології їх виготовлення, тобто підчас конструкторської і технологічної підготовки виробництва, обґрунтування методів його організації.

2. *Планування витрат* необхідне для обґрунтування управлінських рішень і визначення очікуваних результатів роботи – прибутку.

3. *Облік витрат* встановлює їх фактичну величину після здійснення запланованої роботи. Обчислення фактичних витрат є фіксацією того стану з витратами, що стався реально відповідно до фактичних обсягів виробництва, діючих цін і можливих відхилень від норм.

4. *Контроль і аналіз витрат* необхідні для з'ясування їх раціональності, відповідності фактичних витрат плановим. Відхилення аналізується і розробляються заходи щодо дотримання режиму економії.

5. *Стимулювання раціонального використання ресурсів* є надзвичайно важливим чинником у системі управління витратами. Розробники проектів,

управлінських рішень, їх виконавці повинні бути матеріально заінтересовані в економії факторів виробництва.

Організаційний аспект управління витратами полягає в їх диференціації за місцями формування і центрами відповідальності та побудові органів управління витратами. Організаційна побудова управління витратами залежить від специфіки підприємства та його величини. На великих і середніх підприємствах окремі функції управління витратами виконують функціональні підрозділи (відділ нормування, планово-економічний відділ, бухгалтерія), на малих підприємствах вся ця робота може виконуватись декількома працівниками чи навіть одним фахівцем (бухгалтером-економістом).

В системі управління витратами суттєве значення має визначення місць витрат і організація центрів відповідальності за рівень останніх.

2.2.Формування планових і фактичних витрат

Початковим етапом управлінської діяльності є планування. *Планування* – одна із найважливіших функцій управління процесом визначення цілей підприємства і способів їх досягнення. Планування об'єднує усі структурні підрозділи підприємства спільною метою, надає всім процесам однонаправленості та скоординованості, що дозволяє більш повно й ефективно використовувати наявні ресурси.

Головне завдання планування – зведення до мінімуму ризику підприємництва. Завданням планування витрат є визначення економічних результатів діяльності підприємства, очікуваних у майбутньому.

Планування витрат здійснюється для визначення загальної вартості ресурсів, які споживаються в процесі виробництва і розрахунку очікуваного прибутку.

Виділяють стратегічне і тактичне планування витрат, яке, в свою чергу, поділяється на поточне та оперативне.

Стратегічне планування витрат відображається у плануванні інвестиційних, інноваційних витрат. Його можна розглядати як пошук і визначення перспектив діяльності підприємства, а тактичне планування вважають процесом створення передумов для реалізації цих перспективних завдань. Під час *тактичного планування* витрат визначаються загальні витрати, витрати в розрізі елементів витрат і статей калькуляції або витрати на одиницю продукції. Рішення, прийняті під час тактичного планування, менш суб'єктивні, ніж при розробці стратегічних планів, тому що базуються на об'єктивній інформації. Вони більш конкретизовані і завжди прив'язані до показників роботи структурних підрозділів. *Поточне планування витрат* відображається у плануванні поточних витрат на виробництво і реалізацію продукції. *Оперативне планування* спрямоване на планування витрат підприємства на певний період часу (розраховуються на добу, декаду, місяць).

Здійснюючи процес планування та визначаючи альтернативні напрями діяльності підприємства, необхідно враховувати не тільки його внутрішні можливості, а й ситуацію, що склалась у зовнішньому середовищі.

У формуванні витрат підприємства вирізняють два аспекти: управлінський і фінансовий.

Управлінський аспект формування витрат – це процес формування витрат з позицій внутрішніх потреб підприємства щодо планування, обліку та регулювання витрат у процесі господарської діяльності. Його зміст має конфіденційний характер.

Фінансовий (фіскальний) аспект формування витрат – це процес формування витрат для виконання зобов'язань перед державними установами, банками, акціонерами, інших контрагентами підприємства. Отже, зміст фінансового аспекту формування витрат є відкритим, публічним.

Визначення витрат під час планування діяльності підприємства – складне завдання. У розв'язанні його важливим фактором є формування на підприємстві системи норм витрачання всіх ресурсів: основних, допоміжних, матеріалів, енергії, праці. Норми мають бути обґрунтованими.

Норма – це максимально допустима величина абсолютних затрат ресурсів на одиницю продукції; *норматив* характеризує режим використання ресурсів.

Сукупність норм і нормативів підприємства створюють його *нормативну базу*. Норми і нормативи визначають ступінь використання ресурсів, від якості яких залежить наукова обґрунтованість розроблених планів.

Необхідність забезпечення мінімальних витрат на виробництво продукції потребує оптимізації режимів використання ресурсів з урахуванням конкретних умов виконання виробничих завдань (строки, обсяг), особливостей техніко-технологічної бази підприємства.

