

**ФОРМУВАННЯ ОПТИМАЛЬНОЇ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ ДЛЯ  
ПІДПРИЄМСТВ ЛЕГКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ЧЕРЕЗ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

*У статті обґрунтовані основні положення концептуального підходу, що обумовлює дослідження управління витратами, як елемент формування оптимальної виробничої програми на підприємствах легкої промисловості. Розкрито послідовність вирішення питань в процесі удосконалення системи управління витратами. Розглянуто основні завдання, які вирішуються в процесі настройки системи управління витратами. Обґрунтовано підхід до управління, який дозволяє зробити всі витрати підприємства прозорими і керованими. Виділено основні чинники оптимізації виробничої програми підприємств легкої промисловості. Представлено схему функціонування системи управління витратами на підприємствах легкої промисловості.*

*Ключові слова:* економічна діяльність, підприємство, управління витратами, рентабельність, виробнича програма.

**FORMATION OF THE OPTIMAL PRODUCTION PROGRAM FOR LIGHT  
INDUSTRY ENTERPRISES BY COST MANAGEMENT**

*Taking into consideration the high cost of production of light industry enterprises, the most important is the process of cost management, that is, the process of studying and making managerial decisions at all major stages of the formation and distribution of income and the implementation of costs. Cost management, as an element of the formation of an optimal production program at the enterprise, in modern conditions becomes relevant for light industry enterprises.*

*The purpose of the study is to substantiate the main provisions of the conceptual approach to studying the formation of an optimal production program for light industry through the cost management*

*The development of an assortment policy of an enterprise is impossible without the construction of an optimal cost management system, which should include: solving the current and strategic tasks of the enterprise, finding compromises between the factors of the external and internal environment and the interests of the enterprise, establishing a relationship between the process of cost management and the assortment policy of the enterprise. All this should have an impact on the formation of a production program from the point of view of effective cost management of the enterprise.*

*The article substantiates the main thesis of conceptual approach that determines the study of cost management as an element of the formation of an optimal production program at light industry enterprises. The sequence of solution of issues in the process of improving the cost management system is revealed. The main tasks that are solved in the process of setting up a cost management system are considered. The approach to management is substantiated, that allows to make all costs of the enterprise transparent and manageable.*

*The main factors of optimization of the production program of light industry enterprises are highlighted. The scheme of functioning of the cost management system at the enterprises of light industry is presented.*

**Key words:** economic activity, enterprise, cost management, profitability, production program.

**Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.**

Сучасний рівень економічного стану зумовлює необхідність не тільки удосконалення управління підприємством, а в розробці виробничої програми, яка була б чутливою до умов впливу непередбачуваних подій і чинників. Враховуючи високу собівартість продукції підприємств легкої промисловості, найважливішим є процес управління витратами, тобто процес дослідження і прийняття управлінських рішень на всіх основних етапах формування і розподілу доходів та здійснення витрат. Управління витратами, як елемент формування оптимальної виробничої програми на підприємстві, в сучасних умовах стає актуальним для підприємств легкої промисловості.

**Аналіз останніх публікацій по проблемі.** Світові тенденції у розвитку наукових підходів щодо зазначеної проблематики заклали А. Сміт, Дж. М. Кейнс, Б. Кларк, Ф. Тейлор, А. Фойль. Серед сучасних науковців, які зробили вагомий внесок у розробку теоретичних та прикладних засад управління витратами на підприємстві, можна виділити таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як: Бугинець Ф. Ф. [1], Кнорринг В. І. [2], Орлов О.О. [4], Рясних Є.Г. [4], Рудніченко Є.М. [4], Погорелов Ю. С.[5], Бондаренко С. С. [5], Пилипенко А. А. [6], Дзьобко І. П. [6], Писарчук О. В. [6], Козаченко Г. В. [7], Хлап'юнов Л. Ю. [7], Череп А. В. [8], Чумаченко М. Г. [9], Белоусова І. П. [9], Шваб Л. І. [10], Макконнелл К. Р. [11], Брю С. Л. [11], Флінн Ш. М. [11].

**Невирішені частини дослідження.** Аналіз і узагальнення літературних джерел показав, що у своїх дослідженнях вчені приділяють увагу розкриттю сутності управління та питанням розробки стратегії управління витратами. Водночас недостатньо висвітленими в економічній літературі залишаються питання, пов'язані з дослідженням формування оптимальної виробничої програми через управління витратами для

підприємств легкої промисловості. Необхідність дослідження цієї проблеми на належному рівні, з урахуванням специфіки й особливостей розвитку ринкових відносин в Україні, зумовила вибір теми статті та визначила її мету і завдання.

**Мета дослідження** полягає в обґрунтуванні основних положень концептуального підходу щодо дослідження формування оптимальної виробничої програми для підприємств легкої промисловості через управління витратами.

**Виклад основних результатів та їх обґрунтування.** Результати проведеного дослідження стану підприємств легкої промисловості свідчать про необхідність удосконалення на них процесу управління витратами.

В основу запропонованої нами системи управління витратами підприємств легкої промисловості пропонується покласти формування і застосування оптимальної виробничої програми з урахуванням специфічних особливостей, властивих підприємствам галузі.

Поставлену мету можна досягти, застосувавши комплексний підхід, що передбачає використання з боку підприємства як традиційних для практики вітчизняних підприємств підходів до управління витратами, так і закордонного досвіду.

