

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Одеський національний політехнічний університет

Живець А. М.

**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ФУНКЦІОНАЛЬНО-ІНФРАСТРУКТУРНИХ
ПІДРОЗДІЛІВ МАШИНОБУДІВНИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

МОНОГРАФІЯ

*для викладачів, аспірантів та студентів
навчальних закладів*

Херсон
Видавець Грінь Д.С.
2015

УДК 338.5:657.21

ББК 65.304.15

Ж 663

Рецензенти:

М.В. Шарко, доктор екон. наук, професор, зав. кафедрою «Економіка і підприємництво» Херсонського національного технічного університету;

Т.А. Стовба, кандидат екон. наук, доцент Херсонської державної морської академії.

Рекомендовано до друку Вченою радою Одеського національного політехнічного університету Протокол № 8 від 23.06.2015 р.

Живець А.М.

Ж 663 Управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів машинобудівних підприємств: монографія / А.М. Живець. – Херсон: Грін Д.С., 2015. – 264 с.

ISBN 978-966-930-003-4

Монографія присвячена вивченню проблеми управління витратами підприємств в цілому та управлінню накладними витратами їх функціонально-інфраструктурних підрозділів. При роботі в ринкових умовах витрати цих підрозділів зросли за період з 1991 року по 2012 рік в 2 – 4 рази і стали складати до 60% у структурі собівартості продукції. Це є одна з найважливіших проблем для підприємств.

В монографії приведені результати багаторічного дослідження цієї проблеми на ряді машинобудівних підприємств Херсонського регіону та надані конкретні методичні рекомендації по цільовому управлінню накладними витратами з застосуванням інструментарію системи збалансованих показників (BSC). В роботі детально розглянуті теоретичні аспекти управління витратами, проаналізовані останні практичні знахідки на терені управління витратами як вітчизняних так і зарубіжних підприємств, досліджена еволюція систем управління витратами на підприємствах.

Матеріал монографії буде корисним як для викладачів, аспірантів та студентів, так і для спеціалістів підприємств.

Zywiets A.M.

Management of expenses of functional-infrastructural divisions of machine-building enterprises: monography / A.M. Zywiets. – Kherson: Grin D.S., 2015. - 264 p.

The monograph is devoted to problem of enterprises expenses management study in the whole and management of expenses of functional infrastructural divisions. Working in market conditions these divisions expenses have grown from 1991 to 2012 by 2-4 times and are 60% roughly in prime cost production structure. It is one of the most important problems for enterprises.

Results of long standing research of this problem at many machine-building enterprises of Kherson region are given in this monograph. The monograph describes also certain methodical recommendations as for target overheads management using tools of balanced indicators system. Theoretical aspects of expenses management are considered in the given work detailed. The latest practical findings in the field of expenses management as management native so foreign enterprises are analyzed too. The monograph investigates evolution of overheads management system at enterprises.

The content of the given monograph will be useful as for teachers, post-graduate students and students so for specialists of enterprises.

ISBN 978-966-930-003-4

© Живець А.М., 2015

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1 МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ	7
1.1. Застосування теорії витрат в управлінні ефективністю промислового виробництва	7
1.2. Основні методи управління витратами на промислових підприємствах	22
1.3. Сучасні тенденції розвитку теорії управління ресурсоспоживанням на промислових підприємствах	53
Висновки.	64
РОЗДІЛ 2 ДОСЛІДЖЕННЯ ПРАКТИКИ І АНАЛІЗ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ФУНКЦІОНАЛЬНО-ІНФРАСТРУКТУРНИХ ПІДРОЗДІЛІВ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ	66
2.1. Характеристика факторів, які визначають тенденції розвитку систем управління витратами на промислових підприємствах	66
2.2. Аналіз практики і проблем управління витратами функціонально- інфраструктурних підрозділів на машинобудівних підприємствах	88
2.3. Дослідження методів управління витратами функціонально- інфраструктурних підрозділів на машинобудівних підприємствах	126
Висновки.	142
РОЗДІЛ 3 ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ФУНКЦІОНАЛЬНО-ІНФРАСТРУКТУРНИХ ПІДРОЗДІЛІВ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ	146
3.1. Інтеграція збалансованої системи показників з системою планування діяльності та ресурсоспоживання функціонально- інфраструктурних підрозділів підприємств	146
3.2. Вдосконалення управління ресурсоспоживанням функціонально- інфраструктурних підрозділів на основі впровадження збалансованої системи показників	171

3.3. Впровадження бюджетування стратегічних заходів збалансованої системи показників функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств	186
Висновки.....	203
ВИСНОВКИ.....	206
ДОДАТКИ.....	209
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	253

ВСТУП

Актуальним завданням економічного розвитку країни в умовах нестабільної ринкової економіки є зростання конкурентоспроможності продукції машинобудівних підприємств на основі вдосконалення принципів і практики управління основними і накладними витратами. В умовах ринкової економіки визначення стратегії і тактики управлінських рішень необхідно пов'язувати з аналізом і управлінням витратами в цілому. Невідповідність методів управління витратами підприємств сучасному стану ринкових стосунків у країні та помилки в оцінці параметрів ресурсозабезпечення діяльності функціонально-інфраструктурних підрозділів знижують конкурентоспроможність вітчизняних підприємств на світових ринках. У цьому сенсі ефективне управління витратами є основним інструментом поліпшення економічної діяльності підприємства.

Для дослідження проблеми раціонального управління витратами промислових підприємств автор аналізував як вітчизняний, так і зарубіжний досвід. Проблема планування і регулювання витрат, зокрема, були присвячені дослідження таких вчених, як Андерсон Х., Вуд Ф., Друрі К., Ентоні Р.М., Колдуел Дж., Нагель К., Нідлз Б., Ріс Дж., Сатубалдін С., Сігел Дж., Соколов Ю.М., Фостер Дж., Фрідман П., Хорнгрен Ч.Т., Шим Дж. та ін. Серед сучасних вітчизняних дослідників цієї проблеми слід відзначити Голова С.Ф., Орлова О.О., Кміть В.М., Радецьку Л.П., Мниха Є., Цал-Цалко Ю.С., Нападовську Л.В, Череп А.В., Собка В. та ін.

Дослідження досвіду управління витратами на підприємствах, а також наукових літературних джерел з даної проблеми показує, що вектор розвитку методів управління витратами та підвищення їх впливу на ефективність діяльності підприємств в сучасних ринкових умовах зміщується у бік цільового планування цих витрат, оптимізації витрат на утримання заводської інфраструктури за допомогою механізму аутсорсингу.

Нагальна потреба підприємств у ефективному управлінні витратами за ринкових умов зумовила необхідність теоретичного обґрунтування і розробки методики цільового управління витратами,

у тому числі і з використанням збалансованої системи показників (ЗСП), що і показано в третьому розділі монографії.

Для досягнення поставленої мети вирішено такі задачі:

- визначена сутність сучасного управління витратами підприємств в ринкових умовах;
- проведено порівняльний аналіз методів управління витратами на підприємствах, які застосовуються у вітчизняній і зарубіжній практиці;
- здійснено дослідження стану управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів на вітчизняних машинобудівних підприємствах і впливу зростання операційних витрат на ефективність роботи підприємств;
- визначено ефективні напрями вдосконалення методів управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів на машинобудівних підприємствах;
- досліджено можливість вдосконалення системи управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств на основі їх цільового планування з застосуванням збалансованої системи показників;
- запропоновано методику цільового управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств на основі застосування збалансованої системи показників.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що розроблено рекомендації і заходи щодо вдосконалення управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів машинобудівних підприємств.

РОЗДІЛ 1

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Застосування теорії витрат в управлінні ефективністю промислового виробництва

Перехід до ринкових методів господарювання вимагає корінної перебудови моделей управління витратами на підприємствах. Колишні підходи до управління виробничими витратами відображали цільові установки адміністративно-командної економіки на загальну зайнятість населення країни незалежно від витрат, які ніяк не співвідносилися з об'єктивними критеріями ефективності. Тому зараз є початкова потреба змінити відношення фахівців до ролі витрат у забезпеченні ефективності діяльності підприємств.

Якщо в умовах централізованого управління економікою контроль витрат здійснювався в основному для цілей державного централізованого ціноутворення, тобто реальні стимули для їх зниження були відсутні, то в даний час рівень витрат підприємств стає важливим фактором у конкурентній боротьбі. Насамперед тому, що кількість товару, яке підприємство може запропонувати на ринку, залежить від ціни, за якою товар буде продаватися, а основу ціни становлять витрати на його виробництво. Таким чином, зниження витрат дозволяє збільшити об'єми та підвищити ефективність виробництва.

Основна функція витрат виробництва підприємств полягає у покритті витрачених у процесі виробництва засобів виробництва і коштів на оплату праці робочої сили. Виконуючи функції вартісного інструмента, витрати виробництва характеризують ці дві частини вартості ($c + v$), які відокремлюються в ході безперервного процесу від загальної величини вартості для здійснення нової стадії виробництва. В умовах розвитку ринкових відносин ця функція витрат виробництва зберігається, тому що процес відтворення неможливий без поновлення його елементів: робочої сили, засобів праці і предметів праці.

Величина витрат підприємства, яка виражена в різних показниках собівартості, залежить від характеру виробничого процесу, відображає зусилля підприємства на пошук резервів росту ефективності виробництва. Від зниження витрат залежать темпи розширеного відтворення виробництва, тому що при цьому підвищується прибуток і рентабельність підприємства, а також збільшується можливість фінансування його розвитку.

Собівартість продукції відноситься до числа економічних категорій, які синтезують всі аспекти управлінських рішень, форми організації виробництва та праці, рівень спеціалізації і управління підприємства, стан виробництва, закупівлю ресурсів і продаж випущеної продукції, у ній знаходять відображення якісні зміни в техніці, технології, організації праці і виробництва, тобто результати діяльності всієї виробничої системи.

Таким чином, зниження собівартості важливе і в умовах ринку є для підприємств найбільш вигідним напрямком інвестицій.

Вдосконалення систем управління витратами в умовах формування ринкових відносин на різних підприємствах відбувається нерівномірно. Темпи і масштаби такого вдосконалення, на думку Н.В. Моргунової, визначаються трьома факторами: загальносвітовими тенденціями економічного розвитку, змінами в середовищі функціонування промислових підприємств та рівнем розвитку інформаційних систем [1, с. 7].

У табл. 1.1 показані основні відмінності в управлінні витратами в плановій (витратній) і ринковій економіках.

Масштаб перетворень, пов'язаних з переходом до ринкової економіки, підсилює важливість впровадження адекватного внутрішньогосподарського механізму управління витратами.

Формування прогресивних моделей управління витратами на підприємствах стримується нерозв'язаністю окремих базових проблем теорії витрат.

Одна з таких проблем, на думку автора – це велика кількість існуючих класифікацій витрат. Дослідження економічної літератури свідчить, що витрати - поняття, яке не має загальноприйнятого визначення.

Таблиця 1.1

**Принципи управління витратами в плановій,
витратній і ринковій економіках**

Планова економіка (витратна)	Ринкова економіка (відкрита)
Рівень державного регулювання	
Склад завдань і методології планування, обліку і економічного аналізу визначені державою, підтримуються директивним наданням відповідної планової і звітної документації у вищі органи. Виробнича програма, ціни, плановий рівень рентабельності продукції затверджуються вищестоящою організацією. Ціни затверджуються вищестоящими організаціями.	Склад завдань визначається підприємством самостійно; методологія планування носить рекомендаційний характер. Методологія управлінського обліку повністю визначається організацією. Повна свобода підприємств у виборі асортиментів, управлінні виробничою програми. Регулювання цін через обмеження рентабельності або верхнього рівня цін за обмеженим колом товарів.
Фіксовані державою постачальники і споживачі.	Вільний вибір постачальників і ринків збуту.
Цілі, завдання і умови управління витратами	
Приховування резервів. Ціна визначається на основі витрат. Директивно заданий асортимент, директивна спеціалізація.	Пошук, мобілізація резервів. Цільовий рівень витрат визначається на основі ринкової ціни. Гнучка асортиментна політика, диверсифікованість.
Планування собівартості	
До початку планового періоду. За затвердженими нормами і нормативами. За затвердженою методикою (склад витрат). Для цілей звітності.	Протягом планового періоду з багаторазовим перерахуванням на момент реалізації (розрахункова, фактична собівартість). За даними про фактичні витрати в попередньому періоді. По сформованій (спрощеній) схемі. Для прийняття рішень.
Аналіз витрат	
За відхиленнями фактичних значень від планового рівня. За відхиленнями від відповідного періоду в минулому. За питомими показниками.	Стратегічний, поточний, оперативний аналіз у порівнянні з даними конкурентів. Акцент на зіставленні з нормативним рівнем витрат. Різноманітна система вимірників витрат для різних цілей.
Прогноз витрат	
Екстраполяція.	На основі аналізу середовища функціонування підприємства.

Більшість вчених-економістів вважають, що витрати – це ресурси, які споживаються в процесі виробництва (зберігання,

транспортування) заради одержання продуктів цього виробництва [2, с. 61]. Тим самим, більшість авторів включають у предмет дослідження тільки поточні витрати.

В практиці господарської діяльності витрати підприємств приймають форму собівартості, тобто грошових витрат, необхідних для відшкодування зносу основних фондів, спожитих оборотних коштів і витрат на заробітну плату робітникам та службовцям, пов'язаних з виготовленням продукції, організацією і управлінням виробництвом, а також витрат на реалізацію продукції. Собівартість є вартісною категорією, у грошовій формі вона виражає витрати конкретних підприємств на виробництво і реалізацію продукції, що становить частину вартості продукції, яка включає витрати підприємства на спожиті засоби виробництва та оплату праці. При цьому слід відмітити той факт, що вартість витрачених засобів виробництва знаходить своє відображення в собівартості через ціни на устаткування, паливо, матеріали та ін., які можуть відхилитися від вартості. Оплата праці працівників, яка включається до собівартості продукції, також не завжди збігається з вартістю, яка створена необхідною працею. В економіко-математичних моделях собівартість часто виступає як мінімальний критерій оптимальності.

У західній економічній літературі [3, с. 11], як показують дослідження автора, розрізняють два підходи до визначення витрат: з погляду платежів і вартості. Дані підходи не знайшли поки відображення у вітчизняній економічній літературі і практиці. Прихильники обох підходів під витратами розуміють усе, що споживається підприємством для виробництва продукції, підвищення ефективності його роботи та підтримки його готовності до експлуатації. Розходження базуються на трактуванні поняття «споживання». Прихильники першого підходу до терміну «споживання» включають тільки блага, які споживаються у виробничому процесі, тобто витрати - це грошові витрати за придбані і спожиті блага (матеріали, товари), а також грошові витрати на створення нових запасів сировини і товарів. Звідси назва даного підходу - «платіжний». Його прихильники розглядають споживання як втрату платіжних коштів (грошей), яка виплачена або буде

виплачуватись за спожиті товари. Підприємницька діяльність починається з авансування грошей і закінчується їх одержанням. Тим самим грошовий дохід для підприємства є основним, а тому рух грошей – це вирішальний аспект ефективності виробництва. Виходячи з цього прихильники першого підходу вважають, що розрахунок величини витрат повинен бути частиною розрахунків капіталу (вартості підприємства), який включає тільки грошові суми, а не товари і матеріали. Вони розуміють під витратами певні платежі, причому платежі «некомпенсовані», тобто не врівноважені процентними і іншими надходженнями від наданих кредитів. Таким чином, витрати дорівнюють сумі сплачених підприємством грошей, тобто сумі здійснених платежів за фактори виробництва. Дана концепція є орієнтованою на ринок поставок ресурсів. На думку автора, у вітчизняній літературі даній концепції майже повністю відповідає поняття бухгалтерських витрат [4, с. 15, 5, с. 189, 6, с. 262, 7, с. 11].

Прихильники вартісного підходу розуміють під витратами користь, яка досягається в наслідок споживання матеріальних благ. Розрахунок витрат тоді ґрунтується на оцінці кількості спожитих товарів і послуг, а також вартісній оцінці споживання. Витрати, на їх думку, - це виражені у вартісній формі відповідні товари і послуги, які споживаються при виробництві продукції. Сутність витрат виражає категорія «втраченої» (альтернативної) вартості товарів. Однак, це не означає, що кількісні обсяги спожитих благ (ресурсів) не визначаються. Тільки після такого визначення відбувається вартісна оцінка їх споживання. Вартісний підхід до сутності витрат базується на розподільній функції витрат, в основі якої лежить принцип споживання ресурсів тільки відповідно до виробничих цілей підприємства. Інформація про величину витрат допомагає визначити оптимальний розмір споживання ресурсів. При цьому в окремих випадках ефект їх споживання може залежати від конкретної ситуації, в інших - від цілей підприємства. У такому випадку, на думку автора, можливе застосування моделей теорії рішень.

В умовах ринкової економіки можливе застосування обох підходів до визначення витрат. Однак вони припускають

застосування різних методів планування. Підхід, заснований на витратах, асоційованих із платежами, відповідає сучасній концепції щодо функціонування підприємства. Він вимагає одночасного планування всіх сфер діяльності підприємства і не враховує реальної виробничої ситуації під час планування, а саме різні можливості використання ресурсів у підрозділах і можливе переплетення різних сфер діяльності підприємства. Для його реалізації необхідна концентрація управлінських рішень, тобто централізація управління підприємством.

В свою чергу, вартісний підхід до визначення витрат опирається на індивідуальну виробничу ситуацію, враховує внутрішні і зовнішні для підприємства фактори впливу. Такий підхід враховує дефіцит окремих факторів виробництва, у той час як корисні витрати, виходячи з потокової концепції, виступають не як витрати, а як складова частина прибутку. При вартісному підході можливі децентралізовані рішення.

За нашими дослідженнями найбільш поширений та іманентний для теперішнього часу вартісний підхід, який припускає під витратами таке споживання товарів для виготовлення продукції та збільшення результатів виробництва і підтримки підприємства в працездатному стані, яке сприяє підвищенню результативності роботи підприємства. «Витрати є показник минулої або майбутньої здатності поступитися економічними ресурсами в інтересах досягнення певної мети» [8, с. 7].

На думку автора, ще одна невирішена проблема теорії витрат – велика кількість підходів до їх класифікації. В залежності від конкретних завдань аналізу, обліку і планування витрат виникає необхідність їх групування за певними класифікаційними ознаками. Класифікація витрат сприяє обґрунтованому прийняттю управлінських рішень, так як керівнику потрібно знати, які витрати та вигоди кожне з них спричинить. Крім того класифікація витрат дозволяє визначити роль витрат у процесі управління ними. Наші дослідження показують, що в економічній літературі пропонується безліч класифікацій витрат. Порівняємо точки зору окремих зарубіжних, українських та російських вчених-економістів (табл. 1.2).

Порівняльний аналіз показує, що найважливішими напрямками групування витрат, які використовуються на підприємствах, є групування за економічними елементами та статтями калькуляції. Так, С.А. Ніколаєва підкреслює єдність класифікації витрат за елементами для всіх галузей економіки, що є істотною перевагою російського обліку перед зарубіжним [9, с. 25]. Кожне зарубіжне підприємство має право розробляти і використовувати для управління витратами свою номенклатуру витрат. Відмітна риса таких класифікацій - їх умовність, спрощеність, змішаність різних ознак групування витрат, заміна одного поняття іншим, що пояснюється прагматизмом зарубіжного обліку та створенням умов для зручності практичного їх застосування. Наочно такі зміни в підходах до класифікації можна бачити в еволюції поглядів В.Ф. Палія [10, с. 86-91, 11, с. 110-113].

С.Ф. Голов вважає, що класифікація витрат дуже важлива для розуміння того, як ними управляти. Він вирізняє три напрями класифікації витрат, в основу якої покладено принцип: різні витрати для різних цілей [12, с. 59].

На думку Данілочкіної Н.Г., мета класифікації витрат - виділити із загальної маси витрат релевантну частину, на яку можна вплинути в даний момент часу. Тому класифікація повинна бути взаємозв'язана зі специфікою конкретних завдань [13, с. 25]. При цьому релевантними (істотними,) можна вважати тільки майбутні витрати, які зміняться в результаті прийнятого рішення. При визначенні релевантних витрат враховують безповоротні витрати. Безповоротні - витрати минулих періодів, які не є істотними для прийняття управлінських рішень.

Альтернативні витрати – це витрати, що передбачалися кращим альтернативним (не використаним) варіантом витрат [15, с. 236].

Необхідність у класифікації витрат за ступенем їх регулювання, на думку Данілочкіної Н.Г., пов'язана із завданням виявлення релевантних витрат [13, с. 35]. Але поки що єдиної методики такого аналізу немає.

Як показують дослідження автора, ступінь регулювання витрат для підприємства завжди носить суб'єктивний характер.

Таблиця 1.2

Класифікація витрат*

Класифікаційна ознака	Види витрат	Шим Д., Сигел Д. [8, с. 15-16]	Голов С.Ф. [12, с.59-70]	Данілочкіна Н.Г [13, с. 26]	Палій В.Ф, [10, с. 92]	Ніколаєва С.А. [9, с. 25]	Череп А.В. [14, с. 91-94]
1. Роль у системі управління (стосовно виробничого процесу)	- виробничі	х	х		х	х	х
	- невиробничі	х	х		х	х	на обслу- говування виробництв
2. Ступінь відстеження витрат (можливість віднесення на конкретний об'єкт калькуляції)	- прямі	х	х	х	х	х	х
	- непрямі	х	х	х	накладні	х	х
3. Час дебетування відносно надходження від реалізації	- витрати, що включаються у виробничу собівартість	х			дискреційні		
	- витрати періоду		х				
	- змінні	х	х	х	х	х	х
4. Динаміка щодо обсягу випуску	- постійні	х	х	х	х	х	х
	- змішані	х		х	х		
	- повні	х			загальні		
5. Ступінь усереднення витрат	- витрати, що включаються в питому собівартість	х		х	х		х

Продовж. табл. 1.2

	- регульовані, частково регульовані (довільні) і нерегульовані (задані) - нормативні	x	контрольовані	x	контрольовані		
6. Значимість для планування, контролю та прийняття рішень	- витрати минулого періоду - виплати готівкою - значимі витрати (майбутнього періоду)	x x x	неконтрольовані	x x	неконтрольовані	x x	
7. За періодичністю вкладень	- поточні - одноразові				x x		
8. За часом визначення	- планові				x		
9. За складом	- одноелементні (прості) - комплексні						x x
10. Стосовно технологічного процесу	- основні - накладні				x x	x x	x x
11. За економічними елементами (видами витрат)	- економічні елементи витрат				x		x
12. За статтями собівартості (місяцям виникнення, центрам, зонам відповідальності)	- статті калькуляції собівартості				x		x

* - розробка автора

Крім того, така класифікація дозволяє зрозуміти: хто і наскільки сильно може впливати на витрати, але не вказує на методи регулювання витрат. Ступінь регулювання витрат залежить від:

- тривалості періоду часу (у довгостроковому періоді з'являється можливість впливати на витрати, які вважаються в короткостроковому періоді заданими);

- повноважень особи, яка приймає рішення.

Класифікація витрат за ступенем регулювання, запропонована Данілочкіною Н.Г., представлена в табл. 1.3 [13, с. 35].

Таблиця 1.3

Класифікацій витрат за ступенем регулювання

Група	Опис	Приклад	Часовий обрій
1. Повністю регульовані	відображають чіткий (функціональний) взаємозв'язок між входом і виходом	основні матеріали	короткостроковий період
2. Частково регульовані (довільні)	- відсутній твердий причинно-наслідковий зв'язок між входом і виходом (кореляційна залежність) - виникають у результаті періодично (наприклад, щорічно) прийнятих рішень	реклама	більш тривалий період
3. Слабко регульовані витрати (задані)	виникають як результат володіння довгостроковими активами	будівництво нового цеху	самий тривалий період

Ступінь регулювання витрат корелює з функціональним розподілом праці, при якому виникають потреби в певних ресурсах (рис. 1.1) [13, с. 36].

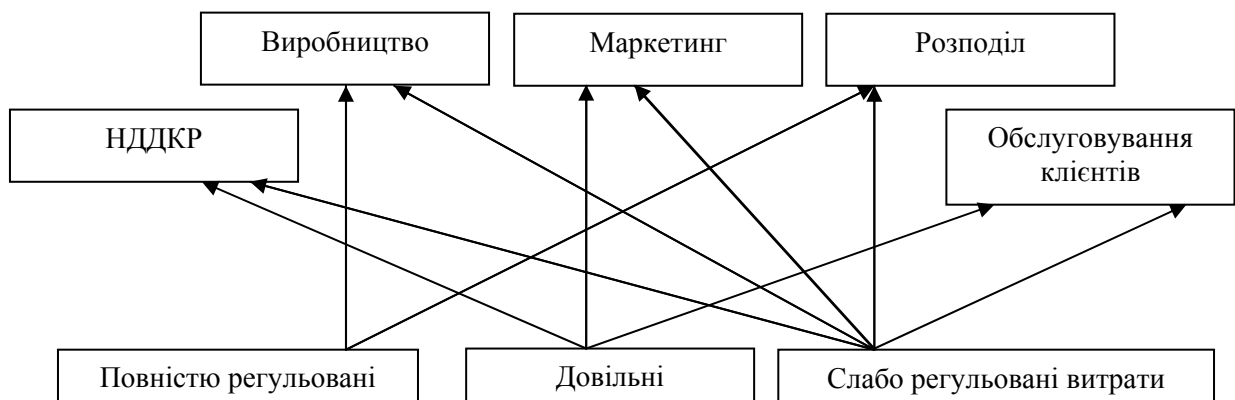


Рис. 1.1. Функціональні області виникнення витрат різних груп регулювання

Для підприємства, яке працює в умовах ринкової економіки, досить поширені постійні зміни обсягу продажів і обсягу виробництва продукції, що впливає на коливання рівня завантаження виробничих потужностей. Тому в зарубіжному управлінському обліку існує класифікація витрат на постійні і змінні. Таке групування існує і на вітчизняних підприємствах.

За всіма досліджуваними класифікаціями витрати стосовно технологічного процесу поділяються на основні (прямі матеріальні витрати, основна заробітна плата робітників) та накладні.

До накладних витрат промислового підприємства належать витрати, які неможливо безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат економічно доцільними шляхом, а саме: витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, загальновиробничі, загальногосподарські та позавиробничі витрати [14, с. 160]. Значну частину накладних витрат підприємства складають витрати обслуговуючих цехів та витрат функціонально-інфраструктурних відділів, як-то: планово-виробничий відділ, планово-диспетчерський відділ, планово-економічний відділ, фінансовий відділ, відділ бухгалтерського обліку та звітності, відділ організації праці та заробітної плати, відділ головного конструктора, відділ головного технолога, відділ механізації та автоматизації виробничих процесів, відділ автоматизованих систем управління, відділ головного механіка, відділ головного енергетика, відділ матеріально-технічного забезпечення, відділ капітального будівництва та ремонту, відділ головного метролога, відділ маркетингу, відділ збуту тощо (рис. 1.2) [16, с. 337, 17, с. 205, 18, с. 446-449, 19, с. 56, 20, с. 212].

Накладні витрати у структурі собівартості товарної продукції займають значну частку. Результати проведеного автором аналізу показують, що за останні 15 років на вітчизняних машинобудівних підприємствах накладні витрати в структурі собівартості товарної продукції виросли в 2-4 рази (рис. 1.3). Ці витрати, як правило, слабо нормовані, плановані, контрольовані і керовані. Вони стали в значній мірі впливати на ціну продукції підприємства і на його прибуток. В умовах розвитку ринкової конкуренції ця проблема стає особливо актуальною.

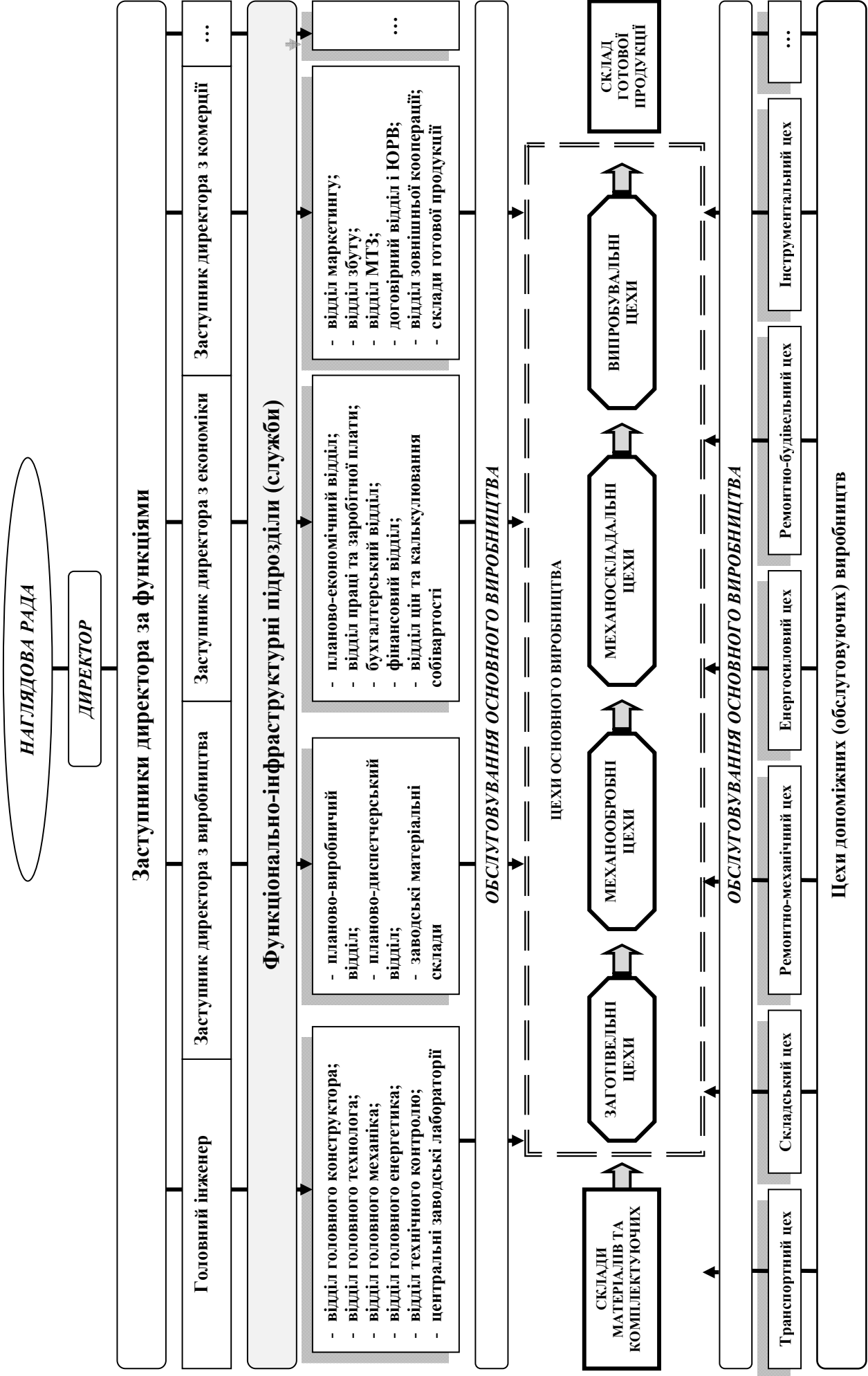


Рис. 1.2. Організація обслуговування основного виробництва функціонально-інфраструктурними підрозділами підприємства

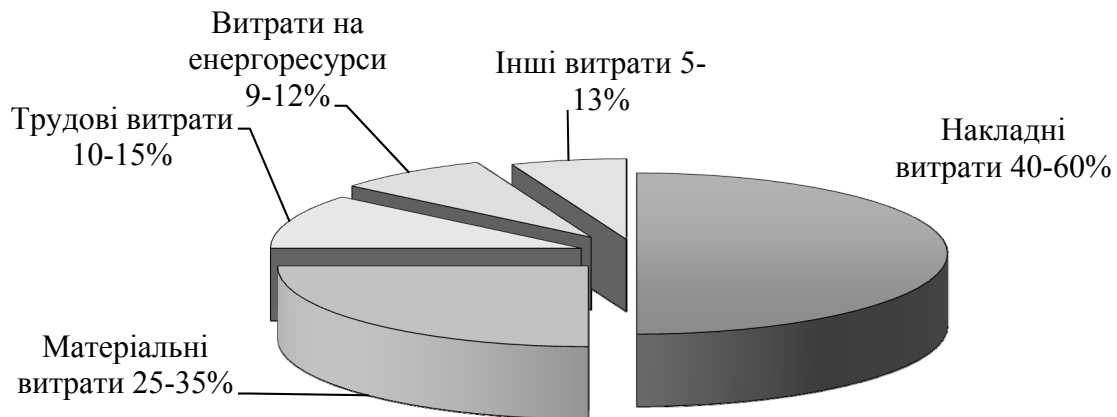


Рис. 1.3. Структура собівартості товарної продукції групи машинобудівних підприємств Херсонщини станом на 2012 рік

Внаслідок реформування системи бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств суттєво змінено формування та списання накладних витрат промислових підприємств. Слід зауважити, що раніше склад накладних витрат визначався Типовим положенням з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 473 [21], то з 2000 р., згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», їх перелік і склад встановлюються підприємством самостійно [14, с. 161].

Практично всі досліджувані класифікації ділять витрати на прямі і непрямі, виходячи з можливості простежити за їх рухом до конкретного об'єкта калькуляції. Однак такий розподіл має відносний характер, неоднаковий для різних галузей промисловості і може використовуватися на практиці тільки в конкретних умовах кожного підприємства. Якщо в цеху випускається один продукт, то не тільки витрати сировини, але й витрати на утримання і експлуатацію устаткування та цехові витрати будуть прямими. У виробництвах, де виготовляється кілька виробів, перші можна віднести до прямих витрат, а другі - до непрямих. У комплексних виробництвах, де з однієї ж самої сировини в ході єдиного технологічного процесу виготовляється кілька видів продукції, за умовами організації

виробництва вже неможливо встановити прямий облік окремих витрат.

У сукупних витратах, як показують наші дослідження, має місце тенденція зниження частки витрат, здійснюваних у виробничій сфері і зростає значення сфер, де виникають непрямі витрати: області розробки, конструювання, підготовки виробництва, збуту, управління. Оскільки в основному це витрати на погодинну заробітну плату, їх традиційно включають до складу постійних.

В управлінській практиці, як правило, актуальними для прийняття рішень є нормативні витрати і витрати приросту. Нормативними є заздалегідь встановлені витрати, які виступають як показники, яких потрібно дотримувати [8, с. 23] тобто, які служать цільовим рівнем витрат і основою для їх порівняння [11, с. 116]. Сучасна господарська практика базується, в основному, на використанні індивідуальних для кожного підприємства нормативів. Але тут ми відмічаємо слідуєчу проблему – це відсутність систематизованих практичних методик з їх визначення. В основі розрахунку таких методик повинна лежати сукупність виробничих факторів, необхідних для ефективного виробництва.

Витрати приросту представляють змінні витрати на виготовлення і відвантаження товарів, а також всі витрати, які простежуються відносно продуктів виробництва. Витрати приросту можуть використовуватися як показник оцінювання діяльності підприємства, або як засіб вибору між альтернативами діяльності.

Велика кількість існуючих в даний час класифікацій витрат не дозволяє, за нашим переконанням, однозначно вибрати найбільш значимі типові класифікаційні ознаки і на їх основі визначити загальноприйнятні напрямки формування норм і нормативів. Для досягнення цієї цілі ми проаналізували існуючі підходи до змісту теорії витрат.

В 30-х роках ХХ ст. розроблено теорію виробництва [22, с. 20]. Ця теорія ґрунтується на дослідженні взаємозв'язку між споживанням виробничих ресурсів та кількістю випущеної продукції. Оскільки існує кілька варіантів організації виробництва в економічній літературі запропоновано ряд виробничих функцій, які описують

взаємозалежність між витратами виробництва та обсягами випущеної продукції і дають можливість визначити, при якому сполученні факторів виробництва буде забезпечено найбільший випуск продукції. Проте виробничі функції не дозволяють встановити, яка із комбінацій є найефективнішою для підприємства, якщо певний обсяг продукції може випускатись при різних комбінаціях одних і тих же факторів. Звідси вдосконалення системи управління витратами можливе тільки на основі використання базових принципів теорії витрат, яка відображає залежність використаних ресурсів (факторів виробництва) від різних параметрів. Якщо розглядати виробництво як систему, то витрати є її входами, а результати (продукти, ефект) - виходами, тобто процес виробництва виступає як перетворення витрат ресурсів в результат. Таким чином, у зазначеній теорії під витратами розуміють результат споживання виробничих факторів у певній кількості та цінах [23, с. 44-50].

В основі теорії витрат міститься функція витрат [2, с. 22]:

$$B = X_1q_1 + X_2q_2 + \dots + X_nq_n, \quad (1.1)$$

де B – сукупні витрати;

X - обсяг споживання i -го фактору виробництва;

q – ціна i -го фактору виробництва;

Функція витрат є економіко-математичним рівнянням, що пов'язує змінні величини обсягів випуску продукції з величиною витрат факторів виробництва (ресурсів). Якщо різні обсяги випущеної продукції позначити через K_j , то функція витрат матиме вигляд [24, с. 76]:

$$X = f(K_1, K_2, \dots, K_n), \quad (1.2)$$

Теорія витрат перебуває в тісному зв'язку з теорією виробництва, тому що кількість застосовуваних факторів (x) прямо або непрямо залежить від обсягу випуску продукції. Проте теорія витрат є основою теорії рішень і використовується для управління підприємством, яке спрямоване на досягнення певних цілей.

Сьогодні у сучасній економічній літературі виділяють такі методи побудови функції витрат: аналіз розрахунків; вищої-нижчої точки (аналіз обсягів діяльності); технологічний аналіз; метод

візуальних пристосувань; найменших квадратів [25, 26, 27]. Можна виділити наступні етапи формування функції витрат [26, с. 900]:

- вибір змінної (витрат), яку необхідно спрогнозувати;
- вибір чинників витрат;
- збір даних про залежну змінну та чинники витрат;
- графічне відображення результатів спостереження;
- визначення рівняння функції витрат;
- тестування функції витрат на достовірність.

При побудові функції витрат, якщо діяльність підприємства систематично повторюється, варто враховувати ефект «кривої досвіду»: при повторному виконанні завдань працівники краще розуміють зміст роботи і, відтак, витрачають менше часу на виготовлення наступної одиниці продукту. Крива досвіду описує збільшення продуктивності праці в процесі збільшення обсягу виробництва і означає зниження витрат.

Таким чином, за переконанням автора, основою теорії витрат є дослідження функції витрат, яка описує зв'язок між випуском продукції і мінімально можливими витратами, необхідними для його забезпечення.

За висновком автора, основні принципи теорії витрат, які відображають механізм залежності між різними видами витрат і обсягом випущеної продукції (результатом виробництва), мають безсумнівне практичне значення і повинні бути використані при розробці системи оцінки нормативів витрат.

1.2. Основні методи управління витратами на промислових підприємствах

Ефективність діяльності підприємства можна оцінити, зіставляючи ефект від результатів його діяльності, виражений насамперед в економічних категоріях (виручка, прибуток) і витрати, які супроводжують і забезпечують одержання цього результату. Управління витратами, таким чином, є інструментом, за допомогою якого підприємство прагне поліпшити свої економічні показники і насамперед максимізувати прибуток. Сучасні принципи управління витратами припускають не тільки зниження витрат на виробництво

продукції або надання послуг, але і більш комплексний вплив на діяльність підприємства, спрямований на поліпшення його положення на ринку і одержання високих економічних результатів [28, с. 8]. Розглянемо особливості різних методів управління витратами на підприємствах, які напрацьовані в світовій практиці.

Метод «стандарт-кост». На сучасному етапі розвитку ринкової економіки управління підприємством базується на інформації про витрати і фінансові результати його діяльності. Одним з ефективних інструментів в управлінні витратами підприємства є система обліку «стандарт-кост», яка пов'язана з обліком і контролем витрат шляхом зіставлення їх із заданими нормами і нормативами.

На початку ХХ століття у США Ф. Тейлором, Г. Емерсоном був запропонований метод нормативного визначення витрат. Перші згадування про систему «стандарт-кост» зустрічаються у книзі Г. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати», який запропонував замінити фактичну собівартість на доцільну. Він пропонував при вимірі продуктивності користуватися відношенням фактичних витрат до стандартних [29, с. 138]. При цьому стандартні витрати повинні бути менше фактичних. Слідом за Г. Емерсоном і Г. Гант запропонував розрізняти природні (стандартні) і непродуктивні витрати. За Г. Гантом всі витрати, що перевищують встановлені норми, повинні відноситися за рахунок осіб, які їх допустили, і не включатися в рахунки витрат.

Найбільш повно система нормативного визначення витрат вперше була описана у Ч. Гаррисона. У його роботах були виділені наступні основні положення: співвіднесення витрат зі стандартами; розкладання виявлених відхилень від стандартів за факторами, які їх спричинили. На нашу думку, ця система спрямована, насамперед, на контроль за використанням прямих витрат виробництва. Відповідно до принципів «стандарт-кост» потрібно попередньо визначити норми за статтями витрат, а після приводити фактичні витрати у відповідність зі стандартними. При цьому відхилення між фактичними і нормативними витратами списуються не на витрати виробництва, а на фінансові результати підприємства. Аналіз відхилень від встановлених стандартних норм витрат дозволяє

проводити модернізацію виробництва і управління на підприємстві з метою недопущення цих відхилень при виробництві продукції.

На практиці нормативи прямих витрат найчастіше встановлюють з розрахунку на один виріб.

Для обліку накладних витрат найчастіше використовують змінні стандарти і кошториси, які розроблені на основі кошторисних ставок за певний період, виходячи із планованого обсягу продукції. Стандарти накладних витрат наводяться у вартісному вираженні.

Однією із проблем, яка виникає при реалізації цієї методики, на нашу думку, є визначення нормативів і норм для кожної категорії витрат. Крім того, при наявності широкої номенклатури постійно змінної відповідно до різних замовлень продукції, визначення стандартів за кожним видом витрат є досить трудомісткою процедурою.

Іншою проблемою реалізації «стандарт-кост» є необхідність контролю за виявленням відхилень від встановлених нормативів, що в деяких випадках поєднано з великими організаційними і технічними труднощами.

На основі «стандарт-кост» в 30-их роках ХХ століття вчені-економісти М.Х. Жебрак і Є.Г. Ліберман розробили нормативний метод обліку витрат. Подальший розвиток цей метод одержав у роботах А.Ф. Аксененко, І.А. Басманова, П.С. Безруких, А.А. Додонова, В.Б. Івашкевича, Н.П. Кондракова, А.Ш. Маргуліса, І.С. Мацкевичюса, П.П. Новиченко, В.Д. Новодворської, В.Ф. Палія, В.І. Петрової, С.С. Сатубалдіна, А.Д. Шеремета та інших [30, с. 35].

Однак, потрібно відмітити, що нормативний метод має ряд відмінностей від методу «стандарт-кост». При нормативному методі існує процедура окремого обліку змін самих норм витрат. При виникненні відхилень стандартні норми можуть бути обґрунтовано змінені після ретельного вивчення причин появи відхилень. Крім того, система нормативного обліку ускладнює розробку і обґрунтування цін продажу на вироби, тому що система націлена на виробництво і не торкається процесу реалізації.

Таким чином, ми констатуємо, що нормативний метод обліку витрат і система «стандарт-кост» не є рівнозначними поняттями

незважаючи на те, що в основі обох методик лежать принципи, які пов'язані із встановленням і контролем нормативів, а також виявленням і обліком відхилень у процесі управління виробництвом з метою підвищення його ефективності.

Слід відмітити, що система нормативного обліку вже півстоліття досить широко використовується на промислових підприємствах, в тому числі на машинобудівних підприємствах. Це пояснюється тим, що основна діяльність підрозділів цих підприємств складається із сукупності однакових або повторюваних операцій. Крім того, на машинобудівних підприємствах важливу роль грають контроль і аналіз даних про фактичні витрати і непродуктивні витрати, а також у зв'язку зі складністю технологічних процесів потрібне підвищення вірогідності, точності і оперативності обліку витрат. Хоча тут є досить істотний складний момент - правильно вибрати показники для стандартизації.

Ми дослідили та відмічаємо, що з моменту виникнення метод обліку і управління витратами «стандарт-кост» успішно розвивався і зараз широко використовується багатьма провідними фірмами країн з розвинутою ринковою економікою [31, с. 15].

Метод «директ-костинг». Іншим широко використовуваним у зарубіжній практиці методом обліку і управління витратами на підприємстві є «директ-костинг». В основі цього методу лежить маржинальний підхід розгляду витрат підприємства, в основі якого лежить чіткий розподіл витрат на прямі і непрямі, основні і накладні, постійні і змінні, виробничі та періодичні [32, с. 27].

Основним принципом «директ-костингу» є розподіл витрат на постійні і змінні в залежності від зміни обсягів виробництва. Собівартість продукції при цьому планується і враховується тільки в частині змінних витрат. Різниця між виручкою від продажу продукції і змінними витратами являє собою маржинальний дохід. При цій системі постійні витрати в розрахунок собівартості продукції не включають і списують безпосередньо на зменшення прибутку підприємства [33, с. 78-79].

Слід відмітити, що до характерних рис «директ-костингу» відносять постійну спрямованість обліку в першу чергу на

визначення маржинального доходу, облік постійних витрат в цілому по підприємству і їх віднесення на зменшення операційного прибутку для визначення кінцевого фінансового результату. Крім того, «директ-костинг» містить у собі визначення маржинального доходу як бази процесу оперативного управління цінами і ціноутворенням, а також облік продукції тільки у розрізі змінних витрат і визначення її виробничої собівартості. При цьому здійснюється визначення взаємозв'язку і взаємозалежності між обсягом продажу, собівартістю та прибутком і встановлення крапки беззбитковості, при якій величина виручки від продажу продукції дорівнює її повній собівартості.

Аналіз економічних і інформаційних джерел показує, що у теперішній час система «директ-костинг» широко поширена у всіх економічно розвинених країнах. У Німеччині і Австрії даний метод одержав найменування «облік часткових витрат» або «облік суми покриття», у Великобританії його називають «обліком маржинальних витрат», у Франції - «маржинальна бухгалтерія» або «маржинальний облік». Основні ідеї цього методу були запропоновані у 1936 р. американським економістом Дж. Гаррисоном, який запропонував урахувати тільки прямі витрати в складі собівартості [29, с. 102]. У вітчизняній літературі цей метод називається «облік обмеженої, неповної або скороченої собівартості» [12, с. 150, 27, с. 106, 29, с. 103].

Як показало наше дослідження, на початку практичного застосування «директ-костингу» в собівартість включалися лише прямі витрати, а всі непрямі витрати списувалися на фінансові результати. Пізніше при використанні «директ-костингу» в собівартість почали включати і змінні непрямі витрати.

На думку фахівців, «директ-костинг» може застосовуватися у двох варіантах: простий «директ-костинг», заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні витрати, і розвинутий «директ-костинг», при якому в собівартість враховуються і прямі постійні витрати на виробництво і реалізацію продукції [9, с. 10].

Ми вважаємо, що основними перевагами системи директ-костинг є наступне: відсутність необхідності виконання складних розрахунків

для розподілу постійних витрат за видами продукції; спрощення розрахунків собівартості продукції через планування і облік собівартості тільки в частині виробничих витрат; можливість визначення крапки беззбитковості; можливість реалізації обґрунтованого вибору між варіантами власного виробництва продукції та її закупівлі на стороні.

Ринок знаходиться в постійній динаміці і важливо мати уявлення, як саме працює в даний момент часу той або інший структурний підрозділ. «Директ-костинг» якраз і дозволяє вирішувати ці дійсно важливі проблеми і управляти підприємством на підставі не прибутку або обороту, а маржинального прибутку.

Як недоліки цієї системи слід відзначити наступне: труднощі при поділі витрат на постійні і змінні, які залежать від тривалості розглянутого періоду часу та від аналізованого діапазону обсягів випуску, а також неможливість визначення повної собівартості.

«Директ-костинг» дозволяє керівництву виявити продукцію з великою рентабельністю, тому що різниця між продажною ціною і сумою змінних витрат не приховується в результаті списання постійних витрат на собівартість окремих виробів. Також забезпечується можливість перебудови виробництва відповідно до змін умов ринку.

Даний метод, на нашу думку, доцільно використовувати на підприємствах із широкою номенклатурою продукції. Його застосування дозволяє оперативно ухвалювати рішення щодо управління витратами, тому що процес обліку фактично зводиться до знаходження змінних витрат, а необхідність розподілу постійних витрат, що є дуже трудомісткою роботою при широкій номенклатурі випущеної продукції, відпадає.

Метод цільового обліку витрат TC (Target costing).

Система цільового управління витратами (ТСМ) включає:

- цільовий облік витрат (метод ТС, або Target costing);
- систему проектування продукту, яка заснована на принципах ТСМ;
- систему управління якістю.

На відміну від більшості методів обліку витрат, Target costing може бути визначений як засіб управління витратами, що застосовується для зниження будь-яких витрат, пов'язаних з продуктом протягом всього його життєвого циклу, за рахунок об'єднання зусиль виробничих, конструкторських, дослідницьких, маркетингових, економічних підрозділів підприємства.

Основу концепції складає зміна погляду на взаємозалежність ціни, прибутку і собівартості. Тобто очікується, що нову продукцію реалізують за ринковою ціною, яка повністю покриє витрати і забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу. Визначаються цільові витрати на продукт за формулою [34, с. 70]:

$$\text{Цільові витрати} = \text{Планова цільова ціна} - \text{Очікуваний цільовий прибуток} \quad (1.3)$$

Важливо відзначити, що метод обліку цільових витрат, на нашу думку, можна застосовувати як до всіх видів виробленої продукції, так і відносно окремих її видів. Накладні витрати відіграють важливу роль при використанні цільового обліку витрат із таких причин:

По-перше, з їх складу виділяються постійні витрати. Постійні накладні витрати беруть участь у визначенні маржинального прибутку, який підраховується за певний плановий період. Він розподіляється між видами продуктів залежно від стадії життєвого циклу, на якій ці продукти знаходяться, та ролі, яку вони відіграють при позиціюванні підприємства на ринку.

По-друге, вони є предметом обговорення на етапі визначення цільових витрат. До можливих шляхів зниження витрат методом ТС відносяться:

- відмова від ряду функціональних можливостей і якісних характеристик продукту, які не потрібні споживачеві. У результаті можуть бути істотно переглянуті експлуатаційні та інші виробничі накладні витрати;
- аналіз всіх видів витрат з метою їх скорочення. Особливу увагу звертають на такі види накладних витрат, як витрати на продаж і експлуатаційні витрати.

Таким чином, ми вважаємо, що додавання або зниження числа функцій продукту викликає відповідну зміну у технології

виробництва: виникає потреба у нових видах устаткування, здійснюється переналагодження машин і устаткування, додаткове навчання персоналу тощо. Всі зміни в технології виробництва збільшують або зменшують виробничі накладні витрати.

По-третє, контроль за накладними витратами здійснюється на останньому етапі реалізації методу ТС.

Так, Ричард С. Чен і Чен Х. Чанг [35] вважають, що дослідження накладних витрат у системі цільового обліку витрат можна розглядати як один із шляхів їх економії. На їх думку, керівники часто приховують втрати під терміном «накладні витрати». Прикладом служать витрати, які виникають через затримки із прийняттям управлінських рішень. Вони збільшують запаси організації та істотно впливають на величину валових витрат.

У четвертих, на етапі скорочення витрат на практиці рекомендується використовувати метод ABC, який базується на концепції управління накладними витратами.

Цільові накладні витрати істотно відрізняються від планових накладних витрат, які розраховуються і відображаються в бюджетах. Причиною є те, що метод ТС відрізняється від інших методів обліку витрат, орієнтованих на розрахунок собівартості, який здійснюється у виробничій бухгалтерії. У рамках даної бухгалтерії визначаються поточні норми і стандарти на матеріали, оплату праці, виробничі накладні витрати. Потім відділ маркетингу розробляє політику просування продукту на ринок, нерідко використовуючи дані про власні витрати. Метод ТС базується на довгостроковому плануванні прибутку. Грунтуючись на вже розробленій політиці просування продукту, визначаються витрати на продукт. Метод ТС використовують такі компанії, як Sony, Toyota, Nissan, Canon, NEC та Olympus.

Метод стратегічного управління витратами SCM (Strategic Cost Management).

Питанням, які присвячені стратегічному обліку витрат, на практиці як правило, приділяється недостатньо уваги. В своїй діяльності підприємства часто зустрічаються із проблемою відсутності стратегічної інформації про витрати. Застосовуючи

методи обліку витрат ABC, «директ-костинг», «стандарт-костинг», підприємства найчастіше не враховують зміни, які відбуваються в навколишньому ринковому середовищі. Цей недолік частково усуває застосування системи SCM.

Система стратегічного управління витратами SCM включає:

- стратегічний облік витрат SC (або метод Strategic costing);
- стратегічний аналіз витрат SCA (Strategic Cost Analysis).

У випадку з SCM основний акцент робиться на вивченні структури витрат підприємства, оскільки це може допомогти при пошуку шляхів досягнення стійкої конкурентної переваги на ринку.

Якщо інші системи управління витратами зосереджують увагу на видах діяльності; процесах постачання, виробництва і продажу; видах продуктів; центрах відповідальності тощо, то система SCM орієнтована на облік факторів, які впливають на величину витрат у довгостроковій перспективі. При цьому аналізу піддається весь ланцюжок витрат, прямо або побічно пов'язаний з основною діяльністю підприємства, незалежно від місця і часу їх виникнення. Інакше кажучи, дослідженню підлягають витрати постачальників сировини і матеріалів, витрати самого підприємства і навіть витрати покупців випущеної продукції. Аналізуються будь-які зміни в технології виробництва постачальників, конкурентів і покупців (коли покупцями є виробничі компанії). Якщо постачальники впроваджують нову технологію виробництва, це може позначитися на продажних цінах їх продукції, що у свою чергу вплине на динаміку власних витрат підприємства тощо.

Облік накладних витрат підприємства в системі SCM буде залежати від обраної стратегії позиціонування свого продукту на ринку. Зокрема, якщо підприємство орієнтовано на збереження ринку шляхом мінімізації цін, то воно повинне вести нормативний облік витрат і приділяти особливу увагу калькулюванню собівартості продукції, де накладні витрати відіграють домінуючу роль. Величина накладних витрат у цьому випадку буде враховуватися одночасно з обліком внутрішніх і зовнішніх факторів, які стратегічно впливають на весь ланцюжок витрат.

У випадку, якщо підприємство орієнтовано на збереження ринку шляхом підвищення функціональних особливостей і корисних властивостей своїх продуктів, то структура накладних витрат буде мінятися у бік збільшення таких витрат, як витрати на дослідження, експлуатаційні накладні витрати з урахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів.

Оскільки накладні витрати є комплексними витратами, то на практиці дуже важко визначити фактори, які на них впливають. Традиційні підходи дозволяють досліджувати лише фактори, які пов'язані з обсягом діяльності (одиниці продукції, машино-години). Метод обліку витрат ABC додатково вводить фактори, які допомагають при розподілі накладних витрат «простежити» їх до конкретних видів продукції. Стратегічний облік витрат допомагає встановити складну схему впливу структурних і функціональних факторів на накладні витрати (табл. 1.4) [34, с. 75]. Існують також інші фактори, які необхідно досліджувати з позиції їх впливу на накладні витрати.

Таким чином, за нашим переконанням, впровадження стратегічного обліку накладних витрат дозволить на практиці:

- визначати природу виникнення накладних витрат залежно від впливу структурних і функціональних факторів; спростити аналіз процесу виникнення даних витрат, що допоможе визначити шляхи їх скорочення;

- розробляти бюджети накладних витрат, орієнтуючись на фактори, які на них впливають;

- встановлювати більш точні нормативні ставки розподілу накладних витрат між видами продукції, при розрахунку яких буде врахована більшість факторів, які впливають на ці витрати.

Стратегічний облік витрат може включати методи ABC і «стандарт-костінг». Однак у цьому випадку вони будуть розглядатися лише як елементи системи стратегічного управління витратами.

Таблиця 1.4

Фактори, які впливають на накладні витрати

Фактор	Вплив фактору
Структурні фактори	
Досвід персоналу організації	Аналіз взаємозв'язку досвіду персоналу підприємства та витрат. На величину накладних витрат впливає досвід допоміжних робітників, які обслуговують устаткування та здійснюють його ремонт, досвід керівників тощо.
Капітал	Аналіз взаємозв'язку вкладеного капіталу і нових витрат, як результату цього вкладення. Досліджується рівень інвестицій у нове обладнання (результатом є майбутні витрати - амортизація устаткування), у проектування продукту (результатом є майбутні витрати - виробничі накладні витрати нового продукту залежно від специфіки його виробництва), у маркетингову діяльність (результатом є витрати на продаж).
Технологія виробництва продукту	Аналіз взаємозв'язку технології виробництва і витрат. На величину виробничих накладних витрат впливає будь-яка зміна в технології виробництва продукту.
Структура управління	Аналіз впливу організаційної структури підприємства на витрати. Зміни в рівнях управління, в кількості підрозділів і в складі персоналу впливають на величину накладних витрат.
Функціональні фактори	
Управління якістю	Аналіз взаємозв'язку системи управління якістю і витрат. Збільшення поставок якісних матеріалів, виробленої продукції в остаточному підсумку зменшує як прямі, так і накладні витрати.
Завантаження виробничої потужності	Враховується недозавантаження виробничих потужностей при прийнятті управлінських рішень. Досліджується вплив завантаження потужностей на постійні накладні витрати.
Взаємозв'язок з контрагентами Управління персоналом	Аналіз рішень, прийнятих постачальниками і покупцями. Рішення, прийняті покупцями, можуть привести до збільшення або зниження витрат на продаж, витрат на утримання складів готової продукції. Мотивація і стимулювання персоналу дозволяє скорочувати або економити накладні витрати.

Метод управління витратами в системі управління виробництвом JIT (Just In Time) та DBR (Drum - Buffer - Rope scheduling).

Аналіз існуючих методів управління витратами підприємств показує, що істотно змінюється схема обліку накладних витрат у таких системах управління виробництвом, як «точно в строк» (JIT) і «планування пропускнуої спроможності центрів витрат» (DBR).

Накладні витрати в системі управління виробництвом JIT. Формування JIT - філософії здійснювалося протягом 1920 -1980 р.

Система JIT (Just In Time) дозволяє реорганізувати більшість облікових систем у систему економії ресурсів на підприємстві. Це технологічний метод, при якому виготовлення продукції робиться при продажу попередньої замовленої одиниці продукту, причому зберігається потокове виробництво всієї продукції. Використовується схема виробництва «за потребами», а не «на склад».

Основними напрямками діяльності системи JIT є поліпшення якості, зменшення часу роботи машин, зміна технології виробництва, зниження міжопераційних, міжвідділкових та міжцехових матеріальних запасів.

Можливості застосування системи JIT у рамках управлінського обліку накладних витрат, за нашим переконанням, можна представити наступним чином.

1. Зміна технології виробництв. Замість виробничих і обслуговуючих цехів з'являється виробничий осередок (cell), у рамках якого акумулюються прямі і накладні витрати. Виробничий осередок являє собою сукупність верстатів, розташованих на одній виробничій ділянці (на відміну від традиційного технологічного поопераційного розташування верстатів у цехах на вітчизняних підприємствах). При цьому важливо відмітити той факт, що один продукт виготовляється на одному виробничому осередку (глибока предметна спеціалізація). Обслуговуючі виробництва розділяються за цими осередками за винятком самих необхідних структурних підрозділів. Інакше кажучи, відбувається децентралізація таких служб, як ремонтний цех, транспортний цех та ін., і безпосередньо закріплюються працюючі в них фахівці за об'єктами обслуговування.

Практика застосування цього методу показує, що у результаті зменшується трудомісткість розподілу накладних витрат і

спрощується вся схема їх обліку. Виробничі накладні витрати збираються у виробничому осередку і без розподілу формують собівартість виробів. Невиробничі накладні витрати (якщо обрано метод обліку повних витрат) розподіляються між виробничими осередками пропорційно заздалегідь обраній базі з використанням розрахункових ставок. Такий розподіл застосовується для прийняття управлінських рішень, котрі базуються на інформації про повну собівартість продукту.

На нашу думку, тут також можна використати групування витрат «змінні-постійні» для організації управлінського обліку накладних витрат у розрізі виробничих осередків. У цьому випадку з'являється можливість проводити традиційний маржинальний аналіз. В остаточному підсумку всі зміни в технології виробництва приводять до наступного:

- зменшуються накладні витрати внаслідок децентралізації таких служб, як ремонтний, транспортний цех, відділ технічного контролю тощо;
- скорочуються витрати на організацію процедури розподілу накладних витрат;
- частина накладних витрат трансформується в прямі накладні витрати стосовно виробничих осередків, а також, і до видів продукції. Цей підхід удосконалює методику калькулювання витрат на підприємстві, оскільки найбільш точно підраховуються витрати на виробництво одиниці продукту.

2. Відмова від формування запасів на складах. При використанні системи JIT матеріали і готова продукція не накопичуються на складах, а транзитом перевозиться відповідно у виробництво або до покупця. Це приводить до різкого скорочення накладних витрат за рахунок:

- поліпшення якості поставок;
- скорочення бухгалтерського документообігу;
- зменшення витрат на утримання складських приміщень готової продукції і матеріалів;
- скорочення транспортних витрат (витрат на внутрішнє переміщення вантажів).

3. Застосування більш детальної системи вимірників. Управлінський облік орієнтований на збір та обробку інформації з використанням нових нефінансових вимірників, які пропонує система ЛТ. Наприклад, замість максимального обсягу випуску продукції в заданий відрізок часу система ЛТ спрямована на мінімізацію часу, за який необхідно зробити фіксоване число продуктів. Причини переходу на більш детальну систему вимірників - скорочення виробничого циклу, який вимагає складання щоденних звітів, а також необхідність у контролі за накладними витратами.

4. Видозмінення технології складання внутрішніх звітів. Метод ЛТ скорочує виробничий цикл і вимагає надання інформації про витрати у реальному часі («real time»). Для цього необхідно використати нефінансові вимірники, які прямо зв'язані зі стратегією виробництва, і забезпечують швидку віддачу. При цьому дещо видозмінюється форма внутрішніх управлінських звітів за накладними витратами, проводяться дослідження з використанням такого інструмента, як фотографія робочого дня в управлінських, обслуговуючих і виробничих структурних відділах. Це дозволяє підвищити контроль за накладними витратами і здійснити заходи щодо їх скорочення.

5. Запобігання втрат часу. Вимір втрат часу при роботі машин (устаткування) здійснюється у виробничому осередку. Це говорить про появу нового фактору, який впливає на величину накладних витрат. Однак на нашу думку, слід відмітити той факт, що якщо потреби у використанні машини немає, то зазначені втрати в натуральному виразі (у машино-годинах) не релевантні. Тому підрахунок втрат варто проводити у випадку, коли машина потрібна для здійснення процесу виробництва, але не готова до роботи.

На нашу думку, систему ЛТ доцільно застосовувати у взаємозв'язку з методом ABC, оскільки останній так само, як і ЛТ, ґрунтується на використанні нефінансових вимірників. Метод ABC називають ще методом управління накладними витратами. Отже, всі функціональні схеми обліку і розподілу накладних витрат за методом ABC можуть бути впроваджені в систему ЛТ. Ряд фахівців з управлінського обліку [36] не рекомендують використовувати

систему ЛТ у взаємозв'язку з методом «стандарт-костинг», оскільки останній базується на управлінні за відхиленнями і не всі відхилення можна правильно інтерпретувати в рамках застосування ЛТ - філософії.

За нашими дослідженнями у вітчизняній практиці елементи методу ЛТ використовуються в тих випадках, коли сировинна база підприємства і саме підприємство перебувають у територіальній близькості стосовно один до одного і якщо існують тривалі стабільні партнерські відносини, які гарантують надійність поставок. Цей метод використовується не тільки на підприємствах автомобілебудівної промисловості, де він був застосований вперше, але й на інших промислових підприємствах, в тому числі і в машинобудуванні.

Метод управління витратами в системі управління виробництвом DBR.

Система управління виробництвом DBR (Drum - Buffer - Rope scheduling) заснована на теорії обмежень. Вона вирішує аналогічні завдання, як і система ЛТ, однак на відміну від останньої не вимагає змін у технології виробництва. Ключовими моментами системи DBR вважаються збільшення пропускної здатності центрів витрат, скорочення додаткових накладних витрат (витрат на обробку) і зменшення запасів.

Послідовність етапів функціонування системи DBR представлена нижче:

- визначення вузьких місць у виробництві (видів машин і устаткування);
- аналіз загального технологічного ланцюга у виробництві продукту;
- організація необхідного рівня запасів (напівфабрикатів, деталей) перед проходженням «вузького місця» з метою повного завантаження і безперервної роботи;
- скорочення додаткових накладних витрат (прямих витрат на оплату праці і виробничих накладних витрат) на кожній стадії проходження продукту через встановлення спеціального плану (scheduling).

Метод обліку витрат за роботами. Метод обліку витрат за роботами (Activity Based Costing - ABC) ґрунтується на тому, що виробництво розглядається як набір робочих операцій, які визначають специфіку діяльності підприємства. Ці операції називають роботами і підрозділяють їх на штучні роботи (Unit Level), пакетні роботи (Batch Level) і продуктові роботи (Product Level). Інакше кажучи, господарські операції відокремлюються залежно від того, чи здійснюються вони на рівні одиниці виробу (обробка), партії виробів (транспортування, налагодження устаткування), або певного виду продукції (підтримка технічних умов виробництва, зміна проектною документації) [30, с. 99].

При цьому методі витрати і ресурси враховуються для кожного виду робіт. Крім того, виділяється такий вид витрат, який забезпечує функціонування підприємства в цілому (управління, експлуатація будинків тощо.). Ці витрати відносяться до загальногосподарських робіт (Facility Level). Перераховані категорії робіт, крім загальногосподарських, характеризуються тим, що витрати на їх здійснення можуть бути віднесені на розглянутий продукт. Витрати на загальногосподарські роботи розподіляються за продуктами відповідно до різних методик.

Розподіл накладних витрат при традиційному фінансовому підході базується на використанні різних баз розподілу. Застосування пропорційного розподілу затрат відносно будь-якої з перерахованих баз є приблизним та викривлює істину собівартість об'єктів обліку, але у свою чергу є найбільш простим та зручним методом при веденні управлінського та фінансового обліку.

У дійсності в діяльності підприємств завжди існують непропорційне поглинання затрат різними продуктами. Найбільш місткі виявляються продукти з найменшим обсягом та найбільшою складністю з усієї продуктової групи. Найменш місткими залишаються продукти з найбільшим обсягом та найменшою складністю. За застосування традиційних фінансових методів вони залишаються переоціненими з даної продуктової групи. При цьому викривлення собівартості є пропорційним частці накладних витрат у загальній структурі затрат.

Проблему викривлення стратегічно важливої інформації можна вирішити шляхом використання системи ABC — костинг або методу розподілу затрат на основі видів діяльності (на основі операцій).

Аналіз досліджень і публікацій свідчить про те, що даний метод у вітчизняній літературі описується лише останнім часом у роботах не багатьох науковців, зокрема Л. В. Нападовської, В. М. Добровського. Однак у зарубіжній літературі дискусія стосовно даного методу почалася ще на початку 90-х років. Розроблена Р. Капланом та Р. Купером [3] система ABC-костингу широко висвітлюється в роботах західних науковців. Її практичне застосування було проведене у багатьох успішних західних компаніях. Непопулярність же даної теми у вітчизняній літературі пояснюється насамперед складністю та трудомісткістю впровадження ABC-костингу у практику господарювання. Метод ABC доцільно застосовувати, коли вичерпані більш прості інструменти.

