

УДК 658.23:338

Несторишен І.В.

кандидат економічних наук, доцент,

Державний науково-дослідний інститут митної справи

ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ЗМІН РИНКОВОЇ КОН'ЮНКТУРИ

PLANNING OF SPENDING OF INDUSTRIAL ENTERPRISES IN THE CONDITIONS OF CHANGES IN MARKET CONJECTURE

АНОТАЦІЯ

У статті узагальнено сучасні підходи до планування витрат на промислових підприємствах. Зокрема, відмічено, що відповідно до євроінтеграційних процесів в Україні є необхідним зміна підходів і методів планування витрат на промислових підприємствах, які б забезпечували можливість швидкого коригування планів відповідно до змін ринкової кон'юнктури. Запропоновано шляхи вдосконалення операційного аналізу та розподілу непрямих витрат.

Ключові слова: планування, промислові підприємства, операційний аналіз, витрати.

АННОТАЦИЯ

В статье обобщены современные подходы к планированию расходов на промышленных предприятиях. В частности, отмечено, что в соответствии с евроинтеграционными процессами в Украине необходимо изменение подходов и методов планирования расходов на промышленных предприятиях, обеспечивающих возможность быстрой корректировки планов в соответствии с изменениями рыночной конъюнктуры. Предложены пути совершенствования операционного анализа и распределения косвенных расходов.

Ключевые слова: планирование, промышленные предприятия, операционный анализ, расходы.

ANNOTATION

The paper summarizes the current approaches to planning costs in the industry. In particular, it noted that in accordance with the European integration processes in Ukraine needs to change the approaches and methods of planning costs for industrial enterprises, providing the ability to quickly adjust plans in response to changes in market conditions. Ways of improving the operational analysis and allocation of indirect costs.

Keywords: planning, industry, operational analysis, cost.

Постановка проблеми. Активна інтеграція України у світову економічну систему, що характеризується посиленням глобалізаційних процесів, актуалізує питання підвищення конкурентоспроможності промислових підприємств шляхом формування ефективної системи управління та планування. Крім того, 16 вересня 2014 р. ратифіковано Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, яка за своїми обсягом і тематичним охопленням є найбільшим міжнародно-правовим документом за всю історію України та найбільшим міжнародним договором з третьою країною, коли-небудь укладеним Європейським Союзом. З метою підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняних підприємств їх менеджмент повинен зобов'язаний розробити адекватну новим економічним умовам систему управління та планування, яка б урахувала динамічність розвитку та невизначеність зовнішнього середовища.

Незважаючи на те що значна кількість промислових підприємств є збитковими внаслідок розірвання торговельних взаємовідносин з Російською Федерацією та подіями на сході України, першочерговим завданням їх менеджменту є модернізація технології виробництва та використання нових методів управління та планування їх діяльністю, особливо в умовах невизначеності. Зазначимо, в сучасній економічній літературі досить часто обговорюються питання зменшення впливу невизначеності в процесі розробки планів промислових підприємств, використовуючи різні математичні моделі та аналітичні інструменти. В розвинутих країнах світу давно дійшли до висновку про те, що план підприємства не є ціллю його діяльності, а розробляється з метою досягнення цілей підприємства. Саме тому, на нашу думку, є доцільним розгляд питань щодо подальшого розвитку операційного аналізу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід зазначити, що проблеми застосування операційного аналізу знайшли висвітлення у працях А. Апчерча [1], П. Артрілла [2], Д. Хана [3], К. Друрі [4], В. Говиндараджана [5], Дон. Р. Хенсена [6], Ч. Хорнгрена [7], Н. Чумаченко [8], О. Орлова [9], Є. Рясних [9] та ін. Сучасні питання операційного аналізу висвітлюються в роботах, який розглядається ефективним інструментом сучасного управління, дозволяючи максимізувати прибуток шляхом вибору найвигіднішого поєднання змінних й постійних витрат.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість наукових досліджень та практичних рекомендацій щодо застосування операційного аналізу в процесі планування витрат на промислових підприємствах, не вирішені питання, які обмежують його практичне використання, а саме: виготовлення більше одного виду продукції; зміну цін реалізації продукції та вартості матеріалів і комплектуючих; випуск декількох видів продукції, зміну постійних затрат. У результаті цього в економічній літературі з'явилися думки про неефективність та навіть нежиттєздатність традиційного підходу управління затратами на основі операційного аналізу, що й зумовило актуальність дослідження.

