

УДК 657

Л. П. Гордієнко,
асистент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" м. Київ

СУЧАСНІ МЕТОДИ ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ ВИТРАТ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

L. Gordienko,
assistant of accounting entrepreneurship department, SHEE "Vadym Hetman Kyiv National Economic University", Kyiv

METHODS OF ASSESSMENT OF COSTS WIP AS THE BASIS FOR EFFECTIVE MANAGEMENT NOW

У статті надано описи сучасних методів оцінювання рівнів витрат у незавершеному виробництві підприємств. Виокремлено основні проблеми щодо застосування цих методів обліку загальних витрат підприємства і витрат незавершеного виробництва. Акцентовано на доцільності застосування таких методів обліку витрат, як: таргет-костінг, кайзер-костінг, ABC — калькулювання витрат, кост-кілінг. Надано оцінку негативних і позитивних сторін цих методів при оптимізації витрат у виробничому процесі. Візуалізовано основні складові застосування внутрішнього та зовнішнього кост-кілінгу. Визначено особливості застосування даних методів визначення витрат при калькулюванні фактичної собівартості продукції. Обґрунтовано рекомендації, щодо зниження рівня витрат на підприємствах із застосуванням різних новітніх методів управління рівнем витрат, які впливають на ефективність і конкурентоздатність функціонування підприємства.

In the article the description of modern methods of evaluation of cost in progress enterprises. Thesis there is determined the main problems concerning application of the accounting methods common company's expenses and cost of work in progress. The attention to the usefulness of such methods of cost accounting as: Target-kostinh, Kaiser-kostinh, ABC — cost calculation, Costa killing. Courtesy assessment of negative and positive aspects of these methods to optimize costs in the manufacturing process. Rendered basic components use internal and external cost-Keeling. Features of the application of these methods of determining costs in the calculation of the actual cost of production. Grounded recommendations for reducing costs for enterprises with various advanced management level of costs that affect the efficiency and competitiveness of the enterprise.

Ключові слова: оцінювання рівня витрат незавершеного виробництва, таргет-костінг, кайзер-костінг, ABC — калькулювання витрат, кост-кілінг.

Key words: evaluation of the cost of work in progress, Target-kostinh, Kaiser-kostinh ABC — calculation of costs, cost-killing.

ВСТУП

На сьогоднішній день на більшості вітчизняних підприємств існують проблеми з обліком виробничих витрат та витрат незавершеного виробництва, які можуть бути вирішені за допомогою ефективною та раціональною системою управління витратами та використання сучасних методів управління ними. Отже, щоб створити стійку конкурентну позицію вітчизняних виробів світових ринках, Україна повинна підвищити рівень конкурентоспроможності своїх виробників.

Раціональне використання виробничих ресурсів на промисловому підприємстві забезпечує високу конкурентоспроможність його продукції незалежно від галузі діяльності. Тому в умовах постійних змін ринкового середовища головним завданням будь-якого промислового підприємства є оптимізація витрат на виробництво продукції. Основою для цього є застосування і розробка сучасних методів управління витратами. А оскільки витрати у залишках незавершеного виробництва (НЗВ) займають

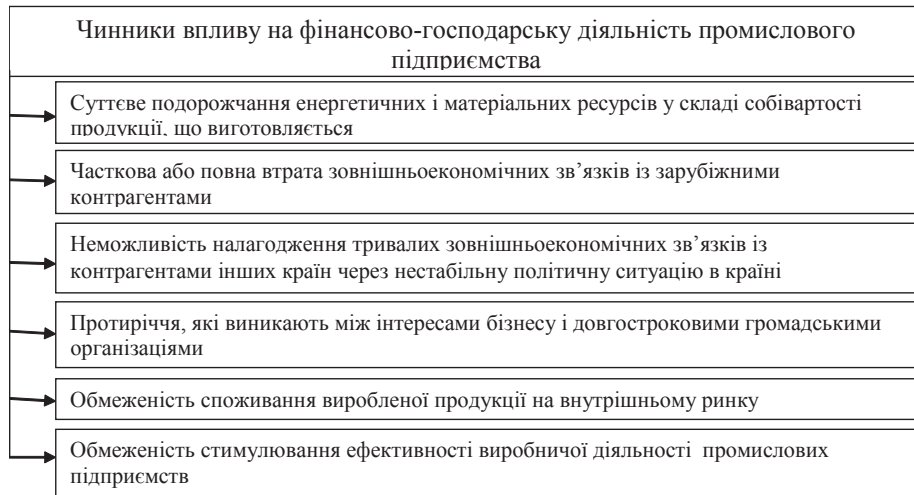


Рис. 1. Чинники впливу на фінансово-господарську діяльність промислового підприємства

