

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ПРОЦЕСУ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ (ЗАРУБІЖНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД)

Момот Л.В., старший викладач,
Національний університет харчових технологій

Анотація. Дана робота присвячена вивченню питань управління витратами виробництв, прийняття управлінських рішень. Визначена класифікація витрат, виходячи із зарубіжного на вітчизняного досвіду. Розглянуті різні школи прийняття управлінських рішень та етапи їх виконання.

Annotation. This work deals with the study of production costs control, making management decisions. Cost classification is defined, taking into foreign and domestic experience. Schools and stages of making management decisions are considered.

Ключові слова: управлінський облік; витрати; калькулювання; управлінські рішення.

Key words: management accounts; costs; calculation; management decisions.

Вступ. Однією із нагальних проблем управління підприємством є управління витратами. Процес управління витратами матиме найвищий рівень ефективності за умов чіткої класифікації витрат та використання системи їх обліку.

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин в Україні підвищив зацікавленість управлінського персоналу, трудових колективів, акціонерів та інвесторів до отримання максимальних прибутків за рахунок мінімізації витрат. Кожне підприємство включає такі види діяльності: основна, фінансова та інвестиційна. Для коригування та координації цих видів діяльності підприємства використовують таку функцію як управління.

Результати дослідження. До управлінських функцій відносяться: планування; організаційна робота; контроль і регулювання, стимулювання.

Планування може бути коротко- та довготерміновим. Перспективний план накопичує всі пропозиції адміністрації та інших членів колективу щодо майбутнього розвитку підприємства протягом 3-5 чи більше років. Задача планування - передбачити всі потреби та запити для розвитку підприємства і розробити спеціальні заходи для прийняття управлінських рішень. (ПУР) В процесі планування підприємство повинно обрати альтернативу розвитку, чітко дати відповідь, яким чином будуть виконані поставлені задачі і розробити програму дій щодо її впровадження.

Організаційна робота – одна із функцій управління – полягає у створенні відповідних управлінських структур, робота яких буде спрямована на досягнення намічених цілей та координацію зусиль окремих виконавців. Підприємство повинно бути поділене на групи, секції, відділи та центри відповідальності. Цей поділ забезпечить вирішення проблем по виконанню поставлених перед підприємством задач, забезпечить умови для досягнення запланованих цілей.

Контроль і регулювання – це порівняння фактичних результатів діяльності підприємства з плановими показниками з метою виявлення відхилень та коректування їх. Цей процес допоможе адміністрації вяснити, чи будуть виконане довго- та короткотермінове планування розвитку підприємства, дозволить виявити потенційні проблеми та прийняти заходи щодо їх уникнення.

Стимулювання – це вміння керівника секції, групи, відділу або центру відповідальності знайти мотивацію для підлеглих, прикласти всі зусилля, знання та вміння для виконання поставлених задач та цілей і прийняття відповідних рішень.

В процесі управління об'єктами вивчення та їх аналізу є витрати, в основу яких покладений принцип: різні витрати для різних цілей.

Як показує зарубіжний та вітчизняний досвід, існують різні визначення поняття витрат, їх класифікація, методи калькулювання, системи управління обліку витрат, різні школи для прийняття управлінських рішень тощо.

Результати дослідження. На підставі вивчення літератури (1, 3, 4) нами зроблено висновок щодо визначення чинника при класифікації витрат – це їх напрямки (цілі, альтернативи). Основні напрями класифікації витрат витікають із самого поняття функції управління та його основних складових: визначення фінансових результатів, прийняття рішень; контроль.

Згідно такої класифікації існують наступні визначення витрат, які відносяться до трьох основних напрямів (альтернатив).

І напрямок - визначення фінансових результатів.

Використані та невикористані витрати (expired and unexpired costs):

використані витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів в процесі діяльності підприємства з подальшим отриманням доходу (прибутку) за звітний період;

невикористані витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів в процесі діяльності підприємства з метою подальшого отримання доходу (прибутку) в майбутньому.

Витрати на продукцію та витрати періоду (out put costs and period cost):

витрати на продукцію - це витрати, пов'язані з придбанням оборотних та необоротних активів та процесом виробництва (матеріальні витрати, зарплата та нарахування на неї, знос), тобто, це ті витрати, які безпосередньо приймають участь у виробництві (виробнича собівартість);

витрати періоду - це витрати, які не можливо включити до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони виникають (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати).

Прямі та непрямі витрати (direct and indirect costs)

Прямі витрати - це витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до окремого виду продукції, що випускається.

Непрямі витрати - витрати, які безпосередньо не можуть бути віднесені на даний вид продукції.

Основні та виробничі накладні витрати (prime costs and manufacturing overhead)

Основні витрати - це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Вони поділяються на: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

Накладні витрати - це витрати, які пов'язані з процесом виробництва, але які не можуть бути безпосередньо віднесені на будь-який вид продукції економічним шляхом (до них може відноситися: витрати на утримання та ремонт основних засобів загальновиробничого призначення, орендна плата, комунальні послуги та ін.) Ці витрати повинні бути обов'язково розподілені.