Мета статті полягає в узагальненні інформації щодо вдосконалення процесу планування промислових підприємств шляхом використання операційного аналізу.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах менеджмент промислових підприємств орієнтується на досягнення високого або постійно зростаючого прибутку від реалізації. Одержання бажаного результату залежить від трьох складових – витрат на виробництво і реалізацію продукції, планової ціни одиниці продукції і обсягу реалізації. Досить вагомим інструментом у механізмі управління операційною діяльністю підприємств, який відстежує вплив на прибуток основних факторів виробничої діяльності, а саме витрат (змінних і постійних), обсягів виробництва і цін, є операційний аналіз (cost-volume-profit). Дія операційного важеля проявляється в тому, що будь-яка зміна виручки від реалізації продукції завжди призводить до більшої зміни прибутку. Даний ефект зумовлений різним ступенем впливу постійних і змінних витрат на формування фінансових результатів діяльності підприємств при зміні обсягів виробництва і реалізації продукції. Застосування операційного аналізу дозволяє:

- обґрунтувати мінімальні обсяги реалізації продукції підприємства, за яких воно не матиме збитків;
- визначити внесок кожного виробу у фінансові результати діяльності підприємства;
- оцінити рівень ризику операційної діяльності підприємства та можливий вплив цього ризику на його прибуток;
- з'ясувати міру чутливості прибутку до зміни обсягів реалізації.

Операційний аналіз став уже традиційним у практиці господарювання підприємств з ринковою економікою, але в нашій країні, на жаль, його використання досить обмежене. Причин тут багато: і відсутність підготовлених фахівців, і недооцінка з боку власників (менеджерів) нових методів управління, а також суттєві обмеження, які закладено у механізм операційного аналізу. До останніх можна віднести, як вважають зарубіжні та й подекуди вітчизняні вчені, придатність операційного аналізу лише для ситуацій, коли виробляється один вид продукції чи уніфікована номенклатура виробів.

У той же час розглядаються та пропонуються нові підходи, в основу яких покладено концепцію стратегічного управління витратами (SCM – Strategic Cost Management), положення якої базуються на поняттях та принципах стратегічного менеджменту. Центральне місце в SCM відіграє концепція стратегічного позиціонування, запропонована Дж. Шанком і В. Говіндараджаном [5, с. 245]. Автори по-новому розставляють акценти в бухгалтерському та управлінському обліку і використовують інформацію про витрати під час розробки стратегії компанії на шляху досягнення конку-

рентних переваг. Ключовою ідеєю концепції є включення в сферу управлінського обліку і аналізу витрат повної інформації про стратегічний розвиток компанії, галузі й економіки в цілому. У той же час прибічники концепції стратегічного управління витратами відмічають про неможливість подальшого використання традиційного підходу, який може стати гальмом на шляху розвитку підприємства в силу його застарілості та невідповідності новим умовам функціонування суб'єктів господарювання.

Проте ми вважаємо такі думки занадто категоричними та необґрунтованими. Так, можна погодитись, що класична методика операційного аналізу має суттєві обмеження щодо використання на практиці. Але проблема полягає не в обмежених можливостях CVP-аналізу в принципі, а в необхідності його «модернізації» за рахунок розробки нових інструментів та показників, які дозволять урахувати вказані обмеження. Пригадаємо, що показник «сила впливу операційного важеля», який посідає провідне місце в операційному аналізі, дозволяє прогнозувати зміну прибутку при зміні виручки. Таким чином, задача «вдосконалення» операційного аналізу полягає в розробці таких показників, які дозволяли б прогнозувати зміну прибутку при зміні основних параметрів плану в умовах багатомономенклатурного виробництва: масштабів діяльності, цін на продукцію та витрат.

Відомо, що «недоліком» системи CVP в умовах багатомономенклатурного виробництва є «постійні витрати», а саме їх величина за окремими групами виробів. Тобто щоб система працювала, необхідно розподілити за видами продукції непрямі витрати. Але відомо, що використання традиційних баз розподілу непрямих витрат призводить до викривлення інформації. У той же час дослідження показали, що цей недолік можна ліквідувати, використовуючи в якості бази розподілу маржинальний прибуток [9, с. 69].

На нашу думку, недоліки операційного аналізу можна усунути за допомогою таких показників, як «коефіцієнт беззбитковості» та «коефіцієнт чутливості». Провідне місце у системі операційного аналізу належить коефіцієнту беззбитковості [10, с. 57], який визначається за формулою (1):

$$Kб = \frac{Накл.З}{МП}, \quad (1)$$

де *Накл.З* – накладні витрати, грн.,

МП – маржинальний прибуток, грн.