При цьому слід пам'ятати, що система управління витратами складається з трьох підсистем: розробки (прийняття) рішення, реалізації рішення, аналізу і контролю витрат [7]. Кожній підсистемі відповідає свій блок питань, що вирішуються в її межах. Особливу увагу слід приділити першій підсистемі, оскільки практика показує, що дана система функціонує найменш ефективно.

Вся різноманітність завдань, що виникають в процесі удосконалення підсистеми розробки (прийняття) рішення в межах формування оптимальної виробничої програми, можна умовно звести в три основні блоки питань, безпосередньо пов'язаних між собою.

По-перше, необхідно ефективно налаштувати систему управління витратами на підприємстві. По-друге, слід знайти компроміс між чинниками зовнішнього і внутрішнього середовища та інтересами підприємства. По-третє, слід встановити взаємозв'язок між процесом управління витратами і асортиментною політикою підприємства легкої промисловості.

Всі питання в межах зазначених блоків повинні вирішуватися паралельно, але з деяким пріоритетом першого блоку. Більш того, доцільно розділити перший блок на дві частини: первинна настройка і поточна настройка. Первинна настройка виконується при створенні підприємства, великої реорганізації або початку проекту. Поточна настройка проводиться в процесі діяльності підприємства з певною частотою або за мірою необхідності.

Можна виділити основні завдання, які вирішуються в процесі настройки системи управління витратами:

- групування витрат;
- визначення центрів витрат на підприємстві;
- встановлення зв'язку окремих витрат з конкретними видами продукції;
- виділення найбільш значущих витрат і концентрація уваги на них [8].

Графічно послідовність питань, які необхідно вирішити з метою удосконалення системи управління витратами, можна представити у вигляді схеми, зображеної на рис. 1.

Перший блок питань є найбільш об'ємним і тривалим у часі, саме в його межах здійснюється безпосередній процес управління витратами підприємства. Інформація, що отримується в ньому, повинна служити відправною точкою при вирішенні інших завдань. На даний блок припадає найбільший обсяг витрат праці і часу менеджерів, які здійснюють процес управління витратами.

Удосконалення системи управління витратами повинно обов'язково починатися з розглянутого блоку, але це не означає, що налаштувавши систему один раз, можна до неї більше не повертатися. Навпаки, в умовах постійно мінливих обставин система управління витратами повинна бути досить гнучкою, щоб відповідати новим умовам.

Одним з основних питань, що вирішуються в межах першого блоку, є групування витрат. Для вирішення завдань, що стоять перед підприємством, неможливо застосовувати групування, побудовані на одних і тих же самих класифікаційних принципах. Тут необхідно ще згадати про таку проблему, як єдність термінології. При цьому доречно згадати зарубіжний досвід (в даному випадку негативний), коли на деяких підприємствах застосовуються класифікації з назвами, які більше ніде не зустрічаються або мають інший загально визнаний сенс. На вітчизняних підприємствах легкої промисловості доцільно користуватися класифікаціями, які є найбільш традиційними і перевіреними, але при необхідності можна провести і групування за іншими ознаками в залежності від поставлених цілей і специфіки конкретного підприємства.

Так, наприклад, в основу групування може бути покладено зв'язок витрат з місцями їх виникнення – центрами витрат. Це дозволяє пов'язати витрати з причинами, які їх зумовлюють, і встановити коло осіб, які відповідають за процес формування витрат на даній ділянці. Такий підхід, з одного боку, підвищує відповідальність окремих осіб за результати роботи на довірених їм ділянках, а з іншого – дозволяє виявляти причини відхилень безпосередньо в місцях виникнення витрат.

Первинною структурною одиницею для процесу управління витратами є центри витрат [6]. На

підприємстві виділяються два види центрів витрат: виробничі, безпосередньо на яких здійснюється виробничий процес, і невиробничі, пов'язані із забезпеченням роботи виробничих центрів (ремонтна служба, складське господарство тощо) і всього підприємства в цілому (відділ маркетингу, бухгалтерія, служба збуту тощо). Окремо виділяється служба, яка безпосередньо здійснює процес управління, і дирекція, що обумовлено їх особливим становищем в системі управління витратами.

