

РОЛЬ КЛАСИФІКАЦІЇ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

THE IMPORTANCE OF THE COSTS CLASSIFICATION AT THE MANAGEMENT PROCESS

Анотація. В процесі управління витратами виникає потреба в постійному надходженні інформації про витрати, яка має бути згрупована згідно з цілями управління ними. Саме практичним проблемам групування витрат з точки зору ефективності управління ними, присвячена дана стаття.

Summary. At the management process by costs the necessity to the information arises. The information has to be classified according to management objects by costs. This article is devoted by practical problems of costs grouping with relation to management objects by them.

В умовах ринкової економіки виникає багато питань щодо ефективного управління підприємством. Одною з найгостріших проблем є проблема виживання в конкурентному середовищі. Основою ведення успішної конкурентної боротьби й довготривалого закріплення своєї позиції на ринку повинна стати стратегія конкуренції. Погоджуючись з М. Портером [1] можна виділити три стратегії створення конкурентних переваг: стратегія диференціації, стратегія лідирування у витратах та стратегія фокусування. Кожна з них дійсно ефективна, однак в довгостроковому періоді найбільш доцільною є стратегія лідирування у витратах, оскільки рано чи пізно цінова конкуренція стає домінуючою силою на ринку. Процес реалізації цієї стратегії потребує створення системи управління витратами, яка б вдовольняла цілям управління витратами. Відомо, що досягнення цілей управління витратами передбачає виконання усіх функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом:

– на початку процесу управління визначається бажаний результат, що для цього потрібно зробити, хто повинен це зробити і коли;

– на наступних етапах з'ясовуються найбільш раціональні співвідношення і взаємозв'язки між елементами системи та створюються умови, які спонукають людей виконувати певні завдання;

– упродовж усього процесу управління та наприкінці передбачається порівняння планових і досягнутих характеристик, виявлення відхилень фактичних величин від нормативних і планових показників.

Загально визнаною метою управління витратами є досягнення найбільш ефективного рівня витрат за певних умов [2], однак, на наш погляд, доцільно цю загальну мету уточнити та представити у вигляді більш-менш конкретних цілей:

– економія витрат;

– раціоналізація (оптимізація) витрат.

На перший погляд вищезазначені цілі управління витратами можна представити як одну ціль, однак цього не можна робити, оскільки це досить різні цілі. Економія виробничих витрат передбачає жорстке нормування та контролювання ресурсів, які витрачаються в процесі виробництва продукції. В той час як оптимізація витрат, крім нормування та контролювання ресурсів, включає також процес перебору факторів, які впливають на величину витрат, з метою визначення значень параметрів витрат на виробництво продукції установленої якості, за яких досягається їх найкраща величина.

Досягнення економії витрат ресурсів вирішується за рахунок установлення раціонально обґрунтованих норм витрат, причому норма повинна відображати не лише її загальну величину, а й види ресурсів, які входять у цю норму. Не можна забувати, що нормування повинно базуватися на індивідуальному підході до кожного окремого робочого місця, виробничої ділянки, цеху тощо. Наступним кроком після розробки норм є розробка комплексу стимулюючих заходів для впливу на робітників та налагодження надходження повної і своєчасної інформації.

Більш складною метою, ніж економія витрат на виробництво, звісно є мета їх оптимізації, оскільки вона потребує побудови моделі випуску продукції хорошої якості за найменших витрат. Вирішення цієї задачі передбачає балансування обсягами за видами продукції в рамках існуючого асортименту. Під час балансування необхідно враховувати не лише прибутковість продукції (рентабельність окремого виду продукції), а й дані маркетингових досліджень щодо споживчого попиту на ринку. Після визначення обсягів виробництва кожного виду продукції, належить вирішити питання з необхідними для цього випуску ресурсами. Це важка задача, але її вирішення дозволить оптимізувати витрати. Прикладом невдалого вирішення цієї задачі можуть служити ті підприємства, на яких через брак обігових коштів використовують сировину низької якості (а як наслідок –

продукція низької якості) чи закуповують її невеликими партіями, що не дозволяє використати ефект від масштабу виробництва та оптимізувати витрати.

Управління витратами, як і будь-яка управлінська система, потребує використання інформації, причому запорукою успіху буде своєчасна, правдива та найбільш повна, ніяк не хаотична, а дозована інформація, згрупована згідно з цілями та вимогами керівника. Говорячи про класифікацію, для початку необхідно визначитися: що мається на увазі під цим поняттям взагалі і що собою представляє класифікація витрат зокрема.

Класифікація взагалі – це розподіл предметів на групи згідно з різними ознаками об'єктів і закономірними зв'язками між ними. І відповідно, класифікація витрат на виробництві – це групування витрат по напрямках обліку, за принципами узагальнення і цілям управління собівартістю.

