

ОБГРУНТУВАННЯ МЕТОДИКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ НА ХЛІБОПЕКАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Здійснення процесу виробництва та реалізації продукції супроводжується залученням певних ресурсів, грошовий вираз використання яких характеризується терміном “витрати”. Джерелами формування виробничих витрат є виробничі ресурси (природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність), які використовуються у виробничому процесі. Особливості функціонування перелічених ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат.

Витрати – найважливіша частина фінансово-господарської діяльності підприємства. Основні методологічні підходи щодо їх визначення містяться у Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств” та П(С)БО 16 „Витрати”, П(С)БО 3, „Звіт про фінансові результати”, у „Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості”, затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47.

Проблеми розробки теоретичних основ та різних аспектів практичного застосування систем управління витратами у господарській діяльності підприємств досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені: О.Байдик, К.Вілсон, М.Грещак, Дж.Горріган, М.Дем’яненко, К.Друрі, О.Коцюба, Г.Краюхін, К.Ларіонов, О.Орлов, Г. Фандель, Р.Хілтон, Л.Хлапенков, М.Чумаченко, Р.Ентоні та ін. Проблеми економіки хлібопекарського виробництва аналізуються у працях О.Васильченко, М.Загорняка, В.Комарова, О.Філатова та ін.

Аналіз літературних джерел свідчить, що при всій значимості проведених наукових досліджень, окремі питання управління витратами на підприємствах хлібопекарської галузі вивчені недостатньо. Основна проблема полягає у недостатній адаптованості існуючих методичних розробок до специфіки хлібопекарського виробництва. Також спостерігаються різні підходи до визначення та оцінки ступеня впливу чинників на управління витратами, існують розходження в методиках розрахунку, аналізі, основних показниках і комплексній оцінці витрат виробництва. Вимагають подальшого розвитку питання розробки конкретних методів пошуку і реалізації резервів підвищення ефективності управління витратами підприємств хлібопекарської промисловості.

Умови жорсткої конкуренції, в яких функціонують підприємства хлібопекарської галузі України, посилюють потребу в розробці нових форм та методів управління витратами для підвищення ефективності виробництва. Існуючі методи управління витратами, передбачені чинним законодавством, не адаптовані для хлібопекарської галузі та не враховують її специфіку. Достатньо сказати, що для калькулювання собівартості підприємства мають використовувати ту же методику, що і, наприклад, підприємства металургійної або машинобудівної галузі, а саме, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Недостатньо врегульовані й питання технічних умов на виготовлення основних видів продукції. Значно впливає на структуру формування собівартості хлібопекарської продукції ціни на сировину та паливно-енергетичні ресурси.

Методи, які широко використовують західні підприємства, наприклад, розрахунок „точки беззбитковості” або „мінімального запасу” ефективні тільки за умов забезпечення стабільних поставок ресурсів та низького рівня інфляції [3]. В українських умовах постійних криз у сфері виробництва

основної та допоміжної сировини (зерна, цукру) та неясних перспектив із подорожчанням енергоресурсів ці методи у своєму традиційному вигляді не такі ефективні та потребують адаптації до українських реалій.

Особливі складності пов'язані з значним асортиментним рядом на хлібопекарських підприємствах. Кількість видів продукції, які виробляють на одному підприємстві, нерідко перевищує кілька десятків. А більшість методів управління витратами у достатньої мірі коректно пристосовується лише для порівняно невеликого продуктового ряду [1].

Отже, такі обставини призводять до того, що на кожному підприємстві виникає потреба у розробці власної системи заходів зі зниження собівартості. Не завжди такі схеми є достатньо ефективними. На жаль, основна економія здійснюється за рахунок робітників. На підприємствах хлібопекарської галузі чи не найнижча у харчової промисловості заробітна плата. На нашу думку, необхідно ширше використовувати інші методи підвищення ефективності виробництва. Але на даний час є недостатньо розробленими не тільки ключові методи управління витратами (спеціальна методика калькулювання, необхідні ТУ, інше нормативне забезпечення виробництва). Для хлібопекарських підприємств необхідно використовувати таку систему зниження витрат, яка б враховувала всі галузеві особливості.

Все вищевикладене спонукало нас розробити концептуальну схему зі зниження собівартості продукції на підприємствах хлібопекарської галузі (рис.1). Всі необхідні заходи з вдосконалення управління витратами згруповані у ключові блоки. На підприємстві можуть бути використані не всі надані тут підходи, а окремі з них, залежно від потреби. Проте, на нашу думку, їх використання може надати методичну допомогу практичним працівникам хлібопекарських підприємств. При впровадженні запропонованих підходів слід враховувати наявність різної швидкості прояву ефекту від заходів. Будь-яке підприємство є динамічною соціально-економічною системою, для якої справедливими є закон нерівномірності розвитку. Згідно з вказаним законом у великих системах, що розвиваються, одночасно присутні швидко прогресуючі, відносно стабільні та регресуючі (відмираючі) підсистеми. Зміни по окремих складових системи управління витратами можуть проходити нерівномірно та несинхронного відношення один до одного, що може викликати загострення вже існуючих і появу нових проблем та певних протиріч функціонування виробництва. Особливо яскраво такі характеристики проявляються при впровадженні сучасних комп'ютерних технологій, які повинні комплексно вдосконалити систему управління витратами.