також значну частку в активах підприємства, то високу актуальність на даний час має необхідність дослідження проблем оптимізації рівня виробничих витрат НЗВ та впровадження сучасних систем управління обліком цих витрат і визначення обсягів незавершеного виробництва. Це дозволить збільшити прибутковість підприємства через підвищення рівня конкурентоспроможності його продукції.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

При вивченні спеціалізованої літератури було встановлено, що проблематика методів обліку витрат і витрат незавершеного виробництва знайшла своє відображення у роботах таких вітчизняних та зарубіжних науковців: О.І. Белінська, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, М.Д. Врублевський, С.Ф. Голов, К. Друрі, Т.П. Карпова, А.Є. Логінова, В.Г. Маршала, Т.І. Матвеєва, П.І. Савічев, В.В. Сопко, В.Ф. Палій, С.Ф. Покропивний, А. Нападовська, Ф.Ф. Чайкін, А.М. Чернелєвського, М.Г. Чумаченко, А.А. Шапченко та інших [6].

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою статті є дослідження сучасних методів управління виробничими витратами та витратами незавершеного виробництва, встановлення їхніх переваг та недоліків, а також визначення найефективніших з них.

РЕЗУЛЬТАТИ

Від правильної організації обліку й оцінки виробничих витрат і витрат незавершеного виробництва залежить достовірність визначення виробничих витрат при калькулюванні собівартості продукції.

Тільки коли правильно визначається доля витрат у незавершеному виробництві, то можна більш точно підрахувати собівартість готової продукції, а також розмір очікуемого прибутку при отриманні за виготовлену продукцію.

Ситуація, яка сформувалась на даний час у країні, а також і жорстка конкуренція на ринковому середовищі формує ряд чинників, що негативно впливають на фінансово-господарську діяльність промислового підприємства (рис. 1).

Перелічені вище чинники визначають необхідність виживання будь-якого промислового підприємства протягом невизначеного періоду. Отже, за таких умов підприємство має спрямовувати свої зусилля на мінімізацію витрат у виробничому циклі та впровадженню нових систем обліку цих витрат. Основні напрямки зменшення виробничих витрат підприємства наведено на рисунку 2.

Система управління витратами є важливим елементом внутрішнього економічного механізму будь-якого підприємства [4]. Вона є процесом цілеспрямованого формування на підприємстві даних щодо видів, місць виникнення та носіїв витрат за умови постійного контролю їхнього рівня та стимулювання до зниження.

Дані обліку виробничих витрат та витрат незавершеного виробництва дають необхідну інформацію для управління і оперативного планування цими витратами на підприємстві, що в свою чергу сприяє своєчасній розробці змінних, добових та декадних завдань, дозволяє контролювати рух кожної партії продукції з метою оперативного контролю виконання плану виробництва. Маючи оперативні дані про