Склад витрат підрозділу залежить від специфіки його діяльності й місця у структурі підприємства. Найбільш повний склад витрат мають підрозділи – центри прибутку (кінцевий етап формування прибутку). Для підрозділу рівня цеху цей склад обмежується цеховими прямими й непрямыми (виробничими накладними) витратами. Виробничим дільницями бригадам плануються окремі елементи витрат.

План витрат розробляється на основі виробничої програми підрозділу і норм витрат ресурсів.

Загальна схема цього процесу показана на рис. 2.1.

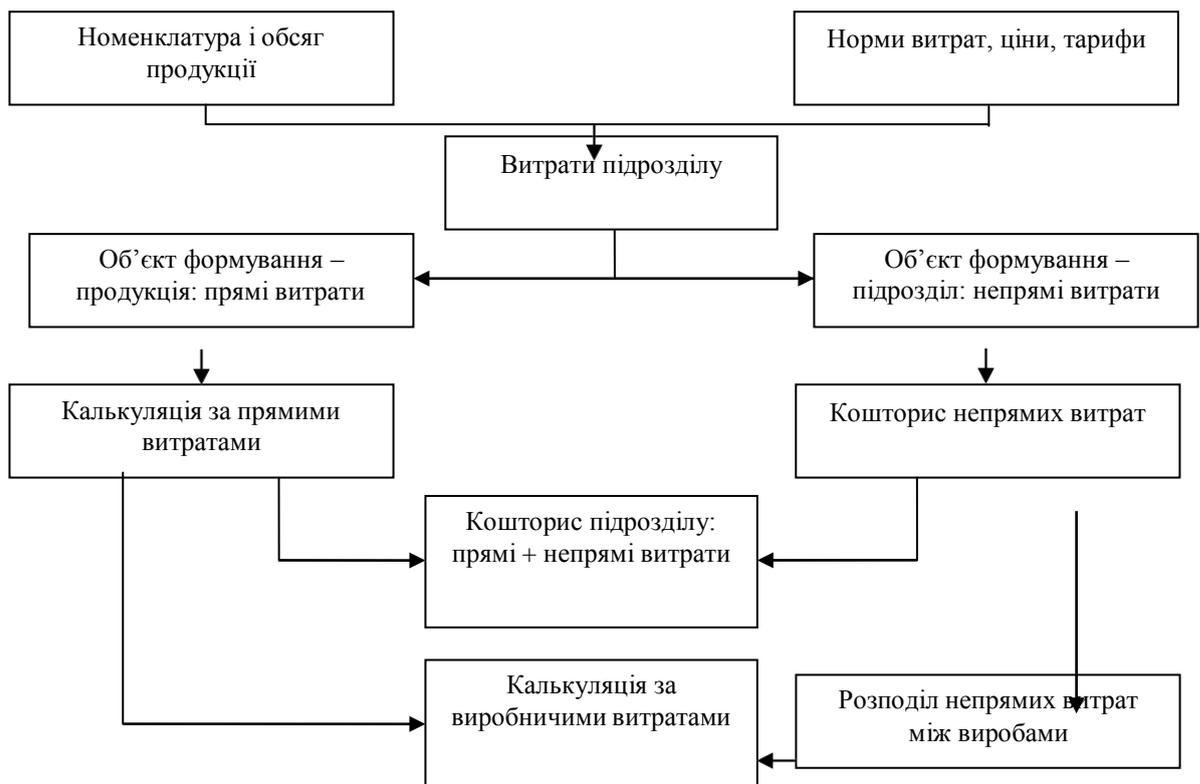


Рис. 2.1. Загальна схема розробки плану витрат підрозділу (цеху)

У процесі розробки плану враховують взаємозв'язки між підрозділами, особливо між основними і допоміжними.

Планування витрат здійснюється знизу вгору і закінчується складанням загального кошторису підприємства і визначенням собівартості продукції. Схематично це показано на рис. 2.2.

