

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА ЇХ ОБЛІК У ЗАДАЧАХ КОНТРОЛІНГУ І ЛОГІСТИКИ

© Поліщук Н.В., 2003

**У ринкових умовах господарювання підприємства управління витратами стає важливим засобом укріплення його конкурентних позицій на ринку. Тому, на нашу думку, менеджмент в сфері витрат повинен охоплювати сукупність методів, які впливатимуть на їх структуру та динаміку у бік їх зниження. Управлінський облік і управління витратами на підприємстві і є об'єктом дослідження цієї статті.**

**In market conditions of managing of firm the control of costs assumes importance with means of strengthening of its competitive stands in the market. Therefore according to our reckoning, the management in an orb of costs should encompass combination of methods, which one will influence their frame and dynamics in the direction of their decrease. The managerial accounting and control of costs is the object of the given article.**

Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 473 та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку є єдиними нормативними актами, що регламентують питання організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і застосовувати їх, на нашу думку, доцільно в тій частині, де вони не є суперечливими.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів під час управління підприємством. Підприємствам надано самостійність у частині розробки системи та форм управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій. Самостійність суб'єктів господарювання у частині організації управлінського обліку обмежено лише вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, яким ця підсистема управління підприємством не повинна суперечити.

Одним із основних положень організації управлінського обліку на підприємстві є визначення, дане в Положенні об'єкт витрат. Ступінь деталізації об'єктів витрат є внутрішньою справою кожного підприємства. Облік витрат на підприємстві теоретично можна здійснювати за видами діяльності та за видами продукції. У практиці підприємств застосовується облік витрат, калькулювання та планування собівартості за видами продукції, це зумовлено тим, що більшість управлінських рішень на підприємстві стосується товарного асортименту.

Класифікація витрат, запропонована на сьогодні діючими нормативними документами в цій галузі, на нашу думку, має бути покладена в основу організації системи внутрішньогосподарського планування та обліку витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг). Одним з основних елементів цієї системи калькулювання, тобто система визначення витрат, пов'язаних із здійсненням окремого виду діяльності (випуском окремого продукту, виробу тощо), а також групування всієї сукупності витрат за калькуляційними статтями та методи розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами облік витрат.

Комплексне управління витратами на підприємстві дозволить дати відповідь на доволі об'ємний перелік завдань, які підприємству слід періодично вирішувати:

- ✓ встановлення нижнього рівня цін на продукцію (роботи, послуги), що випускаються;
- ✓ обґрунтування зміни асортименту (зняття з виробництва одних видів продукції, освоєння випуску нових видів тощо);
- ✓ оцінка заходів щодо вдосконалення технології та організації виробництва тощо;

Процес управління витратами залежить від схеми їх формування. Управління витратами на підприємстві дає можливість прогнозувати його поточні витрати для досягнення поставлених цілей, його використовують менеджери підприємства для прийняття тактичних і стратегічних рішень.

Концепція управління логістичними витратами на підприємстві застосовується з метою оптимізації довжини логістичного ланцюга, аналізу впливу величини витрат на рентабельність підприємства, зростання прибутковості та ефективності діяльності підприємства. Використовуючи надбання сучасної науки в галузі управління витратами, зважаючи на основи управлінського обліку та логістичних концепцій, на нашу думку, доцільно запропонувати такий алгоритм управління витратами на підприємстві:

1. Розподіл та групування витрат.
2. Розрахунок логістичних витрат: ланцюговий звіт про логістичні витрати (планування і контроль логістичних витрат) та ланцюговий обрахунок логістичних робіт (для місць виникнення витрат і для продукції).
3. Формування коригуючих рішень: внутрішньологістичні та позасистемні логістичні рішення.

