

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОЗДАТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті визначено основні етапи управління витратами на виробничих підприємствах. Розроблено дієвий механізм та надано рекомендації щодо підвищення ефективності управління витратами з акцентуванням уваги на суб'єкти господарювання агропромислового та переробного секторів економіки.

The main stages of the production costs of enterprises are outlined in this article. The actual mechanism for improving the efficiency of cost management with a special focus on businesses of agricultural and processing sectors is developed and certain recommendations are given.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Економічні перетворення, які на сьогоднішній день відбуваються в Україні, не можуть не відобразитися на діяльності такого важливого суб'єкта ринкової економіки, як промислового підприємства. З переходом на ринкові відносини суб'єкти господарювання отримали більше самостійності, але при цьому зросла їх економічна та юридична відповідальність.

Важливість високого рівня розвитку підприємств реального сектора економіки України, особливо агропромислових та підприємств переробної промисловості, пояснюється його стратегічною значущістю та домінуючою роллю в спеціалізації нашої країни.

Ключовим фактором виживання підприємства в конкурентній боротьбі є вміння ефективно господарювати.

В умовах самоокупності та самофінансування для підприємств головними цілями стають максимізація прибутку та підвищення ефективності виробництва. Під впливом кризових умов, за умовами договорів та з багатьох інших причин для збереження купівельноспроможного попиту на продукцію підприємства необхідною є фіксація ціни на певному рівні.

У такому випадку для збереження рівня рентабельності та досягнення високих показників діяльності підприємства необхідною стає система ефективного управління витратами на виробництво та реалізацію продукції.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Поставлене питання досліджували вітчизняні та іноземні економісти. Так Атамас П.Й. [1, с.387] і Єгоркіна Т.О. [2, с.125-134] висвітлили управлінський аспект обліку витрат. Маренич Т.Г. [3, с.671] дослідив проблеми фінансового обліку витрат, а найбільш комплексним, на наш погляд, було дослідження Бутинця Ф.Ф. [4, с.127], який розглянув витрати з погляду фінансового, управлінського обліку, аналізу та контролю.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Багато вчених-економістів у своїх працях досліджували питання управління витратами на підприємстві, однак, на наш погляд, все ще недостатньо вирішеною і актуальною в умовах участі України в СОТ залишається проблема підвищення ефективності роботи підприємств реального сектора та збільшення конкурентоспроможності їхньої продукції.

**Постановка завдання.** Визначення основних етапів управління витратами і розробка концепції щодо підвищення ефективності управління витратами є метою статті.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Наслідки світової фінансової кризи та всі інші реалії господарювання вітчизняних суб'єктів господарювання свідчать про необхідність розробки та впровадження в діяльності підприємств реального сектора України

дієвих механізмів ефективного управління витратами (табл. 1). Рівень витрат визначатиме всі інші пов'язані показники – рівень рентабельності певної продукції та ціну реалізації товару на ринку, що, в свою чергу, буде індикатором того, чи буде товар конкурентоздатним і чи отримає виробник виручку як відшкодування понесених витрат та фінансового джерела для примноження вкладеного капіталу.

Таблиця 1  
Фінансові результати підприємств України до оподаткування, млн. грн. [5]

Види діяльності	2005	2006	2007	2008	9 міс. 2009р.
Всього в Україні	64370,8	76253,4	135897,9	8954,2	-12556,2
в т.ч.					
- промислове виробництво:	28264,3	34699,6	43700,9	20243,2	-480,5
- харчове виробництво	2474,6	4425,3	3711,3	-5468,6	5348,7
- легка промисловість	-72,5	-20,4	65,9	-526,9	66,2
- машинобудування	2238,5	1916,9	5127,5	704,6	1765,2
- металургійне виробництво	10093,6	12720,8	15865,5	6741,9	-7430,4
- сільськогосподарське виробництво	3702,4	2731,8	7624,2	6041,8	15,5

Як бачимо зі статистичних даних, тенденція до поступового економічного зростання в найбільш важливих для України видах діяльності змінилась падінням.

Збитковість харчового виробництва у 2008 році пояснюється короткостроковими чинниками впливу у вигляді різкого падіння купівельної спроможності та банкрутства фінансових обслуговуючих установ й інших контрагентів.

Однак фактор низької еластичності на продукцію сільськогосподарського виробництва та харчової промисловості зумовили збереження їхньої прибутковості і навіть суттєве зростання фінансового результату в харчовій промисловості на фоні загальної збитковості народногосподарського комплексу України.

