

оперативно впровадити певні заходи для усунення виявлених недоліків, що, своєю чергою, призведе до підвищення ефективності діяльності підприємств водопостачання. Саме механізм впровадження такого роду заходів і становитиме предмет подальших досліджень в напрямку використання інформаційних технологій в економічному аналізі.

1. Твердохліб М.Г. *Інформаційне забезпечення менеджменту: Навч. посібник. – 2-ге вид., доп. та перероб.* – К.: КНЕУ, 2002. – 224 с. 2. Івахненко С.В. *Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посібник.* – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с. 3. Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. *Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник.* – Житомир: ПП. “Рута”, 2002. – 544 с. 4. Шквір В.Д., Загородній А.Г., Височан О.С. *Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посібник.* – Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2005. – 376 с.

УДК 657.474

М.І. Романюк, О.І. Грицай

Інститут підприємництва та перспективних технологій
при Національному університеті “Львівська політехніка”

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ РЕГУЛЮВАННЯ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ САНАТОРНО-КУРОРТНОЇ СФЕРИ

© Романюк М.І., Грицай О.І., 2007

Скорочення витрат діяльності є однією з проблем управління підприємствами. Скорочення всіх непродуктивних витрат можливе під час розроблення та впровадження ефективної програми, яка дасть змогу здійснювати аналіз, планування і контроль витрат.

Reduction of activity expenses is one of the basic problems in business operation. Reduction of all productive costs in development and introduction of the effective program which carrying out their analysis planning and control.

Постановка проблеми. Санаторно-курортна сфера перебуває на етапі інтенсивного розвитку. Кожне підприємство цієї галузі намагається якомога ефективніше провадити діяльність з метою одержання прибутку і забезпечення модернізації та розвитку. Одним із пріоритетних завдань економіки є становлення в Україні вискоєфективного та конкурентоспроможного санаторно-курортного комплексу.

Поняття конкуренції та конкурентоспроможності підприємства є одними з базових понять ринкової економіки. Найчастіше саме ці характеристики визначають цінову політику цих підприємств і впливають на такі економічні показники, як прибуток або збиток. Якість надання курортно-рекреаційних послуг повністю залежить від матеріально-технічної бази, фінансування, виробничих можливостей, якості управління тощо. Тому проблема ефективного використання всіх можливостей для конкурентоспроможності є актуальною для всіх підприємств цієї сфери.

У дослідженні зроблена спроба розроблення поетапної програми скорочення витрат, досягнення швидкого ефекту та результатів у довгостроковій перспективі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій праць вітчизняних та зарубіжних науковців дозволяє зробити висновок, що концепції зменшення витрат займають провідне місце в управлінні підприємством. Від того наскільки ефективно підприємство управлятиме своїми витратами залежить його розвиток та успіх. Аналогічними питаннями займалися такі вчені, як В.Г. Артеменко, Г.М. Алейникова, О.О. Бейдик [1–3] та інші автори. Але питання є ще недостатньо досліджене та

потребує подальшого вивчення. Крім того, світова наука постійно знаходить нові методи та способи управління витратами. Тому необхідно аналізувати ці розробки і робити спроби впровадження їх на конкретних підприємствах, пристосовувати до національної економіки та узагальнювати отримані результати з метою систематизації і впровадження в галузях загалом.

Цілі статті: розроблення комплексу заходів, які дозволять оптимізувати витрати діяльності підприємств санаторно-курортної галузі.

Основний матеріал дослідження з повним обґрунтуванням наукових результатів. Аналізуючи стан санаторно-курортної сфери, у частині розрахунку фактичних і планових витрат та ціноутворенні, можна зробити висновок, що здебільшого ціноутворення здійснюється необґрунтовано і безсистемно. Так, під час калькулювання витрат не враховується собівартість лікувальних процедур і не диференціюються витрати на харчування. Але до того ж низка податків (податок на землю, податок з власників транспортних засобів тощо), а також відсотки за банківськими кредитами входять у склад собівартості. У результаті витрати на один ліжко-день виявляються завищеними, що безпосередньо відображається на вартості путівки та послуг [4].

Сьогодні основними недоліками під час формування витрат, що входять у вартість путівки, є:

- комплекс лікувальних процедур не диференціюється за вартістю та відповідно опосередковано впливає на ціну путівки;
- періоди лікування жорстко регламентовані, що не дозволяє визначити витрати при коротших періодах лікування;
- немає гнучкої системи диференціації витрат залежно від сезону.

