

Полтавський університет споживчої кооперації України

## **Стратегічне управління витратами діяльності в умовах економічної невизначеності**

**Анотація.** У статті досліджено напрями стратегічного управління витратами (SCM) хлібопекарного підприємства. Особлива увага приділена визначенню витратоутворюючих факторів в умовах економічної невизначеності. Автором встановлено, що основою системи інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами є система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Найбільш наближеною до цілей управління витратами підприємств хлібопечення України, на думку автора, є система обліку витрат та калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку відхилень від нормативів.

**Ключові слова.** Стратегічне управління витратами, ланцюжок цінностей, стратегія лідерства та диференціації, витратоутворюючі фактори.

**Вступ.** Розвиток економіки України на сучасному етапі характеризується високим рівнем невизначеності. Активні політичні реформи, недосконалість правового поля, нерозвиненість фондового ринку, незадовільний стан ринку сировинних ресурсів зумовлюють гостру нестачу оборотних коштів у переважній більшості суб'єктів господарювання. Реальним резервом зміцнення фінансового стану виступає якісне управління витратами діяльності на основі ефективної системи інформаційного забезпечення.

У даний час підхід до вирішення проблеми стратегічного управління витратами діяльності можна охарактеризувати, насамперед, недостатньою кількістю досліджень на цю тему, незважаючи на вже сформований глибокий аналітичний підхід до вирішення проблем управління витратами в цілому. Вагомий внесок у дослідження проблем інформаційного забезпечення управління витрат зробили такі вітчизняні науковці як Б.І. Валуєв, В.Гуцайлук,

Л.В. Жилкіна, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Линник, Л.В.Нападовська [1], В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, інші.

Дослідження економічних явищ і процесів сучасності спонукають до комплексного та системного використання спадщини західної наукової школи з управління витратами. У числі таких дослідників слід зазначити роботи Ч.Т.Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш.Датара [3], Д.Г.Рейльяна, М.Эддоуса, Р.Стэнсфилда [4], К.Уорда [2].

Характерним акцентом наукових робіт, є визнання факту економічної невизначеності при розробці загальної стратегії управління витратами.

**Постановка завдання.** Мета даної статті – визначити інформаційну основу стратегічного управління витратами діяльності в умовах економічної невизначеності. Для реалізації поставленої мети було використано методи діалектичного пізнання, індукції, дедукції, інформаційного моделювання, а також причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

**Результати.** Стратегічне управління витратами (SCM – Strategic Cost Management) як складова менеджменту має в основі активний пошук керівництвом підприємства управлінських рішень, які допоможуть суб'єкту господарювання вижити в економічно мінливому середовищі в умовах жорсткої конкуренції.

Стратегічні цілі суб'єкта господарювання за різними варіантами формулюються за такими основними напрямками: проникнення на ринок продукції, захоплення ринку, нарощування рентабельності реалізації, зростання обсягів реалізації, збільшення ринкової вартості підприємства тощо.

Тактичні цілі визначають більше конкретні завдання підвищення ефективності бізнесу: зниження собівартості продукції; обґрунтування цін на продукцію; оптимізація виробничого завантаження устаткування; скорочення штату; оптимізація податкового навантаження; управління змінними та постійними витратами; оптимізація структури основних засобів; обґрунтування раціональної організаційної структури підприємства тощо [1, 2, 3, 4].

Становленню SCM передувала інтеграція трьох напрямів стратегічного менеджменту: 1) аналіз ланцюжків цінностей; 2) стратегічне позиціонування; 3) аналіз та управління факторами, що визначають витрати.

Під ланцюжком цінностей розуміють погоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства, починаючи від вихідних джерел сировини для постачальників до реалізації готової продукції. Ланцюжок цінностей будується з різним ступенем деталізації.

Обробка економічної інформації лежить в основі процесу управління матеріальними, фінансовими, трудовими потоками. Концепція логістичного підходу до управління матеріальними, фінансовими потоками у хлібопеченні дозволяє стверджувати: на кожному етапі безперервного руху матеріального та фінансового потоків формується система показників (у т.ч. про витрати), що підлягає обов'язковому обліку та контролю (рис. 1)