І все ж таки світова фінансова криза показала неналежну спроможність вітчизняних підприємств самостійно долати фінансові труднощі, тому, на наш погляд, актуальним стало застосування концепції стратегічного управління відповідно до якого підприємство націлюється на досягнення певних цілей не лише використовуючи переваги своїх сильних сторін та захищаючи від ударів слабкі сторони, але й враховує можливості, що пропонуються йому зовнішнім середовищем.

Організація ефективної діяльності будь-якого підприємства залежить від якості управління, яка багато в чому залежить від своєчасного отримання менеджером достовірної інформації про стан об'єкта управління. У вузькому розумінні управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства [6, с.19]. У більш широкому розумінні, управлінську діяльність можна визначити як інтегровану систему обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію для прийняття управлінських рішень та координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

Стратегічне управління передбачає створення системи механізмів та важелів управління підприємством, яка спрямована на розробку і затвердження схем управління, посадових інструкцій, повноважень та інших нормативних документів для досягнення спільної мети.

Під системою управління витратами ми розуміємо комплекс заходів, спрямованих на максимізацію віддачі від ресурсів за умови збереження або підвищення якості продукції (рис. 1).

Процес управління витратами починається з визначення мети. В умовах ефективної

конкуренції метою діяльності підприємства є підвищення або збереження рівня рентабельності шляхом максимального зменшення обсягу витрат, але в межах, достатніх для незмінності якості продукції.

Цього можна досягти шляхом підвищення ефективності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства.

Виявлення перешкод і можливостей розвитку здійснюється на етапі стратегічного аналізу.

Для виявлення сильних і слабких сторін підприємства, оцінки загроз і можливостей, проводиться діагностика зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства. Діагноз внутрішнього середовища дає можливість оцінити достатність ресурсної, інфраструктурної складової та рівень науково-технічного забезпечення.

Діагностика зовнішнього середовища виявляє позитивні і негативні фактори та ступінь їх впливу на діяльність підприємства.

Такими факторами можуть бути – взаємовідносини зі:

- споживачами, постачальниками, партнерами і конкурентами;
- соціальні фактори;
- політична ситуація;
- економічна ситуація в країні.

