

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-326-29>

УДК 330

ІВАНОВ Максим

Хмельницький національний університет

<https://orcid.org/0000-0003-4456-7562>

## ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВИТРАТ НА ОСНОВІ ЇХ ОПТИМАЛЬНОЇ СТРУКТУРИ

*Функціонування суб'єктів господарювання машинобудівної промисловості має тісний взаємозв'язок із споживанням в процесі виготовлення і реалізації продукції (товарів, послуг) широкого набору матеріальних, енергетичних, трудових, фінансових, інтелектуальних ресурсів. Відповідно понесені суми витрат підприємства становлять узагальнену грошову оцінку вартості спожитих виробничих ресурсів, а також є відображенням оптимального використання ресурсів, споживання яких є важливим для забезпечення усіх потреб підприємства на стадії здійснення виробничих процесів.*

*Ключові слова: механізм формування витрат, промислові підприємства, витрати, управління підприємством, оптимізація витрат.*

IVANOV Maxim

Khmelnitskyi National University

## FORMATION OF THE COST SYSTEM BASED ON THEIR OPTIMAL STRUCTURE

*The functioning of business entities of the machine-building industry is closely related to the consumption in the process of manufacturing and selling products (goods, services) of a wide range of material, energy, labor, financial, and intellectual resources. Accordingly, the amounts incurred by the enterprise constitute a generalized monetary estimate of the cost of consumed production resources, and also reflect the optimal use of resources, the consumption of which is important for providing all the needs of the enterprise at the stage of production processes.*

*Effective management influence at the stage of formation and implementation of expenses requires ensuring an equally significant degree of differentiation of the defined management system, as well as the justified application of norms and methods of solving management problems related to the optimal regulation of consumption norms.*

*The basis of the integrated cost management system is a hierarchical system of performance indicators of the enterprise, which provides an opportunity to implement the principle of decentralization in the implementation of management decisions.*

*The budgeting system creates prerequisites for attracting additional financial resources, finding channels for their mobilization, adequate centralization of cash flows, and regulates their rational use.*

*The proposed algorithm for implementing an integrated cost management system is shown in Fig. 3.6. determines the procedure for implementing a set of systematized measures regarding the implementation of management technology, the system of intra-firm cost planning, which prescribes key regulations and management procedures.*

*Keywords: cost formation mechanism, industrial enterprises, costs, enterprise management, cost optimization.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Функціонування суб'єктів господарювання машинобудівної промисловості має тісний взаємозв'язок із споживанням в процесі виготовлення і реалізації продукції (товарів, послуг) широкого набору матеріальних, енергетичних, трудових, фінансових, інтелектуальних ресурсів. Відповідно понесені суми витрат підприємства становлять узагальнену грошову оцінку вартості спожитих виробничих ресурсів, а також є відображенням оптимального використання ресурсів, споживання яких є важливим для забезпечення усіх потреб підприємства на стадії здійснення виробничих процесів.

Дієвий управлінський вплив на етапі формування та здійснення витрат потребує забезпечення не менш значного ступеня диференціації визначеної управлінської системи, а також обґрунтованого застосування норм і методів розв'язання управлінських задач, пов'язаних із оптимальним регулюванням норм споживання.

### АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Зокрема, Б.Майданчик, М.Моїсєєв зазначають, що інтеграція різноманітних (за часом протікання, місцями виникнення та ін.) процесів формування витрат до складу комплексної системи управління витратами (далі - СУВ) насамперед має здійснюватися на засадах пошуку шляхів надання погодженого впливу на динаміку собівартості та споживчі параметри продукції, що виробляється, на усіх етапах її життєвого циклу.

Отже, менеджмент витрат представляє, з однієї сторони, безперервний у часі процес узагальнюючого впливу на обсяги споживання ресурсів виробництва з метою забезпечення їх оптимального рівня, структури і динаміки, а з іншої – вимагає належного групування робіт та функцій, налаштованих на рішення виробничих і управлінських задач, а також накопичення сум витрат, пов'язаних з вирішенням таких задач.

Варто зазначити, що розбудова СУВ повинна базуватись на управлінських реакціях щодо: мінливості та частоти змін потреб виробництва в ресурсах; коливанні обсягів їх витрат; диверсифікації

джерел постачання ресурсів, що вимагає диференціації способів управлінського впливу на господарські операції; неоднозначності зв'язків, що існують між кінцевими результатами господарської діяльності та об'ємами витрат тощо.

Економіст А. Градов щодо цього зазначає, що профіль функціонування СУВ має бути зосереджено не стільки на визначенні резервів скорочення витрат, скільки спрямовуватися на забезпечення умов для підвищення ефективності використання ресурсів в процесі забезпечення досягнення поставлених цілей.

### ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є формування системи витрат на основі їх оптимальної структури.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Як результат, управління витратами представлено як складний, багатоаспектний і системний процес, який включає в себе здійснення управлінських впливів, що ґрунтуються на економічних закономірностях відносно формування та регулювання витрат підприємства відповідно його стратегічних та поточних цілей.

Формування інститутів менеджменту в сфері СУВ реалізується на засадах створення цілісної системи управління витратами (табл. 1), ключовими елементами якої є об'єкт управління (ОУ) та управлінська система (УС). В результаті вектору дії УС на ОУ, зміни стану цього об'єкту повинні базуватись на концентрації зусиль щодо здобутку успіху в розв'язанні завдань, які визначені для СУВ у цілому.

Проведений аналіз існуючих СУВ промислових підприємств Хмельниччини надав можливість сформулювати такі їх узагальнюючі характеристики (табл. 1).

Позитивні риси існуючої СУВ на досліджуваних промислових підприємствах Хмельницької області зводяться до наступних: формування стійких конкурентних переваг цінового походження; підвищення оперативності та адекватності управлінських даних про використання ресурсів підприємства та ін.; виявлення можливостей скорочення виробничих витрат і створення сприятливих організаційно-економічних умов для економії усіх видів ресурсів.

Таблиця 1

**Характеристики існуючих систем управління витратами на промислових підприємствах Хмельниччини**

Узагальнюючі елементи	Характеристика
Учасники управління витратами	Власники суб'єкта господарювання
	Вищий менеджмент суб'єкта господарювання
	Менеджмент планово-економічних підрозділів
	Менеджмент структурних підрозділів
	Менеджмент середнього рівня структурних підрозділів
	Фахові та виробничі працівники структурних підрозділів
Чинники впливу менеджменту	Характеристика витрат
	Характеристика собівартості готової продукції
	Об'єм виробництва
	Характеристика асортименту
	Формування та характеристика цін
	Особливості договорів із постачальниками
	Формування структури оплати праці та заохочення працівників
	Технологічний рівень засобів виробництва
Характеристика якості управління та планування виробництва	
Джерела надходження даних для СУВ	Первинні документи обліку господарської діяльності підприємства, пов'язаної з витратами ресурсів
	Дані внутрішнього аудиту
	Нормативно-технічна документація
	Дані внутрішнього документообігу
	Документи бухгалтерського обліку
	Документи управлінського обліку
	Документи статистичного обліку
	Документи податкового обліку
	Плани виробничо-господарської діяльності підприємства
	Дані від учасників виробничо-господарської діяльності
	Матеріали зовнішнього аудиту
Результати фінансового та економічного аналізів	
Канали комунікації	Внутрішня оперативна комунікація
	Зовнішня оперативна комунікація
	Внутрішньоособистісні комунікації
	Міжособистісні комунікації
	Комунікації у малих групах
	Суспільні комунікації
Структуризація результатів діяльності СУВ	Створення системи управління витратами на підприємстві
	Політика оптимізації витрат підприємства
	Управлінські стратегічні рішення щодо величини та структури витрат підприємства

Управлінські рішення щодо оптимізації використання ресурсів
Створення та оптимізація системи показників планування та контролю за витратами підприємства
Створення системи норм і нормативних витрат на підприємстві
Аналіз ефективності використання економічних ресурсів та їх витрат
Визначення величини та причин розбіжностей між фактичними та планово-нормативними витратами
Формування системи заохочення працівників
Створення аналітичних таблиць
Запровадження системи оптимізації документообігу з керування витратами

Поряд з тим більшість сучасних підходів до формування СУВ не вирішують ряд управлінських проблем, щодо необхідності застосування планування витрат, доведення управлінських рішень в області відбору інновацій (ресурсних або технологічних) до рівня обґрунтованості, формування резервів раціонального використання ресурсів на основі збільшення корисних властивостей результатів виробництва, а також забезпечення взаємозв'язку та переходу між стратегічними та поточними ініціативами.

Побудова системи принципів функціонування СУВ на промисловому підприємстві (табл. 2) є основою для розробки послідовного створення та функціонування СУВ з метою раціонального менеджменту витрат.

Отже, менеджмент витрат становить функціональний процес, що складається з формування і здійснення управлінських впливів, які базуються на об'єктивних економічних закономірностях, відносно формування та регулювання витрат підприємства відносно до його стратегічних і поточних цілей.

До ключових принципів, що мають становити фундамент для реалізації запропонованої послідовності формування та функціонування СУВ, відносяться такі: моніторинг і контроль; причинно-наслідковий характер; мотиваційний характер; структурованість; ієрархічність; комплексність; динамізм; релевантність; узгодженість цілей і ресурсів; альтернативність (варіативність); цілісність і єдність; цілеспрямованість; ситуаційність; активність; збалансованість і самоорганізація; дисципліна; достатність аналітичної бази.