У таких умовах недоліком ціноутворення є відсутність вказівок і методик з визначення відсотку рентабельності проживання та лікування, тобто прибутку, який закладається в процентному співвідношенні до собівартості. При тому на практиці встановлений відсоток рентабельності часто відповідає необхідним витратам на технічний і соціальний розвиток, відрахуванням на обов'язкові платежі та податки.

Щодо цін на платні медичні послуги, то відсутність нормативних документів, що обмежують їх ріст, здебільшого призводить до необґрунтованого завищення цін, особливо на послуги дефіцитного характеру – психотерапевтичні, зуботехнічні послуги з використанням новітніх технологій. Ціни на такі послуги повинні регулюватися згідно з попиту, тому що саме ринок диктує ціну на них [3].

Відсутність методичних рекомендацій призводить до того, що іноді ціни встановлюються взагалі без планової калькуляції. Це призводить до труднощів в економічному аналізі роботи санаторіїв і пошуку шляхів підвищення ефективності їх роботи. У зв'язку з цим, використання витратного методу ціноутворення повинно здійснюватися з врахуванням багатьох факторів, що впливають на результативність відпочинку і лікування. Необхідно науково обґрунтувати коефіцієнти комфортності проживання і сезонності (сезонність значною мірою впливає на зміну структур витрат на харчування). Найбільша диференціація цін повинна проводитись при різноманітному наборі лікувальних процедур. Для цього необхідно розрахувати собівартість, враховуючи ціни медичних послуг, які надаються.

Одним із основних факторів, які впливають на собівартість, вважається фактор цін на матеріально-технічні ресурси. Для санаторно-курортних підприємств ресурсами є широкий спектр товарів і послуг, які вони одержують від контрагентів [5]. У складі собівартості статей витрат – лікувальні процедури та медикаменти, продукти харчування, культурні заходи, господарські витрати відображають ступінь впливу цін на продукти харчування, медикаменти і послуги медичного характеру, яких немає в санаторії. Але якщо для постачання продуктів харчування, обладнання та інвентарю підприємство може укласти договори з різноманітними партнерами, вибираючи серед них найвигідніші для себе умови, то тепло-, водо- й енергопостачання знаходиться в руках підприємств-монополістів, що диктують свої умови.

Також актуальним питанням є економія матеріальних ресурсів. Визначити непродуктивні витрати дає змогу нормування використання трудових і матеріальних ресурсів. Для ресурсів, що

становлять значну величину в структурі витрат санаторію, необхідно встановлювати норми і нормативи їх використання та фіксувати всі відхилення від нормативних показників [2]. На основі детального аналізу розробляються управлінські рішення з усунення причин відхилень. Одним із результатів може стати уточнення самих норм.

Інший можливий напрям скорочення витрат – це аналіз ефективності допоміжних робіт на підприємстві та використання аутсорсингу для виконання окремих робіт. Так, витрати на утримання штату співробітників, які займаються обслуговуванням, або затрати на утримання власного парку автотранспортних засобів, штату водіїв і механіків можуть виявитись значно вищими, ніж оплата послуг сторонніх компаній [5]. Загалом залучення на конкурсній основі підприємств – реальний шлях зниження витрат для середніх і великих організацій. Важливо й те, що підприємство може вибрати контрагентів з оптимальним для нього співвідношенням “якість-ціна-терміни-інші умови договору”.

Для успішного регулювання витрат необхідно створити програму управління ними. Вона передбачає декілька етапів. Початковий – це створення нормативної бази та прогнозування, далі слідує планування, тобто співвідношення нормативних показників з плановими (шляхом врахування відповідних обставин, наприклад, сезонних коливань тощо). Далі – цикл моніторингу витрат. Вводяться ліміти, утворюють відділ, який аналізує витрати, що плануються і порівнює їх з лімітами та планом.

Надзвичайно важливим є такий етап управління затратами як бухгалтерський облік. Необхідно аналізувати фінансову звітність попереднього періоду і пов’язані з нею показники розрахунку результативності, слідкувати за факторами, що спричиняють витрати і впливають на маржинальний дохід. Починати потрібно із застосування оптимальних баз розподілу непрямих (накладних) витрат і організувати облік, не спираючись на організаційну структуру, а враховуючи найзначиміші підрозділи з точки зору виникнення витрат. При цьому, потрібно, щоб служба, яка розробляє методологію обліку, займалась аналітичними процедурами, в які входять планування, облік і аналіз.