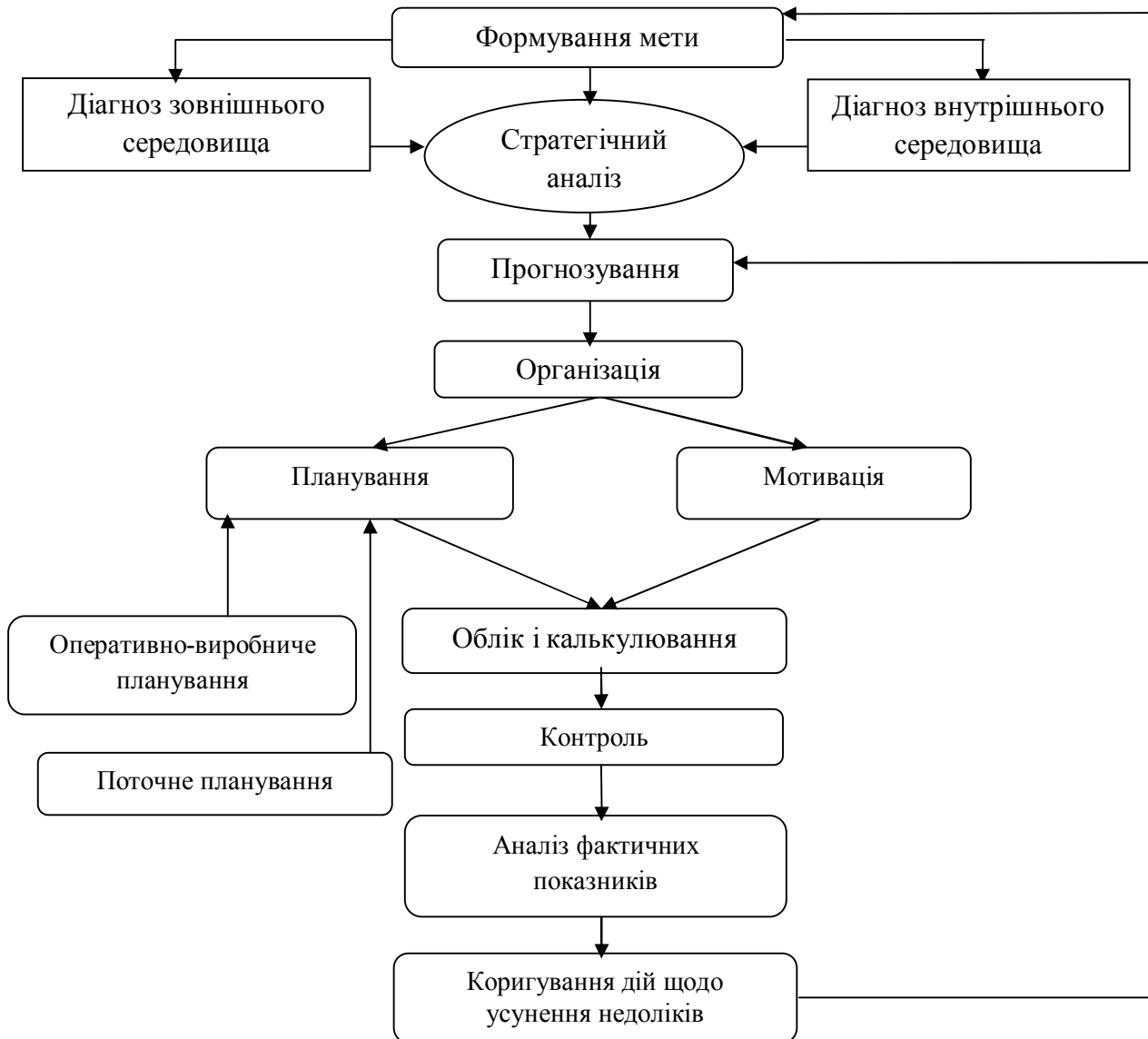


Рис. 1. Система управління витратами

Відповідно до поставленої мети, на основі висновків і рекомендацій стратегічного аналізу здійснюється прогнозування, організація і планування діяльності підприємства.

На етапі організації управління витратами передбачається визначення центрів відповідальності, наприклад, центр першого рівня – виробнича ділянка, другого – виробничий підрозділ, третього – цех, четвертого – підприємство. Для кожного рівня відповідальності визначається перелік витрат, і на їх основі складаються бюджети. Кількість рівнів залежить від структурної схеми управління виробництвом. На цьому етапі здійснюється координація діяльності структурних підрозділів як по горизонталі, так і по вертикалі. Налагоджується оптимальний зв'язок між діями відповідальних за окремі ділянки виробничого процесу та між доходами і витратами.

На етапі планування приймаються рішення, спрямовані на реалізацію перспективних напрямів діяльності підприємства в сфері витрат, які полягають в розробці оперативно-виробничих та поточних планів, та конкретизують показники перспективного плану. Оперативно-виробничий план забезпечує організацію повсякденної ритмічної роботи підприємства і його структурних підрозділів. Планування здійснюється в центрах відповідальності.

Поточне планування необхідне для встановлення в матеріально-речовинному вираженні та обґрунтування квартального і річного планів, включаючи визначення загального обсягу виробництва, кількість необхідного устаткування та матеріалів, темпів розвитку виробництва і розмірів витрат.

Деталізація перспективного планування здійснюється шляхом бюджетування, тобто визначення короткострокових завдань у межах загальної довгострокової стратегії.

Бюджет, за визначенням вітчизняних економістів [7, с.17], – це план створення і використання фінансових ресурсів для забезпечення ефективної діяльності підприємства. А бюджетування – це власне процес, технологія фінансового планування майбутніх операцій підприємства, обліку доходів і витрат, оформлення результатів у вигляді системи бюджетів і, що найголовніше, оперативний контроль усіх процесів і показників.

Бюджетування дає можливість провести аналіз фактичних результатів, зіставити їх з плановими і прогнозними даними, дає змогу оцінити вартість управлінських рішень, порівняти витрати і вигоди альтернативних варіантів дій.

Існує три основних підходи до організації процесу бюджетування. Перший «згорі-вниз» означає, що вище керівництво здійснює процес бюджетування за критерієм мінімального залучення менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня.

Підхід є виправданим лише в жорстко централізованих або невеликих фірмах. Підхід «знизу-вгору» означає, що спочатку керівники різних підрозділів складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають, а керівництво компанії, головним чином, відповідає за координацію бюджетного процесу та схвалення генерального бюджету. Основна перевага останнього підходу полягає в зростанні мотивації керівників нижньої і середньої ланки щодо досягнення цілей, однак при цьому зростають витрати часу і знижується надійність бюджетів.