Згідно з чинними нормативними актами всі витрати групуються за статтями калькуляції (з метою перевірки покриття витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, доходами від реалізації) та за економічними елементами (з метою своєчасного відображення витрат різних рівнів для розрахунку всієї суми витрат підприємства). Дуже важливим є введення в нашу облікову практику групування витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності, що дасть можливість підвищити відповідальність як керівників, так і безпосередніх виконавців за результати їх роботи, мінімізувати непродуктивні витрати, покращити фінансовий стан підприємства.

Взаємозв'язок логістики і контролінгу, як механізму управління витратами на підприємстві, спостерігається як при оцінці ефективності логістичних витрат (транспортування, складування тощо), так і при оцінці ефективності сукупних витрат логістичної системи. З цією метою проводиться структуризація доходів і витрат на основі логістичних концепцій. Якщо підприємство функціонує як логістична система, то формування центрів витрат і формування прибутку набуває логічно завершеного характеру.

У системі управлінського обліку не тільки реєструється та визначається (шляхом арифметичного розрахунку) витрати, спрямовані на виготовлення тієї чи іншої продукції, але й здійснюється аналіз затрат та результатів попередньої, теперішньої, майбутньої діяльності підприємства, включаючи планування витрат, з метою відображення трансформації витрат у прибутки підприємства.

Комплексний підхід до розвитку логістики і контролінгу змінив концепцію її витрат [1, 91]. Калькуляція витрат стала здійснюватись не за функціональним призначенням, а з орієнтацією на остаточний результат, коли спочатку визначаються обсяг і характер роботи логістичної системи, а потім витрати, пов'язані з її виконанням в цих умовах набув

розвитку новий підхід до розрахунку витрат, який полягає у розробці “місій”, тобто визначенні цілей, які повинні бути досягнуті логістичною системою в межах певної ситуації “продукт-ринок”.

Основна концепція побудови логістичної системи наголошує на принципі чіткої взаємодії та узгодженості всіх функціональних елементів. Концепція управління витратами логістичної системи повинна базуватись на розвитку і реалізації логістичних функцій як єдиного комплексу функцій, у здійсненні цих функцій всіма структурними підрозділами підприємства, тобто забезпечення економії сумарних витрат на переміщення, зберігання і утримання запасів продукції. При цьому повинні бути враховані такі вимоги логістики:

- постачання всіх матеріалів у відповідній кількості, якості і асортименті до моменту і місця споживання;
- заміна запасів матеріалів інформацією про можливості їх швидкого придбання;
- заміна політики продажу вироблених товарів політикою виробництва товарів, що продаються;
- виконання всіх замовлень з вищою якістю і в мінімальні терміни.

Для впровадження моделі управління витратами підприємств у ринкових умовах слід розробити методичне, аналітичне, інформаційне забезпечення системи, зокрема, планування, нормування, поточного і перспективного аналізу витрат і стимулювання підвищення ефективності використання виробничих ресурсів. Модель управління витратами реалізується в практичній діяльності підприємств за допомогою комп’ютерної техніки, розрахунки проводять для короткострокових і довгострокових періодів.

Управлінський облік (managerial accounting) як базовий елемент системи контролінгу забезпечує менеджерів підприємства систематизованою інформацією про процеси та результати її діяльності, призначеної для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Необхідно підкреслити, що назва “управлінський облік” в цьому випадку умовна, оскільки цей облік пов’язаний не стільки з реєстрацією, передачею та накопиченням даних, скільки з їх аналітичною обробкою та економічною систематизацією.

Новизна логістично-контролінгового підходу до управління підприємством полягає у всебічному та комплексному вирішенні питань руху матеріальних, фінансових та інформаційних ресурсів під час виробництва і споживання. Логістична система охоплює і узгоджує процеси виробництва, постачання та розподілу продукції, а також є основною при стратегічному плануванні і прогнозуванні. Прийняття логістично-контролінгової концепції вимагає комплексного підходу до управління системою каналів, через які надходять на підприємство, збуваються, а також переміщуються всередині нього всі матеріальні, фінансові та інформаційні ресурси при виробництві та розподілі.