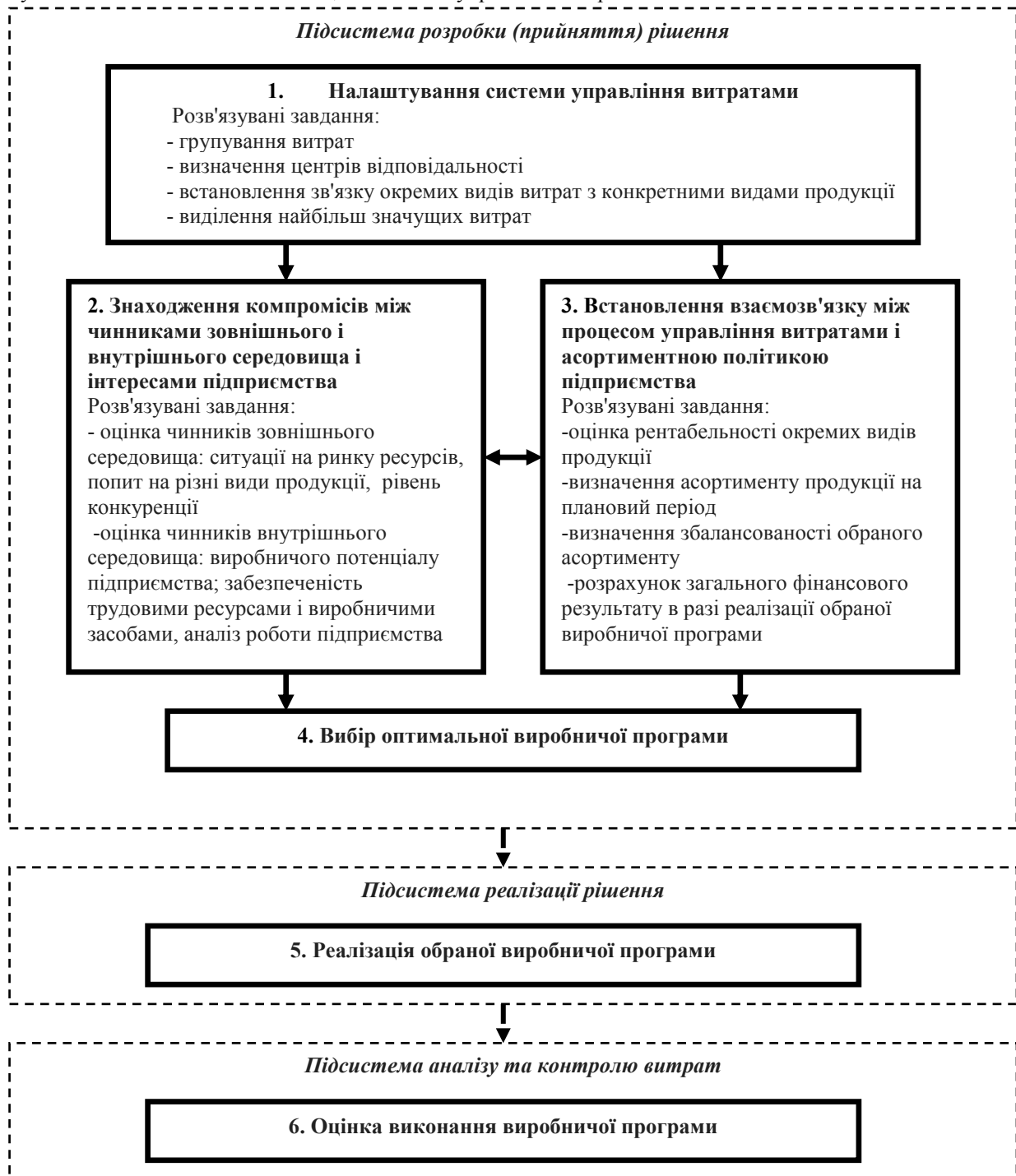


Рис. 1. Послідовність вирішення питань в процесі удосконалення системи управління витратами. Джерело: авторська розробка

У розрізі кожного конкретного центру витрати потрібно розділити на ті, які можуть контролюватися в межах центру, і на ті, які не регулюються персоналом даної ділянки, тобто на регульовані і нерегульовані. Це дозволить при управлінні витратами акцентувати увагу на перших, оскільки саме вони повинні стати об'єктом основної уваги, у той час як нерегульовані є об'єктом управління вищих служб, компетентних контролювати їхню поведінку. Так, наприклад, в межах окремого виробничого центру витрат суму амортизаційних відрахувань на виробничі обладнання не можна змінити, але можна це зробити на рівні вищого керівництва, наприклад, модернізувавши обладнання, змінивши його склад [4]. Таким же

чином слід розглядати й інші витрати, які в межах окремих центрів витрат потрапляють до складу нерегульованих. Їх контролем і управлінням повинна займатися служба, яка здійснює управління витратами; в тих же випадках, коли питання виходять за межі її компетенції, рішення повинні прийматися на рівні дирекції (керівника). Такий підхід дозволяє зробити всі витрати підприємства прозорими і керуваними.

Важливий крок на цьому етапі – встановлення зв'язку окремих витрат з конкретними видами продукції.

Тут можливі два варіанти. Для цілей бухгалтерського і податкового обліку всі непрямі витрати розподіляються на конкретний вид продукції [1]. З точки зору управлінського аналізу, встановлення зв'язку має бути тільки по відношенню до прямих витрат, безпосередньо пов'язаних з продукцією, що випускається (матеріальні, трудові витрати тощо), і непрямих (зв'язок яких легко простежується без спеціальних складних розрахунків), а не з усіма, як це робиться в даний час на підприємствах легкої промисловості. Такий підхід доцільний з ряду причин:

- це значно полегшить підприємству здійснення заходів для вирішення завдань другого блоку, оскільки у керівника завжди під рукою будуть первинні дані про зв'язок різних витрат з окремими видами продукції;

- скорочуються витрати часу, необхідного для проведення групування витрат за видами продукції, а значить, підвищується оперативність прийнятих рішень, пов'язаних з асортиментом продукції, що випускається.

Залежно від зв'язку з продукцією, що випускається, непрямі витрати для цілей управлінського аналізу можливо групувати таким чином:

- пов'язані;
- непов'язані [5].

Для цього проводиться узагальнення інформації по окремих видах продукції в різних центрах витрат. Крім того, в їх собівартість потрібно включати деякі непрямі витрати, які можуть бути рознесені на підставі базових показників, що дозволяють встановити такий зв'язок [10]. Головна умова при цьому – показник повинен бути прямим, а не «притягнутим», щоб не викривити реальну собівартість продукції. Прикладами таких витрат для підприємств легкої промисловості є транспортно-заготівельні і комерційні витрати. У першому випадку в якості бази для розподілу можна використовувати витрати на сировину та матеріали, оскільки вони безпосередньо пов'язані з транспортно-заготівельними витратами. У другому такою базою є готова продукція, з доставкою якої до покупців пов'язані ці комерційні витрати.

