

658.5

• ”

,

-

-

:

,

,

,

Methodical approaches to use of the aggregate method of planning costs have been generalized. Description of aggregate strategies basic kinds has been given. Recommendations for use of the aggregate method of planning costs at an enterprise have been developed.

M.B., 2011

Keywords: Methods of planning costs, enterprise costs, resource provision, managerial decisions.

Вступ. Управлінська діяльність являє собою поєднання різних функцій, робіт та операцій, спрямованих на вирішення різноманітних складних і специфічних господарських проблем підприємства, які вимагають реалізації великого комплексу узгоджених конкретних заходів. Планування як функція управління на підприємстві охоплює усі сторони його господарської діяльності, а саме: виробництво і реалізацію продукції, маркетинг, фінанси, ресурсне забезпечення та ін. Формування і використання науково обґрунтованої системи планування, розробка і виконання системи планів дозволяють забезпечити досягнення поставлених цілей підприємства, зміцнити його конкурентні переваги та поліпшити конкурентні позиції на ринку.

Планування також прямо і безпосередньо пов'язане із вирішенням завдань ресурсного забезпечення виробництва, що є обов'язковою умовою для розв'язання широкого комплексу проблем забезпечення сталого функціонування та розвитку підприємства. Величина витрат як узагальнюючий показник, що характеризує обсяги ресурсів, необхідних для забезпечення господарської активності підприємства, стає віддзеркаленням результативності операційної діяльності в цілому і за певними структурними підрозділами зокрема. З цієї точки зору, обґрунтованість визначення перспективних потреб підприємства у ресурсах та достовірність результатів планування витрат (ПВ) значною мірою обумовлюють адекватність ухвалення управлінських рішень, спрямованих на пошук і реалізацію оптимальних шляхів організації виробничо-збутової діяльності та створення сприятливих умов для забезпечення сталого функціонування та розвитку підприємства.

Теоретико-методологічні засади планової діяльності в сфері визначення витрат підприємства ретельно розглядалися в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців, таких як Друрі К. [1], Іванієнко В. [2], Панасюк В. [3], Трубочкіна М. [5], Цал-Цалко Ю. [7], Череп А. [9] та ін. Проте високий рівень розмаїття і мінливості об'єктів ПВ обумовлюють надзвичайну складність і динамічність розвитку цього управлінського процесу, що, в свою чергу, знаходить відображення у трансформації організаційних і методичних засад планової діяльності, зокрема – шляхом використання агрегатного методу планування витрат.

Різні аспекти впровадження агрегатного методу виробничого планування уважно вивчалися у роботах Адама Е. [10], Боумена Е. [11], Еберта Д. [10], Еквілайна М. [8], Рендера Б. [12], Стівенсона В. [4], Феттера Р. [11], Хейзера Д. [12], Хомінського В. [6], Чейза Р. [8], Якобса Р. [8] та ін. Проте в більшості випадків сфера використання агрегатного методу в сфері планування витрат обмежується фрагментарним вивченням окремих методичних аспектів вирішення цього завдання, а, отже, потребує розширення і поглиблення відповідного поглиблення наукового обґрунтування.

Постановка завдання. Метою дослідження у роботі є вивчення та узагальнення методичних підходів щодо використання агрегатного методу виробничого планування, а також розробка рекомендацій щодо впровадження агрегатного методу в сфері планування витрат.

Для досягнення поставленої мети було використано наступні методи і прийоми: теоретичне узагальнення – для вивчення теоретико-методичних засад використання агрегатного методу планування; аналізу і синтезу – для диференціації і узагальнення складу агрегатних стратегій; графічний – для наочного зображення і схематичного представлення результатів дослідження.

Результати дослідження. Характерною особливістю сучасних умов здійснення ринкових відносин є неухильне зростання ступеня нестабільності і невизначеності зовнішнього середовища господарювання, збільшення впливу його чинників на економіку і управління підприємством. Розвиток нових технологій, поява принципово нових товарів і ринків, різкі коливання ринкового попиту і кон'юнктури, зміни в державному регулюванні економіки визначають складність завдання організації і розвитку сучасного виробництва. Тому планова діяльність в ринковому оточенні, що постійно змінюється і ускладнюється, насамперед виступає засобом скорочення ринкової невизначеності, забезпечення стабільності економічних процесів на підприємстві. Розширення сфер, об'єктів та методів планування, яке здійснюється з орієнтацією на адаптацію та акомодацию підприємства до навколишніх змін, стає об'єктивною вимогою для забезпечення сталого економічного розвитку. За такі обставини важливою передумовою забезпечення успішного пристосування підприємства до трансформацій середовища господарювання є розширення методичної бази планування витрат на основі поширення використання низки адаптивних методів (табл. 1).

