УДК 657.471.7

А. В. ШУЛЬГА, Я. В. СЕМЄЙКО (ДІІТ)

МЕТОДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА

Розглянуто проблему пошуку методів управління витратами виробництва та запропоновано деякі шляхи її вирішення.

Рассмотрена проблема поиска методов управления затратами производства и предложены некоторые пути её решения.

The problem of search of the methods of management of production expeuditures has been examined and some ways of its solving have been proposed.

Зі зміною економічної моделі господарювання підприємств у зв'язку з переходом до ринкових умов значна увага повинна бути приділена питанням оптимізації витрат підприємства. Саме зменшення собівартості продукції прямо впливає на ціноутворення щодо конкретних видів продукції (робіт, послуг), конкурентоспроможність і прибутковість.

В управлінні витратами використовуються різні методи. Їх різноманіття зумовлює потребу в розгляді їх сутності. Питанням освітлення методів управління витратами виробництва приділив свою увагу цілий ряд науковців, серед яких можна назвати Герасименка І. М., Голова С. Ф., Зоріну В. Н., Сеніну Г. В., Ніколаєву С. А., Славнікова Д., Р. Ентоні [1–6].

Мета статті – пошук ефективних методів управління витратами, найбільш доцільними для конкретних умов і цілей господарської діяльності підприємства.

Одним із способів визначення собівартості продукції є калькулювання. Методи калькулювання нерозривно пов'язані зі способами обчислення собівартості продукції. Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості. На даний період існують наступні способи калькулювання:

- спосіб нагромадження (сумування) витрат;
- спосіб розподілу витрат;
- спосіб виключення витрат;
- спосіб прямого розрахунку.

Спосіб нагромадження витрат полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкту і одиниці виміру визначається сумуванням витрат за продукцією в цілому, за процесами, переділами. Цей спосіб застосовується у виробництвах неоднорідної продукції, у таких галузях, як металургія, машинобудування та інших галузях промисловості.

Спосіб розподілу витрат застосовується у тих виробництвах, де відсутня супутня продукція, тобто всі види виробленої продукції є основними. Цей спосіб використовується у виробництвах комплексної переробки сировини при випуску декількох видів продукції з одного процесу і неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом.

Спосіб виключення витрат застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної і супутньої продукції, які отримуються в одному процесі.

Спосіб прямого розрахунку полягає в тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів підрозділяються за калькуляційними статтями або елементами витрат. Цей спосіб є універсальним і завжди використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

В літературних джерелах відмічають й інші види собівартості. Так, відомий фахівець з виробничого обліку, професор США Р. Ентоні ще в 1961 р. писав: «Для більшості компаній необхідними є три види собівартості: 1) собівартість по центрах відповідальності, яка використовується для планування і контролю за діяльністю відповідального виконавця; 2) повна «програмована» собівартість, яка використовується для ціноутворення та інших оперативних рішень при специфічних обставинах, наприклад, коли керівництво має намір використовувати незавантажені потужності» [6, p. 42].

Сьогодні можна впевнено говорити, що кожному підприємству потрібні всі три види собівартості.

В управлінні витратами використовують різноманітні методи управління: директ-костінг, таргет-костінг, кайзен-костінг, CVP-аналіз та інші.

Інформаційно-аналітичні можливості директ-костінгу дозволяють використовувати йо-

го для прийняття раціональних управлінських рішень в області беззбитковості виробництва, ціноутворення. Головна особливість директ-костінга полягає в розподілі затрат в залежності від характеру їх взаємозв'язку з обсягами виробництва продукції. Так, згідно американського «Довідника бухгалтера-калькулятора» директ-костінг можна визначити як «… розподіл виробничої собівартості на постійні затрати і на затрати, що змінюються пропорційно зміні обсягу виробництва. Тільки основні затрати і перемінні накладні витрати використовуються для оцінки запасів і реалізованої продукції. Останні витрати відносяться прямо на прибутки і збитки» [4].

Основними характеристиками директ-костінга є наступні:

- обов'язкова класифікація витрат на постійні і перемінні;
- калькулювання скороченої собівартості (на основі лише перемінних витрат) по об'єктах або по центрах відповідальності;
- особлива схема побудови звіту про доходи (маржинальний підхід);
- оцінка запасів незавершеного виробництва і готової продукції по скороченій собівартості.

Для того, щоб продукція могла утримувати свої позиції на ринку, вона повинна бути конкурентоспроможною, що передбачає поєднання в неї, на перший погляд, непоєднуваних характеристик – якості і відносної дешевизни. Ефективним шляхом досягнення цього є такий метод управління, як таргет-костінг, який представляє собою концепцію управління цільовою собівартістю. Головною відмінністю даного методу оптимізації витрат від інших методів є специфічний підхід до формування собівартості. Замість того, щоб звичайним шляхом формувати витратну частину продукції на підприємстві і вимагати до неї прибуток у споживача, в центрі уваги потрібно ставити тільки його готовність платити за товар, який пропонується [5]. При вирахуванні цільових витрат традиційні калькуляції, які визначають ціну продукту, виходячи із потрібних витрат і прогнозованого прибутку, повинні бути замінені іншою розрахунковою схемою, яка передбачає:

1. Визначення потенційної ринкової ціни (цільової ціни).