Крім зазначених витрат, розподілу можуть піддаватися й інші, але в кожному конкретному випадку до цього потрібно підходити дуже обережно, зробивши попередній аналіз можливих результатів.

Ряд виробничих витрат, пов'язаних із забезпеченням виробничого процесу, які безпосередньо не можна віднести на певні види продукції, групується в блоці «накладні непов'язані». Якщо вони безпосередньо не пов'язані з конкретними продуктами, то і не повинні відноситися на їх собівартість ніяким чином. Ще раз слід підкреслити, що це ні в якому випадку не повинно впливати на податкові витрати.

Тут слід зазначити, що ряд витрат може бути включений як в дану групу, так і в «непрямі пов'язані», в залежності від ситуації. Наприклад, якщо підприємство рекламує якийсь конкретний продукт певний період часу, то і витрати на цю операцію протягом цього періоду повинні враховуватися як накладні витрати, пов'язані з виробництвом цього продукту. Якщо ж підприємство рекламує свою торгову марку, ці витрати слід відносити до витрат періоду.

Витрати, пов'язані із забезпеченням функціонування всього підприємства в цілому (такі як витрати на утримання апарату управління, різних служб, на маркетингові дослідження, рекламу, відсотки по кредитах та інші), групуються в блоці «витрати періоду» [9]. Вони повинні аналізуватися для оцінки ефективності формування асортименту продукції, що випускається, і функціонування підприємства в цілому.

Такий підхід дозволяє виявити реальний внесок кожного виду продукції, що випускається, в кінцевий результат.

Для підвищення ефективності процесу управління необхідно акцентувати увагу на витратах, що мають найбільшу значимість. Серед критеріїв оцінки значимості можна виділити два основних:

- питома вага даної статті витрат в загальній сумі витрат;
- доступність конкретного ресурсу для підприємства.

У першому випадку, акцентуючи увагу на витратах, що мають найбільшу питому вагу, підприємство отримує ефективний інструмент впливу на них, оскільки навіть незначні зміни в процентному відношенні цих статей виражаються значними змінами в гривневому еквіваленті. Для підприємств легкої промисловості такою основною для всіх статей є сировина. Інші статті мають незрівнянно меншу питому вагу.

У другому випадку, з огляду на дефіцит якогось ресурсу, підприємство повинно прагнути використовувати його з максимальною віддачою. Серед таких ресурсів, в першу чергу, також слід виділити сировину.

З огляду на все це, можна стверджувати, що пріоритетним напрямом в діяльності підприємств галузі має стати ефективне використання сировини та матеріалів [3]. Тому сировинний чинник розглядається як один з основних, що враховується на всіх етапах управління витратами підприємства (на стадії планування, реалізації рішень, аналізу та контролю).

Слід також зазначити, що у всіх випадках підхід до вирішення завдань, що стоять перед підприємством, повинен бути один: оцінка співвідношення витрат і результатів, які можуть виникати в результаті вибору того чи іншого варіанту дії. Відповідно і витрати повинні враховуватися за ступенем зв'язку з оцінюваним варіантом, тобто в залежності від їх поведінки при реалізації обраної альтернативи. Вони можуть бути двох видів:

- змінні (враховуються);
- незмінні (що не враховуються).

У зарубіжній літературі вони названі, відповідно, релевантні та іррелевантні [2].

Для правильного вибору з різних альтернатив спочатку вибираються ті витрати, які є чутливими до змін (враховуються), а потім оцінюється, яким саме чином.

В даному випадку завдання швидко вирішується на підставі наявної інформації про витрати по місцях виникнення і видах продукції. Додавши до них нові, збільшені витрати, пов'язані тільки з цим проектом, отримаємо повну інформацію, необхідну для прийняття рішення.

Налаштувавши систему управління витратами, слід переходити до другого блоку. Одним з основних його принципів є орієнтація на зміну чинників зовнішнього і внутрішнього середовища на всіх етапах функціонування системи.

При вирішенні завдань цього блоку потрібно прагнути до досягнення балансу між інтересами підприємства і обмежувальними чинниками. Особливу увагу слід звернути на вплив чинників зовнішнього середовища, оскільки в умовах ринкової економіки їхній вплив найбільш відчутний. Зрозуміло, неможливо врахувати всі чинники зовнішнього середовища, які впливають або можуть вплинути на підприємство. Особливо це стосується таких глобальних, як інфляція, економічна політика держави та інших, передбачити зміну яких, особливо в даний час в Україні, практично неможливо.

Тому на етапі прийняття рішення виявляється і оцінюється вплив найбільш істотних чинників, які безпосередньо впливають на діяльність підприємства, оцінка яких може бути проведена в межах підприємства. Вирішення цих завдань має здійснюватися в тісній взаємодії з різними службами підприємства, причому не тільки на цьому етапі, але і в подальшому. Коли у зовнішньому середовищі відбуваються зміни і умови, які враховувалися на етапі прийняття рішення, і які істотно відрізняються (або ж будуть відрізнятися в найближчому майбутньому) від тих, що є в даний час, необхідно своєчасно інформувати про це службу, яка здійснює управління витратами. На підставі цього вона повинна приймати конкретні рішення про подальше виконання розробленого плану або ж внесення в нього потрібних коректив. Тим більше, що технологія виробництва підприємств легкої промисловості дозволяє ефективно використовувати такий підхід.