Найбільш ефективним ми вважаємо комбінований підхід, коли керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої і середньої ланок готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії.

На підставі бюджетів окремих підрозділів визначають ставку розподілу їхніх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає змогу скласти нормативну (стандартну) калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції, при цьому для цілей управлінського обліку найбільш ефективною системою обліку витрат буде система «стандарт-кост».

У свою чергу, стандарти (норми) витрат використовуються для складання бюджетів на виробництво.

На підставі бюджетів усіх підрозділів необхідно формулювати генеральний бюджет підприємства.

Складання всіх бюджетів базується на програмі збуту, яка передбачає запланований обсяг продажу окремих видів продукції, визначає майбутній обсяг виробництва і витрат на реалізацію продукції (рис. 2).

Бюджет продаж (програма збуту) складається на підставі прогнозу маркетологів про можливі обсяги реалізації за видами продукції, ціну продажу та дохід від реалізації.

На основі програми збуту з врахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець бюджетного періоду формується бюджет виробництва. Необхідний запас готової продукції визначають виходячи із запланованого обсягу реалізації наступного періоду, очікуваної зміни попиту на продукцію, ритмічності надходження готової продукції з виробництва.

Бюджет виробництва є базисом для складання бюджету прямих витрат праці та інших прямих витрат, при цьому враховуються встановлені технологічні норми витрат праці на одиницю продукції та тарифні ставки робітників відповідної кваліфікації.

З метою ощадливого використання матеріалів складається бюджет витрат матеріалів, в якому передбачається склад, кількість, види матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми.

Розрахунки витрат матеріалів виконуються для кожного виду продукції і загальні витрати матеріалів на виробництво в цілому по підприємству. Бюджет придбання матеріалів складається для кожного виду матеріалів окремо, а загальна сума витрат на придбання матеріалів визначається по підприємству в цілому.

Бюджет виробничих накладних витрат складається на основі виробничої програми, укладених угод, розрахунків амортизації обладнання у розрізі статей накладних витрат, при цьому змінні виробничі витрати плануються з розрахунку на одиницю бази розподілу і є прямо пропорційними обсягу діяльності в кожному періоді.

Сформовані бюджети матеріальних витрат, прямої оплати праці та виробничих накладних витрат дають можливість спланувати бюджет собівартості виробленої готової продукції, при цьому слід враховувати заплановані залишки незавершеного виробництва на початок і на кінець бюджетного періоду.

Бюджет витрат на збут формується виходячи з плану продажу з урахуванням витрат на оплату послуг посередників, частково витрат на рекламу, а також постійних витрат на реалізацію.

Бюджет загальногосподарських і адміністративних витрат відображає планові витрати на управління та обслуговування підприємства в цілому і складається шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів управління підприємством та його господарського обслуговування. При цьому ці витрати є постійними і плануються у розрізі окремих статей витрат. Річна їх сума може бути розподілена між окремими періодами рівномірно або може плануватися виходячи з фактичних потреб окремих періодів.

На підставі складених операційних бюджетів формується звіт про фінансові результати, в якому визначаються очікуваний прибуток, податок на прибуток, можливі дивіденди, суми фінансових капітальних вкладень.

Після закінченні періоду на підставі аналізу показників фактичних витрат і порівняння їх із плановими визначається економія або перевитрата ресурсів і, відповідно, ступінь виконання бюджету собівартості виробленої готової продукції. Для цього ми пропонуємо розрахувати коефіцієнт значущості  $i$ -го виду ресурсу і його вплив на зміну виробничої собівартості готової продукції:

$$K_{\text{знач. } i\text{-го ресурсу}} = \frac{\sum \text{витрат } i\text{-го фактору виробництва}}{\sum \text{виробничої собівартості певного виду продукції}} \quad (1)$$

На основі результатів розрахунку коефіцієнтів значущості факторів виробництва будується рейтинг бюджетів починаючи з найбільш затратного, тобто за умови (рис. 3), що  $K_1 > K_2 > K_3 > K_4$ .