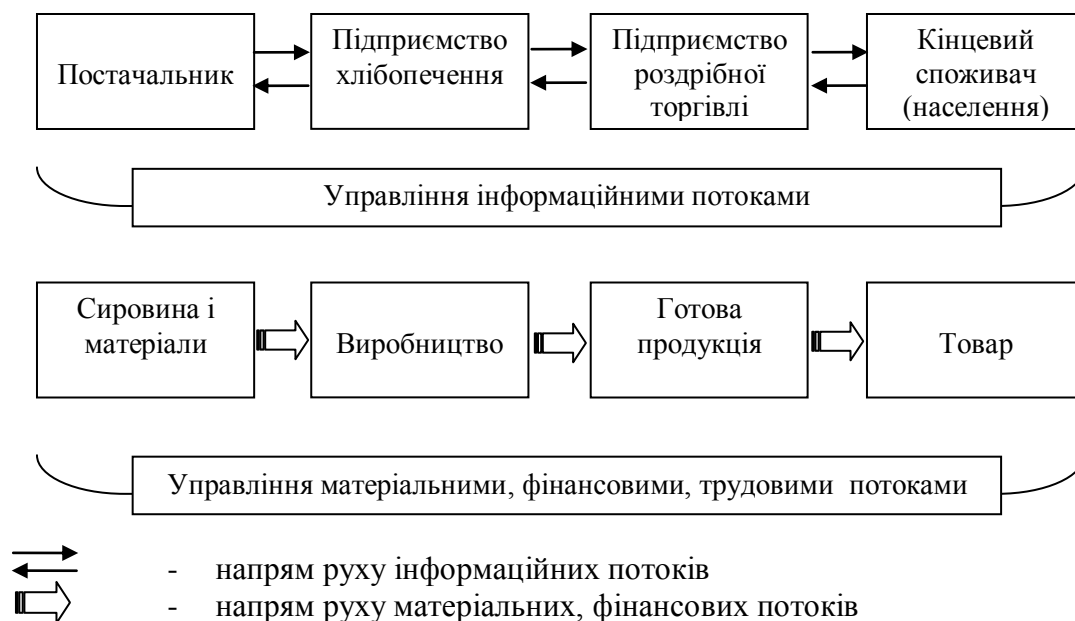


Рис. 1. Ланцюжок цінностей руху матеріальних. Фінансових, інформаційних потоків хлібопекарного підприємства на мікрорівні

Загальна методика використання ланцюжка цінностей включає етапи.

1. Побудова ланцюжка цінностей галузі та визначення величини витрат, доходів і активів для всіх видів економічної діяльності, які є складовими ланцюжка.

2. Визначення витратоутворюючих факторів, що регулюють кожний вид економічної діяльності.

3. Створення стійкої конкурентної переваги або шляхом кращого, ніж у конкурентів управління факторами витрат, або шляхом реконфігурації ланцюжка цінностей (наприклад, скорочення кількості посередників на етапі придбання сировини та реалізації готової продукції).

Стратегічне позиціонування впливає на процес управління витратами підприємства залежно від його стратегічного вибору створення конкурентних переваг.

Так, зокрема, основний акцент стратегії лідерства по витратах ґрунтується на основі досягнення більш низької собівартості, в порівнянні з конкурентами. Лідерство по витратах може бути досягнуте шляхом економії за рахунок масштабу виробництва; використання досвіду управління собівартістю у вигляді побудови емпіричних залежностей витрат від різних факторів впливу; суворий контроль витрат; мінімізації витрат у сферах дослідження та розробок, обслуговування клієнтів, реклами і просування товару тощо.

У межах стратегії диференціації основний акцент здійснюється на створення такої продукції, що сприймається споживачами як щось унікальне і тому привабливе.

У SCM собівартість визначається впливом багатьох факторів. У традиційному управлінському обліку та оперативному управлінні витратами перевага надається обсягу продукції у поєднанні з «носіями витрат» усередині виробничого або комерційного процесу. Перелік факторів, які впливають на витрати у SCM представлено більш широко (структурні і функціональні фактори), що характеризує складність прогнозування витрат у ринкових умовах.

Зокрема, у лютому-березні 2007 р. в ряді регіонів України, в основному в західних областях, відбулося підвищення цін на масові сорти хліба. За період з вересня 2006 р. по лютий 2007 р. ціни на пшеничне борошно збільшилися на 3-9%, значно подорожчало житнє борошно - на 26,4% (у західних областях це

подорожчання склало 60-80%). Крім того, подорожчали інші складові собівартості, а саме: електроенергія на - 17,2%, паливо (газ) на - 33,6 %, загальновиробничі та адміністративні витрати збільшились на 2-9% (за рахунок зростання заробітної плати і комунальних послуг), заробітна плата та нарахування на неї – на 6%.

За оцінками експертів, попереднє підвищення як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках цін (у т.ч. на зерно за I півріччя 2007 р. в середньому у 1,4 рази) стало причиною утворення «інфляції витрат» у серпні 2007 р.

До суттєвих проблем галузі слід віднести надзвичайно високу плінність кадрів у хлібопекарній галузі. За інформацією статистичної звітності за 2007 р. цей показник становить 37,6%, що свідчить про тяжкі умови праці пекарів при низькому рівні його оплати (темпи росту заробітної плати у хлібопекарній галузі за останні 2-3 року відстають від темпів зростання заробітної плати по промисловості України в цілому). Стимування рівня цін на хліб з боку держадміністрацій, а також конкуренція на ринку хліба приводить до низькорентабельної роботи хлібопекарського виробництва, а також не дає можливість значно підвищити рівень заробітної плати працівникам галузі.