II напрямок - прийняття рішень.

Релевантні та нерелевантні витрати (relevant and irrelevant costs):

релевантні витрати - це майбутні витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень;

нерелевантні витрати - витрати, які не залежать від прийняття рішень.

Дійсні та можливі витрати (outlay and opportunity costs)

Дійсні витрати - це витрати, які потребують сплати коштів або витрачання інших активів.

Можливі витрати - це отримана вигода, яка може бути втрачена внаслідок відмови від одного із альтернативних напрямків вирішення проблеми.

Постійні та змінні витрати

Постійні витрати - це витрати, які залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягу виробництва.

Змінні витрати - це витрати, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва.

Маржинальні витрати (marginal costs)

Це витрати на виробництва або реалізацію додаткової одиниці продукції.

III напрямок - контроль

Контрольовані та неконтрольовані витрати (controllable and uncontrollable costs):

Контрольовані - це витрати, які можуть бути контрольовані центром відповідальності.

Неконтрольовані - це витрати, які не залежать від рішення та контролю з боку менеджерів або працівників центрів відповідальності.

В зарубіжній практиці розрізняють такі основні системи управління витратами:

1) система обліку повних витрат. Всі витрати, які були понесені підприємством в даному періоді списуються на об'єкти калькулювання та визначається повна собівартість продукції.

2) система обліку неповних витрат. Ця система відома під назвою "Директ-костінг" (Direct Cost). Суть цієї системи полягає в тому, що обліковуються прямі витрати, до складу яких включаються лише змінні витрати.

3) система "Стандарт-костінг" (Standart Cost) - це облік витрат за нормами (стандартами) та визначення відхилень фактичних витрат від ненормативних.

Підприємства України, в зв'язку з переходом в 2000 році на Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку та новий план рахунків, кардинально змінили підхід до змісту та методів управління витратами та доходами.

Методологічні засади формування витрат в Україні визначає П(С)БО 16 "Витрати".

Витрати визначаються за двох умов: зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань; оцінка витрат повинна бути достовірно визначена.

Стандарт визначає облік витрат, що формують собівартість реалізованої продукції та витрат, що не включаються до цієї собівартості.

До складу *собівартості реалізованої продукції* включаються: виробнича собівартість продукції, яка виготовлена та реалізована в звітному періоді; понаднормові виробничі витрати; нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

До *виробничої собівартості* включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати, які в свою чергу повинні бути розподілені на змінні та постійні. Базу розподілу підприємство обирає самостійно - години праці; основна заробітна плата робітників основного виробництва. Змінні витрати розподіляються, виходячи з фактичної потужності, а постійні - за нормальної потужності.

Виходячи із зарубіжного досвіду класифікації витрат, не всі витрати виробництва формують виробничу собівартість. Використовуючи систему витрат “директ-кост”, до виробничої собівартості будуть включатися лише ті прямі матеріальні витрати в сумі нормативної величини, а сума більша нормативних витрат (понаднормова) збільшить собівартість реалізованої продукції.

Відповідно до стандарту 16, витрати виробничої собівартості, відносяться до витрат звітного періоду і знаходять своє відображення в ф.1 “Баланс”. Собівартість реалізованої продукції відображається в ф.2 “Звіт про фінансові результати”. На підприємствах України не всі витрати, які пов’язані з виробництвом (реалізацією) продукції, можливо віднести до витрат звітного періоду. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати відносяться до витрат періоду і управляти їх величиною можливо в процесі та в період їх виникнення та покриття. Ці витрати відображаються в ф.2 “Звіт про фінансові результати”.

Управління підприємством - це складний процес прийняття рішень. Для досягнення поставленої цілі керівництво повинно прийняти комплекс

раціональних управлінських рішень, які складаються з наступних етапів: вибір цілі; створення критеріїв прийняття рішень та їх обмежень; оцінка альтернативних рішень та вибір найкращого із варіантів.

В роботі розглянуті різні шляхи прийняття управлінських рішень, виходячи із зарубіжного та власного досвіду.

Існують декілька шкіл прийняття управлінських рішень (ПУР):

Американська школа прийняття управлінських рішень

Головна особливість американської школи - це те, що в процесі прийняття рішень (ПУР) особи, які приймають рішення (ОПР) хвилюються не тільки про саме рішення проблеми управління, а й про все, що з ним пов'язане. Кількість етапів прийняття рішень залежить від поставленої проблеми.

Розглянемо етапи прийняття управлінських рішень .

Діагноз проблеми. На цьому етапі встановлюються причини чи симптоми перспективних можливостей або ускладнень, що пов'язані з цією проблемою. Наприклад, на підприємстві досить низький рівень рентабельності, незначний чистий прибуток, велика виробнича собівартість та значні адміністративні та збутові витрати. Тобто, на підприємстві виникла проблема. Для її усунення підприємству необхідно зібрати та проаналізувати як внутрішню так і зовнішню інформацію.