Нерідко експлуатаційні витрати, які виникають після впровадження системи, починають не тільки суттєво перевищувати витрати на її створення, а продовжують рости з величезною швидкістю через вказані вище протиріччя нерівномірного вдосконалення та неузгодженості показників в оцінці ефективності системи управління витратами.

Також доречно відзначити, що зниження рівня матеріальних витрат – основної частини собівартості – залежить як від цін на сировину, матеріали, так і від обраної технології і ступеня її дотримання на всіх робочих місцях.

Ще одним важливим чинником є те, що показники, які розглядаються через призму управління витратами у виробничому центрі відповідальності, мало залежать від топ-керівництва підприємства, оскільки технологія виробництва приймається один раз в 3-5 років, а її дотримання визначається середнім управлінським персоналом, де формується технологічна собівартість. В реальному виробництві

ступінь впливу економічних служб, фінансових служб, служби маркетингу і технологів виробництва є достатньо розрізною.



Рис. 1. Концептуальні підходи до зниження собівартості на підприємствах хлібопекарської галузі

Природа суперечності полягає в тому, що вибір каналів придбання сировини, матеріалів, які формують виробничу собівартість, практично не залежить від посадовців середньої ланки, які безпосередньо відповідають за технологію виробництва: бригадирів, начальників цехів і інших фахівців цього рівня. Договори на поставку сировини і матеріалів готує служба маркетингу, а підписує керівник. Отже, економічний процес формування витрат виробництва практично не співпадає з реальним розподілом прав і відповідальності в управлінській піраміді підприємства. Друга суперечність полягає в тому, що зміна обсягів реалізації по асортиментних групах продукції, які плануються планово-економічною службою разом із службою маркетингу, практично мало впливають на технологічні зміни, що визначають якість вироблюваної продукції, а, отже, на її виробничу собівартість.

Наявність цих двох суперечностей в традиційній структурі управління витратами можна значно послабити, використовуючи якісно інший підхід щодо узгодження дій центрів витрат та доходів. По-перше, необхідно формувати групи управлінців, які спеціалізуються на асортиментних товарних групах продукції, що випускається, замість традиційного принципу спеціалізації по виконуваних функціях. По-друге, необхідно посилювати економічну взаємодію з оптовою ланкою торгівлі та служби маркетингу хлібопекарського підприємства, що дозволяє скоротити час зворотного зв'язку від споживача до товаровиробника. По-третє, внесення удосконалень в технологію, якщо це не вимагає значних інвестицій, повинно стати прерогативою не тільки генеральної дирекції, а й керівників середньої ланки. Це означає,

що необхідно формувати таку систему стимулів для персоналу, яка може налагодити кращий взаємозв'язок між виробничими підрозділами, економічною та фінансовою службами.

Для того, щоб хлібопекарському підприємству почуватися впевнено в умовах ринкової конкуренції та забезпечувати підприємницький успіх, необхідно скорочувати передусім поточні витрати на виробництво продукції. Але світовий досвід показує, що найкращих результатів можна досягти не за найбільшої мінімізації витрати на виробництво, а за їхньої оптимізації, коли реальне зниження витрат становить приблизно 90% максимально можливих. Реалізація решти 10% потенціальної економії, як правило, потребує настільки великих додаткових витрат, що вони стають економічно недоцільними.

Оптимальними треба вважати такі витрати на виробництво і реалізацію заходів з оптимізації витрат, які забезпечують підприємницькій структурі отримання максимально можливого прибутку.

У процесі дослідження нами було проведено оперативне опитування працівників економічно-фінансових служб щодо використання ними різних методів управління витратами, зокрема такими методами як розрахунок „точки беззбитковості” та використання різних баз розподілу непрямих витрат. З'ясувалося, що переважна більшість економістів середньої ланки методом „точки беззбитковості” не володіють, а значна частина (2/3) не мають уяву про існування такого методу. Щодо аналізу собівартості з використанням різних баз розподілу, то його також не проводять. За базу розподілу, зазвичай, використовують прямі витрати на оплату праці виробничого персоналу та обсяг виробництва. Але, на нашу думку, у процесі розподілу загальновиробничих витрат необхідно уточнювати, наскільки конкретні елементи витрат пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції.

