

*I. Є. Андрющенко,  
к. е. н., доцент, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя  
А. В. Палько,  
магістр, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя*

## **УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

*Iryna E. Andryushchenko,  
Cand. of Econ. Sciences, associate professor, Zaporizhzhya National Technical University  
Andrii V. Palko,  
Master, Zaporizhzhya National Technical University*

### **MANAGEMENT COST BY SEKTOR OF ACTIVITY**

*Стаття висвітлює загальні теоретичні відомості щодо управління витратами за видами діяльності підприємства. Обґрунтовує необхідність їх використання для кожного підприємства. Детально розглянуті основні класифікації цих витрат. У статті запропоновані деякі методи контролю витрат. Зроблені висновки.*

*The article highlights the general theoretical information on cost management by the enterprise. Justify the need for their use for each company. Detail the basic classification of these costs. The paper proposed some methods to control costs. Conclusions were made.*

**Ключові слова:** *Витрати, управління, контроль, регулювання, стимулювання економії.*

**Keywords:** *Costs, management, control, management, promotion of savings.*

**Постановка проблеми.** Промислове виробництво визначає рівень економічного розвитку країни, оскільки виступає як важливе джерело поповнення бюджету. Для успішного керівництва підприємством, збільшення прибутку та конкурентоспроможності, керівники та менеджери потребують дієвих методів щодо управління діяльністю. Ефективне функціонування підприємства залежить від раціонального використання ресурсів та грошових коштів.

Побудова єдиної системи управління дасть змогу забезпечити конкурентоспроможність продукції підприємства за рахунок низьких витрат та цін. За нестабільної економічної ситуації, управління витратами все більш характеризуються як чинник забезпечення ефективного розвитку підприємства.

Нажаль, на сучасному етапі розвитку вітчизняних підприємств, процесу управління витратами приділяють незначну увагу через те, що керівники не володіють достатньою базою теоретико-методологічних та методичних знань.

Все це потребує розробки чіткого, комплексного методологічного підходу щодо вдосконалення системи управління витратами.

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

**Виділення невирішених проблем.** Доцільність глибшого та ширшого вивчення питань щодо систем управління витратами обумовлюється недостатньою розробкою методологічного забезпечення у цьому напрямку.

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

**Виклад основного матеріалу.** Під витратами підприємства розуміють усю сукупність витрачених ресурсів на виробництво продукції на якій спеціалізується підприємство. Вони дають чітку характеристику вартості виробництва продукції.

Існує поділ витрат за видами діяльності підприємства, за економічним змістом та за способом віднесення витрат на окремі види продукції. Розглянемо детальніше кожна з груп [2; 28-40с].

За видами діяльності:

- операційні витрати (виробництво продукції, надання послуг, виконання необхідних робіт);
- інвестиційні витрати (вкладання грошових коштів в основні засоби, капітальне будівництво, тощо);
- фінансові витрати (грошові кошти у вигляді кредитів або позик, цінних паперів).

За економічним змістом:

- матеріальні витрати (розуміють витрати на сировину, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі, запасні частини);
- витрати на оплату праці (оплата праці працівників, премії);
- відрахування на соціальні заходи (витрати на соціальне страхування);
- амортизація (амортизація необоротних активів);
- інші операційні витрати (витрати, які не включені до попередніх елементів, витрати на зв'язок, відрядження тощо).

За способом віднесення на окремі види продукції:

- прямі (витрати які безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції);
- непрямі ( витрати, які неможливо прямо віднести до виробництва певного виду продукції).

Слід зазначити, що серед прямих витрат виділяють ще три категорії:

1. Прямі матеріальні витрати включають повну вартість використаних матеріалів, що стали частиною готової продукції;
2. Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату робітників, що безпосередньо виготовляють цю продукцію;
3. Інші прямі витрати – це витрати, які не належать до прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці (амортизація, оренда основних засобів, відрахування на соціальні заходи).

Співвідношення прямих і непрямих витрат свідчить про складність і точність калькулювання.

Виділяють окремо виробничі накладні витрати – витрати, що пов'язані з процесом виробництва, але які не можуть бути віднесені прямо до певного виду виробу (матеріали на ремонт приміщень виробничих цехів).

Невиробничі витрати включають: витрати на збут, адміністративні витрати, інші невиробничі витрати операційної діяльності. Вони відносяться на собівартість продукції і покриваються лише за рахунок майбутнього прибутку.

Для економії ресурсів які споживає підприємство для виготовлення продукції використовують систему структурування витрат. Структура витрат підприємства –це співвідношення окремих груп витрат за певними ознаками.