Використання у плануванні цього показника дозволяє вирішувати задачі, пов'язані з прогнозуванням, плануванням, розробкою альтернативних варіантів планів. При цьому достатньо дотримуватись однієї вимоги – якомога точніше розподіляти витрати на змінні та постійні. Величина коефіцієнту беззбитковості, яка враховує всі планові зміни сама по собі, свідчить про ступінь ефективності варіанту плану виробництва. Чим менше значення цього коефіцієнту,

ента, тим менше продукції потрібно виробити для досягнення беззбиткового рівня. Наближення «коефіцієнта беззбитковості» до одиниці свідчить про низьку ефективність та небезпеку переміщення підприємств в зону збитковості.

Для визначення впливу на прибуток зміни основних параметрів плану пропонується використовувати «коефіцієнт чутливості», який визначається за допомогою формули (2):

$$K_{\Delta y} = \frac{T_{\Delta y}}{T_{\Delta x}}, \quad (2)$$

де $T_{\Delta y}$ – темпи приросту (зниження) операційного прибутку;

$T_{\Delta x}$ – темпи приросту (зниження) фактору-аргументу.

Для того щоб оцінити, як вплине на прибуток (збиток) одночасна зміна ціни, змінних витрат, структури асортименту продукції, пропонується використовувати формулу (3):

$$\Delta P(x_i) = \sum K_{\Delta x_i} \cdot \Delta x_i, \quad (3)$$

де Δx_i – прогнозована зміна фактора-аргумента, %.

Зокрема, в табл. 1 наведено план витрат та прибутку виробництва умовного підприємства. З інформації цієї таблиці видно, що підприємство випускає три види продукції та передбачається отримання прибутку в розмірі 766 тис. грн.

Проте, відповідно до змін ринкової кон'юнктури, необхідно відкоригувати планові

показники, а саме передбачити вплив:

- збільшення обсягу виробництва виробу А на 50%;
- зниження ціни виробу В на 10%;
- підвищення витрат на заробітну плату виробу В на 20%;
- підвищення ціни виробу С на 10%;
- зростання витрат на сировину виробу С на 30%.

Використання традиційної методики операційного аналізу, навіть в цьому досить спрощеному прикладі, є некоректним, оскільки виробляється три вироби, причому зростання обсягу виробництва передбачається лише по першому, а зміна цін на продукцію та витрат мають різну динаміку та направленість.

Для оцінки результату впливу існуючих змін необхідно порівняти «коефіцієнти беззбитковості». Розрахунки показують (табл. 2), що після внесених коригувань він зменшився до 0,669, що свідчить про позитивний характер змін. Для визначення ступеня впливу кожного фактору на розмір планового прибутку пропонується використовувати «коефіцієнти чутливості».

«Коефіцієнти чутливості» показують, на скільки зміниться плановий прибуток при зміні фактору на 1%. За допомогою формули (2) визначимо значення «коефіцієнтів чутли-

Таблиця 1

План витрат та прибутку виробництва продукції

Показник	Найменування виробів та їх кількість, тис. од.						Всього тис. грн.
	А – 4		В – 6,5		С – 1,5		
	на од., грн.	на обсяг тис. грн.	на од., грн.	на обсяг тис. грн.	на од., грн.	на обсяг тис. грн.	
Ціна од. та виручка	750	3000000	450	2925000	870	1305000	7230000
Змінні витрати всього	446	1784000	260	1690000	660	990000	4464000
Сировина та матеріали	300	1200000	150	975000	450	675000	2850000
Комплектуючі вироби	120	480000	95	617500	160	240000	1337500
Заробітна плата	26	104000	15	97500	50	75000	276500
Маржинальний прибуток	304	1216000	190	1235000	210	315000	2766000
Накладні витрати	219,8	879248,01	137,4	892986,26	151,8	227765,73	2000000
Прибуток	84,2	336751,99	52,6	342013,74	58,2	87234,3	766000
Коефіцієнт беззбитковості	0,723						

Таблиця 2

План витрат та прибутку виробництва продукції відповідно до нових умов виконання плану

Показник	Найменування виробів та їх кількість, тис. од.						Всього тис. грн.
	А – 6		В – 6,5		С – 1,5		
	на од., грн.	на обсяг тис. грн.	на од., грн.	на обсяг тис. грн.	на од., грн.	на обсяг тис. грн.	
Ціна од. та виручка	750	4500000	405	2632500	957	1435500	8568000
Змінні витрати всього	446	2676000	263	1709500	795	1192500	5578000
Сировина та матеріали	300	1800000	150	975000	585	877500	3652500
Комплектуючі вироби	120	720000	95	617500	160	240000	1577500
Заробітна плата	26	156000	18	117000	50	75000	348000
Маржинальний прибуток	304	1824000	142	923000	162	243000	2990000
Накладні витрати	203,3	1220066,9	95,0	617391,3	108,4	162541,81	2000000
Прибуток	100,7	603933,11	47,0	305608,7	53,6	80458,2	990000
Коефіцієнт беззбитковості	0,669						