Таким чином, усвідомивши сутність та важливість класифікації, постає питання: чому раніше групування витрат не потребували стільки уваги як сьогодні.

Справа в тому, що в централізованій плановій економіці найбільш поширеними групуваннями витрат були групування за калькуляційними статтями та за економічними елементами. Зазначені класифікації були офіційно затверджені державними установами, давалися чіткі інструкції щодо застосування цих групувань витрат на усіх підприємствах країни, порушити які було неможливо. Однак, незважаючи на негативні спроби управляти витратами окремих підприємств централізовано, не можна сказати, що дані групування витрат були абсурдними. Ці класифікації розроблялися виходячи з поставлених цілей – необхідності порівняння витрат підприємств однієї галузі і визначення матеріало- та трудомісткості продукції - причому виконували їх на той час досить добре. Незважаючи на це, робилися спроби вдосконалити процес визначення витрат. Для цього використовували різні принципи групувань витрат, виходячи з потреб підприємства. В міру того, як підприємства ставали самостійними, цілі, установлені перед групуваннями витрат, стали змінюватися і потребувати корегування, як їх самих, так і класифікаційних ознак. Зараз в економічній літературі нараховується більше двадцяти видів класифікацій витрат, таке різноманіття викликає на підприємствах питання які ж саме групування застосовувати, а інколи й плутанину з віднесенням цих витрат до тієї чи іншої групи.

Усвідомивши необхідність групування витрат, визначивши цілі управління витратами, які стоять перед нею, та враховуючи потреби оподаткування і вимоги до фінансової звітності, розглянемо види класифікацій, які, з нашої точки зору, найбільш відповідають цілям управління витратами та мають практичне значення.

Слід зазначити, що на наш погляд доцільно розглядати обрані види класифікації витрат як ієрархічну систему (рис. 1), оскільки кожен з видів класифікації можна віднести до того чи іншого рівня ієрархії. Першим рівнем ієрархічної системи, тобто класифікацією, на якій базуються класифікації інших рівнів є групування витрат за економічними елементами. В її основу покладений економічний зміст: в процесі виробництва взаємодіють засоби праці, предмети праці й сама праця, тому вираження цієї взаємодії в вартісному вираженні представляє собою групування витрат за економічними елементами. Фактично ця класифікація представляє собою види економічно однорідних ресурсів, на які легко можна визначити нормативи.

Розріз витрат за елементами необхідний для визначення їхньої структури, питомої ваги окремих витрат і т.п. З 01.01.2000 р. в практичній діяльності підприємств України прийнята єдина система елементів витрат [2]. Вони однакові для всіх підприємств незалежно від галузевої приналежності. Ці елементи витрат не підлягають ні розширенню, ні скороченню. Для внутрішніх потреб підприємства можуть їх деталізувати. Таке групування витрат використовується для складання кошторису, створення нормативної бази виробництва, аналізу і контролю за загальним витрачанням ресурсів підприємства, за величиною собівартості продукції в цілому, тобто дозволяє досягти цілі економічного використання ресурсів, але не дозволяє вирішити питання їх оптимізації. Недоліком такого групування є й те, що воно не показує призначення виробничих витрат, їх зв'язку з результатами виробництва і доцільності.

Слід зазначити, що класифікація першого ієрархічного рівня дозволяє досягти лише першої цілі управління витратами – їх економії, а вже групування витрат з наступних рівнів може допомогти оптимізувати витрати.