Таблиця 2

### Принципи функціонування системи управління витратами промислового підприємства

Принцип	Особливості принципу
Варіативність	Враховання альтернатив в управлінських рішеннях
Збалансованість і самоорганізація	Наявність одночасно контролю з боку менеджменту та свободи у реалізації рішень виконавцями
Дисципліна	Свочасне виконання рішень в повному обсязі
Моніторинг і контроль	Комплексний та системний підхід до спостереження, аналізу, контролю та оцінки ефективності управлінських рішень
Мотиваційний характер	Заходи щодо стимулювання оптимізації витрат ресурсів
Цілеспрямованість	Погодженість з ієрархією цілей
Ситуаційність	Адаптація до проблемних ситуацій
Ієрархічність	Визначення важливості цілей та розподіл управлінських ресурсів на виконання
Динамізм	Прийняття до змін у виробничо-господарській діяльності (у сфері витрат) з часом
Релевантність	Пріоритети управлінського регулювання мають визначатися відповідно до можливостей впливу певних видів витрат на досягнення стратегічних і поточних цілей підприємства
Достатність аналітичної бази	Зміна системи показників при управлінні витратами здійснюється лише у разі якісної зміни структури факторів управлінського впливу

Окремого дослідження вимагають методологічні аспекти розподілу відповідальності на підприємстві між керівниками та підлеглими, а також створення механізму мотивації з належного виконання кадрами та персоналом покладених на них функцій в ході реалізації СУВ (рис. 1).

Формування системи управління витратами на підприємстві ґрунтується на основі масштабів підприємства. Виходячи з цього, СУВ буде більш або менш складною видаляючи або додаючи структурні елементи підсистем. Це буде впливати на формування додаткових елементів системи, збільшуючи витрати підприємства на утримання самої системи.

Як показали дослідження, структура системи витрат має зводитися до визначення системоутворюючого чинника, за допомогою якого відбувається об'єднання окремих елементів у цілісну систему, та пов'язана з реалізацією певного комплексу функцій, на основі яких формується підсистема управління витратами, а саме [1]:

1. Підсистема основних функцій СУВ. Сутність управління витратами розкривається через: прогнозування, планування, організацію, мотивацію (стимулювання), контроль (облік та аналіз), координацію та регулювання.

2. Підсистема конкретних функцій СУВ. Ця підсистема розкриває зміст процесу управління витратами.

