

Полтавський університет споживчої кооперації України

Ситуативний підхід до вибору методів управління витратами

Постановка проблеми. Економічна ефективність діяльності суб'єктів господарювання, забезпечення високих темпів їх розвитку, підвищення конкурентоздатності продукції значною мірою визначається ефективністю внутрішнього механізму обґрунтування та реалізації управлінських рішень. У комплексі проблем, пов'язаними із розробкою та реалізацією рішень у ринкових умовах, все більшого значення набуває вибір моделей і методів для обґрунтування управлінських рішень з оптимізації витрат.

Різноманіття економіко-аналітичних підходів, велика кількість інструментів аналізу, математики, економетрії, логістики, менеджменту, інших прикладних наук дозволяють обрати модель, яка характеризуватиме основні зв'язки між економічними факторами та результативною ознакою.

Однак, розвиток ринкових умов та інтеграційних процесів, проблеми соціально-економічної сфери країни в цілому, політична невизначеність вимагають від підприємства гнучкого реагування з метою забезпечення адекватного функціонування системи аналітичної підтримки управлінських рішень. Тому важливим інструментом управління витратами є економічно обґрунтований підбір методів прийняття управлінських рішень.

Аналіз досліджень. Проблема обґрунтування управлінських рішень оптимізації витрат з метою реалізації основних завдань управління витратами піднімалася вітчизняними науковцями у працях з обліку (Головим С.Ф., Нападовською Л.В.) [1, 2], аналізу (Бабашкіним Л.Е., Коробовим М.Я., Лактіоновою Л.А., Терещенком О.О.) [3, 4, 5], менеджменту (Кредісовим А.І., Хомяковим В.І., Поліщук Т.М., Ковальовим В.Г., Хміль Ф.І.) [6], логістики (Захаровим К.В., Бочарніковим Б.П., Кальченко А.Г., Крикавським Є.В., Циганком А.В.) [7, 8], інших наук [9, 10].

Не зменшуючи науково-практичну значимість одержаних результатів досліджень, необхідно зазначити, що мінливість зовнішніх умов функціонування підприємства та внутрішніх факторів розвитку виробництва зумовлюють посилення вимог до вибору моделі та методів управління витратами. А у практичному плані – вимагають застосування ситуативного підходу до обґрунтування методів управління витратами.

Постановка завдання. Метою статті є науково-практичне обґрунтування необхідності застосування ситуативного підходу до вибору методів управління витратами. Для реалізації поставленої мети було використано методи дослідження: діалектичного пізнання, індукції, дедукції, інформаційного моделювання, причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

Основний матеріал. Ефективність системи управління витратами визначається відповідністю застосування економічних моделей і методів основним завданням управління. Завдання управління витратами можуть бути представленні різними рівнями:

- у широкому розумінні – це завдання управління витратами як економічної категорії,
- сукупність завдань управління витратами на мікрорівні,
- конкретні завдання, пов'язані із реалізацією певного управлінського рішення.

Ефективне управління – складний процес і вимагає налагодженого механізму функціонування досліджуваного об'єкту. Тому при реалізації конкретної функції управління, в першу чергу, використовуватимуться притаманні їй методи і моделі, а взаємозв'язок з іншими функціями (а значить - ефективність управління) буде забезпечувати використання додаткових методичних прийомів.

Вибір моделі і методів управління витратами в умовах ринку має бути зорієнтований на мету управління та відповідати принципам прогнозування,

вибору оптимального фінансового плану, контролю впровадження, відповідності, потреби у робочому капіталі, лишку грошових коштів, іншим.

Втім, практикою господарювання доведено, що застосування економічно обґрунтованої моделі обмежується можливостями системи інформаційного забезпечення управління витратами, недостатнім рівнем кваліфікації керівного персоналу, відсутністю відповідного технічного забезпечення, іншими факторами. Тому, гармонійне поєднання різних інструментів обґрунтування управлінських рішень на основі ситуативного підходу дозволить підвищити ефективність управління витратами в цілому.