Прикладом може слугувати структура витрат за економічними елементами, яка чітко показує співвідношення спожитих у процесі виробництва ресурсів. Залежно від цієї частки витрат за економічними елементами, діяльність підприємства поділяють на:

- матеріаломістке (переважають матеріальні витрати у собівартості);
- трудомістке (переважають витрати на оплату праці та соціальні програми);
- капіталомістке (потреба у великих інвестиціях в основні засоби).

Система управління витратами найчіткіше проявляється у своїх функціях. Ці функції управління витратами включають: прогнозування і планування, організацію, координацію, регулювання і контроль, мотивацію, облік та аналіз [2; 18-22с].

Прогнозування і планування витрат здійснюють на стадії розробки управлінського рішення.

Довгострокове планування передбачає збір інформації щодо очікуваних витрат під час освоєння нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції, збільшенні потужності підприємства.

Короткострокове планування має конкретизувати реалізацію довгострокових планів. Планування витрат здійснюється з метою визначення необхідного для підприємства рівня витрат для забезпечення ефективної роботи, а також обчислення майбутнього прибутку, який буде отримано за певних витрат.

Функція організації визначає певний порядок управління витратами на підприємстві, відповідальних за це осіб, строки виконання робіт, види інформації і документів та способи організації. Визначаються можливі місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за їх дотримання.

Функція координації та контролю витрат передбачає поточне порівняння фактичних витрат з плановими, виявлення відхилень від плану та прийняття оперативних заходів, щодо їх ліквідації.

Функція мотивації полягає у пошуку різних способів взаємодії з персоналом, впливу на нього з метою дотримання запланованих витрат та виявлення можливої економії ресурсів. Мотивація здійснюється як через матеріальні, так і моральні фактори.

Функція обліку витрат полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства. На підприємствах

облік здійснюється за економічними елементами витрат, за статтями калькуляції, за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності.

Функція аналізу витрат допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства. Проміжний аналіз спрямований на поточне регулювання процесу виконання плану витрат. У той час як підсумковий аналіз пов'язаний з оцінюванням реалізації планових завдань у цілому. Саме за його результатами розробляються стратегічні заходи щодо удосконалення системи управління витратами на підприємстві.

За прийняття певних управлінських рішень відповідають менеджери (кожний у своїй галузі та у межах своїх обов'язків), які створюють цілий структурний підрозділ - центр відповідальності [1; 46-56с].

Центри відповідальності поділяються на чотири основні типи:

- центри витрат (відповідають тільки за здійснення витрат в процесі своєї діяльності),
- центри доходу (відповідають за дохід, який вони приносять підприємству у результаті своєї діяльності),
- центри прибутку (контролюють витратну і дохідну сторони діяльності. Центром прибутку є як підприємство, так і його філіали.

- центри інвестицій управляють не тільки оборотним капіталом, але й необоротними активами, здійснюють інвестиції та контролюють їх окупність. Центром інвестицій виступає саме підприємство.

Методи управління витратами визначаються через наступні концепції [2; 165-190с].

Концепція SCM (strategic cost management) базується на принципах стратегічного менеджменту. Є результатом злиття трьох напрямів теорії стратегії підприємства: аналіз ланцюжка цінностей; стратегічне позиціонування; аналіз і управління факторами, що визначають утворення витрат.

Ланцюжок цінностей – узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства: від джерел сировини до готової продукції, доставленої кінцевому споживачу, включаючи після продажне обслуговування.

Стратегічне позиціонування базується на досягненнях підприємства (низька собівартість продукції, висока якість товару, новітні технології, вдала організація маркетингу та виробництва тощо), які дають йому певні конкурентні переваги на ринку перед іншими підприємствами.

Метод ТС (target costing) є моделлю управління витратами і прибутком, що зорієнтована на безперервне зниження і контроль витрат виходячи з наявних умов ринку шляхом об'єднання зусиль маркетингових, конструкторських, виробничих та інших підрозділів підприємства. Ця концепція передбачає формування собівартості продукції відштовхуючись від ціни, яка може бути на ринку.

Метод kaizen costing полягає у наскрізному вишукуванні та реалізації шляхів усунення різниці між розрахунковою та цільовою собівартістю продукту. «Кайдзен» – специфічна японська філософія, яка в бізнесі фокусується на постійному удосконаленні виробничих, управлінських та маркетингових процесів. Концепція реалізує теорію зниження рівня окремих статей витрат і собівартості продукції в цілому до деякого необхідного рівня на стадії виробництва.