Основний обсяг роботи повинен здійснюватися в тісній взаємодії з відділом маркетингу [11]. Виходячи із властивих підприємствам галузі особливостей, серед найбільш значущих чинників зовнішнього середовища можна виділити такі:

- ситуація на ринку ресурсів;
- попит на ринку на різні види продукції (наявні в асортименті підприємства);
- конкуренція з боку інших виробників (за видами продукції).

Першому чиннику має бути приділена особлива увага, він повинен враховуватися при формуванні асортименту і визначенні обсягів випуску окремих видів продукції, тобто є особливо значущим для вирішення питань третього блоку. Тут необхідно перш за все врахувати доступність для підприємства ресурсів як за кількістю, так і за ціною. Здійснюватися це повинно в тісній взаємодії з постачальницько-заготівельною службою.

Наступним напрямом у збиранні інформації із зовнішнього середовища повинно стати вивчення попиту на різну продукцію з асортименту підприємства з боку оптових покупців і населення як зараз, так і в перспективі. Особливо важливо спрогнозувати попит на продукцію, що планується випускатися в перспективі, оскільки важливо уникнути значних непередбачених змін в купівельному попиті, що може змусити підприємство вносити істотні корективи у виробничу програму, що призведе до додаткових витрат. Особливо це стосується дорогих і матеріаломістких позицій асортименту.

Необхідно враховувати і такий чинник, як конкуренція з боку інших підприємств, що особливо важливо, якщо підприємство планує здійснювати реалізацію продукції на ринках, де діють й інші виробники аналогічної продукції. Підприємство має оцінити з точки зору витрат, чого йому буде коштувати вихід на цей ринок.

Наступні питання, які вирішуються на цьому етапі, – здійснення комплексу заходів, пов'язаних з оцінкою впливу чинників внутрішнього середовища підприємства. Багато в чому дане завдання зводиться до оцінки виробничого потенціалу підприємства, а також його забезпеченості трудовими ресурсами та основними виробничими фондами. Також потрібно акцентувати увагу на аналізі результатів роботи

підприємства в попередніх періодах, оскільки вони можуть дати цінну інформацію про ефективність здійснення функцій з управління витратами, реальної рентабельності окремих видів продукції. Порівняння планових і прогнозних значень минулого періоду з фактично отриманими результатами, крім оцінки ефективності роботи підприємства, дозволить оцінити ефективність розроблених планів і прогнозів, врахувати наявні помилки в їх розробці, формуванні асортименту й інших питань.

В результаті розгляду другого блоку ми підійшли до розуміння того, що виробнича програма буде оптимальною в разі досягнення балансу між трьома основними чинниками:

- інтересами підприємства (стратегічними, поточними та ін.);
- чинниками зовнішнього середовища (доступність ресурсів, конкуренція, попит на товари тощо);
- чинниками внутрішнього середовища (виробничий потенціал).

Зона прийнятних для підприємства дій, в якій досягається баланс між основними обмежувачими чинниками та інтересами підприємства, знаходиться в області їх перетину. Як правило, інтереси підприємства ширше за його можливості (розширити асортимент, збільшити обсяг випуску продукції, вийти на нові ринки і таке інше).

Але реалізація різних планів стримується як чинниками внутрішнього характеру (виробничі потужності, фінансові можливості, трудові ресурси тощо), так і зовнішніми обставинами (сировинна база, попит на продукцію, конкуренція на ринку тощо). Тому поставлені завдання будуть досяжні тільки в тому випадку, якщо підприємство збалансує свої цілі з різними обмежувальними чинниками. Такий підхід дозволяє підвищити ефективність використання наявних у розпорядженні підприємства ресурсів.

І, нарешті, ми підійшли до розгляду третього блоку. В межах цього блоку передбачається вирішення питань, пов'язаних з асортиментом продукції, що випускається, оцінкою рентабельності окремих її видів, визначенням прийнятних для підприємства цін на продукцію.

Відмінною рисою цього етапу є те, що керівник спирається на інформацію про витрати, які вже мали місце, тому він може використовувати дані, отримані в процесі вирішення завдань першого блоку.

Основними завданнями на даному етапі є:

- оцінка реальної рентабельності окремих видів продукції;
- визначення асортименту продукції на плановий період;
- оцінка збалансованості розробленого асортименту;
- розрахунок загального фінансового результату, який може бути отриманий при реалізації даної виробничої програми.

В першу чергу необхідно провести оцінку рентабельності окремих позицій вже існуючого асортименту. Цей процес здійснюється на підставі розроблених калькуляцій і з урахуванням цін на даний товар на ринку. Такий підхід дозволяє оцінити реальну рентабельність кожного продукту і його внесок в кінцевий фінансовий результат, а також зробити висновки про доцільність його подальшого виготовлення.

Проаналізувавши і узагальнивши інформацію, отриману на перших двох етапах, а також оцінивши рентабельність продукції, що випускається, необхідно переходити до наступного важливого кроку – формування асортименту і визначення обсягів випуску окремих видів продукції.

Асортимент і обсяги випуску визначаються спільно з маркетинговою службою, а в разі роботи з давальницькою сировиною – і з постачальниками сировини, а дохід підприємства визначається з вартості послуг з переробки, узгодженої сторонами. При низькому ступені завантаження виробничого обладнання підприємства широко використовують дану форму роботи з постачальниками сировини.