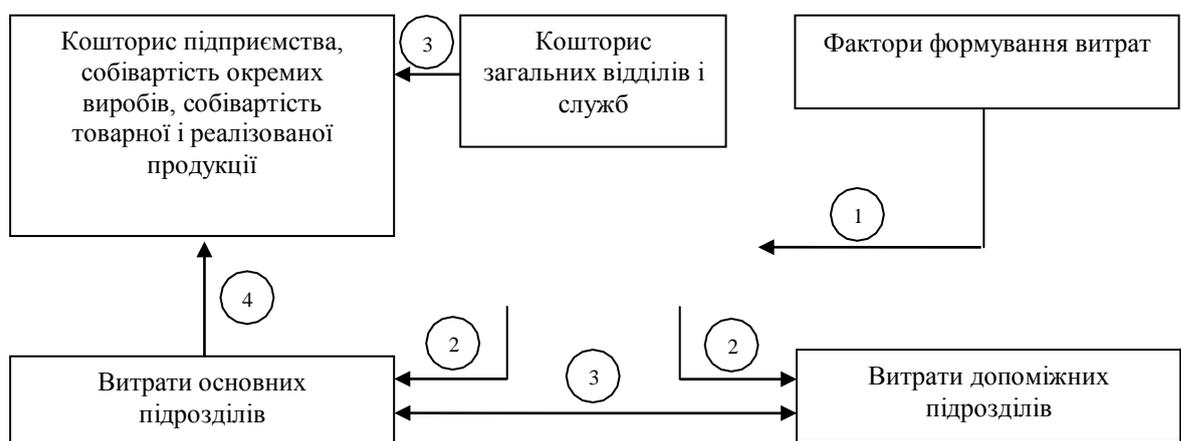


Рис. 2.2. Схема складання плану витрат підприємства

Усе наведене вище характеризує систему управління витратами у загальних рисах. Конкретизація системи відбувається разом із конкретизацією характеристик її окремих елементів, які утворюють певну підсистему.

Визначення складу і обсягу витрат – не стільки економічне, скільки техніко-економічне завдання. Рівень витрат на підприємстві залежить від професіоналізму та творчого потенціалу персоналу, а коректність віднесення витрат на види діяльності підприємства, одиниці продукції, виробничі підрозділи та інші об'єкти – від кваліфікації економістів.

2.3. Методи формування витрат

На теперішній час застосовують два варіанти побудови плану облікових рахунків:

а) автономний – у системі рахунків виокремлюють дві автономні підсистеми рахунків – для потреб фінансового та управлінського обліку;

б) інтегрований – рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи облікових рахунків.

Ключовим моментом у формуванні методу калькулювання є:

а) групування витрат за замовленнями – витрати збираються (групуються) за окремими замовленнями (на окремий виріб, партію виробів, на виконання певного обсягу робіт);

б) групування витрат за процесами – витрати групуються за окремими процесами або стадіями виробництва. Оскільки окремі виробничі процеси виконують окремі підрозділи, можна вважати це групуванням витрат за відповідними підрозділами.

За повнотою охоплення витрат розрізняють:

а) калькуляцію за повними витратами – до собівартості продукції включають усі види витрат, що стосуються її виробництва і продажу;

б) калькуляцію за неповними витратами – до собівартості продукції включають лише частину загальної суми витрат на її виробництво і збут. Практично застосовують різні варіанти неповної калькуляції. Досить поширений метод, за яким у собівартість продукції включають усі виробничі витрати (калькуляція за виробничими витратами) і не включають витрати не виробничого характеру (адміністративні, збутові). Під час визначення фінансового результату (прибутку) їх віднімають від виручки за той період, в якому ці витрати були понесені.

Класичним методом часткової калькуляції є метод «**директ-костінг**»

– це метод формування собівартості продукції за змінними (прямими) витратами (метод неповної собівартості).

За цим методом обліку і калькуляції виробничі витрати поділяються на змінні (залежать від обсягу виробництва) і постійні (не залежать від обсягу виробництва). При цьому постійні витрати вважаються витратами поточного періоду, не відносяться на собівартість, не розподіляються між виробами, а прямо відносяться на результати господарської діяльності. Облік витрат і

визначення собівартості продукції ведеться тільки за змінними витратами.

У системі «директ-костінг» формується новий показник результату діяльності – *маржа зі змінної собівартості*, яка визначається як різниця між відпускнуою вартістю реалізованої продукції та змінними витратами. Якщо з суми маржі вираховуються постійні витрати, – то кінцевий фінансовий результат є прибутком або збитком.

Якщо підприємство виробляє значну кількість виробів, то метод «директ-костінг» дає змогу виміряти «внесок» кожного виробу в відшкодування постійних витрат на формування загального рівня рентабельності.

«Стандарт-кост» – це метод формування фактичних витрат на основі їх стандартизованих величин і відхилень від них, управління витратами здійснюється через порівняння фактичних витрат з нормативними.

Нормативи, або стандарти, в системі «стандарт-кост» є наперед встановленими величинами витрачання факторів господарських процесів у вартісному або натуральному вимірі. Якщо оцінювання нормативів здійснюється у вартісному вимірі, то їх називають нормативними (стандартними) витратами. Аналогом системи «стандарт-кост» у вітчизняній економічній науці та практиці є система нормативного обліку.

Отже, конкретне формування СУВ відбувається через добір і втілення можливих варіантів для розглянутих її аспектів. В рамках калькулювання продукції за замовленнями або процесами на її собівартість можуть відноситися повні або часткові витрати, причому обчислення витрат може вестись або лише за фактичними даними, або із застосуванням нормативів (а отже, системи обчислення витрат «директ-костінг» і «стандарт-кост» можуть співіснувати в рамках однієї системи управління витратами).