Метод ABC (activity-based costing - ABC) базується на тому, що затрати створюються в результаті виконання певних операцій (видів діяльності).

Метод ABC має значні переваги перед традиційними методами калькулювання собівартості, зокрема він дозволяє приймати обґрунтовані рішення по відношенню до:

- зниження витрат. Реальна картина витрат дає можливість точніше визначати види затрат, які необхідно оптимізувати;
- цінової політики. Точне віднесення витрат на об'єкти калькуляції дозволяє визначити нижню межу цін, подальше зниження яких відносно такої межі веде до збитковості продукту;
- товарно-асортиментної політики. Реальна собівартість дозволяє розробляти програму дій по відношенню до того чи іншого продукту – зняти з виробництва, оптимізувати витрати або підтримувати на поточному рівні;
- оцінки вартості операцій. Можна вирішити, чи доцільно передавати ті чи інші операції підрядникам або необхідно проводити організаційні перетворення.

Процес розрахунку собівартості виробленої продукції (робіт, послуг) із застосуванням ABC-методу передбачає калькуляцію затрат у кілька етапів:

1. Етап. Розподіл затрат на ресурси. На даному етапі вартість накладних витрат переноситься на вартість ресурсів. При цьому визначається повна поточна вартість володіння одиницею ресурсу: вартість посадки, вартість устаткування тощо. Для того, щоб розрахувати вартість ресурсів, рекомендується, по-перше, визначити структуру ресурсів, а також перелік затрат, що спрямовуються на забезпечення діяльності кожного ресурсу, а по-друге, розподілити затрати на ресурси.

Як правило, виділяють наступні види ресурсів: персонал, устаткування та транспорт, приміщення (земля). Обов'язковим ресурсом є персонал. При визначенні його повної вартості враховується заробітна плата працівникам, податкові відрахування з фонду оплати праці, соціальні виплати, амортизація обладнання, затрати на підтримку умов праці, доставка працівників до місця роботи, витрати на навчання тощо. Сукупність затрат і сукупність ресурсів представляють собою ієрархічні структури, глибина деталізації яких прямо пропорційна необхідній точності отриманих даних та трудомісткості та вартості їх отримання.

Часто одна стаття затрат буде переноситись на декілька одиниць ресурсів. Для таких зв'язків використовуються коефіцієнти розподілу затрат (так звані «драйвери затрат»): для орендної плати - це площа приміщення, що займає один співробітник, для вартості затраченої електроенергії — спожита електрична потужність персонального устаткування співробітника. Шукану суму отримаємо множенням вартості одиниці драйверу на кількість драйверу, спожитого даним ресурсом.

2. Етап. Перенесення вартості ресурсів на операції.

На даному етапі повна вартість ресурсів, розрахована на етапі 1 переноситься на операції, які виконують відповідні одиниці ресурсів. Таке перенесення відбувається пропорційно показникам, що відображають ступінь використання даного ресурсу у відповідній операції. Ці показники носять назву «драйвери ресурсів». Частіше за

все в якості даного драйверу виступає кількість часу, який затрачається ресурсом на ту чи іншу операцію.

Розрахунок вартості, що переноситься, відбувається у наступній послідовності:

- визначається загальна кількість одиниць драйверу даного ресурсу: фонд робочого часу у людино-годинах, фонд машинного часу у станко-годинах тощо;

- шляхом ділення вартості ресурсу на загальну кількість одиниць драйверу ресурсу визначається вартість одиниці драйверу: вартість години співробітника, вартість години машинного часу;

- визначається кількість одиниць драйверу ресурсу, спожитого тією чи іншою операцією;

- множенням кількості спожитих одиниць драйверу на вартість одиниці драйверу визначається сума вартості ресурсу, що переносить на дану операцію.

3. Етап. Розподіл вартості обслуговуючих операцій на ресурси, що ними обслуговуються.

Треба відмітити, що в межах методу ABC усі операції класифікуються наступним чином:

- основні - операції, що безпосередньо утворюють об'єкти затрат (зазвичай закупівлі, виробництво та збут); їх вартість можна прямо віднести на об'єкти затрат;

- обслуговуючі - операції, які створюють умови для нормального функціонування ресурсів певного виду (забезпечення інформаційними технологіями, управління персоналом тощо);

- управляючі - операції, що здійснюють управління як основними, так і обслуговуючими операціями; їх вартість переноситься на всі операції ділянки управління.

Обслуговуючі операції щодо ресурсів створюють умови для їх нормального функціонування. На даному кроці вартість обслуговуючих операцій ніби повертається назад на ресурси, що ними обслуговуються. Типовими обслуговуючими операціями є «Обслуговування обчислювальної техніки», «Обслуговування та ремонт виробничого устаткування», «Набір та відбір персоналу» та інше. Дане перенесення здійснюється пропорційно драйверам

операцій (основним результативним показником операцій (кількість замовлень, кількість партій, кількість співробітників тощо)), які формуються аналогічно драйверам затрат та драйверам ресурсів. Спочатку розраховується загальна кількість одиниць драйверу, потім визначається вартість кожної одиниці. Аналізується кількість спожитих одиниць драйверу та розраховується вартість, що переноситься.

4. Етап. Розподіл вартості управляючих операцій на основні та обслуговуючі операції.

В цілях ABC-аналізу об'єктами управління слід визнавати не ресурси, якими управляє суб'єкт управління, а дії (операції) об'єктів управління. Внаслідок цього розподіл вартості управляючих операцій буде здійснюватися не на ресурси, а на операції.

Можливими підходами до вирішення проблеми вибору адекватного драйверу операцій, пропорційно якому здійснювалося б перерозподіл є:

- вартість управляючої операції розподіляється нарівно між управляючими операціями;
- вартість управляючої операції розподіляється пропорційно робочому часу, затраченому суб'єктом управління на відповідні операції;
- вартість управляючої операції розподіляється пропорційно значущості операцій, що визначається експертним шляхом.

5. Етап. Перенесення вартості основних операцій на об'єкти затрат.

Результатом попередніх етапів є розрахована вартість виконання основних операцій даних етап перерозподілу є фінальним та формує пошукову собівартість об'єктів затрат. Драйверами операцій на цьому кроці зазвичай є кількісні характеристики об'єктів затрат, пропорційно яким основні операції переносять на них свою вартість.

Отже, стає очевидним, що операційно-орієнтований підхід системи ABC, хоча й є більш складним, ніж традиційний, але набагато краще відображає причинно-наслідкові зв'язки між економічними елементами всередині організаційної системи.

Фактори розподілу непрямих витрат, які використовуються в традиційному методі, в ABC-костінгу піддаються більш глибокій деталізації та використовуються на різних етапах перенесення затрат у виді драйверів затрат, драйверів ресурсів та драйверів операцій.

Однак варто відмітити й проблеми, які виникають при впровадженні цієї методики. У першу чергу - це висока трудомісткість та значні витрати на впровадження методу ABC на підприємстві. Ці показники взаємозалежні: як правило, при мінімізації затрат на впровадження трудомісткість процесу підвищується, і навпаки. Очевидним є також, те що впровадження ABC - методу без автоматизації просто неможливо, процес вимагає відповідного програмного забезпечення, часто недешевого. Крім того, необхідними є певні часові витрати: на великих підприємствах на впровадження методики може піти біля року, в невеликих з відносно нескладними процесами - набагато менше.

На думку автора, може бути запропоноване часткове впровадження системи ABC. Виходячи з принципу «розумної достатності» можна виділити напрямки діяльності підприємств, в яких переважають процеси, що додають цінність продукту, і ті, в яких цих процесів небагато. Зрозуміло, що й перше, і друге, визначається суб'єктивно. Якщо прийняти, що в бізнесі існують три основні напрямки: забезпечення виробництва, виробництво та забезпечення продажів, то перший та третій містять більше процесів, що додають цінність продукту, ніж другий напрямок. Таким чином, пропонуємо впровадження ABC-костінгу в тій частині бізнесу промислових підприємств, яка відповідає за забезпечення виробництва та забезпечення продажу, та обмежується традиційною системою на етапі виробництва. На користь даної пропозиції говорять, принаймні, три фактори. По-перше, виробничі процеси, як правило, достатньо однорідні. По-друге, виробничі процеси зазвичай складні, оскільки пов'язані з великим обсягом технологічних операцій. По-третє, у виробничих процесах усе повинно слідувати певному технологічному стандарту, що виключає можливість вносити істотні зміни в накладні витрати.

Отже, до загальних переваг впровадження системи управління затратами на основі видів діяльності слід віднести:

- найбільш точна та детальна інформація про собівартість окремих видів продукції, клієнтів та напрямків діяльності;
- можливість оптимізації собівартості;
- прості та логічні способи впливу на витрати через систему драйверів;
- активний вплив на загальну культуру обліку, планування та аналітичної обробки бізнесу, розвиток інформаційної системи;
- легкість побудови системи мотивації персоналу, спрямованих на оптимізацію витрат.

Крім того, існує ще й ціла низка менш очевидних, але не менш значних позитивних моментів, що супроводжують впровадження системи ABC:

- по мірі розвитку системи ABC на підприємстві зростає ступінь важливості поняття «цінність продукту для споживача», поступово зміщуючи пріоритети понять затрат та собівартості;
- ABC - метод є одним з важливіших інструментів системи управлінського обліку;
- ABC може слугувати системою операційного втілення стратегічних починань підприємства, наприклад, збалансована система показників (BSC) отримає у вигляді драйверів ABC готовий матеріал для формування індикаторів.

На нашу думку, найважливішою перевагою цього методу є те, що він створює механізм для управління витратами в перспективі. Короткострокові змінні витрати відносять на виріб пропорційно обсягу виробництва (матеріали, заробітна плата) і часу роботи устаткування. Витрати, які в традиційних системах обліку вважаються постійними, у системі ABC розглядаються як довгострокові змінні.

Автор відмічає, що застосування ABC дозволяє підвищити конкурентоспроможність підприємства шляхом удосконалення його функціонування, дозволяє проводити якісну оцінку діяльності в різних сферах діяльності підприємства. Останнім часом метод ABC одержав поширення на європейських і американських підприємствах

різного профілю [30, с. 98]. Сьогодні даний метод вкрай рідко використовується у вітчизняній практиці управління витратами, що пов'язано зі складністю і трудомісткістю створення і впровадження подібної системи.

Метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу виробу. Метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу (Life Cycle Costing - LCC) заснований на визначенні витрат, які існують на всіх етапах життєвого циклу виробу [38, с. 23-31]. При його використанні повне визначення витрат і доходів здійснюють на стадії проектування виробу. В найбільшій мірі цей метод застосовуємо тоді, коли управління витратами необхідно проводити, опираючись не на собівартість виробу, а на повну вартість контракту, яка містить у собі витрати за всіма стадіями життєвого циклу виробу від проектування до утилізації.

На практиці метод LCC найчастіше використовується разом з методом ABC, який підвищує ефективність його застосування. При цьому в результаті аналізу витрачених ресурсів для кожного виду робіт здійснюють скорочення непотрібних робіт, виявляють зайві витрати, перерозподіляють їх, що приводить до підвищення якості випущеної продукції та ефективності виробництва. При цьому слід зазначити, що політика простого скорочення витрат замість їх перерозподілу за стадіями життєвого циклу не приводить до підвищення ефективності роботи підприємства, тому що при цьому звичайно знижується загальний рівень виконання робіт.

Застосування цього методу, на нашу думку, в найбільшій мірі відповідає умовам виконання державних замовлень, в оборонній і космічній галузі, а також у тих галузях промисловості, які характеризуються невеликою тривалістю життєвого циклу випуску продукції. Це вимагає управління витратами, в основному, на стадії проектування продукту і розробки технології його виготовлення.

Метод порівняння із кращими показниками конкурентів. Зіставлення показників діяльності підприємства з аналогічними показниками діяльності інших підприємств лежить в основі методу порівняння із кращими показниками конкурентів (Benchmarking) [39, с. 260-281]. Оптимізація діяльності підприємства відповідно до цього

методу полягає в пошуку найбільш критичних відхилень показників діяльності підприємства від кращих показників підприємств одної галузі; у виявленні причин таких відхилень; у визначенні можливостей для поліпшення цих показників і розробці способів їх реалізації. Особливо важливу роль при цьому грає наявність достовірної бази для порівняння, що формується на основі досить детальної інформації про діяльність найбільш ефективних підприємств машинобудівної галузі.

Даний метод рекомендується використовувати на підприємстві будь-якого профілю діяльності, якщо підприємство має можливість одержання інформації про основні показники діяльності аналогічних підприємств.

Метод управління витратами на основі функціонально - вартісного аналізу. Одним з розповсюджених методів управління витратами, який використовувався у сучасному системному техніко-економічному аналізі і методиках економічних розрахунків по визначенню ефективності діяльності промислових підприємств, є функціонально-вартісний аналіз (ФВА) [40, с. 22, 41, с. 21, 42, с. 9]. У цьому методі успішно використовуються передові прийоми і елементи інженерно-логічного та економічного аналізу, що підтверджується його високою ефективністю [43, с. 47-54].

Метод ФВА був розроблений у США у 1947 р. компанією «Дженерал електрик» групою фахівців на чолі з Л. Майлсом. Серед російських фахівців, перші роботи з ФВА пов'язані з ім'ям Соболева Ю.М. [41, с. 8-9]. Визначення ФВА базуються на розгляді його як методу системного дослідження функцій працездатності різних об'єктів, процесів і витрат на їх здійснення [44, 45, 46, 47]. Американське суспільство фахівців з ФВА (Society of American Value Engineering - SAVE) дає наступне визначення: «функціонально-вартісний аналіз - це системне застосування певної техніки, яка встановлює вартість функцій у грошовому відношенні і забезпечує необхідну надійність функції на основі мінімальних повних витрат [48, с. 7]»*.

* L. D. Miles. The Technique of Value Analysis and Engineering / L. D. Miles. – 2 Edition. – 1982. – 351 p.

За твердженням одних авторів ФВА - це тільки «аналіз витрат на основі споживчої вартості» [37, с. 28]. Аналогічним є визначення, відповідно до якого «ФВА - метод системного дослідження об'єкта, спрямований на підвищення ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів» [49, с. 7].

Інші автори [50, с. 14] під ФВА розуміють метод системного дослідження функцій об'єкта (виробу, процесу, структури), спрямований на мінімізацію витрат у сферах проектування, виробництва і експлуатації об'єкта при збереженні (підвищенні) його якості та корисності. Подібне визначення можна знайти у Соболева Ю.М.: «ФВА в дійсний час - це метод проведення системної техніко-економічної роботи над об'єктом, спрямований як на максимально раціональне забезпечення функцій, так і на скорочення економічних витрат [51, с. 17]»^{**}. Багато фахівців із ФВА метою використання даного методу вважають зниження собівартості виробів і витрат на експлуатацію [52, с. 57, 53, с. 101, 54, с. 25].

Як відзначають Сосновський Я.Ш. і Ткаченко П.Г. метою ФВА в застосуванні до конкретних виробів «є виключення надлишку на основі виявлення зайвих функцій і, відповідно, зайвих деталей, конструктивних або технологічних елементів, тобто переведення об'єкта (системи) з існуючого в новий, бажаний стан [55, с. 28]»^{***}. Відмінною характеристикою і особливістю методу ФВА, на їх думку, є відповідно порівняння значимості, важливості функцій з витратами на їх здійснення.

На думку О.Г. Скрипкина «...кошти повинні забезпечити зменшення або обмеження витрат, зберігаючи на необхідному рівні якість і надійність виробу [54, с. 34]»^{*}. Відповідно до такого розуміння сутності ФВА Яловенко Ф.І. метою ФВА вважає досягнення максимальної вартості споживання [49, с. 28].

^{**} Соболев Ю. М. Конструктор и экономика / Ю. М. Соболев. Пермское книжное издательство. 1987. – 153 с.

^{***} Сосновский Я.Ш. Функционально-стоимостный анализ /Я.Ш.Сосновский, П.Г.Ткаченко.– К.:Техніка, 1986.-143с.

^{*} Скрипкин О. Г. Функционально-стоимостной анализ при проектировании изделий / О. Г. Скрипкин. – К.: Техника, 1990. – 160 с.

Вважається, що вона досягається, «коли задані функції здійснюються при мінімальних витратах».

Дуже часто метод ФВА розглядають тільки як інструмент мінімізації витрат. Однак, скорочення витрат найчастіше не супроводжується збереженням, а тим більше підвищенням рівня виконання функцій виробу, оскільки зазначені процеси носять різний характер. Для підвищення споживчих властивостей готових виробів найчастіше потрібне збільшення витрат виробництва і навпаки, їх скорочення супроводжується незадовільним виконанням функцій, тобто погіршенням якості продукції.

Слід відмітити, що в основу зазначеного підходу до визначення ФВА покладений принцип мінімальності, що критикував академік Струмілін С.Г., який у цьому контексті писав: «Не можна також ставити своїм найважливішим завданням мінімум витрат робочого часу у виробництві безвідносно до його результатів, тому що такий безумовний його мінімум - це нуль, а з нульовими витратами і результат їх буде нульовим [56, с. 115]»^{**}.

Як видно з наведених вище визначень фахівців ФВА, основною відмінною рисою цього методу є вимога необхідності мінімізації витрат [57, с. 14]. Однак, підвищити ефективність виробництва можна двома способами: як за рахунок зниження витрат, так і шляхом використання більш високопродуктивної техніки і технології при вдосконаленні всіх виробничих ресурсів, тобто при збільшенні витрат в абсолютному вираженні і одночасному різкому питомому їх зниженні в розрахунку на одиницю випущеної продукції. У цьому зв'язку доречно привести відоме визначення А.Р. Бриля, який представляє ФВА як метод комплексного техніко-економічного дослідження функцій об'єкта, спрямований на оптимізацію співвідношення між якістю виконання заданих функцій і витратами на їх здійснення [58, с. 6]. Можна привести також визначення з роботи А.П. Ковальова: «ФВА – це метод системного дослідження функцій, структур і техніко-економічних показників виробу..., спрямований на оптимізацію співвідношення між споживчими

^{**} Струмілін С. Г. О критериях в оптимальном планировании / С. Г. Струмілін // Вопросы экономики. – 1968. - №4. С. 115.

властивостями виробу і витратами на їх створення, виробництво і експлуатацію [59, с.38]»*. На думку Я.Ш. Сосновського і П.Г. Ткаченко відмінною характеристикою і особливістю методу ФВА є порівняння значущості, важливості функцій з витратами на їх здійснення [55, с. 23].

Таким чином, останнім часом важливим у визначеннях ФВА варто вважати можливість збільшення кінцевого результату, а саме максимізацію прибутку підприємства в довгостроковому періоді, за рахунок підвищення витрат, що є характерною рисою інтенсивного способу розширеного відтворення. Цей погляд підтверджує думка М.Г. Карпуніна, який говорить, що в результаті ФВА витрати трохи збільшуються, але це виправдовується більш значним підвищенням корисності [60, с. 87]. Ця точка зору підтверджується також думкою автора роботи [49, с. 15], який затверджує, що цілі ФВА можуть бути досягнуті не тільки за рахунок зниження витрат на розробку і виготовлення виробу, але і шляхом підвищення ступеня його корисності.

Таким чином, ФВА розглядається як метод аналізу витрат на основі споживчої вартості [50, с. 24-25, 60, с. 34]. При цьому розглядаються поняття необхідних і зайвих витрат. Функціональний підхід дозволяє проводити економічний аналіз виробництва продуктів з погляду інтересів споживача, якого цікавлять не предмети або виробу, а виконувані ними функції. У цьому випадку, поняття «функція» характеризує здатність забезпечувати певні споживчі властивості продукту, характеризуючи його як якісно, так і кількісно.

У літературі з ФВА пропонуються різні визначення «функції». Функцією називається «якісний аспект споживної властивості, тобто той аспект, що докорінно відрізняє дану споживну властивість від іншої» [61, с. 15], «всі властивості об'єкта (призначення, характеристика, вид діяльності)» [62, с. 9], «дія, яка повинна або може виконувати аналізований об'єкт або його елементи» [63, с. 46-52], «цілеспрямована дія, яка повинна виконати об'єкт аналізу або його елементи відповідно до їх призначення» [64, с. 23]. Таким чином,

* Ковалёв А.П. Обеспечение экономичности разрабатываемых изделий машиностроения / А. П. Ковалёв. – М.: 1986. – 152 с.

функція продукції через якісні показники відповідає на питання - у якому ступені споживча вартість задовольняє певну потребу [65, с. 42-43]. В умовах ринкових відносин значення споживчої вартості зростає, тому що виробництво зацікавлене у задоволенні вимог ринку і суспільних потреб.

На ефективність ФВА впливають характер і складність об'єкта, стадія створення, виробництва або споживання та інші фактори [42, с. 12-18]. Велику роль основні положення і принципи ФВА грають у функціонуванні систем управління витратами, критерієм оптимальності роботи яких є мінімізація сумарних витрат, здійснюваних за весь життєвий цикл об'єкта (виробу) в розрахунку на одиницю комплексного показника якості продукції.

Від інших методів підвищення ефективності виробництва ФВА відрізняє така сукупність принципів: плановий характер проведення ФВА, комплексний підхід, системний підхід, функціональний підхід, принципи відповідності значимості функцій і витрат на їх здійснення, відповідності реального параметра потрібному, активізації творчого мислення, колективної праці, міждисциплінарного підходу, застосування нових знань та інші [50, с. 18-22].

Метод цільового управління ресурсами підприємства за допомогою збалансованої системи показників (Balanced Scorecard – BSC). Даний метод, в основному, застосовується для стратегічного і оперативного планування ресурсів (витрат) інженерних служб, підрозділів допоміжної інфраструктури з метою досягнення певних заданих результатів діяльності підприємства.

Збалансована система показників (ЗСП) для вищого рівня підприємства створюється на основі місії, бачення, цінностей і стратегії [66, с. 153]. Ця система містить комплекс взаємозалежних цілей і показників, які розкривають стратегію підприємства за допомогою причинно-наслідкових відносин. Орієнтуючись на систему показників для вищого рівня, господарські одиниці, відділи, групи загальнокорпоративного призначення і, можливо, навіть самі працівники створюють свої єдиноспрямовані збалансовані системи, в яких визначається їх вплив на досягнення корпоративних цілей. Кожна із цих каскадованих систем показників містить не тільки цілі,

показники та норми усіх чотирьох складових, але і ініціативи (заходи), які здійснюються кожною групою для успішного виконання встановлених норм діяльності. Ці ініціативи вимагають ресурсів, необхідна кількість яких визначається і вказується в бюджетних замовленнях підрозділів підприємства. Без збалансованих систем у господарських одиницях і відділах не було інструментів, котрі показували, як вони можуть вплинути на реалізацію загальної стратегії підприємства. Однак, із впровадженням збалансованої системи показників ситуація докорінно змінюється. Тепер господарські одиниці і відділи всього підприємства можуть розробити значимі цілі і показники, які представляють собою прямий переклад систем показників більш високих рівнів – тобто каскадувати ЗСП. Відмінною рисою процесу каскадування є участь у ньому всіх зацікавлених осіб.

На наш погляд, слід відзначити важливість того, що каскадовані збалансовані системи показників, які відображають кожную грань діяльності організації, дозволяють всім працівникам зрозуміти напрямок руху підприємства, і взяти участь у забезпеченні успішного результату. Тепер працівники можуть бачити найважливіші зв'язки між своїми повсякденними діями та впливом, який вони здійснюють на результати діяльності підприємства.

Наступним логічним етапом є визначення ініціатив, необхідних для виконання норм системи показників. Саме ініціативи цієї системи показників утворюють взаємозв'язок між бюджетами і системами показників підрозділів і в кінцевому підсумку стратегією підприємства.

Ініціативи - це конкретні програми, проекти або заходи, які здійснюються з метою виконання або перевиконання встановлених норм діяльності. Ініціативи призначені для того, щоб ліквідувати розрив між поточними результатами діяльності та встановленими напруженими нормами. Норма - це мета за певним показником діяльності, і для того щоб її досягти, необхідно визначити, які ресурси та інвестиції необхідно вкласти в ініціативи, щоб гарантувати позитивний результат. Суть ЗСП полягає у тому, щоб забезпечити фінансування саме тих ініціатив стратегічного характеру, що

забезпечують досягнення цілей, які рухають підприємство вперед. Фінансування нестратегічних, другорядних ініціатив не тільки приводить до скорочення дефіцитних фінансових ресурсів, але й, безсумнівно, поглинає інші важливі ресурси - час і увагу завантажених роботою менеджерів.

Сьогодні багато хто з провідних фінансових фахівців ставлять під сумнів доцільність використання застарілого інструмента - традиційного бюджетування. На думку автора, нинішній процес складання бюджетів і планів обтяжений великою кількістю інформації, дипломатичними адміністративними іграми та викликає незадоволення з боку вищих керівників, менеджерів і працівників. Однак, самим «нервовим» аспектом цього, процесу є невідповідність між витратами, відображеними в бюджеті, і цілями підприємства, зазначеними в стратегічному плані. Так, на практиці підприємств, одні фахівці займаються розробкою стратегічних планів, а інші фахівці - укладачі бізнес-плану та бюджету, незалежно один від одного розробляють операційний план і бюджет інвестицій. Тому, як показали наші дослідження, останнім часом бюджети все частіше зазнають критики, і деякі підприємства почали рішучі дії з удосконалення процесу бюджетування.

При використанні збалансованої системи показників у центрі бюджетного процесу підприємства стає стратегія. Сума витрат підприємства на реалізацію заданої стратегії розвитку визначається на основі фінансування тих ініціатив (заходів), що в найбільшій мірі здатні впливати на досягнення стратегічних цілей, а не на основі показників за минулий рік.

Використання збалансованої системи показників як основи для розробки бюджетів підрозділів підприємства має багато переваг. У результаті поглиблення знань і проведення аналізу бюджетів, які зв'язують витрати із цілями підприємства, зміцнюються його ключові стратегії. Оскільки укладачі бюджетів повинні чітко продемонструвати зв'язок між витратами і стратегією, значно зменшується ймовірність нецінових витрат.

Таким чином, наші дослідження існуючих методів управління витратами показують, що по повноті охоплення витрат із ФВА

можуть конкурувати метод управління витратами життєвого циклу виробу, метод цільового управління витратами, метод стратегічного управління витратами і метод управління витратами за допомогою ЗСП які останнім часом використовуються разом з методом обліку витрат за видами робіт, що дає синергетичний ефект та проявляється в підвищенні економічної ефективності діяльності підприємств. Ці методи щонайкраще сполучаються з методиками аналізу якісних показників продукції на основі принципів кваліметрії, і на їх основі можливе проведення якісно-вартісного аналізу з метою управління витратами.

Це положення ілюструє рис. 1.4, на якому показане зіставлення різних методів управління витратами відносно повноти охоплення життєвого циклу виробу.

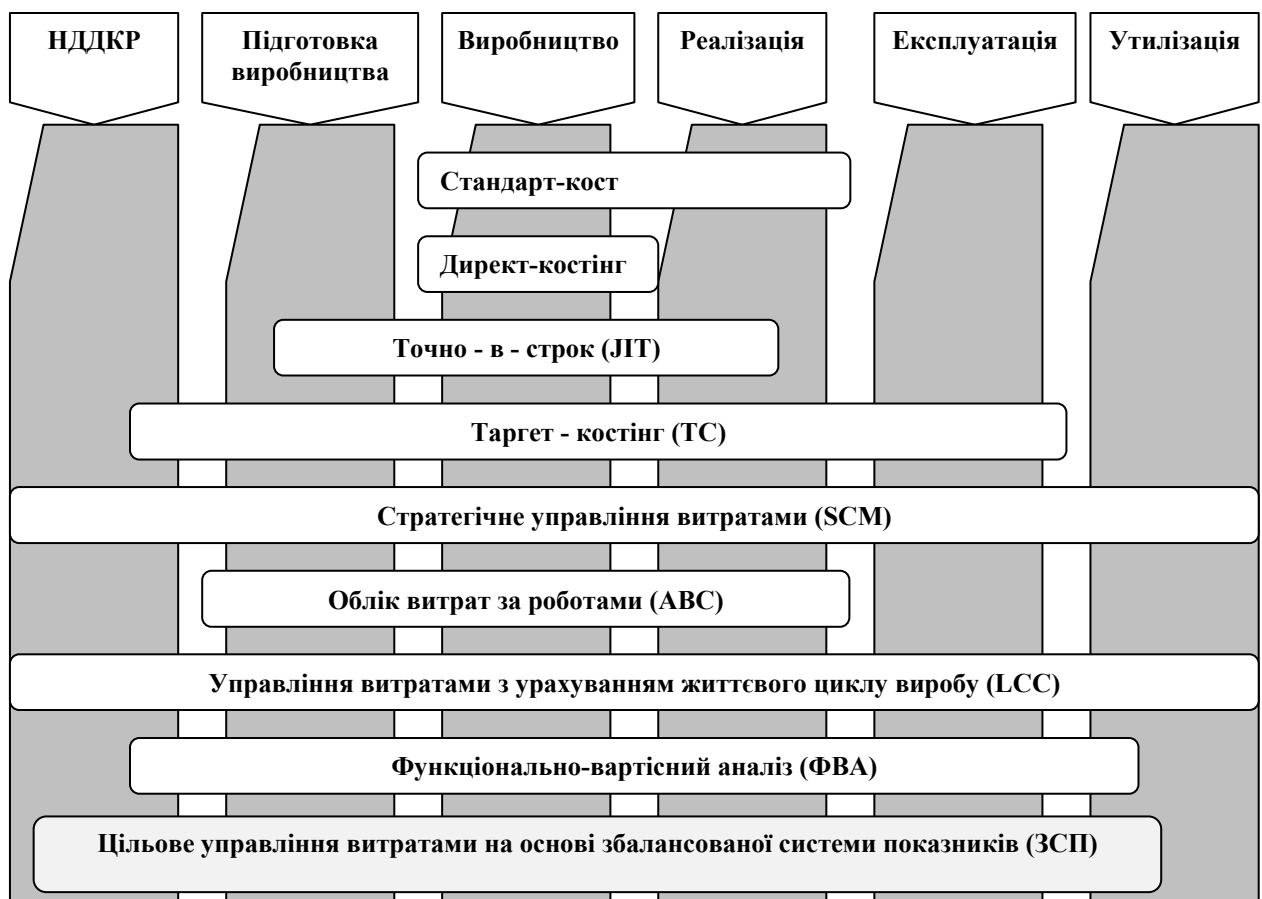


Рис. 1.4. Зіставлення дієвості різних методів управління витратами за фазами життєвого циклу продукції *

* - розробка автора

Порівняльний аналіз різних методів обліку і управління витратами показав, що серед основних принципів вони пропонують використовувати наступні положення: нормування витрат, управління тільки змінними витратами, використання цільової собівартості, облік факторів, які впливають на величину витрат у довгостроковій перспективі, віднесення витрат на основні функції продукції, поопераційний облік і управління витратами, мінімізацію товарно-матеріальних запасів, стратегічне і оперативне планування ресурсів (витрат).

В результаті проведених автором досліджень діючих методів можна відзначити, що підвищення точності обліку витрат і ефективності оперативного і стратегічного управління витратами вимагає побудови досить складних систем, витрати на створення яких не завжди виправдовують одержуваний економічний ефект.

Тому у випадку кожного окремого підприємства необхідно проводити аналіз потреб керівництва в глибині деталізації інформації про витрати, і на його основі пропонувати використання тої або іншої системи управління витратами.

1.3. Сучасні тенденції розвитку теорії управління ресурсоспоживанням на промислових підприємствах

Виконаний автором аналіз сучасних наукових робіт з теорії та практики управління витратами на підприємствах дозволив відмітити слідуєчі основні світові тенденції розвитку їх методів та форм організації [12, 14, 27, 28, 30, 34, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73]:

1. Методи та форми організації управління витратами пов'язані з реагуванням на глобальну конкуренцію між різними країнами за позиціонування на окремих ринках:

- переведення виробничих сил країни на роботу в інших фазах життєвого циклу продукції, а саме в фазах наукових досліджень та проектування нової продукції і технологій; започаткування конкуренції країн на основі володіння мегатехнологіями (їх у світі за даними ЮНЕСКО близько 50 і 19 з них – власність Японії). Така орієнтація підприємств економічно розвинених країн дозволила їм

збільшити «наукову» складову у структурі собівартості продукції та зменшити витрати на сировину і матеріали;

- створення міжнародних корпорацій з розгалуженою сіткою дочірніх підприємств в інших країнах з метою доступу до дешевих ресурсів цих країн та розширення ринків збуту в цілях економії на масштабах випуску продукції;

- розвиток спеціалізації країн, їх економік та підприємств навколо окремих мегатехнологій.

2. Методи та форми організації управління витратами пов'язані з реагуванням на галузеву конкуренцію та конкуренцію аналогічних підприємств:

- створення висококонкурентного науково-технічного, виробничого та кадрового потенціалів підприємства, що дозволяє створювати нові види продукції, виробляти високоякісну продукцію і на цій основі зменшити витрати підприємства за всім життєвим циклом продукції;

- впровадження стратегічного управління підприємством, періодичною цілеспрямованою зміною продукції, розвитком виробництва, підготовкою кадрів, розвитком ринків збуту продукції, а також залученими у виробництво ресурсами, що дозволяє відійти від надто дорогого методу «спроб та помилок» у пошуку ефективних напрямків розвитку підприємства і його складових та цілеспрямовано фінансувати послідовні етапи єдиної збалансованої стратегії розвитку усього підприємства;

- впровадження управління ресурсоемістю продукції та усього виробництва в цілому (це бенчмаркінг, нормативні методи управління витратами, енергоаудит тощо);

- впровадження управління ефективністю інвестованого капіталу на всіх стадіях роботи основного та обслуговуючого виробництв, а також капіталу вкладеного в організацію діяльності функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств; застосування аутсорсингу та інсорсингу дозволяє значно зменшити витрати власних ресурсів та скоротити цикли підготовки виробництва нової продукції;

- застосування цільових та програмно-цільових методів управління, що дозволяє сконцентрувати ресурси підприємства на вирішенні конкретних проблем чи досягненні певних цілей діяльності; найбільшій увазі у цій групі методів заслуговує збалансована система показників (ЗСП), яка широко визнана міжнародною науковою спільнотою та ввійшла до десятки найкращих управлінських інструментів, створених вченими-економістами у 20 столітті;

- застосування методів направлених на скорочення циклів виробництва та його запасів: «точно-в-строк» (Just In Time), «раціональне виробництво» (Lean Production) тощо;

- управління ресурсами за комплексами робіт відповідно до виробничих функцій, бізнес-процесів тощо.

3. Методи та форми організації управління витратами пов'язані з реагуванням на розвиток науково-технічного прогресу:

- впровадження інформаційних систем в управління ресурсами підприємств (ERP, MRP-I, MRP-II тощо), що дало можливість обліковувати витрати ресурсів до рівня робочих місць, усіх планово-облікових одиниць роботи та на будь-який момент планово-облікового періоду; інформативність та оперативність цих систем підняла на значно якісний рівень процеси планування потреб у ресурсах та аналіз їх використання; ці можливості створили базу для економії ресурсів;

- інформатизація сфери матеріально-технічного забезпечення (МТЗ) дозволила підприємствам відмовитись від практики утримання розвинених складських господарств та великих складських запасів; питання МТЗ делегуються до окремих виробництв та цехів, які через електронні товарні біржі самостійно планують графіки постачання необхідних ресурсів, що також значно зменшує складські запаси;

- застосування автоматизованих систем проектування машинобудівної продукції дозволило скоротити цикли технічної підготовки виробництва, значно зменшити витрати металопрокату за рахунок раціонального його розкрою на ЕВМ, підвищити якість підготовки відомостей замовлень матеріалів і на цій основі досягти економії ресурсів на підприємстві;

- застосування у виробництві верстатів з ЧПУ та металооброблювальних центрів значно скорочує цикли виготовлення продукції, а також спрощує та скорочує цикл підготовки виробництва нової продукції.

Як свідчать приведені вище матеріали досліджень проблема управління витратами є актуальною за будь-яких способів виробництва. Як інтенсивний так і інтенсивний розвиток конкретного виробництва здійснюється в умовах значного коливання задіяних виробничих потужностей, зміни обсягів виробництва і продажів. Та тільки основна частина витрат генерується безпосередньо виробничим процесом - витрати на створення продукту як фізичного тіла. Друга складова сукупності витрат практично дорівнює першій складовій - це витрати на створення організаційної надбудови витрат, призначених для підтримки готовності виробництва. Так витрати сировини, матеріалів і заробітної плати змінюються пропорційно обсягу випуску і реалізації, на їх динаміку впливають, насамперед, вибір технології, норми і рецептури, відсоток браку, виробничі прості системи оплати праці, якість сировини і матеріалів, ціни постачальників, тарифи транспортування. А на динаміку витрат, які підтримують виробництво, впливають інші фактори: галузевий погодинний тариф оплати праці робітників-погодинників, не пов'язаний зі зміною обсягів продажів; суб'єктивно задані умови договору, наприклад, з рекламним агентством, за орендою; законодавчо встановлені нормативи амортизації і податків, які включаються у собівартість продукції. В умовах ринку під тиском конкуренції на ринках збуту і постачання з'являється необхідність збільшувати витрати на просування товарів, на інформаційну виробничу інфраструктуру та ін.

У цілому, тренд зміни постійної складової витрат, що не залежать прямо пропорційно від обсягу випуску продукції, можна прогнозувати як зростаючий. Це спричиняє наступний підхід до виділення релевантних витрат при прийнятті управлінських рішень - необхідно аналізувати поведження витрат окремо «змінних» і «постійних» і забезпечувати більш швидке зростання обсягів виробництва і продажів товарів на ринку з метою зменшення питомої ваги «постійних» витрат.

Автор відмічає, що вектор розвитку методів управління витратами на підприємствах країн з розвинутою економікою в даний час спрямований, в основному, на накладні витрати та пошук методів оптимізації всіх витрат за рахунок реалізації можливостей глобальної кооперації та економіки в цілому.

Потрібно відмітити, що накладні витрати, а це в своїй більшості витрати функціонально-інфраструктурних підрозділів, на вітчизняних підприємствах традиційно незадовільно нормувалися. Проблеми якості нормування інженерної праці іманентна також і підприємствам країн з розвинутою економікою. Міжнародний досвід вирішення даної проблеми свідчить, що сам процес поопераційного нормування інженерної праці є досить клопітким та трудомістким. Практично у всіх країнах від цього шляху розвитку методів управління витратами інженерних підрозділів відмовилися. Зарубіжними вченими були запропоновані цільові підходи до вирішення проблеми управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів. Це, в основному, збалансована система показників в комплексі зі стратегічним управлінням ресурсами, які ефективно впроваджуються на більшості передових зарубіжних підприємствах. Парадигма цієї системи полягає в тому, що згідно з нею керівництво підприємства надає підрозділам ресурси тільки на ті роботи, які є складовими успіху роботи всього підприємства в цілому.

Виходячи з переваг використання збалансованої системи показників при плануванні роботи функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств та управлінні їх ресурсоспоживанням, автор вважає перспективним доповнення діючих методів планування роботи та управління ресурсоспоживанням функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств включенням в них ЗСП.

Стосовно застосування відмічених раніше методів та форм організації для вдосконалення управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств автор вважає доцільним в першу чергу використовувати на вітчизняних підприємствах стратегічне управління витратами у комплексі зі збалансованою системою показників.

Стратегічний погляд на проблему управління витратами обумовлений тим, що з появою стратегічної парадигми управління з'являються як нові пріоритети в структурі завдань з управління витратами, так і нові інструменти вирішення проблем. Стратегічний аспект управління на відміну від оперативного (тактичного) пов'язаний із зовнішніми факторами розвитку організації. Він орієнтований на більш тривалу перспективу, але для конкретного підприємства співвідношення стратегічного і тактичного є індивідуальним. «Сутність стратегічного підходу - реагування на проблеми, які мають стратегічний характер, адаптація до зовнішніх змін протягом тривалого періоду часу» [74, с.157]*. А.С. Попов вважає, що стратегічний менеджмент означає здатність «побачити майбутню ідеальну модель бізнесу, а, відтоді, і нову змінену конфігурацію діяльності відповідної організації».

За І. Ансоффом стратегічне управління вимагає підприємницького поведіння, а оперативне управління - приросту. Один з основних висновків, який робить І. Ансофф, зводиться до наступного: «стратегічна і оперативна поведінка є для організації альтернативними, але підприємство має потребу в одночасному використанні обох типів поведінки. Причому таке управління буде працювати, якщо воно виходить від перших керівників і заслужить увагу і підтримку всіх посадових осіб» [75, с. 302]**.

Професором Гарвардської школи бізнесу М. Портером, автором класичних робіт з аналізу конкуренції в бізнесі, виділено п'ять конкурентних сил, в ефективному захисті від яких перебуває організація будь-якої сфери економіки. Ці п'ять сил «впливають на ціни, витрати (тому що викликають додаткові витрати), розміри капіталовкладень в цілому і на прибутковість бізнесу» [76, с.34].

Як захист від п'яти конкурентних сил у підприємства повинні бути в наявності конкурентні переваги, що дозволяють йому домагатися результатів вище за середній рівень конкурентів і на цій основі забезпечувати прибутковість бізнесу, збереження позицій на

* Попов С. А. Стратегическое управление: 17-модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации» / С. А. Попов. Модуль 4. – М.: Инфра - М, 1999. – 344 с.

** Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф.; пер. с англ. под ред. Ю. Н. Коптуревского – СПб.: Изд-во «Питер», 1999. – 416 с.

ринку. Конкурентоспроможність, розглянута стосовно до окремого товару, - це «сукупність якісних і вартісних характеристик виробу, яка забезпечує задоволення певної потреби покупця» [77, с. 50].

Конкурентоспроможність підприємства - «це можливість ефективної господарської діяльності та її практичної прибуткової реалізації в умовах конкурентного ринку» [78, с. 51]. Оцінка можливостей організації дозволяє, наприклад, побудувати багатокутник конкурентоспроможності підприємства (рис. 1.5) [79, с. 249].

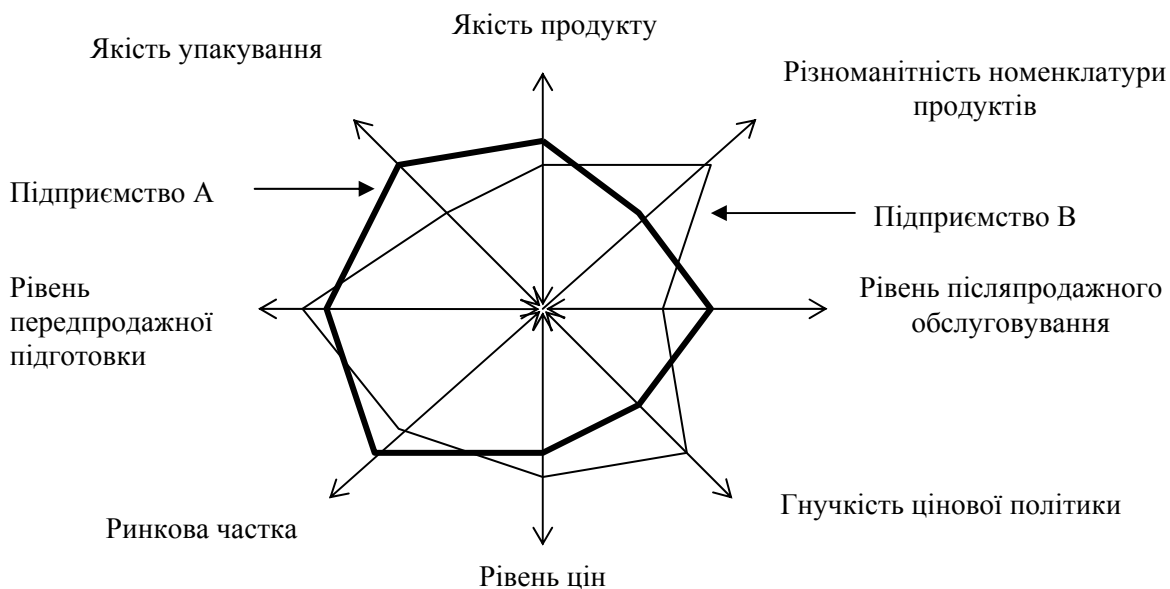


Рис. 1.5. Багатокутник конкурентоспроможності підприємства

Зображуючи на одному рисунку багатокутники конкурентоспроможності для різних підприємств, легко провести аналіз рівня їх конкурентоспроможності за різними факторами. Побудова багатокутника конкурентоспроможності можлива також для продуктів-конкурентів. На основі аналізу отриманих даних виявляються слабкі і сильні сторони за всіма вивченими напрямками конкурентоспроможності, що є підставою для розробки підприємством своєї стратегії, яка дозволить щонайкраще позиціювати її пропозицію стосовно пропозицій конкурентів [80, с. 115, 81, с. 56, 82, с. 125, 83, с. 67]. Універсальної стратегії не існує,

кожне підприємство повинне визначати свою стратегію, виходячи зі своєї позиції в галузі, своїх цілей, можливостей і ресурсів [84, с. 238, 85, с. 68, 86, с. 154, 87, с. 567, 88, с. 115, 89, с. 47, 90, с. 77]. Навіть у межах одного підприємства для різних видів товарів можуть знадобитись різні стратегії.

Якщо підприємства не визначають чіткі пріоритети маркетингової і виробничої політики – обмежені ресурси використовуються не на головні стратегічні цілі, або навіть на альтернативні напрямки роботи, вони не фокусуються на одній стратегічній меті.

Інтерпретуючи вищевикладене, проблему стратегічного управління витратами на сучасному вітчизняному підприємстві можна представляти як завдання регулярного менеджменту: на основі маркетингових досліджень (вивчення еластичності попиту, місткості ринку, позиціонування товару в певному сегменті ринку) постійно коректувати обсяги випуску, ціни, домагаючись оптимального співвідношення витрат і прибутку.

На думку автора, пріоритетні напрямки в області управління витратами на конкретному підприємстві обумовлені базовими конкурентними стратегіями за ключовими продуктами. Вибір таких стратегій - одне із головних завдань, які розв'язуються у процесі розробки стратегії. Досягнення конкурентної переваги по ланках усього ланцюжка створення споживчої вартості продуктів завжди є важливим для підприємства. Завдання визначення стратегії підприємства на першому етапі можна звести до вибору типової бізнес-стратегії. А вже потім розробляти функціональні стратегії, а також стратегії управління основними ресурсами підприємства. виходячи з цього вибір методів управління витратами на підприємстві є залежним від обраної стратегії розвитку підприємства.

Для управління накладними витратами, як показує досвід підприємств країн з розвиненою економікою, успішно можуть бути застосовані різні модифікації форм організації управління витратами за видами діяльності.

Для посилення ролі управління накладними витратами у світовій практиці є досвід переходу до планування і обліку витрат за видами

діяльності, тому що функціонально-інфраструктурні підрозділи будуть відповідати за економічні результати і, насамперед, за виконання планових завдань і зниження витрат, сформованих за видами діяльності, що дозволить виявляти можливості їх зниження (рис. 1.6).

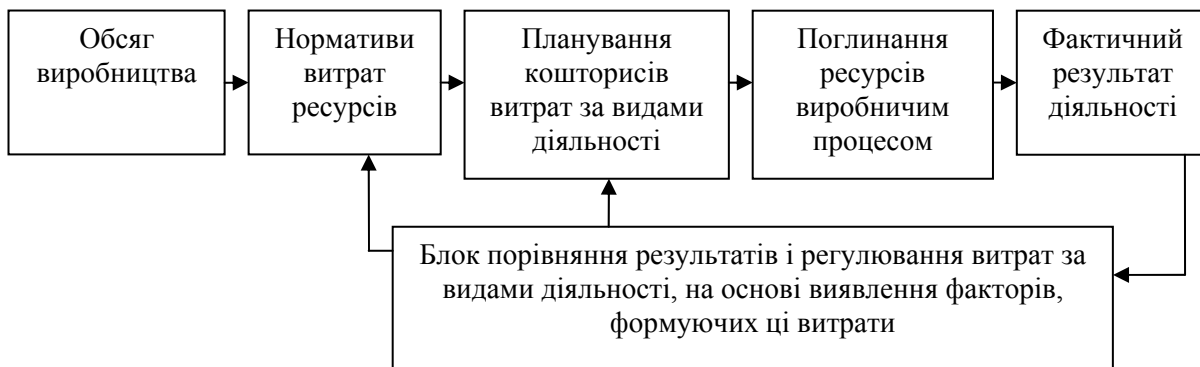


Рис. 1.6. Схема взаємозв'язку основних процесів в управлінні витратами на основі функціональних видів діяльності

Основна ідея управління витратами за різними видами діяльності полягає в тому, що види діяльності споживають ресурси. На думку автора, важливість переходу до планування і обліку витрат за видами діяльності викликана необхідністю створення умов, при яких функціонально-інфраструктурні підрозділи підприємства несли б відповідальність за економічні результати роботи насамперед за виконання планових завдань за зниженням собівартості не тільки у своїх підрозділах, але і у первинних виробничих підрозділах.

Для успішного функціонування, господарюючий суб'єкт повинен прагнути до підвищення ефективності своєї діяльності на основі раціонального використання ресурсного потенціалу, збільшення прибутковості виробництва, поліпшення якості випущеної продукції. У зв'язку із цим змінюється підхід до загальних процесів економіки і виділяється блок управління витратами за видами діяльності. Менеджери повинні знати, скільки їм потрібно витратити за рік і скільки вони зароблять, тому що саме витратна частина кошторисів впливає з дохідної, а не навпаки. Не можна ефективно управляти фінансово-економічними показниками бізнес-процесів, не маючи

чіткого уявлення про те, як вони формуються і виконуються. Методична і послідовна робота за всіма напрямками повинна привести до поліпшення фінансово-економічного стану підприємства і бути оцінена як кількісно, так і якісно.

Істотні розходження можуть полягати в постановці завдань, розподілі їх за ланками управління. При лінійно-функціональній і дивізійній системах управління інформаційне поле є складною системою, яка має ієрархію цілей і організаційну структуру, яка функціонує на основі певних функцій управління. І для їх функціонування здійснюються певні витрати. Звідси об'єктом керувань менеджменту можуть бути тільки витрати за відповідними видами діяльності, які можуть вимірятися, плануватися і піддаватися безпосередньому управлінню.

Заслугове уваги вітчизняних підприємств також управління ресурсами за бізнес-процесами. У зарубіжній практиці підхід до опису діяльності підприємства за комплексом здійснюваних їм бізнес-процесів, зародився в Японії і зараз завойовує у світі все більшу популярність. Він дозволяє здійснювати моделювання і реінжиніринг бізнес-процесів з позицій підвищення їх ефективності, кардинально міняти інформаційне поле підприємства. Реінжиніринг бізнес-процесів в ієрархії функцій управління переходить на бізнес-процеси, тобто інформаційне поле розглядається як складна бізнес-система, що має напрямки діяльності, ієрархію цілей, організаційну структуру, поточний стан, котра функціонує на основі певної кількості бізнес-процесів та витрат ресурсів на їх здійснення.

На відміну від бізнес-плану, який описує виробничо-фінансову область, моделювання діяльності підприємства на основі бізнес-процесів дозволяє охарактеризувати його організаційну структуру, положення на ринку, технологію виробництва, фінанси і у підсумку здійснювати як планування видів діяльності, так і оцінку ефективності оптимізації бізнес-процесів.

Оцінити ефективність бізнес-процесів можна за допомогою показників кількості і тривалості виконання типових операцій, дій при виробництві продукції за певний час; собівартості даних

операцій; кількості випущеної продукції заданої якості, оплаченої за певний строк; чисельності та ін.

Щоб управляти процесом, необхідно знати понесені витрати на ведення цього процесу. І цю роль виконують центри витрат, які представляють первинний осередок аналітичного обліку витрат, здійснюють контроль за понесеними витратами. Центр витрат може збігатися з організаційною одиницею (цехом, ділянкою) або може бути більш дрібним підрозділом цих організаційних одиниць. Основою виділення центрів витрат може бути єдність використовуваного устаткування, виконуваних операцій або функцій.

Залежно від характеру виконуваних функцій і операцій, а також видів виробничих витрат центри підрозділяються на три типи: виробничі, обслуговуючі і невиробничі або їх ще називають функціональними.

Виробничі центри витрат виділяються в цехах основного виробництва, зайнятих виготовленням продукції. І первинна виробнича одиниця, що виділена як центр витрат, здійснює власні витрати, але при цьому може одержувати матеріали і послуги від інших центрів, а також передавати іншим центрам виготовлені матеріали і послуги.

Створення центрів витрат є засобом деталізації аналітичного обліку виробничих і невиробничих витрат, їх локалізації за місцями виникнення і видам діяльності з метою організації оперативного контролю та достовірного розрахунку собівартості продукції, на основі визначення впливу різних факторів витрат на величину використаних ресурсів.

Звідси, управління витратами на виробництво припускає:

- виділення основних видів діяльності;
- розподіл витрат за центрами відповідальності кожного виду діяльності;
- визначення факторів витрат для кожного виду діяльності;
- проведення аналізу витрат за видами діяльності на основі інформації, отриманої від функціональної системи.

Всі функції управління взаємодіють, формуючи єдиний процес - ланцюг взаємозалежних дій. Управління витратами, будучи частиною

системи управління підприємством, реалізується через ці функції. Управлінська функція, «організаційна робота» стосовно до витрат підприємства реалізується шляхом визначення фактору витрат за кожним видом діяльності, розробки відповідних норм і нормативів споживання різних видів ресурсів факторами витрат, які здійснюють цю діяльність. Це означає, що дане завдання повною мірою в цей час можуть виконувати функціональна система обліку (АВС-система) і менеджмент на основі функціональних витрат (АВСМ), тобто спосіб встановлення зв'язку між витратами і об'єктом та визначення даних видів діяльності.

Висновки

У розділі проаналізовано стан наукової думки з питань предмету дослідження та обрано актуальні напрямки подальшого дослідження.

За результатами дослідження теоретичних і методологічних матеріалів з управління витратами на промислових підприємствах автор робить наступні висновки:

1. Управління витратами є складним, багатограним, динамічним процесом, який охоплює усі сторони господарської діяльності підприємства та діє в різних площинах управління витратами від рівня міжнародного розподілу праці між державами, їх анклавом і союзами до рівня регіональної промислової інфраструктури та інфраструктури окремих підприємств з метою досягнення більш високих економічних результатів. Це виявляється в тому, що оцінка допустимої величини витрат на виробництво і реалізацію продукції є необхідним етапом в прогнозуванні майбутніх прибутків та конкурентоспроможності підприємства.

2. Конкурентоспроможність підприємства і його продукції в значній мірі залежить від ресурсоемності продукції, від її собівартості. Тому методика і практика управління всіма видами витрат на підприємствах є актуальною і важливою проблемою для підприємств.

3. У вітчизняній і зарубіжній практиці управління витратами підприємств розроблено багато різних методів, проте, практично всі вони вирішують проблеми основних виробничих та обслуговуючих

цехів, а питання методики управління витратами функціонально-інфраструктурних відділів підприємства, як-то: відділ головного конструктора (ВГК), відділ головного технолога (ВГТ), відділ технічного контролю (ВТК), планово-економічний відділ (ПЕВ), фінансовий відділ (ФВ), відділ автоматизованих систем управління, відділ головного механіка, відділ головного енергетика, відділ матеріально-технічного забезпечення тощо, залишаються недостатньо опрацьованими. В даний час витрати функціонально-інфраструктурних відділів та обслуговуючих цехів (накладні витрати підприємства) складають значну частину в структурі собівартості продукції машинобудівних підприємств. Проведені дослідження свідчать, що за 1991-2012рр. питома вага накладних витрат на підприємствах збільшилась в 2-4 рази. В структурі собівартості машинобудівної продукції сьогодні накладні витрати сягають 40-60%.

4. Підприємствами країн з розвинутою економікою опрацьовано ряд ефективних методів управління витратами, в тому числі і накладними витратами, це і метод Target costing, і метод цільового управління витратами на основі використання збалансованої системи показників, і метод стратегічного управління витратами, які дозволяють високоефективно управляти ресурсоспоживанням підрозділів підприємств, мінімізувати виробничі запаси, запровадити цільове планування ресурсного забезпечення пріоритетних напрямків розвитку підприємств, а також досягти значної конкурентної переваги своєї продукції на світових ринках. За переконанням автора, в реаліях практики роботи вітчизняних машинобудівних підприємств для управління ресурсоспоживанням (витратами) функціонально-інфраструктурних підрозділів може бути ефективно використана система цільового планування витрат, основана на ЗСП.

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ ПРАКТИКИ І АНАЛІЗ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ФУНКЦІОНАЛЬНО-ІНФРАСТРУКТУРНИХ ПІДРОЗДІЛІВ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Характеристика факторів, які визначають тенденції розвитку систем управління витратами на промислових підприємствах

На сьогоднішній день динаміка змін в зовнішньому середовищі вимагає від підприємств гнучкості в їх діяльності. Зарубіжні вчені виділили наступні зовнішні сили, які суттєво змінюють підприємство [75, 76, 84]:

- зміни в структурі і природі робочої сили (поява працюючих сімейних пар, велика зайнятість жінок, більш висока кваліфікація та ін.);
- зміни в технологіях (особливо сильний вплив зробили зміни в інформаційних технологіях);
- економічні кризи, які приголомшували не лише окремі країни і галузі, але весь світ загалом;
- зміни в соціальних трендах;
- конкуренція між виробниками.

Також вони виділяють зміни, що відбуваються в навколишньому середовищі, які можуть мати безліч форм і виявляються в:

- інтенсифікації конкуренції;
- змінах попиту з боку споживачів;
- різкому збільшенні пропозиції на ринку;
- нових тенденціях на ринку праці;
- збільшенні важливості збереження навколишнього середовища;
- незадоволених потребах клієнтів та акціонерів;
- посилюванні/лібералізації державного регулювання;
- змінах в законодавстві з оподаткування та ін.

На думку автора, цей список можна продовжити наступними позиціями:

- активний вплив самих підприємств на формування нових потреб і бажань у покупців;
- процеси глобалізації;
- процеси розвитку ІТ структур і ІТ сервісу, які дозволяють оптимізувати бізнес-процеси організації.

Можна погодитися з висловом А. Маршалла про те, що «в..суспільстві нові види діяльності прокладають дорогу новим потребам [91, с. 27]»¹. Адже це означає, що існує деяке замкнуте коло: діяльність породжує потреби, а вони, у свою чергу, породжують нову діяльність.

Дійсно, нині даний процес набув величезного розмаху. Ринок пропонує таку кількість товарів і послуг, що, здавалося б, більше вже і бажати нічого. Проте, кількість людських вимог і потреб проявляється ще ширше.

Динаміка змін зовнішнього середовища підприємств в ХХІ столітті характеризується супершвидкостями. Все частіше в літературі зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства визначається єдиним терміном - «бізнес-середовище», оскільки межа, яка відокремлювала одне середовище від іншого, в останні п'ять років практично зникла. Це обумовлено бурхливим розвитком інформаційних технологій, послуг зв'язку і мультимедійних послуг, які дозволяють істотно модифікувати робоче місце кожного співробітника і організувати його практично в будь-якій точці світу, що значно вплинуло на розподіл і концентрацію виробництв в країнах і регіонах, подальше вдосконалення і оптимізацію транснаціональних корпорацій та спільних підприємств. Активне використання електронного документообігу, впровадження і використання ERP-систем дозволило не лише прискорити процеси обміну інформацією усередині організації, але і привело до того, що класичні організаційні структури поступово витісняються і на зміну їм приходять підприємства, які мають плоскі або мережні організаційні структури. В цьому випадку кожне підприємство оптимізує бізнес-процеси за рахунок використання таких можливостей, як

¹ Маршалл А. Принципы экономической науки / А. Маршалл; пер. с англ. В 3 т.; Т.1. – М.: Прогресс, 1993. – 342 с.

відокремлення цілої функції управління (наприклад, облікової) на аутсорсинг, залучення персоналу (як правило, в рамках проектів) по схемі аутстафінгу [69, с. 83, 92, с. 110, 93, с. 318, 94, с. 47, 95, с. 113].

Бурхливий розвиток інформаційних систем, розробка і впровадження CRM-систем, дозволив кардинально змінити бізнес-процес реалізації товарів і послуг. Зараз споживачу зовсім не обов'язково залишати свій будинок або офіс для здійснення покупки, оскільки вибір товару або послуги можна провести з використанням глобальної мережі, зробивши замовлення з використанням будь-якого засобу зв'язку. Доставку замовлення здійснить сервісна компанія в будь-яку точку світу. Оплату замовлення також можливо здійснити будь-яким з платіжних засобів та з любої точки світу [96, с. 45].

Таким чином, сучасне підприємство - це структура, що постійно змінюється, адаптується до динамічних умов зовнішнього середовища, навчається і здатна до передбачення і прогнозування. Структура підприємства має свою внутрішню динаміку, і щогодини піддаючись дії великої кількості факторів ділового середовища, вимушена, для збереження себе як деякої сутності, проводити заходи щодо своєї адаптації до змін та активно впливати на сам процес змін ділового середовища через реалізацію цінової і асортиментної політики, політики закупівлі, політики в області управління персоналом і управління фінансів, інноваційної політики і політики технічного переоснащення. Вона також повинна формувати позитивну громадську думку, як щодо самої організації, так і щодо своєї продукції. Оскільки конкретний економічний механізм функціонує усередині конкретного підприємства машинобудівної галузі, то середовище цього підприємства буде середовищем функціонування економічного механізму управління витратами. При розгляді специфіки цього середовища важливо розуміти, що характеристики середовища тісно взаємозв'язані з його факторами.

Схема середовища економічного механізму управління витратами представлена на рис. 2.1.

Характеристики взаємозв'язку, складності, динамічності і невизначеності описують фактори як прямого, так і непрямого впливу.

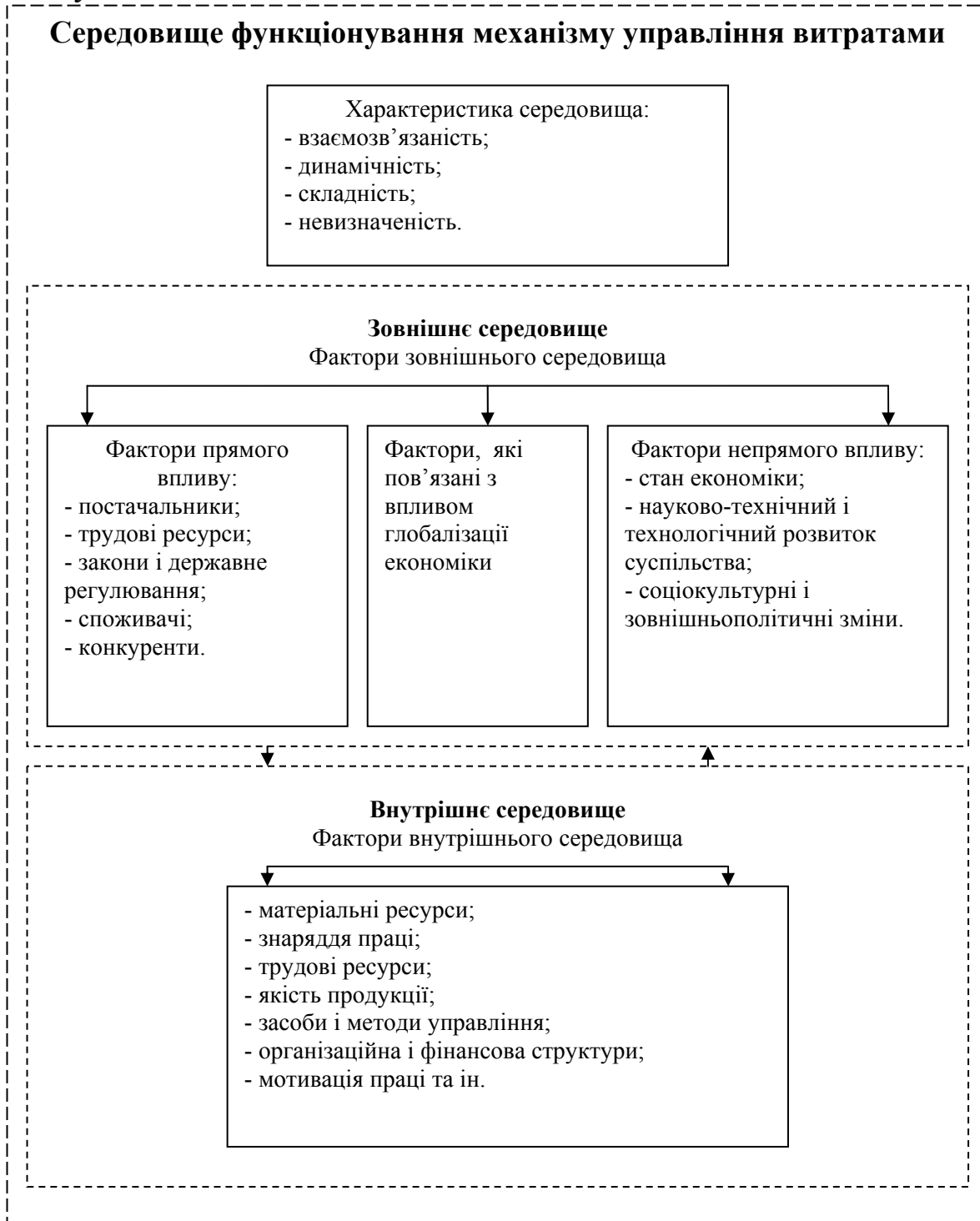


Рис. 2.1. Схема середовища функціонування економічного механізму управління витратами

Існування невизначеності є невід'ємним компонентом підприємництва і виступає фактором руху економічної системи [97, с. 117]. Сучасна ринкова економіка функціонує так, що постійно змінюються умови господарської діяльності, ринкова кон'юнктура, поведінка суб'єктів ринку, тобто проявляється характеристика динамічності. Хаотичність економічного життя дозволила П. Друкеру назвати час постіндустріального суспільства «епохою без закономірностей» [98, с. 18]. Нестійка економіка спричиняє зростання невизначеності економічної системи, а отже, і ризику як показника, що характеризує невизначеність. Виходячи з розуміння об'єктивної природи невизначеності, як характеристики середовища економічного механізму управління витратами, яка виступає констатуючою ознакою, тобто середовищем появи ризику, виникає потреба враховувати ризики для підтримки керованості, що безпосередньо впливає на ефективність функціонування економічного механізму управління витратами в нових економічних умовах.

Підхід до управління витратами, пов'язаний з урахуванням факторів, які визначають рівень витрат, є одним з перспективних напрямів вдосконалення механізму управління витратами. Вплив на фактори формування витрат дозволяє планувати, контролювати і регулювати рівень витрат, попереджати виникнення неефективних витрат. Необхідність управління факторами витрат підтверджується численними дослідженнями. К. Друрі відзначає, що мета контролю витрат полягає в тому, щоб безпосередньо контролювати причини витрат, а не самі витрати. Управління факторами витрат забезпечить довгостроковий контроль витрат. В.Є. Ластовецький вважає, що «групування витрат за факторами... дозволило б управляти собівартістю продукції як системою витрат, обумовлених виробничим споживанням факторів виробництва [99, с.55]»*.

У даний час конкурентні переваги визначаються в основному рівнем технології і тим, як вона швидко пристосовується до потреб галузі і ринку. Проте велике зношення основних виробничих фондів, дефіцит кваліфікованих кадрів, відсутність достатнього фінансування

* Ластовецький В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В. Е. Ластовецький. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.