Бенчмаркінг - це системний пошук і впровадження сторонньої практики найбільш успішних підприємств, що має підвищити потенціал та результати діяльності підприємства. Процес бенчмаркінгу забезпечує: встановлення показників, які підлягають еталонуванню; вибір підприємств-еталонів; опрацювання даних для встановлення різниці між еталонами та показниками підприємства; формулювання цілей та розроблення подальшого плану дій.

Теорія ТОС (theory of constraints) припускає, що підприємство має хоча б одне обмеження, яке перешкоджає досягати головної цілі (обмеження ресурсів, ринку та політики). В управлінні підприємством необхідно ідентифікувати ці обмеження, розглянути їх та намагатися усунути.

Головною метою менеджерів та провідних керівників є не тільки управління системою витрат а і їх жорсткий контроль. Види контролю витрат групуються виходячи з частоти контрольних операцій та часу здійснення контролю [2; 229-230с].

За частотою операцій контроль поділяють на:

- поточний – це безперервне (щоденне) відстеження руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Основним інструментом є оперативний облік. Дає можливість своєчасно фіксувати і реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу;

- періодичний – здійснюється із встановленою регулярністю, виходячи зі сформульованих управлінських потреб. Інформаційну базу звітів періодичного контролю становлять дані оперативного і бухгалтерського обліку контрольованих показників.

- разовий – не має наперед визначеної регулярності і мети. Його зміст встановлюється в кожному окремому випадку.

За часом здійснення розрізняють такі види контролю:

- попередній контроль виконується до початку дій по реалізації планів. Він охоплює перевірку планів на внутрішню несуперечність, реалістичність, прогресивність, контроль ресурсів (кадрових, матеріальних, фінансових);

- проміжний контроль проводять безпосередньо під час виконання планових завдань. Він спрямований на поточне регулювання роботи з виконання планів витрат. Проміжний контроль може бути

різним за своєю метою та частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

- заключний контроль здійснюється наприкінці планового періоду. В його межах дається оцінка ступеня виконання запланованих показників витрат у цілому. Заключний контроль дозволяє визначити напрями економії та раціонального використання ресурсів. Може застосовуватись при моральному та матеріальному заохоченні працівників, задіяних у виконанні планових завдань.

Методи контролю витрат залежать від особливостей технологічного процесу конкретного виробництва (підприємства). Здебільшого методи зосереджені на контролі витрат матеріальних ресурсів [2; 238-244].

Метод сигнального документування застосовується для фіксації відхилень, які виникли внаслідок наднормативного витрачання сировини чи необхідних матеріалів. За даним методом на відпуск матеріалів понад норму або на їх заміну, оформлюються спеціальні документи, що вказують (сигналізують) про наявність певних відхилень від плану.

Метод розкряю партіями використовується в ситуації, коли з одного і того ж матеріалу виготовляється одночасно декілька деталей або заготовок. На кожен партію матеріалів, що відпускається у виробництво, оформляється картка, де вказується кількість матеріалу, поданого до робочого місця, кількість заготовок і відходів, що мають бути отримані, а також фактична кількість отриманих заготовок і відходів. Економія або перевитрати матеріалів визначаються шляхом порівняння фактичного споживання матеріалів з їх витрачанням за нормою. На основі аналізу виявлених відхилень у розкрийному листі обов'язково вказують причини та осіб, відповідальних за розкрий матеріалів.

Метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою є різновидом методу сигнального документування. Застосовується в галузях, де відхилення від норм витрачання матеріально-речових ресурсів спричиняються структурними зрушеннями в складі вихідної суміші. Виявлення вказаних відхилень здійснюється шляхом зіставлення фактично використанного набору матеріально-речових ресурсів з величиною їх витрачання за нормативною технологією. При цьому нормативний набір визначається як добуток обсягу фактично завантаженої суміші на передбачене технологією процентне співвідношення матеріально-речового ресурсу кожного виду (гатунку, марки) в загальному завантаженні.

Метод наступних розрахунків за даними інвентаризації використовується лише у тих випадках, коли звернення до інших методів неможливе. Його сутність полягає у визначенні фактичних витрат певного виду матеріалу на підставі даних про вхідні залишки на робочих місцях, надходження протягом розрахункового періоду зі складу, величини повернень і залишків на робочих місцях на кінець розрахункового періоду.

Одним із найважливіших кроків при управлінні витратами є загальне оцінювання діяльності підрозділів-центрів витрат яке здійснюється за допомогою певних показників.

Коригування планових витрат на фактичний обсяг здійснюється за допомогою функції витрат, в якій змінною є обсяг виготовленої продукції, а параметрами – показники змінних та постійних витрат [1; 64-75].