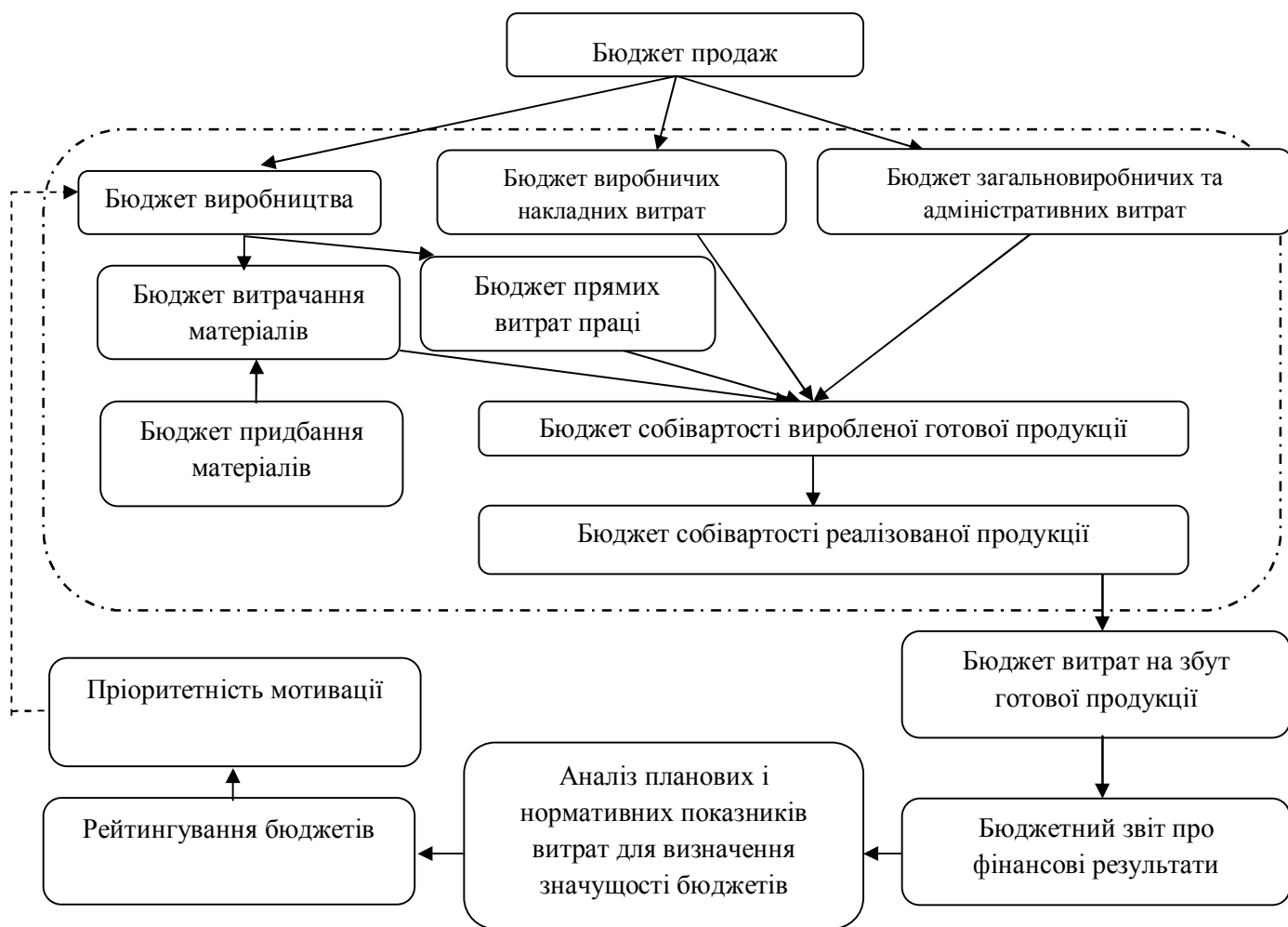


Рис. 2. Схема бюджетування

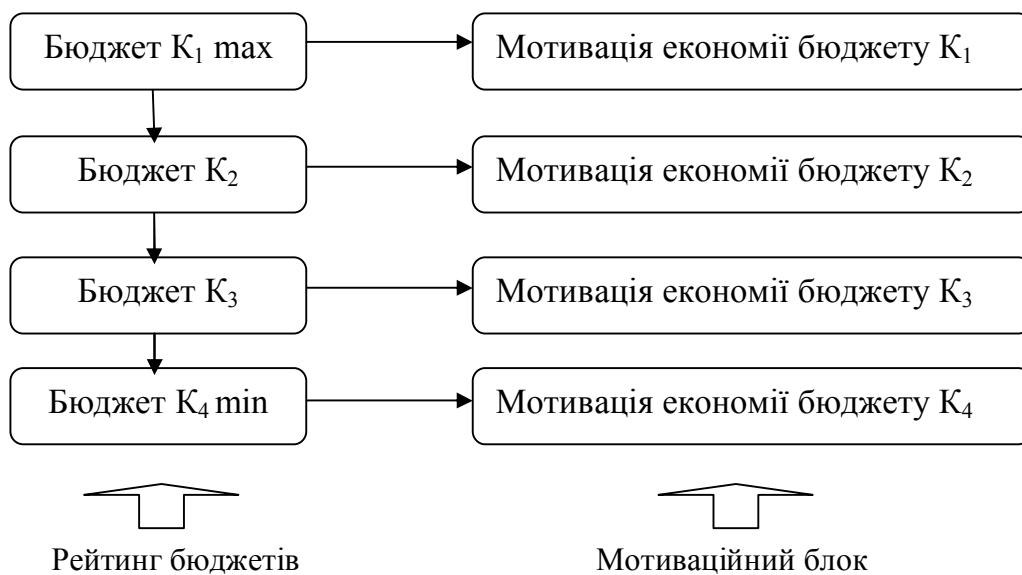


Рис. 3. Схема рейтингування бюджетів

Мотивація робітників нижньої ланки до економії бюджету з максимальним значенням коефіцієнту значущості ( $K_{i-\text{го max}}$ ) полягає в застосування матеріальних стимулів зменшення витрат – виплати преміальних за економію ресурсу за умови збереження якості продукції,

підвищення продуктивності і зниження працемісткості, перевиконання плану обсягу виробництва продукції.

Для працівників середньої ланки мотиваційним моральним стимулом є безпосереднє залучення до процесу управління підприємством через розробку планів діяльності своїх підрозділів задля досягнення спільної мети діяльності підприємства.

Облік і калькулювання витрат здійснюється з метою надання повної, правдивої, точної і достовірної інформації керівникам для прийняття ефективних управлінських рішень, калькулювання собівартості продукції, визначення рівня витрат за видами продукції, за структурними підрозділами і на підприємстві в цілому.

Складання бюджетів витрат і організація обліку за центрами відповідальності здійснюються з метою організації оперативного контролю витрат безпосередньо в місцях їх виникнення, а також для визначення ефективності функціонування центрів виникнення витрат, для контролю виконання і оцінки ефективності бюджетів витрат.

На етапі аналізу здійснюється порівняння фактичних показників діяльності з плановими, виявляються вузькі місця і резерви зниження витрат і підвищення ефективності діяльності підприємства, формуються рекомендації щодо усунення недоліків раніше розроблених бюджетів, які враховуються і надалі вдосконалюють систему управління витратами виробничих підприємств.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Розроблена нами концепція щодо побудови стратегії управління ефективністю витрат підприємств реального сектора економіки України, з особливим акцентом на агровиробництво та підприємства переробної промисловості, ґрунтується на класичних принципах створення систем управління та бюджетування, однак передбачає застосування заходів пріоритетного впливу на окремі елементи витрат.