розвитку підприємств не дозволяють своєчасно і в короткий термін впроваджувати прогресивні технології. З тих же причин на великих українських промислових підприємствах відсутня можливість отримання вигідних кредитів. Внаслідок низьких показників ліквідності і платоспроможності гальмуються інноваційні процеси, тому підприємства машинобудівної промисловості близькі до стану банкрутства, і зараз мова йде не про розвиток, а про виживання. В той же час для підвищення конкурентоспроможності випускаємої продукції, пропонується використовувати науково-технічні досягнення в суміжних галузях прикладної науки і прогресивні методи проектування і конструювання продукції машинобудування, а також сучасні технології. Застосування останніх досягнень дозволяє скоротити цикл розробки і виготовлення виробів та збільшити термін життєвого циклу продукції підприємств.

Вся безліч проблем, з якими зіткнулись українські підприємства, на думку фахівців, зводиться до однієї - низька здатність більшості машинобудівних підприємств швидко і з мінімальними витратами реагувати на потреби ринку, оскільки вони виявились неспроможними ні кваліфіковано вивчати ринок, ні проектувати та виробляти продукцію, яка відповідала б сучасному споживчому попиту.

Таким чином, на думку автора, науково-технічний прогрес, висока динамічність ринкового середовища, інтеграція ринків збуту, скорочення життєвого циклу продукту, розвиток сучасних технологій і засобів комунікації, підвищення ролі професіоналізму, зміна організаційних структур, ускладнення управління виробництвом у зв'язку із зростанням його масштабів, поглибленням спеціалізації і кооперації, розширення господарських зв'язків викликають необхідність пристосування організації до висококомобільних зовнішніх і внутрішніх умов життєдіяльності. Тому проблема організаційного розвитку українських підприємств в сучасній ситуації полягає в тому, щоб навчитись оперативно трансформувати системи управління для досягнення підприємствами поставлених цілей в нових соціально-економічних умовах. Якщо не приділяти належної уваги такому процесу розвитку, то на підприємстві

домінуватимуть так звані динамічні, некеровані зміни. В цьому випадку підприємство розвивається згідно теорії еволюційного розвитку, проходячи всі етапи: народження, зростання, зрілість, спад, а в підсумку - руйнування. Еволюційного розвитку зазнає і сам життєвий цикл продукції машинобудування.

Машинобудування України знаходиться в критичній перехідній фазі: «зрілість-спад». Забезпечити дотримання принципу виживання і запобігти руйнуванню підприємств можливо через стратегічне управління процесом організаційного розвитку, здійснюючи поетапно необхідні планові зміни. Важливо також відрізнити характер змін, особливо в стані кризи, тому що різні зміни вимагають різних кроків, ресурсів, а також дій від менеджменту. Менеджери повинні вміти прогнозувати напрямок цих змін, визначати причину і місце їх виникнення. Та ситуація на підприємствах ускладнюється тим, що окрім об'єктивних проблем, викликаних знаходженням машинобудування на стадії «зрілість-спад», додаються також проблеми, обумовлені нестабільністю в управлінні підприємствами (часта зміна команд керівників підприємств).

В економічній літературі більшістю авторів середовище функціонування економічного механізму підрозділяється на середовище зовнішнього впливу і середовище внутрішнього впливу [100, с. 31, 101, с. 9, 102, с. 49].

Розглянемо основні фактори зовнішнього середовища прямого впливу на витрати підприємств, специфічні для машинобудівної галузі.

Що стосується оптимізації матеріальних витрат, то з погляду автора, підприємствам необхідно виробити «стратегію поведінки» по зниженню цін на матеріали та комплектуючі вироби, що закуповуються, а також по зниженню трансакційних витрат за кожним контрактом. Потрібно створити конкуренцію між постачальниками, зацікавити довгостроковими обсягами поставок і при цьому переконати їх піти на максимально можливі знижки.

Враховуючи сучасні вимоги внутрішнього і зовнішнього ринку до характеристик і дизайну продукції, підприємствам доводиться купувати і доставляти з-за кордону значну частку комплектуючих і

готових виробів. На думку автора у даній ситуації підприємствам доцільно об'єднавшись знайти можливість виходу на уряд з пропозицією про зниження митних зборів на ввезені імпортні ресурси, необхідні для виконання поставлених перед галуззю стратегічних цілей. Отримання ресурсів з інших країн може бути вигідно з погляду цін, якості або кількості, але одночасно також небезпечним посиленням таких факторів динамічності середовища, як коливання обмінних курсів або політична нестабільність.

В даному контексті, розглядаючи *фактор постачальників в умовах невизначеності і динамічності середовища*, необхідно враховувати можливість зміни конкурентного середовища, та коопераційний ризик, який пов'язаний, в основному, з постачальниками матеріалів і готових виробів, а також у випадках виробництва кінцевого продукту в рамках кооперації з іншими підприємствами, які постачають готові агрегати для остаточного складання виробів. Крім того, через капіталоемність машинобудівного виробництва, підприємства вимушені залучати значні позикові кошти в різних фінансових установах. Тому вони досить чутливі до виникнення наступних фінансових ризиків:

- коливання процентних ставок, що суттєво впливає на операційні витрати і, як наслідок, на прибуток;
- курсова різниця валют (при запозиченні у валютному еквіваленті).

Другий фактор зовнішнього середовища прямого впливу – закони і державні органи. Багато законів, зокрема трудове законодавство, і державні установи також впливають на економічний механізм управління витратами підприємств. У ринковій економіці взаємодія між покупцями і продавцями підпадає під дію численних правових обмежень, кількість яких постійно зростає. Стан українського законодавства характеризується не лише складністю, але і динамічністю, а інколи навіть невизначеністю. Підприємство зобов'язане виконувати не лише державні і місцеві закони, але і вимоги органів державного регулювання. Ці органи забезпечують примусове виконання законів у відповідних сферах своєї компетенції, а також вводять власні вимоги, обов'язкові до виконання.

Невизначеність сьогоднішнього правового поля виникає з того факту, що вимоги одних установ вступають в суперечність з вимогами інших.

Сьогодні, машинобудівні підприємства залежать від наступних факторів впливу держави:

- від схвалення державою всіх крупних експортно-імпортних контрактів;
- від виділення бюджетних коштів на освоєння нових видів продукції;
- від митної політики (необхідність збереження жорсткої політики держави відносно заборонних мит на ввезення іноземної техніки, аналоги якої випускаються всередині країни);
- від податкової політики (зниження податкового навантаження підприємств за рахунок зміни податкових ставок).

Що стосується ризиків, то основним ризиком, властивим машинобудівним підприємствам, сьогодні є політичний ризик - ризик майнових (фінансових) втрат у зв'язку з нестабільністю реалізації державної програми підтримки машинобудівної галузі.

Третій фактор зовнішнього середовища прямої дії – споживачі. Не можна не погодитися з точкою зору Пітера Ф. Друкера, згідно якої єдина справжня мета бізнесу - створення споживача [98, с. 18]. Під цим розуміється наступне: виживання і існування підприємства залежить від його здатності знаходити споживача своєї продукції і задовольняти його потреби.

Таким чином, необхідність задоволення потреб споживачів впливає на взаємодії організації з постачальниками матеріалів і трудових ресурсів. Дія споживачів на внутрішні фактори середовища економічного механізму управління витратами на підприємствах також є значною.

На думку автора, основним інвестиційним ризиком поточної діяльності машинобудівників, пов'язаним з даним фактором, є інноваційний ризик - ризик втрат, оскільки нові проекти, на розробку яких можуть бути витрачені значні кошти, не будуть своєчасно реалізовані або не окупляться взагалі.

Наступним для підприємств є ризик виникнення непередбачених витрат - він пов'язаний насамперед із змінами конструкторської документації. Що, в свою чергу, є наслідком необхідності забезпечення конкурентоспроможності продукції.

Четвертий фактор зовнішнього середовища прямої дії – конкуренти. Конкуренти - це зовнішній фактор, вплив якого неможливо недооцінювати. Керівництво кожного підприємства чітко розуміє, що якщо не задовольняти потреби споживачів так само ефективно, як це роблять конкуренти, підприємству довго не протриматись на даному ринку. У машинобудуванні у багатьох випадках не споживачі, а як раз конкуренти визначають, якого роду і якості результати діяльності можна продати і яку ціну можна запросити. Тут важливо враховувати, що споживачі є не єдиним об'єктом суперництва підприємств. Тому що останні ведуть конкурентну боротьбу за трудові ресурси, матеріали, капітал, право використовувати певні технічні нововведення, знання, досвід, навички, необхідні для виробництва або освоєння тієї або іншої технології, системи, «ноу-хау». Від реакції підприємств на конкурентний виклик залежать такі внутрішні фактори, як умови роботи, оплата праці і характер стосунків керівників з підлеглими. Безумовно, роль держави в забезпеченні життєздатності такої галузі як машинобудування переоцінити неможливо, але і значущість ринкових факторів занижувати не можна. Тому конкуренція зі світовими лідерами машинобудування, у тому числі і за власний ринок, неминуча реальність вже сьогоднішнього дня. На думку автора, єдина можливість забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної машинобудівної промисловості полягає в розробці чіткої стратегії розвитку на основі об'єктивного аналізу ситуації, що склалась, і адекватної оцінки своїх переваг і недоліків в конкурентній боротьбі. В рамках стратегічного галузевого менеджменту виділяються дві стратегії виживання, що принципово розрізняються, в конкурентній боротьбі. Підприємство повинно або прагнути до лідерства на основі низьких витрат, або пропонувати продукцію, яка перевершує за споживчими якостями продукцію конкурентів [103, с. 135]. Об'єктивна оцінка вітчизняного машинобудування вимагає

застосування в різних сегментах машинобудівного ринку різних стратегій.

П'ятий фактор зовнішнього середовища прямої дії - трудові ресурси. Даний фактор є як зовнішнім, так і внутрішнім одночасно. Наявність необхідної кількості спеціальностей, рівня підготовки трудових ресурсів для забезпечення досягнення поставлених перед підприємством цілей, є одним з найбільш вагомих факторів, які впливають як на підприємство в цілому, так і на його економічний механізм управління витратами. Необхідно особливо відмітити, що додає вагомості цьому фактору ще і та обставина, що машинобудування - це високотехнологічне виробництво з складними технічними, технологічними і економічними процесами. Людський фактор є основним для підприємства і, отже, для всіх його підсистем. Оскільки без людей здатних оптимально, раціонально, продуктивно, результативно, ефективно використовувати складну технологію, капітал, матеріали і енергоресурси, підприємства приречені на припинення своєї діяльності. Розвиток українських машинобудівних підприємств сьогодні стримується нестачею потрібних фахівців, оскільки галузь довгий час знаходилась в умовах важкої економічної кризи. Низький галузевий рівень заробітної плати молодих фахівців не стимулював прихід на підприємства талановитої молоді.

В умовах кризи, при неясності перспектив розвитку вітчизняних заводів, молодь не прагнула йти вчитися на спеціальності машинобудування. Через ці причини середній вік тих, що працюють в галузі коливається в межах 45-60 років, а також утворився загрозливий віковий розрив. Зараз на заводах практично випав прошарок спеціалістів середнього віку 28-45 років. Вважається, що для деяких спеціальностей, таких як інженер-конструктор, інженер-технолог, щоб отримати високу кваліфікацію необхідно в середньому 7 років роботи за фахом. Як наслідок, передача досвіду від фахівців до молоді може бути загублена з певних спеціальностей машинобудування. А отже, на думку автора, галузь остаточно може втратити свою конкурентоспроможність. Але в деяких областях, таких як економіка, молоді фахівці, які вивчили сучасні методи і методики економічної науки, привносять зі своїм приходом нові

напрями вдосконалення економічного механізму управління витратами, при збереженні тих, що ефективно існують. Також особливою турботою сучасного підприємства повинні стати відбір і підтримка талановитих менеджерів.

Так, наприклад, Джордж Стейнер в своєму дослідженні запропонував керівникам ряду фірм США проранжирувати за ступенем важливості для них 71 фактор за останні п'ять років. Серед груп факторів були загальне керівництво, фінанси, маркетинг, матеріали, виробництво, готова продукція. Аналіз результатів анкетування показав, що серед показників оцінки трудових ресурсів вище за інші котирувалися два фактори: залучення висококваліфікованих менеджерів вищої ланки управління і навчання здатних керівників усередині фірми. Те, що підвищення кваліфікації менеджерів опинилося за значенням вище, ніж прибуток, обслуговування споживачів і виплата дивідендів акціонерам, є явною ознакою важливості притоку цієї категорії трудових ресурсів на підприємство.

На даний час, здебільшого тільки великі машинобудівні підприємства України прагнуть також вирішувати проблеми забезпечення потрібними трудовими ресурсами шляхом навчання і підтримки власних співробітників.

Далі розглянемо *основні фактори зовнішнього середовища непрямого впливу, специфічні для машинобудівної галузі*. До основних відносяться технологія, стан економіки, соціокультурні і зовнішньополітичні фактори. Фактори середовища непрямого впливу зазвичай не впливають помітно на економічний механізм управління витратами, як фактори середовища прямого впливу. Проте, для підвищення ефективності управління витратами їх необхідно враховувати. Середовище непрямого впливу в більшості випадків складніше, ніж прямого впливу. Керівники часто вимушені прогнозувати вплив цих факторів, ґрунтуючись на неповній інформації, що матиме негативні наслідки для підприємства.

Технологія. Окрім внутрішнього впливу, технологія також є фактором зовнішнього впливу на підприємство. Якщо спиратись на досвід американського управління, то термін «технологія» має більш

широке трактування, який охоплює і процеси, і методи, і техніку здійснення будь-яких виробничих, обслуговуючих і навіть творчих видів діяльності. Технологічні нововведення на підприємствах впливають на ефективність, з якою продукти можна виготовляти і продавати, на швидкість старіння продукту, на те, як можна збирати, зберігати і розподіляти інформацію, а також на те, якого роду послуги і нові продукти можуть чекати споживачі від машинобудівних підприємств. Деякі крупні науково-технічні нововведення, такі як комп'ютерна, лазерна, мікрохвильова, інтегровані лінії зв'язку, робототехніка, супутниковий зв'язок, а також розробка нових методів і методик в області економіки і управління в значній мірі вплинуло на машинобудування і відповідно на економічний механізм управління витратами. В зв'язку з цим організації, які мають справу безпосередньо з технологією високого рівня, наукоємні підприємства мають швидко реагувати на нові розробки і пропонувати нововведення. Щоб зберегти конкурентоспроможність, підприємства вимушені використовувати ті розробки, від яких залежить ефективність їх діяльності. Здавалося б, у українських машинобудівних підприємств є серйозний запас міцності у вигляді істотної нижчої собівартості виробництва, ніж у західних конкурентів, але, в той же час через використання застарілих технологій трудомісткість виробництва вітчизняної техніки значно вища, ніж на Заході. Практично весь ресурс виживання підприємств за рахунок низької собівартості повністю втрачається через нижчу продуктивність верстатів та істотно більшу трудомісткість.

Стан економіки. Керівництво підприємств повинне також вміти оцінювати вплив зміни стану економіки як української, так і світової на економічний механізм управління витратами. Стан світової економіки впливає на вартість всіх виробничих ресурсів, а також на здатність споживачів купувати певні товари і послуги. Керівництво машинобудівних підприємств при оптимізації витрат повинне в різних сценаріях поведінки даного складного фактору, керуватися балансуванням вигоди. Так, наприклад, при прогнозованих високих темпах інфляції, керівництво за наявності вільних фінансових ресурсів може збільшити запаси ресурсів і прагнути до більшої

частки фіксованої оплати праці з тим, щоб стримати зростання витрат в найближчому майбутньому. За відсутності вільних грошових коштів, підприємство може узяти довгостроковий кредит (при цьому вартість позикових грошових коштів не повинна перевищувати втрат від подорожчання ресурсів), оскільки при настанні термінів платежів гроші коштуватимуть дешевше і тим самим будуть частково компенсовані втрати від виплати відсотків. З цим фактором середовища також пов'язаний валютний ризик, властивий машинобудівним підприємствам.

Соціокультурні фактори. Дія будь-якого підприємства здійснюється, щонайменше, в одному соціокультурному середовищі. Облік впливу цього фактора на роботу підприємства необхідно враховувати, тому що і графік роботи підприємства, і освітній рівень населення, і необхідність працювати на себе, а також багато інших факторів значно залежать від релігійних впливів, національних традицій населення регіону, розташування підприємства.

Зовнішньополітичне становище. Цей фактор також надзвичайно актуальний для діяльності підприємств в контексті міжнародної кооперації виробництва продукції машинобудування. Фактор політичної ваги країни особливо важливий у питаннях зовнішньоторговельних відносин в умовах СОТ. Велике значення для підприємств має фактор політичної стабільності.

Крім вже розглянутих основних факторів зовнішнього середовища, специфічних для машинобудування, автором додатково виділені наступні фактори, які характеризують рівень розвитку виробництва в країні.

Знаряддя праці. Даний фактор характеризує наявність потрібного устаткування і інструменту, що забезпечує випуск необхідної кількості і якості продукції. Аналіз раціонального використання знарядь праці може виявити наступні резерви: можливість повного завантаження виробничих потужностей, підвищення змінності роботи устаткування, скорочення часу його перебування в ремонті, максимальне використання технічних параметрів устаткування, застосування аутсорсингу та інсорсингу по деяким роботам [104, с. 57].

Час виробництва. Для машинобудівних підприємств цей фактор є найбільш істотним, оскільки виробничий цикл основних виробів машинобудівних підприємств досить значний – від декількох місяців до декількох років. Аналіз даного фактора дозволить виявити резерви скорочення періоду підготовки виробництва і освоєння нових видів продукції, скорочення тривалості виробничого циклу, зменшення розмірів запасів.

Трудові ресурси (конкретно як внутрішній фактор). Аналіз даного фактору визначає можливості зростання продуктивності праці за рахунок повного завантаження працівників з урахуванням їх кваліфікації, досвіду, а також скорочення втрат і невиробничих витрат робочого часу. Основними факторами, які впливають на фактичні трудові витрати, є порушення оптимальної партії запуску виробів і відхилення термінів виробництва за етапами від серійного циклового графіку. Крім того, здійснюють вплив невідповідність фактичної структури основних робітників виробництва оптимальній структурі, визначеній для певного виробу в конкретних умовах виробництва. Фактичний стан існуючого парку виробничого устаткування, у свою чергу впливає на фактичні трудові витрати, викликаючи відхилення від серійного технологічного процесу.

Якість продукції. Аналіз даного фактору дозволяє охарактеризувати можливості поліпшення техніко-економічних характеристик продукції підприємства, збільшення питомої ваги високоякісної продукції в загальному обсязі виробництва, скорочення браку.

Матеріальні ресурси. Матеріальні ресурси в собівартості машинобудівної продукції займають 30-60%, залежно від типу виробів, і тому є найбільшим фінансовим важелем впливу на прибуток. Важливо не лише вчасно забезпечити виробництво матеріальними ресурсами, але і виконати це з максимальною ефективністю. Окрім інфляції, на вартість матеріальних ресурсів впливають відхилення від серійності виробництва: порушення оптимальної партії запуску машин, відхилення термінів виробництва за етапами від серійного циклового графіку. В результаті підвищується вартість матеріальних ресурсів через терміновість

постачань, відхилення від транзитних норм, збільшення транспортно-заготівельних витрат, збільшуються норми витрат при заміні матеріалу, а також можуть зменшуватись гарантійні терміни придбаних готових виробів. Відсутність серійного виробництва так само не дозволяє брати активну участь в тендерних закупівлях, які дозволяють значно знизити ціни закупівель і зменшити довгострокові фінансові і виробничі ризики.

Засоби і методи управління. Оскільки центральним пунктом теорії управління є процес ухвалення рішень, то вдосконалення управління, з наукової точки зору, необхідно проводити шляхом вдосконалення методів управління і використання економічного моделювання як засобів підвищення ефективності діяльності підприємств шляхом збільшення здатності керівників до прийняття обґрунтованих об'єктивних рішень в ситуаціях великої невизначеності [104, с. 59]. Так, наприклад, використання різних методів управління витратами і їх моделювання дає можливість оцінити компроміси, які можливі у зв'язку зі зміною цілей, виявити альтернативні рішення, що забезпечують баланс суперечливих цілей. Використовувані засоби і методи управління визначають потрібне для них інформаційне забезпечення, яке потребує об'єктивної, повної і своєчасної інформації, що збирається, оброблюється, зберігається і поширюється за допомогою сучасних технічних засобів. Інформаційне забезпечення системи управління у даний час є об'єктивною необхідністю, обумовленою вимогами зовнішнього середовища і динамічністю внутрішніх змін на підприємстві.

Впровадження досягнень науково-технічного прогресу і економічної науки. У економічному механізмі управління витратами цей фактор характеризує використання сучасних ефективних форм, методів управління витратами на машинобудівних підприємствах, а також використання автоматизації праці.

Організаційна і фінансова структури. Організаційною структурою системи управління підприємством називається склад підсистем і елементів системи, кожному з яких відповідає певна функція, а також організація зв'язків і стосунків між підсистемами або елементами системи. Аналізуючи даний фактор на

машинобудівних підприємствах можна встановити ступінь керованості підприємства. Так, наприклад, надмірна вертикальна і горизонтальна протяжність вищого рівня менеджменту веде до бюрократизації управління, уповільнення ухвалення рішень і послаблення контролю, скорочує час на стратегічне планування, яке є однією з найважливіших функцій стратегічного менеджменту [105,с.67]. Також одним з основних негативних факторів даної групи є відсутність деяких відділів, необхідних для ефективнішого функціонування підприємства.

В рамках визначення економічного механізму управління витратами під фінансовою структурою (рис. 2.2) системи управління підприємством розумітимемо об'єднані в групи за певною ознакою елементи організаційної структури підприємства, які забезпечують взаємодію між елементами економічного механізму управління витратами, кожному з яких відповідає певна функція і фінансова відповідальність.

Фінансова структура підприємства є визначальною в організації інформаційних потоків економічного механізму управління витратами.

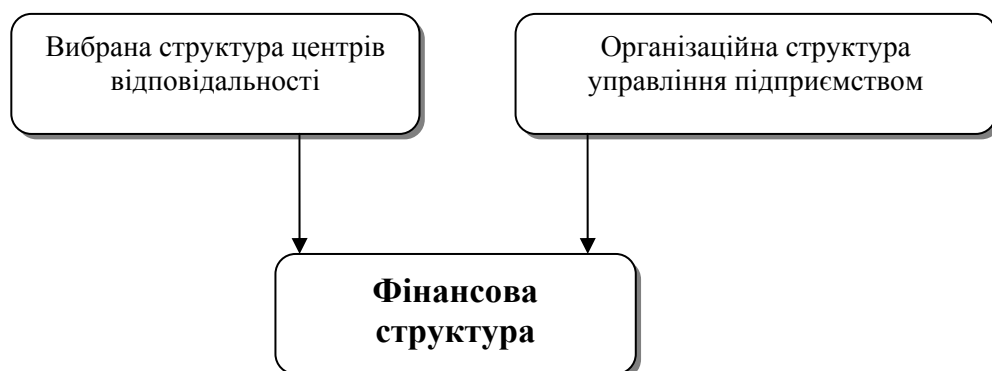


Рис. 2.2. Формування фінансової структури підприємства

Мотивація праці. Це найважливіший фактор, сприяючий вдосконаленню організації праці і виробництва на підприємствах машинобудування. Ефективність даного фактора визначається досягненням основних економічних і соціальних цілей підприємства.

Стратегія в області зміни обсягу випуску, номенклатури і асортименту. Даний фактор є основоположним для більшості внутрішніх факторів машинобудівних підприємств.

З урахуванням всього вищесказаного автор вважає, що модель формування економічного механізму управління витратами на підприємствах машинобудівної промисловості повинна враховувати всі основні фактори середовища, тобто бути багатфакторною.

Внутрішнє та зовнішнє середовище дії економічного механізму управління витратами визначає його діючу систему на підприємствах машинобудування, а сам стан середовища відображає кількісні і якісні параметри того положення, в якому економічний механізм управління витратами знаходиться в даний період часу і також ступінь реалізації його наукових принципів. Рівень економічного механізму управління витратами визначається ступенем досконалості форм, методів і способів управління в просторі і в часі, а також шляхом зіставлення фактичного і еталонного значень показників стану середовища механізму.

Таким чином, підводячи підсумки характеристики макро і мікроекономічного оточення підприємства необхідно відмітити, що модель української економіки, що склалась на теперішній час, характеризується експортно-сировинною орієнтацією, малим рівнем інвестицій, низькою монетаризацією, натуралізацією господарських зв'язків і деформованою системою мотивації підприємств.

В результаті чого відбувається накопичення системних диспропорцій і суперечностей у функціонуванні економіки, основними складовими яких є:

- дисбаланс між споживанням і виробництвом, причина якого - низька конкурентоспроможність виробленої продукції;
- диспропорції між наявними потужностями і низькими масштабами їх використання, що значною мірою скоротили віддачу основного капіталу і його реальну вартість;
- протиріччя між потребами розвитку і сформованим низьким рівнем інвестицій, який не забезпечує простого відтворення основного капіталу і поповнення власних оборотних коштів;

- неефективний за витратами і якістю випуску продукції виробничий апарат, який потребує модернізації і оновлення;
- низька ефективність інвестицій в галузь машинобудування порівняно з торгівлею, фармацевтичною галуззю та багатьма іншими галузями.

Всі ці протиріччя особливо характерні для машинобудівних підприємств.

Разом з тим сучасна економічна ситуація характеризується наявністю певних передумов для поживлення реального сектора економіки. В умовах розвитку імпортозаміщення, поліпшення зовнішньоекономічної кон'юнктури створені умови для зростання випуску промислової продукції. Поліпшуються якісні характеристики фінансового складу підприємств за рахунок підвищення ефективності експорту, зростання грошової виручки і, як наслідок, збільшення грошової складової в розрахунках, накопичення власних засобів підприємств.

Однак, в даний час процес макроекономічної стабілізації ще не завершений. В країні все ще високий рівень неплатежів в економіці, є значний дефіцит грошових обігових коштів для обслуговування товарного обороту, низький рівень платоспроможного попиту і споживання населення, що стримує економічне зростання країни, на українських підприємствах низька конкурентоспроможність.

Потрібно відмітити, що ряд провідних зарубіжних економістів вважає конкуренцію більш діючим, ніж приватна власність фактором економічного прогресу країн в умовах глобалізації.

Аналіз відмічених автором негативних факторів, які зменшують зростання економіки країни, дозволяє зробити висновок, що найважливіші напрями економічної політики і практики проведення економічних реформ в Україні не були системно та в належній мірі науково обґрунтованими.

Основне завдання і передумова подальшого економічного розвитку країни - реформування підприємств. Тому необхідне дослідження економічних, правових і організаційних умов для стратегічного реформування підприємств, створення механізмів,

стимулюючих підприємства в підвищенні виробничо-економічної ефективності.

Реформування кожного підприємства потребує створення внутрішніх умов для забезпечення його стабільного функціонування і стратегічного розвитку в узгодженій взаємодії з соціально-економічним, технологічним і соціальним середовищем. Мета реформування промислового підприємства - посилення процесів його адаптації до господарювання в умовах відкритого ринку. Це означає підвищення ролі системи цін, податків, кредиту та інших економічних важелів в стимулюванні зростання виробництва і збільшення випуску конкурентоздатної продукції.

Одним з напрямів реформування галузей економіки є посилення інтеграційних процесів в промисловості. Ці процеси здійснюються за різними принципами і критеріями, в різних організаційних формах. Етап деконцентрації виробництва, роз'єднання майнових і технологічних комплексів в наш час об'єктивно змінився зворотним стихійним процесом концентрації, створенням промислово-фінансових груп, холдингів, асоціацій. Відбувається процес створення крупних корпорацій, побудованих на об'єднанні капіталу, а також створення структур, які включають підприємства різних форм власності, та взаємно беруть участь у керуванні один одним.

Потрібно відмітити, що цей процес сприяє скороченню трансакційних витрат, оперативному ухваленню виробничо-фінансових і маркетингових рішень, спільному виробленню стратегії розвитку на рівні окремих груп підприємств.

Оскільки сьогодні оновлення техніки не перевищує 3-5% на рік, близько 60% парку устаткування має фізичний знос вище 70%. Середній вік металооброблювального устаткування складає в машинобудуванні понад 25 років. В цій ситуації підприємства повинні мобілізувати всі внутрішні ресурси для подолання кризової ситуації. Для цього необхідний детальний аналіз їх діяльності, мета якого виявити всі наявні непродуктивні витрати, резерви підвищення ефективності, позначити можливі напрями залучення інвестицій. Важливе місце має вибір технології випуску продукції, тому що

найчастіше саме внаслідок зміни технології підприємство отримує прибуток.

На думку автора, причина кризи в економіці полягає у вичерпанні наявного потенціалу розвитку, потенціалу колишніх форм науково-технічного, організаційного, соціально-економічного зростання. Для кардинального поліпшення справ в промисловості необхідні фундаментальні, науково-обґрунтовані рішення з поліпшення виробництва і організації ефективного управління підприємствами - основними суб'єктами ринку.

Досвід країн з ринковою економікою показує, що темпи, послідовність і успіх ринкових перетворень визначаються, перш за все, поведінкою господарюючих суб'єктів, здатністю їх адаптації до нових умов. Підприємство вже не виступає як раніше в якості суцільно виробничої системи, діяльність якої обмежується виключно створенням продукту відповідно до державного завдання з кількості і якості. Воно стає товаровиробником, що взяв на себе всю повноту економічної відповідальності за просування товару до покупця, діє в зоні ризиків і шансів.

Разом з тим, потрібно відмітити той факт, що в умовах глобалізації та розвитку мегатехнологій, в економічно розвинених країнах спостерігається тенденція значного державного протекціонізму провідних галузей виробництва. В економічній літературі з'явився навіть термін «країна-підприємство» (наприклад: Японія – електроніка, США – автомобілі, Германія – машинобудування, Австрія – технології виробів із пластмас та ін.). Це є свідомством того, що без підтримки країни ніяка галузь України самостійно не стане конкурентноздатною на світовому ринку.

Таким чином, особливістю сучасного етапу ринкових перетворень економіки України є необхідність подолання підприємствами гострокризисних явищ, які виникли через дії численних, раніше не існуючих зовнішніх і внутрішніх причин (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Причини кризового стану підприємств*

Зовнішні причини
1
<ol style="list-style-type: none"> 1. Відсутність ефективної стратегії розвитку як економіки країни, так і машинобудівної галузі. 2. Руїнування міжрегіональних, галузевих та міжгосподарських зв'язків підприємств. 3. Руїнування галузевих інфраструктур (НДІ, СКТБ, ЦКБ, верстаторемонтних підприємств тощо). 4. Непродумана приватизація ресурсовидобуваючих підприємств, що призвело до нерегульованого ринку енергоресурсів, металів, палива і, в кінцевому підсумку, до високої ресурсоемності вітчизняної продукції. 5. Некерованість розвитку виробничої ринкової інфраструктури; відсутність державної підтримки підприємств, які знаходяться в перших переділах технологічного ланцюга виготовлення машинобудівної продукції (це підприємства-постачальники матеріалів, комплектуючих виробів тощо). 6. Панівне застосування застарілих технологій на вітчизняних підприємствах. 7. Відсутність державної фінансової підтримки програм розвитку вітчизняного машинобудівного комплексу. 8. Високий рівень підприємницьких ризиків, в т.ч. інвестиційного. 9. Недосконалість податкової системи. 10. Некерована з боку уряду України експансія міжнародних корпорацій на ринки України.
Внутрішні причини
<ol style="list-style-type: none"> 1. Відставання в технологіях та технічному озброєнні вітчизняних машинобудівних підприємств (середній вік устаткування на машинобудівних підприємствах Херсонського регіону – 26,5 роки). 2. Розореність заводських підрозділів, які були орієнтовані на розробку нових видів продукції та застосування нових технологій. 3. Недостатність власної заводської інфраструктури для прогресивного розвитку підприємств, а також переважна відсутність галузевих структур (НДІ, СКТБ тощо), які були орієнтовані на виконання цієї функції для всіх підприємств галузі. 4. Висока енергоемність, матеріалоемність та трудомісткість вітчизняної машинобудівної продукції. 5. Неадаптована до ринкових умов структура управління. 6. Наявність значного обсягу надлишкових неефективних основних засобів виробництва. 7. Недосконала система внутрішньозаводського управління ефективністю виробництва та використанням ресурсів підприємства. 8. Низька рентабельність виробництва, недостатність власних коштів для розвитку підприємств, недоступність кредитних ресурсів банків через високі відсотки. 9. Низький рівень виробничого та фінансового менеджменту у холдингах, які приватизували підприємства; відсутність у них стратегічного бачення подальшого ефективного розвитку придбаних підприємств. 10. Низький рівень кваліфікації працівників на всіх рівнях управління підприємствами.

* - розробка автора

Отже, причинний аналіз труднощів і переваг поточного стану і основних тенденцій діяльності українських машинобудівних підприємств показує необхідність вдосконалення економічного управління, як галуззю, так і самими підприємствами, а також розвитку механізмів управління витратами, як одного з головних напрямів підвищення їх конкурентоспроможності на світових ринках.

2.2. Аналіз практики і проблем управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів на машинобудівних підприємствах

Дослідження проблем управління витратами на машинобудівних підприємствах відбувалося в рамках науково-дослідних робіт автора в період 2000 – 2012 років.

Дослідження даних проблем проводилося на основі анкетування керівників і головних фахівців підприємств 18 машинобудівних підприємств Херсонського регіону. В опитуванні були задіяні тільки великі і середні підприємства різних форм власності (Додаток А). Обробка анкет дозволила отримати наступні результати (Додаток Б).

При п'ятибальній оцінці впливу функціонально-інфраструктурних підрозділів на успішну діяльність підприємства респонденти найчастіше віддають перевагу виробничому підрозділу (4,4 бали), відділу планування стратегічного розвитку (4,2 бали) і фінансовому відділу (4 бали). Вплив відділів постачання/збуту, кадрового і маркетингового відділів респонденти оцінюють в 3,9 бали.

Розподіл факторів, які сприяють успішній діяльності підприємства або збереженню досягнутого рівня представлено на рис. 2.3.

Результати опитування показують, що успішній діяльності підприємства в останні 5 років сприяли такі фактори, як підвищення ефективності роботи управлінської команди (58,9% відповідей); залучення нових замовників/клієнтів (53,7%); впровадження нових технологій/продукції (52,4%); підвищення попиту на продукцію/послуги (40,4%); зниження витрат (39,4%), поліпшення цінової політики (38,2%), поліпшення кадрової політики/робота з персоналом (30,6%).



Рис. 2.3. Розподіл відповідей на питання «Що сприяло успішній діяльності підприємства або збереженню досягнутого рівня?», % (респонденти обирали кілька варіантів відповідей)

Через те, що знос устаткування є найбільш слабкою стороною в діяльності підприємств, частота згадувань такого фактора як проведення модернізації, реконструкція устаткування, у відповідях на це питання анкети не настільки значна - 24% відповідей.

Результати анкетування свідчать, що поки немає значних поліпшень у взаєминах банків і підприємств. Отримання інвестицій/кредитів було таким незначним, що це мало вплинуло на успішну діяльність підприємств (12,4% відповідей). Частота згадок таких факторів, як проведення реструктуризації, отримання держзамовлення, допомога владних структур на регіональному рівні, диверсифікація діяльності - мала і складає 5 % відповідей.



Рис. 2.4. Розподіл відповідей на питання: «Що заважало успішній діяльності підприємства?», % (респонденти обирали кілька варіантів відповідей)

Дані рис. 2.4. показують, що в 2010 р. до макроекономічних проблем, які створюють найбільші труднощі, респонденти підприємств найчастіше відносили:

- зростання цін на сировину і матеріали, комплектуючі – 63,8% відповідей;
- знос устаткування - 48,3% відповідей;
- високі тарифи на енергоресурси - 42,5% відповідей;
- кадрові проблеми (забезпеченість кваліфікованими кадрами) - 33,4%.

Такі проблеми, як діяльність конкурентів, відсутність держзамовлення, високий рівень оподаткування хвилюють респондентів значно менше - 24% відповідей. Фінансові проблеми (виплати боргів, залучення інвестицій) – 28,6% відповідей і внутрішні організаційні питання (18% відповідей) також не розцінюються більшістю респондентів, як серйозні.

За актуальністю вирішення внутрішніх питань (при п'ятибальній оцінці), респонденти на перше місце ставили оновлення

технологій/устаткування - 4,2 бали, на другому місці стоїть залучення довгострокових стратегічних інвестицій - 4,1 бали. Управління персоналом (залучення, закріплення, підвищення кваліфікації кадрів), підвищення якості робіт, продукції/послуг, а також вивчення ринку, розробка/оптимізація маркетингової стратегії і реалізація товарів/послуг, рекламне забезпечення респонденти оцінюють в 4 бали. Актуальність вирішення таких питань, як ефективна організація виробництва, вдосконалення і розробка нової продукції, оцінюється респондентами в 3,9 бали, вдосконалення організаційної структури, підвищення ефективності управління - в 3,8 бали. Такі внутрішні питання, як впровадження нових інформаційних технологій, організація зв'язків з громадськістю, формування іміджу для керівників підприємств менш актуальні і оцінюються ними в 3,6 бали. Аналіз сильних і слабких сторін підприємств і ризиків показав наступне (рис. 2.5):

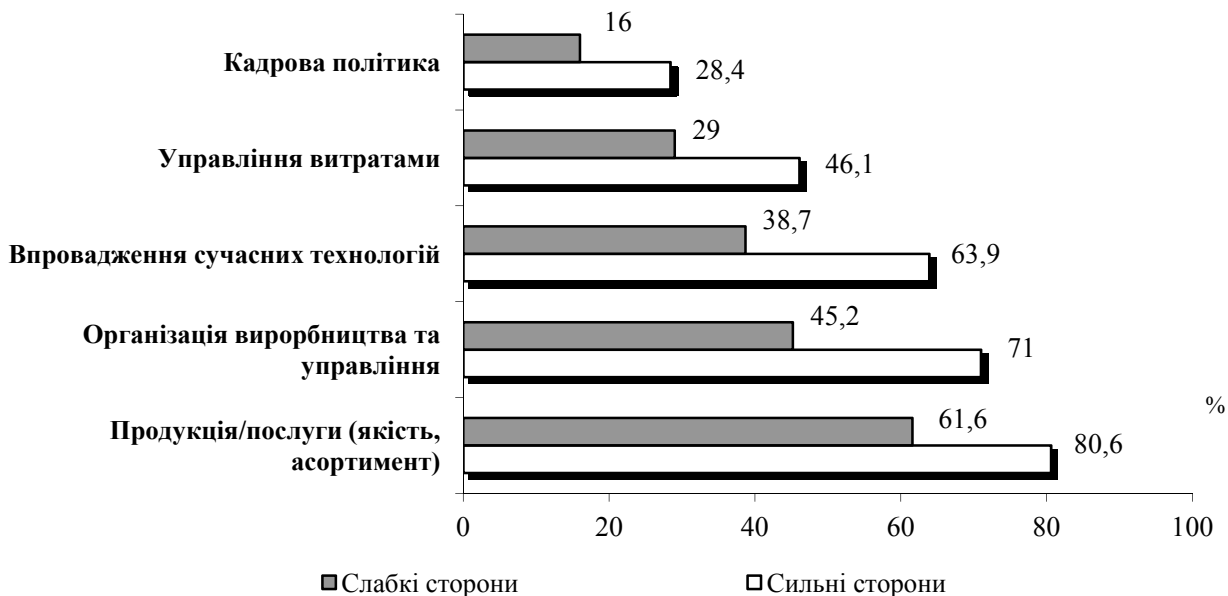


Рис. 2.5. Розподіл відповідей на питання: «Найбільш сильні і найбільш слабкі сторони в діяльності підприємств», % (респонденти обирали кілька варіантів відповідей)

1. Найбільш сильні сторони в діяльності підприємств - це оновлення асортименту і поліпшення якості продукції (80,6%

відповідей) і ефективна організація виробництва і управління, зокрема наявність стратегії розвитку (71% відповідей). Особливо треба відзначити той факт, що майже 64% респондентів підприємств вважають, що вони зуміли добитися серйозних успіхів у впровадженні сучасних технологій, а 46% респондентів підприємств - в успішному управлінні витратами.

Оскільки ринок праці на підприємствах Херсонської області відчуває дефіцит кваліфікованих кадрів, що, характерне для всього українського ринку праці, проведення продуманої кадрової політики (мотивація, кваліфікація працівників) грає велику роль в успішній діяльності підприємства і тільки третина підприємств (28,4%) відзначили це як сильну сторону в діяльності свого підприємства.

2. Найбільш вразливими місцями в діяльності підприємств більше 61% респондентів відзначили знос устаткування, понад 45% - дефіцит кваліфікованих кадрів і більше 38% - фінансові проблеми.

На питання анкети: «Яким ризикам, загрозам піддається Ваше підприємство?», респонденти найчастіше відзначали:

- зростання тарифів на енергоресурси - 61,3% відповідей;
- політику держави (податки, митниця та ін.) - 58,1% відповідей;
- зростання конкуренції - 48,4 % відповідей.

Такі відповіді свідчать про те, що для вітчизняних машинобудівних підприємств фактор конкуренції з боку міжнародних корпорацій сприймається менш загрозливим, ніж дії уряду власної країни. Досить часто у відповідях згадувались такі дестабілізуючі причини, як недостатній платоспроможний попит з боку споживачів (38,7% відповідей); нестача якісної робочої сили (35,5% відповідей) і фінансові проблеми, які пов'язані з інвестиціями (32,3% відповідей).

Серед внутрішніх факторів економічного розвитку, які сприяють зростанню виробництва, респонденти відзначили роль таких, як освоєння нової продукції, технічне переоснащення підприємств - 80,6% відповідей; реалізація інвестиційних проектів, будівництво сучасних підприємств - близько 65% відповідей; впровадження енерго- і ресурсозберігаючих технологій - 62% відповідей; раціональне управління виробничими витратами - 61,4% відповідей;

формування бюджету на основі нових технологій, зниження залежності від видобутку природних ресурсів - 48,4% відповідей.

Серед зовнішніх факторів досить велику роль респонденти визнають за такими, як: зменшення податків, держмита, вдосконалення сплати ПДВ, пільги підприємствам - близько 68% відповідей; ухвалення і виконання урядом програми розвитку промисловості - 58% відповідей; забезпечення держзамовлення для великих підприємств - 42% відповідей. Досить помітне значення респонденти надають отриманню державної підтримки в комплексному реформуванні (реструктуризації) підприємств - 29% відповідей. Зміцнення антимонопольного законодавства грає, на думку респондентів, значно меншу роль - 23% відповідей.

Відомо, що економічний потенціал підприємства залежить як від обсягу і рівня технологічного забезпечення, так і від кількості і якості наявних трудових ресурсів. Оцінка кадрової ситуації на підприємствах показана на рис. 2.6, з якого видно, що на кожному третьому підприємстві персонал не відповідає наявним фондам і обсягам. Серед кадрових проблем, які існують на підприємствах, особливо гостро відчують: дефіцит кваліфікованих фахівців (64% відповідей); недостатня кваліфікація наявних кадрів (48,4% відповідей); складнощі із залученням нових трудових ресурсів (45,2% відповідей).

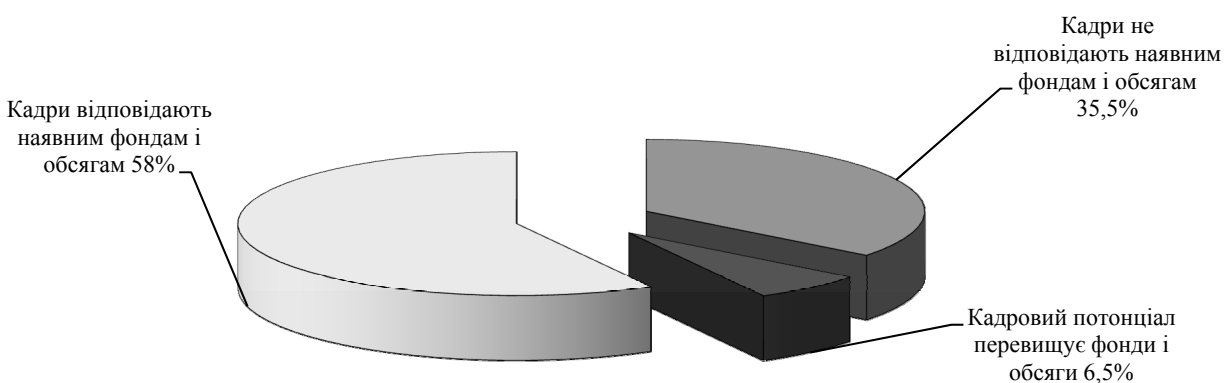


Рис. 2.6. Розподіл відповідей на питання: «Кадрова ситуація на Вашому підприємстві»

Кожне третє підприємство відзначає старіння свого колективу (32,3%), а 22,6% підприємств зазнають труднощі із закріпленням трудових ресурсів і підвищену плинність кадрів. Найменші проблеми підприємства відмічають з навчанням персоналу (близько 10% відповідей), причому 87% респондентів відзначають, що навчання персоналу їх підприємств відбувається на робочих місцях; 38 % - за договорами з навчальними закладами; 35,5% - із залученням консалтингових/тренінгових фірм; 22,6% підприємств навчають свій персонал в корпоративних учбових центрах і 16% - в учбовому центрі підприємства.

На думку більшості респондентів підприємств до числа загроз для зростання виробництва відносяться: безперервне зростання цін на сировину, матеріали, комплектуючі, енергоресурси; знос устаткування; старі технології; відсутність дієвих систем цільового управління витратами виробництва.

В ході дослідження проблем існуючого механізму управління витратами було проведено опитування провідних фахівців в галузі економіки і фінансів на більшості машинобудівних підприємствах Херсонщини (ВАТ «Херсонські комбайни», ВАТ «Херсонський завод карданних валів» (ЗКВ), ЗАТ Акумуляторний завод «САДА», ВАТ «Електромаш», Херсонський державний завод суднового обладнання та суднової арматури). У листах опитування, які розсилались на означені підприємства, були запропоновані 14 можливих варіантів відповідей, які характеризують проблеми існуючого механізму управління витратами на машинобудівних підприємствах, виявлених конкретно на ЗКВ, і дана можливість доповнити ці статті. Потім розставити експертну оцінку вагомості кожної проблеми. Зведена таблиця відповідей респондентів приведена в табл. 2.2.

Основні виявлені недоліки існуючого економічного механізму управління витратами були згруповані автором за наступними чотирма категоріями:

- інформаційні;
- стратегічні;
- організаційно-методичні;
- кадрові.

До інформаційних віднесені наступні проблемні фактори:

- інформаційна база не дозволяє коректно оцінювати витрати при виборі і прийнятті управлінських рішень;
- недостатність або відсутність технічної бази виміру і контролю витрат;
- система звітності орієнтована на зовнішніх користувачів (фінансові органи, податкову інспекцію, банки та ін.);
- об'єктом аналізу є тільки підприємство в цілому (а не підрозділи, не види продукції, не проекти).

До стратегічних віднесені наступні проблемні області:

- відсутність взаємозв'язку стратегії і тактики управління витратами;
- немає оперативного реагування на зміни зовнішніх і внутрішніх факторів;
- не проводиться оцінка раціональності використання ресурсів;
- не проводиться оцінка адекватності системи управління ресурсами зовнішнім і внутрішнім факторам та здійснення поставлених цілей і намічених стратегічних курсів підприємства.

До організаційно-методичних віднесені наступні проблемні області:

- застарілі способи і методи нормування витрат;
- не проводиться управління витратами за підрозділами;
- частота складання звітності на регулярній основі - за датами, встановленими для органів статистики і податкових органів, а не за потребою керівництва;
- не використовуються методи оптимізації витрат.

До кадрових віднесені наступні проблемні області:

- недостатня кваліфікація персоналу бухгалтерії і планово-економічних відділів;
- малоефективна система мотивації і відсутність прив'язки мети підприємства до діяльності персоналу.

Результати дослідження основних проблем функціонування існуючого економічного механізму управління витратами на підприємствах машинобудівної галузі

	Питома вага проблем на підприємствах, %				
	ВАТ «Електроماش»	ВАТ «Херсонські комбайни»	ВАТ «Херсонський завод карданних валів»	ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»	Херсонський державний завод суднового обладнання та суднової арматури
Найменування проблем функціонування економічного механізму управління витратами на підприємствах					
1. Інформаційна база, не дозволяє коректно оцінювати витрати при виборі та прийнятті управлінських рішень	10	3	13	40	10
2. Недостатність або відсутність технічної бази виміру і контролю витрат	13	2	7	-	2
3. Застарілі способи і методи нормування витрат	13	8	10	-	8
4. Малоєфективна система мотивації і відсутність прив'язки мети підприємства до діяльності персоналу	6	9	4	-	20
5. Недостатня кваліфікація персоналу бухгалтерії і планово-економічних відділів	-	-	7	-	2
6. Не проводиться управління витратами за підрозділами	12	10	7	30	10
7. Система звітності орієнтована на зовнішніх користувачів (фінансові органи, податкова інспекція, банки та ін.)	-	-	7	-	6
8. Об'єктом аналізу є тільки підприємство в цілому (ні підрозділи, ні види продукції, ні проекти)	10	9	7	5	10
9. Частота складання звітності на регулярній основі - за датами, встановленими для органів статистики і податкових органів, а не за потребою керівництва	10	2	9	-	7
10. Відсутність взаємозв'язку стратегії і тактики управління витратами	10	11	5	10	15
11. Немає оперативного реагування на зміни зовнішніх і внутрішніх факторів	-	5	5	-	3
12. Не використовуються методи оптимізації витрат	6	25	8	5	3
13. Не проводиться оцінка раціональності використання ресурсів	-	13	6	10	2
14. Не проводиться оцінка адекватності зовнішніх і внутрішніх факторів та здійснення поставлених цілей і намічених стратегічних пріоритетів підприємства	10	3	5	-	2
Всього:	100	100	100	100	100

Виходячи з наведеної вище інформації представимо результати дослідження проблем управління витратами на підприємствах в графічній формі (рис. 2.7).

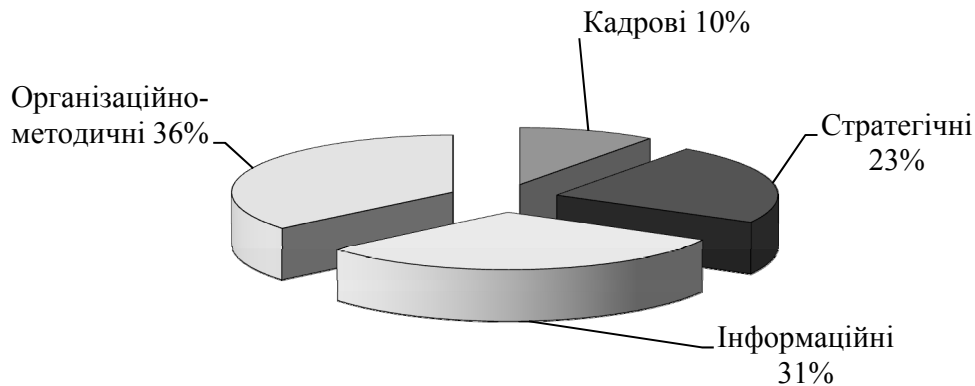


Рис. 2.7. Структура виявлених проблемних категорій існуючого економічного механізму управління витратами на підприємствах машинобудівної галузі

Виконані автором дослідження дозволили зробити наступні висновки:

- в ході ринкових реформ вертикальна система управління витратами в промисловості, яка функціонувала в СРСР (міністерство - всесоюзне об'єднання - підприємство), була зруйнована і лише частково збереглась заводська ланка управління;

- механізм управління витратами, який сформувався в нестійкому середовищі, на підприємствах машинобудування містить безліч недоліків (виходячи з отриманих результатів дослідження всі чотири категорії проблем управління витратами є істотними), які можна в загальному вигляді визначити як невідповідність системи управління новим суспільно-економічним умовам;

- економічне внутрішньовиробниче планування на більшості машинобудівних підприємств все ще засноване на методиках і нормативній базі, які були розроблені для умов планової економіки.

Застарілі підходи до внутрішньовиробничого планування не дозволяють визначити запас фінансової міцності, проводити сценарний аналіз за принципом «а що, коли...», аналіз і прогнозування фінансової стійкості підприємства в мінливих ринкових умовах діяльності. Форми більшості планово-економічних

документів незручні для фінансового аналізу, відсутня система моніторингу фінансового стану підприємства, не будуються прогнози через відсутність конкретної стратегії, замовлень і, отже, невизначеності фінансування;

- проблемою більшості підприємств є відставання існуючої системи обліку і калькулювання від сучасних завдань і потреб розвитку. Крім того, великим недоліком є відсутність обліку витрат, пов'язаних з фінансуванням конкретних проектів (відсотки за позиковими грошима, векселями тощо);

- в сучасних умовах на машинобудівних підприємствах при існуючому механізмі управління витратами немає можливості проводити аналіз витрат за центрами відповідальності, за процесами, давати якісну оцінку адекватності і здійсненності планів і проектів, оцінку раціональності використання ресурсів. А також немає можливості проведення аналізу від абстрактного до конкретного, тобто від дослідження формальних (математичних) зв'язків по лінії «відхилення фактора - ефект на результативний показник» до змістовних зв'язків у ракурсі «відхилення фактору - відхилення «суміжних» факторів - сукупний ефект на результативний показник»;

- основні директивно-затверджені показники для нарахування (зниження) додаткового ФОП направлені тільки на виконання заданого обсягу виробництва і номенклатури, при цьому не враховується досягнення оптимального рівня витрат;

- підприємства машинобудування використовують, в основному, тільки витратний метод ціноутворення, який не завжди коректний для ринкових умов.

Таким чином, в сьогоднішні на підприємствах економічний механізм управління витратами існує у вигляді розрізнених процесів і переслідує одну лише стратегічну мету - збереження виробничих і кадрових потенціалів при недостатньому завантаженні наявних потужностей основними замовленнями.

При цьому:

- використовуються старі методики управління витратами, націлені тільки на виконання планів за обсягом і номенклатурою, як при держзамовленні;

- відсутня ефективна система мотивації, яка прив'язана до виконання цілей машинобудівного підприємства;
- використовується витратний метод ціноутворення, який не завжди ефективний;
- враховується і аналізується тільки величина витрат, як результат, що фактично склався;
- не розглядається вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на зміну рівня витрат в перспективі;
- зменшення серійності виробництва спричиняє зростання рівня витрат на всіх стадіях виробничих процесів.

Приведені вище недоліки вимагають створення нового економічного механізму управління витратами, здатного ефективно функціонувати в нових ринкових умовах з урахуванням специфічних особливостей навколишнього ринкового середовища.

Дослідження вітчизняних публікацій, а також досвіду роботи підприємств показує, що існуючий економічний механізм управління витратами перестає бути ефективним. Наявні способи і методи управління витратами на підприємствах перестають адекватно реагувати на внутрішні і зовнішні фактори, які динамічно змінюються, впливають на підприємство, а також на всі його внутрішні процеси.

Проблема невідповідності управління існуючого економічного механізму управління витратами, який є іманентним командно-адміністративній системі, ринковому середовищу стає основною організаційно-економічною проблемою даного періоду.

Для встановлення особливостей поведінки витрат підприємств в ринкових умовах проаналізуємо процес управління витратами на машинобудівних підприємствах на прикладі підприємства ВАТ «Херсонський завод карданних валів».

Управління витратами означає по суті управління всією господарською діяльністю підприємства, оскільки охоплює всі її основні сторони. Це комплексний процес, який проходить через ряд етапів (планування, організація, облік, аналіз, контроль, регулювання і мотивація). Суб'єктом управління в економічному механізмі управління витратами є елементи організаційної структури

управління підприємства, а координуючим органом є планово-виробничий відділ.

Планування є однією з найбільш важливих функцій управління, яка забезпечує підприємство ритмічною і ефективною діяльністю в цілому. На підприємствах машинобудування цю функцію виконують планово-виробничі та економічні підрозділи. Основу планів складають договори, які укладаються із споживачами продукції і постачальниками матеріально-технічних ресурсів. Основою планування витрат є план виробництва. В основному, планування на підприємствах ведеться на рік з розбивкою за кварталами, а квартал - в розрізі місяців. Ці виробничі плани є основою планування витрат основних виробничих підрозділів. Нормативи витрат на виробництво (основні матеріали; трудомісткість; час використання конкретних верстатів, технологічної оснастки та інструментів; потрібна кількість електроенергії та інших енергоносіїв) створюються на підприємствах ще на стадії розробки конструкторсько-технологічної документації, що регламентується ЄСКД та ЄСТПП.

На обстежених автором машинобудівних підприємствах практично однакові, стандартні системи планування витрат основних виробничих підрозділів за процедурою нормування, планування обліку та аналізу ефективності використання матеріалів, енергоносіїв та заробітної плати основних робітників. Проте, в нормуванні та плануванні витрат для функціонально-інфраструктурних підрозділів на кожному підприємстві діє свій підхід.

Основні причини цього явища слідуючі:

- по-перше, обстежені машинобудівні підприємства раніше за часів СРСР підпорядковувалися різним міністерствам промисловості, де галузеві науково-дослідні інститути з питань економіки, організації та управління розробляли кожний для своєї галузі методичні рекомендації з питань нормативів накладних витрат, нормативів чисельності функціонально-інфраструктурних підрозділів та методик планування їх діяльності; стандартизація організації планування діяльності функціонально-інфраструктурних підрозділів машинобудівних підприємств не відбувалася за часів СРСР, а тим більше в даний час;

- по-друге, підприємства діють в різних ринкових умовах навіть в одному регіоні;
- по-третє, життєвий цикл галузі, прийняті при проектуванні заводів принципові технології та організаційно-технологічні схеми виробництва, а також життєві цикли самої продукції скрізь на обстежених підприємствах різні, а тому і поточні задачі у функціонально-інфраструктурних підрозділів будуть різними як за життєвими циклами НТП і продукції, так і за обсягами завантаження;
- по-четверте, підприємства лишилися підтримки галузевих НДІ та ЦКБ, а тому вимушені більшість НДДКР виконувати силами своїх підрозділів, що викликає зростання накладних витрат в цілому;
- по-п'яте, розвиток конкуренції потребує підвищення якості продукції, застосування новітніх технологій, розробки нових видів продукції, активізації роботи всього внутрішньогосподарського механізму підприємства, тому підприємства, виходячи зі своїх технологічних та технічних можливостей, частіше вирішують цю проблему за рахунок збільшення фінансування своїх функціонально-інфраструктурних підрозділів.

Планування витрат функціонально-інфраструктурних підрозділів на обстежених підприємствах, здійснюється за слідуючою схемою (рис. 2.8).

Така схема планування витрат функціонально-інфраструктурних підрозділів, як показало проведене автором дослідження, дозволяє їм формувати план своїх витрат під потреби власне самих підрозділів.

На практиці відбувається пресловуте «вибивання» бюджету, вигідною для даного підрозділу. Між підрозділами виникає конкуренція при розподілі фондів підприємства, порушується організація співпраці підрозділів. А саме головне полягає в тому, що, як показав аналіз виконання планів НТП на обстежених підприємствах, тільки 30-40% визначених в планах підприємства основних цілей та заходів бувають виконані до кінця планового року. Цей факт свідчить про розпорошення, не цілеспрямованість та про відсутність необхідної синергії в роботі функціонально-інфраструктурних підрозділів. Це також призводить до неефективного використання коштів на утримання функціонально-

інфраструктурних підрозділів, а також до збільшення в їх потребі в кожному планово-облікового періоді.



Рис. 2.8. Принципова схема планування витрат функціонально-інфраструктурних підрозділів машинобудівних підприємств

Зважаючи на те, що витрати функціонально-інфраструктурних підрозділів складають значну частину в структурі собівартості продукції машинобудівних підприємств (табл. 2.3), автором було проведено відповідне дослідження обліку та аналізу ефективності використання цих витрат.

Таблиця 2.3

**Частка накладних витрат у собівартості товарної продукції
машинобудівних підприємств м. Херсона, %**

Назва підприємства	Роки*			
	2001	2004	2007	2012
ЗАТ «Акумуляторний завод «САДА»	7,92	17,96	15,84	16,52
ВАТ «Херсонський завод карданних валів»	55,74	60,52	58,54	61,15
ВАТ «Електромаш»	46,36	40,59	40,86	42,27
ВАТ «Херсонські комбайни»**	51,40	59,25	52,79	54,85
Херсонський державний завод суднового обладнання та суднової арматури	55,76	60,41	55,99	56,18
У середньому по групі досліджуваних підприємств	43,44	47,75	44,80	46,19

* - автор вибрав для подальших економічних досліджень часовий діапазон 2001-2007 роки, тому що з 2008 року на роботу підприємств в більшій мірі впливали політичні фактори

** - в результаті реструктуризації у 2007 році ВАТ «Херсонські комбайни» змінило назву на ТОВ «Херсонський машинобудівний завод»

Обстеження практики роботи підприємств показало, що облік витрат на виробництво продукції на машинобудівних підприємствах здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затвердженим наказом Міністерством фінансів України від 16.07.1999р. [106], Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції по його застосуванню [107], а також відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого Міністерством фінансів України від 27.04.2000р. [108]. Облік фактичних витрат на підприємствах машинобудівної галузі ведеться бухгалтерією за допомогою програми «1-С: Підприємство». Дані обліку витрат використовуються для оцінки і аналізу виконання плану, визначення результатів діяльності підприємства.

Вибір способу калькуляції собівартості продукції здійснюється згідно з типом виробництва, його організацією, використовуваною технологією і особливостями продукції. Позамовний метод застосовується в індивідуальному і серійному виробництвах, де випускаються складні види машин. Об'єкт обліку витрат в цих виробництвах - окремі замовлення, які відкриваються на один виріб або на серію виробів. На ВАТ «Електромаш», ВАТ «Херсонські комбайни» та інших підприємствах для обліку собівартості також використовується позамовний метод обліку витрат. За цим методом витрати на виробничі матеріали, оплату праці виробничих робітників і накладні витрати відносяться накопичувальним підсумком на кожне індивідуальне замовлення або на партію продукції. При прийнятій системі бухгалтерського обліку на машинобудівних підприємствах накладні витрати, відносяться на собівартість кожної одиниці продукції пропорційно трудовим витратам. Віднесення накладних витрат на собівартість залежить від умовного розподілу продукції за балансовими рахунками з постійним або змінним відсотком від заробітної плати основних робітників. За замовленнями накладні витрати відносяться щомісячно змінним відсотком, на величину якого впливають три основні фактори: фактичний обсяг накладних витрат за місяць, фактичний фонд оплати праці основних робітників і частка в ньому ФОП за продукцією з постійним відсотком накладних витрат. Враховуючи, що загальний обсяг накладних витрат - умовно-постійна величина і залежить від стратегії, яка реалізується на підприємстві, то основним фактором, який впливає на величину накладних витрат, віднесених на собівартість, є обсяг виробництва продукції в кожному періоді. Фактичний обсяг накладних витрат за місяць залежить не лише від стратегії, яка реалізується, але і від поточного рівня підготовки, забезпечення і організації виробництва. Перевагою позамовного методу калькуляції собівартості є те, що цей метод дозволяє зіставляти прямі витрати між замовленнями, а недоліком - те, що через умовний розподіл накладних витрат немає можливості визначення фактичної рентабельності замовлень. Крім того, великим недоліком цього методу є відсутність обліку витрат, пов'язаних з

фінансуванням конкретних замовлень (відсотки за позиковими грошима, дисконт за векселями).

Ведення аналізу на підприємстві повинне дозволити оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви зниження витрат на виробництво, підготувати матеріали для ухвалення керівництвом раціональних управлінських рішень. Отже, одним з найважливіших завдань в даній системі є проведення аналізу витрат. Якщо не передбачається вносити вагомі зміни до товарної спеціалізації, структури і масштабів діяльності підприємства, то головною метою аналізу є оцінка досягнутих результатів з позиції відповідності фактичної величини і рівня витрат базовим (плановим) значенням.

На обстежених автором підприємствах машинобудування здійснюються наступні види аналізу:

- аналіз виконання кошторисів витрат;
- аналіз рентабельності замовлень;
- аналіз собівартості одиниці продукції.

Порівнюючи фактичні результати з плановими показниками різних статей витрат на підприємствах встановлюються витрати, які не відповідають початковому плану і вимагають необхідного коригування.

В процесі виробництва контроль проводиться за нормами праці, кількістю витрачених матеріалами і за якістю продукції. Мотивація персоналу присутня у вигляді матеріального стимулювання. Основні директивно-затверджені показники для нарахування (зниження) додаткового фонду оплати праці направлені тільки на виконання заданого обсягу виробництва і номенклатури, але не враховують досягнення оптимального рівня витрат.

Досліджені автором підприємства машинобудівної галузі промисловості використовують, в основному, тільки витратний метод ціноутворення. Він зводиться до формування ціни на базі собівартості. При цьому витрати, які включаються до собівартості, не однорідні ні за своїм складом, ні за економічним призначенням. Тому правильна їх класифікація має велике значення для встановлення економічно обґрунтованих цін. В Україні склад витрат, які

включаються в собівартість, регламентовані Методичними рекомендаціями з формування собівартості (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. [109].

Розрахунок собівартості продукції на машинобудівних підприємствах здійснюється на основі калькуляції витрат за наступними статтями:

- сировина та матеріали;
- купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- транспортно-заготівельні витрати;
- напівфабрикати власного виробництва;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- разом виробнича собівартість.

Матеріальні ресурси в собівартості продукції є вагомою статтею витрат. Важливо не лише вчасно забезпечити виробництво матеріальними ресурсами, але і з максимальною ефективністю. Нині має місце ряд негативних факторів, таких як: інфляція, значне зниження серійності виробництва, порушення правил формування оптимальної партії запуску виробів, нерівномірне за часом завантаження устаткування. В результаті цього підвищується вартість матеріальних ресурсів через терміновість поставок, відхилення від транзитних норм, збільшення транспортно-заготівельних витрат, збільшуються норми витрат при заміні матеріалу, а також можуть зменшуватися гарантійні терміни придбаних готових виробів. Зниження серійності виробництва так само не дозволяє активно

брати участь в тендерних закупівлях, які дозволяють значно знизити ціни закупок і зменшити довгострокові фінансові і виробничі ризики.

Трудові витрати на кожне замовлення (контракт) на початковому етапі розраховує підприємство (ВГК, ВГТ, ВГМ, ВГЕ тощо), або ЦКБ – проєктант, які визначають трудомісткість виготовлення першої машини і криву зниження трудомісткості для серійного виробництва, спочатку передбачаючи технічне переозброєння і сучасні методи організації виробництва. Частка трудових витрат основних виробничих робітників в собівартості продукції на обстежених підприємствах складає 7-12%. Основними факторами, які впливають на збільшення фактичних трудових витрат, є порушення оптимальної партії запуску машин і відхилення термінів виробництва за етапами від серійного циклового графіка. Крім того, на витрати в значній мірі впливає невідповідність фактичної структури персоналу оптимальній структурі кадрів, визначеній для конкретного виробу в конкретних умовах виробництва. Фактичний стан існуючого парку виробничого устаткування, у свою чергу, також впливає на фактичні трудові витрати, викликаючи відхилення від планової трудомісткості серійного технологічного процесу.

Стаття «Відрахування на соціальні потреби» на підприємствах фактично відображається в собівартості у вигляді певного відсотка від загальної суми заробітної плати виробничих робітників.