Визначивши склад і структуру асортименту, встановлюють планові завдання з випуску окремих виробів централізованих витрат, в межах яких буде здійснюватися їх випуск, і кошторисів витрат.

Кошторис для виробничого центру повинен складатися з двох частин. У першій наводяться витрати, пов'язані з виробленою на цій ділянці продукцією. До другої входять витрати, необхідні для забезпечення роботи цього виробничого підрозділу (накладні незв'язані витрати). У середині кожного центру витрат повинна бути проведена ув'язка витрат, які для нього заплановані, з конкретними виробничими лініями, дільницями; визначено коло осіб, які відповідають за забезпечення виконання встановлених планових завдань. Якщо виробництво певної продукції здійснюється в межах одного центру витрат, процес подальшого контролю значно спрощується. В даному випадку за основу можуть бути взяті калькуляції, розроблені за окремими видами продукції. В асортименті підприємств легкої промисловості є ряд такої продукції.

Для здійснення контрольних функцій кошторис витрат для конкретних підрозділів може бути складений в натуральних показниках. Цьому є дві основні причини. Перша полягає в тому, що на підставі натуральних показників значно легше і ефективніше здійснюється контроль над витрачанням ресурсів. По-друге, персонал виробничої дільниці не цікавлять ні вартість окремих ресурсів, ні вартість витрат на обробку, оскільки формування цін на ресурси не знаходиться в їх компетенції і має бути об'єктом контролю з боку інших служб. А при здійсненні контролю увага повинна акцентуватися на виконанні передбачених планових завдань по витрачанням ресурсів та випуску продукції.

Підсумковий звіт про виконання виробничого завдання повинен подаватися в натуральних

показниках. Найбільш доцільним є такий варіант: збирання підсумкових звітів по виробничих центрах наприкінці дня в службі управління витратами, де вони узагальнюються, і визначається їх вартість, з урахуванням змін цінних чинників.

На підставі інформації, що надходить, проводиться аналіз процесів, які відбувалися на підприємстві, і оцінюється ефективність вжитих з боку відповідальних осіб дій для усунення небажаних явищ. Аналогічно проводиться складання кошторисів витрат для невиробничих центрів, в яких визначаються витрати, необхідні для забезпечення їх функціонування. Цей процес значно спрощується і прискорюється, а найголовніше – підвищується його ефективність при використанні на підприємстві автоматизованих систем обробки інформації та її аналізу.

Оснoву четвертого блоку становить формування оптимальної виробничої програми, яка враховує всі розглянуті чинники, після вирішення всіх поставлених завдань.

Отримавши виробничу програму, підприємство ще не виконало всі поставлені завдання, адже цю програму необхідно ще реалізувати. За вирішення цього завдання відповідає функціонування підсистеми реалізації рішення системи управління витратами підприємства.

В процесі удосконалення системи управління витратами необхідно ще загострити увагу на ряді моментів, пов'язаних з функціонуванням підсистеми аналізу і контролю.

У разі ефективного вирішення всіх завдань в межах кожної з трьох підсистем можна запропонувати таку схему функціонування системи управління витратами (рис. 2).