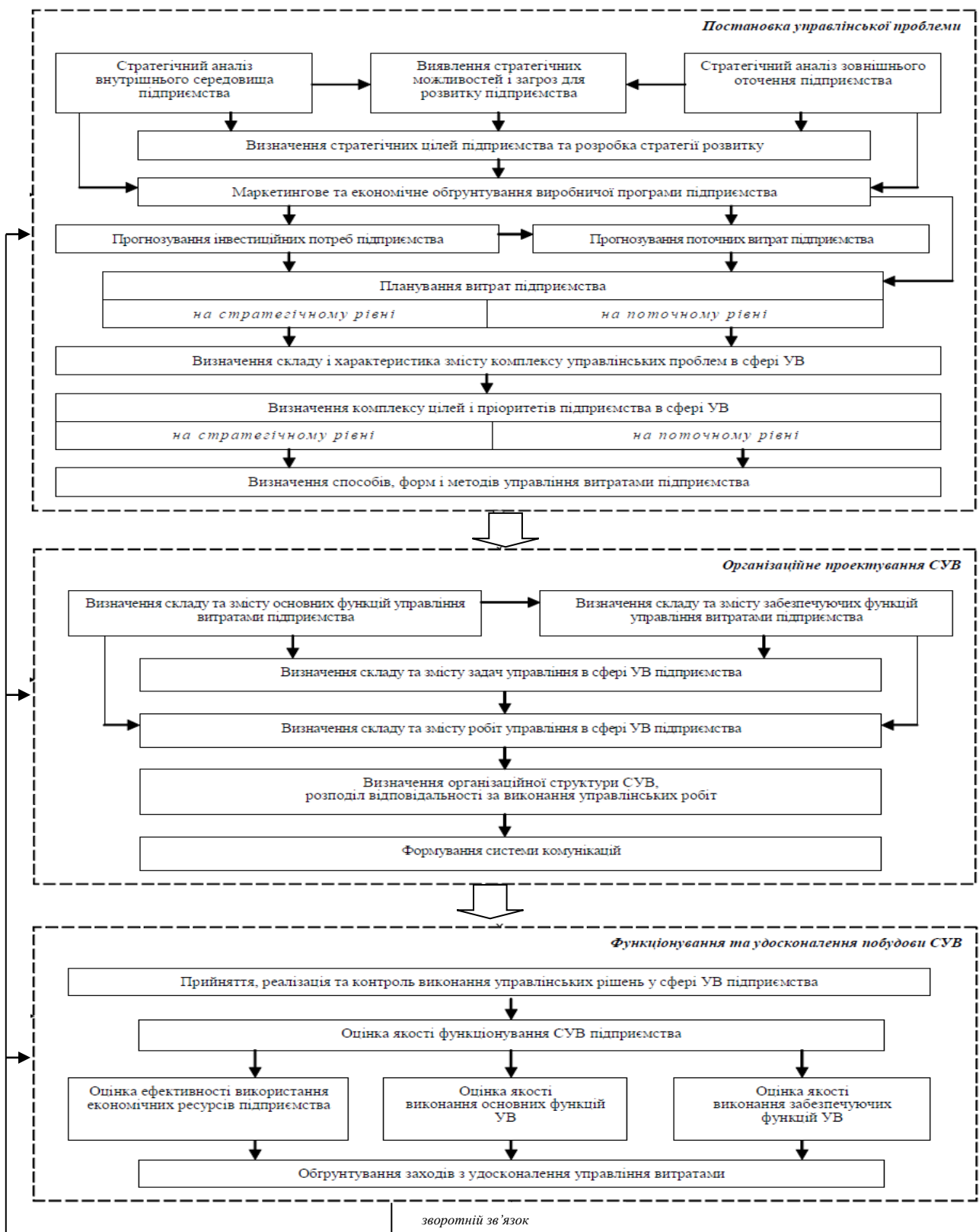


Рис. 3.1. Послідовність формування, оцінки та реалізації СУВ на промисловому підприємстві\*

\* вдосконалено автором на основі [2]

Функція управління реалізується стосовно певних об'єктів витрат від звичайної діяльності (управління витратами операційної діяльності, управління витратами фінансової діяльності, управління витратами від участі в капіталі, управління витратами іншої діяльності), управління витратами від надзвичайної діяльності. Слід зауважити, що кожна з названих конкретних функцій є комплексною, тобто включає розгалужену систему елементів.

3. Підсистема функцій забезпечення СУВ створює умови та включає засоби для роботи підсистем управління витратами, які сформовано на підставі основних та конкретних функцій. Зміст кожної підсистеми забезпечення управління витратами визначається функціями, здійснення яких забезпечує реалізацію процесу управління витратами.

Отже, система управління витратами характеризується її структурою. Категорія «структура» означає внутрішню ієрархію системи.

На практиці для великих промислових підприємств (на прикладі машинобудівних підприємств Хмельницької області) СУВ у загальному вигляді є ефективним, проте витратомістким інструментом. Якщо підприємство малого або середнього масштабу зацікавлене у впровадженні СУВ або зниженні витрат на утримання вже існуючої системи, то це можливо за допомогою перерозподілу, групування та перенесення функціональних обов'язків на контролерів відділу контролінгу. Таким чином, необхідне формування СУВ промислового підприємства на основі наведеної структури [1] з урахуванням елементів контролінгу (рис. 2).