До статті «Загальновиробничі витрати» на обстежених підприємствах відносяться витрати на утримання адміністративно-управлінського, технічного та обслуговуючого персоналу цехів та витрати на утримання споруд та інвентарю загальноцехового призначення. Загальновиробничі витрати розподіляються між різними видами продукції пропорційно сумі заробітної плати основних виробничих робітників. Загальновиробничі витрати в собівартості продукції на обстежених підприємствах складають 20-35%.

Інші виробничі витрати, за нашими дослідженнями, складають 5-13% від собівартості і включають витрати, пов'язані з епізодичними і періодичними випробуваннями якості виробів, деталей та інші витрати, що не відносяться до жодної із зазначених вище статей витрат.

В доповнення до даних анкетування головних фахівців заводських служб декількох машинобудівних підприємств автором була зібрана детальна інформація за 7 років про склад і динаміку зміни наступних показників:

- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- обсяг реалізованої продукції;
- операційний прибуток;
- собівартість реалізованої продукції.

Значення цих показників по підприємствах представлені в додатках В, Д, Е, а також наведені на рис. 2.9, рис. 2.10, рис. 2.11.

Як свідчать наведені на графіках показники витрат, в цілому по групі підприємств не відстежується чітке слідування тренду статей операційних витрат за обсягом виробництва. Проведене автором моделювання поведінки та впливу статей витрат на ефективність виробництва (Додаток Ж) також не показало наявності чіткої математичної залежності функцій зміни прибутку від зміни функцій статей витрат. Це пояснюється, на думку, автора великим важелем впливу на ефективність роботи підприємств зовнішніх до підприємства факторів.

Автором виконано також аналіз впливу на собівартість продукції кожної зі складових операційних витрат. Розглянемо динаміку загальновиробничих витрат у взаємозв'язку із змінами обсягів виробництва, собівартості і операційного прибутку. За цими графіками загальновиробничі витрати (ЗВВ) в цілому, описуються трендом зміни обсягів реалізації продукції, проте, графік підприємства ЗАТ Акумуляторний завод «САДА» показує, що ЗВВ, наприклад, зростають навіть при зниженні обсягів реалізації (графік ЗВВ за 2005-2007 рр.).

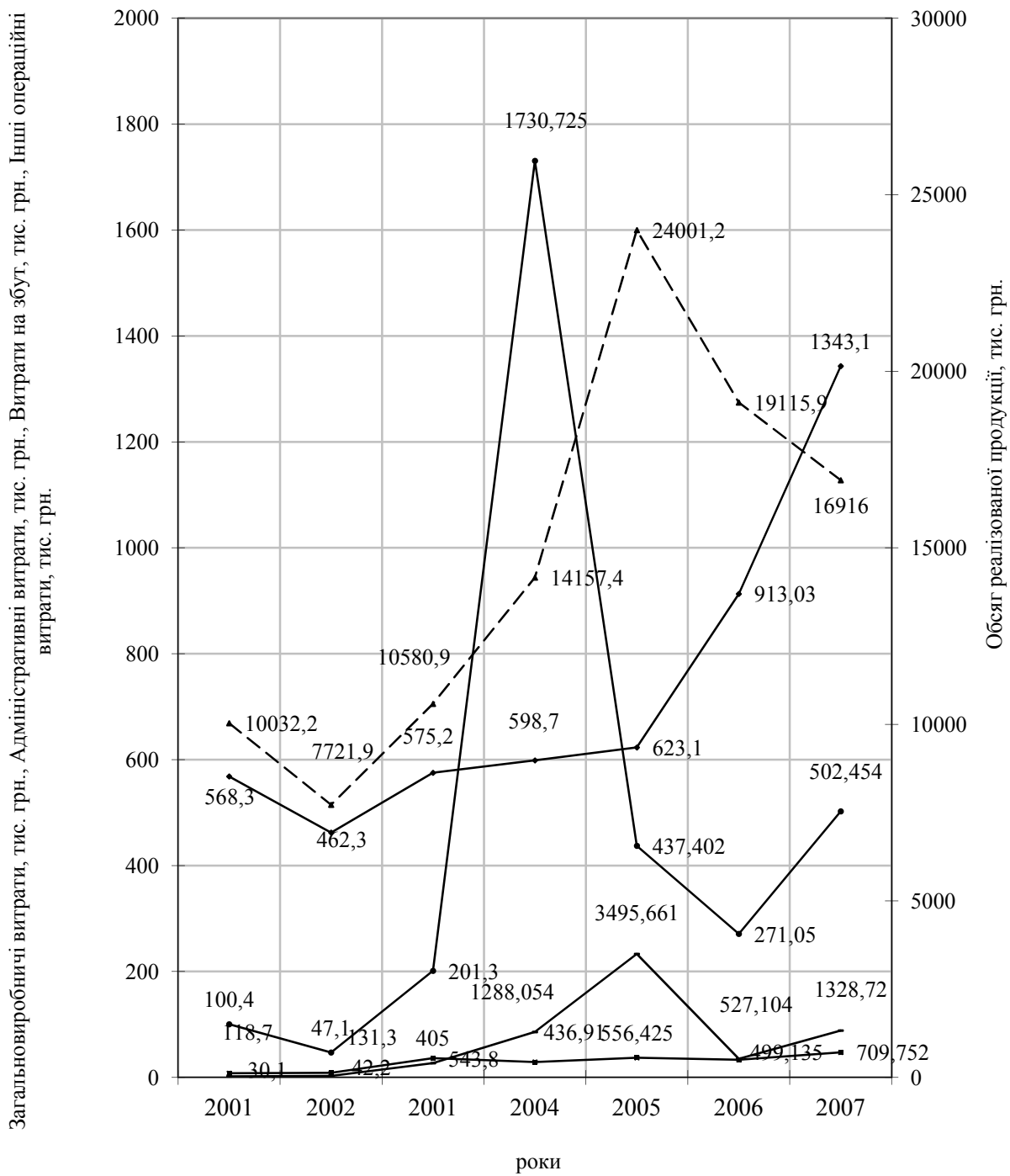


Рис. 2.9. Динаміка обсягу реалізованої продукції та операційних витрат ЗАТ Акумуляторний завод "САДА":

- Загальновиробничі витрати
- Адміністративні витрати
- ▲— Обсяг реалізованої продукції
- Витрати на збут
- Інші операційні витрати

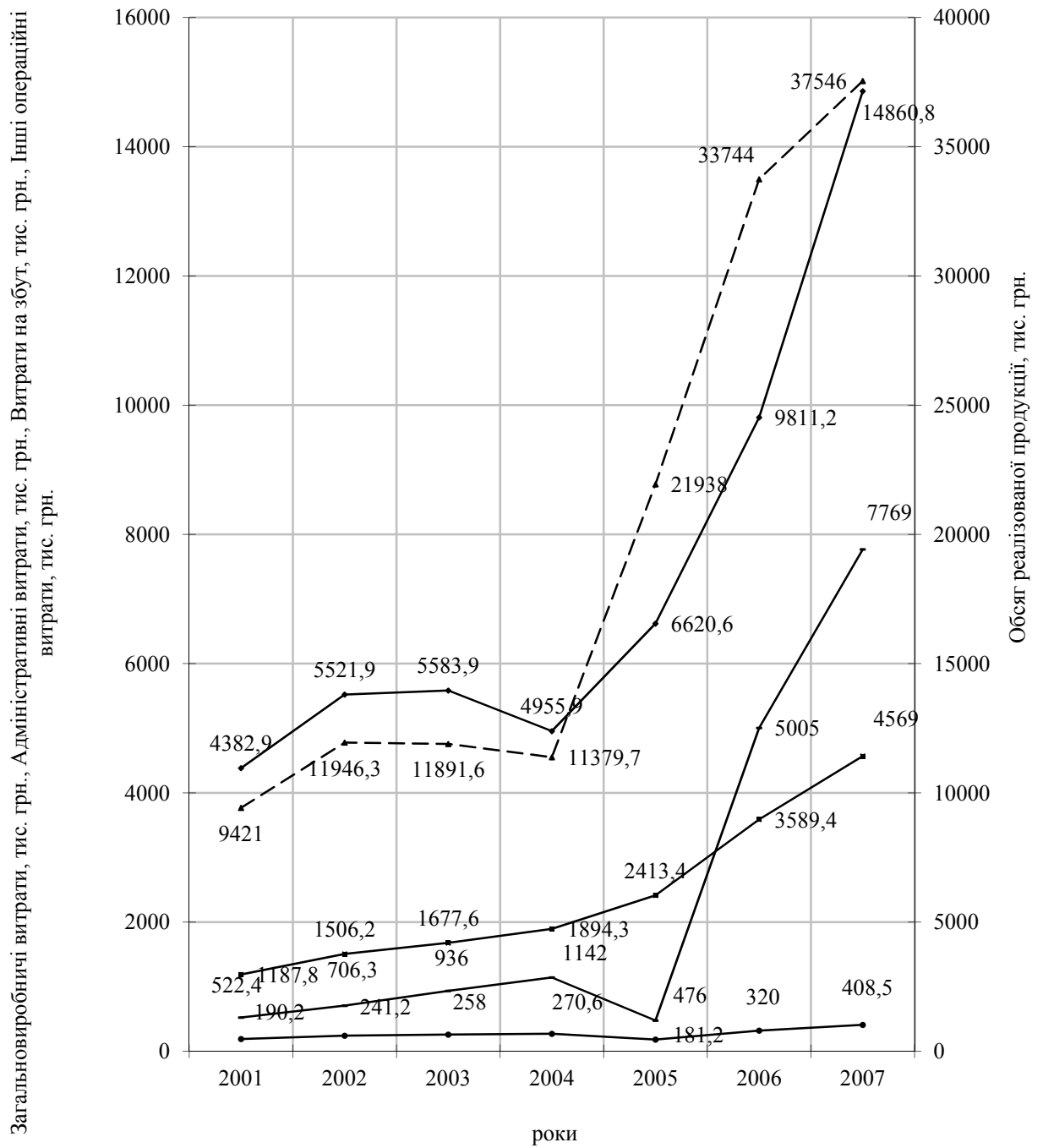


Рис. 2.10. Динаміка обсягу реалізованої продукції та операційних витрат ВАТ "Херсонський завод карданних валів":

- Загальновиробничі витрати
- Витрати на збут
- Адміністративні витрати
- Інші операційні витрати
- ♦— Обсяг реалізованої продукції

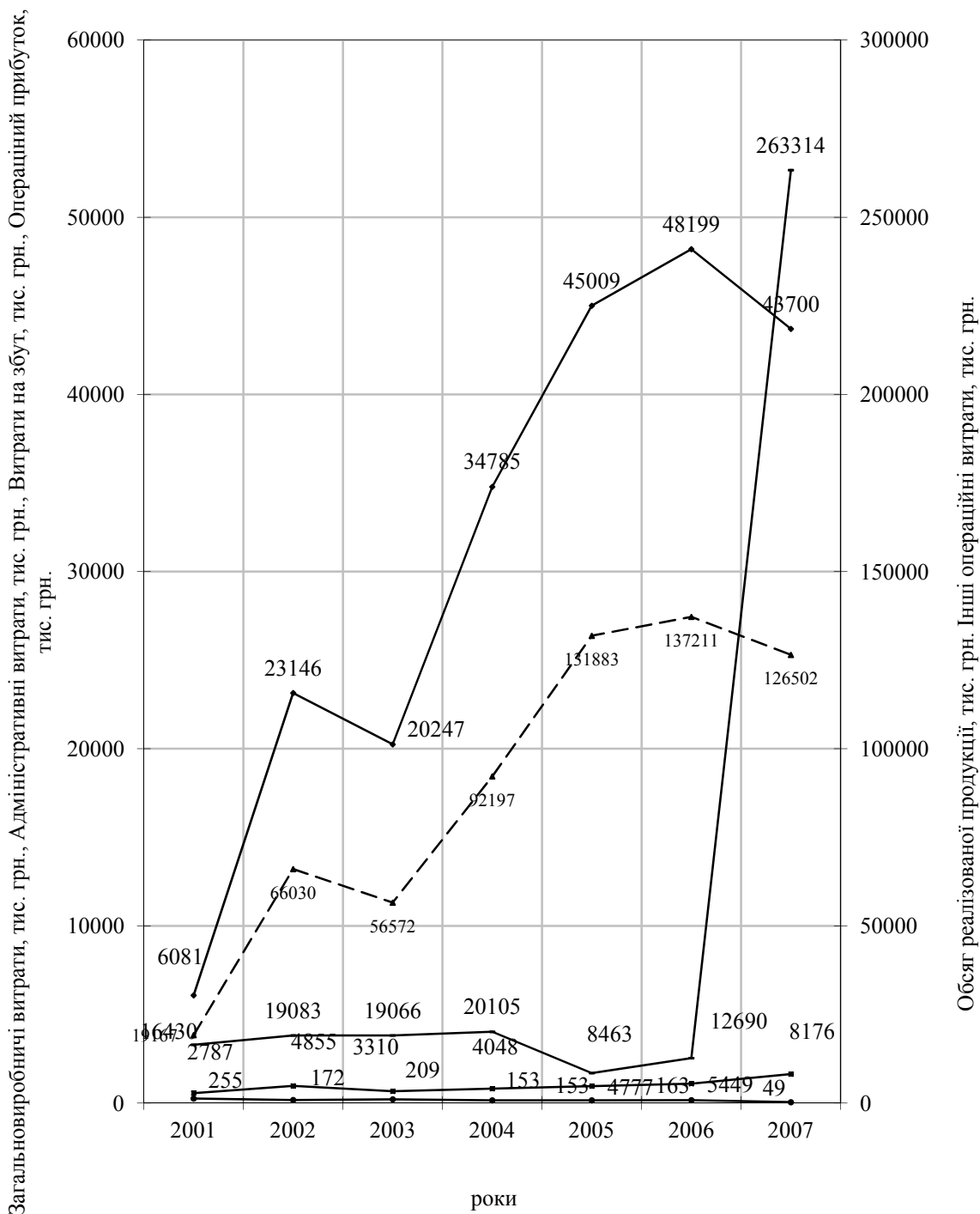


Рис. 2.11. Динаміка обсягу реалізованої продукції та операційних витрат ВАТ "Електромаш":

- Загальновиробничі витрати
- Витрати на збут
- ▲— Адміністративні витрати
- ◆— Інші операційні витрати
- - - × - - - Обсяг реалізованої продукції

ЗВВ також мають, в основному, таку ж тенденцію зміни, що і собівартість реалізованої продукції (рис. В.1 (Додаток В), рис. Д.1 (Додаток Д), рис. Е.1 (Додаток Е)). Проте, як показано на рис. Д.1 (Додаток Д) за 2003-2004 рр. при зниженні ЗВВ собівартість реалізованої продукції продовжувала зростати. А на рис. В.1 (Додаток В) показано, що зростання ЗВВ за 2005-2007 рр. супроводжувалося різким зниженням собівартості реалізованої продукції. Математичне дослідження даних про динаміку ЗВВ (Додаток Ж) показує, що загальний тренд не може бути виявлений через велику варіацію даних, а також велику кількість випадкових факторів, що впливають на результати роботи підприємства.

Якщо розглянути динаміку ЗВВ цехів основного виробництва, а також витрат на утримання загальновиробничих служб і допоміжних виробництв, то можна зробити висновок, що в більшості випадків їх зміна відповідає зміні обсягів виробництва (рис. 2.12, рис. 2.13, рис. 2.14).

Так, динаміка ЗВВ цехів основного виробництва з невеликими відхиленнями відповідає динаміці зростання обсягів виробництва на підприємстві. Динаміка витрат на утримання допоміжних виробництв не відповідає динаміці зростання обсягів виробництва. Тут працюють інші механізми розрахунку потужності допоміжних цехів і витрат на їх утримання. Підприємства вимушені реструктурувати механізми виконання багатьох функцій обслуговування виробництва, передаючи частку робіт на аутсорсинг, або застосовувати інсорсинг для завантаження потужностей своїх допоміжних цехів. Тому складно виявити закономірності зміни по статті «Витрати на утримання допоміжних виробництв». Зміна витрат на утримання загальновиробничих служб також слабо корелюється з динамікою обсягів виробництва. Виявити тренд їх зміни за наявними даними не представлялося можливим (Додаток Ж) внаслідок великого розкиду даних досліджуваних підприємств.

Динаміка адміністративних витрат порівняно з динамікою зростання обсягів виробництва представлена на рис. В.2 (Додаток В), рис. Д.2 (Додаток Д), рис. Е.2 (Додаток Е).

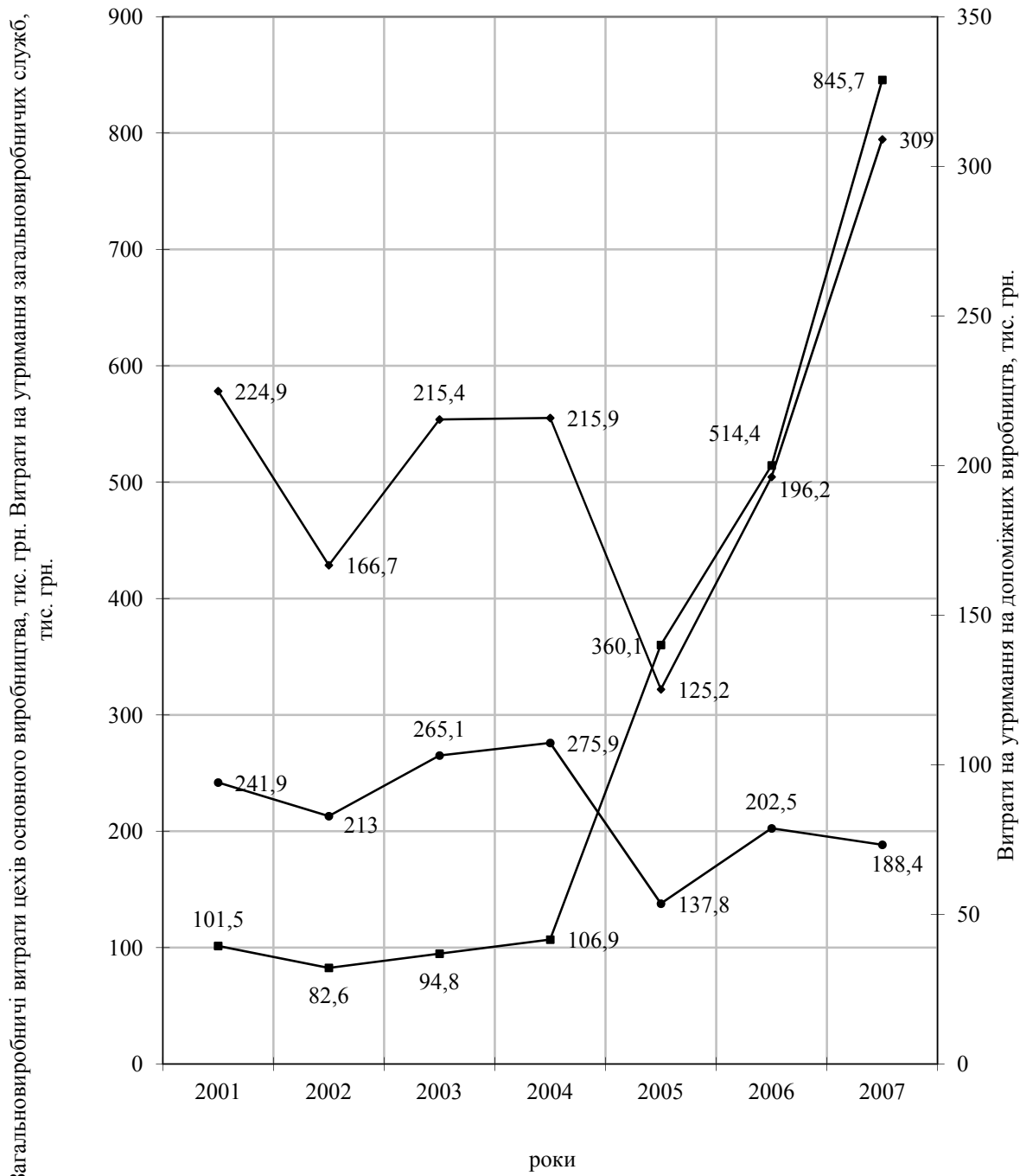


Рис. 2.12. Динаміка загальновиробничих витрат за структурними підрозділами ЗАТ Акумуляторний завод "САДА":

- Загальновиробничі витрати цехів основного виробництва
- Витрати на утримання загальновиробничих служб
- ◆— Витрати на утримання допоміжних виробництв

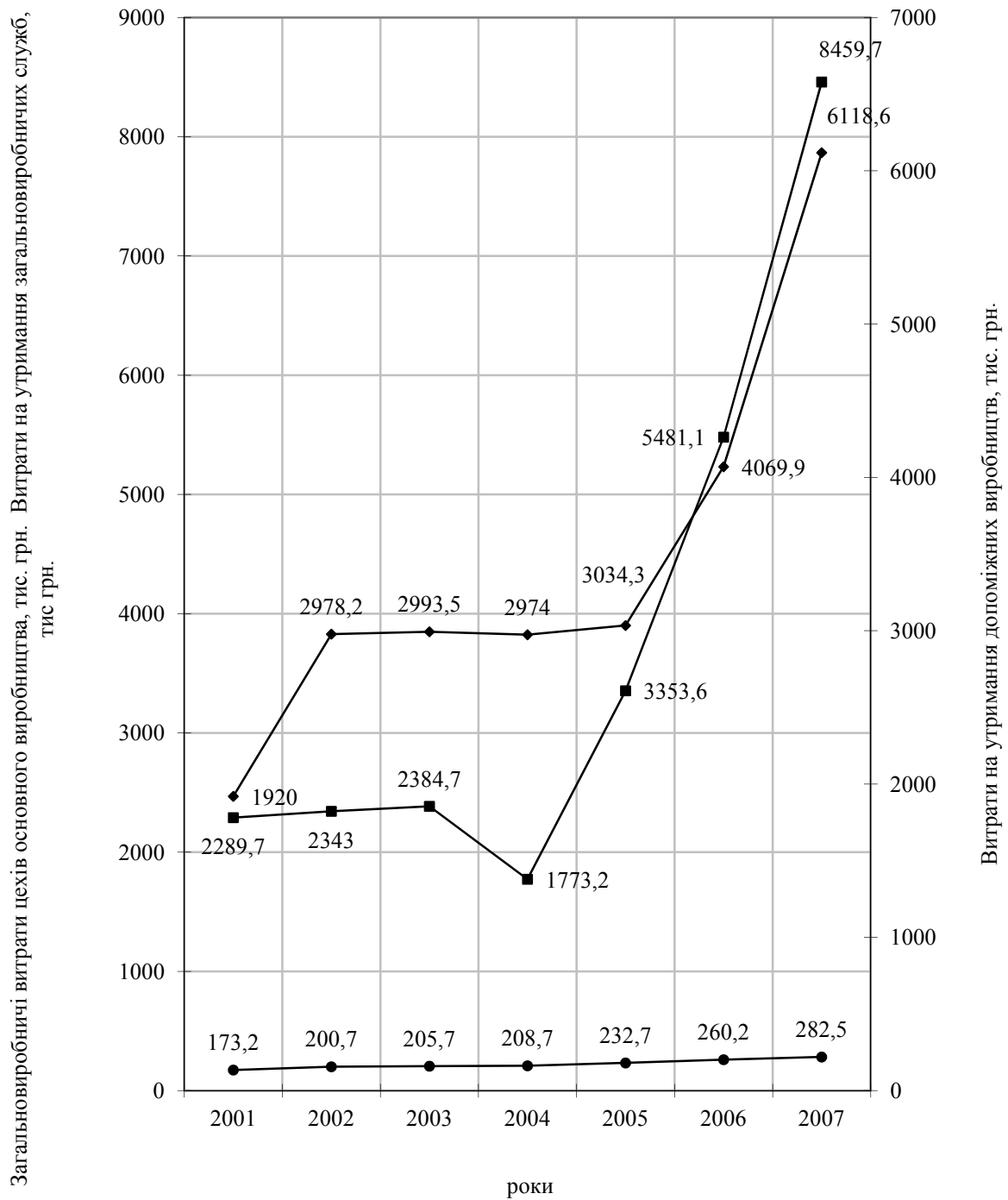


Рис. 2.13. Динаміка загальновиробничих витрат за структурними підрозділами ВАТ "Херсонський завод карданих валів":

- Загальновиробничі витрати цехів основного виробництва
- Витрати на утримання загальновиробничих служб
- ◆ Витрати на утримання допоміжних виробництв

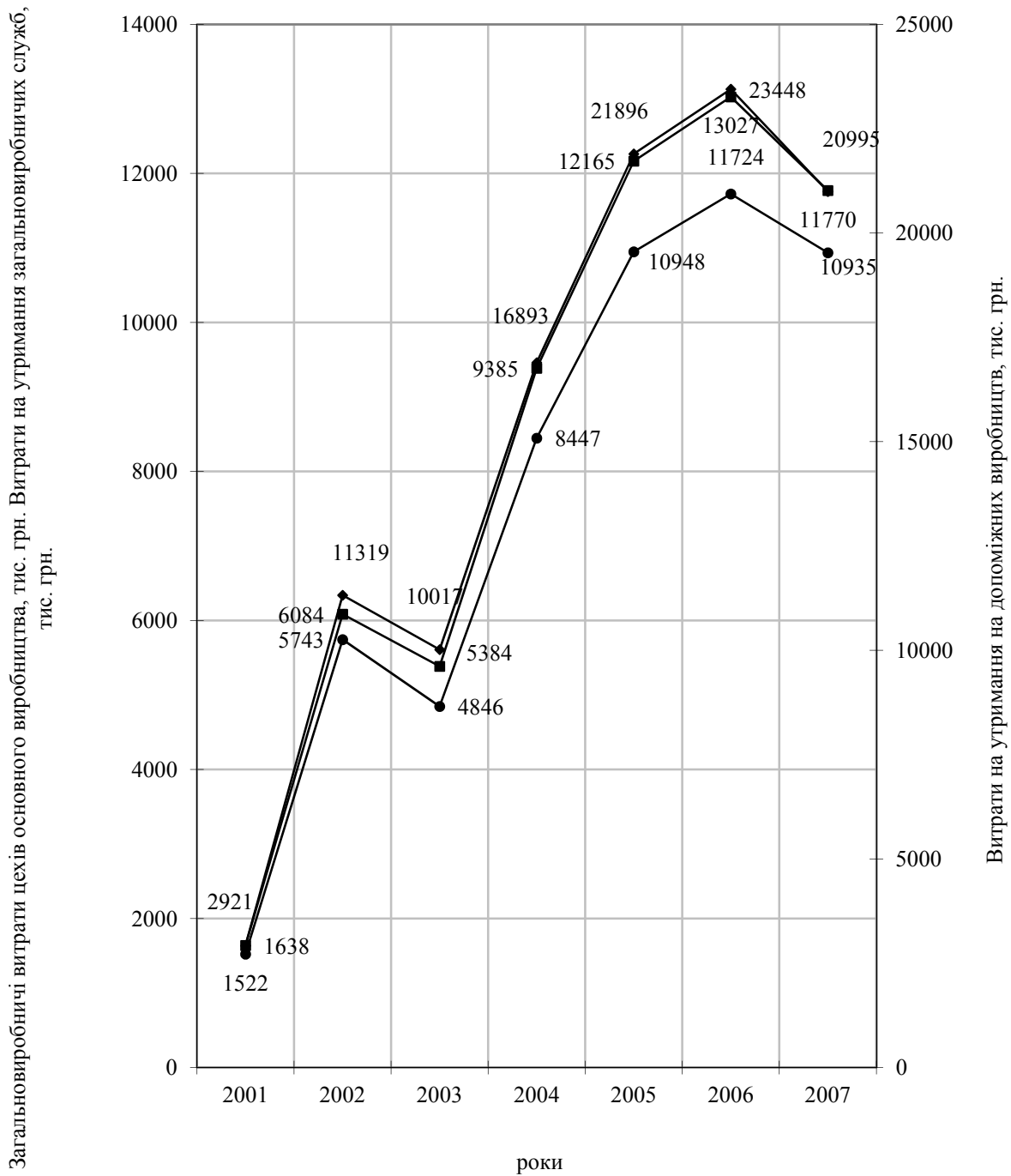


Рис. 2.14. Динаміка загальновиробничих витрат за структурними підрозділами ВАТ "Електромаш":

- Загальновиробничі витрати цехів основного виробництва
- Витрати на утримання загальновиробничих служб
- ◆ Витрати на утримання допоміжних виробництв

Тут прослідковується чітка закономірність їх зміни із зростанням обсягів виробництва і реалізації. Адміністративні витрати зростають при зниженні обсягів виробництва і реалізації. Разом з тим, прослідковується кореляція їх графіків (Додаток Ж).

Графіки витрат підприємств на збут продукції мають складну динаміку. У деяких періодах вони зростають спільно із зростанням обсягів реалізації, а в інших – знижуються при зростанні обсягів реалізації. Встановити чітку математичну залежність їх зміни не представляється можливим при такому розкиді даних. Разом з тим, автор, додатково проаналізувавши парадокси поведінки графіків зміни витрат на збут, (рис. В.3 (Додаток В), рис. Д.3 (Додаток Д), рис. Е.3 (Додаток Е) встановив, що кожному зниженню витрат на збут на підприємстві передувало укладення довгострокового контракту на постачання продукції.

Дослідження динаміки інших операційних витрат показує (рис. В.4 (Додаток В), рис. Д.4 (Додаток Д), рис. Е.4 (Додаток Е), що, в основному, їх динаміка відповідає динаміці реалізації.

Ефективність витрачання коштів на операційні витрати автор досліджував за допомогою коефіцієнтів віддачі витрат (табл. В.6 (Додаток В), табл. Д.6 (Додаток Д), табл. Е.6 (Додаток Е). Приклад розрахунку коефіцієнтів віддачі наведено в табл. 2.4 [110, с. 238, 111, с. 98].

Таблиця 2.4

**Динаміка показників оцінки ефективності
використання операційних витрат підприємства
(на прикладі ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»)**

Показник	Методика розрахунку	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат	Адміністративні витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,001	0,017	0,051	0,031	0,023	0,026	0,042
Коефіцієнт віддачі витрат на збут	Витрати на збут / Обсяг реалізованої продукції	0,010	0,006	0,019	0,122	0,018	0,014	0,029
Коефіцієнт віддачі інших операційних витрат	Інші операційні витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,003	0,005	0,038	0,091	0,146	0,028	0,079
Коефіцієнт віддачі загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,056	0,059	0,054	0,042	0,025	0,047	0,079

На всіх досліджуваних підприємствах знизилась віддача адміністративних витрат (рис. 2.15, рис. 2.16, рис. 2.17), що, на думку автора, в основному, є наслідком того, що на підприємствах недостатньо застосовується цільове планування накладних витрат.

Аналіз коефіцієнтів віддачі витрат на збут на досліджуваних підприємствах дозволяє констатувати, що ефективність збутової діяльності знижується. Це пояснюється як нерозвиненістю ринкової інфраструктури в країні, так і застосуванням старих витратних технологій збуту продукції більшістю підприємств.

За даними проведених досліджень прибуток підприємств не корелює з величиною накладних витрат, оскільки ціна продукції, в основному, залежить від ринкового «успіху» продукції підприємства та інших зовнішніх факторів.

Статистичні дані накладних витрат групи машинобудівних підприємств як сумарних, так і за окремими статтями були досліджені автором з використанням програмного продукту SPSS Statistics 17,0 (Додаток Ж).

Потрібно відмітити, що поведінка сумарних накладних витрат на обстежених підприємствах успішно підлягає математичній формалізації та економічній інтерпретації, якщо розглядати її сумісно з динамікою обсягів виробництва та зміною фаз життєвого циклу продукції.

На рис. 2.18 представлені цикли зміни частки накладних витрат у собівартості товарної продукції підприємства ВАТ «Херсонський завод карданних валів».

За цими даними, використовуючи програму SPSS Statistics 17,0 на основі процедур регресійного аналізу, визначена математична залежність частки накладних витрат (Y) від обсягів виробництва (X):

$$Y = -5,499 + 1,2 \cdot 10^{-2} X - 6,705 \cdot 10^{-7} X^2 + 1,037 \cdot 10^{-11} X^3, \quad (2.1)$$

Відносна точність регресії досить висока, оскільки коефіцієнт детермінації R^2 складає 0,788.

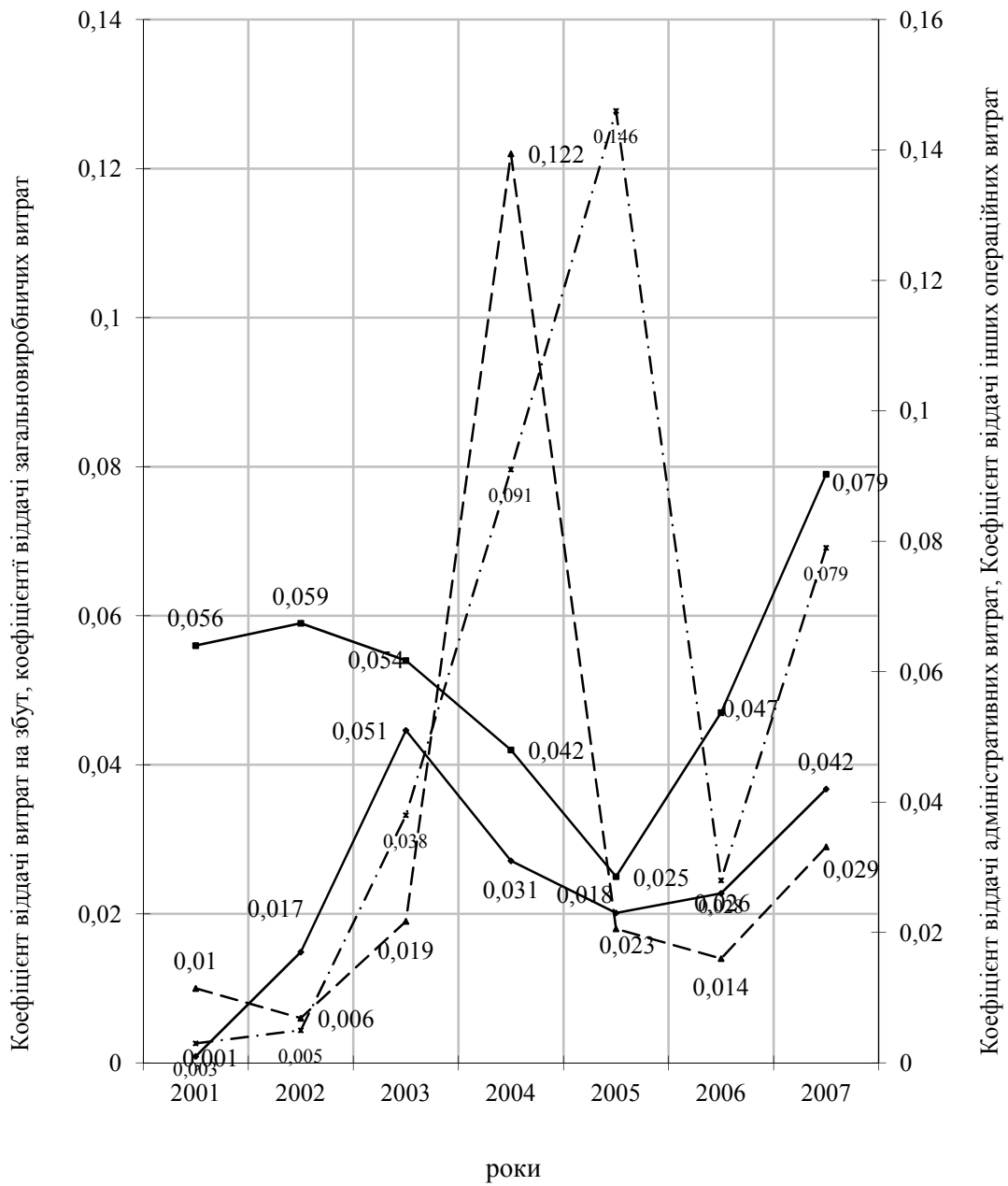


Рис. 2.15. Динаміка фінансових коефіцієнтів ЗАТ "Акумуляторний завод "САДА":

- Коефіцієнт віддачі загальновиробничих витрат
- - - Коефіцієнт віддачі витрат на збут
- ◆— Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат
- * - Коефіцієнт валової віддачі інших операційних витрат

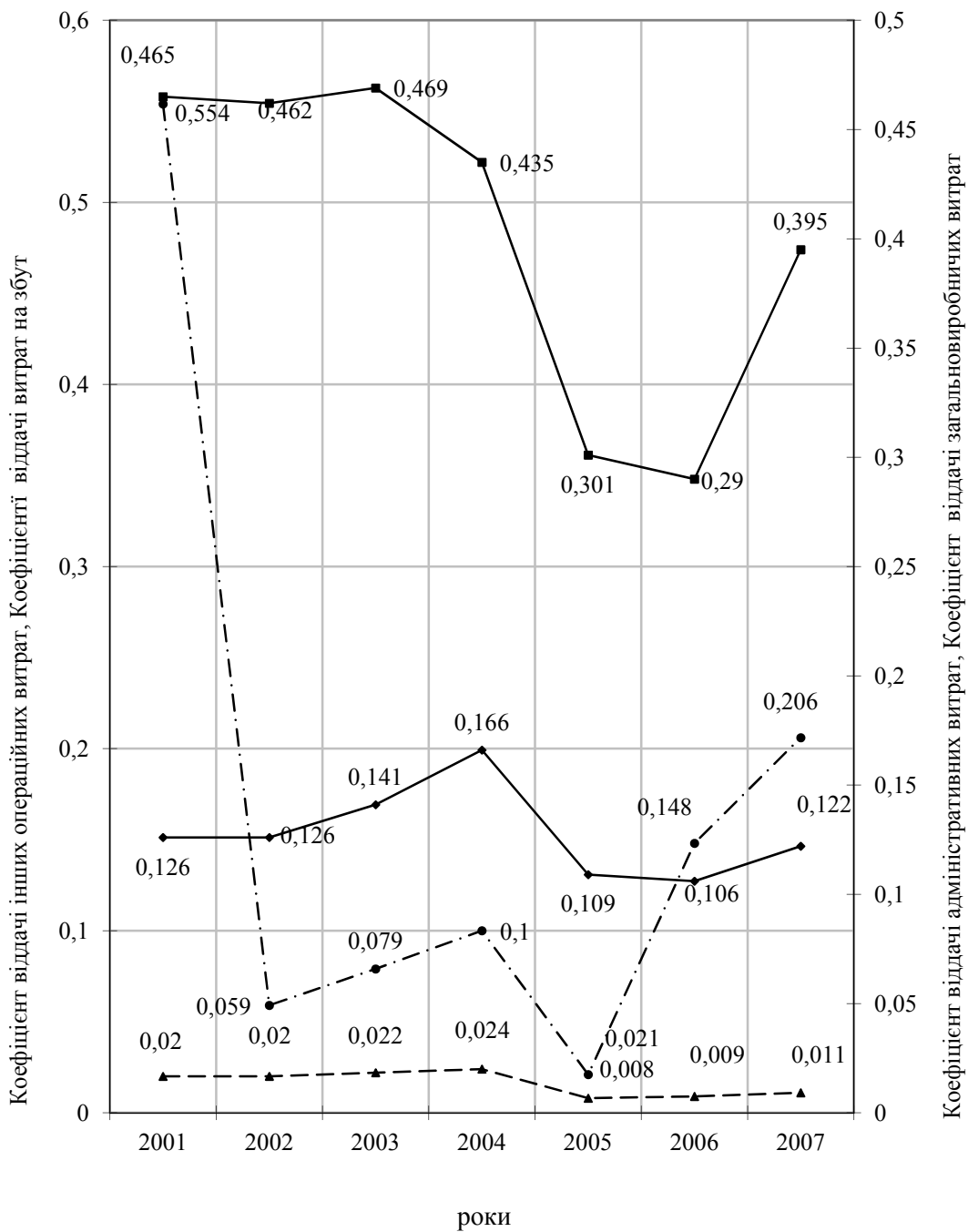


Рис. 2.16. Динаміка фінансових коефіцієнтів ВАТ "Херсонський завод карданних валів":

- ▲ — Коефіцієнт віддачі витрат на збут
- ● — Коефіцієнт віддачі інших операційних витрат
- ◆ — Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат
- ■ — Коефіцієнт віддачі загальновиробничих витрат

Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат, Коефіцієнт віддачі витрат на збут, Коефіцієнт віддачі загальноновиробничих витрат

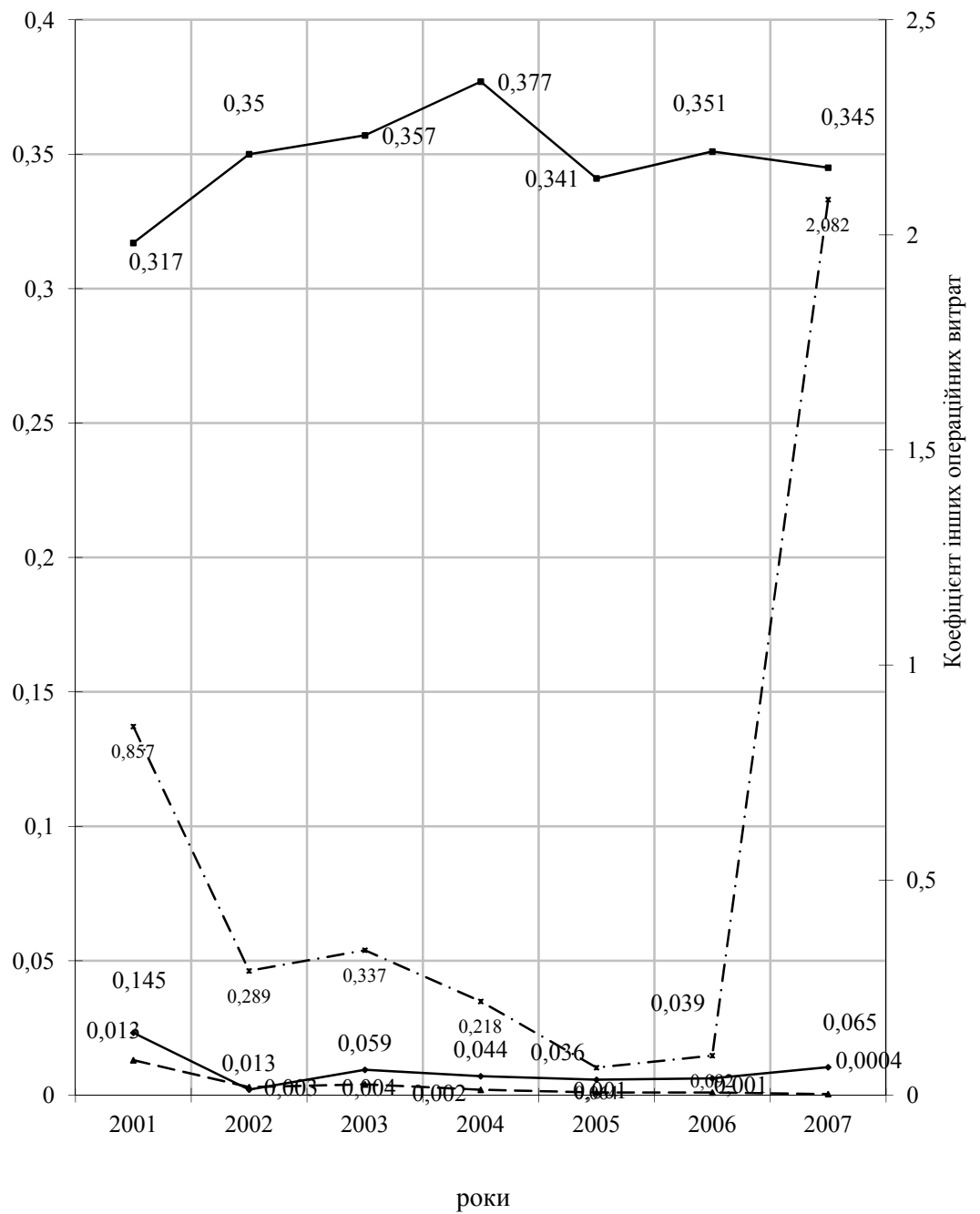


Рис. 2.17. Динаміка фінансових коефіцієнтів ВАТ "Електромаш":

- Коефіцієнт віддачі загальноновиробничих витрат
- *— Коефіцієнт віддачі витрат на збут
- ◆— Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат
- x— Коефіцієнт валової віддачі інших операційних витрат

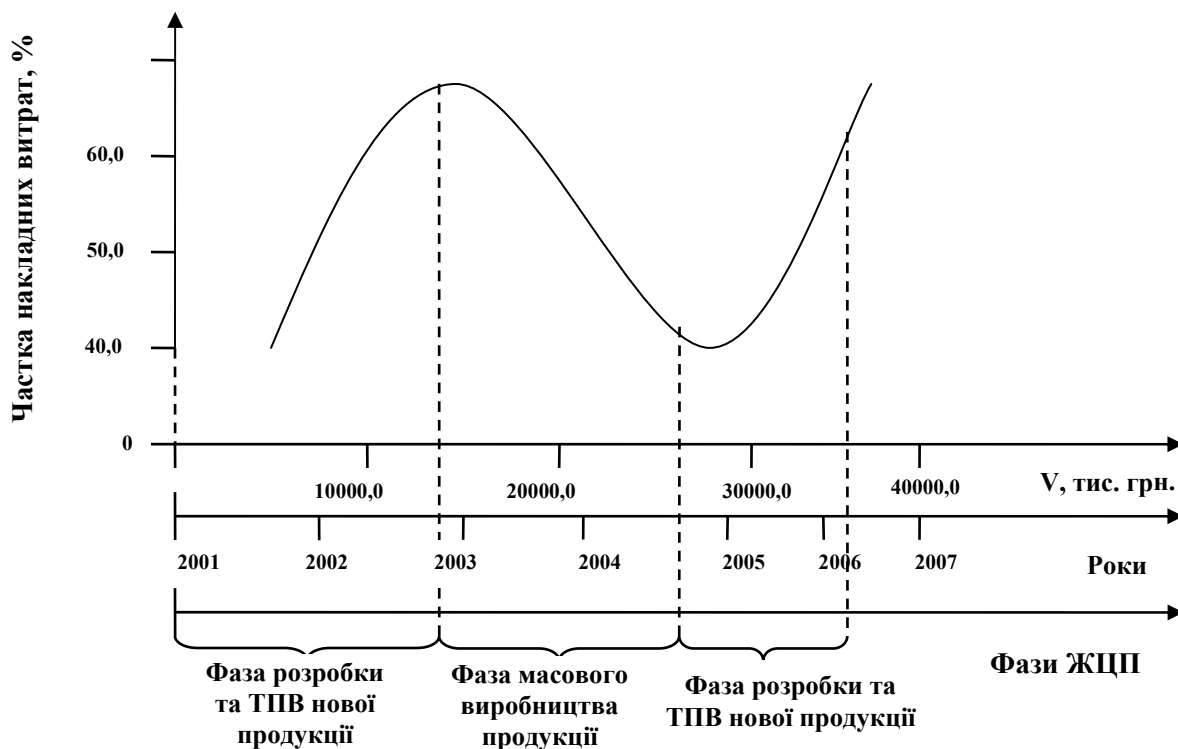


Рис. 2.18. Залежність частки накладних витрат від обсягів виробництва та фаз життєвого циклу продукції ВАТ «Херсонський завод карданних валів»

Аналогічні математичні залежності частки накладних витрат від обсягів виробництва, розраховані для інших підприємств, представлені у додатку Ж.

Спираючись на результати проведених досліджень, автор виділяє наступні головні особливості поведінки накладних витрат на машинобудівних підприємствах:

- по-перше, на характер графіків зміни накладних витрат в основному впливають фази ЖЦП та обсяги їх виробництва;
- по-друге, зміна величини накладних витрат в межах ЖЦП має циклічний характер: при підготовці випуску нової продукції накладні витрати зростають, а в період масового виробництва знижуються;
- по-третє, тренди зміни накладних витрат на підприємствах, визначені за даними кількох років, дозволяють прогнозувати загальну величину цих витрат на наступні планові періоди (аналізуючий період повинен бути більше ЖЦП).

Виходячи з даних досліджень, автор вважає доцільним використовувати індивідуально розраховані для кожного підприємства математичні залежності поведінки накладних витрат при перспективному плануванні їх діяльності.

Виконана автором математична обробка статистичної інформації за окремими статтями накладних витрат на ряді машинобудівних підприємств показала, що їх поведінка практично не підлягає математичній формалізації (Додаток Ж). У розрахованих для них математичних залежностях коефіцієнт детермінації на перевищує 0,2-0,3 одиниці, тобто вірогідність їх поведінки за даною моделлю вкрай низька.

Основною причиною цього явища, як показали додаткові дослідження на підприємствах, є те, що часті зміни умов роботи підприємства у ринковій економіці потребують від керівництва перерозподілу ліміту ресурсів між підрозділами та функціями щодо забезпечення роботи підприємства, а, відповідно, і між статтями витрат.

Виходячи з цього, автор вважає недоцільним за даних умов діяльності підприємств використовувати складний апарат математичного моделювання при прогнозуванні накладних витрат за окремими статтями.

В управлінні витратами важливо також визначення їх впливу на підвищення ефективності основного виробництва. Одним із шляхів досягнення цієї мети є створення дієвої моделі оцінки ефективності операційної діяльності підприємства. Автор пропонує наступну її форму.

Згідно витратного підходу ефективність операційної діяльності машинобудівних підприємств розраховується наступним чином:

$$E\Phi_{oper} = OP / OB, \quad (2.2)$$

де $E\Phi_{oper}$ – ефективність операційної діяльності;

OP – операційний прибуток, тис грн.;

OB – операційні витрати, тис. грн.

Даний показник характеризує окупність витрат в операційній діяльності [112, с. 42] і може розраховуватись в коефіцієнтах та в процентах залежно від потреб споживача. За формулою (2.2) бачимо, що ефективність операційної діяльності залежить від суми

отриманого прибутку та витрат, понесених підприємством. На машинобудівних підприємствах сума операційних витрат, яка впливає на розмір отриманого прибутку, складається з витрат на виробництво реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Для визначення причин зміни ефективності операційної діяльності машинобудівних підприємств необхідно вивчити силу впливу кожного фактору. Для цього автор пропонує проводити факторний аналіз ефективності операційної діяльності з врахуванням взаємозв'язку факторів (2.3). Дана формула дозволяє побудувати економіко-математичну модель факторної оцінки ефективності операційної діяльності підприємства:

$$E\Phi_{oper} = \frac{(ЧД - ОВ) + ІОД}{ВСРП + АВ + ВЗ + ІОВ} \quad (2.3)$$

де $ЧД$ – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.;

$ОВ$ - операційні витрати, тис. грн.;

$ІОД$ – інший операційний дохід, тис. грн.;

$ВСРП$ – виробнича собівартість реалізованої продукції, тис. грн.;

$АВ$ – адміністративні витрати, тис. грн.;

$ВЗ$ – витрати на збут, тис. грн.;

$ІОВ$ – інші операційні витрати, тис. грн.

Встановлення ступеня впливу факторів автор пропонує визначати за допомогою ланцюгових підстановок.

В табл. 2.5 наведено фрагмент форми №2 «Звіт про фінансові результати» для визначення фінансового результату від операційної діяльності ЗАТ Акумуляторний завод «САДА» за 2006-2007 рр. (Додаток 3).

Ефективність операційної діяльності досліджуваного підприємства за 2006 – 2007 рр. склала:

$$E\Phi_{oper}(2006) = \frac{ОП}{ОВ} = \frac{1271,9}{18274,8} = 0,0695$$

$$E\Phi_{oper}(2007) = \frac{ОП}{ОВ} = \frac{635,9}{17560,6} = 0,0362$$

Таблиця 2.5

Динаміка показників фінансового результату від операційної діяльності ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»

Показник	Умовне позначення	Сума, тис. грн.		
		t ₀ (2006)	t ₁ (2007)	+/-
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	ЧД	19115,9	16916	-2199,9
2. Виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	ВСРП	16990,3	15019,9	-1970,4
3. Валовий прибуток (збиток) від реалізації продукції	ВП	2125,6	1896,1	-229,5
4. Інші операційні доходи	ІОД	430,8	1280,5	+849,7
5. Адміністративні витрати	АВ	499,0	709,5	+210,5
6. Витрати на збут	ВЗ	258,4	502,5	+244,1
7. Інші операційні витрати	ІОВ	527,1	1328,7	+801,6
8. Фінансовий результат від операційної діяльності:				
прибуток	ОП	1271,9	635,9	-636
збиток				

Аналіз даних табл. 2.5 показує, що у 2007 році фінансовий результат підприємства від операційної діяльності погіршився за рахунок зменшення обсягів реалізації та значного збільшення суми операційних витрат.

За допомогою економіко-математичної моделі факторної оцінки ефективності операційної діяльності автором зроблено розрахунок впливу факторів на ефективність досліджуваного підприємства (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Вплив факторів на величину ефективності операційної діяльності ЗАТ Акумуляторний завод «САДА» за 2006 – 2007 рр.

Фактори, тис. грн.							Результативний вплив факторів, коефіцієнт	
ЧД	ОВ	ІОД	ВСРП	АВ	ВЗ	ІОВ	$E_{Фопер} = \frac{(ЧД - ОВ) + ІОД}{ВСРП + АВ + ВЗ + ІОВ}$	Вплив фактора
19115,9	18274,8	430,8	16990,3	499	258,4	527,1	0,0695	-
16916	18274,8	430,8	16990,3	499	258,4	527,1	-0,0507	-0,1202
16916	17560,6	430,8	16990,3	499	258,4	527,1	-0,0116	0,0391
16916	17560,6	1280,5	16990,3	499	258,4	527,1	0,0347	0,0463
16916	17560,6	1280,5	15019,9	499	258,4	527,1	0,0390	0,0043
16916	17560,6	1280,5	15019,9	709,5	258,4	527,1	0,0385	-0,0005
16916	17560,6	1280,5	15019,9	709,5	502,5	527,1	0,0379	-0,0006
16916	17560,6	1280,5	15019,9	709,5	502,5	1328,7	0,0362	-0,0017

$$E_{\text{Фопер}}(t_0) = \frac{(\text{ЧД}(t_0) - \text{ОВ}(t_0) + \text{ІОД}(t_0))}{\text{ВСРП}(t_0) + \text{АВ}(t_0) + \text{ВЗ}(t_0) + \text{ІОВ}(t_0)} = \frac{(19115,9 - 18274,8) + 430,8}{16990,3 + 499 + 258,4 + 527,1} = 0,0695$$

$$E_{\text{Фопер}}(\text{ЧД}) = \frac{(\text{ЧД}(t_1) - \text{ОВ}(t_0) + \text{ІОД}(t_0))}{\text{ВСРП}(t_0) + \text{АВ}(t_0) + \text{ВЗ}(t_0) + \text{ІОВ}(t_0)} = \frac{(16916 - 18274,8) + 430,8}{16990,3 + 499 + 258,4 + 527,1} = \frac{-928}{18274,8} = -0,0507$$

$$E_{\text{Фопер}}(\text{ОВ}) = \frac{(\text{ЧД}(t_1) - \text{ОВ}(t_1) + \text{ІОД}(t_0))}{\text{ВСРП}(t_0) + \text{АВ}(t_0) + \text{ВЗ}(t_0) + \text{ІОВ}(t_0)} = \frac{(16916 - 17560,6) + 430,8}{16990,3 + 499 + 258,4 + 527,1} = \frac{-213,8}{18274,8} = -0,0116$$

$$E_{\text{Фопер}}(\text{ІОД}) = \frac{(\text{ЧД}(t_1) - \text{ОВ}(t_1) + \text{ІОД}(t_1))}{\text{ВСРП}(t_0) + \text{АВ}(t_0) + \text{ВЗ}(t_0) + \text{ІОВ}(t_0)} = \frac{(16916 - 17560,6) + 1280,5}{16990,3 + 499 + 258,4 + 527,1} = \frac{635,9}{18274,8} = 0,0347$$

$$E_{\text{Фопер}}(\text{ВСРП}) = \frac{(\text{ЧД}(t_1) - \text{ОВ}(t_1) + \text{ІОД}(t_1))}{\text{ВСРП}(t_1) + \text{АВ}(t_0) + \text{ВЗ}(t_0) + \text{ІОВ}(t_0)} = \frac{(16916 - 17560,6) + 1280,5}{15019,9 + 499 + 258,4 + 527,1} = \frac{635,9}{16304,4} = 0,0390$$

$$E_{\text{Фопер}}(\text{АВ}) = \frac{(\text{ЧД}(t_1) - \text{ОВ}(t_1) + \text{ІОД}(t_1))}{\text{ВСРП}(t_1) + \text{АВ}(t_1) + \text{ВЗ}(t_0) + \text{ІОВ}(t_0)} = \frac{(16916 - 17560,6) + 1280,5}{15019,9 + 709,5 + 258,4 + 527,1} = \frac{635,9}{16514,9} = 0,0385$$

$$E_{\text{Фопер}}(\text{ВЗ}) = \frac{(\text{ЧД}(t_1) - \text{ОВ}(t_1) + \text{ІОД}(t_1))}{\text{ВСРП}(t_1) + \text{АВ}(t_1) + \text{ВЗ}(t_1) + \text{ІОВ}(t_0)} = \frac{(16916 - 17560,6) + 1280,5}{15019,9 + 709,5 + 502,5 + 527,1} = \frac{635,9}{16759} = 0,0379$$

$$E_{\text{Фопер}}(t_1) = \frac{(\text{ЧД}(t_1) - \text{ОВ}(t_1) + \text{ІОД}(t_1))}{\text{ВСРП}(t_1) + \text{АВ}(t_1) + \text{ВЗ}(t_1) + \text{ІОВ}(t_1)} = \frac{(16916 - 17560,6) + 1280,5}{15019,9 + 709,5 + 502,5 + 1328,7} = 0,0362$$

$$\Delta E_{\text{Фопер}}(\text{ЧД}) = E_{\text{Фопер}}(\text{ЧД}) - E_{\text{Фопер}}(t_0) = -0,0507 - 0,0695 = -0,1202$$

$$\Delta E_{\text{Фопер}}(\text{ОВ}) = E_{\text{Фопер}}(\text{ОВ}) - E_{\text{Фопер}}(\text{ЧД}) = -0,0116 + 0,0507 = 0,0391$$

$$\Delta E_{\text{Фопер}}(\text{ІОД}) = E_{\text{Фопер}}(\text{ІОД}) - E_{\text{Фопер}}(\text{ОВ}) = 0,0347 + 0,0116 = 0,0463$$

$$\Delta E_{\text{Фопер}}(\text{ВСРП}) = E_{\text{Фопер}}(\text{ВСРП}) - E_{\text{Фопер}}(\text{ІОД}) = 0,0390 - 0,0347 = 0,0043$$

$$\Delta E_{\text{Фопер}}(\text{АВ}) = E_{\text{Фопер}}(\text{АВ}) - E_{\text{Фопер}}(\text{ВСРП}) = 0,0385 - 0,0390 = -0,0005$$

$$\Delta E_{\text{Фопер}}(\text{ВЗ}) = E_{\text{Фопер}}(\text{ВЗ}) - E_{\text{Фопер}}(\text{АВ}) = 0,0379 - 0,0385 = -0,0006$$

$$\Delta E_{\text{Фопер}}(\text{ІОВ}) = E_{\text{Фопер}}(t_1) - E_{\text{Фопер}}(\text{ВЗ}) = 0,0362 - 0,0379 = -0,0017$$

Аналіз проведених розрахунків свідчить про те, що саме зниження чистого доходу (виручки) від реалізації продукції та підвищення суми постійних операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат) спричинило зменшення ефективності операційної діяльності на 12,02% та 0,28% відповідно.

Підводячи підсумки можна відзначити, що згідно запропонованої автором методики факторного аналізу машинобудівні підприємства мають можливість оперативно визначати вплив кожної складової доходів і витрат відповідно до звіту про фінансові результати, простежити динаміку рівня зазначених факторів і обрати напрямки та інструменти для підвищення ефективності діяльності підприємств.

2.3. Дослідження методів управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів на машинобудівних підприємствах

Побудова в Україні ринкової економіки, глобалізація світової економіки, входження України до світової організації торгівлі, глобальний дефіцит матеріальних та енергетичних ресурсів ставлять перед українськими підприємствами цілий ряд викликів. Серед них одним із головних є впровадження методів управління ресурсоспоживанням в кожній ланці виробництва, як це вже робиться на підприємствах країн з розвинутою економікою.

Дослідження автора показали, що розвиток методів управління витратами на підприємствах, в основному, обумовлений дією наступних факторів:

- необхідністю прогнозування економічних результатів діяльності підприємства на заданий період часу, для оцінки його конкурентного статусу;
- необхідністю порівнювати власні витрати з витратами аналогічних підприємств-конкурентів (бенчмаркінг);
- необхідністю побудови ефективних систем контролю витрат, а також матеріального стимулювання персоналу підприємства за ефективне використання виробничих ресурсів;
- необхідністю аналізу ефективності виробничих процесів, структурних підрозділів і всього підприємства в цілому;
- необхідністю ретельного аналізу собівартості кожного виду продукції на всіх стадіях його життєвого циклу;
- необхідністю підвищити прозорість системи управління витратами для власників підприємства (акціонерів);
- автоматизацією обробки інформації про хід виробничих і забезпечуючих процесів, а також про рух ресурсів; автоматизацією операцій бухгалтерського і управлінського обліку, а також їх регламентацією в часі, що дозволить управлінцям мати практично точну інформацію про витрати на будь-який момент планово-облікового періоду; потребою збільшення достовірності управлінської інформації для ефективного управління економікою підприємств.

Автор констатує, що ринкова конкуренція і зміна форм власності на обстежених підприємствах стали головними визначальними факторами розвитку методів управління витратами.

Сьогодні на більшості підприємств добре налагоджена робота з управління використанням основних матеріалів, енергоносіїв тощо. Тут, в основному, застосовується нормативний метод планування, обліку і аналізу використання ресурсів.

В різній мірі комплексності впровадження на досліджених нами підприємствах застосовуються системи *direct – costing*, *standart – costing*.

Впровадження таких прогресивних методів управління витратами як *Lean Production* (раціональне виробництво), *Target Costing* (цільове планування витрат), стратегічне управління витратами, метод оптимального бюджетування (що базується на *Activity-Based Costing Welfare of the Firm Theory*) на досліджених підприємствах не було відмічено. Ці нові методи тільки будуть освоюватися вітчизняними підприємствами найближчим часом.

В період приватизації, реструктуризації і різкого падіння обсягів виробництва на підприємствах практично повністю зруйновані інженерні служби і допоміжні цехи. Ліквідовані підрозділи, що займались розробкою нової продукції. Так, наприклад, на ВАТ «Херсонські комбайни» ліквідоване спеціальне проектно-конструкторське і технологічне бюро, на Херсонському державному заводі суднового обладнання та судової арматури конструкторське бюро скорочено до 10% первинної чисельності.

Тобто, в основному, на обстежених підприємствах було здійснено скорочення підрозділів, які займалися перспективним розвитком підприємств.

Автор також відзначає, що в даний час одночасно з відновленням роботи заводів починають відроджуватись і інженерні служби, і допоміжні виробництва, але цей процес йде повільно внаслідок дефіциту кваліфікованих кадрів.

В сьогоднішній практиці роботи підприємств старі методи планування заводських накладних витрат в основному не підходять для роботи в ринкових умовах, оскільки змінились пріоритети і завдання функціонально-інфраструктурних підрозділів, змінились

функції і сама необхідність утримання допоміжних цехів (підприємства застосовують аутсорсинг і інсорсинг); змінились також функції управління на підприємствах у зв'язку з розвитком холдингової системи управління; підприємства мають можливість застосовувати послуги регіональної ринкової виробничої інфраструктури.

Виходячи з даних проведених досліджень, на думку автора, подальший розвиток методів управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів на підприємствах відбуватиметься, в першу чергу, на основі застосування методу стратегічного управління витратами, методу управління витратами за стадіями життєвого циклу продукції і виробництва, програмно-цільових методів (ЗСП, Target Costing), а також функціонального методу (на основі бізнес-процесів). Вони повинні застосовуватися спільно з системою бюджетування витрат на підприємствах. Застосування цих основних методів дозволить підприємствам сконцентрувати дефіцитні ресурси на вирішенні ключових проблем.

Застосування методу стратегічного управління витратами на підприємствах, як свідчить досвід їх роботи, дозволяє вирішити наступні проблеми:

- прогнозування та управління розвитком науково-технічного рівня виробництва;
- управління перспективним рядом видів та модифікацій продукції з урахуванням її матеріалоемності, енергоемності та трудомісткості;
- вибір основних постачальників сировини та матеріалів з оптимізацією ф'ючерсних закупівельних цін;
- створення різних організаційних схем об'єднань підприємств в ланцюжку: «сировина-виробництво-продаж-сервісне обслуговування-утилізація продукції» з залученням до основної ланки фірм з НДДКР, фінансових інститутів, навчальних закладів тощо, з метою зменшення витрат на трансакційні операції, на кооперування та підвищення надійності коопераційних зв'язків;
- виділення окремих ресурсоемних ланок виробництва та його науково-технічного, технічного та господарського обслуговування на

аутсорсинг з метою скорочення довгострокових витрат на утримання спеціальної заводської інфраструктури;

- управління перспективним розвитком кадрового потенціалу підприємства;
- управління територіальним розміщенням філій підприємства з урахуванням оптимізації логістичних ланцюжків забезпечення підприємства основними видами ресурсів;
- використання переваг міжнародної кооперації, як виробничої, так і за стадіями життєвого циклу продукції, для зменшення загальних витрат підприємства.

Таким чином, на думку автора, метод стратегічного управління витратами, в основному, направлений на адаптацію витратного механізму підприємства до ринкових умов як даної країни, так і світової економіки, а також до умов ринків основних ресурсів, які використовуються на підприємстві. Цей метод тісно зв'язаний також з прогнозуванням забезпечення підприємства стабільними у часі та недорогими ресурсами.

Вітчизняні підприємства традиційно мало уваги приділяли управлінню позавиробничими витратами. Це стало часто причиною складних фінансових проблем для них. Так, наприклад, ВАТ «Електромаш» у 2002 році витратив на сервісне гарантійне обслуговування своєї неякісної продукції не тільки весь очікуваний прибуток, але й отримав збитки. А на ЗАТ Акумуляторний завод «САДА» потреба утилізації шкідливих виробничих відходів та зобов'язання приймати від покупців і утилізувати відпрацьовані автомобільні акумуляторні батареї привели до необхідності створення спеціальної виробничої дільниці, а також до додаткових виплат до бюджету, що різко зменшило прибуток підприємства.

Таким чином, якщо підприємства не враховують можливі витрати на всіх стадіях життєвого циклу продукції, то це призводить до неякісного планування фінансових результатів діяльності підприємств, а часто і до їх банкрутства.

Впровадження додаткових витрат по всьому економічному життєвому циклу продукту, який включає всі етапи, пов'язані з існуванням даного продукту від моменту його появи до його утилізації.

Він включає наступні основні етапи: створення, розробка, виробництво, реалізація, експлуатація, утилізація. Більшість з цих етапів фінансується за рахунок накладних витрат підприємства. Етап створення продукту починається з моменту техніко-економічного обґрунтування виробництва виробу, а останній етап - утилізація - закінчується виведенням продукту з експлуатації і його утилізацією у тій або іншій формі [113]. Протягом всього життєвого циклу продукту його існування і розвиток забезпечується відповідними витратами [114, с. 3-18]. Їх величина залежить від структури життєвого циклу, тривалості і основних характеристик етапів (табл. 2.7) [73, с. 45].