Зазначені та інші фактори для підприємства хлібопечення є витратоутворюючими, але мало передбачуваними та контрольованими. Тому необхідною умовою діяльності суб'єкта господарювання у ринкових умовах є моніторинг як регіонального, так і національного ринку, законодавчого поля, дослідження експертної думки політичних очікувань тощо.

Безумовним інструментом управління витратами діяльності підприємства залишається створення ефективної внутрішньої системи інформаційного забезпечення, в основі якої є обґрунтування вибору системи обліку витрат.

У фаховій літературі наводиться варіанти поєднань елементів різних систем обліку витрат та калькулювання собівартості продукції з метою підвищення ефективності управління витратами [1, 2, 3]. Критичний аналіз переваг та недоліків зазначених варіантів дозволяє визначити систему обліку витрат та калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку

відхилень від нормативів як таку, що найбільш наближена до цілей управління витратами підприємств хлібопечення України (табл. 1).

1. Інформаційно забезпечує адміністрацію підприємства щодо прийняття управлінських рішень із урахуванням їх економічних наслідків.

2. Контролює фактичний рівень витрат у співставленні з їх нормативним з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє.

3. Розраховує собівартість для оцінки готових виробів і визначення фінансових результатів.

4. Виявляє та оцінює економічні результати виробничої діяльності структурних підрозділів.

5. Систематизує інформацію управлінського обліку для прийняття рішень довгострокового характеру (окупність виробництва і технології продукції; рентабельність асортименту; ефективність капітальних вкладень у виробничі запаси).

**Висновки.** Отже, найбільш наближеною до цілей управління витратами підприємств хлібопечення України є система обліку витрат та калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку відхилень від нормативів. Практична значимість її запровадження полягає у реалізації широкого спектру завдань управління витрат в умовах економічних альтернатив.

### Література

1. Нападовська Л.В. Парадигма отечественной системы учета в условиях глобализации экономики: Монография. – Краматорск-Житомир: ЧП «Рута», 2005. – С.214 – 226.

2. Уорд К. Стратегический управленческий учет: Пер. с англ.. - М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 435 с.

3. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.

4. Эддоус М., Стэнсфилд Р. Методы принятия решений: Пер. С англ. /Под ред. И.И. Елисейевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 590 с.

**Матриця переваг та недоліків поєднання елементів різних систем обліку витрат та калькулювання собівартості  
продукції хлібопечення**

Варіанти	Повна собівартість		Неповна собівартість		Жорсткий директ-костинг	
	«+»	«-»	«+»	«-»	«+»	«-»
Калькулювання фактичної собівартості	Дозволяє встановити фактично понесені витрати на виробництво і реалізації продукції з метою обґрунтування ціни	<i>Вимагає економічно обґрунтованого розподілу позавиробничих витрат</i>	Дозволяє встановити фактично понесені змінні витрати на виробництво продукції.	<i>Вимагає економічно обґрунтованого розподілу витрат на постійні та змінні. Не дозволяє оцінити дотримання рецептур при виготовленні хліба та хлібобулочних виробів</i>	Дозволяє встановити фактично понесені змінні матеріальні витрати на виробництво продукції.	<i>Передбачає управління собівартістю тільки у контексті матеріальних витрат</i>
Калькулювання нормативної собівартості	Дозволяє оцінити дотримання рецептур та нормативів при виготовленні хліба та хлібобулочних виробів	<i>Вимагає розробки нормативів позавиробничих витрат; відокремленого обліку нормативних витрат та відхилень від нормативів</i>	Дозволяє оцінити дотримання рецептур при виготовленні хліба та хлібобулочних виробів	<i>Вимагає економічно обґрунтованого розподілу витрат на постійні та змінні; відокремленого обліку нормативних витрат та відхилень від нормативів</i>	Дозволяє оцінити дотримання рецептур на виготовлення хліба та хлібобулочних виробів щодо матеріальних витрат на виробництво продукції.	
Стандарт-кост	Сприяє посиленню контролю за зміною у рецептурах та встановлених нормативах	<i>Вимагає відокремленого обліку відхилень від нормативів</i>	Сприяє посиленню контролю за зміною у рецептурах та встановлених нормативах у розрізі змінних витрат	<i>Вимагає економічно обґрунтованого розподілу нормативних витрат на постійні та змінні; не враховує змін у нормативах</i>	Сприяє посиленню контролю за зміною у рецептурах та встановлених нормативах у розрізі змінних матеріальних витрат на виробництво продукції	