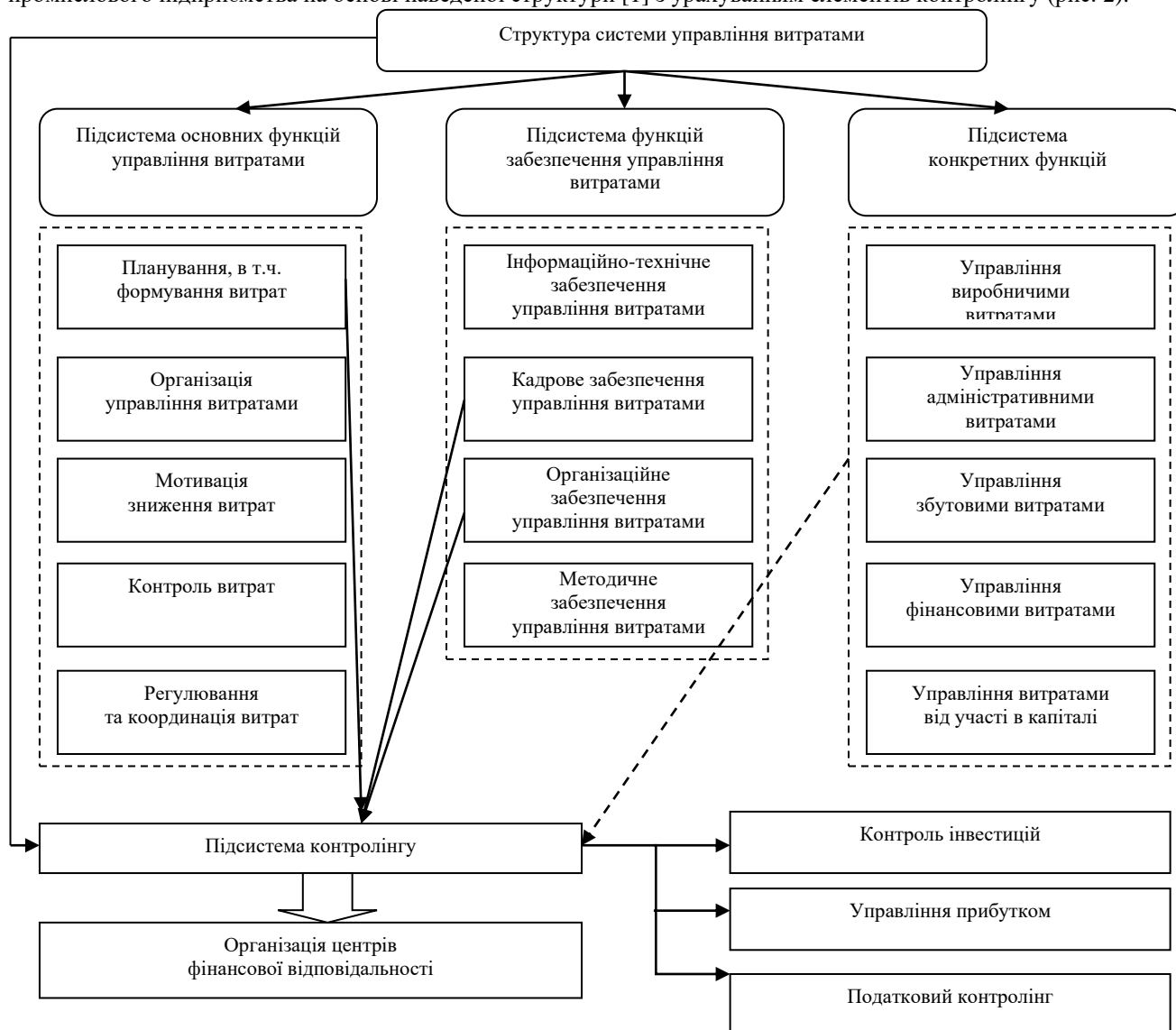


Рис. 2. Структура системи управління витратами на промисловому підприємстві\*

\*авторська розробка

Структура системи управління витрат (виходячи з рисунка) становить поділ на чотири підсистеми: основних функцій, забезпечення управління, контрольних функцій та підсистеми контролінгу.

Підсистема контролінгу є невід'ємним елементом СУВ малих та середніх підприємств. Участь даної підсистеми в загальній системі значна. По-перше, підсистема контролінгу переймає відповідальність за виконання з інших підсистем на себе, тим самим зменшуючи витрати підприємства на додаткових співробітників. По-друге, підсистема контролінгу створює центри фінансової відповідальності для посилення контролю. По-третє, підсистема контролінгу створює три додаткові функції: контроль інвестицій, управління прибутком, податковий контролінг.

Виходячи з рис. 2, можна зазначити, що СУВ підприємства в загальному вигляді при повній синергії з елементами контролінгу формує єдину цілісну систему. При цьому відбувається концентрація елементів основних, забезпечуючих та конкретних підсистем (які могли виконуватися різними відділами) в підсистемі контролінгу, що приводить до значної економії на трудових ресурсах на підприємстві, при цьому супроводжується значною економією на її утримання та простежується підвищення ефективності. У рамках підсистеми контролінгу створюються центри фінансової відповідальності, доповнюється загальна СУВ елементами: податкового контролінгу, управління прибутком та інвестиціями.

Таким чином, синергія елементів цих підсистем забезпечує підприємству додаткові можливості та збільшує ефективність функціонування за менших витрат [3].

З урахуванням вищенаведених особливостей після проведення комплексного аналізу підходів щодо сучасних напрямів оптимізації витрат підприємства можна виділити заходи, що є доцільними у сучасних умовах на рис. 3.

При формуванні СУВ, доцільно враховувати й сучасні методи оптимізації витрат, що мають бути гнучкими, простими у використанні, надавати в оперативному порядку необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію. Водночас оперативність інформації виступає суттєвим параметром, так як вчасне втручання у формування витрат виробництва та собівартості продукції можна здійснювати лише при певній організації обліку, коли фактори, що впливають на надлишкові втрати, економію та зміни собівартості, стають відомими не лише внаслідок аналізу звітності, а і під час виробництва із первинного бухгалтерського обліку та документації.



Рис. 3. Заходи з оптимізації витрат промислових підприємств Хмельниччини за сучасних умов господарювання

Аналіз статистичних даних та узагальнення оцінок експертів з розвитку промисловості Хмельниччини (вид діяльності машинобудування) дозволили дійти висновку, що існуюча ситуація характеризується, з одного боку, свободою вибору рівня і структури витрат для промислових виробників області, а з іншого – диспаритетністю обміну всередині самої галузі, що має такий негативний результуючий фактор як погіршення стану на ринку готової продукції.