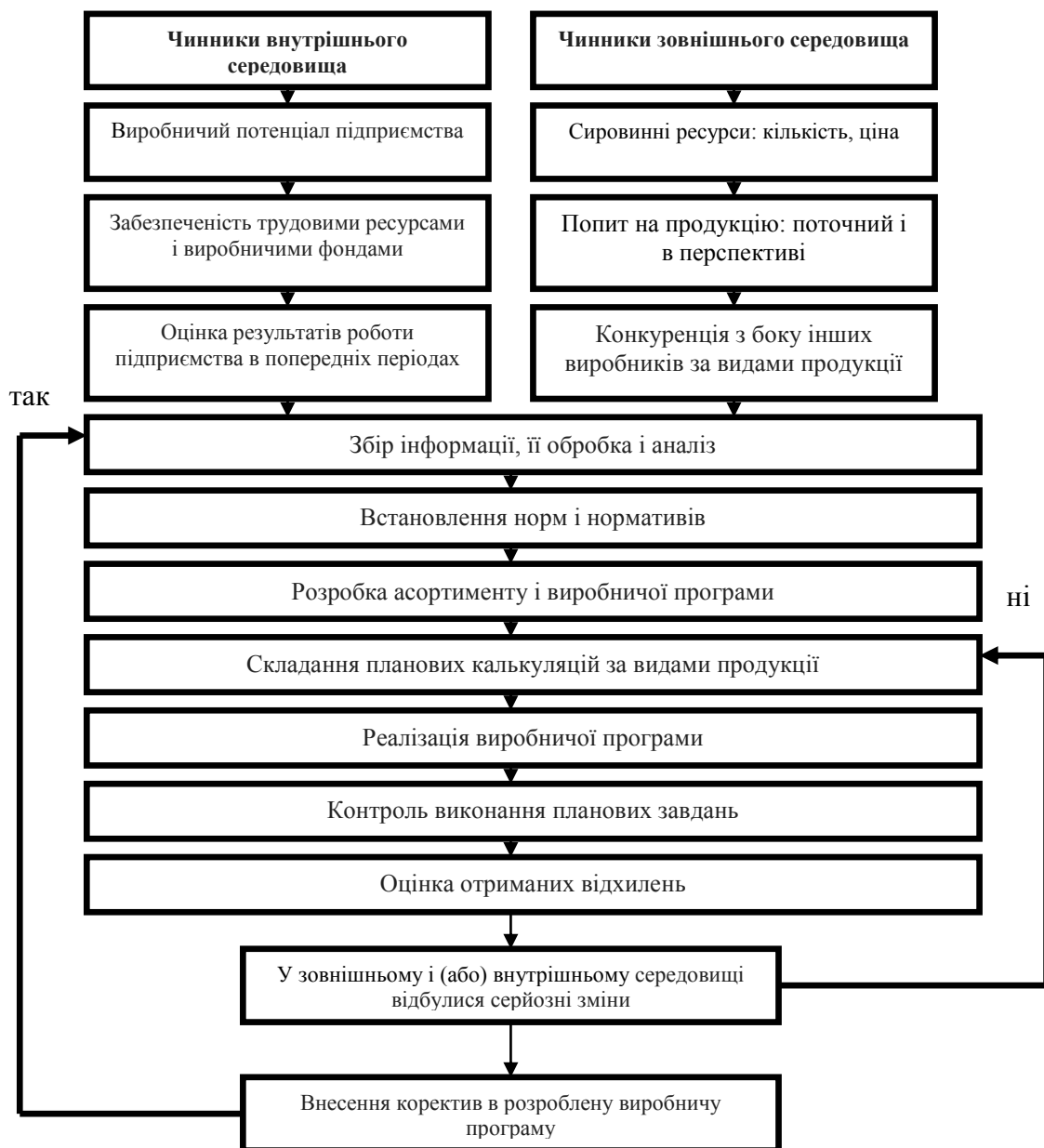


Рис. 2. Схема функціонування системи управління витратами на підприємствах легкої промисловості. Джерело: авторська розробка.

В процесі виконання виробничої програми повинен здійснюватися безперервний аналіз найбільш важливих змін з точки зору відповідних служб як у зовнішньому середовищі, так і у внутрішньому. Якщо відбуваються значні зміни, що серйозно відрізняються від тих, які були враховані при розробці виробничої програми, їх слід всебічно оцінити. І в разі потреби повинні бути внесені корективи у виробничу програму, аж до зміни складу асортименту і його структури. Тим більше, що специфіка виробництва підприємств легкої промисловості дозволяє це ефективно використовувати, гнучко реагуючи на будь-які зміни. Перевага такого підходу полягає в тому, що підприємства, орієнтуючись на досягнення поставлених цілей, в той же час не робить їх незмінними.

Як було зазначено, на всіх стадіях процесу управління витратами повинен бути тісний зв'язок з різними службами і структурними підрозділами, потрібно здійснювати спільне вирішення завдань з управління витратами. Це повною мірою стосується і виконання контрольних функцій, оскільки служба, яка відповідає за управління витратами, одна не в змозі ефективно здійснювати їх в повному обсязі. Якщо через неї направити всі потоки інформації, це може призвести до зупинки роботи як самої служби, так і всієї системи управління підприємством в цілому, адже вона не зможе обробляти безперервний потік інформації, а найголовніше – оперативно приймати необхідні рішення для впливу на процеси, що відбуваються.

До того ж такий підхід веде до роздування штату управлінської служби, і витрати на її утримання можуть поглинути позитивний ефект від її створення. Крім того, концентрація у якийсь із служб підприємства занадто великих владних повноважень може негативно позначитися на всій системі управління підприємством, призвести до зниження ініціативи в підконтрольних центрах. Тому важливо чітко розмежувати завдання і відповідальність між службою, що здійснює процес управління витратами підприємства, і структурними підрозділами.

Більшість питань, що виникають, може і повинна вирішуватися безпосередньо в центрах витрат, оскільки особа, яка здійснює контроль, має в своєму розпорядженні планові завдання і володіє всією інформацією про процеси, що відбуваються на її ділянці. І при відхиленні якогось із заданих показників від встановленої величини в більшості випадків може самостійно виявити причину такої зміни і прийняти необхідні рішення. Звернення ж до вищої інстанції має здійснюватися в деяких випадках, коли керівництво ділянки не може самостійно прийняти рішення на підставі наявної інформації. Наприклад, коли порушені інтереси ряду центрів витрат або відбулися зміни, що можуть привести до необхідності перегляду встановлених завдань (наприклад, сталася поломка на якійсь із виробничих ліній). В такому випадку звернення до вищих служб необхідне для проведення аналізу ситуації, що змінилася, розробки скоординованого плану дій і перегляду, в разі необхідності, встановлених раніше завдань. Крім того, служба, яка здійснює управління витратами, сама повинна втручатися в процеси, що відбуваються в центрах витрат, якщо має інформацію, яка вимагає внесення різних коректив.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Управління витратами, яке забезпечує ефективність діяльності, фінансову та економічну стійкість підприємств легкої промисловості на ринку, посідає особливе місце при формуванні виробничої програми підприємства. Оптимальна виробнича програма повинна бути складена у відповідності до пріоритету рентабельності кожного виду продукції. Розробка асортиментної політики неможлива без побудови на підприємстві оптимальної системи управління витратами, яка повинна включати: розв'язання поточних і стратегічних завдань підприємства, знаходження компромісів між чинниками зовнішнього і внутрішнього середовища та інтересами підприємства, встановлення взаємозв'язку між процесом управління витратами і асортиментною політикою підприємства. Все це повинно впливати на формування виробничої програми з позиції ефективного управління витратами підприємства.