У табл. 1 представлено узагальнені завдання управління витратами (на прикладі підприємства хлібопечення) та основні методи їх реалізації на прикладі підприємств хлібопечення. Завдання управління собівартості, наведені у пунктах 1-12 притаманні у більшості випадках, оперативному управлінню, тоді як пункти 13-15 висвітлюють завдання, від ефективності реалізації яких залежатиме загальна оцінка діяльності як менеджерами підприємства, так і зовнішніми зацікавленими сторонами.

Зазначений перелік завдань не є вичерпним. Взаємопов'язані між собою, кожне із них має свої варіанти і невичерпний перелік методів їх реалізації. Оскільки інформаційним базисом для реалізації управлінських завдань є облік, то, в першу чергу, основою сукупності методів вирішення управлінської проблеми є прийоми саме управлінського обліку [1, 2, 9, 10].

Бюджетування та аналіз на основі маржинального підходу – методи, що привернули увагу практиків із впровадженням управлінського обліку на підприємствах. Складання бюджетів різних рівнів є необхідною складовою ефективного управління ресурсами. У взаємодії з традиційними методиками бюджетування дозволяє створити на підприємстві дієву систему контролю.

Аналіз на основі маржинального підходу створює умови для обґрунтування управлінських рішень в умовах альтернатив. Проте його основними недоліками є необхідність виконання певних теоретичних умов (зокрема, обмежень застосування моделі «Витрати – Обсяг – Прибуток»),

Таблиця 1

Узагальнені завдання управління витратами підприємства хлібопечення та основні методи їх реалізації

Основні завдання управління витратами	Методи реалізації завдань управління														
	Бюджетування	Порівняння	Аналіз на основі маржинального підходу	Сучасний факторний та компонентний аналіз	Кореляційно-регресійний, дисперсійний аналіз	Лінійне програмування	Економетричний аналіз	Економічні методи дослідження операцій	Економічна кібернетика	Теорія оптимальних	Матричний аналіз	Трансформаційний аналіз	ABC-, XYZ- аналіз	Графічний метод	Евристичні методи
1. Вибір моделі калькулювання собівартості готових виробів		*					*							*	*
2. Порядок розподілу непрямих витрат		*		*	*		*	*						*	*
3. Ціноутворення			*		*		*		*						*
4. Скорочення суми витрат		*		*	*	*	*	*	*	*				*	*
5. Складання кошторису витрат, собівартості, плану прибутку від основної діяльності	*													*	*
6. Оптимізація асортименту			*	*					*	*	*	*	*		*
7. Оптимізація основних умов виконання замовлення	*	*													*
8. Прийняття додаткового замовлення	*	*												*	*
9. Оцінка ключових показників обсягу виробництва, витрат, прибутку при заданих умовах			*			*	*		*						*
10. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмежень та невизначеності			*			*	*	*	*	*	*	*	*		*
11. Визначення беззбиткового обсягу виробництва			*											*	*
12. Розрахунок прогнозних показників витрат, собівартості, прибутку	*				*	*	*	*	*					*	*
13. Оцінка ефективності виробництва за місцями виникнення витрат та в цілому по підприємству										*	*	*	*	*	*
14. Скорочення (розширення) виробничих потужностей										*	*	*	*	*	*
15. Рейтингова оцінка виробничої діяльності підприємства										*	*	*	*	*	*

відносна неточність результатів при великій номенклатурі продукції та відсутність у практиці підходу комплексної оцінки.

Для ретроспективної оцінки результатів діяльності виробництва важливим прийомом є оцінка наявності та сили взаємозв'язку факторів, виявлення можливих важелів впливу на результативний показник. Це досягається за допомогою застосування сукупності прийомів факторного та компонентного аналізу, кореляційно-регресійного, дисперсійного аналізу, елементів економетрії. Методи математичного програмування виступають основним інструментом розв'язання завдань оптимізації виробничої діяльності. Вони є основним засобом планових розрахунків. Через специфіку досліджуваних явищ і процесів та відносну простоту використання найбільш розповсюдженим є лінійне програмування.