Таблиця 2.7

Склад витрат за стадіями

Стадія	Стаття витрат
НДДКР	<ul style="list-style-type: none"> - передпроектні дослідження і доопрацювання задуму; - розробка технічного завдання; - розробка ескізного проекту; - розробка технічного проекту; - підготовка конструкторської і робочої документації на зразок або партію; - підготовка робочої конструкторської і технологічної документації для виготовлення зразка (партії); - виготовлення і випробування зразка (партії).
Виробництво	<ul style="list-style-type: none"> - підготовка і освоєння серійної продукції; - виробництво; - підтримка технічного рівня і якості серійно освоєної продукції; - забезпечення тарою, упаковкою, виконання.
Реалізація	<ul style="list-style-type: none"> - тара і транспортні операції, які пов'язані з доставкою готової продукції до місця споживання; - забезпечення її збереження і експлуатаційних характеристик при транспортуванні і реалізації; - утримання торгівельної фірми-виробника; - маркетингові дослідження.
Експлуатація	<ul style="list-style-type: none"> - придбання; - монтаж; - підготовка продукції і кадрів до експлуатації; - поточні експлуатаційні витрати; - ремонт і обслуговування; - підтримка і поліпшення експлуатаційних властивостей продукції.
Утилізація	<ul style="list-style-type: none"> - дослідження; - виготовлення засобів утилізації; - транспортування; - виявлення чи придбання утилізаційних спеціальних контейнерів, тари

При визначенні витрат, відповідних всьому життєвому циклу продукту, необхідно вести облік витрат за всіма стадіями, облік всіх ресурсів споживання з використанням єдиної методології визначення складу і змісту витрат. При цьому слід враховувати, що методики розрахунку витрат для кожного етапу життєвого циклу визначаються особливостями цих етапів.

Існує декілька методів розрахунку витрат за етапами життєвого циклу продукту. Їх різноманітність визначається складністю поставленого завдання, великою кількістю факторів, які впливають на формування витрат на тому або іншому етапі циклу.

Сьогодні основні методи розрахунку витрат за етапами життєвого циклу можна об'єднати в чотири групи [73, с. 46]:

- евристичні методи;
- математико-статистичні методи;
- системні методи;
- методи технічного нормування, розрахунково-аналітичні і калькулювання.

Нормування витрат на всіх стадіях ЖЦП ведеться відповідно до вагових і якісних характеристик складових елементів та продукції в цілому. При цьому враховуються технологія виготовлення продукції, а також умови транспортування, зберігання, експлуатації і обслуговування, утилізації.

Норми і нормативи, які використовуються для точного розрахунку витрат ресурсів, різноманітні. До них відносяться:

- типові норми і нормативи витрат на виробництво різних видів робіт;
- укрупнені норми і нормативи на деталі і операції, типові технологічні процеси;
- математичні залежності між ваговими і якісними параметрами продукту та витратами часу;
- окремі переходи, прийоми і рухи регламентно-розрахункових і планово-управлінських робіт і процедур;
- норми і нормативи обслуговування і споживання;
- норми керованості;

- комплексні норми і нормативи на підтримку і забезпечення умов нормального ходу технологічного процесу.

Область використання тих або інших методів розрахунку витрат обмежена ступенем точності, яка досягається за їх допомогою. Якщо на стадії НДДКР знаходять застосування методи 1-ої і 2-ої груп, то на стадії виробництва, де до точності розрахунків висуваються більш суворі вимоги, і вона залежить від типу виробництва, то використовуються методи 3-ої і 4-ої груп [73, с. 47].

Таким чином, в даний час підприємства мають методичний апарат для того, щоб обчислити та врахувати всі елементи витрат по всім стадіям ЖЦП в загальних витратах підприємства по кожному виду продукції. Ці ж дані використовуються при комплексному ціноутворенні на кожний вид продукції.

Наступний ефективний метод управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств є метод управління за системою збалансованих показників. Цей метод дозволяє підприємству досягти наступних результатів:

а) сконцентрувати фонди розвитку і увагу всього менеджменту підприємства на досягненні декількох самих важливих для підприємства ключових показників за головними напрямками діяльності:

- робота з клієнтами (ринкова складова);
- вдосконалення процесів (управління та виробництво);
- управління фінансами;
- робота з персоналом (забезпечення випереджаючого розвитку персоналу над виробничим базисом);

б) цілеспрямувати діяльність всіх функціонально-інфраструктурних підрозділів на досягнення головних планових показників діяльності підприємства за рахунок декомпозиції показників (завдань) і доведення їх до кожного підрозділу та кожного конкретного виконання;

в) поєднати стратегічні та оперативні плани заходів ЗСП;

г) ранжувати заходи планів функціонально-інфраструктурних підрозділів за ступенем їх важливості та необхідності для досягнення головних цілей корпоративної ЗСП; відфільтрувати не важливі для

підприємства та необхідні для них витрати, заплановані функціонально-інфраструктурними підрозділами;

д) прив'язати до затверджених на підприємстві ініціатив (заходів) ЗСП необхідні для їх виконання ресурси;

е) досягти прогнозованості в розвитку підприємства.

Приведені автором дослідження системи планування роботи функціонально-інфраструктурних підрозділів ряду машинобудівних підприємств дозволили відмітити такий важливий їх недолік, як розпорошеність заходів планів роботи підрозділів, їх нечітка спрямованість на головні цілі підприємства та відсутність пріоритетності в фінансуванні цих заходів.

Тому, зважаючи на перелічені вище особливості ЗСП, автор вважає, що впровадження цієї системи дозволить більш ефективно скоординувати діяльність функціонально-інфраструктурних підрозділів на досягненні головних цілей підприємства, а також досягти цілеспрямованого фінансування необхідних для цього заходів (рис. 2.19).

Це в свою чергу, дозволить підприємству ефективніше управляти накладними витратами.

За даними підприємств, які вже впровадили у себе ЗСП, витрати коштів на реалізацію заходів річних планів НТП на підприємствах знизилася на 27%, а досягнення запланованих показників діяльності підприємства стало керованим, прозорим та здійсненим. Детальний опис методики впровадження ЗСП на підприємстві автор наводить у третьому розділі роботи.

Дослідження практики управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств дозволили автору виділити ще один важливий напрямок вдосконалення практики управління цими витратами.

Так, впровадження ринкових відносин спонукало підприємства до реструктуризації своїх оргструктур, тому що ринок вимагав від підприємств таких основних якостей, як-то:

- здатність швидко освоювати та випускати нові види продукції;



Рис. 2.19. Напрями вдосконалення управління ресурсоспоживанням (витратами) функціонально-інфраструктурних підрозділів *

* - розробка автора

- здатність швидко трансформувати свою оргструктуру під нові цілі виробництва;
- здатність використовувати ринкову виробничу інфраструктуру для оптимізації своїх витрат;
- здатність прогнозувати етапи своєї трансформації;
- здатність використовувати переваги міжнародної кооперації для ресурсного забезпечення своєї діяльності тощо.

Для досягнення вказаних якостей на підприємствах по-новому почали спеціалізувати цехи, в більшій мірі надаючи перевагу предметній (товарній) спеціалізації. Радикальної оцінки своєї необхідності потребували цехи допоміжної інфраструктури, та деякі функціонально-інфраструктурні підрозділи підприємств. Виявилось, що передача їх послуг на аутсорсинг (виділення їх зі структури підприємства на самостійну госпрозрахункову діяльність) дозволяє підприємству кардинально міняти потребу у коштах на їх постійне утримання.

Підприємства в своїй оргструктурі почали також створювати підрозділи-центри витрат, підрозділи-центри прибутку, підрозділи-центри доходів та почали започатковувати між ними нові госпрозрахункові відносини. Це дозволило підприємствам перевести більшість послуг функціонально-інфраструктурних підрозділів, які раніше фінансувалися за рахунок накладних витрат, в платні послуги-товарну продукцію цих функціонально-інфраструктурних підрозділів, які тепер отримувалися основними підрозділами на госпрозрахунковій основі за затвердженими внутрішньозаводськими цінами. Це в значній мірі почало стримувати зростання бюджетних потреб функціонально-інфраструктурних підрозділів. Проте ціни на свої послуги все ж формували, в основному, вони.

У зв'язку з цим на підприємствах почалася трансформація (часткова децентралізація) функціонально-інфраструктурних підрозділів. Основні цехи почали укріплювати свої цехові функціональні підрозділи за рахунок кадрового складу заводських функціонально-інфраструктурних підрозділів. В результаті цієї трансформації у заводських функціонально-інфраструктурних підрозділів більш чітко визначилися їх основні функції – забезпечення перспективного розвитку

виробництва та підприємства в цілому. Методичні основи проведення такої роботи на підприємствах наведені в багатьох роботах як вітчизняних, так і зарубіжних вчених [115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126].

За нашим переконанням, впровадження нової раціональної фінансової структури підприємства та впровадження госпрозрахункових відносин між основними та функціонально-інфраструктурними підрозділами підприємства здатне в значній мірі покращити управління витратами на утримання всієї функціональної інфраструктури підприємства.

Відмічаємо ще один важливий аспект даного напрямку вдосконалення практики управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів на машинобудівних підприємствах.

Ринкові потреби та зовнішні обставини змінюються в даний час так швидкоплинно, що підприємство не встигає оптимізувати до них ні виробничий апарат, ні організаційно-економічну структуру. У цих випадках підприємства створюють тимчасові оргструктури: матричні, проектні тощо. Особливість роботи підрозділів і окремих працівників в таких оргструктурах полягає в тому, що підрозділи і конкретні працівники можуть приймати участь одночасно в декількох проектах. Послуги підрозділів і працівників за кожним проектом враховуються та оплачуються окремо за фактом виконання конкретних робіт та послуг.

Підприємства відмічають високу мобілізуючу якість цього методу організації виконання робіт у поєднанні з акордною системою оплати праці залученого до проекту персоналу, а також раціональне управління витратами за проектами. Керівник такого проекту має загальний бюджет проекту, бюджет на окремі блоки робіт, а зважаючи на те, що він отримує заробітну плату та премії тільки при виконанні якісних показників проекту, в тому числі і економічних, він є матеріально зацікавленим в економії коштів за проектом.

Таким чином, бюджетування проекту та матеріальна зацікавленість керівництва проекту в економії коштів за проектом є також дієвим інструментом ефективного управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства. Вони отримують кошти тільки за конкретні виконані роботи.

В процесі дослідження практики управління накладними витратами підприємств автором відмічено початок роботи на окремих підприємствах по впровадженню функціонального підходу до управління витратами. У рамках функціонального підходу, запропонованого Р. Капланом [33, с. 223], накладні витрати - це не «щось», що повинно бути розподілено, а сума витрат, які безпосередньо співвідносяться з видами діяльності, а через них - із продуктами. Таким чином, маємо справу не просто з розподілом витрат, а з поглинанням їх об'єктами віднесення витрат, тому що у функціональному обліку накладні витрати органічно пов'язані з фактором витрат (кожен фактор вже «несе», «вбирає» або «поглинає» всі накладні витрати, які від нього залежать). І в цьому випадку, можна говорити, що кожен фактор витрат уже містить частину накладних витрат (за аналогією із прямими витратами). Прямі витрати на матеріали і на оплату праці не розподіляються між продуктами, а поглинаються ними. Тому процес розподілу накладних витрат являє собою віднесення їх суми в собівартість продуктів непрямым шляхом через обґрунтовані бази розподілу (фактори витрат).

Поглинання накладних витрат - це процес формування собівартості продукту акумулюванням накладних витрат на продукт прямим шляхом через систему факторів витрат. При цьому, накладні витрати зібрані за місцями формування центрів у структурних підрозділах, акумулюються за видами діяльності і носять функціональний характер. Для застосування функціонального підходу використовується матриця «витрати-носії», яка дозволяє розрахувати накладні витрати, згруповані за функціональною ознакою (за видами діяльності) і факторами витрат (табл. 2.8).

Для кожного виду діяльності виробничих центрів витрат (види продукції), виходячи з місця виникнення витрат і організаційної структури підприємства в цеховій собівартості, виділяємо первинні і вторинні (послуги допоміжних цехів). У зв'язку із чим витрати виробництва (цеху) складаються із загальних витрат:

$$V_{\text{ЗАГ}} = V_{\text{ПЕРІ}} + V_{\text{ВТІ}}, \quad (2.4)$$

де $V_{\text{ЗАГ}}$ - витрати виробничого центру;

$V_{\text{ПЕРІ}}$ - первинні витрати ВЦВ за факторами витрат;

$V_{\text{ВТІ}}$ - вторинні (перерозподілені витрати) ВЦВ за факторами витрат.

Таблиця 2.8

**Матриця виробничих накладних витрат і їх носіїв
у функціональному розрізі***

Накладні витрати за видами діяльності	Фактори витрат				Сума витрат тис. грн.
	Виріб, послуга 1	Виріб, послуга 2	Виріб, послуга n	Разом факторів	
1. Утримання і експлуатація устаткування, приладів	нормо-годин	нормо-годин	нормо-годин	\sum нормо-годин	
2. Налагодження устаткування, приладів	кількість налагоджень, або години налагоджень	кількість налагоджень, або години налагоджень	кількість налагоджень, або години налагоджень	\sum налагоджень, або \sum годин налагоджень	
3. Поточний ремонт устаткування, приладів	нормо-годин	нормо-годин	нормо-годин	\sum нормо-годин	
4. Внутрішньозаводське переміщення вантажів	маш.-годин, замовлення	маш.-годин, замовлення	маш.-годин, замовлення	\sum машино-годин, замовлень	
5. Забезпечення інструментом, інвентарем	нормо-годин, замовлення	нормо-годин, замовлення	нормо-годин, замовлення	\sum нормо-годин, замовлень	
6. Технічне обслуговування будівель, споруд	коефіцієнти	коефіцієнти	коефіцієнти	100%	
7. Утримання будівель, споруд	коефіцієнти	коефіцієнти	коефіцієнти	100%	
8. Цеховий управлінський персонал	люд.-годин	люд.-годин	люд.-годин	\sum людино-годин	
9. Послуги НДІ	замовлення	замовлення	замовлення	\sum замовлень	
10. Заходи щодо охорони праці, ТБ	коефіцієнти	коефіцієнти	коефіцієнти	100%	

* - удосконалено автором

Інформація за первинними витратами потрібна для формування операційних і фінансових кошторисів. Загальногосподарські витрати групуються за функціональними підрозділами. Це показує поєднання функціональних і структурних центрів витрат, і групування невиробничих накладних витрат збігається з групуванням за

структурними підрозділами, тому до групування витрат так само застосовується системний підхід до кожної статті.

Але при цьому виникають проблеми, які характеризуються складністю визначення факторів витрат, тому що не всі накладні витрати можна простежити до конкретних продуктів і вони мають загальний характер. І для таких витрат здійснюється перерозподіл через фактори витрат. Однак, для деяких витрат характерний тісний, навіть прямий зв'язок з виробленою продукцією. До них можна віднести: витрати з утримання науково-дослідної лабораторії, відділів головного енергетика, механіка і метролога, ВМТП і відділу маркетингу, інженерного і технічного забезпечення. Відтоді витрати, згруповані за такими факторами, можуть бути прямо віднесені на основні види діяльності і самі продукти не є змінними, залежними від зміни обсягу виробництва. Тому дуже важливо розробити єдину систему факторів витрат для обліку невиробничих накладних витрат, з одного боку, і для планування, управління і аналізу, з іншого.

Таким чином, при використанні функціонального підходу розглядається інша концепція поглинання накладних витрат. І однією із задач застосування цього підходу - визначення тісноти зв'язків з виробленими продуктами і основними видами діяльності. На практиці накладні витрати за видами діяльності у функціональному розрізі рекомендується групувати за наступними напрямками [34, с. 235]:

1. Види діяльності, які мають безпосередній зв'язок із продуктом. Визначаються функції, які прямо торкаються процесу виробництва і пов'язані з одиницями виробленої продукції.

2. Види діяльності, які пов'язані з виробленими партіями продукту. Визначаються функції, які торкаються процесу виробництва декількох партій продукту.

3. Види діяльності, які пов'язані з обслуговуванням процесів виробництва. Визначаються функції, необхідні для введення виробничих ліній. Функції не пов'язані з партіями виробленого продукту.

4. Види діяльності, які пов'язані із загальним обслуговуванням. Визначаються функції, необхідні для діяльності підприємства в цілому з метою нормальної роботи виробництва і управління.

Грунтуючись на даному групуванні, складається схема, відповідно до якої здійснюється впровадження функціонального підходу на підприємстві. Оскільки цей підхід використовує групування витрат «змінні - постійні», то групування їх виконується відповідно за видами діяльності (табл. 2.9) [34, с. 236].

Таблиця 2.9

Характеристика групування накладних витрат за видами діяльності

Відмінні ознаки агрегованих накладних витрат	Накладні витрати за видами діяльності			
	Зв'язок із продуктом	Зв'язок з партіями продукту	Зв'язок із процесом виробництва, але не із продукцією або партіями	Зв'язок із загальним обслуговуванням
1. Функції (види діяльності)	Обслуговування устаткування, приладів	Внутрішнє переміщення вантажів. Контроль якості. Налагодження устаткування, обстеження приладів і засобів автоматики. Виробниче планування. Замовлення на поставку ТМЦ	Дослідження, інжиніринг	Адміністративна діяльність. Податки. Безпека. Освітлення, опалення, відвід стічних вод. Амортизація будівель підприємства
2. Фактори витрат	Машино-годин	Кількість налагоджень обладнання, приладів, замовлень на поставку ТМЦ. Час роботи транспорту, інші фактори витрат	Технічні операції. Технічні завдання на розробку. Кількість замовлень. Інші фактори витрат	Виручка, площа будівель. Прямі витрати на оплату праці, матеріалів. Виробничі витрати. Інші фактори витрат
3. Змінні й постійні витрати	Пропорційно змінні стосовно одиниць виробленої продукції	Змінні стосовно партій, постійні стосовно одиниць усередині партії	Змінні стосовно обсягу виробництва	Постійні стосовно обсягу виробництва

Основне завдання групування витрат за видами діяльності - визначення тісноти їх зв'язку з виробленими продуктами,

виконаними послугами. Такий підхід набагато ефективніше, ніж розподіл загальної суми накладних витрат між видами продуктів за єдиною розрахунковою базою, яка дозволяє визначати резерви для скорочення накладних витрат через систему факторів (носіїв) витрат.

Ціль віднесення витрат у функціональній системі за видами діяльності - допомогти управляти пропозицією неминучих накладних витрат, оскільки ці витрати можуть змінюватися залежно від рішень менеджменту. Неминучі витрати стають змінними за допомогою двоступінчастої процедури.

По-перше, попит на ресурси змінюється завдяки змінам у рівнях діяльності.

Для ресурсів, які підтримують партію і продукт, рівні діяльності варіюються залежно від зміни асортиментної структури і складності виробництва.

По-друге, менеджери приймають рішення з метою зміни (збільшення або зменшення) пропозиції зв'язаних ресурсів для того, щоб подолати новий рівень попиту на види діяльності, які виконуються за допомогою цих ресурсів.

Якщо обсяги діяльності перевершують потужність існуючих ресурсів, результатом будуть вузькі місця, дефіцит (недопоставка) ресурсів, збільшення темпу виконання видів діяльності, простої або низькоякісна робота.

Отже, якщо підприємства при ідентифікації непрямих витрат і їх вимірі зіштовхуються з рядом проблем і труднощів, то для їх подолання пропонуємо скористатись функціональним підходом до розподілу витрат.

Функціональний підхід розглядає витрати з погляду не тільки собівартості кінцевих продуктів, але і як витрати на роботу, виконання певних функцій і дій, що створює додаткові можливості для контролю витрат тими, хто їх здійснює. Він дозволяє більш ефективно управляти накладними витратами, тому що створює умови і можливість для проведення аналізу причин їх виникнення у рамках підприємства і більш точно оцінити не тільки рентабельність окремих видів продукції, але і вигідність клієнтів, сегментів ринку, каналів збуту.

Висновки

В результаті проведених на машинобудівних підприємствах досліджень автором були зроблені наступні висновки:

- в ході ринкових реформ вертикальна система управління витратами в промисловості, яка функціонувала в СРСР (міністерство - всесоюзне об'єднання - підприємство), була зруйнована і лише частково збереглась заводська ланка управління;

- механізм управління витратами, який сформувався в нестійкому ринковому середовищі, на підприємствах машинобудування містить значну кількість недоліків, які можна в загальному вигляді визначити як невідповідність системи управління витратами підприємства новим суспільно-економічним умовам;

- економічне внутрішньовиробниче планування на більшості машинобудівних підприємств ґрунтується на старих галузевих методиках і нормативній базі, що були розроблені для умов їх стабільного, повного завантаження. Відсталі підходи до внутрішньовиробничого планування не дозволяють визначити запас фінансової міцності, проводити сценарний аналіз і прогнозування фінансової стійкості підприємства в мінливих ринкових умовах діяльності. Форми більшості планово-економічних документів незручні для фінансового аналізу, відсутня система моніторингу фінансового стану підприємства, не будуються прогнози розвитку підприємств через відсутність конкретної стратегії, портфелю замовлень і, отже, невизначеності стратегії та тактики фінансування;

- проблемою більшості підприємств є відставання існуючої системи обліку і калькулювання від сучасних завдань і потреб розвитку. Крім того, великим недоліком є відсутність якісного обліку витрат, пов'язаних з фінансуванням конкретних проектів;

- у даний час на машинобудівних підприємствах при існуючому механізмі управління витратами немає можливості проводити якісний аналіз витрат за центрами відповідальності, за процесами, давати об'єктивну оцінку адекватності і здійсненності планів і проектів, оцінку раціональності використання ресурсів. Немає також можливості проведення аналізу зв'язків у ракурсі

«відхилення фактору - відхилення «суміжних» факторів - сукупний ефект на результативний показник»;

- основні директивнозатверджені показники для нарахування (зниження) додаткового ФОП направлені тільки на виконання заданого обсягу виробництва і номенклатури, при цьому не враховується досягнення оптимального рівня витрат, вирішення проблем стратегічного розвитку підприємства тощо;

- досліджені підприємства машинобудування використовують тільки витратний метод ціноутворення, який не завжди коректний для ринкових умов.

Таким чином, економічний механізм управління витратами на машинобудівних підприємствах існує у вигляді розрізнених процесів і переслідує одну лише стратегічну мету - збереження виробничого і кадрового потенціалів при недостатньому завантаженні наявних потужностей замовленнями. При цьому використовуються старі методики управління витратами, які націлені тільки на виконання планів за обсягом і номенклатурою (як було при держзамовленні); відсутня ефективна система мотивації, яка була б прив'язана до реалізації цілей розвитку підприємства; використовується витратний метод ціноутворення, а не ринковий; враховується і аналізується тільки величина витрат як результат, що фактично склався; не розглядається вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на зміну рівня витрат в перспективі; значне зниження серійності виробництва викликало зростання рівня витрат на всіх стадіях виробничих процесів.

Проведені автором дослідження ефективності використання накладних витрат на ряді машинобудівних підприємств свідчать про те, що при значному зростанні питомої ваги цих витрат (в 2-4 рази за 1991 - 2012 рр.) їх вплив на ефективність діяльності підприємства в значній мірі зменшується. Інвестиції в розвиток власних функціонально-інфраструктурних підрозділів вже не дають очікуваного підвищення ефективності виробництва. Часткова модернізація старої системи управління витратами та виробництвом на всіх підприємствах демонструє свою неефективність.

На думку автора, це є ознакою системної кризи в управлінні виробництвом в цілому, а не тільки в управлінні витратами на підприємстві. Ринкові умови та глобалізація світової економіки потребують відповідного внутрішнього економічного механізму підприємства. Підприємство повинно бути інтегрованим в регіональні, галузеві та міжнародні виробничі мережі. Період «натурального» господарства на підприємствах країн з розвинутою економікою вже давно минув, ці підприємства адаптивно пристосувалися до глобалізованої економіки, тому їх досвід може бути корисним для українських машинобудівних підприємств.

Вказані вище недоліки вимагають створення нового економічного механізму управління витратами, здатного ефективно функціонувати в нових ринкових умовах з урахуванням специфічних особливостей висококонкурентного ринкового середовища.

Розвиток нових методів управління на підприємствах обумовлений наступними потребами:

- аналізу ефективності виробничих процесів, роботи структурних підрозділів і всього підприємства в цілому;
- порівнювати свої витрати з витратами аналогічних підприємств-конкурентів (бенчмаркінг);
- спрямовувати наявні ресурси підприємства на досягнення важливих для підприємства цілей;
- підвищення оперативності в отриманні даних про витрати, щоб мати можливість завчасно корегувати напрямки, цілі та розміри використання ресурсів підприємства;
- підвищення прозорості системи управління витратами для власників підприємства (акціонерів, засновників);
- побудови ефективних систем контролю витрат, а також матеріального стимулювання персоналу підприємства за ефективне використання ресурсів.

Автор констатує, що ринкова конкуренція і зміна форм власності на підприємствах стали визначальними факторами розвитку методів управління витратами.

Сьогодні старі галузеві нормативні бази планування заводських накладних витрат не прийнятні для роботи в ринкових умовах,

оскільки змінились пріоритети і завдання функціонально-інфраструктурних підрозділів; зазнали зміни функції управління і сама необхідність утримання допоміжних цехів (підприємства застосовують аутсорсинг та інсорсинг); трансформувались також функції управління на підприємствах у зв'язку з розвитком холдингової системи управління; підприємства в даний час мають можливість застосовувати послуги регіональної ринкової виробничої інфраструктури.

На думку автора, подальший розвиток методів управління накладними витратами на підприємствах відбуватиметься на основі застосування цільових методів управління, методу управління витратами за стадіями життєвого циклу продукції та виробництва, а також функціонального методу (на основі бізнес-процесів). Вони застосовуватимуться спільно з системою бюджетування витрат підрозділів підприємства. Впровадження цих методів дозволить підприємствам сконцентрувати дефіцитні ресурси на вирішенні ключових для підприємства проблем.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ФУНКЦІОНАЛЬНО-ІНФРАСТРУКТУРНИХ ПІДРОЗДІЛІВ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Інтеграція збалансованої системи показників з системою планування діяльності та ресурсоспоживання функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств

Ключова вимога до будь-якої системи планування - наявність зв'язку між оперативним і стратегічним плануванням. Успіх будь-якої організації залежить від того, чи є оперативний план найближчого року частиною довгострокового плану з реалізації вибраної стратегії. Якщо стратегія і оперативні плани не узгоджуються один з одним - це зустрічається часто, то розроблена стратегія ніколи не стане реальністю, а мобілізовані ресурси підприємства будуть витрачені неефективно.

Зв'язок стратегічного і оперативного планування - одна з найскладніших проблем. На багатьох підприємствах існує розрив між оперативним планом найближчого року і стратегічним - на декілька років вперед. Причини такої проблеми можуть бути різними. На нашу думку, це, насамперед, пов'язано з тим, що річні показники та заходи стратегічних планів не узгоджені із їх значеннями в системі оперативного планування. На інших підприємствах стратегічні показники першого року узгоджуються з декількома значеннями оперативних планів, тому результати роботи, наприклад, за перший рік не створюють необхідних передумов для досягнення заданих цілей наступних років.

Аналіз практики організації планування на підприємствах показав, що неузгодженість стратегічних і оперативних планів виникає також внаслідок того що окремі частини планів складали різні співробітники, в різний час, на основі різної інформації. Так, стратегічні плани розробляються штабними підрозділами підприємства, а детальні плани на найближчий період - фахівцями лінійних служб. Складання стратегічних планів зазвичай здійснюється навесні, а

планування на найближчий рік – восени та зимою. Стратегічне планування орієнтується на очікувані зміни оточуючого середовища, а планування на найближчий рік базується, як правило, на фактичних даних минулого року. Таким чином, фінансування системи заходів, оперативних планів функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств в більшості випадків не є достатнім та цілеспрямованим, що призводить до відсутності скоординованості дій підрозділів підприємства в досягненні певних стратегічних або тактичних цілей.

З метою підвищення узгодженості стратегічних і оперативних планів на багатьох підприємствах складання цих планів доручається групам співробітників, які працюють над ними протягом обумовленого періоду часу. Але розриви між стратегічними і оперативними планами все ще залишаються актуальною проблемою. На думку автора основна причина полягає у відсутності дієвого механізму доведення стратегії до співробітників підприємства і невідпрацьованого процесу зв'язку стратегії та оперативного планування. Автор пропонує цей розрив усунути за допомогою використання збалансованої системи показників. Ідея використання збалансованої системи показників для поліпшення системи планування була сформульована авторами ЗСП: «Менеджери повинні використовувати свою збалансовану систему показників для здійснення інтегрованого процесу розробки стратегії і бюджетування [127, с. 89]»*. Огляд наукової літератури, що з'явилась останнім часом щодо збалансованої системи показників, показав, що застосування цієї концепції для поліпшення системи планування на підприємствах залишається невідпрацьованим. Більшість публікацій зводять суть концепції збалансованої системи показників до системи вимірювання результативності (Performance Measurement) і описують питання вибору і представлення можливих показників, їх використання для узгодження цілей і оцінки досягнутих результатів [128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145].

Автор відзначає, що інтеграція збалансованої системи показників з системою планування припускає розгляд декількох аспектів. По-перше, цільові значення системи показників, які, як правило, на

* Kaplan, R. S. Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen / Kaplan, R. S., Norton, D. P. // Management Accounting Research, Vol. 10, 1997, S. 89-118

першому етапі не піддаються детальному опрацюванню, в подальшому процесі планування повинні бути детально розписані і обґрунтовані. По-друге, слід запланувати ресурси для реалізації заходів, необхідних для досягнення стратегічної мети, а також оцінити можливості підприємства мобілізувати необхідні ресурси для виконання певних заходів, робіт, тощо. На оперативному рівні це означає визначення бюджетів і основних «віх» (контрольних дат), а також розстановку пріоритетів при реалізації окремих заходів і проектів. Крім того, слід обговорити взаємозв'язки та послідовність виконання між окремими запланованими заходами і проектами. Чітка програма реалізації стратегії формується уа основі конкретизації цільових значень показників і заходів в процесі планування.

Стратегічне планування визначає принциповий напрям розвитку підприємства на багато років. При цьому активно обговорюються такі поняття як філософія підприємства, його місія і бачення. Процес визначення стратегічних основ є необхідним етапом, попереднім при розробці збалансованої системи показників. На підприємствах, на яких добре розвинена система стратегічного планування, інтеграція збалансованої системи показників веде до уточнення і фокусування у формуванні стратегії, до реалізації стратегії з активнішим і інтенсивнішим залученням нижче стоячих ієрархічних рівнів, а також до цілеспрямованого, ефективного використання наявних ресурсів підприємства для досягнення поставлених цілей. За нашим переконанням, підприємства повинні переглянути основи свого стратегічного планування і в подальшому здійснювати це планування з застосуванням ЗСП.

Для підтримки вибору стратегії і оцінки принципових стратегічних альтернатив існують інструменти, які виправдали себе – SWOT-аналіз, системи раннього розпізнавання, техніка портфельного аналізу різних сценаріїв або аналіз з орієнтацією на вартість. Якщо основоположні стратегічні цілі не були визначені до розробки збалансованої системи показників, то цей недолік стає помітним пізніше при уточненні цілей підрозділів. У таких ситуаціях необхідні певні зусилля щодо з'ясування стратегії. Якщо це не робиться, то весь процес розробки ЗСП буде приречений на неефективність: або

виникають загальні малозмістовні компроміси, (отже, і малодієва ЗСП), або надалі взагалі відмовляються від цієї системи. Проте виконання вимог збалансованої системи показників суттєво поліпшує стратегічне планування.

На основі аналізу фактичної ситуації і критичної оцінки фінансових цілей і значущих чинників визначається наявність «стратегічного розриву». Далі визначаються заходи, необхідні для усунення такого «стратегічного розриву». Це завдання стратегічного планування, в ході якого необхідно визначити внесок того або іншого заходу в досягнення мети, складність реалізації цього заходу і необхідний обсяг ресурсів. Аналіз може включати моделювання, яке допомагає зрозуміти значення окремих заходів для досягнення стратегічної мети. Стратегічні заходи, які не дозволяють досягнути конкурентних переваг або вносять незначний внесок до формування відмінностей підприємства від конкурентів, відносяться до другорядних в черзі на фінансування. В ході такого селекційного процесу визначаються заходи, які мають істотне значення для досягнення довгострокових цілей.

За нашим переконанням, представлення результатів процесу стратегічного планування за допомогою збалансованої системи показників сприяє досягненню більшої прозорості стратегії на всіх рівнях організаційної ієрархії (рис. 3.1).

Огляд наукової думки та аналіз практики підприємств показує, що представлення стратегії у вигляді збалансованої системи показників сприяє поліпшенню змісту, зростанню ефективності і ступеню конкретизації стратегічного планування. На думку автора, впровадження збалансованої системи показників дозволить поліпшити систему планування по наступних аспектах:

1. Чітка розстановка стратегічних акцентів. Керівництво підприємства вважає, що впровадження ЗСП дозволить сконцентрувати систему планування на обмеженому числі чинників, критичних з погляду забезпечення успіху діяльності. Як вже підкреслювалося, ЗСП не є повноцінною моделлю роботи підприємства.

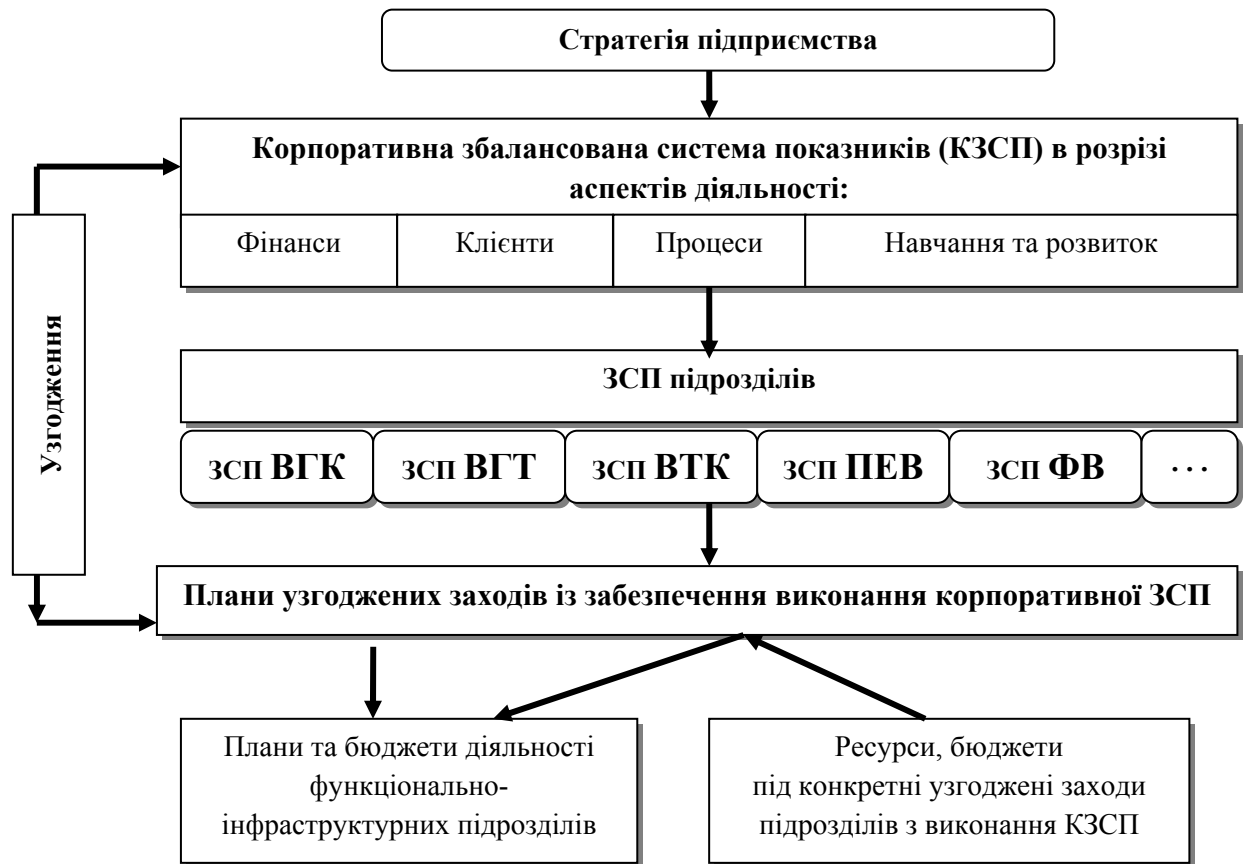


Рис. 3.1. Принципова схема цільового планування роботи функціонально-інфраструктурних підрозділів на основі збалансованої системи показників*

* - розробка автора

У розробленій системі містяться вказівки на те, які стратегічні зміни необхідні підприємству з точки зору досягнення її стратегічних цілей (рис. 3.2).

2. Більш довершена реалізація принципу «зверху вниз» при складанні планів. У збалансованій системі показників цілі на найближчий рік формуються перед початком процесу планування. Оперативне планування, яке здійснюється в структурних підрозділах і реалізовується за принципом «знизу вгору», орієнтується на досягнення стратегічної мети ЗСП, сформульовані за принципом «зверху вниз».

3. Концепція системи планування на чинниках створення вартості. Чинники створення вартості підприємства відображаються в системі цілей і показників збалансованої системи показників підприємства.

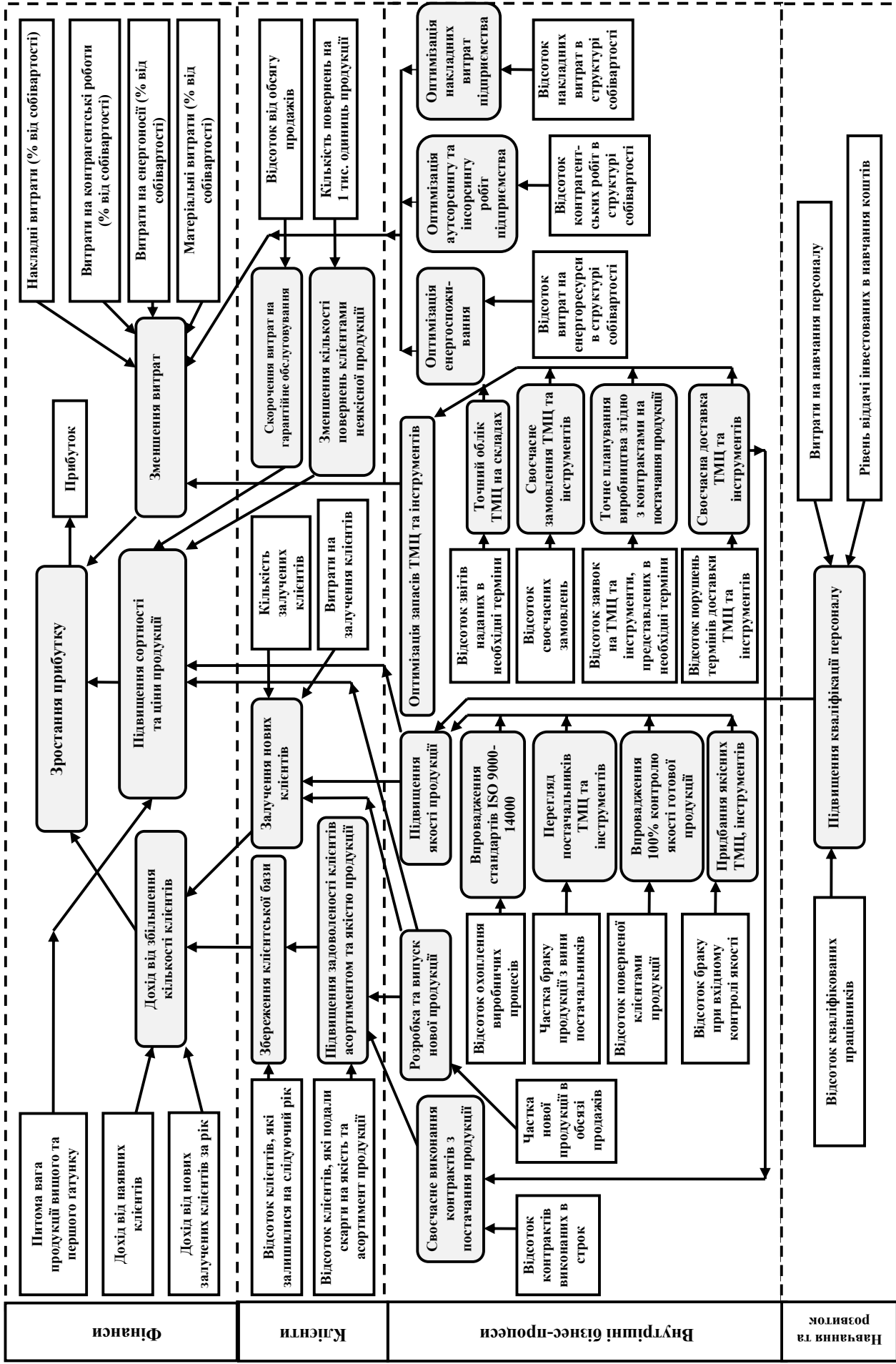


Рис. 3.2. Стратегічна карта управління прибутком та ресурсоспоживанням ВАТ «Електромаш»

* - розробка автора

В ході каскадування ЗСП на рівні структурних підрозділів конкретизується, яким чином цілі вищого рівня будуть досягатись за рахунок здійснення цілей нижчих рівнів. Тим самим досягаються ясність процесу досягнення мети підприємства і спрямованість дій структурних підрозділів на зростання вартості підприємства в цілому (рис. 3.3).

4. «Раннє розпізнавання» тенденції розвитку за рахунок планування значення показників на середньострокову перспективу. Послідовне планування цільових значень показників на середньострокову перспективу (три роки) підвищує якість планів, які складаються, і можливість прогнозування. На основі періодичного моніторингу фактичних значень розроблених показників (щомісячне, щоквартальне, раз на півроку) з'являється можливість своєчасного розпізнавання відхилень. «Раннє розпізнавання» стає можливим не тільки завдяки частішому відстежуванню значень фінансових показників, але і за рахунок моніторингу значень показників в перспективах «Клієнти» і «Потенціал». Ці показники характеризують чинники, значущі для успіху підприємства в майбутньому.

5. Встановлення реалістичних цільових значень показників. Фокусування ЗСП на ключових чинниках створення вартості підприємства дозволяє встановлювати реалістичні значення показників, що характеризують ступінь досягнення мети. При цьому система цілей підприємства зв'язується з системою мотивації персоналу.

6. Поліпшення процесу проведення планових нарад на рівні підприємства. Планові наради на рівні керівництва підприємства і основних структурних підрозділів проводяться з урахуванням логіки систем внутрішньофірмової звітності ЗСП: розглядаються не тільки вартісні, але й вербальні показники.

7. Інтеграція в систему внутрішньофірмової звітності. Система внутрішньофірмової звітності (на рівні керівництва підрозділів, на рівні керівництва підприємства в цілому і на рівні наглядової ради) була збудована відповідно до єдиної логіки ЗСП. Пакет внутрішньофірмової звітності включає:

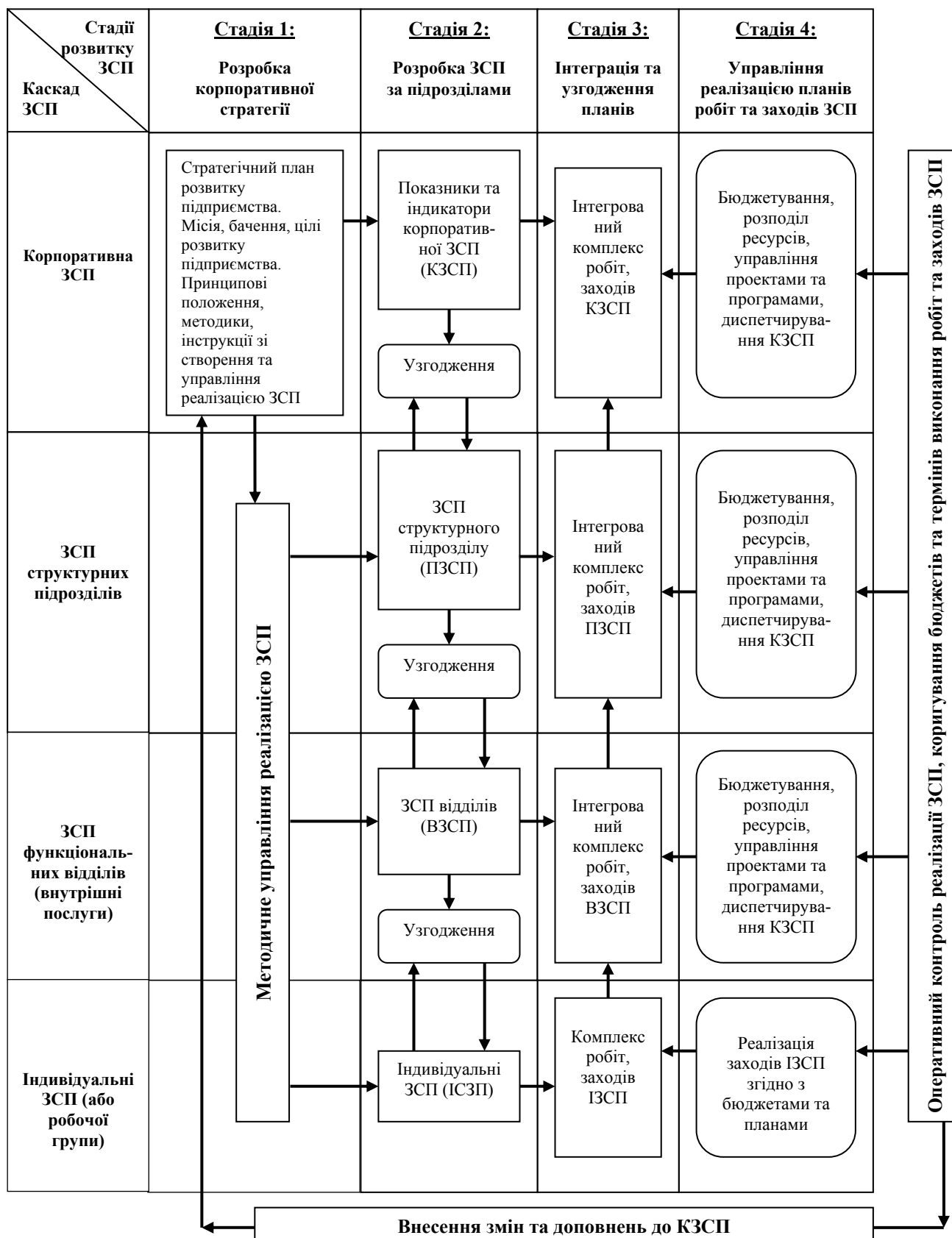


Рис. 3.3. Схема організації цільового управління ресурсоспоживанням підрозділів підприємства на основі збалансованої системи показників у ВАТ «Електромаш» (каскадування ЗСП) *

* - розробка автора

схему «стратегічної карти» (систему стратегічних цілей і зв'язків між ними), цільові і фактичні значення показників, відхилення план/факт, а також коментарі до окремих цілей, заходів або змін, що відбулися (принцип «управління за відхиленнями»).

Таким чином, інтеграція ключових стратегічних ініціатив в процес планування і управління дозволяє орієнтувати поточну діяльність структурних підрозділів на досягнення стратегічних цілей, сформульованих в збалансованій системі показників.

Збалансована система показників, як відображення стратегії, утворює надійний початковий пункт для ефективного оперативного планування. Фінансові і нефінансові показники із збалансованої системи показників безпосередньо поступають (зверху вниз) в систему оперативного планування або бюджетування. Крім того, в систему оперативного планування включаються розроблені в ході стратегічного планування заходи і проекти. Перед остаточним розподілом ресурсів і визначенням бюджетів слід ще раз перевірити встановлені основні контрольні дати, певні пріоритети і залежності між окремими заходами. Розподіл ресурсів між окремими заходами здійснюється на основі визначеного в ході стратегічного планування ступеня терміновості та послідовності здійснення. Тут також необхідно врахувати ресурсні можливості підприємства в певних календарних періодах. Пріоритети визначаються не потребами окремих підрозділів, а змістом їх роботи з забезпечення певних стратегічних цілей підприємства. Збалансована система показників надає *наступні можливості* у вирішенні проблеми зв'язку стратегії і оперативного планування.

Прозорість цілей. Потрібно відмітити той факт, що, вартісні та неwartісні стратегічні цілі можуть бути включені в процес оперативного планування і без ЗСП. Але така інтеграція буде приречена на невдачу, якщо стратегічні документи нечітко структуровані, а ключові аспекти, які впливають на бюджетування, доводиться досить трудоємно визначати. Збалансована система показників є придатним до швидкої реалізації варіантом стратегічного планування. ЗСП на декількох сторінках пояснює на які ключові аспекти слід звертати увагу в процесі бюджетування (з

погляду розробленої стратегії). Ця система наочна порівняно з багатосторінковими стратегічними документами, що містять просторовий аналіз конкурентного середовища, опис стратегічних передумов і систему стратегічних цілей (табл. 3.1).

В рамках оперативного планування зазвичай визначаються короткострокові значення вартісних показників, у той час як короткострокові і середньострокові значення якісних цілей (наприклад, підвищення задоволеності клієнта від зробленої покупки або скорочення часу обробки замовлення) опрацьовуються далеко не завжди. Типовим для збалансованої системи показників є визначення короткострокових і середньострокових значень невартісних показників. Тому автор вважає, що ЗСП можна розглядати як доповнення до класичної системи оперативного планування діяльності функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств. Короткострокове вартісне планування не втрачає свого значення, але збалансований розгляд інших перспектив - крім фінансової - означає необхідність включення в систему планування короткострокових і середньострокових невартісних цілей. Ці цілі також включаються в систему бюджетування. І ще один взаємозв'язок між збалансованою системою показників і оперативним плануванням ми встановили в нашій роботі: цільові показники, які послідовно орієнтуються на сформульовану у ЗСП стратегію, як правило, вимогливіші і складніші, ніж цільові показники, які визначаються – як це часто буває в практиці підприємств – з застосуванням екстраполяції даних минулих періодів.

Розподіл ресурсів відповідно стратегії. Логіка збалансованої системи показників дозволяє проводити відмінність між стратегічними цілями і цілями оперативної діяльності. При складанні збалансованої системи показників повинні вибиратися ті, які найбільше впливають на успіх підприємства, від яких в основному залежить реалізація стратегії. Тільки ці цілі включаються в створювану ЗСП. Необхідні для досягнення стратегічних цілей заходи, що включені у ЗСП, є результатом відбору найкращих з великої кількості ідей і ініціатив колективу підприємства.

Таблиця 3.1
Збалансована система показників стратегії розвитку ВАТ «Електромаш» до 2011 року

№ з/п	Перспектива	Ціль	Показники досягнення цілі				Підрозділи-відповідальні за досягнення цілей КСЗП	Цільові заходи підрозділів (шифр розділу заходів ВЗСП) ¹	Бюджети підрозділів-виконавців цільових заходів, тис. грн. ²			
			Найменування	Одиниця виміру	Цільове значення	План			План	Факт		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1.	Фінанси	1.1. Зростання прибутку	Прибуток	тис. грн.	3000 5000 8000	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВЗ	№ВЗ-1.1	125			
			Дохід від наявних клієнтів	тис. грн.	2500 4000 6500	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВЗ	№ВЗ-1.2	40			
		1.2. Дохід від клієнтів	Дохід від залучених клієнтів за рік	тис. грн.	500 1000 1500	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМ	№ВМ-1.2	30	20		
			Матеріальні витрати	%	20	до 01.01.2011	ВМТЗ	№ВМТЗ-1.3	6			
		1.3. Зменшення витрат	Витрати на енергоносії	%	5	до 01.01.2011	ВГЕ	№ВГЕ-1.3	4			
			Витрати на контрагентські роботи	%	10	до 01.01.2011	ПВВ	№ПВВ-1.3	20			
2.	Клієнти	1.4. Підвищення сортності та ціни продукції	Накладні витрати	%	35	до 01.01.2011	ПЕВ	№ПЕВ-1.3	30			
			Відсоток продукції вищого ґатунку	%	20	до 01.01.2011	ВТК	№ВТК-1.4	150			
		2.1. Збереження клієнтської бази	Відсоток продукції першого ґатунку	%	50	до 01.01.2011	ВТК	№ВТК-1.4	100			
			Відсоток клієнтів, які залишилися на слідуочий рік	%	80 90 100	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМ	№ВМ-2.1	40	40		
		2.1. Збереження клієнтської бази	Кількість клієнтів, які залишилися на слідуочий рік	чол.	480 675 900	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМ	№ВМ-2.1	10			
							ВЗ	№ВЗ-2.1	15			

Продовж. табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
		2.2. Залучення нових клієнтів	Витрати на залучення одного клієнта	грн.	50 55 60	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМ	-	-	-	-
			Кількість залучених нових клієнтів	чол.	200 250 300	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМ ВЗ	№ВМ-2.2 №ВЗ-2.2	48 20		
		2.3. Підвищення задоволеності клієнтів асортиментом та якістю продукції	Відсоток клієнтів, які подали скарги на якість та асортимент продукції	%	2 1,5 1,0	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВТК	№ВТК-2.3	170		
		2.4. Зменшення кількості повернень клієнтами неякісної продукції	Кількість повернень на 1 тис. одиниць продукції	шт.	5 4 3	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВТК	№ВТК-2.4	50		
		2.5. Скорочення витрат на гарантійне обслуговування	Витрати на гарантійне обслуговування продукції (% від обсягу продажів)	%	1,0 0,5 0,2	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВТК Виробничі цехи	№ВТК-2.5	600		
3.	Внутрішні бізнес-процеси	3.1. Своєчасне виконання контрактів з постачання продукції	Відсоток контрактів, виконаних в строк	%	95 97 98	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ПВВ	№ПВВ-3.1	30		
		3.2. Розробка та випуск нової продукції	Частка нової продукції в обсязі продажів	%	20 30 35	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВГК ВМ ВГТ	№ВГК-3.2 №ВМ-3.2 №ВГТ-3.2	450 30 200		
		3.3. Впровадження стандартів ISO 9000-14000	Відсоток охоплення виробничих процесів	%	50 70 75	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВТК	№ВТК-3.3	650		

Продовж. табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
		3.4. Перегляд постачальників ТМЦ та інструментів	Частка браку продукції з вини постачальників	%	5 4 2	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМТЗ ВТК ВЗК	№ВМТЗ-3.4 №ВТК-3.4 №ВЗК-3.4	40 150 30		
		3.5. Впровадження 100% контролю якості готової продукції	Відсоток поверненої клієнтами продукції	%	2 1 0,5	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВТК	№ВТК-3.5	300		
		3.6. Придбання якісних ТМЦ, інструментів та комплектуючих	Відсоток браку при входному контролі якості	%	1 0,5 0,1	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМТЗ ВТК	№ВМТЗ-3.6 №ВТК-3.6	10 60		
		3.7. Оптимізація запасів ТМЦ та інструментів:									
		- точний облік ТМЦ на складах	Відсоток звітів, наданих в необхідні терміни	%	90 95 99	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМТЗ ВАСУ ВБОЗ	№ВМТЗ-3.7 №ВАСУ-3.7 №ВБОЗ-3.7	6 45 15		
		- своєчасне замовлення ТМЦ та інструментів	Відсоток своєчасних замовлень	%	80 85 90	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМТЗ ВАСУ ВБОЗ	№ВМТЗ-3.7 №ВАСУ-3.7 №ВБОЗ-3.7	- - -	- - -	- - -
		- точне планування виробництва згідно з контрактами на постачання продукції	Відсоток заявок на ТМЦ та інструменти, представлених в необхідні терміни	%	90 95 100	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ПДВ	№ПДВ-3.7	-	-	-
		- своєчасна доставка ТМЦ та інструментів	Відсоток порушень термінів доставки ТМЦ	%	10 5 2	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМТЗ	№ВМТЗ-3.7	-	-	-
			Відсоток порушень термінів доставки інструментів	%	15 10 5	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВМТЗ ІНВ	№ВМТЗ-3.7 №ІНВ-3.7	6 15		

Продовж. табл.3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
		3.8. Оптимізація енергоспоживання	Відсоток витрат на енергоресурси в структурі собівартості продукції	%	7 6 5	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВГЕ ВГТ ВГК	№ВГЕ-3.8 №ВГТ-3.8 №ВГК-3.8	15 20 20		
		3.9. Оптимізація аутсорсингу та інсорсингу робіт підприємства	Відсоток контрагентських робіт в структурі собівартості продукції	%	5 7 10	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ПВВ	№ПВВ-3.9	12		
		3.10. Оптимізація накладних витрат підприємства	Відсоток накладних витрат в структурі собівартості	%	41 38 35	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ПЕВ	№ПЕВ-3.10	16		
4.	Навчання та розвиток	4.1. Підвищення кваліфікації персоналу	Відсоток кваліфікованих працівників Рівень віддачі інвестованих в навчання коштів Витрати на навчання персоналу	% к тис. грн.	26 31 36 1,2 1,3 1,5 140 200 250	01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011 01.01.2009 01.01.2010 01.01.2011	ВПК ВПК ВПК	№ВПК-4.1 №ВПК-4.1 №ВПК-4.1	- - 200 250 300	- - -	- - -

Примітки:

1. Нумерація цільових заходів (ініціатив) підрозділів повинна починатися з номеру цілей корпоративної ЗСП; перелік заходів підрозділів міститься у ВЗСП.
2. Бюджети підрозділів формуються за даними додатків 1 і 2.

Додатки:

1. Збалансовані системи показників підрозділів ВАТ «Електромаш» на період до 2011 року.
Формати описів проектів (ініціатив) підрозділів в рамках ВЗСП з конкретизацією потрібних ресурсів.

Оскільки відібрані заходи мають критичне значення з погляду реалізації стратегії, їм віддається пріоритет перед іншими заходами, саме на їх реалізацію витрачаються наявні обмежені ресурси і саме їм приділяється основна увага менеджменту. Бюджети, виділені для стратегічно значущих заходів, відрізняються від «оперативних» бюджетів, призначених для здійснення поточної діяльності. Таким чином реалізується стратегічне фокусування оперативного планування і бюджетування, особливо для функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств.

Відмінність між заходами поточної діяльності і стратегічними заходами є значною. Підтримка на нормальному рівні поточної діяльності - відповіді на запити клієнтів, складання пропозицій клієнтам, виконання виробничих замовлень та ін. - вимагає значних ресурсів. Р. Каплан і Д. Нортон вважають, що підприємства приблизно 90% свого сукупного бюджету витрачають на поточні процеси операційної діяльності. І лише 10% сукупного бюджету залишається на реалізацію стратегічних проектів [128]. З метою максимально ефективного використання цих обмежених ресурсів здійснюється розстановка пріоритетів у витрачанні засобів досягнення стратегічних цілей. Ми вважаємо важливим те, що при цьому можливий також перерозподіл та збільшення ресурсів на досягнення стратегічних цілей. Якщо які-небудь визначені цілі не включаються в прийнятну збалансовану систему показників, то цим підкреслюється, що ці цілі не знаходяться в центрі уваги менеджменту і істотної зміни статусу за цими цілями не вимагається. Те ж стосується цілей, які згадані в збалансованій системі показників, але для яких не розроблені істотні заходи або цільові значення яких не припускають яких-небудь значних коливань. Такий підхід означає, що хоча цим цілям надається стратегічне значення, їх статус є задовільним і яких-небудь значних змін по цьому аспекту діяльності не вимагається. Ця інформація важлива лише для відповідної стратегії оперативного планування: оскільки значні зміни не потрібні, ці аспекти можуть плануватись на основі звичної структури процесів підприємства. Такий підхід, за нашим переконанням, дозволяє також вивільнити дефіцитні ресурси для більш значущих цілей. Таким

чином, ЗСП сприяє відповідному розробленню ефективної стратегії та розподілу ресурсів на планові періоди.

Вдосконалення контролінгу заходів. Стратегічні заходи, як частина збалансованої системи показників, зв'язують стратегічне планування з щорічним процесом бюджетування. Їм віддається пріоритет, оскільки від їх реалізації залежить досягнення поставленої стратегічної мети та успіх реалізації стратегії. У наскрізному процесі побудови збалансованої системи показників ці заходи, заплановані з урахуванням цілей, якості, часу, ресурсів (витрат), а також розподілені за плановими періодами, є основою для складання відповідних бюджетів. Визначені стратегічні заходи є тільки частиною сукупного бюджету. Дуже важливо, на нашу думку, визначити пріоритети в реалізації цих заходів і, відповідно, розподілити за ними увагу менеджменту і наявні ресурси. Заходам, які забезпечують досягнення стратегічних цілей ЗСП, на підприємстві надається пріоритетне значення в системі контролінгу. Оскільки типовими заходами такого роду є проект (наприклад впровадження нового програмного продукту, перехід на систему управління ключовими клієнтами), то необхідна наявність хорошої системи проект - контролінгу учасників проекту.

Горизонтальне узгодження. До цих пір ми розглядали аспекти, що стосуються вертикального зв'язку між стратегічним і оперативним плануванням. Проте необхідно відмінити, що на практиці велике значення має горизонтальна координація планових значень, тобто узгодження значень показників між окремими організаційними одиницями. В ході такої координації слід розглядати ці взаємозв'язки і налагоджувати комунікацію між підрозділами. Ця система може бути використана для уявлення у чіткому вигляді взаємозв'язків, що існують між підрозділами організації, і може також сприяти налагодженню між ними ефективної комунікації.

Як показує аналіз практики роботи підприємств, над реалізацією того або іншого стратегічного заходу працює кілька структурних підрозділів. Якщо всі організаційні підрозділи скоординують свої цілі, показники і заходи з цілями підприємства в цілому, то по кожній меті верхнього рівня можна буде визначити набір цілей нижніх

рівнів, показників і заходів. На цій основі можливо проведення внутрішньофірмових нарад по обговоренню стратегії, причому, з уникненням звичного конфлікту інтересів. У зв'язку з цим, ми розглядаємо «управління, орієнтоване на досягнення мети». На рис. 3.4 представлена декомпозиція однієї із стратегічних цілей підприємства на рівні функціонально-інфраструктурного підрозділу ВАТ «Електромаш». На цьому рисунку відображений принцип реалізації тих або інших стратегічних цілей, але подібний підхід може бути застосований і до інших розділів ЗСП, наприклад до показників і заходів. Відмічаємо, що прозорість, яка виникає в ході такого представлення інформації, сприяє ефективнішій комунікації, підсилює процесну орієнтованість роботи підприємства і зрештою сприяє ефективнішому бюджетуванню. Загальне розуміння, які пункти в ланцюжку процесів ключові і яка дія на них дозволить досягти стратегічних цілей, спрощує процес розподілу дефіцитних ресурсів між функціонально-інфраструктурними підрозділами.

Організаційна інтеграція. Важливою передумовою успішної інтеграції стратегічного і оперативного планування є залучення співробітників до процесу розробки стратегії і обговорення стратегічних заходів. Розуміння стратегічних цілей необхідне для того, щоб рішення, які приймаються в рамках оперативного планування, були орієнтовані на розроблену та прийняту до реалізації стратегію. Концепція збалансованої системи показників забезпечує таку можливість. Як правило, збалансовану систему показників розробляють менеджер, відповідальний за розробку стратегії, і співробітник підрозділу, компетентний у відповідній сфері (наприклад, керівник відділу збуту, менеджер з персоналу).

Такий підхід, на нашу думку, означає розширення кількості учасників та виконавців, які беруть участь в розробці і конкретизації стратегії. Але, щоб не ускладнювати процес розробки стратегії, кількість тих працівників, що беруть участь в процесі розробки, повинна залишатися обмеженою. Через це конкретизація стратегічних цілей означає залучення в роботу підрозділів підприємства. Концепція ЗСП припускає, що нижчестоящі структурні підрозділи отримують інформацію про свою участь в стратегії у вигляді системи проєкцій, цілей, показників, цільових значень і заходів.



Рис. 3.4. Приклад декомпозиції стратегічних цілей підприємства у підрозділах ВАТ «Електромаш»*

* - розробка автора

Логіка ЗСП припускає також, що при складанні систем цілей, показників і заходів для структурних підрозділів здійснюється їх постійна перевірка на предмет відповідності цілям верхнього рівня. Там, де це можливо, повинен визначатись зв'язок окремих цілей того або іншого структурного підрозділу з цілями вищестоящого підрозділу. Такий докладний аналіз цілей нижчестоящих структурних підрозділів сприяє розподілу ресурсів, який відповідатиме стратегічним вимогам. Цей процес визначає структурним підрозділам їх внесок в досягнення стратегічної мети підприємства в цілому, а також обґрунтовує обсяг необхідних для цього ресурсів. Якщо таких аргументів не буде, то існує небезпека, що в процесі оперативного планування основні дискусії вестимуться про абсолютну величину бюджетів, а не про стратегічні заходи, що знаходяться в їх основі.

Скорочення планового календаря. Завдяки впровадженню збалансованої системи показників можливе скорочення загальної тривалості процесу планування діяльності функціонально-інфраструктурних підрозділів при одночасному підвищенні змістовності розроблених планів. Основною причиною скорочення часу є інтенсифікація етапу конкретизації стратегії як складового елемента процесу стратегічного планування. На цьому етапі наперед визначаються істотні цілі і ключові заходи. Завдяки цьому процес оперативного планування проходить без зайвих дискусій і уточнюючих питань.

Оперативне планування, що знаходиться у взаємозв'язку зі збалансованою системою показників, підсилює компонент «зверху вниз» в методі зустрічних потоків. Вивільнений час може бути задіяний в сфері, стратегічно важливішій з погляду актуальності ситуації на підприємстві. Крім того, в процес планування включається ще й планування нефінансових показників. Тому існує потреба в додатковому процесі планування за схемою «знизу вверху». Якщо в процесі оперативного планування «зверху вниз» досягаються конкретні домовленості про цілі, то з'являється можливість істотно впливати на управління персоналом.

Впровадження збалансованої системи показників обумовлює зміну протяжності циклу планування. На рис. 3.5 показано в

спрощеному вигляді зіставлення протяжності циклів традиційного процесу планування та процесу планування на базі ЗСП.



Рис. 3.5. Зіставлення традиційного і нового процесу планування у ВАТ «Електромаш»*

* - розробка автора

Як показано на рис. 3.5, при цьому відбувається зсування сфери уваги до стратегічного планування і процесу побудови ЗСП. При цьому також відбувається скорочення витрат і зусиль на оперативне планування, тому процес планування стає коротшим. Крім того, зростає інтенсивність і якість процесу планування, тому при використанні ЗСП його можна починати пізніше. За даними наших досліджень, цикл процесу оперативного планування на підприємствах можливо скоротити до 20 – 40%. Інтеграція збалансованої системи показників в систему планування діяльності підприємства є хорошим приводом для переосмислення самого процесу планування.

Узагальнюючи все вищесказане, автор відмічає, що інтеграція збалансованої системи показників в систему планування дає хорошу можливість принципового переосмислення процесу планування.

Збалансована система показників, інтегрована в єдину систему управління, може істотно поліпшити систему планування на підприємстві. Основна перевага при цьому полягає в передачі інформації з системи стратегічного планування в систему щорічного бюджетування. При використанні збалансованої системи показників процес оперативного планування заходів для досягнення стратегічної мети більше не тяжіє до простого перенесення даних минулих періодів в майбутні.

Як саме збалансована система показників усуває розрив між стратегічним і оперативним плануванням, показано на рис. 3.6 [136, с. 306].