### Література

1. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. Сер. «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». – 2012. – № 1 (22). – С. 11–18.
2. Кнорринг В. И. Теория, практика и искусство управления : учебник для вузов по специальности "Менеджмент". — 3-е изд., изм. и доп. — М. : Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА—ИНФРА - М), 2007. — 544 с.
3. Легка промисловість України: реалії та перспективи розвитку : експертно-аналітична доповідь / [І. М. Грищенко, Т. Л. Ізовіт, А. В. Курганський та ін.]. — К. : КНУТД, 2015. — 80 с.
4. Орлов О.О. Управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств : монографія / О.О. Орлов, Є.Г. Рясних, Є.М. Рудніченко ; за ред. О.О.Орлова. — Хмельницький : ХНУ, 2010. — 223 с.
5. Погорелов Ю. С. Методи планування витрат підприємства при застосуванні концепції постійного вдосконалення / Ю. С. Погорелов, С. С. Бондаренко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. — 2013. — № 2. — Т. 3. — С. 27–31.
6. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. А. А. Пилипенка. — Харків : Вид-во ХНЕУ, 2011. — 344 с.



7. Управління затратами підприємства : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорєлов, Л. Ю. Хлап'юнов [та ін.]. – Київ : Лібра, 2007. – 320 с.
8. Череп А. В. Можливості застосування нових організаційних структур управління з метою зниження собівартості продукції / А. В. Череп // Вісник Нац. акад. держ. упр-ня при Президенті України. – 2005. – № 2. – С. 208–215.
9. Чумаченко М. Г. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Г. Чумаченко, І. П. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3–7.
10. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посібник / Л. І. Шваб. – 3-є вид. – Київ : Каравела, 2006. – 584 с.
11. Экономика: принципы, проблемы и политика : учебник / Макконнелл К.Р., Брю С.Л., Флинн Ш.М. – 19-е изд., англ. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 1028 с.

### References

1. Butynets F. F. Vytraty vyrobnytstva ta ikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia / F. F. Butynets // Problemy teorii ta metodologii bukhalters'koho obliku, kontroliu i analizu: mizhnar. zb. nauk. prats'. Ser. «Bukhalters'kyj oblik, kontrol' i analiz». – 2012. – № 1 (22). – S. 11–18.
2. Knorryn V. Y. Teoryia, praktyka y ykysstvo upravleniia. Uchebnyk dlia vuzov po spetsyal'nosti "Menedzhment". – 3-e yzd., yzm. y dop. — M.: Yzdate'l'stvo NORMA (Yzdate'l'skaia hruppa NORMA—YNFRA • M), 2007. — 544 s.
3. Lehka promyslovist' Ukrainy: realii ta perspektyvy rozvytku: ekspertno-analitychna dopovid' / I. M. Hryshchenko, T. L. Izovit, A. V. Kurhans'kyj ta in.]. — K.: KNUTD, 2015. — 80 s.
4. Orlov O.O. Upravlinnia nakladnyvy zatratamy v systemi formuvannia finansovykh rezul'tativ promyslovykh pidpriemstv: monohrafiia / O.O. Orlov, Ye.H. Riasnykh, Ye.M. Rudnichenko; za red. O.O.Orlova. – Khmel'nyts'kyj : KhNU, 2010. –223 s.
5. Pohorelov Yu. S. Metody planuvannia vytrat pidpriemstva pry zastosuvanni kontseptsii postijnoho vdoskonalennia / Yu. S. Pohorelov, S. S. Bondarenko // Herald of Khmelnytskyi National University. – 2013. – № 2. – Т. 3. – S. 27–31.
6. Pylypenko A. A. Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriemstv ta ikh ob'ednan': monohrafiia / A. A. Pylypenko, I. P. Dz'obko, O. V. Pysarchuk; za zah. red. A. A. Pylypenka. – Kharkiv: vyd-vo KhNEU, 2011. – 344 s.
7. Upravlinnia zatratamy pidpriemstva : monohrafiia / H. V. Kozachenko, Yu. S. Pohorelov, L. Yu. Khlap'onov [ta in.]. – Kyiv: Libra, 2007. – 320 s.
8. Cherep A. V. Mozhlyvosti zastosuvannia novykh orhanizatsiinykh struktur upravlinnia z metoiu znyzhennia sobivartosti produktsii / A. V. Cherep // Visnyk Nats. akad. derzh. upr-nia pry Prezidentovi Ukrainy. – 2005. – № 2. – S. 208–215.
9. Chumachenko M. H. Dyskusijni problemy obliku vytrat i kal'kuliuvannia sobivartosti produktsii / M. H. Chumachenko, I. P. Bielousova // Bukhalters'kyj oblik i audyt. – 2008. – № 10. – S. 3–7.
10. Shvab L. I. Ekonomika pidpriemstva: navch. posibnyk / L. I. Shvab. – 3-tie vyd. – Kyiv: Karavela, 2006. – 584 s.
11. Ekonomiks: pryntsyipy, problemy y polytyka: Uchebnyk / Makkonnell K.R., Briu S.L., Flynn Sh.M., 19-e yzd., anhl. - M.: NYTs YNFRA-M, 2017. - 1028 s.

Рецензія/Peer review : 14.02.2018  
Надрукована/Printed : 02.04.2018  
Прорецензовано редакційною колегією