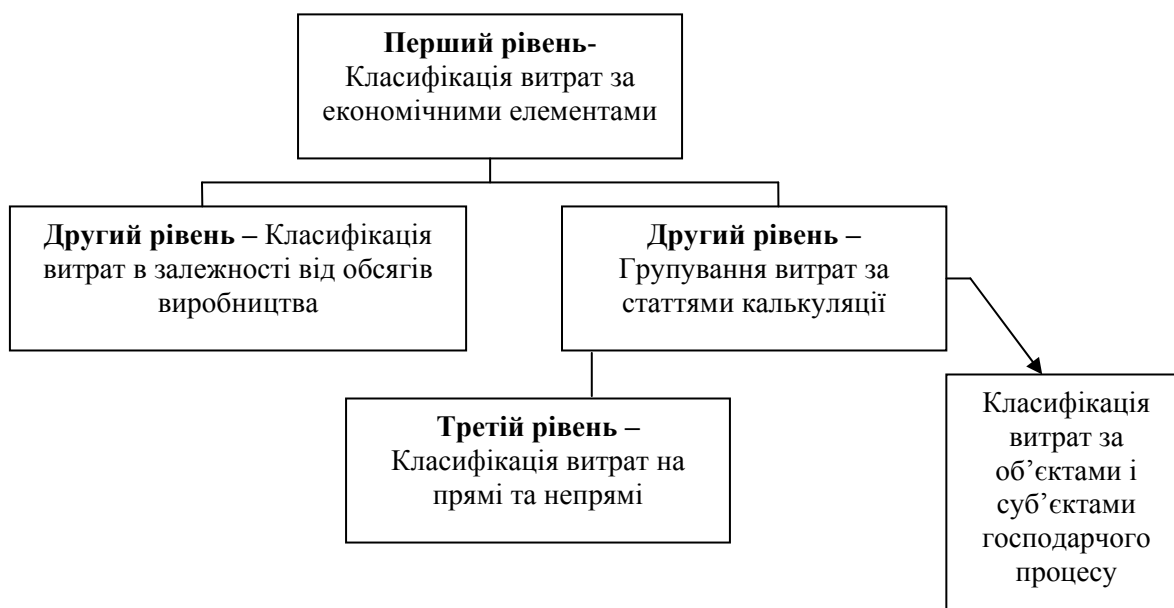


Рисунок 1 – Ієрархічна система класифікацій витрат

Одна з класифікацій витрат другого рівня ієрархії – це групування витрат на *змінні* і на *умовно-постійні*, оскільки групування в залежності від обсягів виробництва є тою класифікацією, яка може базуватися на класифікації першого ієрархічного рівня – на групуванні витрат за економічними елементами.

Взагалі *змінними* (умовно-змінними) називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва, а *постійні* (умовно-постійні) – це витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу діяльності [3].

Такий розподіл витрат вважається дуже ефективним не тільки в практиці фінансового планування, а й в теорії фінансового менеджменту, чому присвячені роботи [4], а також [5]. Застосування вищевказаного групування витрат дозволяє використати систему „директ-костс”, яка допомагає у визначенні доцільності випуску взагалі та з'ясуванні найбільш раціонального асортименту та обсягів продукції. Що сприятиме оптимізації витрат.

В сучасних умовах (особливо під час спаду виробництва) відзначається збільшення питомої ваги постійних витрат у собівартості продукції. Оновлення продукції, підвищення вимог до якості продукції, впровадження нових технологій вимагають підняття загальної культури виробництва і відповідної зміни вимог до освітлення, опалення приміщень, оснащення відділів і служб відповідною оргтехнікою і т.п. В таких умовах ці витрати повинні чітко плануватися і постійно контролюватися. Тому позиція, що постійні витрати знаходяться поза контролем економістів-менеджерів, оскільки є обов'язковими і повинні бути оплачені в плановому періоді незалежно від обсягів виробництва, є неправомірною.

Необхідно сказати, що класифікаційна ознака (до постійних витрат відносяться ті витрати, на величину яких не впливає зміна обсягу виробництва) трохи умовна. В дійсності в складі постійних витрат є витрати, на величину яких впливає зміна обсягу виробництва, хоча і непропорційно. Іноді ці витрати називаються напівзмінними (напівпостійними). Однакові витрати для компаній однієї і тієї ж галузі чи навіть для однопрофільних структурних підрозділів однієї і тієї ж компанії можуть бути в одному випадку віднесені до категорії змінних, а в іншому – до постійних. Єдиний універсальний критерій тут може бути один – чи змінюються дані витрати пропорційно (прямо пропорційно) зміні обсягів продажів чи ні. Такий поділ робиться тільки в документах міжнародного зразка. У випадках, коли важко віднести будь-які витрати до постійних витрат (неможливо вирішити чи змінюються дані витрати прямо пропорційно обсягу продажів), краще такі види витрат вважати постійними.

Розглянутий розподіл лежить в основі розрахунків критичної точки обсягів виробництва, аналізу порогів рентабельності, конкурентоздатності, асортименту продукції і, в врешті-решт, у виборі економічної політики підприємства.

Слід зазначити, що групування витрат на змінні і на умовно-постійні також може базуватися (крім економічних елементів) й на класифікації витрат за статтями калькуляції, яка теж є класифікацією другого рівня ієрархічної системи.

Групування по калькуляційних статтях теж базується на класифікації першого ієрархічного рівня (див. рис. 1) – на групуванні витрат за економічними елементами. Дане групування передбачає об'єднання витрат по виробничому призначенню і місцю виникнення. Статті калькуляції формуються фактично на основі класифікації по економічних елементах – одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включають декілька елементів). При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції. Наприклад, елемент „Витрати на оплату праці” присутній як в статтях „Основна заробітна плата” та „Додаткова заробітна плата”, так і в таких комплексних статтях, як „Адміністративні витрати” та „Витратах на збут” та ін.