Таблиця 3

Чутливість прибутку до зміни факторів

Виріб	чутливість прибутку до зміни, %				
	кількості виробленої продукції	норм витрат чи цін на сировину	ціни на комплектуючі вироби	зарплати	ціни реалізації продукції
А	1,587467	-1,566580	-0,626632	-0,135770	3,916449
В	1,612272	-1,272846	-0,806136	-0,127285	3,818538
С	0,411227	-0,881201	-0,313316	-0,097911	1,703655

Таблиця 4

Аналіз впливу факторів на прибуток

Фактор-аргумент	зміна фактора-аргументу, %	коефіцієнт чутливості	зміна прибутку, %	зміна прибутку, грн.
обсяг виробництва виробу А	+ 50%	1,587467	79,37	608000
ціна виробу В	- 10%	3,818538	-38,19	-292500
витрати на заробітну плату виробу В	+ 20%	-0,127285	-2,55	-19500
ціна виробу С	+ 10%	1,703655	17,04	130500
витрати на сировину виробу С	+ 30%	0,411227	-26,44	-202500
всього	-	-	29,24	224000

вості» по кожному фактору в розрізі усіх виробів (табл. 3).

За допомогою формули (3) проаналізуємо вплив факторів на розмір планового прибутку (табл. 4).

Таким чином, результати розрахунків, що наведені в табл. 4, повністю співпадають з даними табл. 2, тобто у результаті урахування змін ринкової кон'юнктури прибуток має зрости на 29,24%, або 224 тис. грн. Таким чином, використання «коефіцієнтів чутливості» дозволяє усунути недоліки класичного «операційного важеля», дозволяючи спрогнозувати вплив зміни не лише обсягу виробництва, але й цін на продукцію та витрат на сировину.

Висновки. На нашу думку, позиції деяких авторів стосовно нежиттєздатності традиційних методів управління витратами на основі операційного аналізу є занадто категоричними та радикальними. Інструменти операційного аналізу не можна переключити і займатися лише SCM, ігноруючи традиційні технології CVP-аналізу. У той же час ми вважаємо, що SCM створює базові стратегічні передумови для системи управління витратами, а традиційні методи доповнюють цю систему. Тобто концепція стратегічного управління витратами являє собою верхню ланку прийняття управлінського рішення, а традиційний підхід забезпечує деталізовані технології управління витратами.

Запропоновані показники дозволяють усунути існуючі обмеження операційного аналізу та активно використовувати його на вітчизняних підприємствах. До того ж використання коефіцієнтів чутливості значно розширює можливості операційного аналізу, дозволяючи визначати міру чутливості прибутку не лише до зміни обсягу реалізації, але й цін на продукцію та витрат.

В наступних працях планується більш детально дослідити можливість спільного використання вказаних показників, що дозволить забезпечити підприємство більш ефективними інструментами управління в умовах мінливого зовнішнього середовища.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Апчёрч А. Управленческий учёт: принципы и практика / А. Апчёрч; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, Н.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Артрин П. Управленческий учёт для нефинансовых менеджеров / П. Артрин; пер. с англ. под ред. С.Л. Каныгина. – Днепропетровск: Баланс-клуб, 2003. – 624 с.
3. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан; пер. с нем. под ред. и с предисл. А.А. Турчина, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учёт: [учебник] / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
5. Говиндараджан В. Стратегическое управление расходами: Новые методы увеличения конкурентоспособности / В. Говиндараджан. – СПб.: Бизнес Микро, 1999. – С. 456.
6. Управлінський облік / Дон. Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, У. Сєнков; пер. з англ. 5-го канад. вид.; наук. ред. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002 – 974 с.
7. Хорнгрен Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 2002. – 416 с.
8. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 118 с.
9. Орлов О.О., Рясных Е.Г. Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях / О.О. Орлов, Е.Г. Рясных. – К.: Скарбы, 2003 – 132 с.
10. Орлов О.О. Все нетрадиционные методы распределения накладных расходов не только бесполезны, но и вредны / О.О. Орлов // Економіст. – 2007. – № 1. – С. 56–61.