Ми вважаємо, що методологічно ефективнішим буде наступний порядок визначення собівартості. Перший етап – визначення змінних витрат на виробництво одиниці продукції (основна та допоміжна сировина, технологічна енергія, основна та додаткова заробітна плата основного виробничого персоналу) по нормах витрат. Вважаємо за доцільно включати суми податків, які пов'язані з прямими виробничими витратами, наприклад, обумовлені імпортом основної та допоміжної сировини. Другий етап – виділення у складі загальновиробничих витрат тих, які можна прямо віднести до конкретного виду продукції. Визначення витрат на одиницю продукції шляхом розподілу їх абсолютної величини на обсяг виробництва даного виду продукції. Третій етап – підсумувати всі інші загальновиробничі витрати, які не відносяться до конкретного виду продукції, у тому числі витрати періоду. Розподіл витрат по видах продукції здійснюється пропорційно обраній базі, за яку ми пропонуємо обрати прямі виробничі витрати. Слід зазначити, що, на нашу думку, на цьому етапі доцільно зробити аналіз собівартості з використанням традиційної (яку зазвичай використовують на підприємстві) та інших баз розподілу. Перелік можливих варіантів може бути дуже широким: основні матеріали, заробітна плата виробничих робітників, сума прямих витрат, обсяг реалізації, маржинальний дохід, коефіцієнт цінової еластичності тощо. Розподіл можна здійснювати і по окремих групах витрат. Наприклад, витрати на ремонт та амортизацію можна здійснювати пропорційно годинам, які відпрацьовані обладнанням при виробництві конкретних видів продукції; витрати на опалення та освітлення - пропорційно площі та кубатурі виробничих приміщень, зайнятих при виробництві конкретних видів продукції. Але ми вважаємо, що такі розрахунки достатньо трудомісткі, особливо враховуючи той факт, що асортимент виробів хлібопекарських підприємств достатньо широкий, і тому не знайдуть широкого застосування в практичній діяльності підприємств хлібопекарської галузі. На четвертому етапі необхідно провести маржинальний аналіз співвідношення цін реалізації і змінних витрат на виробництво продукції. Цей етап дозволяє виділити тих, хто має найбільшу „користь” з точки зору рентабельності та отримання абсолютної суми прибутку. Також можна

виявити продукцію, яка має негативний ціновий коефіцієнт, або має негативні тенденції зменшення прибутковості. Таким чином можна ранжувати продукцію з точки зору потенціалу отримання прибутку. На п'ятому етапі необхідно врахувати витрати, пов'язані з технологічним переоснащенням (інвестиційних, повернення кредитних коштів тощо). Якісне врахування таких витрат у вартості продукції потребує відповідного планування абсолютної суми прибутку з подальшим розподілом його на одиницю продукції. Такий метод є більш ефективним у порівнянні з простим використанням встановленої норми рентабельності. На шостому етапі доцільно провести порівняння структури витрат зі структурою витрат аналогічної продукції. Безумовно, такий аналіз не буде коректним, якщо у виробництві продукції використовують принципово різні технології. На сьомому етапі пропонуємо використати підхід, який полягає у порівнянні двох видів виробничої собівартості: ситуативно-рахункової та нормативно-відтворювальної. Ситуативно-розрахункова собівартість – це собівартість, обумовлена технологічно-економічною ситуацією на конкретному підприємстві. Вона відображає існуючі особливості формування витрат виробництва у бухгалтерському обліку (у тому числі по центрах відповідальності та з використанням різних баз розподілу). Нормативно-відтворювальна собівартість характеризує метод визначення витрат на нормативній, а не фактичній основі, і має на меті вичерпно повне відображення в кількісній величині всіх об'єктивно необхідних витрат на відтворення виробничих ресурсів. Наприклад, амортизації - виходячи з відновлювальної, а не залишкової вартості основних засобів, страхових платежів - виходячи з ризиків втрати майна, а не укладених договорів страхування, відсотків за кредит - виходячи з об'єктивно обумовленої потреби в залученні позичок, а не фактично одержаних кредитів тощо.

Різниця між витратами, визначеними вказаними двома методами дозволяє визначити потребу у коштах у розрізі структури собівартості та може стати основою для вдосконалення стратегічного планування витрат виробництва. Також нормативно-відтворювальна собівартість може виступити як практичне обґрунтування при зверненні до органів державного регулювання з питань ціноутворення, тобто може допомогти хлібопекарським підприємствам у вирішенні актуальної і важливої проблеми забезпечення їх прибутковості.

Запропонована методика дозволяє структурувати дії підприємства при формуванні витрат, визначенні та аналізі собівартості. Використання методики надає можливість сформувати програму дій на майбутнє, яка б враховувала два принципових фактора – виробничі потужності та ринковий попит. Якщо продукція недостатньо „корисна” для підприємства, розглядається питання скорочення або припинення її виробництва. Втім, слід враховувати, що бажання збільшити обсяг реалізації найбільш прибуткових продуктів може мати обмеження у вигляді недостатніх виробничих потужностей (у короткостроковому періоді) або відсутності необхідного попиту. Таким чином, якісне управління витратами виробництва можливе за умов забезпечення належного взаємозв'язку між всіма службами підприємства.

Список використаних літературних джерел

1. Колисник М. Анализ издержек предприятия. // Финансовый директор. - 2004. - №3.
2. Управление затратами на предприятии: Учеб./ Под ред. Г.А.Краюхина. –С.Пб.: Издат. дом «Бизнес-пресса», 2000. – 276 с.
3. Цимбалюк Л.Г, Скригун Н.П. Управління витратами на підприємствах харчової промисловості. – К.: Видавничий дім “Корпорація”, 2006. – 156 с.