Характеристика адаптивних методів планування витрат підприємства
(узагальнено за [1, 3, 5, 7, 9, 11])

Метод	Сутність методу	Групи витрат, яка є основним об'єктом ПВ
Проектних (запланованих) витрат	В процесі ПВ увага зосереджується на ранніх фазах розробки товарів (послуг), в ході яких максимально припустимий рівень витрат визначається відповідно до очікуваного рівня цін на товари	Прямі витрати
Процесний	Диференціація загальних витрат на окремі групи, які розрізняються за окремими процесами або видами діяльності та надають (можуть надавати) суттєвий вплив на рівень сукупних витрат підприємства	Непрямі витрати (накладні витрати)
За стадіями життєвого циклу товару	Визначення шляхів систематичного скорочення витрат за усіма стадіями життєвого циклу продукції, насамперед – на перед виробничих етапах («конструювання за витратами»)	Витрати в сфері виробництва та логістики
Порівняльний з конкурентами	Постійне зіставлення показників підприємства за продукцією та процесами з аналогічними даними інших підприємств для обґрунтування заходів щодо оптимізації операційної діяльності, зокрема, за сполученням таких параметрів як витрати, якість, терміни виконання	Прямі витрати
Стратегічне управління	Розгляд витрат в широкому контексті розвитку підприємства, що враховує необхідність чіткого обґрунтування та оформлення основних положень його стратегії, виходячи з його місця в послідовності ланок ланцюжку утворення нової вартості (видів діяльності, що створюють цінність від початкової сировини до кінцевого споживача)	Загальні витрати
Нормативний	Витрати на виробництво здійснюються по діючих нормативах з одночасним обліком змін і відхилень від норм, що дозволяє оперативно виявити відхилення від норм, застосувати конкретні заходи по їх ліквідації і тим самим активно впливати на зниження витрат виробництва	Прямі витрати
Агрегатний	Формування збалансованих по витратах (ресурсах) виробничих програм організації на плановий період і диференціацію їх за відрізками календарного періоду і за окремими структурними підрозділами	Загальні витрати

Отже, характерна особливість сукупності методів адаптивного планування витрат полягає у прагненні до формування гнучкої системи організації та управління, що забезпечує бажаний розвиток підприємства з урахуванням усього складного комплексу нових умов і чинників, які можуть виникнути вже в процесі цього розвитку. Саме тому адаптивний підхід до планування витрат на цей час набуває все більшого поширення. При цьому найбільші труднощі у використанні адаптивного підходу до ПВ пов'язані з визначенням об'єктів адаптації. До складу такого роду об'єктів не слід відносити планові показники, зміни яких являють собою тільки наслідок дії більш глибоких причин, компенсація впливу яких вимагає здійснення суттєвих перетворень внутрішнього середовища підприємства, тобто самих джерел утворення витрат. Саме тому до основних перешкод практичного використання адаптивного підходу до планування витрат є нестача гнучкості або навіть відсутність адаптивних структур управління та моделей (стратегій) поведінки підприємства, реалізація яких дозволяла би ефективно здійснювати перманентну і адекватну поточній ринковій ситуації зміну планів.

До складу методів, використання яких певною мірою дозволяє вирішити зазначене складне завдання, слід віднести агрегатне планування, що являє собою процес формування збалансованих

за витратами (ресурсами) виробничих програм підприємства на плановий період і диференціацію сформованої системи планів за відрізками календарного періоду і за окремими структурними підрозділами (виробництвами, цехами, ділянками та ін.). Зміст ознаки «агрегатне» або «агреговане», яке використовується для ідентифікації даного виду планових розрахунків, полягає у забезпеченні зведеного характеру планових показників, система яких має об'єднувати та забезпечувати плідну інтеграцію усіх видів витрат (ресурсів і запасів), які становлять основу для розробки виробничих програм (завдань) відповідно до попиту, що змінюється. Отже, методичний підхід, з якого виходить агрегатне планування, базується на прогнозованому попиті і дозволяє оцінити необхідні виробничі ресурси і результати діяльності, що дозволяють досягти заздалегідь поставлених цілей (незважаючи на зміни умов, в яких відбувається вирішення певних техніко-технологічних, виробничих, фінансово-економічних, маркетингово-збутових та ін. задач). Так, наприклад, при формуванні довгострокових планів в агрегатному плануванні пропонується групування показників діяльності підприємства (у т.ч. – витратної компоненти) за «сімействами виробів», конкретну номенклатура продукції в межах яких уточнюється, виходячи з короткострокових оцінок. Важливою рисою методу агрегатного планування є також гнучкість і постійна зміна планів залежно від поточних результатів діяльності підприємства.