Задача формування витрат логістичної системи, на наш погляд, полягає в визначенні і узгодженні факторів, що впливають на витрати, при яких заданий обсяг продукції буде вироблений з мінімальними витратами. При цьому ціни ресурсів займають важливе місце в управлінні як фактор, що впливає на величину витрат. Вони визначають, які ресурси, в якій кількості і в якому вигляді використовуються в виробничому процесі. За їх допомогою можна порівняти різні фактори виробництва в єдиному грошовому виразі. Проблема вибору можна вважати вирішеною лише тоді, коли виробництво заданого виду і кількість продукції буде здійснюватись з мінімальними витратами. Ця проблема є основною при формуванні витрат.

Проблема вибору в теорії витрат, тобто визначення такої комбінації факторів виробництва, яка мінімізувала б величину при заданому обсязі випуску продукції, виражає

суть задачі формування витрат виробництва. Йдеться про вирішення проблеми, а саме: вибір такої кількісної комбінації факторів виробництва при заданих і незмінних цінах, яка забезпечує виробництво певного обсягу продукції з мінімальними витратами. Поряд з цінами факторів повинно враховуватись таке обмеження, як технологічні зв'язки між продуктами і окремими факторами. Вплив факторів на величину витрат може бути як кількісним, так і вартісним, залежно від того чи стосується він кількості спожитих ресурсів чи їх цін. Дослідження залежності рівня витрат від різних факторів здійснюється на основі функції витрат. Формування і аналіз таких моделей є центральною задачею управлінського обліку в системі “логістика-контролінг”.

Застосування вартісного чи реального — грошового поняття витрат залежить від мети, яку переслідує діючий на підприємстві облік. При теоретичному дослідженні в сфері виробництва і витрат зазвичай вважають, що необхідну для виробництва продукції кількість ресурсів придбається внаслідок прийняття оптимальних рішень щодо витрат. Якщо ці ресурси вже є, то вважається, що немає обмежень в їх використанні і можливій заміні. В останньому беруться до уваги ціни. В основу подальшого дослідження покладено поняття вартісних витрат, причому ціни передбачаються незмінними. У разі використання для виробництва продукції і виробничих факторів витрати виражаються такою формулою [3]:

$$K = \sum_{i=1}^I q_i r_i + w,$$

де  $r_i$  — кількісний вираз величини витрат фактора  $i$ ,  $i = 1, \dots, I$ ;

$q_i$  — ціна одиниці фактора  $i$ ;

$w$  — вартісне вираження додаткових витрат підприємства;

$K$  — загальні витрати використання чи виробництва продукції.

Передусім всі фактори, що впливають на величину витрат, повинні бути виявлені і систематизовані залежно від того, чи впливають вони безпосередньо з процесу виробництва, чи пов'язані з іншою діяльністю підприємства, необхідною для виготовлення продукції, або вони належать до кількісної чи вартісної компоненти витрат. Одночасно слід виявити, який є взаємозв'язок між факторами, що впливають на витрати. Пізніше проаналізувати їх напрямки та ступінь їх впливу на рівень витрат. І нарешті, визначити, які є можливості використання цих факторів для прийняття коротко-, середньо- та довгострокових рішень, тобто чи можна їх розглядати як функціонально змінні чи як вже незмінні дані. Ступінь впливу різних факторів на виробничі витрати визначається під час розв'язання задачі їх формування.

Розглянемо умови комбінації факторів, що мінімізують витрати при субституючих виробничих функціях, аналітично. За умови випуску певного обсягу продукції  $\bar{x}$  з мінімальними витратами на основі заданої виробничої функції  $\bar{x} = x(r_1, \dots, r_I)$  при відомих цінах факторів  $q_1, \dots, q_I$ . Задача мінімізації витрат  $\bar{x} - x(r_1, \dots, r_I) = 0$  з вирівнюванням в якості обмеження може бути замінена задачею мінімізації функції Лагранжа.

$$\min \Phi(r_1, \dots, r_I, \lambda) = \sum_{i=1}^I q_i r_i + \lambda [\bar{x} - x(r_1, \dots, r_I)].$$

При визначенні витрат необхідно враховувати, з одного боку, рух і взаємний вплив потоків всередині підприємства і, з іншого боку, правила взаємного обміну потоками підприємства зі структурами, що визначені постачальниками фінансових ресурсів, а також з постачальниками сировинних і виробничих ресурсів та споживачами готової продукції.