Нами доведено, що застосування лише методів, спрямованих на підвищення ефективності понесених витрат є недостатнім. Вважаємо за доцільне, застосування підходів, що передбачають паралельний аналіз бізнес-процесів на підприємстві, а саме: аналіз зміни загального рівня витрат і аналіз чинників впливу на зміну обсягу виробництва продукції підприємства (рис. 4).

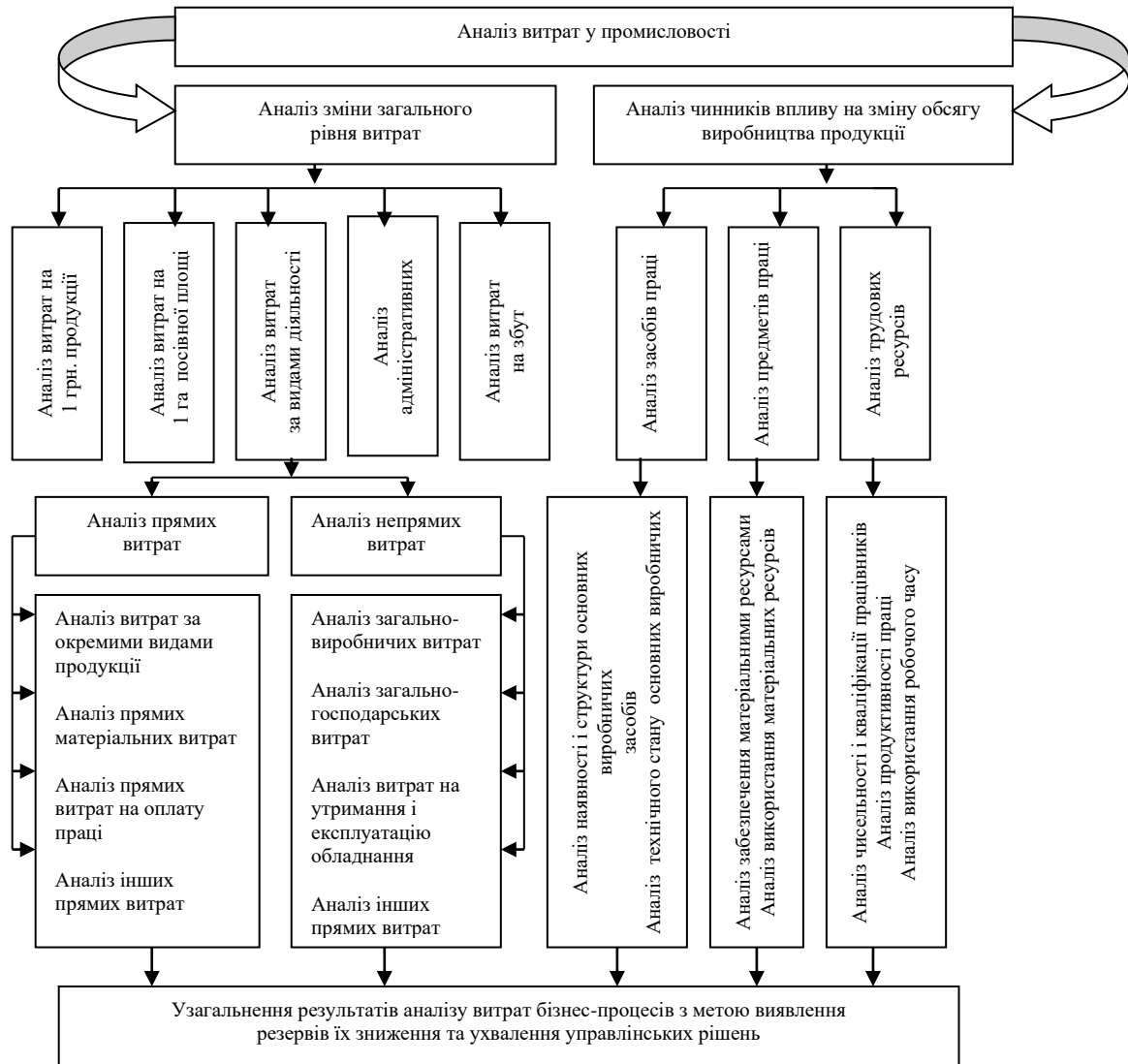


Рис. 4. Формат складових для аналізу витрат у промисловості\*

\*адаптовано автором на основі власних досліджень та [4]

За сучасних умов інфляційних процесів діяльність промислового підприємства супроводжується зростанням цін на матеріальні ресурси, зростанням фонду оплати праці відповідно до забезпечення державних мінімальних гарантій, збільшенням вартості витрат на роботи й послуги сторонніх організацій. Внутрішніми факторами зростання витрат за елементами на підприємстві є знос та нестача власних технічних засобів, необхідних для виконання комплексу технічних та технологічних робіт.