В середньостроковій перспективі агрегатне планування, пов'язане з визначенням кількісних параметрів витрат і термінів виконання планових завдань (насамперед, у виробничій сфері) дозволяє узагальнити передбачувані показники діяльності підприємства (виступає своєрідним «верхнім рівнем планування»). Для підприємств, що характеризуються використанням переважно проектного типу виробництва, доцільним стає також поєднання принципів агрегатного підходу з методичними положеннями, притаманними концепції управління проектами. При цьому проектне управління може як слугувати стрижнем для утворення частково або повністю відокремленої вертикалі планування (методичні засади функціонування якої будуть відрізнятися численними особливостями), так і виступати тільки як один з методів планування для визначення витрат за виробництвом продукції, решта показників якого формується на засадах впровадження агрегатного підходу.

Результат процесу агрегатного планування виражається у сформованій виробничій програмі підприємства, що визначає, з одного боку, перелік товарів і послуг, що виготовляються, обсяг випуску по кожній позиції, а з іншого – терміни і вартість виробництва цих товарів і послуг. При цьому основним критерієм оцінки ефективності укладеного таким чином агрегатного плану стає оптимізація (мінімізація) усіх видів витрат, яка, проте, не стає причиною погіршення (та, навпаки, навіть може призводити до покращення) покращуючи споживчих параметрів і якості продукції, що виробляється. Іншими цільовими настановами агрегатного планування можуть виступати, поперше, обмеження або запобігання виникненню відхилень від нормативних значень показників використовуваної живої праці, рівнів запасів, та, по-друге, підвищення пропускної спроможності та рівня завантаження виробництва, удосконалення послідовності виконуваних операцій, зміцнення зв'язків різних підрозділів підприємства між собою, підтримка узгодженості роботи виконавців, отримання необхідних стандартів в пропонованому після продажному обслуговуванні тощо.

Для підприємств, операційна діяльність яких зосереджена на сфері обслуговування, до складу пріоритетів при агрегатному плануванні слід віднести досягнення такого рівня і якості обслуговування, який не тільки дозволив задовольнити усі наявні вимоги споживачів, але й передбачити виникнення потенційних побажань можливих клієнтів. Крім того, агрегатне планування витрат у сфері послуг має насамперед ґрунтуватися на плануванні потреби в людських ресурсах і управлінні попитом з орієнтацією на наявні можливості залучення для цього трудових ресурсів. При значному попиті на послуги при плануванні досягається регулювання великих об'ємів попиту і розробкою методів повнішого використання трудових ресурсів в періоди прогнозованого падіння попиту.

Процедури агрегатного планування органічно мають також доповнюватися подальшою деталізацією розподілу робіт, тобто дезагрегуванням, що здійснюється за трьома основними структурними складовими: конструктивним елементам виробів, що виготовляються; часу, тобто по відрізках календарного періоду; підрозділам організації. Мета розподілу виробничої програми по відрізках планованого періоду (кварталам і місяцям) полягає у отримання такої номенклатури виробів в кожному періоді, при якому будуть забезпечено виконання договірних зобов'язань, рівномірне використання виробничої потужності й узгодженість діяльності усіх структурних підрозділів.

Раціональний розподіл виробничої програми в часі повинен відповідати наступним вимогам: дотримання термінів випуску окремих виробів, обумовлених укладеними угодами поставки; повне виконання програми за увесь період за об'ємом і номенклатурі; рівномірне і зростаюче по кварталах і місяцях наростання обсягів випуску; максимальна концентрація випуску однойменних і схо-

жих видів виробів в одному або суміжних календарних періодах; мінімальна допустима різноманітність номенклатури виробів в кожному періоді; по можливості максимальне завантаження устаткування і персоналу в кожному періоді.