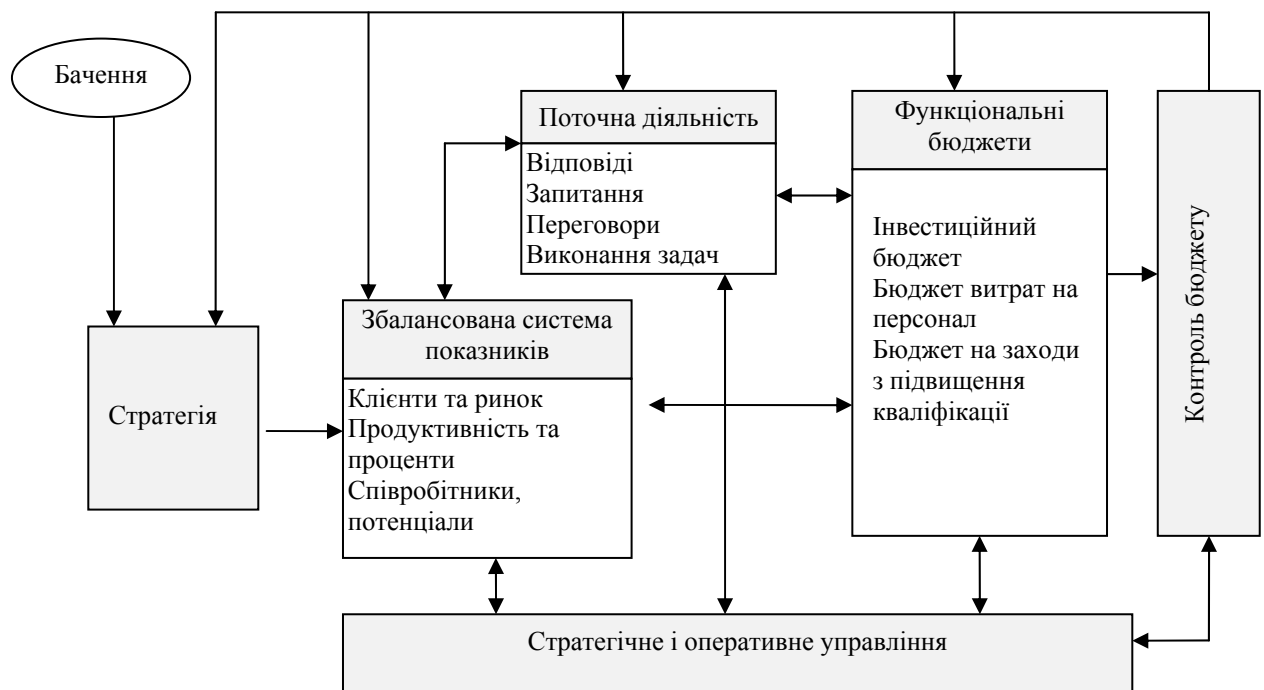


Рис. 3.6. Збалансована система показників зв'язує стратегію з бюджетами

Таким чином, до істотних змін процесу планування, обумовлених впровадженням збалансованої системи показників, відносяться:

- розділення стратегічного планування на фази загального перегляду/знаходження стратегії і її конкретизації за підтримки ЗСП;
- скорочення всього традиційного процесу планування при великих витратах часу на стратегічне планування і істотно менших витрат часу на оперативне планування;

- заміна середньострокового планування перспективною ЗСП, яка охоплює прогноз розвитку на декілька років;
- модифікація логіки планування: інтенсивніше планування «зверху вниз» і нерідко досягнення домовленостей про цілі вже в процесі «знизу вверх», інтенсивніша участь вищого менеджменту в процесі планування;
- поєднання неперіодичного проектного планування з періодичним стратегічним і оперативним плануванням. Цілі, що містяться в збалансованій системі показників, служать фільтром для ухвалення рішень про проекти;
- поєднання стратегічного планування з системою мотивації персоналу.

Автор вважає, що використання збалансованої системи показників позитивно впливає на якість системи планування.

Так, підприємства, які використовують повну модель ЗСП (вербальні цілі, показники, цільові значення, заходи), досягають істотно кращих результатів у вдосконаленні системи планування в порівнянні з підприємствами, що використовують неповні версії концепції (рис. 3.7 і 3.8).

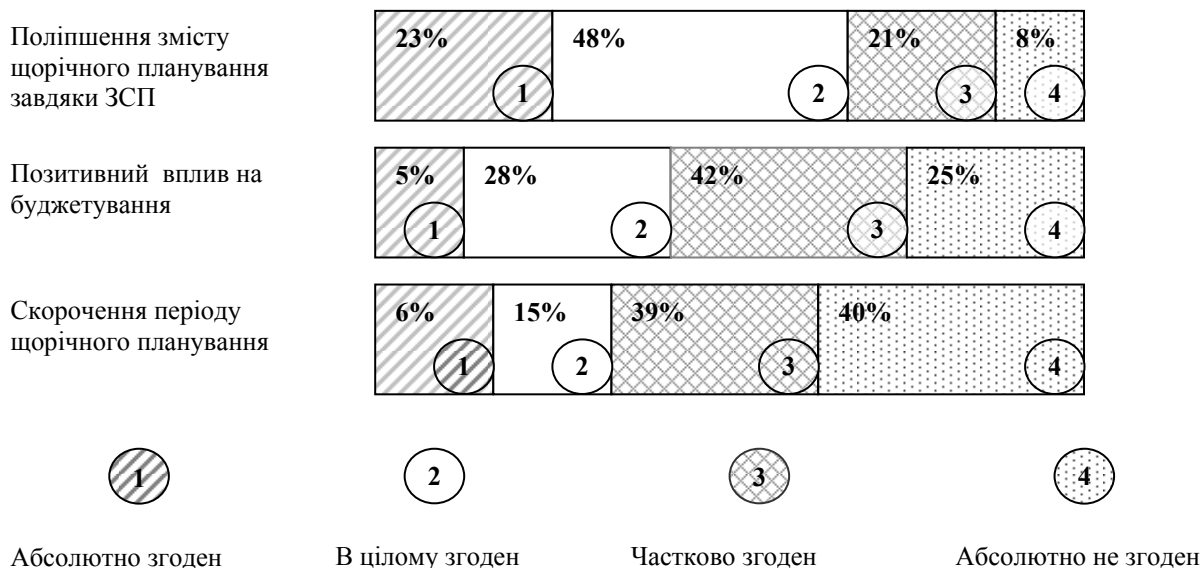


Рис. 3.7. Вплив використання повної моделі збалансованої системи показників на систему планування ВАТ «Електромаш»*

* - розробка автора

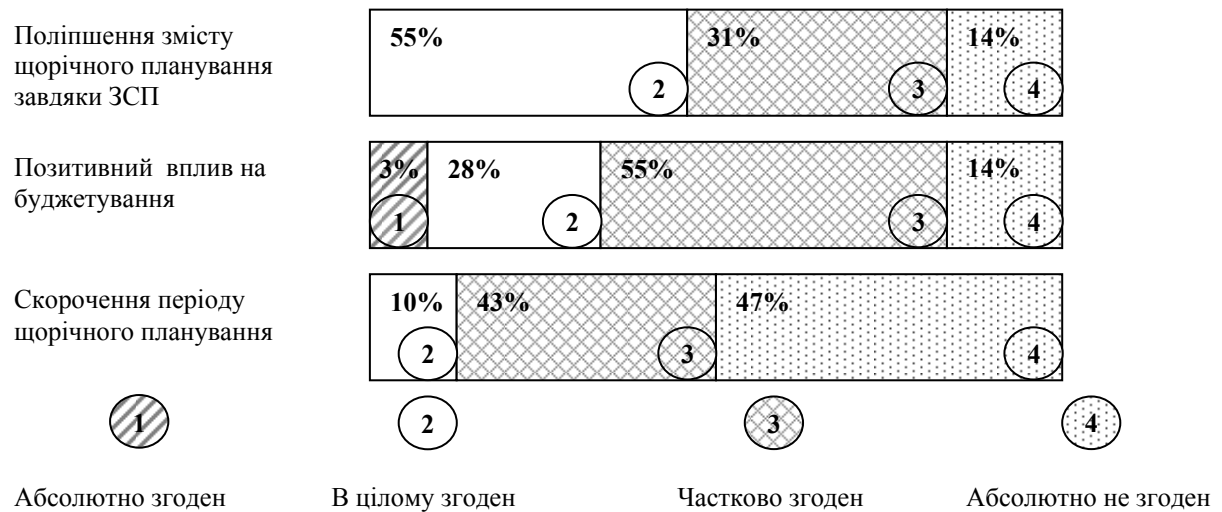


Рис. 3.8. Вплив використання неповної моделі збалансованої системи показників на систему планування ВАТ «Завод карданних валів» *

* - розробка автора

Так, наприклад, у ВАТ «Електромаш» істотні проблеми річного оперативного планування полягали в наступному:

- річне планування тривало з середини серпня практично до кінця звітної року і характеризувалось значним використанням ресурсів часу контролерів і плануючих менеджерів. Кожен третій рік - в зв'язку з розбіжностями в керівництві - планування затягувалось до лютого. Якщо восени відбувались якісь особливі події, наприклад об'єднання конкурентів, то традиційне планування не могло або могло лише частково і недостатньо ефективно відреагувати на цей факт, оскільки до цього часу процес планування вже завершувався;

- опитування керівників підрозділів показали, що оперативне планування сприймається ними скоріше як адміністративне зло, а не як завдання, що мотивують і впливають на повсякденну поведінку співробітників;

- цілі з оперативного і стратегічного планування практично не були взаємозв'язані.

У колишньому процесі оперативного планування керівництво підприємства визначало «зверху вниз» в рамках методу стрічних потоків тільки дуже обережні і неясні завдання для керівників інших ієрархічних рівнів. На цій базі керівники відділів надавали

керівникам управлінь перший проект детального планування, який в більшості випадків відхилявся. Після переробки детального плану і згоди керівника управління новий проект часто терпів невдачу при його розгляді контролерами. Це було пов'язано з тим, що завдання керівництва підприємства інтерпретувалися контролінгом інакше, ніж керівниками управлінь. Ці багатократні повернення в процесі планування, за даними наших досліджень, мали негативні дії: час планування відчутно затягувався; обсяг необхідних ресурсів зростав до розмірів, які підприємство не могло собі дозволити; співробітники, що займалися плануванням, були демотивовані.

За результатами аналізу цієї ситуації ми зробили висновок, що без розстановки чітких стратегічних пріоритетів значних змін ситуації, що склалася, не відбудеться. Без чіткого розуміння того, що надалі матиме для підприємства ключове значення і які зміни для цього необхідні, співробітники, відповідальні за складання планів, просто будуть переносити «минуле» в «майбутнє». Такий метод планування, по суті, використовувався на більшості підприємств.

За таким методом планування складались короткострокові прогнози обсягу продажів для окремих продуктів і продуктових груп. Окремі завдання, наприклад, придбання продуктивнішого устаткування, також враховуються в системі бюджетування, оскільки це впливає на обсяг використаних матеріалів і продуктивність процесу. Проте планування таких заходів залишало бажати кращого. Більшість довгострокових планів підприємства не можуть бути перенесені в систему бюджетування через дефіцит необхідних ресурсів. Необхідно також відзначити, що наявні ресурси також розпорошуються по різних, не зв'язаних у систему заходах. Це значно знижує ефективність заходів, направлених на розвиток підприємства.

Таким чином, як показали наші дослідження, в процесі бюджетування підприємство намагалось передбачити майбутні стратегічні зміни, але ефективність такого підходу була низькою. Іншими словами, підприємство має потребу в системній адаптації процесу бюджетування до стратегічних планів. Основну роль в новій системі повинен грати не тільки прогноз очікуваного обсягу продажів окремих продуктів. Основне значення для того або іншого підрозділу

підприємства, що складає бюджет, повинна мати інформація про те, як цей підрозділ братиме участь в реалізації стратегії підприємства і за якими параметрами оцінюватиметься його діяльність.

На думку автора, впровадження збалансованої системи показників як складової частини стратегічного планування зробило, також, можливими істотні зміни в оперативному плануванні.

Основні та функціонально-інфраструктурні підрозділи підприємства разом з фінансовими показниками отримали від вищестоящих підрозділів і нефінансові показники. У новому оперативному процесі планування підрозділи отримують чіткі завдання завдяки операціоналізації цілей, сформульованих у збалансованій системі показників (за схемою «зверху вниз»). Вже на цьому етапі підрозділ вищого рівня погоджує з підрозділом нижнього рівня цілі діяльності. Завдяки цьому підприємство досягає узгодженості цілей на всіх рівнях управління. Процес визначення цілей по схемі «знизу вверх» необхідний для детального планування заходів, що реалізуються для досягнення стратегічної мети, і планування витрат. Такий підхід дозволяє економити час, який витрачається на складання і узгодження бюджетів.

В ході запропонованого автором процесу планування повинна дотримуватися логіка збалансованої системи показників. Це означає, що найважливіші ініціативи повинні відноситися до однієї з першочергових ініціатив збалансованої системи показників (табл. 3.1). Якщо та або інша ініціатива сприяє досягненню декількох цілей, то її рекомендується відносити до мети, досягненню якої вона сприяє найбільшою мірою (слід уникати дублювання в перерахуванні стратегічних заходів).

При проведенні такої роботи важливо прагнути досягнення мети збалансованої системи показників всього підприємства, а не досягнення високого рівня рентабельності окремих заходів. За допомогою яких заходів досягатимуться стратегічні цілі і які для цього необхідні ресурси, обговорюється на нараді у керівництва підприємства. Якщо структурні підрозділи підприємства забезпечують досягнення цільових значень показників в ЗСП, то вони

мають право самостійно ухвалювати рішення про необхідні заходи і проекти, а також необхідні для цього витрати.

З іншого боку, якщо розмір фінансування заходів, необхідних для реалізації стратегічно важливих проектів, не затверджується керівництвом підприємства, то структурні підрозділи мають право поставити під сумнів реалістичність встановлених цільових значень показників ЗСП. Іншими словами, дискусії про розміри бюджетів будуть існувати завжди незалежно від форми бюджетування. Але цю дискусію слід орієнтувати на досягнення встановлених цілей і не втрачати зв'язок запропонованих ініціатив з досягненням поставленої мети. У такій системі бюджетування в розрахунки витрат за проектами включаються тільки ті позиції, які безпосередньо пов'язані з виконанням того або іншого цільового заходу.

Узагальнюючи вищевикладене, автор відмічає, що збалансована система показників є своєрідним з'єднуючим «мостом» між системою стратегічного планування, оперативного планування та системою бюджетування. В ході побудови ЗСП на основі ключової інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище формулюються ключові цілі підприємства. Після цього визначаються значення ключових показників на найближчий рік (або найближчі роки). Ці ключові значення використовуються в системі оперативного планування. Після планування стратегічних та тактичних заходів визначаються бюджети витрат.

Таким чином, заходи, які розробляються при побудові збалансованої системи показників, забезпечують зв'язок системи стратегічного планування з бюджетами окремих центрів відповідальності та підприємства в цілому.

3.2. Вдосконалення управління ресурсоспоживанням функціонально-інфраструктурних підрозділів на основі впровадження збалансованої системи показників

Збалансована система показників для рівня підприємства створюється на основі місії, цінностей, бачення та стратегії. Ця система містить комплекс взаємозв'язаних цілей та показників, які відображають стратегію підприємства за допомогою причинно-

наслідкових зв'язків. Схема етапів, необхідних для встановлення зв'язку між збалансованою системою показників і бюджетним процесом зображена на рис. 3.3.

Орієнтуючись на систему показників для вищого рівня управління, господарські одиниці, відділи, групи загальнокорпоративного призначення і навіть самі працівники створюють свої єдиносурмовані збалансовані системи, в яких визначається їх вплив на досягнення корпоративної мети. Кожна з цих каскадованих систем показників містить не тільки цілі, показники та норми всіх чотирьох складових, але й ініціативи, які здійснюються кожним підрозділом для досягнення визначених цілей. Кожна з цих ініціатив вимагає ресурсів, необхідна кількість яких визначається і вказується в бюджетних заявках (табл. 3.2 та 3.3).

За даними наших досліджень, на більшості підприємств існує велика вірогідність того, що у них просто не вистачить ресурсів для виконання більшості заходів з реалізації стратегії. Будучи типовими організаціями з ієрархічною структурою, вони встановлювали плани від імені вищого керівництва і доручали господарським одиницям і відділам розробляти бюджети відповідно до цих планів. Без збалансованої системи у господарських одиниць і відділів не було інструментів, які б показували вплив їх заходів на реалізацію загальної стратегії. Проте з впровадженням збалансованої системи показників ситуація докорінно міняється (рис. 3.4). За ЗСП визначаються ранги пріоритетності та черги реалізації ініціатив підрозділів в рамках можливостей їх бюджетування на підприємстві. Тепер господарські одиниці та відділи підприємства можуть розробляти та досягати значних цілей і показників діяльності, які є прямим перекладом систем показників вищих рівнів.

Відмінною рисою процесу каскадування є участь в ньому всіх зацікавлених осіб. Жодну ефективну систему показників не можна створити з відривом від реалій підприємства. Ефективні збалансовані системи розробляються тільки завдяки участі всіх тих, хто зацікавлений в результатах. Той же принцип розповсюджується і на бюджетний процес.

Таблиця 3.2

Приклад визначення бюджетів для стратегічної цілі КЗСП підприємства до ініціатив (заходів) функціонально-інфраструктурних підрозділів у ВАТ «Електромаш» на 2012 р.

Найменування стратегічних цілей КЗСП	Індикатори (показники) стратегічних цілей	Цільове значення індикаторів (показників)	Заходи по досягненню стратегічних цілей	Індикатори (показники) заходів	Цільове значення індикаторів (показників) заходів	Виконавці (функціонально-інфраструктурні підрозділи)	Терміни виконання заходів	Бюджет, ресурси на виконання заходів
Забезпечити зростання кількості нових клієнтів підприємства	Обсяг продажу новим клієнтам	17600 тис. грн.	Реклама в Інтернеті	Сума витрат на рекламу в Інтернеті	88 тис. грн.	Відділ маркетингу	Протягом року	88 тис. грн.
				Співвідношення витрат на рекламу і обсягів продажу новим клієнтам	0,5%			
				Індекс впізнавання торгової марки	60%			
			Впровадження нової системи скидок та бонусів	Сума скидок і бонусів	150 тис. грн.	Відділ збуту Фінансовий відділ	До 01.03.12	-
				Обсяг продажу новим клієнтам	17600 тис. грн.			
				Обсяг продажу постійним клієнтам	42400 тис. грн.			
	Частка нових клієнтів в загальній кількості клієнтів	29%	Розвиток нових регіональних ринків	Кількість дилерів в регіонах	12 осіб	Відділ маркетингу Відділ збуту	Протягом року	190 тис. грн.
				Витрати на рекламу в регіонах	190 тис. грн.			
				Кількість власних представників в регіонах	8 осіб			
				Обсяг продажу в регіонах	36000 тис. грн.			

Продовж. табл. 3.2

Частка продажу новим клієнтам в загальному обсязі продажу	29,4%	Участь у виставках	Кількість виставок	4	Відділ маркетингу Конструкторський відділ	За регламентом виставкомів	140 тис. грн.
			Сума витрат на участь у виставках	140 тис. грн.			
			Кількість контрактів, підписаних на виставках	20 од.			
			Обсяг замовлень, отриманих на виставках	13400 тис. грн.			
		Реконструкція сайту та зміна його інформативності	Обсяг замовлень, отриманих через сайт	45000 тис. грн.	Відділ маркетингу	До 01.04.12	3 тис. грн.
			Сума витрат на редизайн сайту	3 тис. грн.			
Бальна оцінка інформативності сайту клієнтами (до 10 балів)	8						

Таблиця 3.3

**Формат опису параметрів проекту (ініціативи):
«Участь у галузевій виставці продукції Мінавтопрому»**

Найменування параметру	Значення параметру
1. Найменування проекту (ініціативи)	Участь у галузевій виставці Мінавтопрому
2. Мета проекту	Збільшення кількості клієнтів
3. Дата початку (план)	18.12.2011
4. Дата завершення (план)	14.01.2012
5. Дата початку (факт)	18.12.2011
6. Дата завершення (факт)	16.01.2012
7. Ресурсні потреби проекту	7.1. Необхідність оренди експозиційної площі; 7.2. Відрядження 2-х ІТП у м. Київ на 26 діб; 7.3. Замовлення рекламних буклетів – обсяг тиражу 2 тис. од.
8. Обґрунтування потреб	Кошторис Відділу маркетингу – №36 від 01.12.2011 р.
9. Затверджений бюджет проекту	18,5 тис. грн.
10. Керівник проекту	Кузьменко Сергій Павлович – нач. Відділу маркетингу
11. Направленість на стратегічні цілі ЗСП підприємства за корпоративною картою	11.1. Зростання прибутку підприємства 11.2. Збільшення кількості клієнтів
12. Нормативна база обліку витрат	- орендна плата за 1м ² експозиційної площі в головному павільйоні «Машинобудування»; - вартість витрат на відрядження; - вартість друкарських послуг ЗАТ «Южполіграфсервіс»

Керуючись збалансованою системою при складанні бюджетів, менеджери повинні з'ясувати думку всіх працівників і залучити їх до бюджетного процесу. Як показує обстеження, деякі підприємства саме так і роблять. Каскадовані збалансовані системи показників відображають кожну грань діяльності організації, дозволяють всім працівникам зрозуміти напрям руху підприємства, і взяти участь у забезпеченні успішного результату. При цьому працівники бачать важливість зв'язку між своїми повсякденними діями та впливом, який вони здійснюють на головні цілі діяльності всього підприємства.

Наступним логічним етапом є визначення ініціатив, необхідних для виконання норм системи показників. Саме ініціативи з реалізації стратегічних цілей утворюють міцний зв'язок між бюджетами, системами показників і стратегією підприємства в цілому.

Ініціативи визначаються як конкретні програми, етапи, проекти або заходи, які здійснюються в цілях виконання певних норм ефективності діяльності. Ініціативи визначаються для того, щоб ліквідувати розрив між поточними результатами діяльності і встановленими необхідними нормами діяльності підрозділів. Норма - це мета за певним показником діяльності, і для того, щоб її досягти необхідно визначити, які інвестиції необхідно вкласти в ініціативи, щоб гарантувати позитивний результат. Ключовим словом в цій пропозиції є слово «інвестиції», тому, що бюджетування - це дія з визначення потрібних інвестицій - у вигляді праці, ресурсів, процесів, технологій тощо (формат). Важливо забезпечити першочергове фінансування саме ініціатив стратегічного характеру, які допомагають досягти цілей, які забезпечують поступальний розвиток підприємства. Фінансування нестратегічних ініціатив не тільки приводить до скорочення цінних фінансових ресурсів, але і поглинає інші важливі ресурси - час і увагу завантажених роботою менеджерів.

Система показників вводить абсолютно нову управлінську базу, яка вміщує в центр організації не засоби фінансового контролю, а цілі підприємства та його стратегію. Для того, щоб отримати підтримку працівників і заохотити їх до застосування системи збалансованих показників, потрібен певний час. Автор вважає, що необхідно встановити зв'язок між бюджетами і збалансованими системами

незалежно від потенційної вигоди, що може виявитись дуже складним завданням для підприємства. Як правило, щоб встановити ефективний зв'язок між бюджетом і збалансованою системою показників, у підприємства повинні бути збалансована система показників вищого рівня і комплекс каскадованих збалансованих систем підрозділів. Автор пропонує впровадження збалансованої системи показників здійснювати поетапно на основі слідуючого алгоритму.

Алгоритм впровадження ЗСП для управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств

1 етап: Підготовчий етап. Ринкове позиціонування підприємства та його функціонально-інфраструктурних підрозділів.

1.1. Визначення тенденцій розвитку світових товарних ринків та досягнень науково-технічного прогресу.

1.2. Визначення стратегії розвитку підприємства.

1.3. Оцінка науково-технічного, технологічного, технічного, виробничого, кадрового та фінансового потенціалів підприємства.

1.4. Оцінка конкурентного статусу підприємства на обраних товарних ринках.

1.5. Оцінка ємності товарних ринків щодо продукції підприємства.

1.6. Розробка тактики входження продукції підприємства на обрані ринки та визначення етапів цієї роботи.

1.7. Аналіз та визначення місця підприємства у ланцюгу основного бізнес-процесу: вивчення потреб ринку – НДДКР – матеріально-технічна підготовка виробництва – виробництво продукції – реалізація продукції – сервісне обслуговування продукції, а також у комплексі допоміжних бізнес-процесів, як-то: ремонт та наладка устаткування, ремонт будівель та інженерних споруд, виготовлення технологічної оснастки та інструментів, транспортне обслуговування внутрішньозаводських та зовнішніх перевезень, енергетичне забезпечення виробничих процесів, розробка програмного забезпечення для верстатів з ЧПУ та оброблювальних центрів, обслуговування електронно-обчислювальної техніки тощо;

1.8. Оцінка спроможності власних функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства виконати у необхідні терміни та якісно роботи за основними та допоміжними бізнес-процесами (дивись п. 1.7.).

1.9. Визначення можливостей застосування у бізнес-процесах підприємства послуг спеціалізованих фірм регіональної, галузевої, міжгалузевої та міжнародної інфраструктури.

1.10. Визначення переліку, обсягів та термінів виконання робіт функціонально-інфраструктурних підрозділів (відповідно до п. 1.7).

1.11. Попереднє визначення потреб функціонально-інфраструктурних підрозділів у необхідних ресурсах для виконання робіт, що забезпечують цілі розвитку підприємства.

1.12. Порівняльний аналіз доцільності виконання робіт за основним та допоміжними бізнес-процесами силами власних підрозділів або силами контрагентів – спеціалізованих фірм ринкової виробничої інфраструктури.

1.13. Вибір (тендер) фірм-контрагентів для аутсорсингу їм окремих елементів основного та допоміжних бізнес-процесів підприємства.

1.14. Розробка програм, план-графіків та кошторисів робіт фірмами-контрагентами та узгодження їх регламентів з регламентом основного бізнес-процесу підприємства.

2 етап: Розробка корпоративної стратегічної карти. Орієнтація роботи функціонально-інфраструктурних підрозділів на забезпечення основних цілей діяльності підприємства.

2.1. Згідно з рекомендаціями авторів ЗСП П. Нортон та Д. Каплана [134] корпоративна стратегічна карта розробляється у наступній послідовності:

- визначаються площини (горизонти) планування стратегії підприємства, наприклад: «Фінанси», «Клієнти», «Бізнес-процеси», «Навчання та розвиток» (рис. 3.2); площина «Фінанси» є головною за даних ринкових умов, досягненню її показників підпорядковані заходи по роботі з клієнтами (споживачами продукції), з вдосконалення бізнес-процесів підприємства та з навчання і розвитку персоналу (кількість площин планування стратегії підприємство може

збільшувати в залежності від характеристик внутрішнього та зовнішнього середовища роботи підприємства);

- для площини «Фінанси» визначаємо основні цілі фінансової діяльності підприємства, як правило, це одна або дві цілі, тому що збільшення їх кількості призводить до значного ускладнення зображення на карті логічних взаємозв'язків між цілями та підцілями різних площин планування стратегії підприємства; в деяких випадках можлива також розробка окремих стратегічних карт для кожної цілі;

- для встановлених основних фінансових цілей визначаємо підцілі – заходи, за рахунок яких ці цілі можуть бути досягненні; наприклад, зростання прибутку може бути досягнуте за рахунок збільшення доходу від залучення нових клієнтів, підвищення сортності та ціни продукції, а також зменшення витрат;

- встановлюємо для кожної цілі та підцілі індикатори її кількісного та якісного вимірювання, а також для контролю досягнення планового рівня цих індикаторів (на рис. 3.2 індикатори зображені у вигляді незатонованих прямокутників);

- аналізуємо у площині «Фінанси» можливість досягнення планового значення індикатора основної цілі за рахунок досягнення значень індикаторів підцілей; коригуємо значення індикаторів підцілей з метою обов'язкового досягнення планового значення індикатора основної цілі;

- визначаємо у площині планування «Клієнти» заходи (підцілі), які забезпечують досягнення підцілей площини планування «Фінанси»; розроблені заходи повинні бути орієнтовані тільки на роботу з клієнтами;

- встановлюємо для кожної підцілі (заходу) індикатори її кількісного та якісного вимірювання, а також для контролю досягнення планового рівня цих індикаторів;

- аналізуємо у площині «Клієнти» можливість досягнення необхідного значення індикаторів підцілей площини планування «Фінанси» за рахунок досягнення значень індикаторів підцілей площини планування «Клієнти»; коригуємо значення цих індикаторів з метою обов'язкового досягнення необхідних значень індикаторів підцілей основної площини – «Фінанси»;

- визначаємо у площині планування «Бізнес-процеси» заходи (підцілі), які забезпечують досягнення підцілей площин планування: «Фінанси» і «Клієнти»; встановлюємо значення індикаторів для підцілей на цьому рівні планування;

- аналізуємо у площині «Бізнес-процеси» можливість досягнення необхідного значення індикаторів підцілей площин планування: «Фінанси» і «Клієнти» за рахунок досягнення значень індикаторів підцілей площини планування «Бізнес-процеси»; коригуємо значення цих індикаторів з метою досягнення необхідних значень індикаторів вищих рівнів планування;

- визначаємо у площині «Навчання та розвиток» заходи (підцілі), які забезпечать досягнення підцілей площин планування: «Фінанси», «Клієнти» та «Бізнес-процеси»; встановлюємо індикатори для їх вимірювання та контролю виконання;

- аналізуємо у площині планування «Навчання та розвиток» можливість досягнення цілей та значень їх індикаторів усіх верхніх площин планування.

2.2. Ознайомлення підрозділів підприємства із корпоративною стратегічною картою; аналіз пропозицій та завдань; коригування стратегічної карти.

2.3. Доведення завдань щодо реалізації корпоративної стратегії до підрозділів.

3 етап. Розробка корпоративної збалансованої системи показників.

Корпоративна збалансована система показників розробляється на основі корпоративної стратегічної карти у наступній послідовності робіт:

3.1. За формою табл. 3.1. за площинами планування: «Фінанси», «Клієнти», «Бізнес-процеси», «Навчання та розвиток» послідовно визначаємо комплекс заходів по досягненню стратегічних цілей, а також визначаємо перелік індикаторів (показників) для кожного заходу і їх цільове значення (кількісне, або якісне). На цьому етапі роботи обов'язково визначаються терміни виконання заходів за плановими періодами, а також виконавці заходів корпоративної ЗСП та орієнтований бюджет ресурсів на виконання заходів;

3.2. Визначаються вихідні планові показники для підрозділів нижчого рівня управління в цілях подальшого каскадування ЗСП до робочих місць ІТР включно (рис. 3.3.).

4 етап. Каскадування корпоративної збалансованої системи показників до нижчих рівнів управління.

Роботи цього етапу необхідні для того, щоб елімінувати заходи корпоративної ЗСП до робіт конкретних виконавців: виробничі підрозділи, відділи заводууправління, бюро та конкретні ІТР (рис. 3.3.). Послідовність цієї роботи слідує:

4.1. Розробка та доведення до підрозділів підприємства принципів положень, методик та інструкцій зі створення та управління реалізацією ЗСП;

4.2. Доведення до підрозділів вихідних показників та індикаторів для подальшої розробки ЗСП підрозділів, відділів;

4.3. Розробка ЗСП у підрозділах та відділах;

4.4. Узгодження заходів та показників ЗСП підрозділів та відділів з корпоративною ЗСП (на цьому етапі відфільтровуються другорядні роботи);

4.5. Розробка заходів (ініціатив) у підрозділах та відділах, які забезпечать у сумі обов'язкове виконання заходів та ініціатив корпоративної ЗСП;

4.6. Узгодження заходів ЗСП, оперативний контроль реалізації ЗСП, коригування бюджетів та термінів виконання заходів ЗСП; внесення змін та доповнень до КСЗП.

5 етап. Управління ресурсоспоживанням функціонально-інфраструктурних підрозділів та їх бюджетування.

Реалізація збалансованої системи показників на підприємстві в першу чергу дозволяє впровадити чітке цільове управління розподілом ресурсів підприємства для досягнення ключових показників його діяльності. Фінансування інших заходів на підприємстві при цьому здійснюється за залишковим принципом.

Визначення необхідних ресурсів для реалізації КЗСП здійснюється згідно з каскадами ЗСП у зворотному напрямку – «знизу – вверху».

Послідовність визначення ресурсів для функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства при реалізації ними заходів ЗСП наступна:

5.1. Визначаються потрібні ресурси за кожним заходом індивідуальних та відділкових ЗСП (тобто на нижніх рівнях управління).

Потреба у ресурсах кожної ініціативи (заходу) підтверджується необхідними кошторисами, рахунками. На кожний захід (ініціативу) складається опис його параметрів (табл. 3.3.), де вказуються:

- мета заходу (ініціативи);
- направленість на забезпечення досягнення стратегічних цілей КЗСП;
- термін початку та завершення даної роботи;
- відповідальний виконавець;
- ресурсні потреби;
- нормативи визначення витрат (обґрунтування розміру витрат);
- узгоджений бюджет витрат (узгодження вищою ланкою управління).

5.2. Визначаються потрібні ресурси для виконання заходів (ініціатив), закріплених за кожним функціонально-інфраструктурним підрозділом. Це є сума ресурсів, визначених у затверджених форматах опису кожного заходу (ініціативи), що описано у пункті 5.1.

5.3. Узгоджується сума ресурсів, які потрібні функціонально-інфраструктурним підрозділам для реалізації ВЗСП з координатором КЗСП – заступником директора з економіки.

Якщо об'єктивні потреби усіх підрозділів у ресурсах перевищують наявні фінансові можливості підприємства, то координатор КЗСП вирішує питання цільового кредитування заходів з розвитку підприємства згідно КЗСП.

Якщо підприємство не має можливості фінансувати деякі ініціативи підрозділів, то вони знімаються з розгляду щодо фінансування. Та якщо ці ініціативи мають значний вплив на досягнення підприємством встановлених цілей розвитку, то підлягають коригуванню і самі цілі підприємства.

5.4. Бюджети функціонально-інфраструктурних підрозділів затверджуються після вирішення питань з фінансування всіх заходів КЗСП та ВЗСП.

Таким чином після підрахунку суми бюджетних заявок, які поступили від підрозділів підприємства в цілому, може бути виявлена розбіжність між тим, що можна витратити, виходячи з розрахунків прибутковості власного капіталу, і загальною сумою заявлених фінансових потреб господарських одиниць підприємства. Тут процес стає цікавим і виявляється реальна цінність використання збалансованої системи показників як основи для бюджетів.

В цілях уточнень бюджету, керівник кожної господарської одиниці повинен виступити перед своїми колегами з офіційною доповіддю і розповісти про бюджетні заявки, подані його підрозділом або робочою групою, доповісти, що вони передбачають, чому мають стратегічне значення, і який позитивний вплив вони можуть здійснити на виконання норм збалансованої системи показників. Всі присутні на цьому заході дізнаються про існуючу розбіжність між бажаною і можливою сумою витрат. Такий обмін інформацією, на думку автора, допомагає управлінській команді обробити дані, почати продуктивний діалог, і вирішити, які ініціативи дійсно мають стратегічний характер і є необхідними. У цей момент процес стає циклічним, оскільки керівники вивчають пропозиції, задають по ним питання і намагаються визначити, які з них слід включити до бюджету. Для того, щоб полегшити процес ухвалення рішень, пропонується розробити внутрішню систему оцінки важливості представлених ініціатив. Автор цієї методики відзначає, що оцінки неминуче носитимуть суб'єктивний характер, але вони стануть міцним стимулом до обговорювання пріоритетів фінансування.

Такий спрощений підхід до оцінки рангу першочерговості інвестицій нами запропоновано не випадково. На практиці ми часто не отримуємо великої користі від розробки надмірно складних планів та процесів.

Тому, щоб ефективно розподіляти обмежені ресурси серед безлічі можливих альтернатив, за нашим переконанням, потрібно застосувати збалансовану систему показників. Повинні бути відібрані

тільки такі ініціативи, які вносять значний внесок до досягнення стратегічної мети. В цьому випадку підприємства починають спрощувати координацію дій своїх підрозділів на основі визначення основних спільних корпоративних цілей.

Автор відмічає також і інші переваги складання бюджету на основі збалансованої системи показників:

1. Зміцнення ключових стратегій підприємства. Замість того, щоб просто додавати певний відсоток до цифри з бюджету за минулий рік, збалансована система показників ставить в центр бюджетного циклу стратегію. Ототожнення стратегії з бюджетним асигнуваннями є відмінним способом примусити менеджерів звернути на неї увагу. Підприємство виграє двічі. Для того, щоб підготувати ефективні бюджети, менеджери і працівники повинні глибоко зрозуміти суть стратегії, а це приводить до підвищення рівня знань про підприємство. По - друге, що також є в рівній мірі важливим, бюджети демонструють, як окремі групи та підрозділи планують зробити реальний вплив на виконання стратегічних планів підприємства.

2. Зменшення вірогідності застосування дипломатичних ігор керівників підрозділів при «вибиванні» фінансування для своїх підрозділів. Коли вводиться збалансована система показників, яка використовує стратегію як основний принцип, то зменшується вірогідність дипломатичних ігор, характерних для звичайного бюджетного процесу. Пропонуючи кожному керівникові підрозділів і служб продемонструвати прямий зв'язок між плановими витратами і стратегією, ми примушуємо його давати обґрунтування. У таких умовах, коли заявки підрозділів на фінансування повинні відображати реальну стратегічну цінність для підприємства, не вдасться просити трохи більше, а обіцяти трохи менше.

3. Розширення співпраці. Для забезпечення ефективного впровадження бюджетного процесу, менеджерам слід змінити свій образ мислення і перейти від спроб затвердження тільки своєї бюджетної заявки до колективного підходу з орієнтацією на стратегічні цілі підприємства. Збалансована система показників полегшує цей перехід, сприяє відкритій дискусії між всіма

учасниками процесу про те, що є оптимальним поєднанням витрат, яке дозволить досягти загальних корпоративних цілей. Фактично розширення співпраці і обмін інформацією, є одним з ключових переваг даного процесу. Збалансована система показників спонукає менеджерів вивчати можливості взаємовигідної співпраці груп та підрозділів і шукати шляхи досягнення особистої мети кожного, а їх виконання, в сукупності, означатиме успіх і всього підприємства.

4. Поглиблення знань. Підприємства повинні уважно аналізувати результати бюджетних рішень. Подальший «аудит» або аналітичний розгляд бюджетного процесу дозволить визначити, чи привела реалізація запланованих ініціатив до виконання відповідних норм діяльності підприємства. Прийняті до впровадження ініціативи повинні бути піддані такій же суворій перевірці, як цілі і показники збалансованої системи, для переконання в отриманні бажаних результатів.

Таким чином при використанні збалансованої системи показників в центрі бюджетного процесу знаходяться плани підприємства та його стратегія. Сума витрат ресурсів на реалізацію ініціатив визначається на основі здатності кожної ініціативи впливати на досягнення стратегічної мети підприємства, а не на основі базової цифри за минулий рік.

Використання збалансованої системи показників, як рушійної сили бюджетного процесу, припускає виконання п'яти етапів.

На першому етапі підприємство повинно спланувати свої наступальні дії і повідомити всіх про намір керуватись в ході бюджетного процесу збалансованою системою показників. Члени команди з впровадження збалансованої системи повинні взяти активну участь в подальших навчальних і інформаційних заходах.

На другому етапі, щоб почати процес, автор рекомендує спочатку розробити (або доповнити) систему показників вищого рівня підприємства. Цей документ необхідний для розробки каскадованих систем показників всього підприємства, які складають основу третього етапу. Ці збалансовані системи показників містять не тільки цілі і показники, але норми і ініціативи, необхідні для досягнення успіху за показниками системи. Інвестиції, призначені для

фінансування ініціатив, вказуються в бюджетних заявках, бо вони безпосередньо впливають на виконання стратегії.

На четвертому етапі збираються і узагальнюються заявки від всіх підрозділів та груп підприємства. За допомогою нескладних прийомів керівники можуть забезпечити правильний розподіл витрат за найважливішими чинниками успіху, які визначають реалізацію стратегії.

На п'ятому етапі відбувається уточнення бюджету в ході періодичного процесу аналізу та узгодження дій. Керівники підрозділів повідомляють про свої потреби у фінансуванні і залучають інших виконавців до співпраці.

Використання збалансованої системи показників, як основи для розробки бюджетів, дає багато переваг. В результаті поглиблення знань і проведення аналізу бюджетів, які пов'язують витрати ресурсів з цілями підприємства, зміцнюються ключові корпоративні стратегії. Оскільки укладачі бюджетів повинні чітко продемонструвати зв'язок між витратами і стратегією, то це приводить до зменшення вірогідності дипломатичних ігор підрозділів. При цьому зменшується значення політичних маніпуляцій, але розширюється співпраця. Для того, щоб забезпечити затвердження фінансування, господарські одиниці і функціонально-інфраструктурні підрозділи шукають можливості взаємовигідної співпраці. І, нарешті, у міру розвитку на підприємстві системи збалансованих показників підприємства починають перевіряти пропозиції, які лежать в основі передбачених в бюджеті ініціатив, поглинаються знання працівників.

Так, наприклад, вдосконалення системи планування роботи функціонально-інфраструктурних підрозділів на ВАТ «Електромаш» на основі ЗСП дозволило на 27% зменшити щорічне фінансування діяльності функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства, в тому числі і заводських щорічних планів НТП, при цьому результативність роботи функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства значно поліпшилась, їх робота стала цілеспрямовано керованою, а економічні та якісні показники роботи підприємства у плановому періоді стали об'єктивно прогнозованими, що відмічено за результатами анкетування провідних спеціалістів

підприємства; підвищити якість планів та скоординованість дій функціонально-інфраструктурних підрозділів при досягненні стратегічних цілей підприємства; значно підвищилась імовірність досягнення планових показників та цілей діяльності підприємства в цілому; якщо раніше виконувалося тільки до 30-40% заходів комплексних планів розвитку підприємства, то з впровадженням ЗСП цей показник досяг 72%; виникла реальна можливість матеріального стимулювання тих інженерно-технічних працівників, які внесли вагомий внесок в досягнення підприємства; підвищилась ініціативність ІТП функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства внаслідок появи чіткого зв'язку між результатами праці кожного працівника та конкретними успіхами підприємства.

3.3. Впровадження бюджетування стратегічних заходів збалансованої системи показників функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств

Особливості бюджетування проектів (стратегічних заходів) функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств.

Проект – це діяльність, яка направлена на досягнення певного результату, а при досягненні заданого результату проект є завершеним. Проект споживає ресурси, які необхідно врахувати при оцінці вартості проекту. Проекти на підприємстві можуть бути двох видів:

- поточні проекти;
- проекти, які направлені на розвиток підприємства, на реалізацію заходів ЗСП.

Поточні проекти обмежуються тимчасовими рамками і ресурсами. Ресурсні обмеження – це і є бюджетування проекту. Для поточного проекту також необхідно здійснювати розрахунок витрат і доходів, використовуваних активів і грошових потоків. Якщо йдеться про поточні проекти, це означає, що ними зручніше управляти, коли для них існують чіткі бюджети і підприємство може ідентифікувати як ресурси, витрачені на проект, так і прибуток, отриманий в результаті його реалізації.

Проекти, які направлені на розвиток – це інвестиційні проекти, для яких здійснюється стандартний набір розрахунку окупності інвестицій. Бюджетування проектів полягає в складанні бюджетів окремо взятих проектів з їх витратами і доходами, які консолідуватимуться до загального бюджету підприємства.

У разі проектної діяльності ми пропонуємо бюджети підприємства частково спрощувати і їх кількість зменшувати. Тоді консолідований бюджет включатиме:

а) бюджети проектів:

- бюджет закупівлі матеріалів;
- бюджет оплати праці;
- бюджет податків, пов'язаних з проектними роботами (ПДВ, податки на ФОП, інші податки).

б) бюджет доходів і витрат за проектом.

в) бюджети інвестиційні.

г) бюджети адміністративних витрат.

д) бюджет руху готівкових коштів за проектом.

При визначенні методики бюджетування проектної діяльності підприємства необхідно враховувати, що єдиної методики бути не може, оскільки вона специфічна для кожної організації. На думку автора, основною відмінною ознакою складання бюджетів проектів є структура підприємства. Як вже відзначалося, існує декілька основних типів структури підприємств – функціональна, матрична, змішана, проектна. Якщо при функціональних типах підприємств бюджети складаються на основі функціональної структури, то при матричній структурі бюджетування здійснюється як за проектами, так і за функціональною структурою підприємства. Бюджети проектних підприємств складаються за проектами.

Відмінна особливість бюджетування за проектами полягає в необхідності складання бюджету на проект в цілому – на відміну від традиційного бюджетування, де бюджет складається на штучний часовий період (скажімо, рік). Часовий період реалізації проекту може бути розтягнутий на п'ять років. Відповідно, на весь цей період повинен бути розтягнутий і процес бюджетування. Відмічаємо, що принцип формування бюджету за центрами відповідальності

залишається незмінним і при проектному бюджетуванні. Відмінність центрів витрат при проектному бюджетуванні полягає в тому, що центрами витрат можуть бути як проекти в цілому, так і окремі підрозділи або рівні декомпозиції робіт за проектом.

Автор вважає, що при бюджетуванні проекту необхідно визначати його вартісні показники в рамках робіт за проектом, за статтями витрат, тимчасових рамках, а також за центрами витрат. При бюджетуванні проекту також необхідно скласти оціночні витрати для реалізації проекту, що і буде основою для контролю бюджетного процесу. Порівняння планових показників проекту з фактичними по ходу його реалізації дозволяє при необхідності вносити поправки і зміни до бюджету.

Основне завдання управління проектом полягає в організації його своєчасного виконання в рамках планового бюджету. У випадку, якщо бюджет проекту перевищує плановий кошторис, то проект може бути як припинений, так і закритий. Тому, разом з планування і контролем робіт проекту, дуже важливим є завдання точного планування і жорсткого контролю дотримання бюджету проекту. На думку автора, система бюджетування проекту – це основоположна ланка планування. Відповідно, бюджетування проектів вимагає складання всіх основних фінансових звітів – балансу, звіту про фінансові результати і звіту про рух коштів за всіма проектами підприємства.

На нашу думку, будь-який проект в першу чергу повинен бути прорахований з погляду прибутковості та генерування грошових потоків, а вже потім врахувати ризики.

Автором розроблені та приведені у даній науковій праці зразки методик розробки бюджетів бізнес-процесів.

Методика складання інвестиційних бюджетів.

Інвестиційні бюджети описують поточні витрати, які здійснені у вигляді інвестицій з метою отримання майбутніх доходів.

Інвестиційні бюджети визначаються не тільки завданнями короткострокового бюджетного періоду, але і більш довгостроковою перспективою. Тому окрім планових інвестицій, відображених в короткострокових бюджетах (до одного року), ми пропонуємо

підприємству складати довгостроковий інвестиційний бюджет розвитку на термін від одного року до трьох років.

У інвестиційних бюджетах використовуються наступні основні статті: «Напрямок інвестицій - Проект - Стаття витрат».

Бюджет капіталовкладень залежить від ряду чинників:

- майбутніх можливостей;
- показників рентабельності на інвестований капітал;
- об'єму продажів;
- періоду окупності інвестицій;
- фінансового стану з урахуванням грошового потоку;
- обмежень по використанню активів.

Інвестиційні бюджети розглядаються як проекти розвитку підприємства. Тому до інвестиційних бюджетів може бути віднесений як бюджет на відкриття нового філіалу, так і бюджет на будівництво нового складу, придбання дорогого устаткування або програмного продукту. Запропонований нами формат бюджету витрат за проектом: «Модернізація складу готової продукції» відділу МТЗ наведений в Додатку К.

Підприємство може наперед класифікувати можливі варіанти інвестиційних проектів і бюджетів, які по ним повинні складатися. По кожному інвестиційному бюджету можуть бути свої групи показників, які підприємство хотіло б бачити в бюджетах.

Враховуючи те, що інвестиції підприємства припускають значний відтік засобів на довгостроковий період, даним бюджетам повинна приділятися особлива увага. Як у операційних бюджетах, так і в бюджетах інвестицій використовуються активи підприємства, проводяться витрати, здійснюється рух грошових коштів за проектом. Тому інвестиційні бюджети повинні знайти своє місце як в загальних бюджетах підприємства, так і у фінансових бюджетах. Повинні бути визначені відповідальні за реалізацію інвестиційного проекту. Наприклад, якщо здійснюється проект впровадження інформаційної системи, то за підготовку даного інвестиційного бюджету повинен бути призначений відповідальним керівник відділу інформаційних технологій. Якщо йдеться про інвестиційний бюджет будівництва

складу, то за підготовку бюджету повинен відповідати замісник директора з капітального будівництва.

Методика складання бюджету бізнес-процесу «Маркетинг, аналіз ринку і управління відносинами із клієнтами».

Управління бізнесом-процесом «Маркетинг, аналіз ринку і управління відносинами із клієнтами» один із самих складно - регламентованих процесів на підприємстві. Те, яким чином підприємство буде управляти своїм маркетинговим бюджетом, впливає як на ефективність маркетингу, так і на економічні показники діяльності підприємства в цілому.

У бюджетуванні маркетингу існує два підходи. Перший підхід передбачає витрати на маркетинг як незворотні витрати. Другий підхід розглядає пов'язані з маркетингом витрати як інвестиції. Відповідно, інвестиції в маркетинг повинні приносити додатковий прибуток підприємству, який розраховується як і будь-які інші інвестиції - з погляду окупності та прибутковості.

Кінцева мета маркетингу - генерування прибуткових продажів. Відповідно, будь-яке оперативне і стратегічне рішення в маркетингу повинне бути спрямоване на збільшення прибутку. Тому в сутності неважливо, чи будуть витрати на маркетинг відображені на рахунках бухгалтерського обліку як інвестиції або списані на витрати періоду. Важливо, щоб підхід у розгляді альтернатив цих видів витрат завжди був спрямований на генерування максимального прибутку підприємства при найменших інвестиціях.

Для того щоб направити зусилля підприємства в розвитку маркетингу в єдине русло, ми вважаємо, що необхідно насамперед чітко визначити цілі маркетингу. Після визначення цілей у процесі маркетингової діяльності порівнюються планові значення з фактичними, досягнутими в процесі реалізації цілей і стратегій, що дозволяє робити висновки відносно подальших рішень і уточнення цілей.

Автор вважає, якщо прибуток підприємства розглядати як мету, а управління бюджетом маркетингу як управління інвестиціями в маркетинг, то рентабельність інвестицій у маркетинг (ROI маркетингу) може стати основним показником маркетингу. Даний

показник дуже простий для розуміння і використання. Він відображає співвідношення грошей отриманих (повернення інвестицій) і витрачених (інвестицій). Наші дослідження показали, що найбільш розповсюджені показники маркетингової діяльності, такі як витрати на одну продаж, відсоток реалізованих потенційних продажів, показник цінності клієнта, є неповними, тому що не враховують інформацію або за витратами, або за результатами, що не дозволяє використати їх для вироблення стратегічно важливих рішень маркетингу.

Ми вважаємо, що на підставі показника ROI можна визначити, яку з маркетингових стратегій і програм вибрати в якості найбільш кращої із всіх можливих альтернатив. Стратегії управління взаєминами із клієнтами можна вдосконалити для підвищення рівня рентабельності клієнтів. У цілому процес бюджетування маркетингу повинен бути спрямований на збільшення прибутку підприємства.

При оцінці маркетингових заходів і затвердженні бюджету нерентабельні для підприємства маркетингові програми ми пропонуємо урізати, скорочувати, зменшуючи їхнє фінансування та віддаючи перевагу тим планам, які будуть забезпечувати максимальний прибуток для підприємства. Бюджети даних програм повинні нарощуватися.

Однією з найважливіших складових маркетингу є управління взаєминами із клієнтами. На думку автора, показник ROI може бути використаний підприємством у розрахунку рентабельності діяльності, пов'язаної з управлінням взаєминами із клієнтами. Показник ROI ми пропонуємо використовувати менеджерами по маркетингу і з метою складання та відбору інвестиційних можливостей для планування, і виміру реально отриманих результатів, а також для зіставлення їх із плановими показниками на стадії аналізу. Діяльність підприємства, спрямовану на взаємовідносини із клієнтами, ми пропонуємо оптимізувати з використання ROI за наступними напрямками:

- установка обмежень на витрати на рівні групи клієнтів (клієнт виходячи із прогнозної оцінки цінності цієї групи клієнтів (клієнта));

- визначення цінності додатково залученого клієнта (програм підвищення лояльності), що дозволить установити прийнятний рівень інвестицій у цю програму;

- оптимізація маркетингових стратегій, орієнтованих на клієнта, що досягає за рахунок максимізації прибутковості клієнта.

Звичайно ROI ураховує додатковий ефект від додаткових інвестицій у маркетинг.

Фінансування маркетингового проекту визначається в залежності встановленої на підприємстві мінімальної ставки рентабельності (порога рентабельності). Якщо маркетингова програма передбачає віддачу вкладень нижче порога рентабельності підприємства, ми пропонуємо дану маркетингову програму відхиляти.

Таким чином, залежно від очікуваних економічних показників маркетингових програм приймається рішення по здійсненню різних витрат на маркетинг. За нашими дослідженнями самими дорогими програмами маркетингу є залучення нових клієнтів і повернення втрачених. Менш витратними вважаються програми втримання існуючих клієнтів. Ми пропонуємо обов'язково оцінювати обсяг витрат на кожну з програм і одержану віддачу на кожну гривню, додатково витрачену на маркетинг. Використання показника рентабельності інвестицій у маркетинг, на думку автора, повинне допомогти визначити ту стратегію маркетингу, якій буде віддана перевага у фінансуванні.

З метою бюджетування ми пропонуємо попередньо визначити границі бізнес-процесу «Маркетинг». Даний бізнес-процес складається з аналізу ринку і управління відносинами із клієнтами. Він спрямований на формування попиту клієнтів на продукцію підприємства. Для опису його границь ми пропонуємо провести поділ даного процесу, на наступні основні складові:

а) аналіз ринку і його формування:

- аналіз інформації про ринок;
- розробка ринкової стратегії;
- втілення ринкової стратегії;

б) управління відносинами із клієнтами:

- розробка клієнтських стратегій;

- розробка плану продажів;
- в) побудова взаємин із клієнтами;
- г) визначення потреб клієнтів:
 - виконання якісних оцінок;
 - інтерв'ювання клієнтів;
 - аналіз за допомогою фокус груп;
 - прогнозування купівельного попиту;
 - вимір ступеня задоволеності споживачів;
 - моніторинг задоволеності продуктами і послугами;
 - моніторинг задоволеності клієнтів при дозволі спорів;
 - моніторинг задоволеності клієнтів від взаємодії із представниками підприємства;
 - моніторинг змін на ринку або в очікуваннях споживачів;
 - визначення недоліків у пропозиції продуктів і послуг;
 - ідентифікація інновацій, спрямованих на забезпечення потреб споживачів;
 - визначення реакції споживачів на конкуруючі пропозиції.

Залежно від структури підприємства ми пропонуємо даний бізнес-процес розкласти на дві основні складові:

- аналіз ринку і його формування;
- управління відносинами із клієнтами.

Для зазначеного бізнесу-процесу рекомендується сформувати бюджет враховуючи статус підрозділу маркетингу - або це є центр витрат, або – центр маржинального доходу.

Бюджетний обсяг інвестицій у маркетинг визначається виходячи з очікуваного доходу. Для фінансового управління окупністю інвестицій у маркетинг потрібно встановлювати ліміти максимальних обсягів витрат на забезпечення мінімального порога рентабельності.

Ліміти маркетингових витрат ми пропонуємо встановлювати для наступних елементів збутової діяльності:

- залучення нового покупця;
- «утримання» клієнта;
- «ведення клієнта»;
- збільшення лояльності клієнтів.

Автор пропонує для оцінки ефективності роботи підрозділу маркетингу в процесі бюджетування співвідносяться витрати з цього підрозділу доходами, які отримані в наслідок цих витрат. Відповідно, і сам бюджет витрат на маркетинг доцільно розділити на кілька складових:

- аналіз і формування ринку;
- управління взаєминами із клієнтами.

Автор пропонує для складання бюджету маркетингу попередньо розписувати план маркетингових заходів і тільки після цього оцінювати потреби у фінансуванні. Фінансування не може бути здійснене без прив'язки до конкретних цілей діяльності та плану заходів. Бюджет фінансує і затверджує план цілеспрямованих заходів з конкретними сумами фінансування. Розроблений автором формат бюджету витрат за проектом: «Впровадження франчайзингу» відділу маркетингу наведений в Додатку К.

По кожній статті бюджету ми пропонуємо скласти детальний план заходів, для яких планується здійснення інвестицій. У рекламному бюджеті менеджер за рекламою повинен визначити цілі рекламної кампанії і представити способи їх досягнення. У даному бюджеті розглядається такий набір факторів:

- прибуток на товар;
- витрати на одиницю товару;
- планований додатковий обсяг продажів у результаті нарощування витрат на рекламу.

Автор пропонує оцінку результатів рекламної кампанії здійснювати за розрахунком наступних показників:

- відсоток витрат на рекламу до обсягу продажів;
- тенденції зміни витрат на рекламу до продажів;
- витрати на рекламу в розрахунку на одного покупця;
- прямі витрати на рекламу до обсягу продажів рекламованого товару.

Ми пропонуємо також виділити окремі бюджетні показники по стимулюванню збуту. Витратами стимулювання можуть бути:

- знижки;
- безкоштовне поширення зразків;

- пропозиція додаткового товару за ту ж ціну;
- пропозиція подарунка у випадку покупки.

Оцінка ефективності маркетингу і мотивування підрозділу маркетингу ми пропонуємо здійснювати шляхом розробки відповідних оціночних коефіцієнтів. Наприклад, K1 - коефіцієнт залучення нових клієнтів, а K2 - коефіцієнт утримання старих клієнтів. На базі цих коефіцієнтів ми пропонуємо розробити схему мотивації підрозділу та виробити бюджетні показники оцінки рекламної діяльності підприємства.

Методика складання бюджету логістичних витрат.

Управління логістикою на підприємстві має дуже важливе значення. Середня частка логістичних витрат підприємства складає близько 20-30% обороту підприємства. Тільки шляхом постачань «точно в строк» можливо скоротити складські запаси майже на 80% і за рахунок цього зменшити складські площі на 40% [93, с. 67]. Таким чином, зменшення витрат на логістику може істотно підвищити прибутковість підприємства.

Логістику підприємства автор пропонує розділити на наступні складові:

- постачальницьку логістику;
- виробничу логістику.
- збутову логістику;
- логістику утилізації відходів;

Витрати на логістику ми пропонуємо постійно оцінювати і враховувати та класифікувати наступним чином:

1. Закупки (постачання):

- кількість замовлень постачальникам;
- постачальницькі витрати за замовленнями;
- кількість постачальників.

2. Обслуговування клієнтів (обробка замовлень):

- кількість замовлень клієнтів;
- витрати на обробку одного замовлення;
- кількість замовлень на одного співробітника відділу обробки,

замовлень.

3. Складування:

- число складських приміщень;
- витрати на кожне складське приміщення;
- кількість складських операцій на одного комірника.

4. Транспортування:

- кількість транспортних засобів;
- витрати на одне транспортування;
- витрати на кілометр перевезення.

5. Збутова логістика:

- кількість договорів з клієнтами;
- витрати на одне замовлення;
- витрати на одного співробітника збуту.

Всі ці пов'язані з логістикою витрати ми пропонуємо розглядати у вигляді окремих бізнес-процесів.

Основні витрати в ланцюжку логістичної діяльності постачання необхідно, на думку автора, розділяти на витрати постачання, зберігання і обробки. Оптимізація кожного з видів діяльності підприємства приведе до додаткового збільшення прибутку.

Методика складання бюджету закупівель підприємства в бізнес-процесі «Постачання».

Одним з найважливіших процесів, який істотно впливає на ефективність всього бізнесу підприємства, є бізнес-процес постачання (закупівлі). Значна роль даного процесу в діяльності підприємства пов'язана з тим, що більшу частину повної собівартості продукції складає вартість закуплених товарів або ресурсів, а також послуг. Тому від ефективності даного бізнес-процесу, на думку автора, в значній мірі залежить ефективність діяльності всього підприємства. Зниження собівартості закупівель всього на один відсоток може привести до більш значного збільшення прибутку.

Автор вважає, що ефективність бізнес-процесу постачання залежить від слідуєчих чинників:

- по-перше, це вартість товарів (матеріалів, сировини) у постачальників. Чим менших цін зможуть добитися від постачальників менеджери відділу постачання, тим більший внесок вони привнесуть в ефективність закупівельної діяльності;

- по-друге, одну з найважливіших ролей в закупівлі гратиме логістичний ланцюжок підприємства.

Витрати, пов'язані із закупівлею, доставкою, зберіганням і вартістю капіталу, замороженого в запасах, є тими видами витрат даного бізнес-процесу, оптимізація яких приведе до додаткового прибутку підприємства. Автор вважає, що реінжиніринг та чітка регламентація бізнес-процесу закупівель дозволить підвищити його ефективність.

Як правило, для вибору оптимальних умов закупівель підприємство влаштовує тендери, призначені для виявлення кращих умов постачання.

Бізнес-процес постачання (закупівель) на обстежених нами підприємствах, як правило, входить в компетенцію директора з логістики або працівника, який посідає посаду, аналогічну за функціями.

Бюджет закупівель дозволяє контролювати, на думку автора, найістотнішу частину витрат на закупівлю товарів, продукції або сировини. Цей вид бюджету дозволяє управляти як сумою активів в складських запасах, так і об'ємним значенням закупівель і ціновим чинником закупівель. Бюджет закупівель підприємства вимагає пильної уваги з боку керівництва підприємства. Даний бюджет ми пропонуємо контролювати як за об'ємними показниками виконання (сумам закупівель), так і за їх цінами. Автор вважає, що для контролю за закупівлями підприємство повинне встановити нормативи залишків запасів товарів, сировини і матеріалів та постійно контролювати ці показники. Контроль закупівельних цін на підприємстві з боку фінансової дирекції дозволяє відстежувати і своєчасно реагувати на зміну рентабельності, пов'язану із зміною закупівельних цін на сировину.

При підготовці плану закупівлі зміна цін на сировину повинна бути узгоджена з фінансовою дирекцією підприємства. В деяких випадках на підприємстві ми пропонуємо створювати спеціальні комітети з закупівель, в обов'язки яких входить затвердження і узгодження закупівельних цін для підприємства.

У бюджеті закупівель автор пропонує відображати наступну інформацію:

- обсяги закупівель;

- ціни закупівель;
- загальні суми витрат на закупівлю товарів;
- вартість складських запасів товарів і комерційної продукції;
- показники оборотності товарних запасів;
- графіки платежів за товар та іншу комерційну продукцію;
- показники оборотності кредиторської заборгованості;
- питома вага договорів на передоплату в загальному обсягу закупок.

Таким чином, бюджет закупівлі товарів та іншої комерційної продукції повинен містити встановлені нормативи залишків товарних запасів і комерційної продукції на початок і кінець звітного періоду. Суми закупівель є залежними від об'ємів продажу продукції. Тому залишки товарів та іншої комерційної продукції ми пропонуємо нормувати у вигляді фіксованих сум кількості товарів на початок і кінець періоду. Дані норми необхідно закріплювати за відповідальними особами відділу постачання. Менеджер відділу постачання зобов'язаний контролювати відповідність реалізації товарів і продукції, а також виконуваних закупівель.

Дослідження автора свідчать, що у розрахунках даного бюджету присутня погрішність планування рівна 5%. Отже, при відхиленні показників від плану більш ніж на 5% рекомендується вносити зміни до бюджету і погоджувати закупівлі даної продукції чи сировини разом з внесенням змін до бюджету.

У бюджет постачання товарів та іншої комерційної продукції ми пропонуємо включати інформацію про витрати постачальницької логістики, як то:

- витрати на транспортування закуплених товарів і комерційної продукції до складів зберігання;
- витрати на страхування вантажів до його доставки на склади;
- витрати на митне очищення придбаної продукції.

Всі ці види витрат включаються в бізнес-процес постачання і повинні збільшити собівартість придбаного товару або комерційної продукції.

Враховуючи те, що від витрат постачальницької логістики залежить ефективність всього бізнес-процесу закупівель, автор

пропонує показники діяльності постачальницької логістики винесли в окремі таблиці - міні-бюджети. Їх призначення - спростити формування бюджету закупівлі товарів і комерційної продукції, а також складання графіків оплати послуг постачальникам, які відносяться на собівартість придбаної продукції. Якщо номенклатура продукції, яка купується, велика, то міні бюджети постачальницької логістики ми пропонуємо розбити на декілька видів:

- бюджет послуг з транспортування, які відносяться на собівартість продукції;
- бюджет послуг з митного очищення, які відносяться на собівартість продукції;
- бюджет послуг страхування вантажів, які відносяться на собівартість продукції;
- бюджет послуг з експедирування та охорони вантажів.

Дані бюджети пропонується складати у вигляді питомих показників витрат (у відсотках) - нормативів до купівельної вартості сировини та напівфабрикатів. На підставі даних питомих показників розраховується бюджет в абсолютних вартісних показниках.

Методика складання бюджету бізнес-процесу «Продажі».

Збут продукції підприємства - один з найважливіших його бізнес-процесів. Від ефективності виконання даного процесу багато в чому залежить фінансовий результат діяльності всього підприємства.

При бюджетуванні бізнесу-процесу автор пропонує оцінювати як фінансові, так і нефінансові показники. Нефінансові показники і їх оцінку, планові і фактичні значення також необхідно враховувати, при цьому одержання і оцінка нефінансових показників здійснюється в рамках «позабалансового обліку».

Для побудови бюджетів бізнесу-процесу «Продажі» автор пропонує насамперед визначити границі даного бізнесу-процесу. У загальному випадку бізнес-процес «Продажі» буде містити в собі перелік виконуваних функцій підприємства починаючи від розробки цінової стратегії, сегментування ринку і виявлення потреб клієнтів до розробки прогнозу продажів та продажу товарів або послуг підприємства. При цьому процес обробки замовлень пропонується винести за рамки бізнес-процесу продажу в окремий бізнес-процес.

На бізнес-процес «Продажі» крім збутових підрозділів можуть також впливати і підрозділи обробки, транспортування та інші. Власником бізнес-процесу «Продажі» повинна бути особа, відповідальна за продажі, - наприклад, директор за продажами або особа, яка фактично виконує ці функції.

З погляду бюджетування даний бізнес-процес досить складний. Його складність полягає в першу чергу в складності планування продажів. Процес бюджетування на підприємстві починається саме з бюджетування продажів. У випадку великої невизначеності при плануванні продажів, необхідно задати мінімальні значення продажів. Оскільки, видаткова частина бюджету продажів - це бюджет комерційних витрат, що впливає безпосередньо з дохідної частини бюджету, то, відповідно, зіставляються плановані доходи і витрати, які необхідно понести для досягнення запланованого показника доходу від продажу.

Для бюджетування бізнес-процесу «Продажі» бажано виділити об'єкти, представлені на рис. 3.9.