Нами встановлено залежність щодо витрат забезпечення основних бізнес-процесів та витрат операцій, пов'язаних із витратами допоміжних та обслуговуючих бізнес-процесів, які формуються у тісному зв'язку та ієрархічності від бізнес-процесів до допоміжних процесів обслуговування виробництва.

Таким чином, нами запропоновано здійснити розподіл витрат бізнес-процесів залежно від перебігу бізнес-процесів в окремих структурних підрозділах підприємства. На нашу думку, це надасть можливість мінімізувати вартість, тривалість і обсяг помилок в ході перебігу бізнес-процесів, а також підвищить мотивацію працівників на підприємства.

Найкращий результат для підприємств можуть дати лише комплексні заходи із зменшення витрат, не відміну від окремих заходів. До таких комплексних заходів можуть включатися різні проекти, які застосовуються підприємством на певних етапах для зменшення витрат. До ключових проектів із зменшення витрат відносяться: пошук шляхів із зменшення витрат на процеси виробництва, підвищення ефективності реалізації, оптимізація виплат компенсацій працівникам, запровадження нових технологій, пошук шляхів із зменшення закупівельних цін, підвищення ефективності використання капіталу та активів підприємства.

Однією з переваг запропонованого нами концептуального підходу до інтегрованого управління витратами на основі синтезу системи збалансованих показників і бюджетування є наявність функціонального, часового та організаційного зв'язку заходів по управлінню витратами на всіх рівнях та орієнтир на реалізацію базових управлінських задач на підприємстві (рис. 5).