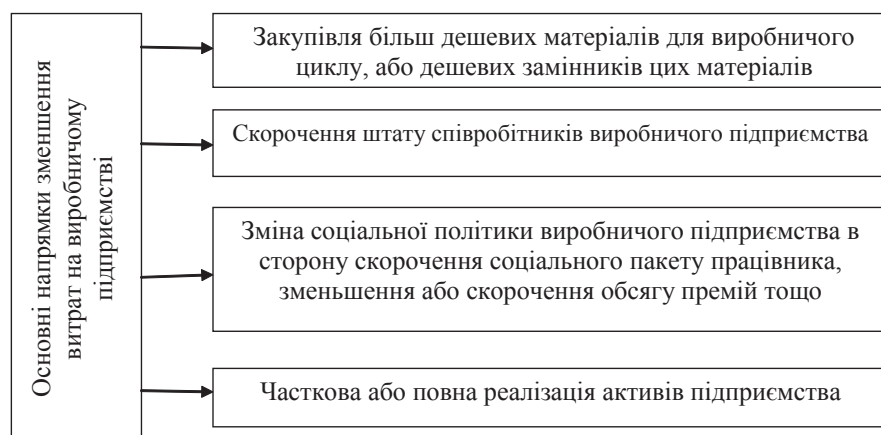


Рис. 2. Напрями зменшення витрат на виробничому підприємстві

склад і розміщення виробничих витрат незавершеного виробництва на підприємстві, керівники підприємств і окремих підрозділів отримують можливість раціонального використання матеріальних ресурсів та обладнання. Тому впровадження сучасних методів управління виробничими витратами та витратами незавершеного виробництва має важливе значення для скорочення некомплектних переділів та втрат, а в кінцевому підсумку і для збільшення оборотності оборотних засобів підприємства.

Існує значна кількість сучасних методів визначення рівня витрат на виробничому підприємстві для цілей його управління. Тому необхідно розмежовувати методи обліку витрат та методи управління цими виробничими витратами на підприємстві. В сучасній виробничій практиці найпоширенішими методами управління витратами є: таргет — костинг; кайзен — костинг; ABC метод калькулювання витрат; кост-кліринг.

Методи таргет-костинг і кайзер-костинг — це методи управління витратами на виробничому підприємстві, які вперше були застосовані японською компанією "Тойота" у другій половині 1980 років. Згідно зі статистичними даними 80% компаній у Японії, які успішно працюють отримують високу якість та рентабельність своєї продукції, застосовують ці методи.

Суть методу таргет-костинг (метод оптимального калькулювання) полягає в тому, що на основі заданої ціни реалізації виробу й бажаної величини прибутку встановлюється оптимальна собівартість, що надалі забезпечується зусиллями всіх служб підприємства і це забезпечує цю ж оптимальну собівартість на стадії планування продукції. Отже, таргет-костинг — це метод управління витратами за оптимальною собівартістю, тобто: Ціна — Прибуток = Собівартість. Сам метод таргет-костинг застосовується на етапах розробки (про-

ектування) нових виробів або з метою модернізації продукції яка виготовляється і є інструментом для стратегічного обліку управління витратами.

Перевагами цього методу є: маркетингова орієнтація виробництва; визначення цільових витрат для нових продуктів; контроль за витратами ще на стадії розроблення продукції; необхідність утримувати оптимальну собівартість та втримання працівників застосовувати більш дорогу технологію або матеріал, бо це призведе до необхідності перепроектувати продукт.

Недоліками методу таргет-костинг є те, що для цільового зменшення виробничих витрат може знадобитися багато часу або великі інвестиції, оскільки виробниче підприємство не завжди має змогу відразу зменшити собівартість до заданого рівня витрат. Головними перешкодами впровадження цього методу на вітчизняних підприємствах є необхідність створення ефективної і досконалої системи управлінського обліку, впровадити сучасне інформаційне забезпечення для прийняття управлінських рішень на виробничому підприємстві.

Ще одним новітнім методом управління витратами є кайзен-костинг. Він застосовується для постійного, безупинного і всеосяжного зменшення витрат у виробництві, забезпечує оптимальну собівартість виготовлення продукції. Застосовується переважно в оперативному обліку з метою управління витратами та контролю за їх рівнем, допомагає попередити виробництво нерентабельної продукції.

Однією з провідних концепцій кайзен-костинг є система 5S — п'ять кроків для визначення порядку на робочому місці [8]. Це система раціоналізації робочих місць. Перевагами цього методу є забезпечення постійного зменшення виробничих витрат й утримання їх на певному рівні. Головна його мета полягає не лише

у підтримці виробничого циклу в стабільному стані відповідно до технології, а й постійному удосконаленні процесів за рахунок виключно внутрішніх резервів. Впровадження методу кайзен-костинг дозволяє досить знижувати витрати у виробництві від 2 до 5% [7]. Використання даного методу можливо в будь-якій галузі виробництва.

Таким чином, можна констатувати, що якщо американські моделі обліку зниження рівня витрат — це більш класичний їх облік, то японські системи з оптимізації витрат, скоріше, філософія управління підприємством, заснована на культурі корпоративної ідеї.