Кожна підсистема описана функцією, яка концентрує фінансові і матеріальні потоки, що утворюють витрати. Управління витратами породжує конфлікт витрат у функціональних підсистемах.

Від організації руху потоків у логістичній системі залежить величина показника організаційно-економічної стійкості. Визначення організаційно-економічної стійкості підприємства базується на визначенні ефективності функціонування логістичної системи і є описане в сучасній літературі [3].

Суми покриття (внески в результат) дозволяють показати фактори, що впливають на прибуток за продуктами, і наперед встановлені витрати підрозділів. Диференційоване планування виробничого результату на базі граничних витрат дає можливість показати суми покриття за продуктами чи групами у вигляді різниці між відповідним чистим доходом і змінними витратами. У межах диференційованого планування виробничого результату на базі ступеневого розрахунку сум покриття додатково можна показати специфічні суми покриття, що отримуються послідовним відніманням відповідних блоків постійних витрат. Їх можна пізніше занести до окремих продуктів за принципом причинності. Суми покриття на одиницю продукції можна використати для оперативних розрахунків з оптимізації продуктової програми, внески в результат для цього не підходять, оскільки містять елементи постійних витрат.

При зміні споживчого попиту логістична система переходить в нестабільний стан темпів потоку. Єдина мета системи в цей момент — відновити рівновагу, задовольняючи попит, що змінився. Основною ланкою при цьому є виробництво. З погляду логістики основна задача цієї ланки полягає в вирівнюванні структури виробничої програми підприємства з структурою попиту, що змінився з мінімальними часовими і фінансовими витратами. У загальному випадку виробництво полягає з  $n$  ланок, кожна з яких включає склад сировини, матеріалів і комплектуючих виробів, необхідних для процесу виробництва на даній ланці. Склад кожної ланки має  $H_{1j}$  запасів сировини, матеріалів тощо, де 1 — номер ланки;  $j$  — вид сировини, матеріалів тощо. За рахунок включення цих запасів в процес виробництва передусім починається вирівнювання структур виробничої програми і споживчого попиту. При цьому кожній ланці необхідно перейти на нові режими роботи, що пов'язана з фінансовими витратами.

Таким чином логістична система повинна мати методи і моделі управління темпами потоків. Кожна складова логістичної системи характеризується такими показниками:  $H_{nj}$  — рівень запасів готової продукції, сировини, матеріалів;  $\omega'_{n+1,n}$  — темп вхідного потоку сировини, матеріалів і готової продукції;  $\omega_{n,n-1}$  — темп вихідного потоку сировини, матеріалів, готової продукції;  $\Delta t_{n,n-1}$  — час транспортування продукції з одного рівня логістичної системи на інший. Крім цього виробничі ланки характеризуються тривалістю обробки виробу ( $t_{mj}$ ).

Побудова даної економіко-математичної моделі логістичної системи базується на управлінні темпами матеріальних потоків при зміні споживчого попиту на ринку.

1. Крикавський Є.В. Логістика. — Львів, ДУ “Львівська політехніка”, 1999. — 264с. 2. Диттер Хан. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер.с.нем. / Под ред.и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. — М.: Фининси и статистика, 1997. — 800 с.: 3. Промышленная логистика. Логистическо-ориентированное управление организационно-экономической устойчивостью промышленного предприятия в рыночной среде / И.Н. Омельченко, А.А. Колобов, А.Ю. Ермаков, А.В. Киреев / Под ред. А.А. Колобова. — М: Изд-во МГТУ им. Баумана, 1997. — 204 с.