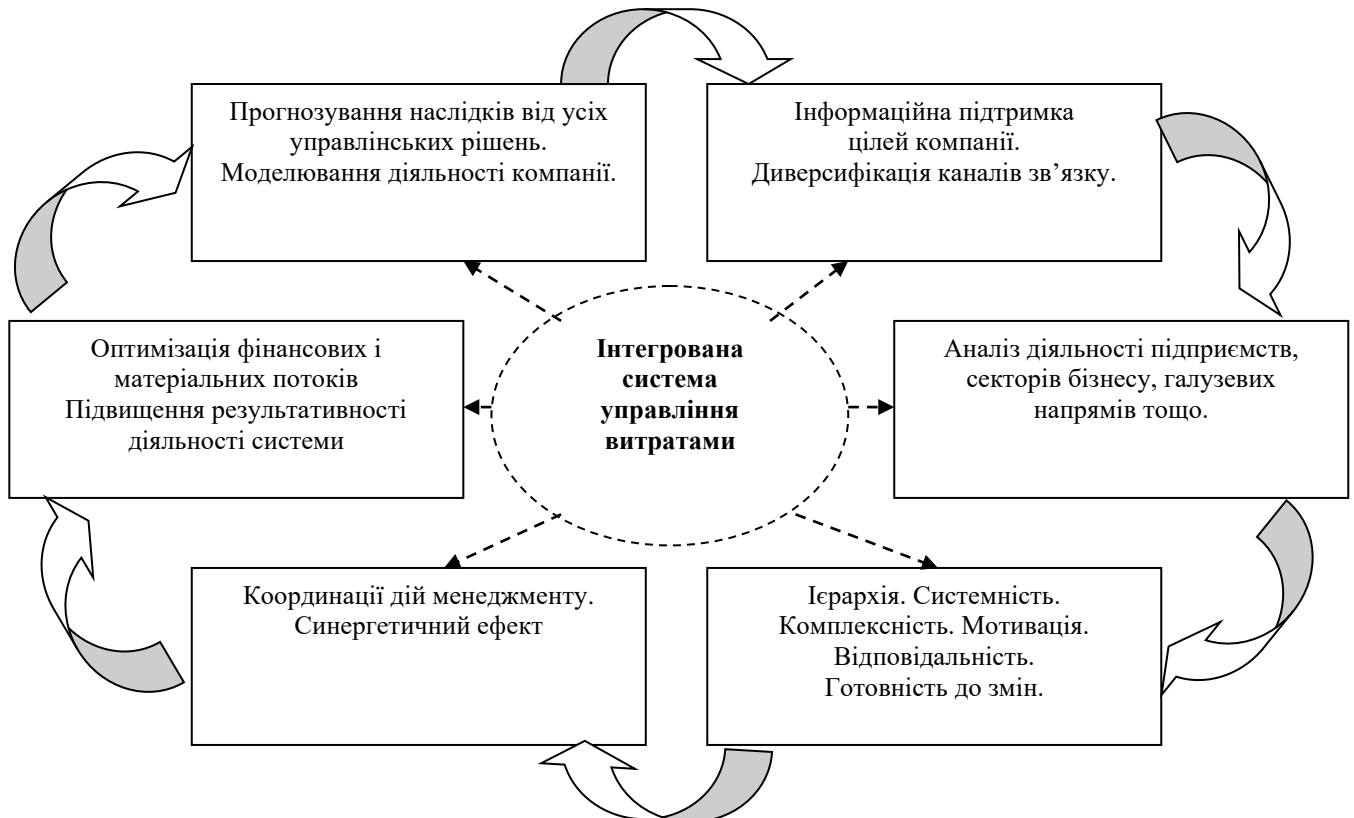


Рис. 5. Ключові завдання менеджменту з впровадження інтегрованої системи управління на основі збалансованих показників та оптимізації структури витрат\*

\* вдосконалено автором на основі [5]

Для промислового підприємства здійснюється розробка декількох систем показників відповідно до сфер економічної діяльності.

При цьому, на стратегічному рівні виокремлюють довгострокові (зазвичай на 3-5 років) цілі з оптимізації витрат підприємства, на їх основі встановлюють значення кожної статті витрат за видами діяльності, виокремленими до потреб життєвого циклу продукту.

Реалізація інтегрованої системи управління витратами в діяльності ПАТ «Укрелектроапарат» підтвердила, що вертикальна та горизонтальна інтеграція між бізнес-одинацями на рівні підприємства провокує появу ефекту синергії. У разі відсутності її ефекту система показників оцінки діяльності підприємства на рівні менеджменту обмежується двома-трьома цілями в сфері фінансів та розподілу грошових коштів, що пов'язано із забезпеченням ліквідності. В підсистемі тактичного управління передається інформація про стратегічні альтернативи, і як результат відбувається складання бюджетів витрат і розробка заходів реалізації поставлених цілей.

Базис інтегрованої системи управління витратами становить ієрархічна система показників ефективності функціонування підприємства, що надає можливість реалізувати принцип децентралізації в реалізації управлінських рішень.

Система бюджетування створює передумови для залучення додаткових фінансових ресурсів, пошуку каналів їх мобілізації, адекватної централізації грошових потоків, регулює їх раціональне використання.



### ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Запропонований алгоритм впровадження інтегрованої системи управління витратами визначає порядок виконання комплексу систематизованих заходів щодо реалізації управлінської технології, системи внутрішньофірмового планування витрат, в якій прописані ключові регламенти та управлінські процедури.

#### Література

1. Горбань О. М. Основи теорії систем і системного аналізу: навч. посібн. / О. М. Горбань, В. Є. Бахрушин. – Запоріжжя: ЗІДМУ, 2004. – 204 с
2. Волкова М.В. Формування системи управління витратами підприємства Комунальне господарство міст. Науково-технічний збірник. — 2011. — № 98 — С. 206-216.
3. Коршенко А. С. Формування системи управління витратами на підприємстві / А. С. Коршенко // Управління розвитком. - 2013. - № 22. - С. 28-30.
4. Ющишина, Лариса Олексіївна. Управління витратами бізнес-процесів рослинництва в сільськогосподарських підприємствах [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Ющишина Лариса Олексіївна ; Львів. нац. аграр. ун-т. - Л., 2010. - 20 с.
5. Дудник М. О. Управління витратами підприємств холдингової компанії: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 / М. О. Дудник; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К., 2011. - 19 с. - укр.

#### References

1. Horban O. M. Osnovy teorii system i systemnoho analizu: navch. posibn. / O. M. Horban, V. Ye. Bakhrushyn. – Zaporizhzhia: ZIDMU, 2004. – 204 s
2. Volkova M.V. Formuvannia systemy upravlinnia vytratamy pidpriemstva Komunalne gospodarstvo mist. Naukovo-tekhnichnyi zbirnyk. — 2011. — № 98 — S. 206-216.
3. Korshenko A. S. Formuvannia systemy upravlinnia vytratamy na pidpriemstvi / A. S. Korshenko // Upravlinnia rozvytkom. - 2013. - № 22. - S. 28-30.
4. Iushchyshyna, Larysa Oleksiivna. Upravlinnia vytratamy biznes-protsesiv roslynnytstva v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Tekst] : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.04 / Yushchyshyna Larysa Oleksiivna ; Lviv. nats. ahrar. un-t. - L., 2010. - 20 s.
5. Dudnyk M. O. Upravlinnia vytratamy pidpriemstv kholdynhovoï kompanii: avtoref. dys. kand. ekon. nauk: 08.00.04 / M. O. Dudnyk; DVNZ "Kyiv. nats. ekon. un-t im. V. Hetmana". - K., 2011. - 19 s. - ukr.