Функція витрат однопродуктового виробництва:

$$C_t = C_{tf} + C_{pu} \times N, \quad (1)$$

де  $C_t$  – загальні витрати (the total cost);

$C_{tf}$  – загальні постійні витрати (total fixed costs);

$C_{pu}$  – змінні витрати на одиницю продукції (variable costs per unit of output);

$N$  – випуск продукції у натуральному вимірі.

З метою досягнення відповідності змінних витрат у формулі (данні подаються на одиницю продукції) змінним витратам у кошторисі (подаються на весь випуск продукції). Формула перетворюється за допомогою індексу виконання плану з обсягу виробництва, який під час перерахунку множиться на сукупні змінні витрати згідно з кошторисом [1; 64-75]:

$$C_t = C_{tf} + C_{te} \times I_p, \quad (2)$$

Де  $C_t$  – загальні витрати (the total cost);

$C_{tf}$  – загальні постійні витрати (total fixed costs);

$C_{te}$  – загальні змінні витрати за кошторисом (total variable cost estimate for);

$I_p$  – індекс виконання плану виробництва продукції (Schedule Performance Index of production).

Перерахунок здійснюється за кошторисом у цілому і за кожною статтею. У результаті виявляється сумарне відхилення фактичних витрат від планових та його структура.

**Висновок.** У наш час підприємства не можуть належно функціонувати та бути прибутковими без використання належної системи витрат. Керівники та топ-менеджери підприємств повинні підвищувати свій кваліфікаційний рівень, здобувати знання у сфері управління витрат та використовувати ці знання.

За для ефективної роботи підприємства керівники та менеджери вищих ланок повинні здійснювати жорсткий контроль витрат, планувати витрати на основі норм, що дають змогу забезпечити виконання необхідних виробничих завдань.

Якщо впровадити систему стандартизації, яка буде уніфікувати ресурси за видами та типами, то таким чином можна значно зменшити витрати на їх закупівлю. Крім цього ретельне документування витрат з обов'язковим відображенням спеціального дозволу на використання ресурсів дасть змогу відслідковувати залишки певних матеріалів на складах підприємства та забезпечить своєчасну закупівлю необхідних матеріалів для безперервного виробництва.

Центри відповідальності повинні визначати мету, завдання і моделі управління виробничими витратами, нормувати витрати на матеріали, робочу силу та загальновиробничі витрати, контролювати та регулювати витрати за місцями їх виникнення. Керівництво повинно намагатися шукати шляхи дотримання рівня витрат у межах запланованих норм і кошторисів, це допоможе підприємству уникнути зайвих витрат.

При нестабільній економічній ситуації підприємства використовують свої внутрішні резерви по зниженню витрат. Це можливо при раціоналізації структурних характеристик виготовлення продукції або за рахунок покращення організації виробництва і праці.

Окрім цього витрати можна скоротити за рахунок сировини і матеріалів (збільшити вихід готової продукції, забезпечити по можливості підприємство напівфабрикатами, або більш дешевими матеріалами, продуктивно використовувати відходи виробництва).

Паливо та енергія (на технологічні цілі) також можуть допомогти скоротити витрати. Слід впровадити енергозберігаючі технології та раціонально використовувати обладнання та устаткування.

Стимулювання економії ресурсів здійснюється за допомогою матеріальних засобів (встановлення матеріальної відповідальності за економне використання ресурсів, впровадження фінансових санкцій за перевитрату ресурсів) та моральними (заохочення ініціативи, надання певної свободи дій, нагородження та присвоєння звань).

#### **ЛІТЕРАТУРА.**

1. Грещак М.Г., Гордієнко В.М., Коцюба О.С. та ін. Управління витратами : Навч. посіб. / За заг. ред. Грещака М.Г. – К.: КНЕУ, 2008 – 264с.
2. Давидович І.Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008 – 320с.
3. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами та витратами: Навч. посіб. / За ред. д.е.н., проф. Іванюти С.М. — К.: Центр навчальної літератури, 2010 –320с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318.

#### **References.**

1. Hreshchak, M.H. Hordiienko, V.M. Kotsiuba, O.S. and other (2008), *Upravlinnia vytratamy*, KNEU, Kyiv, Ukraine, p.264.
2. Davydovych, I.Ye. (2008), *Upravlinnia vytratamy*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine, p.320.
3. Ivaniuta, P.V. and Luhivska O.P. (2010), *Upravlinnia resursamy ta vytratamy*, Tsentr navchalnoi literatury, Kyiv, Ukraine, p.320.
4. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy», zatverdzhenyi nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy from 20.10.1999. # 246.
5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty», zatverdzhenyi nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy from 31.12.1999. # 318.

*Стаття надійшла до редакції 17.11.2014 р.*