Принцип пріоритетності нами реалізовано за допомогою запропонованої системи рейтингування бюджетів окремих витрат і з можливістю їхнього групування як за економічними елементами, так і за статтями калькулювання собівартості. Визначення значущості і місця в рейтингу кожного окремого бюджету витрат відбувається за питомою вагою відповідного фактора виробництва в загальній собівартості, що дозволяє впорядковано будувати систему мотивації та здійснювати ефективну економію витрат з метою підвищення конкурентоспроможності продукції вітчизняних виробників в контексті подолання наслідків світової фінансової кризи та досягнення економічного зростання в реальному секторі економіки.

#### Література

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: [навч. посіб.] / П. Й. Атамас. – Д., К.: Цент навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Єгоркіна Т. О. Організація управління витратами підприємства в сучасних умовах / Т. О. Єгоркіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2007. – № 27. – С.119.
3. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. [для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
4. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: [підруч.] / Т. Г. Маренич. – [2-ге видання, доп. і перероб.]. – К.: Професіонал, 2005. – 896 с.
5. Дані офіційного сайту Державного комітету статистики України/ Інформація про фінансові результати за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/fin/fin\\_rez/fr\\_ed/fr\\_ed\\_u/fr\\_ed](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_u/fr_ed).
6. Турило А. М. Управління витратами підприємства: [навч. посіб.] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
7. Миронова О. Підвищення ефективності виробництва / О. Миронова // Всеукраїнська бухгалтерська газета «Баланс». – 18 травня 2009. – № 40 (869). – С.17.