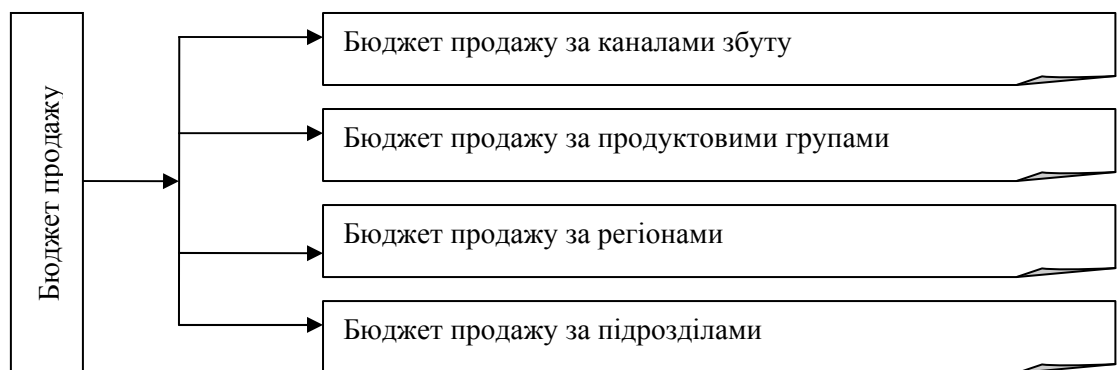


Рис. 3.9. Об'єкти бюджетування бізнес-процесу «Продажі»

Набір фінансово - економічних показників бізнес - процесу «Продажі» пропонується відображати у двох бюджетах: бюджет продажів і бюджет комерційних витрат. Ці два бюджети, на думку автора, повинні бути взаємопов'язані між собою і розглядатися спільно. Така вимога обумовлена тим, що витратна частина бюджету виникає з його дохідної частини. Тому бюджет продажів свідчить про заплановані доходи підприємства, а бюджет комерційних витрат про

заплановані витрати (відповідно до плану заходів), які необхідні для досягнення заданих показників доходів.

Поділ цифр комерційних витрат і продажів на два бюджети замість одного служить для зручності їх складання тому, що деякі цифри комерційних витрат прямо пов'язані з обсягами продажів і можуть бути отримані за фактом складання бюджету продажів. Однак, дані доходів від продажів і витрат, запланованих для здійснення цих продажів, пропонується розглядати спільно. У тому випадку, якщо підприємство не виходить на запланований прибуток від продажів, повинен бути переглянутий і бюджет комерційних витрат. Однією з найпоширеніших помилок при затвердженні бюджету продажів є, на думку автора, його затвердження без оцінки ресурсів, які необхідно витратити для досягнення запланованих цифр продажів.

Для оцінки бізнес-процесу «Продажі» у бюджетах автором пропонується представляти не тільки обсяги продажів, але і такі показники, як маржинальний прибуток, питома вага та абсолютний показник комерційних витрат у продажах. Крім усього іншого, будуть потрібні показники активів, використовуваних для продажів (такі як вартість складів, складські залишки запасів, дебіторська заборгованість покупців тощо).

Методика складання бюджету бізнес-процесу «Управління».

Як вже відзначалося, на підприємстві виділяються також допоміжні бізнес-процеси:

- управління фінансами;
- управління персоналом;
- управлінням розвитком;
- управління ІТ.

Ці допоміжні бізнес-процеси об'єднуються одним загальним поняттям процесу управління, або адміністрування. В рамках бізнес-процесу «Управління» здійснюється управління чотирма основними областями – фінансами, інформаційними технологіями, персоналом і розвитком підприємства. Від ефективності кожної складової бізнес-процесу залежить фінансовий результат діяльності підприємства в цілому.

В процесі реалізації бізнес-процесу управління розвитком підприємства визначаються її місія, стратегія і бачення. Від правильності вибраної концепції розвитку бізнесу і стратегії підприємства прибуток може зрости на порядок, інакше підприємство може зазнати збитки. Визначення цілей для підрозділів підприємства (бізнес-одиниць) дозволяє не тільки ефективно управляти бізнес-одиницями за допомогою механізму управління за цілями, але і зменшити витрати на контроль за діями підрозділів. Оптимізація бізнес-процесів і поліпшення показників діяльності, наприклад, тимчасового циклу замовлення, дозволяє підвищити ступінь задоволеності клієнтів, що зрештою приводить до збільшення продажів і зростання прибутку.

Управління персоналом відповідає за навчання і розвиток, що знаходить вираз в підвищенні ефективності роботи співробітників, ведучого до зменшення витрат. Також результатом даного бізнес-процесу буде виробітка оптимальних схем мотивації, що дозволить досягати поставлених цілей з меншими витратами.

Управління інформаційними технологіями дозволяє також підвищувати рівень автоматизації процесів, що у свою чергу призводить до зниження витрат на їх здійснення. В процесі управління розробляються нормативи і критерії оцінки діяльності як підприємства в цілому, так і окремо взятого підрозділу або співробітника. Автор відмічає, що оцінка діяльності управління підприємством і її ефективності - найбільш складний бізнес-процес, що мало піддається регламентації і якомусь нормуванню. Існують тільки питомі показники витрат на управління, які можуть складати до 5% обсягів продажів. Витрати на управління можуть бути рознесені за підрозділами, або задаватися однією сумою для всіх підрозділів.

Природно, що повний перелік типових бізнес-процесів підприємства, приведений нами раніше, може мати місце тільки на великих підприємствах. Проте, навіть якщо деяких процесів на підприємстві не буде, то існуючі процеси можна оптимізувати і діяльність підприємства повинна бути направлена на постійне вдосконалення бізнес-процесів.

Деякі бізнес-процеси можуть бути присутніми на підприємстві, але виділення їх в самостійний процес є проблематичним. Наприклад, такий процес, як розробка стратегії. Тут важко визначити скільки витратив генеральний директор на цей процес свого часу. Інша справа, коли підприємство створило у себе підрозділ стратегічного планування. Тоді всі ресурси, використовувані цим підрозділом, можна віднести до витрат на даний бізнес-процес.

Бюджет витрат на управління автором пропонується складати в розрізі підрозділів. Ефективність бізнес-процесу «Управління» в цілому визначатиметься сумарними витратами на управління (адміністративними), а також часткою даних витрат у виручці. Витрати повинні бути розбиті в розрізі підрозділів і статей.

Висновки

Таким чином, на думку автора, вдосконалення управління накладними витратами підприємств в сучасних ринкових умовах повинне здійснюватися на різних рівнях управління економікою:

а) на регіональному рівні:

- виведення окремих заводських забезпечуючих цехів (транспортні, ремонтно-будівельні, ремонтно-механічні, енергетичні, складські, інструментальні, нестандартного устаткування і технологічного оснащення і тому подібне) із заводської структури управління на аутсорсинг в регіональну виробничу інфраструктуру;

- створення на коопераційній основі з іншими підприємствами регіону високоспеціалізованих та добре технічно оснащених підприємств з виробничого обслуговування. Це можуть бути підприємства як технічного, так і інженерного забезпечення (наприклад, фірми з розробки програмного забезпечення для верстатів з ЧПУ і оброблювальних центрів, різні СПКТБ і ПКТІ, загальні ПТУ і технікуми тощо);

- застосування інсорсингу для завантаження додатковими роботами своїх функціонально-інфраструктурних підрозділів з метою зниження питомої ваги накладних витрат в структурі собівартості;

б) на рівні підприємства:

- перехід від переважно нормативного (або від досягнутої бази) планування накладних витрат підприємства і підрозділів до переважно цільового планування і бюджетування накладних витрат з використанням системи збалансованих показників;
- впровадження стратегічного планування витрат та першочергового бюджетування цільових заходів (ініціатив), які забезпечують досягнення заданих головних цілей діяльності підприємства;
- проведення аналізу собівартості та доцільності виконання своїми силами всіх функцій обслуговування виробництва і на цій основі проведення реструктуризації допоміжної інфраструктури підприємства та виведенням окремих послуг (робіт) на аутсорсинг;
- в) на рівні виробничих і функціонально-інфраструктурних підрозділів:
 - впровадження цільового планування витрат функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств із застосуванням ЗСП;
 - впровадження першочергового бюджетування заходів, які забезпечують досягнення головних цілей діяльності цих підрозділів;
 - впровадження індивідуального планування роботи ІТП на основі каскадування ЗСП.

Цільовий розподіл ресурсів на реалізацію першочергових, найбільш важливих ініціатив, які забезпечують досягнення головних планових цілей роботи підприємства, дозволяє значно скоротити всі витрати підприємства, у тому числі і витрати функціонально-інфраструктурних підрозділів.

Так, впровадження повної моделі збалансованої системи показників у ВАТ «Електромаш» дозволило досягти слідуючих позитивних результатів:

- скоротити цикл розробки економічного обґрунтування та узгодження службами річного плану підприємства на 3 місяці;
- підвищити якість планів та скоординованість дій функціонально-інфраструктурних підрозділів при досягненні стратегічних цілей підприємства;
- зменшити потребу у щорічному фінансуванні діяльності функціонально-інфраструктурних підрозділів на 27% за рахунок

введення рейтингу важливості для підприємства реалізації ініціатив (заходів), запропонованих підрозділами;

- значно підвищилась імовірність досягнення планових показників та цілей діяльності підприємства в цілому; якщо раніше виконувалося тільки до 30-40% заходів комплексних планів розвитку підприємства, то з впровадженням ЗСП цей показник досяг 72%;

- виникла реальна можливість матеріального стимулювання тих ІТП, які внесли вагомий внесок в досягнення цілей підприємства;

- за рахунок розробки індивідуальних ЗСП підвищилась ініціативність ІТП функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства внаслідок чіткого зв'язку між результатами праці кожного працівника та конкретними успіхами підприємства.

ВИСНОВКИ

У монографії наведене теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що виявляється у комплексній розробці теоретико-прикладних положень управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства шляхом: вивчення теоретичних засад управління витратами підприємств; дослідження стану управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів на вітчизняних машинобудівних підприємствах; розробки методичних рекомендацій щодо регулювання заводських накладних витрат. Узагальнюючи результати теоретичної та практичної роботи зроблено такі висновки:

1. Управління витратами є складним, багатограним, динамічним процесом, який охоплює усі сторони господарської діяльності підприємства та діє в різних площинах управління витратами від рівня міжнародного розподілу праці між державами, їх анклавом і союзами до рівня регіональної промислової інфраструктури та інфраструктури окремих підприємств з метою досягнення більш високих економічних результатів. Це виявляється в тому, що оцінка допустимої величини витрат на виробництво і реалізацію продукції є необхідним етапом в прогнозуванні майбутніх прибутків та конкурентоспроможності підприємства.

2. Механізм управління витратами на підприємствах машинобудування, що сформувався в нестійкому ринковому середовищі містить значну кількість недоліків, які можна в загальному вигляді визначити як невідповідність системи управління витратами новим суспільно-економічним умовам. Економічне внутрішньовиробниче планування на більшості машинобудівних підприємств ґрунтується на старих галузевих методиках і нормативній базі, що були розроблені для умов їх стабільного, повного завантаження. Такі підходи до внутрішньовиробничого планування не дозволяють визначити запас фінансової міцності, проводити сценарний аналіз і прогнозування фінансової стійкості підприємства в мінливих ринкових умовах діяльності. Форми більшості планово-економічних документів незручні для фінансового аналізу, відсутня система моніторингу фінансового стану

підприємства, не будуються прогнози розвитку підприємств через відсутність конкретної стратегії, портфелю замовлень і, отже, невизначеності стратегії та тактики фінансування. Крім того, великим недоліком є відсутність якісного обліку витрат, пов'язаних з фінансуванням конкретних проектів.

3. Економічний механізм управління витратами на підприємствах існує у вигляді розрізнених процесів; відсутня ефективна система мотивації персоналу, яка була б прив'язана до реалізації цілей розвитку підприємства; використовується витратний метод ціноутворення, а не ринковий; враховується і аналізується тільки величина витрат як результат, що фактично склався; не розглядається вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на зміну рівня витрат в перспективі; значне зниження рівня серійності виробництва викликало зростання рівня витрат на всіх стадіях виробничих процесів.

4. Проаналізовані існуючі методи управління витратами на підприємствах і визначені найбільш ефективні методи: стратегічне та цільове управління витратами на основі використання збалансованої системи показників.

5. Дослідження ефективності використання накладних витрат на ряді машинобудівних підприємств свідчить про те, що при значному зростанні питомої ваги цих витрат (в 2-4 рази за 1991-2012 рр.) їх вплив на ефективність діяльності підприємства в значній мірі зменшується. Інвестиції в розвиток власних функціонально-інфраструктурних підрозділів вже не дають очікуваного підвищення ефективності виробництва. Часткова модернізація старої системи управління витратами та виробництвом на всіх підприємствах демонструє свою неефективність. Це є ознакою системної кризи в управлінні виробництвом в цілому, а не тільки в управлінні витратами на підприємстві.

Запропоновано впровадження цільового планування витрат функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств із застосуванням ЗСП, впровадження першочергового бюджетування заходів, які забезпечують досягнення головних цілей підприємства, впровадження індивідуального планування роботи ІТП на основі

каскадування ЗСП. Цільовий розподіл ресурсів на реалізацію першочергових, найбільш важливих ініціатив, які забезпечують досягнення головних планових цілей роботи підприємства, дозволяє значно скоротити всі витрати підприємства, у тому числі і витрати функціонально-інфраструктурних підрозділів.

6. Визначена доцільність застосування методів аутсорсингу та інсорсингу для оптимізації витрат за функціями інженерно-технічного та економічного обслуговування виробництва.

7. Для дослідження впливу статей операційних витрат на ефективність виробничої діяльності підприємств запропоновано використовувати відповідні показники (коефіцієнт віддачі загальнопромислових витрат, коефіцієнт віддачі адміністративних витрат, коефіцієнт віддачі витрат на збут та коефіцієнт віддачі інших операційних витрат). Встановлено, що в даний час на обстежених підприємствах ці коефіцієнти мають від'ємну динаміку, тобто збільшення фінансування функціонально-інфраструктурних підрозділів вже не призводить до очікуваного підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому (за даних організаційно-економічних умов). Пропонується використовувати коефіцієнти віддачі накладних витрат при плануванні ефективності та якості роботи функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємства, а також при оцінці альтернативних напрямків фінансування роботи цих підрозділів.

8. Набуло подальшого розвитку прогнозування граничних значень накладних витрат машинобудівних підприємств в залежності від фаз ЖЦП та обсягів виробництва, що дозволяє створювати інформаційно-аналітичну базу щодо управління ними.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Найменування та види діяльності основних підприємств, провідні фахівці яких виступили експертами у соціологічному дослідженні щодо механізму управління витратами

Найменування підприємств	Основні види діяльності підприємств
1	2
ВЕЛИКІ ПІДПРИЄМСТВА	
ВАТ «Електромаш»	Виробництво електроустаткування для двигунів та транспортних засобів
ВАТ «Херсонський завод карданних валів»	Виробництво вузлів, деталей для легкових та вантажних автомобілів
ВАТ «Херсонські комбайни»	Виробництво сільськогосподарської техніки
Херсонський державний завод суднового обладнання та судової арматури	Виробництво суднового обладнання та судової арматури
АТЗТ «Херсонський електромеханічний завод»	Виробництво насосів для зрошення
ВАТ «Каховський завод електрозварювального устаткування»	Виробництво електрозварювального устаткування
ЗАТ «ЕЛЕКТРО»	Виготовлення запасних частин для електричних машин
ВАТ Дослідно-механічний завод «Проторус»	Виробництво автозапчастин для автомобілів, механізмів для переміщення вантажів
Херсонський державний завод «Палада»	Виробництво плавучих доків; цехи машинобудування виготовляють обладнання для доків
СЕРЕДНІ ПІДПРИЄМСТВА	
ЗАТ «Акумуляторний завод «САДА»	Виробництво акумуляторів для автомобілів
ТОВ «Авто - Електромаш»	Виробництво електромеханічних машин, апаратури
ТОВ «Анто-Рус»	Виготовлення автобусів та запасних частин до них
ТОВ МНДВО «Прогрес»	Виробництво автозапчастин для вітчизняних автомобілів
ТОВ «Бериславський машинобудівний завод»	Виробництво опалювальних газових котлів та КВП
ТОВ «Механічний завод»	Виготовлення вузлів, деталей, металоконструкцій для автопідйомників
ТОВ «Новокаховський електромашинобудівний завод»	Виробництво електродвигунів та електрогенераторів
ТОВ СП В.М.С. Херсонське регіональне відділення	Виготовлення запасних частин для автомобілів
ТОВ НВП «ЮРВАЛА»	Виготовлення запасних частин для автомобілів

Додаток Б

АНКЕТА

Просимо Вас взяти участь в опитуванні, що спрямоване на дослідження проблем існуючого механізму управління витратами на вітчизняних підприємствах.

Відповідальний за дослідження даного питання: Живець Алла Миколаївна; контактний тел.: 8 066 22-33-737.

Назва Вашого підприємства : _____

Повна адреса : _____

Дата заснування : _____

Основні види економічної діяльності Вашого підприємства : _____

Прізвище, ім'я та по-батькові (того хто заповнює анкету) : _____

Контактний телефон : _____

1. Ваше підприємство належить до категорії :

Категорія	Вкажіть відповідь	
1. Малих підприємств	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Середніх підприємств	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Великих підприємств	<i>так</i>	<i>ні</i>

2. Система управління на Вашому підприємстві є:

Система	Вкажіть відповідь	
1. Централізованою	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Децентралізованою	<i>так</i>	<i>ні</i>

3. Керівником якого рівня управління Ви є:

3.1. Вищого рівня управління (директор та заступники директора, президент компанії та віце-президенти тощо) _____

3.2. Середнього рівня управління (начальники служб, відділів, цехів) _____

3.3. Нижчого рівня управління (начальники дільниць, бригадири, майстри, старші продавці) _____

4. За 5-ти бальною системою визначте вплив функціонально-інфраструктурних підрозділів на ефективність діяльності Вашого підприємства.

Функціонально-інфраструктурні підрозділи	Бали				
	1	2	3	4	5
1. Відділ планування стратегії розвитку підприємства					
2. Фінансовий відділ					
3. Планово-виробничий відділ					
4. Відділ матеріально-технічного забезпечення					
5. Відділ збуту					
5. Відділ маркетингу					
6. Відділ кадрів					

Продовж. додатку Б

5. Які фактори, на Вашу думку, суттєво сприяють успішній діяльності підприємства або збереженню досягнутого рівня?

Фактори	Вкажіть відповідь	
1. Підвищення ефективної роботи управлінської команди	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Залучення нових замовників/клієнтів	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Впровадження нових технологій/продукції	<i>так</i>	<i>ні</i>
4. Підвищення попиту на продукцію/послуги	<i>так</i>	<i>ні</i>
5. Зниження витрат	<i>так</i>	<i>ні</i>
6. Поліпшення цінової політики	<i>так</i>	<i>ні</i>
7. Підвищення кадрової політики/робота з персоналом	<i>так</i>	<i>ні</i>
8. Модернізація устаткування	<i>так</i>	<i>ні</i>
9. Отримання інвестиційних кредитів	<i>так</i>	<i>ні</i>
10. Допомога владних структур на регіональному рівні	<i>так</i>	<i>ні</i>
11.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	
12.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	

6. На Вашу думку, які фактори заважали успішній діяльності підприємства?

Фактори	Вкажіть відповідь	
1. Зростання цін на сировину, матеріали, комплектуючі	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Знос устаткування	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Великі тарифи на енергоресурси	<i>так</i>	<i>ні</i>
4. Кадрові проблеми	<i>так</i>	<i>ні</i>
5. Фінансові проблеми	<i>так</i>	<i>ні</i>
6. Відсутність держзамовлення, високий рівень оподаткування	<i>так</i>	<i>ні</i>
7. Недостатній рівень організації виробництва	<i>так</i>	<i>ні</i>
8.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	
9.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	

7. За 5-ти бальною системою визначте пріоритетність вирішення наступних питань на Вашому підприємстві.

Питання	Бали				
	1	2	3	4	5
1. Підвищення ефективності управління					
2. Вдосконалення організаційної структури					
3. Вдосконалення і розробка нової продукції					
4. Ефективна організація виробництва					
5. Оновлення технологій/устаткування					
6. Підвищення якості робіт, продукції/послуг					
7. Вивчення ринку					
8. Розробка/оптимізація маркетингової стратегії					
9. Реалізація товарів/послуг					
10. Рекламне забезпечення реалізації товарів/послуг					
11. Залучення довгострокових стратегічних інвестицій					
12. Управління персоналом (залучення, закріплення, підвищення кваліфікації кадрів)					
13. Впровадження нових інформаційних технологій					
14. Організація зв'язків з громадськістю					
15. Формування іміджу для керівників підприємства					

Продовж. додатку Б

8. Які найбільш сильні та найбільш слабкі сторони в діяльності Вашого підприємства?

Можливі варіанти	Вкажіть відповідь	
Сильні сторони в діяльності підприємства	<i>так</i>	<i>ні</i>
1. Оновлення асортименту і поліпшення якості продукції	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Ефективна організація виробництва і управління	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Впровадження сучасних технологій	<i>так</i>	<i>ні</i>
4. Успішне управління витратами	<i>так</i>	<i>ні</i>
5. Кадрова політика	<i>так</i>	<i>ні</i>
6.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	
Слабкі сторони в діяльності підприємства		
1. Знос устаткування	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Фінансові проблеми	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Дефіцит кваліфікованих кадрів	<i>так</i>	<i>ні</i>
4.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	
5.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	

9. Яким ризикам, загрозам піддається Ваше підприємство?

Можливі варіанти	Вкажіть відповідь	
1. Зростання тарифів на енергоресурси	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Політика держави (податки, митниця)	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Зростання конкуренції	<i>так</i>	<i>ні</i>
4. Недостатній платоспроможний попит з боку споживачів	<i>так</i>	<i>ні</i>
5. Нестача якісної робочої сили	<i>так</i>	<i>ні</i>
6.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	
7.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	

10. Яка кадрова ситуація на Вашому підприємстві?

Можливі варіанти	Вкажіть відповідь	
1. Недостатня кваліфікація наявних кадрів	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Дефіцит кваліфікованих фахівців	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Труднощі із залученням нових трудових ресурсів	<i>так</i>	<i>ні</i>
4. Плинність кадрів	<i>так</i>	<i>ні</i>
5. Навчання персоналу	<i>так</i>	<i>ні</i>
6.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	
7.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	

11. Які проблеми існуючого механізму управління витратами існують на Вашому підприємстві?

Проблеми	Вкажіть відповідь	
1. Інформаційна база, не дозволяє коректно оцінювати витрати при виборі та прийнятті управлінських рішень	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Недостатність або відсутність технічної бази виміру і контролю витрат	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Застарілі способи і методи нормування витрат	<i>так</i>	<i>ні</i>

Продовж. додатку Б

4. Малоефективна система мотивації і відсутність прив'язки мети підприємства до діяльності персоналу	<i>так</i>	<i>ні</i>
5. Недостатня кваліфікація персоналу бухгалтерії і планово-економічних відділів	<i>так</i>	<i>ні</i>
6. Не проводиться управління витратами за підрозділами	<i>так</i>	<i>ні</i>
7. Система звітності орієнтована на зовнішніх користувачів (фінансові органи, податкова інспекція, банки та ін.)	<i>так</i>	<i>ні</i>
8. Об'єктом аналізу є тільки підприємство в цілому (ні підрозділи, ні види продукції, ні проекти)	<i>так</i>	<i>ні</i>
9. Частота складання звітності на регулярній основі - за датами, встановленими для органів статистики і податкових органів, а не за потребою керівництва	<i>так</i>	<i>ні</i>
10. Відсутність взаємозв'язку стратегії і тактики управління витратами	<i>так</i>	<i>ні</i>
11. Немає оперативного реагування на зміни зовнішніх і внутрішніх факторів	<i>так</i>	<i>ні</i>
12. Не використовуються методи оптимізації витрат	<i>так</i>	<i>ні</i>
13. Не проводиться оцінка раціональності використання ресурсів	<i>так</i>	<i>ні</i>
14. Не проводиться оцінка адекватності зовнішніх і внутрішніх факторів та здійснення поставлених цілей і намічених стратегічних пріоритетів підприємства	<i>так</i>	<i>ні</i>

12. Який метод управління витратами застосовується на Вашому підприємстві?

Методи	Вкажіть відповідь	
1. Нормативний метод управління витратами	<i>так</i>	<i>ні</i>
2. Директ-костинг	<i>так</i>	<i>ні</i>
3. Метод обліку витрат за роботами (ABC)	<i>так</i>	<i>ні</i>
4. Цільового обліку витрат TC (Target costing)	<i>так</i>	<i>ні</i>
5. Стратегічного управління витратами SCM (Strategic Cost Management)	<i>так</i>	<i>ні</i>
6. Управління витратами в системі управління виробництвом JIT (Just In Time)	<i>так</i>	<i>ні</i>
7. Цільове управління витратами підприємства за допомогою збалансованої системи показників (BSC)	<i>так</i>	<i>ні</i>
8. Управління витратами з урахуванням життєвого циклу виробу	<i>так</i>	<i>ні</i>
9. Управління витратами на основі функціонально - вартісного аналізу	<i>так</i>	<i>ні</i>
10.	<i>(вкажіть самостійно)</i>	

Додаток В

Таблиця В.1

Динаміка операційних витрат порівняно зі змінами обсягів реалізованої продукції ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»

Показники	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.	10032,2		7721,9		10580,9		14157,4		24001,2		19115,9		16916,0	
2. Операційні витрати, тис. грн., в тому числі:	10108,5	100,0	7752,7	100,0	10896	100,0	16306,2	100,0	25973,1	100,0	18287,5	100,0	17560,8	100,0
2.1. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн., в тому числі:	9859,3	97,53	7532,1	97,15	9745,9	89,44	12850,6	78,80	21483,7	82,71	16990,3	92,91	15019,9	85,53
2.1.1. Загально-виробничі витрати	568,342	5,76	462,274	6,14	575,242	5,90	598,678	4,66	623,068	2,90	913,034	5,37	1343,061	8,94
2.2. Адміністративні витрати	118,7	1,17	131,3	1,69	543,8	4,99	436,91	2,68	556,425	2,15	499,135	2,72	709,752	4,04
2.3. Витрати на збут	100,4	0,99	47,1	0,61	201,3	1,85	1730,725	10,62	437,402	1,68	271,050	1,49	502,454	2,86
2.4. Інші операційні витрати	30,1	0,31	42,2	0,54	405	3,72	1288,054	7,90	3495,661	13,46	527,104	2,88	1328,720	7,57
3. Операційний прибуток, тис. грн.	40,3		-30,8		-36,4		-849,4		1640,6		1271,9		635,9	

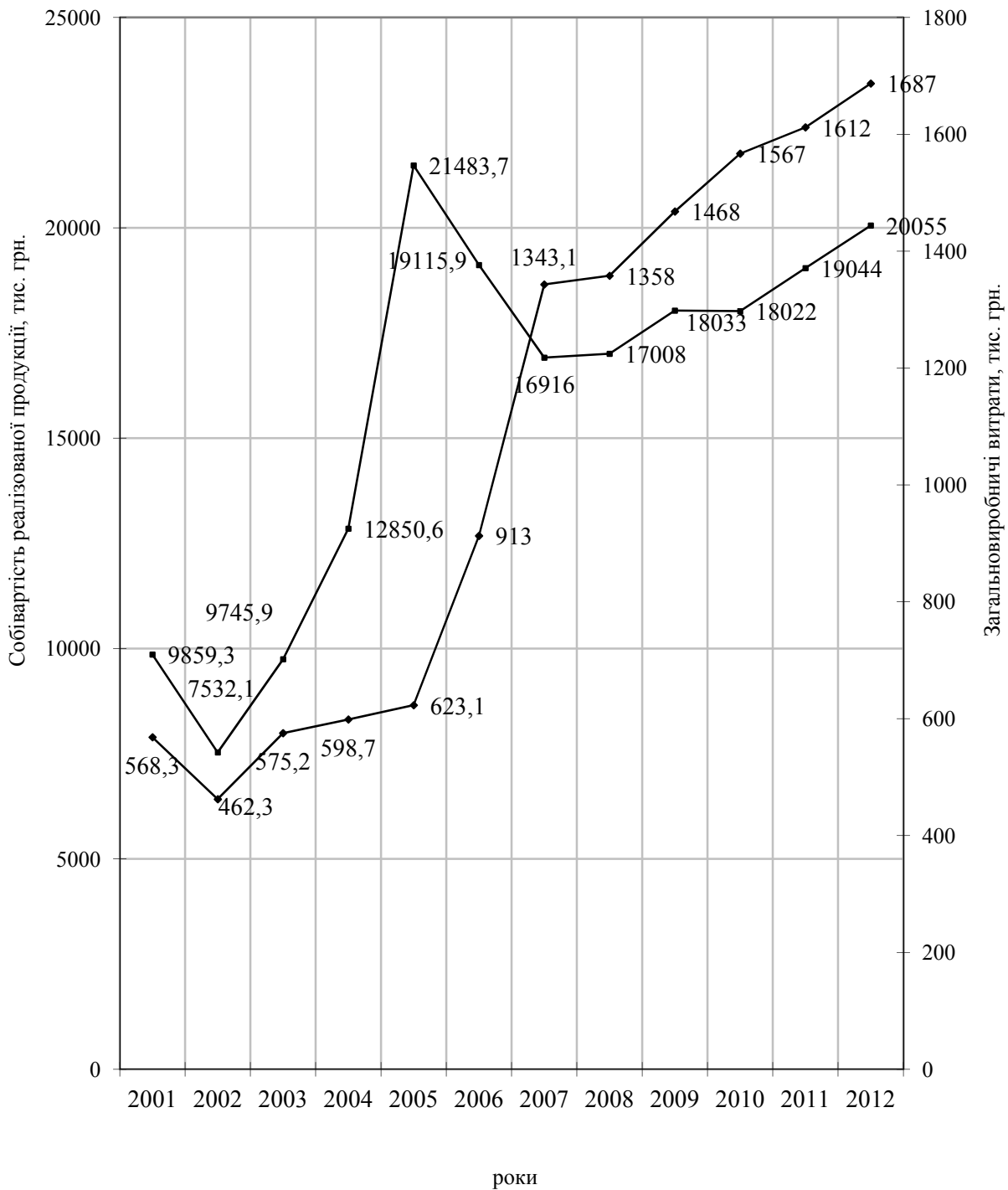


Рис. В.1. Динаміка собівартості реалізованої продукції та загальновиробничих витрат ЗАТ Акумуляторний завод "САДА":

—●— Собівартість реалізованої продукції

—●— Загальновиробничі витрати

Продовж. додатку В

Таблиця В.2

Динаміка загальновиробничих витрат за структурними підрозділами ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»

Найменування показників	Роки													
	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %
1. Собівартість реалізованої продукції, грн.	9859300		7532100		9745900		12850600		21483700		19115900		16916000	
2. Загальновиробничі витрати, грн., в тому числі:	568342	100,0	462274	100,0	575242	100,0	598678	100,0	623068	100,0	913034	100,0	1343061	100,0
2.1. Загальновиробничі витрати цехів основного виробництва	101506	17,86	82562	17,86	94738	16,46	106817	17,84	360069	57,79	514399	56,33	845681	62,97
2.2. Витрати на утримання допоміжних виробництв:	224944	39,58	166696	36,06	215432	37,46	215966	36,08	125234	20,09	196167	21,49	309035	23,01
2.2.1. Транспортний цех	22449		18260		30722		23698		70225		165729		163619	
2.2.2. Підготовчо-заготовча ділянка	190446		138636		172515		179578		40652		13066		33797	
2.2.3. Механічна ділянка	12049		9800		12195		12690		14357		17372		111619	
2.3. Витрати на утримання загально-виробничих служб	241892	42,56	213016	46,08	265072	46,08	275895	46,08	137765	22,12	202468	22,18	188345	14,02

Продовж. додатку В

Таблиця В.3

**Динаміка адміністративних витрат ЗАТ Акумуляторний завод
«САДА»**

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %
1. Амортизація основних засобів	13578	11,44	15766	12,00	25456	4,68	21723	4,96	31406	5,64	32275	6,47	46963	6,62
2. Заробітна плата	50963	42,93	57352	43,68	125567	23,09	135825	31,09	114805	20,63	165344	33,13	257755	36,32
3. Витрати на зв'язок	1682	1,42	698	0,53	65398	12,03	71956	16,47	52958	9,52	50467	10,11	53367	7,52
4. Інформаційно-консультаційні послуги	2670	2,25	3258	2,48	19598	3,60	9198	2,11	19030	3,42	48014	9,62	76106	10,72
5. Витрати по командировці	2378	2,00	2792	2,13	8367	1,54	3177	0,73	8984	1,61	2052	0,41	4297	0,61
6. Податки та платежі	18856	15,89	21220	16,16	65294	12,01	71301	16,32	51131	9,19	65363	13,09	99433	14,05
7. Офісні витрати	8750	7,37	7123	5,42	86345	15,88	76482	17,51	102167	18,36	79039	15,84	66414	9,36
8. Інші загальногосподарські витрати	6389	5,38	7450	5,67	37319	6,86	6917	1,58	47188	8,48	6752	1,35	30397	4,28
9. Послуги банку	4544	3,83	4769	3,63	90078	16,56	25338	5,80	106659	19,17	25431	5,09	52125	7,34
10. Паливо та енергія	8890	7,49	10872	8,28	20378	3,75	14993	3,43	22097	3,98	24398	4,89	22895	3,26
Всього адміністративних витрат	118700	100	131300	100	543800	100	436910	100	556425	100	499135	100	709752	100

Продовж. додатку В

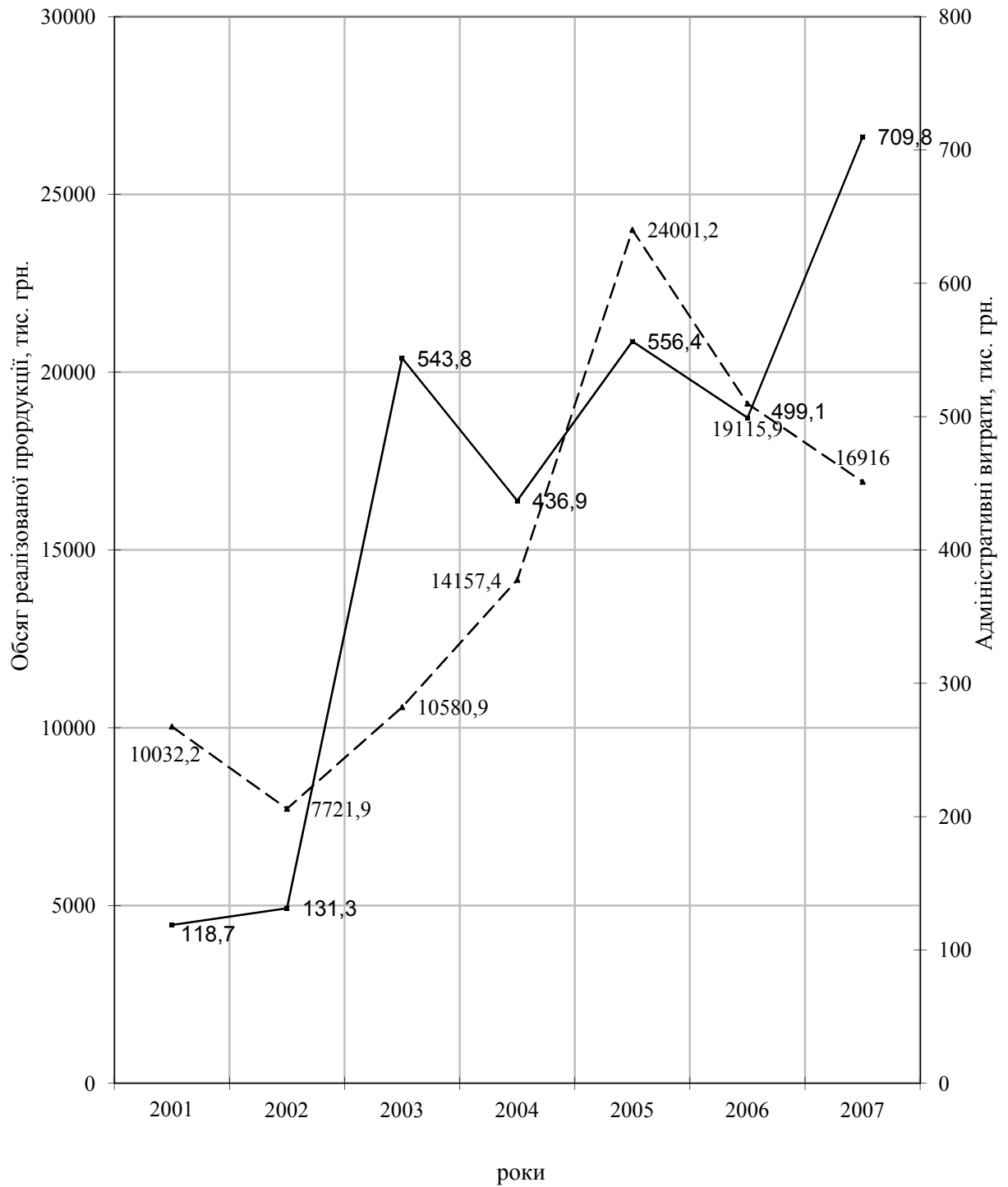


Рис. В.2. Динаміка обсягу реалізованої продукції та адміністративних витрат ЗАТ Акумуляторний завод "САДА":

— ▲ — Обсяг реалізованої продукції

— ■ — Адміністративні витрати

Продовж. додатку В

Таблиця В.4

Динаміка витрат на збут ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %
1. Амортизація основних засобів	3980	3,96	3289	6,98	4356	2,16	3312	0,19	5614	1,28	4721	1,74	4774	0,95
2. Витрати по доставці	27444	27,33	7638	16,22	54257	26,95	1542579	89,13	209831	47,97	59229	21,85	121033	24,09
3. Заробітна плата персоналу збуту	7390	7,36	7567	16,07	21689	10,77	31654	1,83	41384	9,46	56993	21,03	93747	18,66
4. Податки та платежі	2734	2,72	2799	5,94	8675	4,31	12712	0,73	16385	3,75	22608	8,34	36237	7,21
5. Реклама та маркетинг	30567	30,45	4428	9,40	25179	12,51	42829	2,47	44451	10,16	12509	4,62	82016	16,32
6. Витрати по командировці	234	0,23	278	0,59	436	0,22	586	0,03	162	0,04	253	0,09	324	0,06
7. Гарантійний ремонт та обслуговування	1567	1,56	1489	3,16	1730	0,86	1548	0,09	2306	0,53	2264	0,84	6311	1,26
8. Цех. обслуговування основних засобів	2900	2,89	2089	4,44	2903	1,44	6059	0,36	1955	0,45	2004	0,74	2349	0,47
9. Інші загальногосподарські витрати	8290	8,26	5134	10,90	9280	4,62	11577	0,67	4274	0,98	18411	6,79	58179	11,58
10. Паливо та енергія	15294	15,24	12389	26,30	72795	36,16	77869	4,50	111040	25,38	92058	33,96	97484	19,40
Всього витрат на збут	100400	100	47100	100	201300	100	1730725	100	437402	100	271050	100	502454	100

Продовж. додатку В

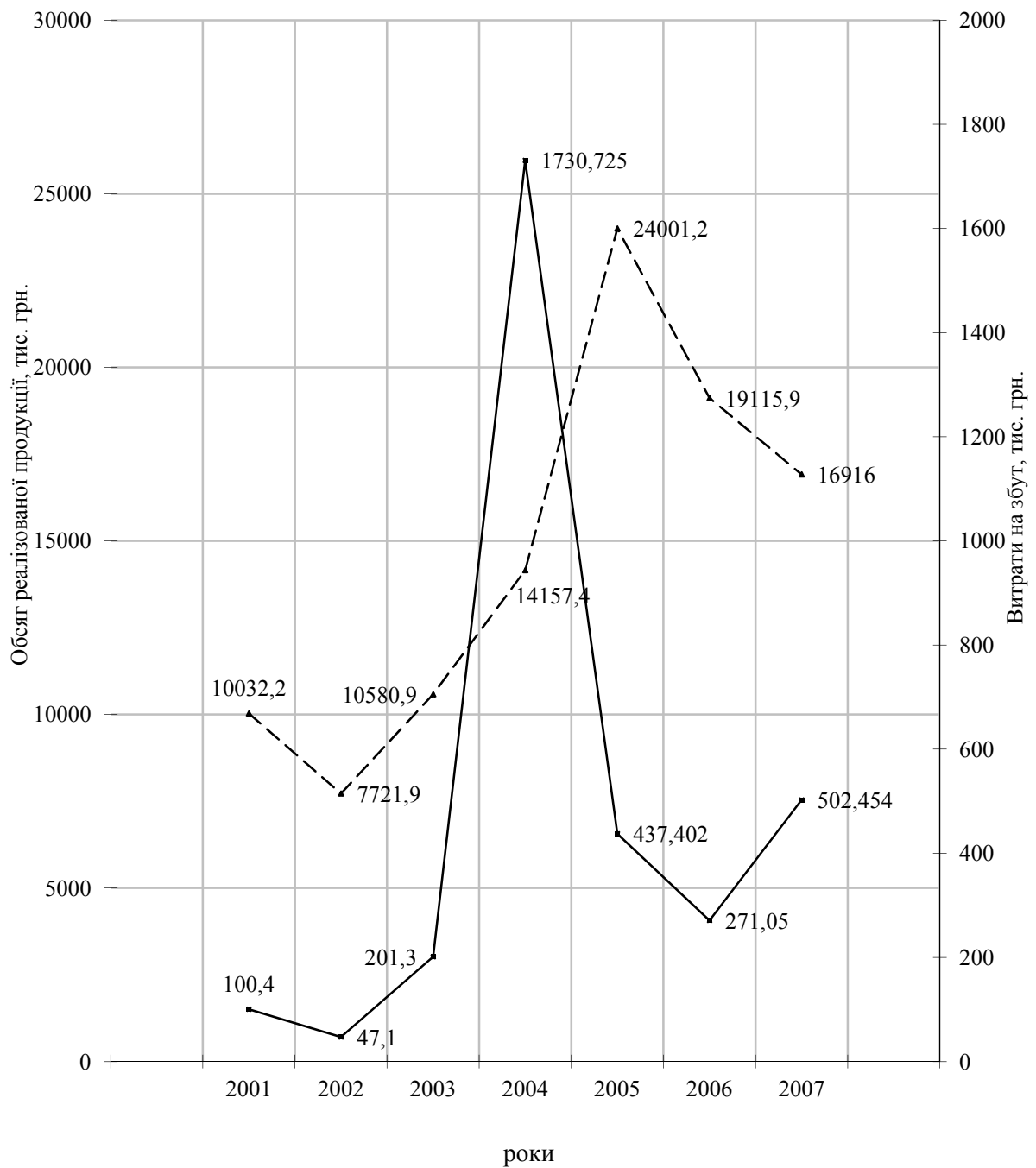


Рис. В.3. Динаміка обсягу реалізованої продукції та витрат на збут ЗАТ Акумуляторний завод "САДА":

—▲— Обсяг реалізованої продукції

—■— Витрати на збут

Продовж. додатку В

Таблиця В.5

**Динаміка інших операційних витрат
ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»**

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %
1. Собівартість реалізованої іноземної валюти	-	-	-	-	129702	32,03	1118584	86,84	3067462	87,75	-	-	958081	72,11
2. Собівартість реалізованих виробничих запасів	16988	56,44	25090	59,45	120290	29,70	60289	4,68	255170	7,29	108193	20,53	255229	19,21
3. Втрати від операційної курсової різниці	11740	39,00	10740	25,45	49500	12,22	20826	1,62	71996	2,07	226139	42,91	20092	1,51
4. Штрафи	492	1,63	510	1,21	1480	0,37	14119	1,10	17335	0,50	406	0,07	679	0,05
5. Інші витрати	880	2,93	5860	13,89	104028	25,69	74237	5,76	83678	2,39	192367	36,49	94639	7,12
Всього інших операційних витрат	30100	100	42200	100	405000	100	1288054	100	3495661	100	527105	100	1328720	100

Продовж. додатку В

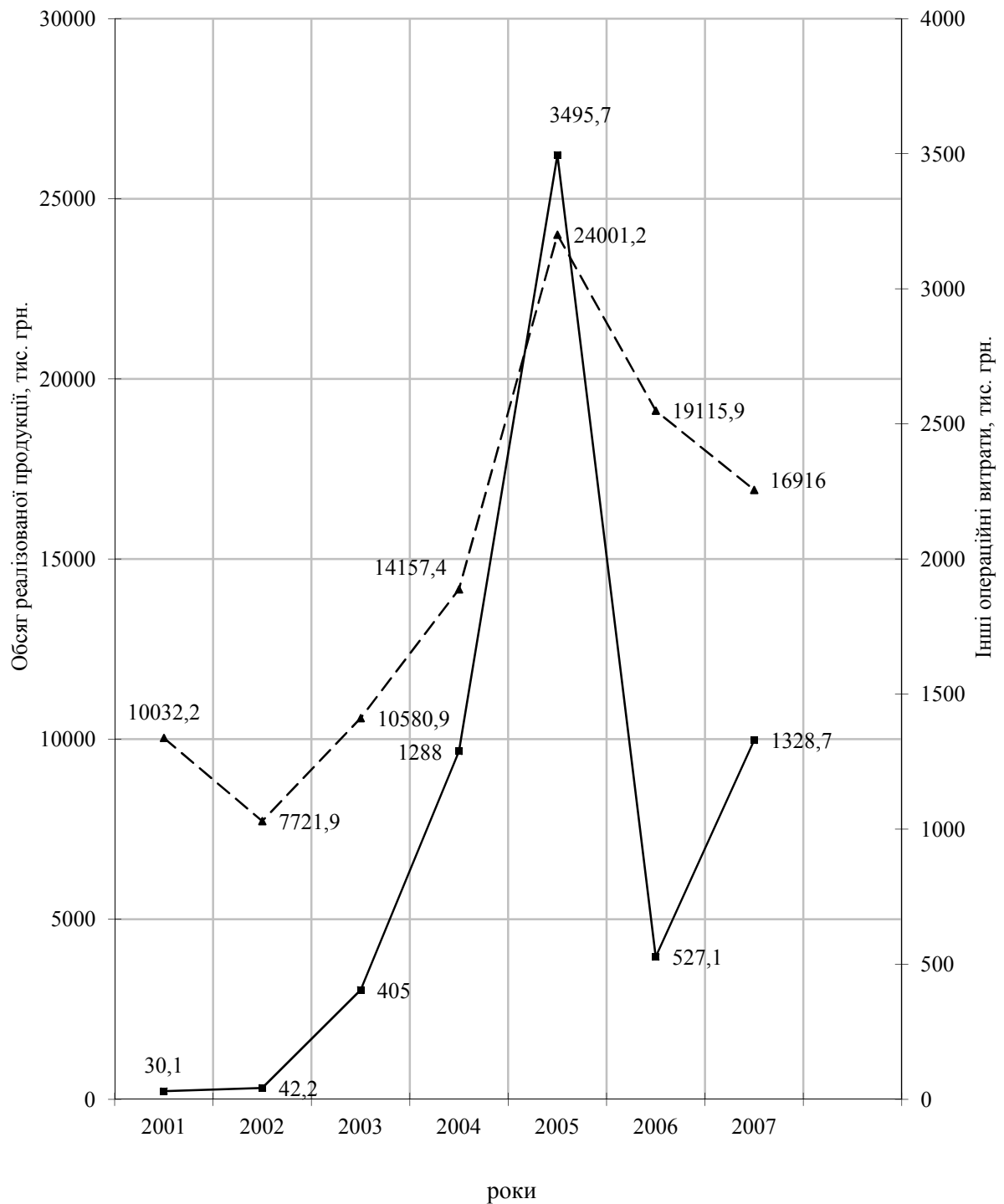


Рис. В.4. Динаміка обсягу реалізованої продукції та інших операційних витрат ЗАТ Акумуляторний завод "САДА":

—▲— Обсяг реалізованої продукції

—■— Інші операційні витрати

Продовж. додатку В
Таблиця В.6

**Динаміка показників оцінки ефективності використання
операційних витрат ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»**

Показник	Методика розрахунку	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат	Адміністративні витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,001	0,017	0,051	0,031	0,023	0,026	0,042
Коефіцієнт віддачі витрат на збут	Витрати на збут / Обсяг реалізованої продукції	0,010	0,006	0,019	0,122	0,018	0,014	0,029
Коефіцієнт віддачі інших операційних витрат	Інші операційні витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,003	0,005	0,038	0,091	0,146	0,028	0,079
Коефіцієнт віддачі загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,056	0,059	0,054	0,042	0,025	0,047	0,079

Додаток Д

Таблиця Д.1

**Динаміка операційних витрат порівняно зі змінами обсягів
реалізованої продукції ВАТ «Херсонський завод карданних валів»**

Показники	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.	9421,0		11946,3		11891,6		11379,7		21938,0		33744,0		37646,0	
2. Операційні витрати, тис. грн., в тому числі:	11838,4	100,0	12762	100,0	13328,9	100,0	14249,8	100,0	21824,6	100,0	35396,4	100,0	44184,5	100,0
2.1. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн., в тому числі:	9938,0	83,95	10308,3	80,77	10457,3	78,46	10942,9	76,79	18754,0	85,93	26482,0	74,82	31438,0	71,15
2.1.1. Загально-виробничі витрати	4382,9	44,10	5521,9	53,57	5583,9	53,40	4955,9	45,32	6620,6	35,30	9811,2	37,05	14860,8	47,27
2.2. Адміністративні витрати	1187,8	10,03	1506,2	11,80	1677,6	12,58	1894,3	13,29	2413,4	11,06	3589,4	10,14	4569,0	10,34
2.3. Витрати на збут	190,2	1,61	241,2	1,89	258,0	1,94	270,6	1,91	181,2	0,83	320,0	0,90	408,5	0,93
2.4. Інші операційні витрати	522,4	4,41	706,3	5,54	936,0	7,02	1142,0	8,01	476,0	2,18	5005,0	14,14	7769,0	17,58
3. Операційний прибуток, тис. грн.	-517,0		1638,0		1434,3		436,8		3184,0		7262,0		6108,0	

Продовж. додатку Д

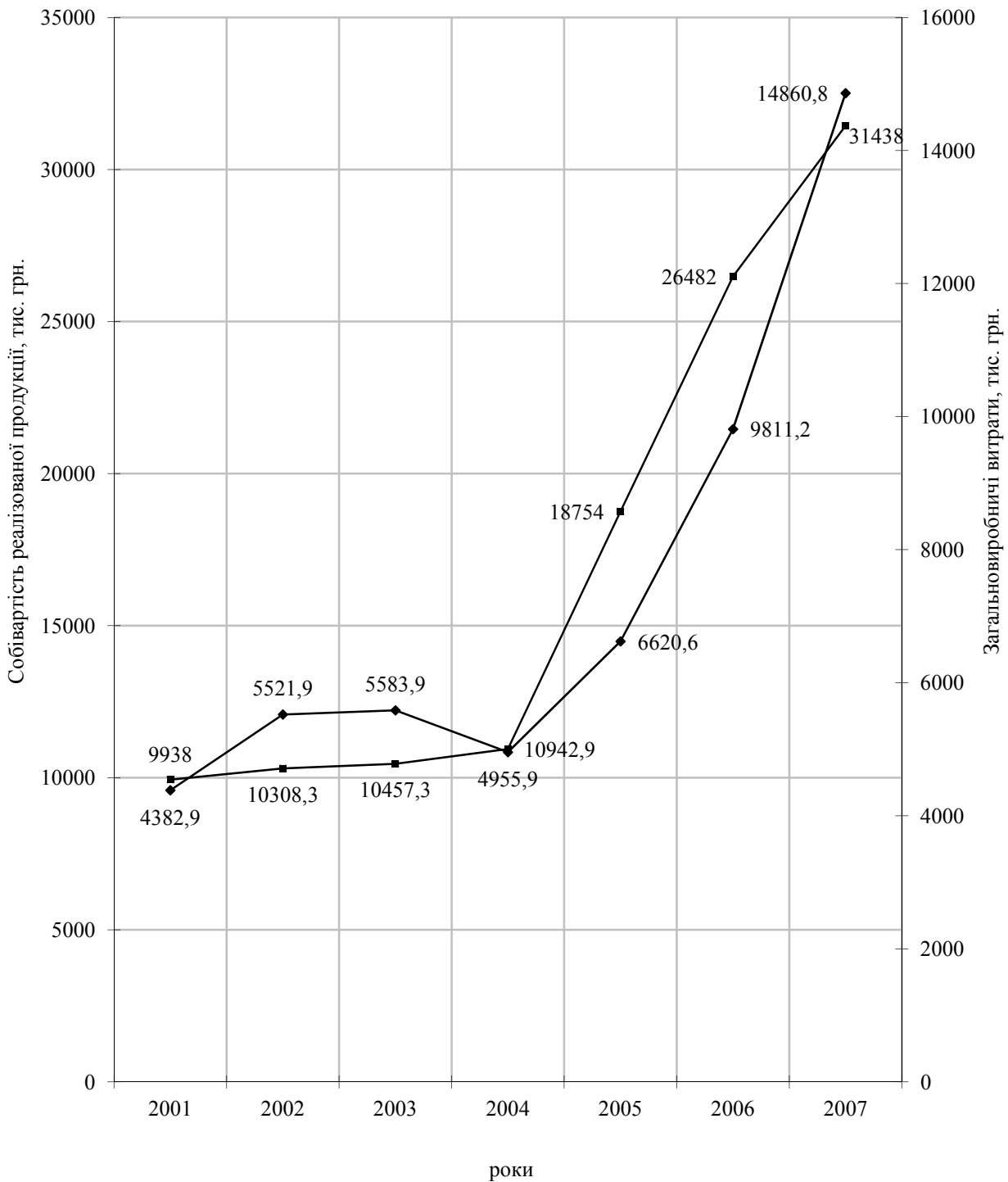


Рис. Д.1. Динаміка собівартості реалізованої продукції та загальновиробничих витрат ВАТ "Херсонський завод карданних валів":

—■— Собівартість реалізованої продукції —◆— Загальновиробничі витрати

Продовж. додатку Д
Таблиця Д.2

Динаміка загальновиробничих витрат за структурними підрозділами ВАТ «Херсонський завод карданних валів»

Найменування показників	Роки													
	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	9938,0		10308,3		10457,3		10942,9		18754,0		26482,0		31438,0	
2. Загальновиробничі витрати, тис. грн., в тому числі:	4382,9	100,0	5521,9	100,0	5583,9	100,0	4955,9	100,0	6620,6	100,0	9811,2	100,0	14860,8	100,0
2.1. Загальновиробничі витрати цехів основного виробництва	2289,7	52,24	2343,0	42,43	2384,7	42,71	1773,2	35,78	3353,6	50,65	5481,1	55,87	8459,7	56,93
2.2. Витрати на утримання допоміжних виробництв:	1920,0	43,81	2978,2	53,93	2993,5	53,61	2974,0	60,01	3034,3	45,83	4069,9	41,48	6118,6	41,17
2.2.1. Інструментальний цех	1420,0		2433,1		2448,0		2455,2		2461,4		3473,2		5484,4	
2.2.2. Ремонтно-механічний цех	69,7		70,1		72,2		70,1		73,3		81,1		85,6	
2.2.3. РСУ	50,3		55,0		51,3		47,7		49,6		53,3		55,6	
2.2.4. ЕСЦ	380,0		420,0		422,0		401,0		450,0		462,3		493,0	
2.3. Витрати на утримання загально-виробничих служб:	173,2	3,95	200,7	3,64	205,7	3,68	208,7	4,21	232,7	3,52	260,2	2,65	282,5	1,9
2.3.1. НТЦ	65,7		78,2		80,2		81,4		86,3		97,7		105,6	
2.3.2. ЦЗЛ	48,2		55,3		56,4		57,3		67,0		78,0		84,3	
2.3.3. ВТК	59,3		67,2		69,1		70,0		79,4		84,5		92,6	

Продовж. додатку Д
Таблиця Д.3

**Динаміка адміністративних витрат
ВАТ «Херсонський завод карданних валів»**

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Амортизація основних засобів	120,1	10,11	116,5	7,73	99,3	5,92	100,3	5,29	104,8	4,34	133,8	103,73	409,9	8,97
2. Заробітна плата	602,6	50,73	651,3	43,24	698,3	41,62	844,1	44,56	877,3	36,35	895,1	24,94	921,3	20,16
3. Витрати на зв'язок	52,1	4,39	57,3	3,80	60,4	3,60	61,9	3,27	61,2	2,54	63,2	1,76	62,7	1,37
4. Інформаційно-консультаційні послуги	10,3	0,87	11,5	0,76	12,0	0,72	13,0	0,69	15,0	0,62	18,0	0,50	20,0	0,44
5. Витрати по командировці	93,2	7,85	102,3	6,79	108,2	6,45	32,0	1,69	56,0	2,32	65,7	1,83	91,8	2,01
6. Податки та платежі	164,0	13,81	165,2	10,97	170,3	10,15	175,1	9,24	178,3	7,39	180,0	5,01	2,5,0	5,47
7. Офісні витрати	35,0	2,95	37,2	2,47	39,3	2,34	41,1	2,17	42,2	1,75	45,0	1,25	50,0	1,09
8. Інші загальногосподарські витрати	9,8	0,81	257,8	17,12	378,5	22,56	487,2	25,72	939,7	38,94	2033,4	56,65	2585,7	56,59
9. Послуги банку	78,0	6,57	82,0	5,44	85,0	5,07	99,0	5,23	99,2	4,11	105,0	2,93	110,0	2,41
10. Паливо та енергія	22,7	1,91	25,1	1,68	26,3	1,57	40,6	2,14	39,7	1,64	50,2	1,40	67,6	1,49
Всього адміністративних витрат	1187,8	100	1506,2	100	1677,6	100	1894,3	100	2413,4	100	3589,4	100	4569,0	100

Продовж. додатку Д

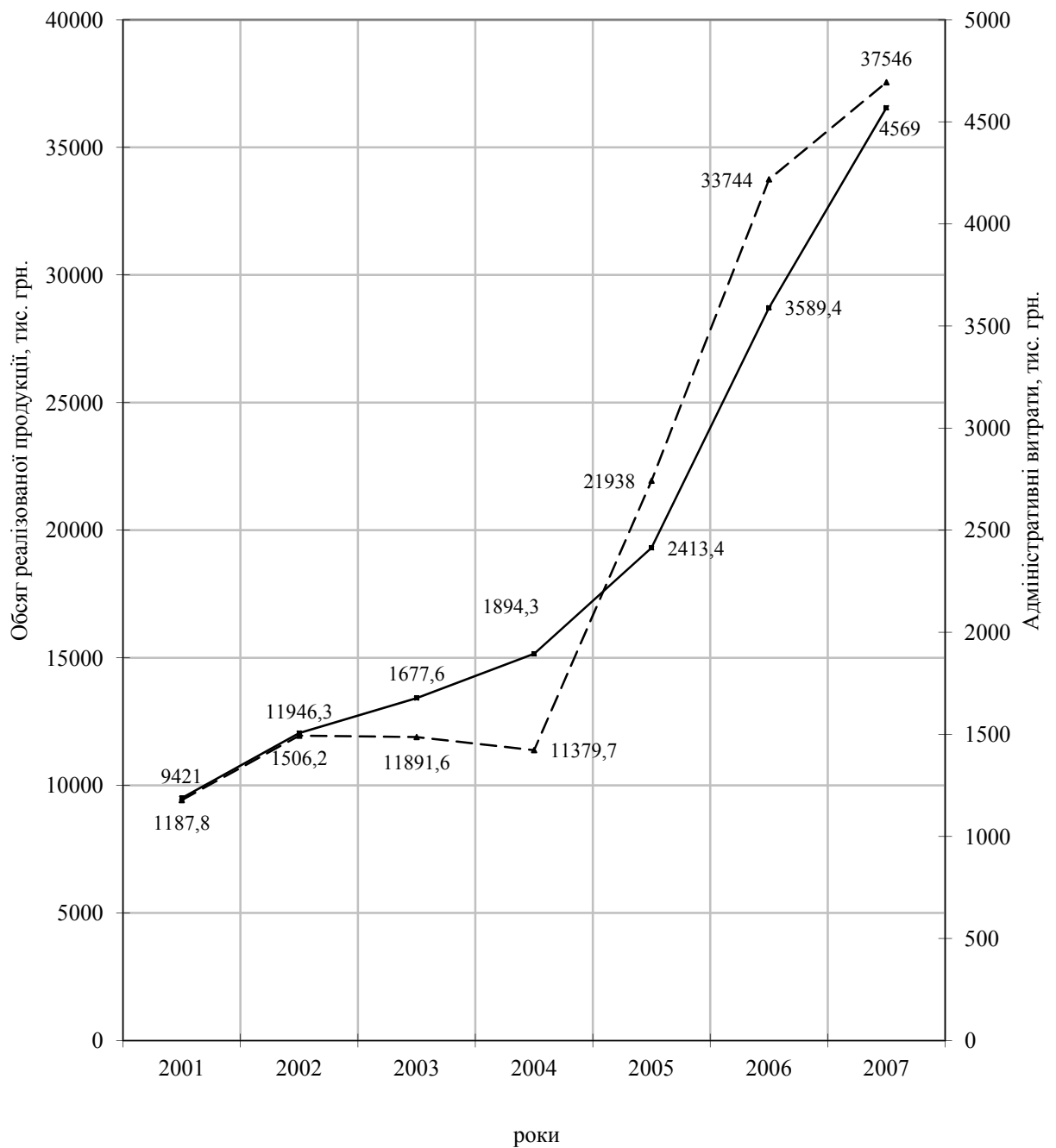


Рис. Д.2. Динаміка обсягу реалізованої продукції та адміністративних витрат ВАТ "Херсонський завод карданих валів":

— ▲ — Обсяг реалізованої продукції

— ■ — Адміністративні витрати

Продовж. додатку Д
Таблиця Д.4Динаміка витрат на збут
ВАТ «Херсонський завод карданних валів»

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Амортизація основних засобів	-		-		-		-		-		-		-	
2. Витрати по доставці	92,3	48,53	98,7	40,92	101,0	39,15	102,2	37,77	96,9	53,48	143,2	44,75	100,7	24,65
3. Заробітна плата персоналу збуту	7,9	4,15	8,3	3,44	10,0	3,88	9,2	3,40	16,5	9,11	27,7	8,66	68,3	16,72
4. Податки та платежі	0,8	0,42	1,2	0,50	1,3	0,50	1,5	0,55	1,8	0,99	1,9	0,59	2,2	0,54
5. Реклама та маркетинг	2,0	1,05	2,5	1,04	3,0	1,16	3,5	1,29	4,0	2,21	7,5	2,34	5,0	1,22
6. Витрати по командировці	1,5	0,79	1,5	0,62	2,0	0,78	2,5	0,92	3,0	1,66	3,5	1,09	4,0	0,98
7. Гарантійний ремонт та обслуговування	0,3	0,16	2,0	0,83	4,0	1,55	4,0	1,48	3,5	1,93	6,5	2,03	18,3	4,48
8. Цех. обслуговування основних засобів	3,0	1,89	4,9	2,03	4,5	1,74	5,0	1,85	6,9	9,81	6,1	1,91	2,0	1,71
9. Інші загальногосподарські витрати	80,0	42,06	120,1	49,79	130,0	50,39	140,3	51,85	46,0	25,38	121,0	37,81	200,0	48,96
10. Паливо та енергія	1,8	0,95	2,0	0,83	2,2	0,85	2,4	0,89	2,6	1,43	2,6	0,82	3,0	0,74
Всього витрат на збут	190,2	100	241,2	100	258,0	100	270,6	100	181,2	100	320,0	100	408,5	100

Продовж. додатку Д

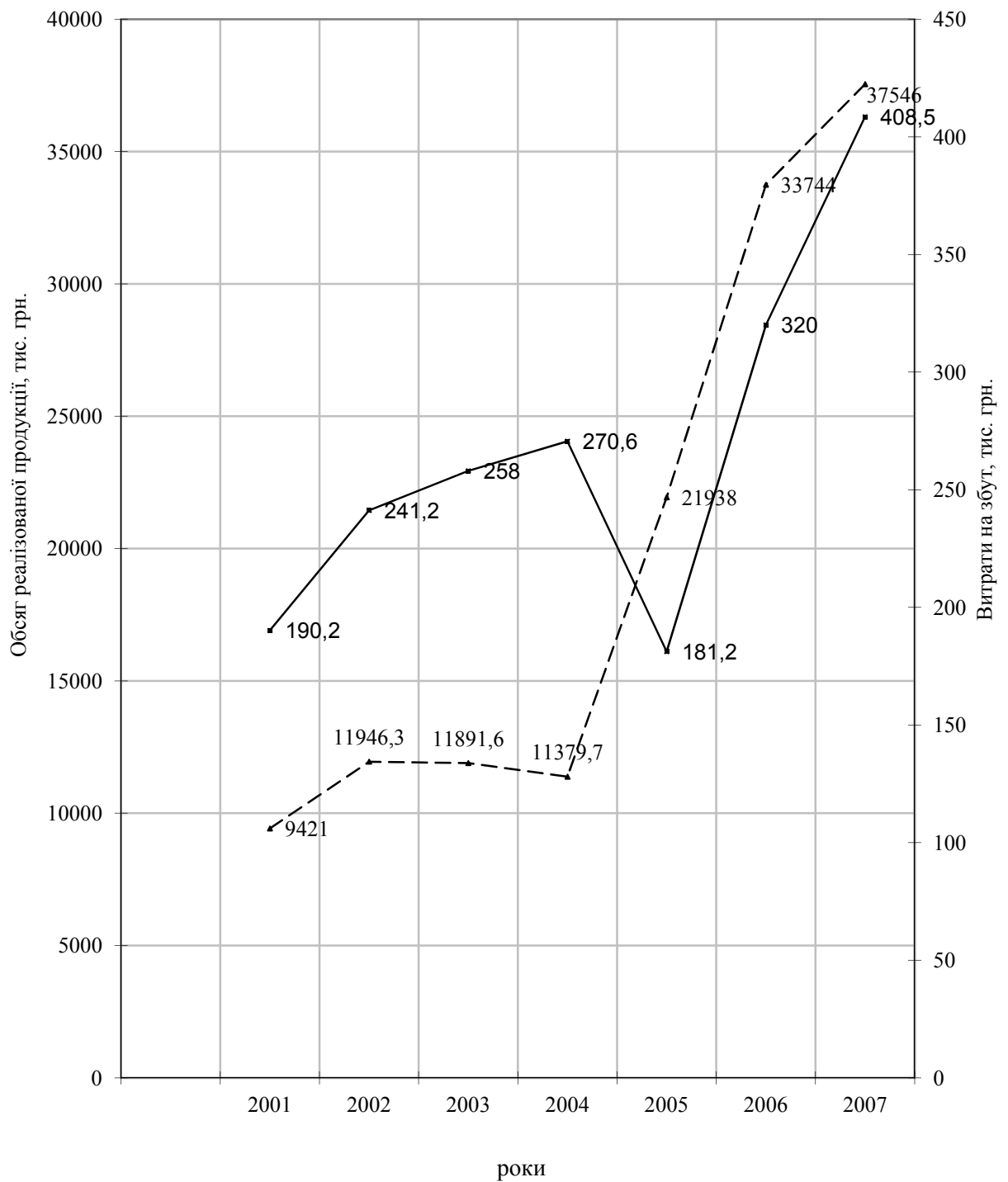


Рис. Д.3. Динаміка обсягу реалізованої продукції та витрат на збут ВАТ "Херсонський завод карданних валів":

—▲— Обсяг реалізованої продукції

—■— Витрати на збут

Продовж. додатку Д
Таблиця Д.5

**Динаміка інших операційних витрат ВАТ «Херсонський завод
карданних валів»**

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Собівартість реалізованої іноземної валюти	380,9	72,91	536,8	76,01	698,2	74,59	856,5	75,00	314,9	66,16	4190,1	83,72	6349,5	81,73
2. Собівартість реалізованих виробничих запасів	47,1	9,02	55,5	7,86	91,3	9,75	103,0	9,02	82,1	17,25	553,0	11,05	775,8	9,99
3. Втрати від операційної курсової різниці	28,9	5,53	32,8	4,64	60,3	6,44	76,2	6,67	32,0	6,72	58,5	1,17	128,4	1,65
4. Штрафи	1,6	0,31	2,7	0,38	5,2	0,56	8,3	0,73	5,0	1,05	22,0	0,44	12,0	0,15
5. Інші витрати	63,9	12,23	78,5	11,11	81,0	8,65	98,0	8,58	42,0	8,82	181,4	3,62	503,3	6,48
Всього інших операційних витрат	522,4	100	706,3	100	936,0	100	1142,0	100	476,0	100	5005,0	100	7769,0	100