Вважаємо, що така програма дозволить оптимізувати і скоротити витрати, умовно виділивши такі три етапи: експрес – скорочення, яке можна здійснити протягом декількох днів; швидке скорочення, яке потребує декількох тижнів або місяців; планомірне скорочення, що передбачає роботу як мінімум протягом декількох років.

Тривалість етапів програми скорочення витрат відповідає їх ефекту: для першого він буде найшвидшим і мінімальним, а для третього – повільним, але найбільш значним.

На першому етапі приймається рішення про негайне припинення фінансування тих статей витрат, які керівництво оцінює, як недопустимі при поточному фінансовому стані підприємства. Можлива така послідовність дій:

- проведення максимально детальної перевірки витрат підприємства;
- виділення категорії кожної із статей витрат і аналіз наслідків відмови від необґрунтованих витрат (таблиця);
- повне припинення фінансування певної категорії витрат. У критичному фінансовому стані необхідно припинити або різко обмежити витрати на третю статтю.

Класифікація витрат за ступенем пріоритетності

Тип	Опис	Приклади
Високопріоритетні	Статті, у разі припинення фінансування яких існує загроза зупинки операційної діяльності	Витрати на оплату праці основних працівників, витрати на оплату енергоносіїв.
Пріоритетні	Статті, у разі припинення фінансування яких наноситься шкода нормальному веденню бізнесу	Витрати на оплату мобільного зв’язку; Витрати на рекламу
Допустимі	Статті, які потрібно зберегти за наявності резервів грошових коштів	Витрати на оплату наукових семінарів для працівників; Витрати на благоустрій території
Непотрібні	Статті, припинення фінансування яких не вплине на ведення діяльності	Витрати на благодійність; Витрати на проведення культурно-масових заходів.

Позбувшись необґрунтованих витрат і обмеживши допустимі, можна переходити до другого етапу їх швидкого скорочення.

На цьому етапі визначають основні фактори, що впливають на появу тої чи іншої статті витрат. Наприклад, на вартість сировини і матеріалів можуть впливати: ціна закупівлі, потреба в обсязі закупок, перевитрати. Призначають відповідальних осіб за впровадження заходів із зменшення витрат.

До накладних витрат більшості підприємств входять витрати на телекомунікацію, транспорт тощо. Потрібно ввести програми з економії електроенергії, обмежити освітлення приміщень і території в темний час доби, придбати економічне освітлення і обладнання.

Під час скорочення витрат підприємство повинно скоротити персонал, який згідно з проведеним аналізом, не є потрібним для виконання щоденних завдань.

На етапі планомірного скорочення, потрібно реорганізувати службу постачання переходом до централізованих постачання. Ввести особисту відповідальність начальника відділу закупівель за загальну суму витрат і виконання угод з контрагентами. Для кожного придбання потрібно проводити пошуки найкращих пропозицій. Також потрібно здійснити максимальну деталізацію бюджету закупівель за номенклатурою, кількістю і контрагентами.

Під час оптимізації витрат постає проблеми надання якісних послуг, низької інвестиційної активності підприємства, збереження кваліфікованого медичного персоналу, і як результат – відтік відпочивальників в приватний сектор, де вони знаходять відносно задоволення потреб у послугах проживання і харчування. Більше того, сектор приватного обслуговування вже стає за рівнем сервісу реальним конкурентом курортам та санаторіям.

Вважаємо, що на підприємствах галузі потрібно постійно проводити аналіз факторів, що впливають на витрати. Необхідно перевіряти відповідність витрат попередньо затвердженим нормам. Забезпечення постійного завантаження у діяльності, що пов'язана з сезонністю, допомагає скоротити не тільки непрямі витрати, але й прямі, пов'язані із запуском та утриманням господарської частини.

До програми скорочення витрат відносять дії, які стосуються удосконалення бізнес-процесів. Наприклад, закупівля продуктів харчування, медикаментів, одержання послуг із санітарного обслуговування повинна здійснюватись централізовано, маючи на меті зменшення витрат і з обов'язковим врахуванням поточного рівня завантаженості підприємства.

Саме тому теоретичні та практичні завдання моніторингу, прогнозування та забезпечення конкурентоспроможності підприємств цієї галузі в умовах глобалізації та поглиблення господарських зв'язків, залишаються надзвичайно актуальними [5].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Одержувати прибутки, просто підвищуючи ціни, стало неможливо [3]. На перший план вийшли нецінові фактори завоювання ринку, шляхом підвищення якості продукції, надання додаткових послуг. В комплексі із управлінням витратами та за умов збереження якості наданих послуг підприємство отримує можливість втримати або посилити свої позиції в цій галузі. За умов обмеженості ресурсів логічно постає питання оптимізації витрат і пошуку резервів їх зниження. Необхідно зазначити, що налагодження функціонування системи управління витратами потрібне для недопущення скорочення витрат, які можуть вплинути на діяльність підприємства.