Формування обмежень та критеріїв ПУР. На цьому етапі визначається діапазон, інтервал, в межах якого, в майбутньому, приймається управлінське рішення. Обмеження можуть бути пов'язані із забезпеченням матеріальними ресурсами, конкурентоспроможністю підприємства і т.д. Потім обираються критерії прийняття рішень, які дозволять визначити альтернативні варіанти щодо вирішення проблем підприємства.

Альтернативи ПУР, оцінка та виконання.

Наступний етап дозволяє обрати альтернативні рішення проблеми. При виборі найбільш бажаних альтернатив необхідно провести їх оцінку, виявити

недоліки та переваги обраних альтернативних рішень, намітити можливість реалізації оптимальних рішень

Кінцевий вибір прийняття управлінських рішень.

При прийнятті оптимальних кінцевих рішень проблеми достатній вплив мають наступні чинники: їх особисті оцінки; ступінь ризику; час для усунення недоліків в роботі підприємства; можливість негативних наслідків; взаємозалежність рішень на різних рівнях управління.

Відповідальність за прийняття управлінських рішень несе керівник.

Німецька оцінка прийняття управлінських рішень.

1 етап. Постановка проблеми.

На цьому етапі вивчається та формується проблема та критерії її вирішення, встановлюються граничні обмеження, організовується процес управлінських рішень.

2 етап. Пошук інформації, оцінка.

Цей етап визначає можливість вирішення проблеми та збір необхідної інформації для її здійснення. Вивчаються можливості для реалізації проблеми, класифікуються та прогнозуються можливі результати з урахуванням ризику виконання проблеми.

3 етап. Кінцеве прийняття управлінських рішень

На цьому етапі обирається найкращий альтернативний варіант вирішення проблеми, складається та виконується план реалізації проблеми, визначаються критерії та терміни виконання. Критеріями прийняття рішень можуть бути:

досягнення кращих результатів діяльності;

скорочення термінів їх виконання;

економія трудових, матеріальних та грошових ресурсів.

Японська школа прийняття управлінських рішень.

1 етап. Постановка задачі.

Перед виконавцями (як правило, менеджерами фірми) повинна бути чітко поставлена задача щодо управління діяльністю фірми: чи її створення,

зниження собівартості продукції та отримання прибутку та ін. В розробці поставленої задачі приймають участь різні групи працівників фірми, які повинні забезпечити процес виконання поставленої задачі.

2 етап. Альтернативні рішення.

Кожна група вивчає об'єкт виконання завдання по покращенню управління, готує документи по даному завданню, вносить свої пропозиції щодо удосконалення роботи фірми. З'являються декілька альтернативних рішень розв'язання поставленої проблеми. Керівник проекту розглядає кожне рішення, вносить правки та подає на розгляд керівнику фірми.

3 етап. Вибір найкращого рішення.

Найкращий вибір вирішення проблеми залежить від злагоджених дій всього колективу, який приймає участь в вирішенні проблеми. Рішення повинно бути прийнято всім колективом та затверджено керівником. Відповідальність за ПУР несе як керівник фірми, так і керівник проекту та всі члени, які підпорядковані керівнику проекту.

Російська та українська школа прийняття управлінських рішень.

Російська та українська школи по прийняттю управлінських рішень - наймолодші.

1 етап - постановка проблеми. Цей етап складається із виявлення проблеми та збору необхідної інформації по її вирішенню

2 етап - розробка рішень проблеми. На цьому етапі формуються критерії, обмеження та оцінка, за якими буде вирішена поставлена задача. Менеджерами служб пропонуються альтернативні варіанти вирішення проблеми, яку довів до їх відома керівник підприємства.

3 етап - вибір найкращого рішення. Керівник організації із запропонованих варіантів вибирає самий кращий варіант і несе повну відповідальність за прийняте рішення.

Висновки і шляхи вирішення проблеми.

Зарубіжні вчені в галузі управління підприємством прийшли до висновку, що японська школа управління найбільш досконала. Ця школа виробила свій методичний підхід до виникнення та рішення проблем з управління підприємством та критеріїв їх оцінки.

Список використаних літературних джерел

1. Голов С.Ф. “Управлінський бухгалтерський облік” – Київ, 1998р.
2. Ентоні Р., Ріс Дж. “ Облік: ситуація і приклади” – М., “Фінанси і статистика”, 1993р.
3. Друрі К. “Введення в управлінський і виробничий облік” – М., “Аудит” 1997р.
4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” – К, 1999р.
5. Пушкар М.С. “Управлінський облік” – Тернопіль, 1997р.
6. Ткач В.І., Ткач М.В. Управлінський облік: міжнародний досвід” – М.,Фінанси і статистика”, 1994р.
7. Хорнгрен Ч., Фостер Г. “ Бухгалтерський облік: управлінський аспект” – М., „Фінанси і статистика”, 1995р.
8. Чумаченко Н.Г. “Облік і аналіз в промисловості виробництва США” –М, “Фінанси”, 1971р.
9. Яругова А. “Управлінський облік - досвід економічно розвинутих країн” – М., “Фінанси і статистика”, 1991р.