Продовж. додатку Д

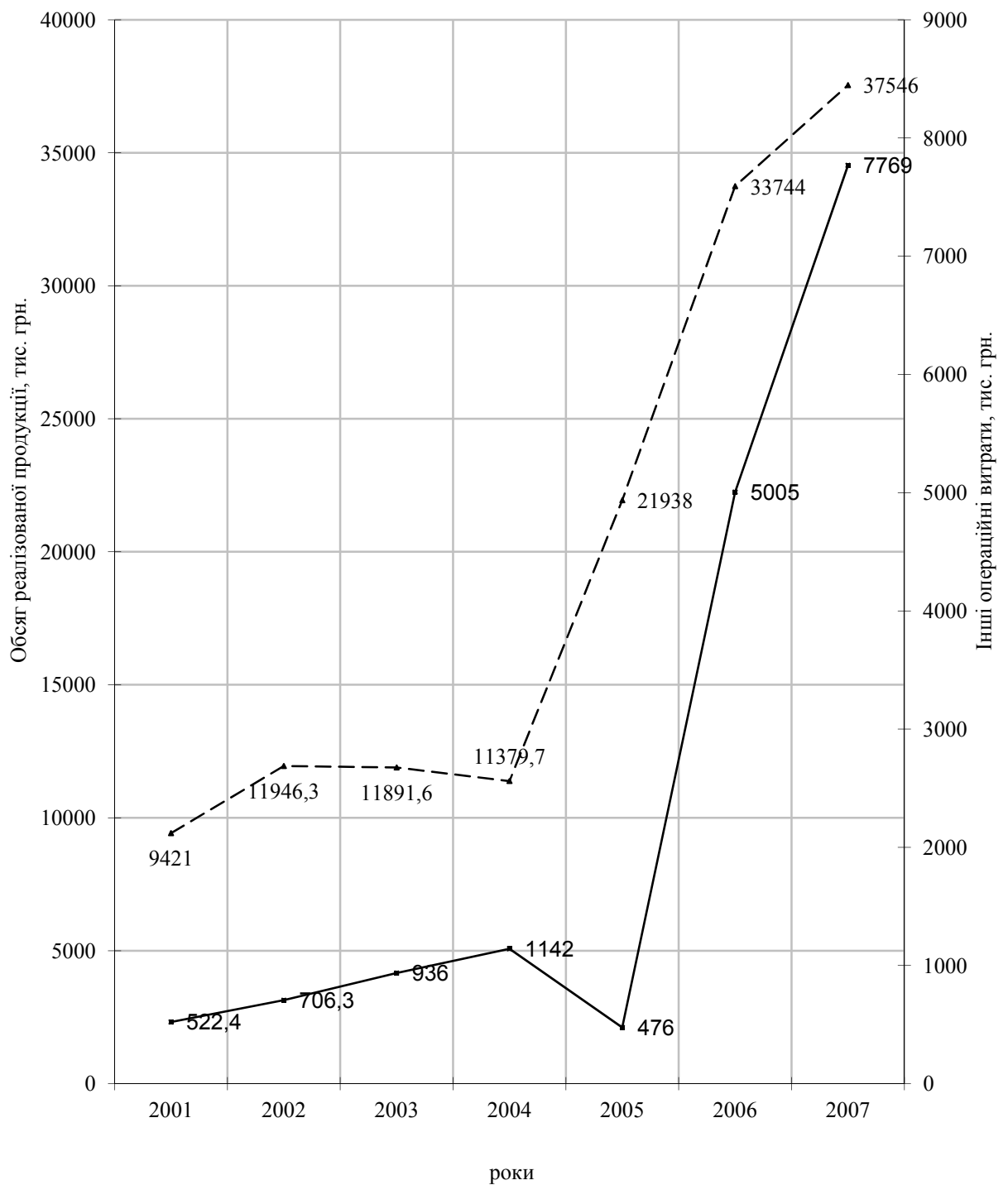


Рис. Д.4. Динаміка обсягу реалізованої продукції та інших операційних витрат ВАТ "Херсонський завод карданних валів":

-- * -- Обсяг реалізованої продукції

—■— Інші операційні витрати

Продовж. додатку Д
Таблиця Д.6

**Динаміка показників оцінки ефективності використання
операційних витрат ВАТ «Херсонський завод карданних валів»**

Показник	Методика розрахунку	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат	Адміністративні витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,126	0,126	0,141	0,166	0,109	0,106	0,122
Коефіцієнт віддачі витрат на збут	Витрати на збут / Обсяг реалізованої продукції	0,020	0,020	0,022	0,024	0,008	0,009	0,011
Коефіцієнт віддачі інших операційних витрат	Інші операційні витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,554	0,059	0,079	0,100	0,021	0,148	0,206
Коефіцієнт віддачі загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,465	0,462	0,469	0,435	0,301	0,290	0,395

Додаток Е

Таблиця Е.1

**Динаміка операційних витрат порівняно
зі змінами обсягів реалізованої продукції ВАТ «Електромаш»**

Показники	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.	19167		66030		56572		92197		131883		137211		126502	
2. Операційні витрати, тис. грн., в тому числі:	35177	100,0	84949	100,0	76429	100,0	118157	100,0	135039	100,0	148571	100,0	384389	100,0
2.1. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн., в тому числі:	15705	44,65	60839	71,62	53844	70,45	93851	79,42	121646	90,08	130269	87,68	112850	29,36
2.1.1. Загально-виробничі витрати	6081	37,72	23146	38,04	20247	37,60	34785	37,06	45009	37,00	48199	37,00	43700	38,72
2.2. Адміністративні витрати	2787	7,92	4855	5,72	3310	4,33	4048	3,43	4777	3,54	5449	3,67	8176	2,12
2.3. Витрати на збут	255	0,72	172	0,20	209	0,27	153	0,13	153	0,11	163	0,11	49	0,02
2.4. Інші операційні витрати	16430	46,71	19083	22,46	19066	24,95	20105	17,02	8463	6,27	12690	8,54	263314	68,5
3. Операційний прибуток, тис. грн.	-5197		7495		-6580		-3786		1385		3522		6655	

Продовж. додатку Е

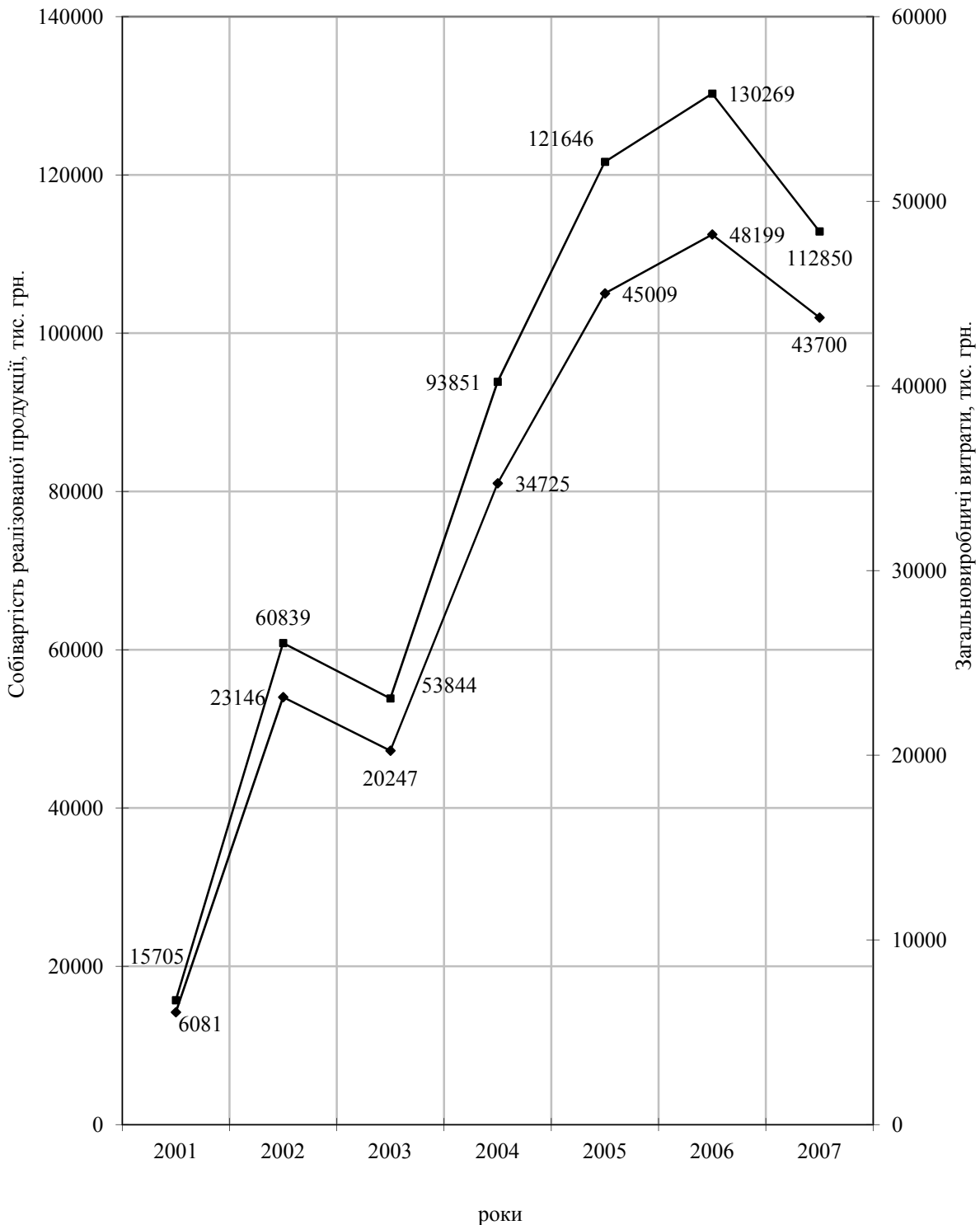


Рис. Е.1. Динаміка собівартості реалізованої продукції та загальновиробничих витрат ВАТ "Електромаш":

—■— Собівартість реалізованої продукції

—◆— Загальновиробничі витрати

Продовж. додатку Е

Таблиця Е.2

**Динаміка загальновиробничих витрат
за структурними підрозділами ВАТ «Електромаш»**

Найменування показників	Роки													
	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	15705		66030		53844		93851		121646		130269		112850	
2. Загальновиробничі витрати, тис. грн., в тому числі:	6081	100,0	23146	100,0	20247	100,0	34785	100,0	45009	100,0	48199	100,0	43700	100,0
2.1. Загальновиробничі витрати цехів основного виробництва	1638	26,94	6084	26,29	5384	26,59	9445	27,16	12165	27,03	13027	27,03	11760	26,91
2.2. Витрати на утримання допоміжних виробництв:	2921	48,03	11319	48,90	10017	49,47	16893	48,56	21896	48,65	23448	48,65	20995	48,04
2.2.1. ВУЕО	2921		11319		10017		16893		21896		23448		20995	
2.3. Витрати на утримання загальновиробничих служб	1522	25,03	5743	24,81	4846	23,94	8447	24,28	10948	24,32	11724	24,32	10945	25,05

Продовж. додатку Е

Таблиця Е.3

Динаміка адміністративних витрат ВАТ «Електромаш»

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Амортизація основних засобів	98	3,52	87	1,79	85	2,57	81	2,03	79	1,65	77	1,41	74	2,07
2. Заробітна плата	1372	49,23	3296	67,89	1629	49,21	1992	49,21	2351	49,21	2682	49,22	4024	49,22
3. Витрати на зв'язок	83	2,98	92	1,89	101	3,05	111	2,74	122	2,55	135	2,48	148	1,81
4. Інформаційно-консультаційні послуги	458	16,43	504	10,38	554	16,74	609	15,04	670	14,03	737	13,53	811	9,92
5. Витрати по командировці	69	2,48	76	1,57	83	2,51	92	2,27	101	2,11	110	2,02	122	1,49
6. Податки та платежі	·		·		·		·		·		·		·	
7. Офісні витрати	·		·		·		·		·		·		·	
8. Інші загальногосподарські витрати	412	14,78	487	10,03	529	15,98	809	19,99	1037	21,71	1164	21,36	2032	24,85
9. Послуги банку	62	2,22	69	1,42	72	2,18	83	2,05	134	2,81	247	4,53	558	6,82
10. Паливо та енергія	233	8,36	244	5,03	257	7,76	270	6,67	283	5,93	297	5,45	312	3,82
Всього адміністративних витрат	2787	100	4855	100	3310	100	4048	100	4777	100	5449	100	8176	100

Продовж. додатку Е

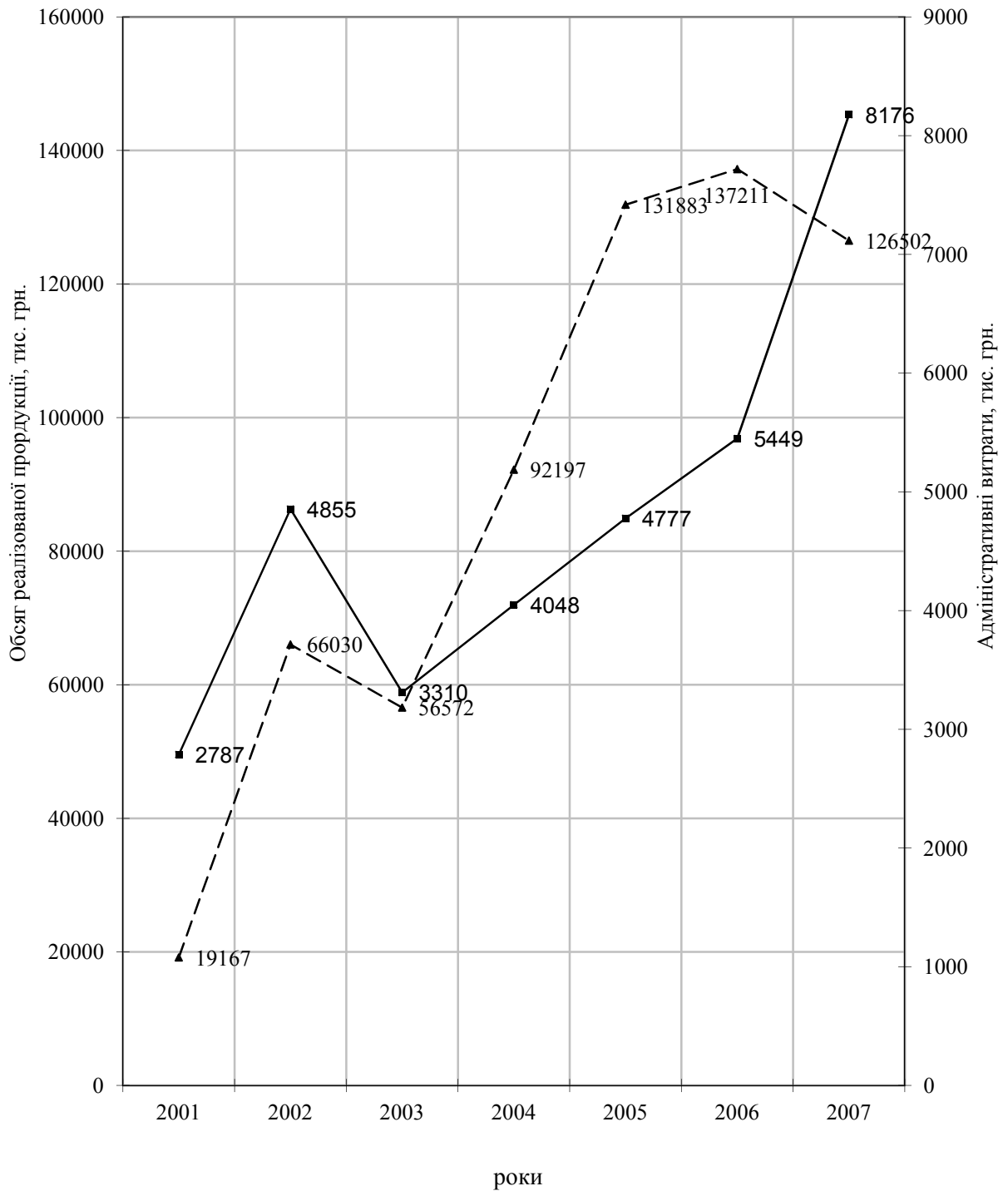


Рис. Е.2. Динаміка обсягу реалізованої продукції та адміністративних витрат ВАТ "Електромаш":

—▲— Обсяг реалізованої продукції

—■— Адміністративні витрати

Продовж. додатку Е

Таблиця Е.4

Динаміка витрат на збут ВАТ «Електромаш»

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Амортизація основних засобів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2. Витрати по доставці	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3. Заробітна плата персоналу збуту	152	59,61	129	75,0	118	56,46	103	67,32	108	70,59	110	67,48	48	97,96
4. Податки та платежі	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5. Реклама та маркетинг	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6. Витрати по командировці	62	24,31	22	12,79	54	25,84	36	23,53	28	18,3	42	25,77	-	-
7. Гарантійний ремонт та обслуговування	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8. Цех. обслуговування основних засобів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9. Інші загальногосподарські витрати	41	16,08	21	12,21	37	17,7	14	9,15	17	11,11	11	6,75	1	2,04
10. Паливо та енергія	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього витрат на збут	255	100	172	100	209	100	153	100	153	100	163	100	49	100

Продовж. додатку Е

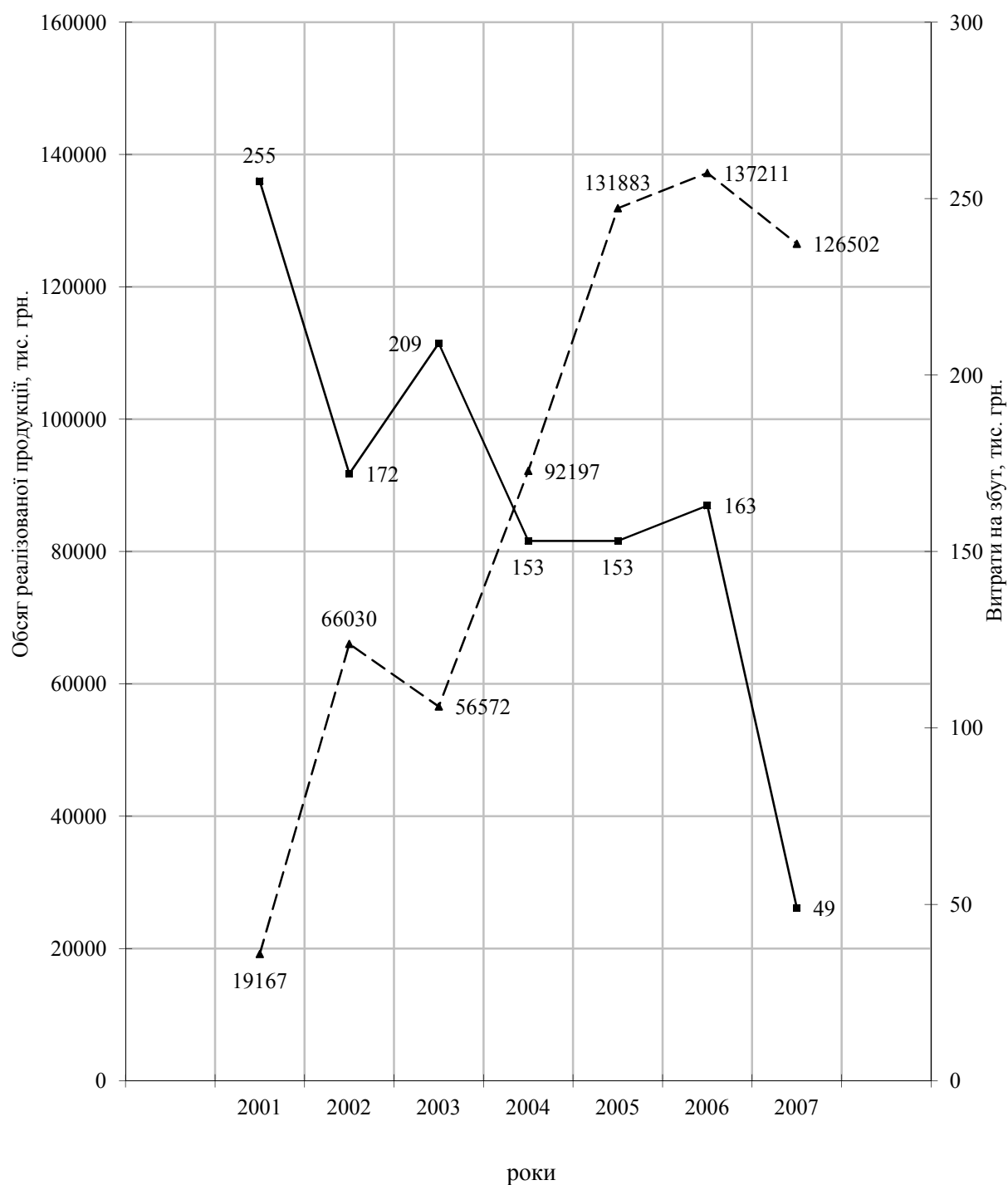


Рис. Е. 3. Динаміка обсягу реалізованої продукції та витрат на збут ВАТ "Електромаш":

—▲— Обсяг реалізованої продукції

—■— Витрати на збут

Продовж. додатку Е

Таблиця Е.5

Динаміка інших операційних витрат ВАТ «Електромаш»

Статті витрат	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Собівартість реалізованої іноземної валюти	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	251707	95,59
2. Собівартість реалізованих виробничих запасів	11659	70,96	13638	71,47	13074	68,57	13875	69,01	2450	28,95	5912	46,59	3492	1,33
3. Втрати від операційної курсової різниці	112	0,68	269	1,41	299	1,57	326	1,62	458	5,41	896	7,06	1330	0,51
4. Штрафи	117	0,72	280	1,47	407	2,13	190	0,95	369	4,36	178	1,40	510	0,19
5. Інші витрати	4542	27,64	4896	25,65	5286	27,73	5714	28,42	5186	61,28	5704	74,95	6275	2,38
Всього інших операційних витрат	16430	100	19083	100	19066	100	20105	100	8463	100	12690	100	263314	100

Продовж. додатку Е

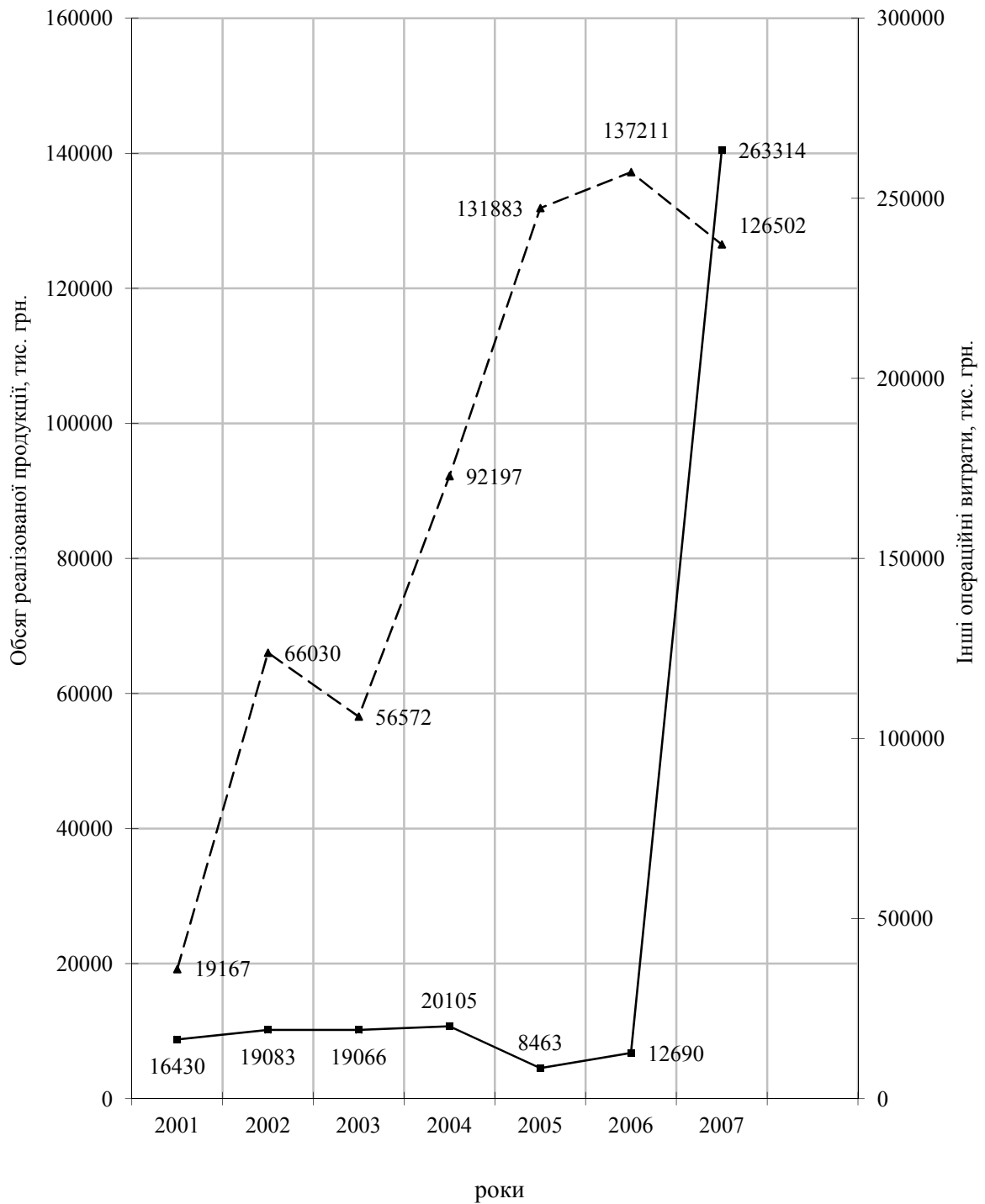


Рис. Е.4. Динаміка обсягу реалізованої продукції та інших операційних витрат ВАТ "Електромаш":

—▲— Обсяг реалізованої продукції

—■— Інші операційні витрати

Продовж. додатку Е
Таблиця Е.6

**Динаміка показників оцінки ефективності використання
операційних витрат ВАТ «Електромаш»**

Показник	Методика розрахунку	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат	Адміністративні витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,145	0,013	0,059	0,044	0,036	0,039	0,065
Коефіцієнт віддачі витрат на збут	Витрати на збут / Обсяг реалізованої продукції	0,013	0,003	0,004	0,002	0,001	0,001	0,0004
Коефіцієнт віддачі інших операційних витрат	Інші операційні витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,857	0,289	0,337	0,218	0,064	0,092	2,082
Коефіцієнт віддачі загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати / Обсяг реалізованої продукції	0,317	0,350	0,357	0,377	0,341	0,351	0,345

Додаток Ж

**Результати математичної обробки даних статистичних досліджень
накладних витрат машинобудівних підприємств
м. Херсона**

В даному дослідженні розглянута взаємозалежність загальної величини накладних витрат та їх складових від обсягів виробництва на ряді машинобудівних підприємств.

Обробка статистичних даних виконувалася за програмою SPSS Statistics 17.0 (розробник - міжнародна компанія SPSS Inc.), яка дозволяє дослідити кореляцію показників, побудувати функції залежності між показниками та підібрати моделі тренду для кожного показника з метою прогнозування зміни накладних витрат на підприємствах.

Підсумкові результати обробки статистичної інформації за підприємствами наведені нижче.

1. Дослідження загальної величини накладних витрат від обсягів виробництва. Вихідні дані для розрахунків наведені в табл. Ж.1.

Таблиця Ж.1

Статистичні показники діяльності машинобудівних підприємств

№ з/п	Найменування показника	Значення показників за роками діяльності						
		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
ВАТ «Електромаш»								
1	Частка накладних витрат у собівартості товарної продукції, %	46,36	43,96	42,20	40,59	40,65	40,78	40,86
2	Обсяг реалізованої продукції, тис. грн	19167,0	66030,0	56572,0	92197,0	131883,0	137211,0	126502,0
ВАТ «Херсонський завод карданних валів»								
3	Частка накладних витрат у собівартості товарної продукції, %	55,74	67,06	67,92	60,52	47,19	48,09	58,54
4	Обсяг реалізованої продукції, тис. грн	9421,0	11946,3	11891,6	11379,7	21938,0	33744,0	37646,0
ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»								
5	Частка накладних витрат у собівартості товарної продукції, %	7,92	8,44	12,74	17,96	6,73	9,58	15,84
6	Обсяг реалізованої продукції, тис. грн	10032,2	7721,9	10580,9	14157,4	24001,2	19115,9	16916,0

Продовж. додатку Ж

В результаті математичної обробки вказаних даних були отримані формули, що визначають вид функції регресії та розраховані відповідні параметри регресії. Результати розрахунку представлені у табл. Ж.2 та на рис. Ж.1, Ж.2, Ж.3, де графік 1 розрахований за даними підприємства ВАТ «Електромаш», графік 2 – ВАТ «Херсонський завод карданних валів», графік 3 – ЗАТ «Акумуляторний завод «САДА».

Таблиця Ж.2

Математична модель залежності частки накладних витрат від обсягів виробництва на машинобудівних підприємствах

№ графіку	Вид функції	Коефіцієнт детермінації
1	$y = 44,081 - 0,00002568x$	0,663
2	$Y = -5,499 + 1,2 \cdot 10^{-2} X - 6,705 \cdot 10^{-7} X^2 + 1,037 \cdot 10^{-11} X^3$	0,788
3	$y = -14,84 + 0,004x - 0,0000001243x^2$	0,656

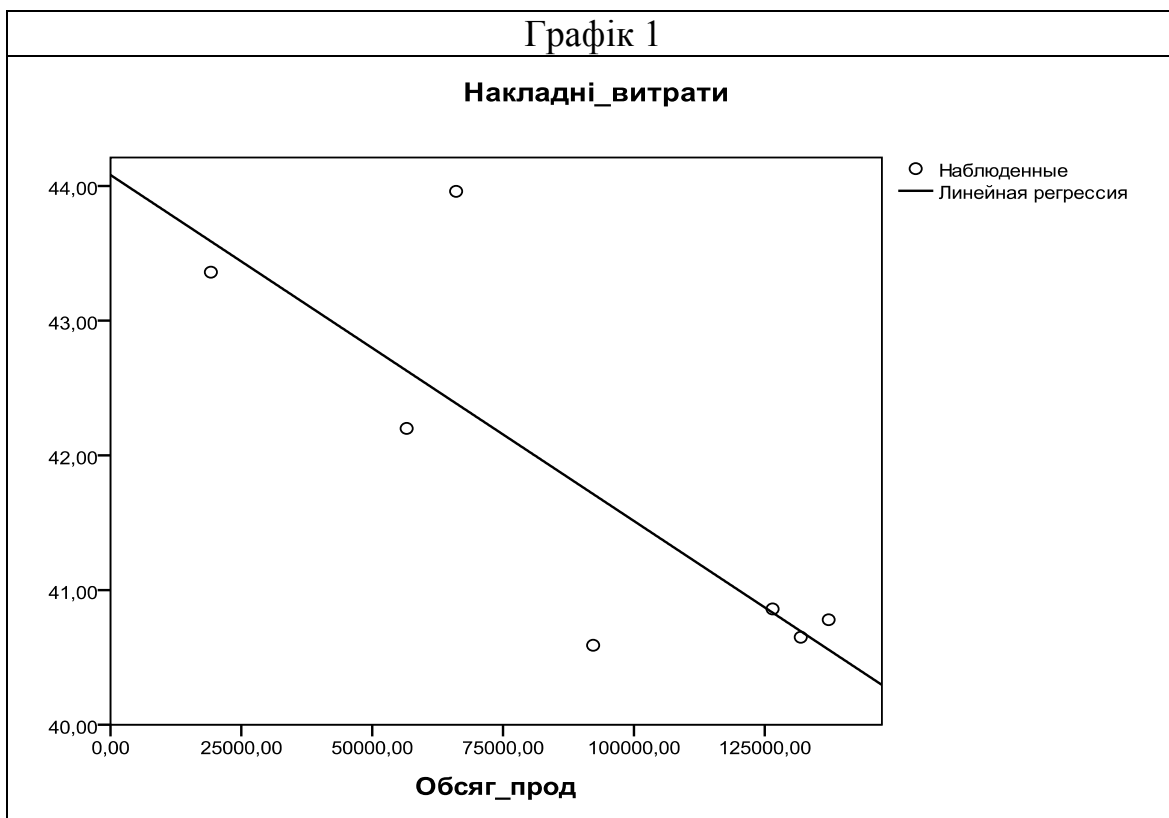


Рис. Ж.1. Залежність частки накладних витрат від обсягів виробництва у ВАТ «Електромаш»

Продовж. додатку Ж

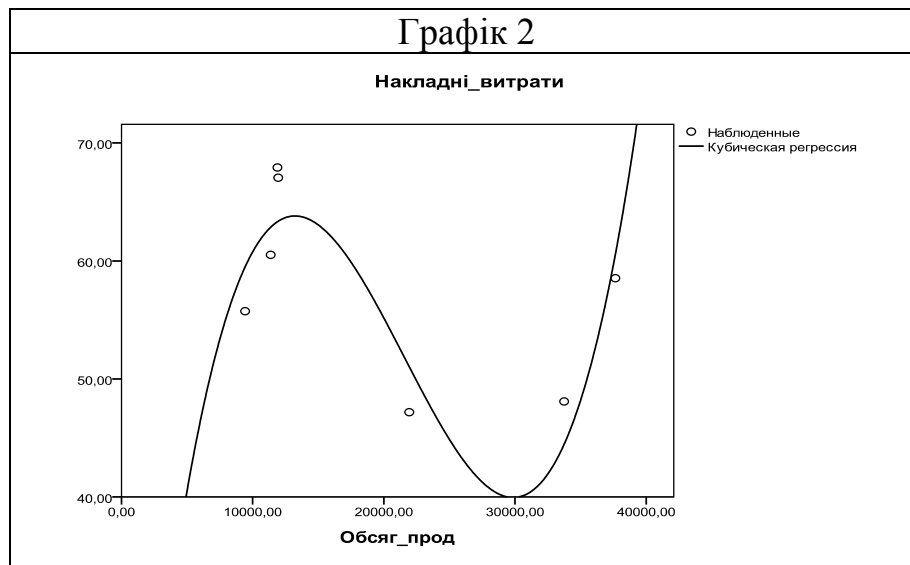


Рис. Ж.2. Залежність частки накладних витрат від обсягів виробництва у ВАТ «Херсонський завод карданних валів»

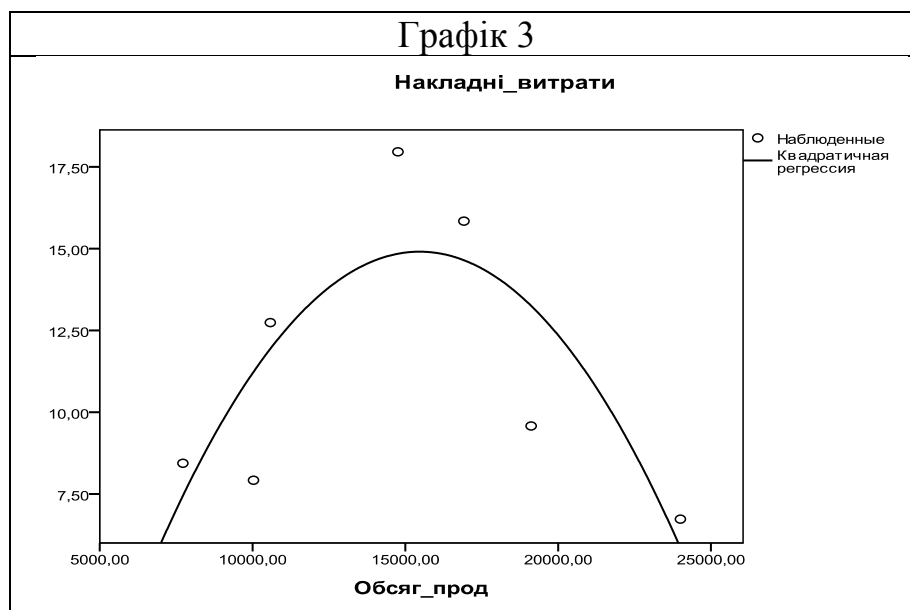


Рис. Ж.3. Залежність частки накладних витрат від обсягів виробництва у ЗАТ «Акумуляторний завод «САДА»

Різна поведінка частки накладних витрат у собівартості товарної продукції на досліджуваних підприємствах в значній мірі залежить від фази життєвого циклу виробляємої продукції, так за фазою освоєння нової продукції накладні витрати зростають, а за фазою стабільного виробництва знижуються, що наглядно показано на графіку 2.

Прогнозування накладних витрат на підприємствах може здійснюватися за допомогою функцій, вказаних у табл. Ж.2 та з урахуванням поведінки витрат на різних фазах життєвого циклу продукції (ЖЦП).

2. Дослідження динаміки статей накладних витрат.

Вихідні дані для розрахунків наведені в табл. Ж.3.

Таблиця Ж.3

Динаміка статей накладних витрат на машинобудівних підприємствах

№ з/п	Назва підприємства	Значення частки накладних витрат за роками, %						
		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Загальновиробничі витрати								
1	ВАТ «Електромаш»»	37,72	38,04	37,60	37,06	37,00	37,00	38,72
2	ВАТ «Херсонський завод карданних валів»	44,10	53,57	53,40	45,29	35,30	37,05	47,27
3	ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»	5,76	6,14	5,90	4,66	2,90	5,37	8,94
Адміністративні витрати								
4	ВАТ «Електромаш»»	7,92	5,72	4,33	3,43	3,54	3,67	2,12
5	ВАТ «Херсонський завод карданних валів»	10,03	11,80	12,58	13,29	11,06	10,14	10,34
6	ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»	1,17	1,69	4,99	2,68	2,15	2,72	4,04
Витрати на збут								
7	ВАТ «Електромаш»»	0,72	0,20	0,27	0,13	0,11	0,11	0,02
8	ВАТ «Херсонський завод карданних валів»	1,61	1,89	1,94	1,91	0,83	0,90	0,93
9	ЗАТ Акумуляторний завод «САДА»	0,99	0,61	1,85	10,62	1,68	1,49	2,86

За даними, наведеними в табл. Ж.3, був виконаний розрахунок в програмі SPSS Statistics 17.0 з метою підбору моделі тренду (для кожної кривої). На базі підбраної моделі тренду було виконано прогноз на основі процедур регресійного аналізу.

Розрахунок показав, що для кривих, розрахованих за даними рядків 1, 2, 3, 5, 6, 8, 9 табл. Ж.3, тренд не може бути виявлений, оскільки велика частина варіації даних в них пояснюється випадковими чинниками і не пов'язана з основною тенденцією розвитку.

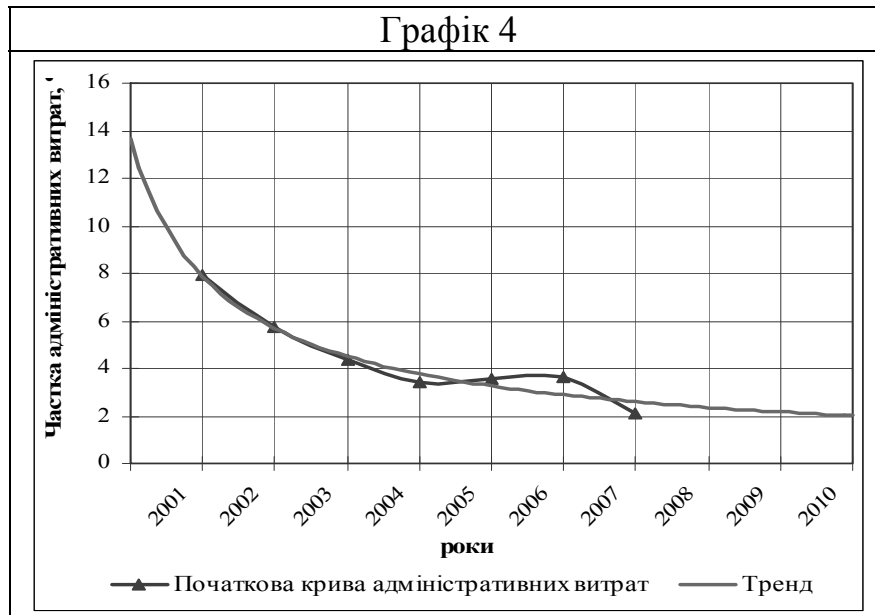
Для решти кривих були проведені аналогічні розрахунки, внаслідок чого отримані формули, що визначають вид функції регресії та відповідні параметри регресії. Результати розрахунку представлені в табл. Ж.4 та на рис. Ж.4, Ж.5.

Продовж. додатку Ж

Таблиця Ж.4

**Математична модель динаміки статей накладних витрат
на машинобудівних підприємствах**

№ графіку	Вид функції	Коефіцієнт детермінації
4	$y = e^{-359,38+722649/x}$	0,8670
7	$y = e^{916,872+(-0,4587)\cdot x}$	0,8245



**Рис. Ж.4. Прогнозування динаміки адміністративних витрат
у ВАТ «Електромаш», %**



**Рис. Ж.5. Прогнозування динаміки витрат на збут у ВАТ «Електромаш»,
%**

Продовж. додатку Ж

Проведені дослідження динаміки вказаних статей накладних витрат на машинобудівних підприємствах свідчать, що як за обсягами виробництва, так і за роками діяльності у 80-90% випадків прийнятні логічні моделі трендів функцій не можуть бути розраховані. Тому автор вважає за доцільне при прогнозуванні накладних витрат брати до розрахунків тільки загальну їх величину.

Додаток К

Таблиця К.1

**Приклад формату бюджету витрат за проектом:
«Модернізація складу готової продукції» відділу МТЗ**

Стаття бюджету	Одиниця виміру	Разом за рік 2012			
		План	Факт	Відхилення від плану	
				+/-	%
1	2	3	4	5	6
Сумарні витрати за проектом					
Витрати на підготовку погоджувальних документів:					
- на землевідведення;					
- на дозвіл проекту будівництва					
Витрати на розробку проекту будівництва					
Витрати на будівництво:					
- витрати послуг підрядника;					
- інші витрати;					
Витрати на устаткування:					
- витрати на закупівлю складського устаткування та матеріалів;					
- витрати послуг підрядника на монтаж устаткування;					
- транспортні витрати на доставку устаткування;					
- витрати на енергоресурси (електроенергія)					
Термін окупності проекту					
Витрати за етапом проекту №1					
Витрати за етапом проекту №2					
.....					
Термін за етапом проекту №1					
Термін за етапом проекту №2					
.....					
Графік платежів за проектом					

Продовж. додатку К
Таблиця К.2

**Приклад формату бюджету витрат за проектом:
«Впровадження франчайзингу» відділу маркетингу**

Стаття бюджету	Одиниця виміру	Разом за рік 2012			
		План	Факт	Відхилення від плану	
				+/-	%
1	2	3	4	5	6
Сумарні витрати за проектом					
Витрати на оплату праці тимчасової робочої групи					
Податки на ФОП тимчасової робочої групи					
Амортизація ОЗ, які задіяні в проекті					
Послуги сторонніх організацій:					
- послуги юридичного оформлення документів;					
- інші послуги;					
Матеріальні витрати					
Витрати по командировці					
Інші витрати проекту					

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Моргунова Н. В. Формирование системы управления издержками на предприятиях в условиях рыночной экономики: автореф. дисс. на получение науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика промышленности» / Н. В. Моргунова. – Владимир, 1999. – 18 с.
2. Лопатников Л. И. Популярный экономико-математический словарь. / Л. И. Лопатников – М.: «Знание», 1990. – 256 с.
3. Diederich H. Allgemeine Betriebswirtschaftlehre. 6., neu bearb. u. erw. Aufl. / H. Diederich – Stuttgart; Berlin; Köln: Kohlhammer; 1989. – 560 S.
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: коментарі / Ред. Я. Кавторєва. – Х.: Фактор, 2009. – 1328 с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. [для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756 с.
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В. В Сопко. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
7. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
8. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Шим Джей К., Сигел Джоэл Г.; пер. с англ. – М.: Информ. – издательск. дом «Филинь», 1996. – 344 с.
9. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика / С. А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
10. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
11. Управленческий учет / [под ред. В. Паляя и Р. Ванде Вила]. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
12. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник / С. Ф. Голов. – 2-ге вид. - К.: Лібра, 2004. - 704 с.
13. Контроллинг как инструмент управления предприятием / [под ред. Данилочкиной Н. Г.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 297 с.
14. Череп А. В. Управління собівартістю: Монографія / А. В. Череп. – Х.: ВД «ИНЖЕК», 2005. – 376 с.
15. Хайман Д. Н. Современная микроэкономика: анализ и применение в 2-х т. / Д. Н. Хайман. Т.1. пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 384 с.
16. Экономика предприятия / [под ред. Ф.К. Беа, Э. Дитхла, М. Швайтцера]. Пер. с нем. – М.: ИНФРА-М, 1999. – XVI, 928 с.

17. Економіка підприємства: Структурно-логічний навч. посіб. / за ред. д-ра екон. наук, проф. С.Ф. Покропивного. – К.: КНЕУ, 2001. – 457 с.
18. Осипов В.І. Економіка підприємства: Підручник / В.І. Осипов – Одеса: Маяк, 2005. – 724 с.: 12 л. іл.
19. Гриньова В.М. Організація виробництва: Підручник / Гриньова В.М., Салун М.М. – К.: Знання, 2009. – 582 с.
20. Монастирський Г.Л. Теорія організації: навч. посіб. / Г.Л. Монастирський. – К.: Знання, 2008. – 319 с.
21. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
22. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. II: Монографія / А. В. Череп. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2006. – 360 с.
23. Партин Г.О. Оцінка концепцій управління витратами суб'єктів господарювання / Г. О. Партин // Регіональна економіка, 2008, №2. - С. 44-50.
24. Фандель Гюнтер. Теорія виробництва і витрат / Гюнтер Фандель [пер. з нім. під керів. і наук. ред. М. Г. Грещака]. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
25. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік / Голов С. Ф., Єфименко В. І. - К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. - 544 с.
26. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / К. Друри. пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
27. Турило А. М. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
28. Краюхина Г. А. Управление затратами на предприятии / Г. А. Краюхина. СПб.: ИД «Бизнес-пресса», 2000. – 225 с.
29. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П. Й. Атамас. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
30. Методы управления затратами и качеством продукции: учебн. пособие / В. Э. Керимов, Ф. А. Петрище, П. В. Селиванов, Э. Э. Керимов. - М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002. – 108 с.
31. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс / К. Друри [пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
32. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри [пер. с англ. под ред. С. А. Табалиной] – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
33. Ткач В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с.

34. Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.: ил.
35. Richard C. Chen. Cause – Effect Analysis for Target costing / Richard C. Chen, Chen H. Chung // Management accounting, winter 2002.
36. Drury C. Cost control and performance measurement in an AMT environment / C. Drury // Management accounting. – 1990. - № 11.
37. Липунцов Ю. П. Управление процессами. Методы управления предприятием с использованием информационных технологий / Ю. П. Липунцов. – М.: ДМК Пресс: М.: Компания АйТи, 2003. – 224 с.
38. Popper E. Technology life cycles in industrial markets / Popper E., Buskirk B. // Industrial Markets Management. – Vol. 21, 1992. - pp. 23-31.
39. Henderson K. Successful implementation of Six Sigma: benchmarking / Henderson K., Evans J. // General Electric Company Benchmarking: An International Journal. – Vol. 7. No- 4, 2000. - pp. 260–281.
40. Кибанов А. Я. Функционально-стоимостный анализ: новые возможности в условиях хозрасчета / А. Я. Кибанов. – М.: Знание, 1990. – 64 с.
41. Велленройтер Х. Функционально-стоимостной анализ в рационализации производства / Велленройтер Х.; сокр. пер. с нем. предисл. Б. И. Майданчика: науч. ред. В. И. Петрова. – М.: Экономика, 1984. – 112 с.
42. Справочник по функционально-стоимостному анализу / А. П. Ковалёв, Н. К. Моисеева, В. В. Сысун и др.; под ред. М. Г. Карпунина, Б. И. Майданчика. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 431 с.
43. Земсков С. А. Практика применения функционально-стоимостного анализа / С. А. Земсков. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 88 с.
44. Чумаченко Н. Г. Функционально-стоимостной анализ / Н. Г. Чумаченко, В. М. Дегтярева, Ю.С. Игумнов. – К.: Вища школа, 1985. – 73 с.
45. Шайтанов В. А. Использование в хозяйственной практике метода ФСА при системном исследовании / В. А. Шайтанов. – М.: ВНИИЦ, 1992. – 56 с.
46. Шайтанов В. А. ФСА в ремонтном производстве при переходе к рыночной экономике с реализацией требований объективного закона экономии времени / В. А. Шайтанов. - К: УкрНИИИИИИИ, 1992. – 218 с.
47. Шайтанов В. А. Функционально-стоимостной анализ в условиях перехода к рыночной экономике (на матер. пред. ремонтно-обслуживающего производства) / В. А. Шайтанов. – Донецк: ООО «Лебедь», 1997. – 176 с.
48. L. D. Miles. The Technique of Value Analysis and Engineering / L. D. Miles. – 2 Edition. – 1982. – 351 p.
49. Яловенко Ф.И. Основы функционально-стоимостного анализа. Методологические рекомендации по использованию ФСА в производстве / Ф. И. Яловенко. - Кировоград, 1986. – 78 с.

50. Моисеева Н. К. Основы теории и практики функционально-стоимостного анализа / Н. К. Моисеева, М. Г. Карпунин [учебн. пособ. для техн. спец. вузов]. - М.: Высшая школа, 1988. – 192 с.
51. Соболев Ю. М. Конструктор и экономика / Ю. М. Соболев. Пермское книжное издательство, 1987. – 153 с.
52. Капинус В. П. Применение функционально-стоимостного анализа при проектировании новых изделий / В. П. Капинус, Я. Ш. Сосновский // Электротехника. – 1982. – №3. – С. 56-57.
53. Моисеева Н. К. Функционально-стоимостной анализ / Н. К. Моисеева. Теория и практика. Ч.1. Зарубежный опыт – М.: ЦНИИ «Электроника», 1982. – 190 с.
54. Скрипкин О. Г. Функционально-стоимостной анализ при проектировании изделий / О. Г. Скрипкин. – К.: Техника, 1990. – 160 с.
55. Сосновский Я. Ш. Функционально-стоимостный анализ / Я. Ш. Сосновский, П. Г. Ткаченко. – К.: Техніка, 1986. – 143 с.
56. Струмилин С. Г. О критериях в оптимальном планировании / С. Г. Струмилин // Вопросы экономики. – 1968. - №4. - С. 115.
57. Влчек Р. Функционально-стоимостной анализ в управлении / Влчек Р. – М.: Экономика, 1986. – 175 с.
58. Бриль А. Р. Определение затрат изготовления новых изделий на основе ФСА / А. Р. Бриль. – Л.: ЛДНТН, 1989. – 24 с.
59. Ковалёв А.П. Обеспечение экономичности разрабатываемых изделий машиностроения / А. П. Ковалёв. – М.: Экономика, 1986. – 152 с.
60. Карпунин М. Г. Основы функционально-стоимостного анализа / М. Г. Карпунин, Б. И. Майданчик. – М.: Энергия, 1980. – 174 с.
61. Эберт Х. Анализ затрат на основе потребительской стоимости: Новые методы рационализации / Эберт Х., Томас К. сокр. пер. с нем. – М.: Экономика, 1975. – 190 с.
62. Применение ФСА в промышленности ФРГ. – М.: ВНИИТЭИ Инфорэлектро, 1978. – 155 с.
63. Голубев М. Либеральные утопии и рыночная экономика / М. Голубев // Проблемы теории и практики управления. – 1995. - №6. - С. 46-52.
64. Отраслевая инструкция по приведению ФСА серийно выполняемых изделий. – М.: Минлегпищепром, 1981. – 74 с.
65. Печенюк М.Я. Учет затрат на работы по функционально-стоимостному анализу / М. Я. Печенюк, Л. П. Горлова, В. В. Журавская // Бухгалтерский учет. – 1981. – №11. - С. 42-43.
66. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. Шевчук; за ред. О. М. Ковалюка. – К.: Алерта, 2009. – 176 с.

67. Бороненкова С. А. Экономический анализ в управлении предприятием / С. А. Бороненкова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 220 с.
68. Черемных С. В. и др. Структурный анализ систем: IDEF - технологии / С. В. Черемных, И. О. Семенов, В. С. Ручкин. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 208 с.: ил. – (Прикладные информационные технологии).
69. О`Лири, Дэниел. ERP системы. Современное планирование и управление ресурсами предприятия. Выбор, внедрение, эксплуатация / Дэниел О`Лири; [пер. с англ. Ю.И. Водяновой]. – М.: ООО «Вершина», 2004. – 272 с.
70. Управлением качеством процессов. – СПб.: Питер, 2004. – 208 с.
71. Гаврилов Д. А. Управление производством на базе стандарта MRP II / Д. А. Гаврилов [2-е изд]. – СПб.: Питер, 2005. – 416 с.: ил. – (Серия «Практика менеджмента»).
72. Лапыгин Ю. Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: практическое руководство / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – М.: Эксмо, 2007. – 128 с. – (Справочник руководителя и главного бухгалтера).
73. Управление затратами на предприятии: учебн. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. [В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев, А. Н. Асаул, И. Б. Осорьева]; под общ. ред. Г. А. Краюхина. СПб: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. – 256 с.
74. Попов С. А. Стратегическое управление: 17-модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации» / С. А. Попов. Модуль 4. – М.: Инфра - М, 1999. – 344 с.
75. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф.; пер. с англ. под ред. Ю. Н. Коптуревского – СПб.: Изд-во «Питер», 1999. – 416 с.
76. Портер М. Конкуренция / М. Портер.; пер. с англ. – СПб ДР.: Изд. дом «Вильямс», 2000. – 495 с.
77. Завьялов П. Конкурентоспособность и маркетинг / П. Завьялов // Российский экономический журнал. – 1995. - №12. – С. 50-55.
78. Голубков Е.П. Маркетинг как концепция рыночного управления / Е.П. Голубков // Маркетинг в России и за рубежом. – 2000. - №2. – С. 95-113.
79. Голубков Е.П. Маркетинговые исследования: теория, методология и практика / Е. П. Голубков. – М.: Финпресс, 1998. – 342 с.
80. Крулис-Ранда. Фокусирование клиентуры и конкурентные преимущества / Крулис-Ранда // Проблемы теории и практики управления. – 1996. - №5. – С. 111-116.
81. Полонский В. Снижение издержек – фактор конкурентоспособности / В. Полонский // Экономист. – 1996. - №5. – С. 52-57.

82. Фатхутдинов Р.А. Менеджмент как инструмент достижения конкурентоспособности / Р.А. Фатхутдинов // Вопросы экономики. – 1997. - №5. – С. 118-127.
83. Целикова Л. В. Конкурентоспособность субъектов рынка и механизм ее оценки / Л. В. Целикова // Вестник Московского университета. Сер. 6 «Экономика». – 2000. - №2. – С. 57-67.
84. Амблер Т. Практический маркетинг / Т. Амблер.; пер. с англ. под общей редакцией Ю. Н. Каптуревского – СПб: Изд-во Питер. – 1999. – 400 с.
85. Архипов В. М. Технология стратегического планирования: проблемы и пути их разрешения / В. М. Архипов // Известия Санкт – Петербургского университета экономики и финансов. – 1996. - №2. – С. 62-70.
86. Голубков Е. П. Маркетинг: выбор лучшего решения / Е. П. Голубков. – М.: Экономика, 1993. – 224 с.
87. Котлер Ф. Основы маркетинга / Ф. Котлер.; пер. с англ. – 2-е европ. изд. – М.: СПб.: К.: Издат. дом «Вильямс», 1998. – 1056 с.
88. Удалов В. П. Маркетинг: теория и практика / В. П. Удалов. – М.: Издательство стандартов, 1991. – 237 с.
89. Иванова О. Моделирование механизма рыночного ценообразования / О. Иванова // Маркетинг. – 2001. – №2. – С. 47-50.
90. Горшкова Л. А. Анализ организации управления. Аналитический инструментарий / Л. А. Горшкова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 208 с.: ил.
91. Маршалл А. Принципы экономической науки / А. Маршалл; пер. с англ. В 3 т.; Т.1. – М.: Прогресс, 1993. – 342 с.
92. Харісон Алан. «Управління логістикою: розробка стратегій логістичних операцій» / Харісон Алан, Ван Хоук Ремко.; пер. з англ.; за наук. ред. О. Е. Міхейцева. - Дніпропетровськ: Баланс Бізнес Букс, 2007. – 368 с.
93. Альбеков А.У. Коммерческая логистика / А. У. Альбеков, О. А. Митько. Серия «Учебники, учебные пособия». - Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. – 416 с.
94. Уткин Э. А. Бизнес-реинжиниринг / Э. А. Уткин. - М.: Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ». Издательство ЭКМОС, 1998. – 224 с.
95. Хейвуд Дж. Брайан. Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Хейвуд Дж. Братан.; пер. с англ. - М.: Издательский дом «Вильямс», 2002. - 176 с.: ил. – Парал. тит. англ.
96. Андерсен К. Менеджмент, ориентированный на потребителя / Кристин Андерсен, Кэрролл Керр. – пер. с англ. А. Успенского. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 2003. – 288 с. – (Университеты бизнеса).
97. Малашихина Н. Н. Риск-менеджмент: учебн. пособие / Н. Н. Малашихина, О.С. Белокрылова. – Ростов н/Д: «Феникс», 2004. – 320 с.

98. Drucker Peter F. A new discipline / Drucker Peter F. // Success! January – February. 1987, p. 18.
99. Ластовецкий В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В. Е. Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
100. Хамидуллина Г. Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения / Г. Р. Хамидуллина. – М.: Издательство «Экзамен», 2004. – 352 с.
101. Радионов А. Р. Управление сбытовыми запасами и оборотными средствами предприятия (практика нормирования): учебн. пособие / А. Р. Радионов, Р. А. Радионов. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 1999. – 400 с.
102. Бланк И. А. Управление финансовой безопасностью предприятия / И. А. Бланк. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 784 с. – (Серия «Библиотека финансового менеджмента»; Вып. 10).
103. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами / Дж. Шанк, В. Говиндараджан; пер. с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
104. Организация производства и управление предприятием: Учебник / Туровец О. Г., Бухалков М. И., Родинов В. Б. и др.; под ред. О. Г. Туровца. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 544 с.
105. Букреев А. М. Организационно-экономический механизм антикризисного управления: теория и практика / А. М. Букреев. - Воронеж: Изд-во ВГТУ, 2000. - 164 с.
106. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
107. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
108. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованим у Мінюсті України 19.01.2000 р. № 27/4248. // Все о бухгалтерском учете. – 2000. - № 11.
109. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 року № 47. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

110. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства / Н. В. Тарасенко. – Львів: ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.
111. Уолш, Кяран Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства / Кяран Уолш: пер. з англ. – К.: Всеувиито; Наукова думка, 2001. – 367 с. – (Сер. «Усе про менеджмент»).
112. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. / Г. В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 668 с.
113. Василенко В.О. Антикризове управління підприємством: навч. посіб. / В.О. Василенко. Вид. 2-ге, виправл. і доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 504 с.
114. Грязнова А. Г. Методические проблемы управления затратами по стадиям жизненного цикла изделий / А. Г. Грязнова, М. Г. Карпунин, Б. И. Майданчик // Анализ в системе управления издержками по стадиям жизненного цикла изделий. – М.: МФИ, 1982. – С. 3-18.
115. Бляхман Л. С. Основы функционального и антикризисного менеджмента: учеб. пособие / Л. С. Бляхман. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 1999. – 380 с.
116. Гончаров В. В. Специфика управления важнейшими ресурсами / В. В. Гончаров. – М.: МНИИПУ, 1998. – 176 с.
117. Чернов В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / В. А. Чернов.; под ред. М. И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 320 с.: ил.
118. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. – Х.: Фактор, 2005. – 340 с.
119. Дугельный А. П. Бюджетное управление предприятием: учеб.- практ. пособие / А. П. Дугельный, В. Ф. Комаров. – М.: Дело, 2003. – 432 с.
120. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова, В. В. Гамаюнов. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.: ил.
121. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 544 с.
122. Самочкин В. Н. Гибкое развитие предприятия. Анализ и планирование / В. Н. Самочкин. – М.: Дело, 1999. – 336 с.
123. Попов В. М. Бизнес фирмы и бюджетирование потока денежных средств / В. М. Попов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 400 с.: ил.
124. Секретт Малкольм. Бюджеты и прогнозы в электронных таблицах / Секретт Малкольм: пер. с англ. – Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. – 264 с.

125. Бюджетирование: шаг за шагом / [Добровольский Е., Карабанов Б., Боровков П., Глухов Е., Бреслав Е.]. – СПб.: Питер, 2006. – 448 с.: ил. – (Серия «Практика менеджмента»).
126. Карпов А.Е. «100% практического бюджетирования» Книга 4. «Финансовая структура компании» / А.Е. Карпов. – М.: «Результат и Качество», 2006. – 352 с., ил.
127. Kaplan, R. S. Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen / Kaplan, R. S., Norton, D. P. // Management Accounting Research, Vol. 10, 1997, S. 89-118
128. Kaplan, R. S. The strategy-focused organization, how balanced scorecard companies thrive in the new business environment / Kaplan, R. S., Norton, D. P. Boston, 2000
129. Роберт С. Каплан. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Роберт С. Каплан. Дейвид П. Нортон.; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2004. – 416 с.: ил.
130. Каплан Роберт С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П.; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 483 с.: ил.
131. Карданская Н. Л. Управленческие решения: Учебник для вузов / Н. Л. Карданская. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 416 с.
132. Энди Нили. Призма эффективности. Карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управления им / Энди Нили, Крис Адамс, Майк Коннери.; пер. с англ. – Днепропетровск: ВДО «Баланс-клуб», 2003. – 398 с.
133. Нивен Пол Р. Сбалансированная Система Показателей: Шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / Нивен Пол Р.; пер. с англ. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2004. – 328 с.
134. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / [Ольве, Нильс-Горан, Рой, Жан, Веттер, Магнус] ; пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 304 с.: ил. – Парал. тит. англ.
135. Разработка сбалансированной системы показателей. Практическое руководство / под ред. А. М. Гершуна, Ю. С. Нефедьевой. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2004. – 88 с. : ил.
136. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath & Partners; пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 478 с.: ил.

137. Вумек Джеймс П. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании / Вумек Джеймс П., Джонс Дэниел Т.; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 473 с. – (Серия «Модели менеджмента ведущих корпораций»).
138. Дженстер П. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей / Дженстер П., Хасси Д.; пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 368 с.: ил. – Парал. тит. англ.
139. Ричард Брейли. Принципы корпоративных финансов / Ричард Брейли, Стюарт Майерс.; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2004. – 1008 с.: ил.
140. Роберт С. Каплан. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Роберт С. Каплан. Дейвид П. Нортон.; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2003. – 320 с.: ил.
141. А.С. Товб. Управление проектами: стандарты, методы, опыт / А.С. Товб, Г.Л. Ципес. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2003. – 240 с.: ил.
142. Стюарт Крейнер. Библиотека избранных трудов о бизнесе. Книги, сотворившие менеджмент / Стюарт Крейнер, Дез Деарлав.; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2004. – 717 с.: ил.
143. Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.bsc-consulting.ru>
144. Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.balancedscorecard.ru>
145. Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.bsc.lviv.ua>
146. Рыбина А. Н. Системный подход к постановке процессов бюджетирования на предприятиях / А.Н. Рыбина // Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції „Наука і освіта 2004”. 10-25 лютого 2004 року. Том 67. Економіка підприємства. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. - С. 21-23.
147. Рыбина А. Н. Совершенствование планирования и бюджетирование деятельности инженерных служб предприятий / А.Н. Рыбина // Збірник матеріалів II Міжнародної наукової конференції. 28 – 30 вересня 2005 року – Черкаси: Вид. від ЧНУ імені Богдана Хмельницького, 2005. – С. 306-309.
148. Рибіна А. М. Сучасний підхід до постановки процесів бюджетування на підприємствах / А. М. Рибіна // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 210: В 4т. Том III. - Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. - С. 594-599.
149. Рыбина А. Н. Проблемы совершенствования планирования работы служб заводской инфраструктуры при работе в рыночных условиях / А.Н. Рыбина // Вісник Хмельницького національного університету. Т.2. – Хмельницький: Вид. ХНУ, 2006. – С. 104-107.
150. Рыбина А. Н. Проблемы внедрения бюджетного планирования деятельности подразделений предприятия / А.Н. Рыбина // Труды

- Седьмой международной научной конференции студентов и молодых ученых «Управление развитием социально-экономических систем: глобализация, предпринимательство, устойчивый экономический рост». Часть 1 – Донецк: ДонНУ, 2006. – С. 197-198.
151. Рибіна А. М. Шляхи удосконалення управління накладними витратами підприємств / А. М. Рибіна // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 1 – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 263-266.
152. Рибіна А. М. Сучасні тенденції удосконалення управління накладними витратами на підприємствах машинобудування / А. М. Рибіна // Збірник тез доповідей. Всеукраїнська наукова конференція «Становлення облікової політики в Україні» - Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 301-303.
153. Рибіна А.М. Концепція управління по цільовій собівартості – Target Costing / А. М. Рибіна, Д. М. Латипова // Інтеграційні процеси та тенденції розвитку господарювання України в сучасних умовах: Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів та аспірантів. – Херсон: ПП Вишемирський В.С., 2008. - С. 53-56.
154. Стовба Т. А. Сучасні підходи до управління витратами на промислових підприємствах / Т. А. Стовба, А. М. Рибіна // Таврійський науковий вісник: Науковий журнал. Вип. 60. - Херсон: Айлант, 2008. – С. 215-221.
155. Рибіна А. М. Обґрунтування необхідності ефективного управління накладними витратами машинобудівних підприємств / А. М. Рибіна // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. - №2(2). – Харків: Вид. ХАІ, 2008. – С. 139-146.
156. Рибіна А. М. Парадокси управління накладними витратами підприємств / А. М. Рибіна // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. - №3(3). – Харків: Вид. ХАІ, 2008. – С. 61-70.
157. Рибіна А. М. Вдосконалення механізму управління витратами на утримання функціональних підрозділів машинобудівних підприємств / А. М. Рибіна // Таврійський науковий вісник: Науковий журнал. Вип. 63.- Херсон: Айлант, 2009. – С. 276-288.
158. Труш В.Є. Облік у зарубіжних країнах: навч. мет. посіб. / В. Є. Труш, А. М. Рибіна. – Херсон: ХНТУ, 2008. – 264 с.

Научне видання

Алла Миколаївна Живець

**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ФУНКЦІОНАЛЬНО-ІНФРАСТРУКТУРНИХ
ПІДРОЗДІЛІВ МАШИНОБУДІВНИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

МОНОГРАФІЯ

Підписано до друку 25.06.2015 р.

Формат 60x84¹/₁₆.

Папір офсет. Друк офсет. Ум. друк. арк. 15.35

Тираж 300 прим.

Видавництво та друк: Грінь Д.С.

73033, м. Херсон, а/с 15

e-mail dimg@meta.ua

Свід. ДК 4094 від 17.06.2011