Цільова ціна – це така ціна, яку споживачі готові заплатити за продукт. За методикою таргет-костінга вона обов'язково повинна бути визначена ринком або через спеціальні маркетингові дослідження, або шляхом співставлення з цінами і умовами конкурентів.

2. Визначення цільового прибутку.

Досягнута цільова ціна, визначена керівництвом підприємства, зменшується на величину цільового прибутку. Прибуток – це показник, який завчасно прогнозується підприємством. В ідеалі величина цільового прибутку повинна задовольняти потреби підприємства на його розвиток і запроси власників.

3. Визначення прийнятних витрат.

Різниця між цільовою ціною і цільовим прибутком дає прийнятні витрати, які теоретично не можна перевищувати при виробництві продукції для того, щоб гарантувати ринковий успіх продукту в довгостроковій перспективі. Такий рівень витрат при встановленій ціні на практиці, як правило, досягається.

4.Визначення прогнозних нормативних витрат.

Скороченню підлягають витрати, які отримуються як різниця між прийнятними і нормативними (реальними витратами). Це досягається поетапно за рахунок своєчасного використання спеціальних інструментів управління.

5. Встановлення нормативних витрат.

В залежності від конкурентоспроможності і економічної стратегії підприємства цільові витрати, до яких воно наближається, будуть знаходитись між прийнятними і нормативними витратами. В більшості випадків система цільового управління витратами в обов'язковому порядку агрегує з елементами функціонально-вартісного аналізу, що продиктовано ринковою стратегічною орієнтацією таргет-костінга. Центральним пунктом функціонально-виробничого метода таргет-костінга є визначення функцій продукту і їх значимості для споживачів. Значимість функцій – це відправний пункт для декомпозиції сумарних цільових витрат. Доля витрат, яка приходиться на кожну функцію, повинна відповідати рівню її важливості. Якщо витрати на забезпечення якої-небудь функції перевищують цей рівень, необхідно знайти можливість їх скорочення. При добре реалізованій функції рівень значимості вище рівня витрат. Потім необхідно з'ясувати, яка частина корисності продукту приходиться на кожну функцію.

Практичне застосування таргет-костінгу повинно відбуватися по наступних кроках:

1-й крок: Визначення функціональної структури продукції.

Вимоги ринку необхідно редукувати на функції продукції. При цьому, крім технічних і робочих критеріїв, слід враховувати також суб'єктивно-емоційні вимоги до продукту з боку клієнтів.

2-й крок: Визначення важливості функцій продукту. Функції оцінюються за їх значенням. З допомогою анкетування споживачів продукції, послуг підприємства.

3-й крок: З'ясування загального внеску компонентів продукту в реалізацію його функцій проводиться колективно спеціалістами підприємства.

4-й крок: Визначення корисності кожного компонента.

Для цього цифрове значення важливості кожної функції перемножується на відсоток кожного компонента в її реалізації. При цьому ми отримуємо відповідь на питання: наскільки важливий даний компонент, виходячи із переваг споживачів?

5-й крок: Визначення питомої витратоємності компонентів продукту. На даному етапі розраховується відсоткова доля кожного компонента у визначених раніше витратах.

6-й крок: Визначення індексів цільових витрат.

Основним інструментом контролю витрат в системі таргет-костінга є індекс цільових витрат, який розраховується як частка від ділення долі кожного компонента в собівартості на показник його корисності. Відсоткове значення корисності кожного компонента співставляється з фактичною долею витрат, які приходяться на нього при виробництві продукції. Індекс цільових витрат необхідний для порівняння функціональних характеристик товару з урахуванням витрат виробництва. Процес декомпозиції цільових витрат по компонентах і вирахування індексу цільових витрат дають можливість підприємству подивитися на витрати з точки зору споживачів продукції. Цей індекс показує шляхи превентивного зниження собівартості за рахунок корекції якостей продукту, яким споживачі не приділяють особливої уваги при виборі товару.

7-й крок: Побудова діаграми цільових витрат.

Після розрахунку індексу цільових витрат можна починати аналіз продукції в рамках концепції таргет-костінга. Для того, щоб полегшити цей процес і зробити його більш наглядним, необхідно використовувати спеціальний інструмент – діаграму цільових витрат, на якій в єдиній координатній площині співставляються корисність і витратність компонентів.