Дослідження операцій передбачає розробку цілеспрямованих дій з кількісної оцінки варіантів управлінських рішень (умов) та вибір оптимального із них (зокрема методи рішення лінійних програм, теорія ігор, теорія розкладу, сітьові графіки тощо). Вагоміший ефект досягається при суміжному використанні прийомів економічної кібернетики (імітації, моделювання, ділових ігор) та теорії оптимальних процесів.

У процесі діяльності виникає необхідність комплексної оцінки господарського явища чи процесу. Основними методами при цьому можуть бути матричний аналіз, трансформаційний аналіз, ABC- та XYZ-аналіз. Проте через великий обсяг підготовчої обліково-економічної роботи та трудомісткість самих обчислень, високий рівень теоретичності одержаних результатів ці методи мало використовуються у практичній діяльності.

Графічний метод є наочним представленням результатів дослідження як на проміжних, так і на заключному етапах. Проте його використання утруднюється при розгляді багатумовних ситуацій.

Остаточне рішення про необхідність впровадження конкретних управлінських дій приймає менеджер (група менеджерів) підприємства в певній мірі користуючись прийомами евристики.

Розглянемо можливість використання економіко-математичних методів при розв'язанні конкретних управлінських проблем.

Вибір моделі калькулювання собівартості готових виробів є важливим етапом формування облікової політики виробничого підприємства. Передусім оптимальна модель повинна відповідати таким основним вимогам: надавати достовірну облікову інформацію про розмір витрат, не заперечувати загальній концепції організації обліку на підприємстві, дозволяти створювати інформаційний базис для використання широкого кола моделей і методів при обґрунтуванні рішень з управління собівартістю, прибутком. Вибір моделі калькулювання ґрунтується на порівнянні зазначених та інших характеристик та обґрунтування оптимального механізму визначення та відображення в обліку собівартості продукції за допомогою сукупності економічних методів дослідження операцій. У процесі вибору проміжні результати для наочності можуть відображатися графічно.

Порядок розподілу непрямих витрат повинен відповідати обраній моделі калькулювання собівартості та запобігати викривленню розміру витрат, що включаються до собівартості. Для економіко-математичного обґрунтування вибору бази розподілу, можуть бути використані методи встановлення та оцінки сили взаємозв'язку між факторами: витратами та базою їх розподілу.

Основним завданням ціноутворення у хлібопекарній галузі на сучасному етапі виступає узгодження положень регуляторної політики держави та внутрішніх резервів підприємства. Оцінка внутрішніх резервів базується на компетентному застосуванні методичних прийомів аналізу. Важливе місце при цьому посідає аналіз на основі маржинального підходу, оскільки надає змогу економічно обґрунтувати межі мінімальної та

максимальної ціни реалізації готових виробів. Проте практичне застосування цього методу передбачає попередню підготовку облікової інформації про постійні та змінні витрати, цільовий розмір прибутку.

Методи кореляційно-регресійного аналізу, економетрії також математично обґрунтовують вибір певного варіанту, але через складність збору необхідних даних, багатовимірність моделей та високий рівень зовнішнього ризику вони надають доволі теоретичні результати.

Для обґрунтування скорочення суми витрат, виходячи із специфіки формування собівартості хліба та хлібобулочних виробів необхідно усвідомлювати, що готова продукція є матеріаломісткою, а технологічний процес – механізований з елементами ручної праці. Тому основні елементи витрат, що мають реальний резерв скорочення – витрати на оплату праці та непрямі витрати. Вони підлягають всебічному аналізу з боку менеджерів.

Складання кошторису витрат, собівартості, плану прибутку від основної діяльності вимагає чітко налагодженої системи контролю на підприємстві, що досягається впровадженням системи бюджетування на різних рівнях управління.

Для оптимізації асортименту в умовах економічної нестабільності поширення набуває проведення аналізу на основі маржинального підходу. Поряд із традиційними методиками аналізу він дозволяє посилити ефективність асортиментної політики підприємства.