До недоліків даного методу можна віднести те, що він більше відноситься до стратегічного управлінського обліку витрат, його використовують як інструмент зниження виробничих і планових витрат,

Взаємодія новітніх методів обліку і управління виробничими витратами підприємства (таргет-костинг і кайзен-костинг), дає змогу ефективно впливати на рівень і керованість собівартістю виробленої продукції. А впровадження цих методів дає можливість більш точно дати оцінку рівню витрат у незавершеному виробництві, що також позитивно впливає на собівартість виробленої продукції [2].

Один з найпоширеніших новітніх методів — це ABC метод калькулювання витрат, що використовується у закордонній практиці для розподілу непрямих витрат між видами продукції та процесами. Цей метод розглядає діяльність підприємства як процеси, (переділи) або певні робочі операції. Його суть полягає у тому, що розподіл суми затрат підприємства впродовж виробничого циклу (періоду) або затрат на певний вид продукції визначається на основі витрат по відповідним технологічним процесам і операціям. Впровадження на підприємствах саме ABC методу калькулювання витрат передбачає виокремлення видів діяльності і операцій за ними та розширення існуючої системи управлінського обліку на промислових підприємствах. Одним з напрямів застосування ABC-методу калькулювання є формування на підприємстві системи бюджетів, аналіз відхилень від гнучких бюджетів, а також аналіз рентабельності покупців.

Саме система управління виробничими витратами, заснована на використанні ABC-методу калькулювання, що передбачає можливість оцінки витрат незавершеного виробництва, а також доцільності їх здійснення з погляду корисності виконання пов'язаних з цими витратами операцій згідно з технологічним циклом.

Наявність такої оцінки виробничих витрат згідно з технологією дозволяє оптимізувати загальні обсяги витрат виробничого циклу за рахунок виключення тих з них, які прямо не пов'язані з процесом виробництва продукції або не забезпечують належного рівня віддачі у вигляді отриманих фінансових результатів підприємства.

У найбільш загальному вигляді алгоритм методу ABC — калькуляції включає наступні етапи [5,]: 1) визначення основних видів процесів (діяльностей, операцій), що мають місце в компанії — "activities"; 2) виділення для кожного процесу центру витрат (операцій) — "activity centers"; 3) визначення чинника витрат для кожного процесу — "cost driver"; 4) виявлення групи витрат ("cost pool") — сукупності всіх статей витрат, залежних від одного чинника витрат; 5) визначення критерію розподілу витрат по кожному процесу на продукт або інший об'єкт витрат (процес чи послугу) ("cost object") відповідно до його потреби в ній; 6) визначення вартості витрат за кожним процесом окремо ("cost activities"), за функціональним центром ("cost activity centers") та за кожним процесом і продуктом ("cost object"). Перевагами ABC методу калькулювання витрат можна вважати: підвищення обґрунтованості віднесення накладних витрат на конкретний продукт та точніше калькулювання собівартості виробу; забезпечення взаємозв'язку отриманої інформації з процесом формування витрат. Недоліками цього методу калькулювання є те, що необхідно вносити певні зміни у саму систему бухгалтерського обліку, впроваджувати нові інформаційно-програмні продукти для підтримки облікового процесу виробництва, а це в свою чергу призводить до зростання управлінських витрат на підприємстві.

Ще одним серед найбільш розповсюджених методів оптимізації витрат є метод кост-кілінг. Він спрямований на максимальне зменшення усіх видів витрат у найкоротший термін без втрат для діяльності підприємства й перспектив його розвитку. Використовується в менеджменті для забезпечення конкурентоспроможності продукції підприємства. З його застосуванням знижується обсяг витрат на оплату праці, вивільнення і продаж невикористовуваних або маловикористовуваних активів підприємства.