При розподілі виробничої програми в часі як на рівні підприємства, так і в цехах необхідно враховувати дві групи факторів: тривалість виробничих циклів виготовлення окремих виробів і їх частин; об'єми і черговість виконання окремих замовлень. Урахування впливу першої групи факторів здійснюється на засадах попереднього розрахунку тривалості циклів шляхом побудови календарних графіків у формі циклограм. Початковими при цьому являються дані специфікацій, відомості про трудомісткість по окремих видах робіт та ін.

Основними методами складання поточних планів в агрегатному плануванні є наступні: інтуїтивний підхід; графічний або табличний метод; економетричні підходи (лінійне програмування; лінійні правила ухвалення рішень; модель коефіцієнтів, що управляють; комп'ютерне моделювання).

Інтуїтивний підхід відрізняється найбільшою зручністю та простотою використанні, обумовленими обмеженістю (або навіть відсутністю) формалізації процедур поточного планування, що здійснюються або на основі наявного досвіду роботи (використання планових показників минулих періодів з внесенням певних коректив щодо ймовірних змін обсягів виробництва по окремих укрупнених позиціях номенклатури, достатніх для реагування на нові зміни попиту), або з використанням емпіричного підходу.

Оснoву використання графічного і табличного методів становить розгляд декількох змінних одночасно, що дозволяє суб'єктам планового процесу порівнювати показників плану і нормативних (цільових) орієнтирів. Послідовність застосування графічного методу зазвичай складається з таких етапів: визначення попиту для кожного планового періоду; обґрунтування заходів, що забезпечують необхідну в кожному періоді потужність (за рахунок робочого часу, за рахунок використання наднормових робіт, за рахунок ув'язнення субпідряду); визначення вартості праці, витрат на прийом і звільнення, на зберігання запасів; розгляд варіантів плану, спрямованих або на зміні чисельності робітників, або на збільшенні запасів готової продукції; складання альтернативних планів (включаючи усі змінювані параметри) і аналіз загальних витрат.

Економетричні методи зосереджуються на операціях з конструювання відповідних моделей плану, тобто певного умовного образу (набору формалізованих або неформалізованих співвідношень факторів) об'єкту дослідження, тобто сукупності витрат і результатів діяльності підприємства, на основі попереднього вивчення стану якої та визначення суттєвих характеристик, що дозволяють виявити залежності (результуючі та визначальні зв'язки) між параметрами цього об'єкту та іншими факторами.

Важливою складовою інструментарію агрегатного планування, використання якої дозволяє обмежити та узагальнити склад можливих стратегічних альтернатив планування витрат та результатів діяльності підприємства, є агрегатні стратегії, тобто набір певних моделей, в рамках яких відбувається відтворення можливих змін показників (що відбивають закономірності протікання реальних процесів і передбачення результатів різноманітних дій) на основі результатів вивчення найбільш суттєвих взаємозв'язків між елементами операційної діяльності підприємства. З цієї точки зору виділяють дві основні групи агрегатних стратегій (див. табл. 2): чисті стратегії (моделі поведінки, за які в часі відбуваються зміни тільки одного фактору); змішані (використовують комбінацію змінних, що дозволяє отримати найбільш відповідний дійсності виробничий план).

Таблиця 2

Характеристика основних видів агрегатних стратегій

Група стратегій	Стратегія	Зміст стратегії
Чисті	Управління рівнем запасів	Регулювання логістичних витрат підприємства шляхом маніпулювання обсягом закупок ресурсів
	Управління зайнятістю	Варіювання чисельності робочих наймів і звільненням
	Управління робочим часом	Варіювання темпів виробництва шляхом використання наднормового часу або часу простоїв
	Субпідряд	Передача виконання окремих виробничих операцій стороннім виробникам
	Управління наймом	Використання тимчасово найманих робітників
	Дія на попит	Регулювання обсягів продаж з використанням різних засобів просування товару (реклама, прийоми просування товарів, збільшення персональних продажів, зниження цін)
	Управління замовленням	Затримка виконання замовлення в період високого попиту
	Управління асортиментом	Виробництво різносезонних виробів