При вирішенні завдань управління щодо прийняття додаткового замовлення, оптимізації основних умов виконання замовлення пріоритетними факторами виступають конкретні умови виготовлення замовлення. Важливим моментом при цьому є доступність необхідної інформації для складання відповідної калькуляції (або бюджету) та компетентність менеджерів щодо прийняття відповідного рішення. Аналітичні процедури можуть бути використані як другорядні.

Оцінка ключових показників обсягу виробництва, витрат, прибутку при заданих умовах здійснюється за допомогою прийомів аналізу, в тому

числі – на основі маржинального підходу.

Для обґрунтування оптимального використання ресурсів в умовах обмежень та невизначеності при широкій асортиментній структурі найефективнішими є економіко-математичні та економетричні підходи. Прийоми аналізу на основі маржинального підходу можна використати при обґрунтуванні конкретного тактичного завдання.

Завдання визначення беззбиткового обсягу виробництва реалізується за допомогою аналізу на основі маржинального підходу. Одержані результати за окремими групами продукції можна представити графічно.

Розрахунок прогнозних показників витрат, собівартості, прибутку ґрунтується на сукупності методичних прийомів аналізу. Вид моделі, що використовуватиметься залежить від поставленої мети управління, об'єму масиву даних, технічних можливостей та кваліфікації персоналу тощо.

Оцінка ефективності виробництва за місцями виникнення витрат та в цілому по підприємству вимагає комплексного підходу до прийняття відповідного рішення, але повинно базуватися на точній релевантній обліковій інформації. Основними вимогами до методичних прийомів є відносна простота застосування та наочність представлення.

Скорочення (розширення) виробничих потужностей передбачає комплексне застосування економіко-математичних прийомів обґрунтування управлінського рішення. Головним фактором виступає повнота та оперативність вихідної інформації.

Рейтингова оцінка виробничої діяльності має найменшу ступінь використання для внутрішньоуправлінських потреб. Одна із причин – відсутність підходів комплексної оцінки окремих сегментів діяльності підприємства відповідно до тактичних завдань управління.

Висновки. Таким чином, обґрунтування вибору методів управління витратами вимагає застосування ситуативного підходу. Поєднання механізмів застосування розглянутих методів сприяють пошуку оптимального рішення з управління витратами.

Список використаних джерел

1. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. –К.: Лібра, 2003. – 704 с.
2. Нападовська Л.В. Управлінський облік. Підручн. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
3. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств. - К.: “Знання”, КОО, 2000. – 378с.
4. Показники ефективності в умовах перспективного фінансового планування / Під ред. Л.Е. Бабашкіна. - К.: Фінанси і статистика, 1998.
5. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: Монографія.-К.:КНЕУ, 2001. – 386 с.
6. Хміль Ф.І. Основи менеджменту: Підручник. – К.: Академвидав, 2005. – 607 с.
7. Крикавський Є.В. Логістика для економістів: підручник / Є.Крикавський. - Львів : Львівська політехніка, 2004. - 447 с.
8. Кальченко А. Г. Логістика: підручник - К.: КНЕУ, 2006. - 284 с.
9. Бутинець Ф. Ф., Александрова М.М., Барановська Т. В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: Навч. посіб. / За ред.: Ф. Ф. Бутинець, М.М. Шигун. - Житомир: ЖДТУ, 2004. – 351 с.
10. Геєць В.М., Клебанов Т.С., Черняк О.І. та ін. Моделі і методи соціально-економічного прогнозування: підручник для вузів - Харків: ВД "Инжэк", 2005. - 396 с.

Анотація. У статті розглянуто необхідність застосування ситуативного підходу при виборі методів управління витратами. Досліджено взаємозв'язок завдань управління витратами та методів обґрунтування рішень.

The summary. The author considers necessity of use of the situational approach at a substantiation of a choice of methods of management of expenses. The interrelation of problems of management by expenses and methods of a substantiation of decisions is investigated.