Управління витратами підприємства на сьогодні не лише "модний" тренд, а й необхідність. Для багатьох фірм управління витратами зводиться до простого перейменування кошторису в більш модну назву — бюджет. Але є деякі

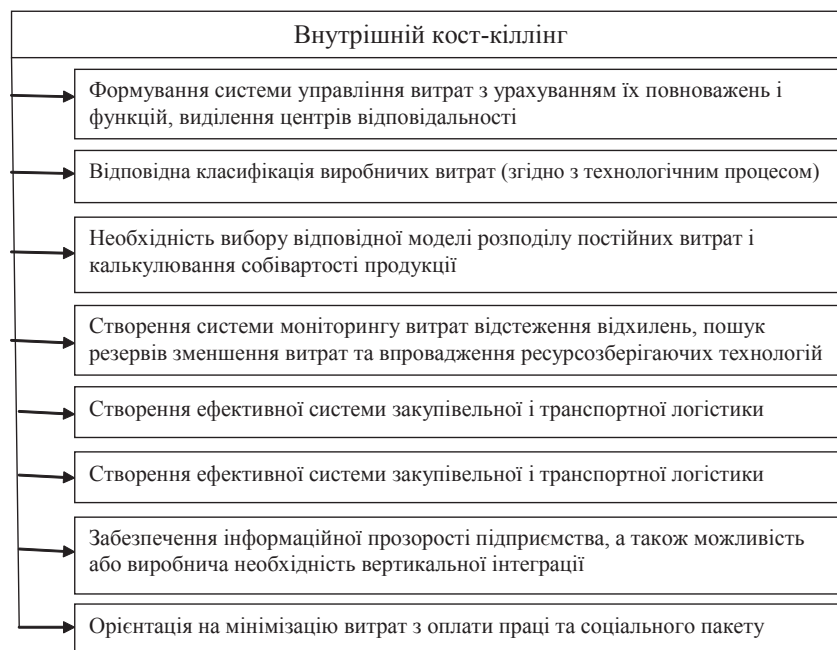


Рис. 3. Основні складові процесу застосування внутрішнього кост-кілінгу

підприємства, що на практиці використовують дійсно ефективні способи скорочення витрат, серед яких вирізняється новизною метод cost-killing. Метод управління витратами підприємства cost-killing (буквально з англ. — вбивання витрат) дуже близький за сутністю і технологією застосування до радянського методу "виявлення та задіяння резервів, щодо зниження собівартості". Найчастіше кост-кілінг трактують, як особливий метод управління зниженням рівня витрат, що може застосовуватись при звичайному так і при стратегічному обліку діяльності підприємства. За цим методом використовуються різні короткострокові і вузько направлені дії, щодо зниження рівня витрат у виробничому циклі.

За реальних обставин метод кост-кілінг — це спосіб мінімізації поточних витрат на виробництво продукції, тому і розглядати його необхідно з точки зору обліку (фінансового і управлінського), а також і з точки зору звітності як зовнішньої так і внутрішньої, яка має бути запроваджена на підприємстві. Цей метод управління зниження рівнем витрат, можна

умовно поділити на внутрішній та зовнішній (рис. 3 і рис. 4).

А також на рисунку 4 наведено основні етапи застосування зовнішнього кост-кілінгу.

Слід наголосити, що обов'язковою умовою для впровадження методу управління витратами на основі технології кост-кілінгу є:

1. Прагнення керівництва підприємства до зниження витрат.

2. Наявність достовірної та точної інформації про кількість і стан витрат на підприємстві.

3. Прагнення персоналу підприємства щодо скорочення пакету соціальних та інших пільг.

На сьогоднішній день не існує чітко розробленої методики впровадження на підприємствах методу кост-кілінг. Тобто виробничі підприємства запроваджують окремі елементи даного методу по відношенню до різних видів витрат або певних підрозділів виробничого підприємства, що в свою чергу призводить до позитивних результатів, але комплексний підхід мав би більший результат і більш позитивні зміни для підприємства.

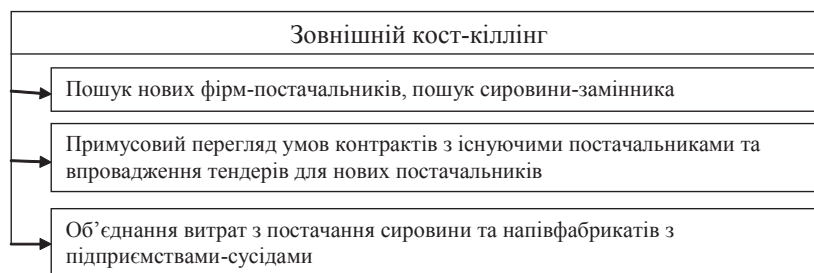


Рис. 4. Основні етапи застосування зовнішнього кост-кілінгу

Очікування свідомих результатів від впровадження в практику виробничого підприємства всіх складових як внутрішніх, так і зовнішніх призведе до:

1. Скорочення витрат на 10—40 % протягом 3—6 місяців.