Групування витрат за статтями собівартості забезпечує виділення витрат, пов'язаних з виробництвом окремих видів продукції. Це дозволяє контролювати місце їх виникнення, на відміну від класифікації за економічними елементами. Слід зауважити, ще одну відмінність – склад статей витрат не є жорстко регламентованим законодавством, тому може змінюватися в залежності від специфіки галузі, від особливостей окремого підприємства, від його структури, від виду діяльності, якою воно займається, навіть від переділів.

Важливість ролі класифікації витрат за призначенням й місцем виникнення незаперечна - усі інші класифікації представляють собою модифікації статей, згрупованих згідно з цілями управління витратами.

Для досягнення цілі оптимізації витрат, а точніше для визначення раціональності випуску взагалі та за обсягом і асортиментом, можна використовувати групування витрат на прямі та непрямі, оскільки якщо ціна покриває прямі, то випуск цього виду продукції вже є доцільним.

Таким чином, ми підійшли до третього рівня ієрархії групувань витрат. Слід зазначити, що класифікація витрат на прямі та непрямі базується на групуванні витрат за статтями калькуляції, оскільки визначити, які витрати є прямими, а які – непрямими, можна лише по відношенню до певного об'єкта (продукції, підрозділу, проекту тощо). В економічній літературі дається досить багато визначень груп витрат за характером зв'язку з певним об'єктом, але найбільш вдалим, на наш погляд, є визначення [3]:

Прямими витратами називають економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо у відповідності з обґрунтованими нормами та нормативами.

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Прямі витрати і їх склад можуть визначати керівники підприємства чи фірми самостійно. В залежності від виду бізнесу конкретний набір витрат, які відносяться до прямих витрат, може змінюватися.

Для здійснення контролю на підприємствах також доцільно групувати елементи витрат по об'єктах і суб'єктах господарчого процесу, що дозволить відповісти на питання „Хто винен?” та „Що робити?”, якщо виникнуть суттєві розбіжності між запланованими показниками та фактичними. Таке групування є однотипним з класифікацією витрат другого рівня ієрархії (див. рис. 1) – за статтями калькуляції, оскільки припускає розподіл витрат на витрати в місцях їх виникнення (в центрах витрат) і витрати в центрах відповідальності та може базуватися на групуванні витрат за економічними елементами.

Основною характеристикою собівартості по центрах відповідальності є те, що об'єктом оцінки служить центр відповідальності, а не продукт. Витрати в результаті діяльності менеджера центру відповідальності вимірюються з різних точок зору: де виникла дана стаття витрат; з якою метою (характеризує програму центру відповідальності); який вид ресурсів використовувався (характеризує елементи витрат центру відповідальності).

Мета розглянутої класифікації полягає в нагромадженні інформації з двох основних напрямків:

- по окремому продукту – оцінка вартості запасу;
- по центрах відповідальності – контроль за рівнем витрат.

В літературних джерелах існує велика кількість видів класифікацій витрат, але, на наш погляд, розглянуті класифікації є достатніми для практичного застосування, тому не має гострої необхідності в аналізі та доцільності інших групувань витрат в рамках даної статті.

Підводячи підсумок, можна сказати, що для підвищення конкурентоспроможності своєї продукції підприємствам досить часто варто сформувати і реалізувати стратегію лідерства в затратах. В процесі реалізації цієї стратегії виникає необхідність в побудові системи управління витратами для ефективного управління ними. Слід зазначити, що управління витратами, як і будь-яке управління має свої цілі, розкриття яких здійснюється за допомогою функцій управління. Реалізація функцій управління, в свою чергу, потребує забезпечення керівника своєчасною, повною та логічно згрупованою інформацією. Найбільш доцільними та ефективними класифікаціями витрат, з точки зору практичного застосування та реалізованості цілей управління витратами, є класифікації, в основу яких покладені наступні ознаки:

- за економічним змістом: у вигляді економічних елементів;
- за калькуляційними статтями собівартості;
- за характером зв'язку з певним об'єктом (продукцією, підрозділом, проектом тощо): прямі і непрямі;
- в залежності від обсягу виробництва поділяють на: змінні й умовно-постійні;
- групування елементів витрат по об'єктах і суб'єктах господарчого процесу.

Література

1. Томпсон А.А., Стрикленд А. Дж. Стратегический менеджмент. Пер. с англ. / Под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. – М.: Банки и биржи, 1998. – 577 с.
2. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. проф., д.е.н. В.В. Сопка та О.В. Бойка. – К.: Фенікс, 2001. – 468 с.
3. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 480 с.
4. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.
5. Орлов О.О. Планирование діяльності промислового підприємства. Підручник. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.