Теоретично існують три варіанти дій, що дозволяють збільшити прибуток: підвищення цін, нарощування обсягів наданих послуг або скорочення витрат. Передусім підприємство може одержати прибуток, збільшуючи обсяги наданих послуг і не приділяючи уваги ефективності. На другому етапі, ринок насичується і ріст обсягу реалізації припиняється. Виникає необхідність підвищення ефективності за рахунок оптимізації витрат. До того ж варто не забувати про витрати, які не можна скорочувати. Наприклад, технічне та медичне забезпечення.

Одним з основних чинників, що впливають на діяльність підприємства є витрати. В статті розглянуто основні складові витрат діяльності підприємств санаторно-курортної сфери та запропоновано дієві заходи щодо їх оптимізації. Для забезпечення ефективного функціонування

системи контролю за витратами, запропоновано впровадження поетапної програми скорочення витрат, що дозволить досягти ефективного функціонування як в довгостроковій, так і в короткостроковій перспективі.

Подальші дослідження планується проводити щодо окремих складових собівартості послуг, які надаються підприємствами санаторно-курортної галузі, а також щодо аналізу факторів, які впливають на витрати цих підприємств. Передбачається також проведення аналізу витратного методу ціноутворення на основі диференціювання структури витрат та цін на послуги лікування та оздоровлення. Крім того, перспективним залишається дослідження всіх витрат підприємств санаторно-курортної галузі, поділ їх на продуктивні і непродуктивні та, як наслідок, розробка програми скорочення непродуктивних витрат.

1. Алейникова Г.М. *Организация и управление турбизнесом: Учеб. пособие.* – Донецьк: ДИТБ, 2002. – 184 с. 2. Артеменко В.Г. *Фінансовий аналіз.* – М.: Дис., 1998. – 120 с. 3. Бейдик О.О. *Рекреаційно – туристські ресурси України: Методологія та методика аналізу, термінологія, районування: Монографія.* – К.: Вид.-поліграф. центр “Київський університет”, 2001. – 395 с. 4. Дядечко Л.П. *Економіка підприємств туристического бизнеса.* – Донецьк, 2003. – 172с. 5. Мазур І.І., Шатира В.Д. *и др. Управление проектами: Справочник для профессионалов.* – М.: Высш. шк., 2001. – 875 с.

УДК 658.32

Р.В. Фещур, Н.Р. Яворська, Т.В. Меренюк
Національний університет “Львівська політехніка”

БЕНЧМАРКІНГ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ ЗАСІБ ЗНИЖЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

© Фещур Р.В., Яворська Н.Р., Меренюк Т.В., 2007

Уточнено поняття бенчмаркінгу, виділено етапи проведення бенчмаркінгу, проведено аналіз витрат на виробництво продукції в різних країнах та досліджено ефективність використання бенчмаркінгу під час управління витратами з метою їх зниження.

The category of “benchmarking” and define steps of using benchmarking are analyzed in the article. Also, operating costs on manufacturing in different countries is analysed and the efficiency of using benchmarking in costs management is researched in order to reduce them.

Постановка проблеми та її зв'язок із науковими чи практичними завданнями. За умов постійного зростання конкуренції підприємства різних галузей повинні одночасно підвищувати якість своєї продукції, знижувати витрати на її виробництво та пропонувати достатньо диференційовану продукцію з метою якнайкращого задоволення існуючого попиту. Особливо актуальними постають проблеми зниження витрат виробництва, оскільки витрати є одним з основних ціноутворюючих чинників. Знизивши витрати виробництва, підприємство будь-якої галузі має можливість знизити ціни і отримати конкурентну перевагу в своїй галузі або отримати вищі прибутки. З одного боку, витрати визначають мінімальну ціну продукції [4, с. 68], з іншого, ціна товару визначається сукупними витратами, які були понесені на його виготовлення, враховуючи торгово-збутову націнку та особливості товару. Витрати виробництва є важливим внутрішнім фактором, що безпосередньо впливає на процес ціноутворення, тому з метою підвищення конкурентоспроможності продукції підприємства намагаються їх мінімізувати [10, с. 657; 3, с. 178].