Група стратегій	Стратегія	Зміст стратегії
Змішані	Управління наймом з субпідрядом	Використання тимчасово найманих робітників з передачею виконання окремих виробничих операцій стороннім виробникам
	Управління зайнятістю з субпідрядом	Варіювання чисельності робочих наймів і звільненням з передачею виконання окремих виробничих операцій стороннім виробникам
	Управління рівнем запасів з оглядом на попит	Регулювання логістичних витрат підприємства шляхом маніпулювання обсягом закупок ресурсів при змінах обсягів продаж з використанням різних засобів просування товару
Змішані	Управління рівнем запасів з оглядом на замовлення	Регулювання логістичних витрат підприємства шляхом маніпулювання обсягом закупок ресурсів при затримуванні виконання замовлення в період високого попиту
	Управління асортиментом з оглядом на попит	Виробництво різносезонних виробів, реалізація яких забезпечується змінами обсягів продаж з використанням різних засобів просування товару

Результатом агрегатного планування є основний виробничий план (MPS - Master Production Scheduling), що є основою системи планування і що забезпечує інформацію для планування нижчого рівня, : планування потреб в матеріалах - MRP (Material Requirement Planning), планування виробничих потужностей (CRP - Capacity Requirement Planning), а також планування в умовах обмежень (CP - Constraint Planning).

Висновки. Важливою передумовою забезпечення успішного пристосування підприємства до трансформацій середовища господарювання є розширення методичної бази планування витрат на основі поширення використання низки адаптивних методів. Характерна особливість сукупності методів адаптивного планування витрат полягає у прагненні до формування гнучкої системи організації та управління, що забезпечує бажаний розвиток підприємства з урахуванням усього складного комплексу нових умов і чинників, які можуть виникнути вже в процесі цього розвитку. До складу методів, використання яких певною мірою дозволяє вирішити зазначене складне завдання, слід віднести агрегатне планування, що являє собою процес формування збалансованих за витратами (ресурсами) виробничих програм підприємства на плановий період і диференціацію сформованої системи планів за відрізками календарного періоду і за окремими структурними підрозділами (виробництвами, цехами, ділянками та ін.). Основними методами складання поточних планів в агрегатному плануванні є наступні: інтуїтивний підхід; графічний або табличний метод; економічні підходи (лінійне програмування; лінійні правила ухвалення рішень; модель коефіцієнтів, що управляють; комп'ютерне моделювання).

Важливою складовою інструментарію агрегатного планування, використання якої дозволяє обмежити та узагальнити склад можливих стратегічних альтернатив планування витрат та результатів діяльності підприємства, є агрегатні стратегії, тобто певних моделей, в рамках яких відбувається відтворення можливих змін показників. Виділяють дві основні групи агрегатних стратегій: чисті стратегії (моделі поведінки, за які в часі відбуваються зміни тільки одного фактору); змішані (використовують комбінацію змінних, що дозволяє отримати найбільш відповідний дійсності виробничий план).

На додаткове вивчення та подальше методичне опрацювання вимагає обґрунтування вибору способу укладання агрегатного плану та відбору можливих агрегатних стратегій.

Література:

1. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост: / К. Друри; Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эришвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
2. Иваниенко В. Управление эффективностью использования ресурсов производства: Монография. / В.В. Иваненко. – Х.: ХНЕУ, 2005. – 367с.
3. Панасюк В. Витрати виробництва: управлінський аспект. / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. — 288 с.
4. Стивенсон В. Управление производством. / В.Дж. Стивенсон. – М.: Лаборатория Базовых Знаний, 1998. — 928 с.
5. Трубочкина М. Управление затратами предприятия / М.И. Трубочкина. - М.: ИНФРА-М,

- 2006.-217 .
6. . / . // . - 2004. - 2. . 21-24.
 7. - 10. . / . . - . - .: , 2002. - 655 .
 8. . . / . . , . . , . . . - 8- ., . . . - .: . " " , 2004. - 704 .
 9. . . : , (1-2) / . . - X.: “ ”, 2006. - . 1: 368 .; 2: 360 .
 10. Adam . . , Ebert J. R. Production and Operations Management: Concepts, Models and Behavior. 5th ed. - New York: Prentice Hall Englewood Cliffs, 2000. —148 p.
 11. Bowman E.H. Fetter R.B. Analysis for Production and Operation Management. 3th ed. - Homerwood, Illinois, Richard D. Irwin, 1967. - 562 p.
 12. Ilieizer J.H., Render B. Production and Operation Management: Strategies and Tactics. 3th ad. - Boston, Allyn and Bacon, 1993. - 890 p.

24.10.2011 .