2.4. Витрати як база ціни і фактор прибутковості

Об'єктивною умовою виробництва є неодмінне відшкодування витрат виробника шляхом продажу продукції на ринку. У зв'язку з цим важливого значення набуває механізм обґрунтування ціни на продукцію, розмір якої повинен бути достатнім для покриття витрат на виробництво і реалізацію продукції, а також забезпечити підприємству отримання прибутку.

Ціни можуть формуватися наступним чином:

а) на рівні ринкових цін – за базу ціни приймаються поточні або усереднені ринкові ціни на вироби підприємства. За відсутності таких цін використовують ціни на аналогічну продукцію;

б) на договірній основі – узгоджуються ціни продажу продукції між виробником і споживачем на договірній основі, виходячи з існуючого рівня ринкових цін і собівартості;

в) на основі витрат виробництва – підсумовуються витрати і додається необхідний (бажаний) прибуток, який визначається у відсотках до собівартості.

Підприємства застосовують різні варіанти витратного методу встановлення цін, в основу яких покладені повні, виробничі, прямі (непрямі), змінні та граничні витрати. З теоретичної точки зору оптимальним є варіант ціноутворення на базі граничних витрат. Однак на практиці він використовується дуже рідко.

В останні роки відбувся поступовий відхід від витратних методів ціноутворення.

З метою поєднання переваг різних методів внутрішніх розрахунків підприємства використовують змішані методи внутрішнього ціноутворення.

В усіх методах ціноутворення нижньою межею ціни є витрати (собівартість) підприємства, а верхньою межею – ринкова ціна. Підприємству не має сенсу реалізовувати свою продукцію за ціною, меншою за собівартість, тоді як споживач не заінтересований купувати продукцію за ціною, вищою від ринкової.

Нижня межа ціни – це рівень мінімально допустимої ціни на продукцію підприємства; встановлення ціни на продукцію нижче зазначеного рівня робить подальше виробництво продукції та продаж її недоцільним.

Інструментарій управління витратами має практичне застосування під час визначення структури виробничої програми і ціноутворення.

Для вирішення питання структури виробничої програми важливим є розподіл витрат на змінні та постійні. Так, поточні рішення щодо структури виробничої програми приймаються з використанням показника *маржинального прибутку* (інша назва – *сума покриття*), який обчислюється як різниця між *виручкою від продажу продукції і змінними витратами на виготовлення її*.

Коли щодо окремого виробу величина маржинального прибутку набуває додатного значення, то це означає, що його слід виробляти, хоча повна собівартість виробу може перевищувати його ціну. Додатна сума маржинального прибутку означає, що за будь-яких співвідношень ціни та повної собівартості виробу виробництво і продаж його збільшує загальний прибуток підприємства (або зменшує збитки) через відшкодування за рахунок даного виробу певної частки постійних витрат підприємства.

Розподіл витрат на змінні та постійні важливий також для прийняття цінових рішень у короткостроковому періоді, який характеризується неможливістю зміни виробничої потужності підприємства. В такий період підприємство повинно погоджуватися на будь-яку ціну на продукцію, яка дає змогу відшкодувати всі змінні витрати на неї та будь-яку частку витрат, пов'язаних із забезпеченням існування підприємства, підтриманням його у стані виробничої готовності, тобто постійних витрат. *Отже, нижньою межею ціни у короткостроковому періоді є змінні витрати на одиницю продукції*

(середні змінні витрати).

У довгостроковому періоді, коли підприємство може змінити виробничу потужність, змінити свій виробничий профіль чи взагалі може бути ліквідовано, нижньою межею ціни виступає повна собівартість продукції.

До питань, що постають під час децентралізації структури управління на підприємстві належить питання внутрішнього(трансфертного) ціноутворення.

Внутрішня (трансфертна) ціна – це ціна, за якою продукція одного підрозділу підприємства передається іншому, реальні платежі при цьому не здійснюються, тобто рух коштів згідно з цінами є лише документальним і не створює реального прибутку для підприємства.

Внутрішні ціни використовуються як елемент економічного функціонування структурних підрозділів підприємства. Основна мета створення механізму внутрішніх розрахунків на підприємстві полягає в забезпеченні найбільш ефективного функціонування виробничої системи підприємства.

Внутрішні ціни є основою договірних відносин між підприємством і його підрозділами щодо матеріально-технічного постачання та поставки готової продукції на склад.

На практиці внутрішні ціни використовуються як інструмент управління формуванням розрахункового прибутку підрозділів, який є показником оцінки ефективності їх роботи. Це створює стимули для збільшення ефективності роботи підрозділів. Цьому сприяють внутрішні ціни, базою яких є ринкові ціни, причому рівень ринкової ціни може бути скоригований на договірній основі з урахуванням специфіки внутрішніх відносин.