2. Скорочення зайвих потужностей (зайвого персоналу), вивільнення активів підприємства.

3. Забезпечення прозорості використання матеріальних ресурсів підприємства.

Виходячи з вищевикладеного, можна констатувати, що застосування методу кост-кілінг має стати для виробничих підприємств важливим інструментом для оптимізації управління рівня витрат. Для цього необхідно створити інформаційну базу на основі сучасних інформаційних технологій, яка в динаміці буде представляти основні показники, що характеризують стан внутрішнього середовища компаній і зовнішньої (ринкової) середовища.

ВИСНОВКИ

Таким чином, на основі викладеного вище, можемо зробити висновок, що сучасна економічна ситуація, яка склалась в нашій країні, передбачає забезпечення функціональної стратегії виживання підприємства і спрямована на мінімізацію рівня його виробничих витрат. А також, від правильно обраних методів оптимізації управління рівнем витрат залежить і ефективність і рентабельність, і конкурентоздатність функціонування підприємства. Проте, оскільки досконалих методів управління витратами не існує, то вибір методу слід здійснювати відповідно до конкретних умов, цілей та можливостей підприємства, а також технології виробничого циклу. А для вибору відповідного методу оптимізації витрат, керівництву необхідно провести на своєму підприємстві глибокий аналіз майже з усіх питань його діяльності.

Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-ХІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>

2. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки // Н.В. Кальєніна / Держава та регіони. — №5. — 2007. — С. 32—35.

3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник

/ Під ред С.Ф. Голова. — Дніпропетровськ, ТОВ "Баланс-Клуб", 2001. — 832 с.

4. Пилипенко О.О. Управління витратами на сучасних підприємствах / О.О. Пилипенко // Формування ринкових відносин в Україні. — №12. — 2008. — С. 8—9.

5. Разумный учет. Как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC / Питер Терни. — М.: Секрет фирмы, 2007. — 384 с.

6. Козак Н. Бенчмаркінг як інструмент підвищення конкурентоспроможності компанії / Н. Козак // Рынoк капітала. — №1—2. — 2000. — С. 23—25.

7. Горбылева А.А. Новые системы управления затратами как способ повышения эффективности сельскохозяйственного производства / А.А. Горбылева, А.М. Макарова // Молодой ученый. — №1. — 2013. — С. 56—64.

8. Гемба Кайзен: Путь к снижению затрат и повышению качества / Маасаки Имаи; Пер. с англ. — М.: "Альпина Бизнес Букс", 2005. — 376 с.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://www.ligazakon.ua> (Accessed 12 April 2015).

2. Kal'enina, N.V. (2007), "Cost management methods, their advantages and disadvantages", *Derzhava ta regiony*, vol. 5, pp. 32—35.

3. Golov, S.F. (2001), *Buhgalters'kij oblik ta finansova zvitnist' v Ukraïni* [Accounting and Financial Reporting in Ukraine], *Balans-Klub, Dnipropetrovs'k, Ukraine*.

4. Pilipenko, O.O. (2008), "Cost management in modern enterprises", *Formuvannja rinkovih vidnosin v Ukraïni*, vol. 12, pp. 8—9.

5. Terni, P. (2007), *Razumnyj uchet. Kak poluchit' istinnuju kartinu zatrat s pomoshh'ju sistemy AVS* [Reasonable consideration. How to get a true picture of the cost by using the ABC system], *Sekret firmy, Moscow, Russia*.

6. Kozak, N. (2000), "Benchmarking as a tool to increase Company Competitiveness", *Rynok kapitala*, vol. 1—2, pp. 23—25.

7. Gorbyleva, A. A. (2013), "The new cost management system as a way to improve the efficiency of agricultural production", *Molodoj uchenyj*, vol. 1, pp. 56—64.

8. Maasaki, Imai (2005), *Gemba Kajzen: Put' k snizheniju zatrat i povysheniju kachestva* [Gemba Kaizen: The way to reduce costs and improve quality], *Al'pina Biznes Buks, Moscow, Russia*.

Стаття надійшла до редакції 22.04.2015 р.