В ідеальному випадку індекс цільових витрат повинен бути рівним одиниці, що означає повну відповідність витрат на компонент і його функціональної корисності, визнаної ринком (споживачами). Але на практиці, очевидно, це важко виконати для всіх компонентів. Виходячи з того, що ідеальний випадок визначається дуже вузьким стандартом, то має сенс встановлювати зону цільових витрат (кордони терпимості), в яку повинні входити окремі компоненти. Зона цільових витрат задається двома кривими, які обмежують можливості відхилення індексу цільових витрат кожного компонента від ідеального випадку (індекс цільових витрат = 1). Ширина відхилень на діаграмі вибирається так, щоб зона цільових витрат визначалась вже при зростанні корисності компонента, так як в цьому випадку спостерігається також збільшення його витратності і, відповідно, вплив на собівартість.

Одним із варіантів вирішення задачі кордону зони цільових витрат є застосування наступної математичної функції:

$$y_1 = \sqrt{\left(x^2 + q^2\right)} \quad \text{і} \quad y_2 = \sqrt{\left(x^2 - q^2\right)},$$

де y_1 – верхній рівень зони цільових витрат;

y_2 – нижній рівень зони цільових витрат;

x – корисність компонента;

q – критерій можливості для визначення зони цільових витрат, що задається керівництвом підприємства [5].

Зона цільових витрат показує допустимий рівень відхилення компонентів продукції від ідеальної лінії. Параметр q, який визначає ширину такої зони, залежить від наступних умов:

- чим більше орієнтація цільових витрат всього продукту на ринково допустимі, тим більш вузькою повинна бути ця зона і меншою величина параметру q;

- при накопиченні на підприємстві досвіду досягнення цільових витрат їх допустима зона на діаграмі може примусово звужуватися, а параметр q – зменшуватися.

Якщо компонент товару знаходиться вище ідеальної лінії (зони цільових витрат), то він переціnений і витрати на нього необхідно скоригувати. Робити це потрібно до тих пір, поки індекс цільових витрат не наблизиться до одиниці. Якщо ж компонент нижче ідеальної лінії, то необхідно перевірити рівень реалізації його функціональної частини.

Така методологія управління витратами дозволяє виключити зі складу собівартості нормативні (реальні витрати), які збільшують величину собівартості продукції, знижуючи при цьому рівень конкурентоспроможності підприємства.

Наступним методом управління витратами є кайзен-костинг, який ідейно схожий з таргет-костингом. Він також застосовується для досягнення цільової собівартості, але, на відміну від таргет-костингу, полягає в постійному вдосконалюванні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників. Концепція кайзен-костингу передбачає наявність окремих працівників, основним завданням яких є технічне й організаційне вдосконалення бізнес-процесів підприємства [1].

Взаємодія методів таргет-костингу та кайзен-костингу дасть змогу ефективно управляти собівартістю.

Ще одним методом управління витратами є CVP-аналіз (аналіз точки беззбитковості), який ґрунтується на зіставленні трьох величин – витрат підприємства, доходу від реалізації й отримуваного прибутку, залежність яких дає змогу визначити обсяг реалізації, що за відомих величин постійних витрат підприємства і змінних витрат на одиницю продукції забезпечить беззбитковість діяльності або запланований фінансовий результат.

CVP-аналіз дає змогу визначити обсяг продажу, при якому досягається беззбитковість виробництва або заданий фінансовий результат, являється простим, наочним і оперативним методом.

Підсумовуючи результати дослідження, можливо зробити наступні висновки:

1. Ефективність діяльності підприємства значною мірою залежить від зниження витрат на одиницю продукції при збереженні й підвищенні її якості. Значне зниження витрат можливе в умовах доведення до кожного центру відповідальності принципів противитратного механізму діяльності підприємства.

2. Для обрання найкращого методу управління витратами необхідно проводити глибокі дослідження по підприємству з усіх питань його функціонування.

3. Для ефективного управління витратами необхідно використовувати сукупність декількох методів, наприклад, взаємодія методів таргет-костінгу та кайзен-костінгу дасть змогу ефективно управляти собівартістю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Герасименко І. М. Про методи обліку витрат в умовах ризику // Проблемы повышения эффективности функционирования предприятий различных форм собственности: Сб. науч. тр. Донецкой гос. академии управления и ИЭП НАН Украины. – Донецьк: ДонДАУ ІЕП НАН України, 2001. – С. 126-132.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підр. – К., 2003. – 704 с.
3. Зоріна В. Н. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства: Навч. пос. / В. Н. Зоріна, Г. В. Сеніна. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 240 с.
4. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. – М., 1993.
5. Славников Д. Таргетирование затрат на практике // Справочник экономиста, 2007, март. – С. 7-11.
6. Antony R. N. Planning and Control System: A. Framework for Analysis. – Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965. – 180 pp.

Надійшла до редколегії 15.05.2008.