

УДК 658.1:005.936.43

**УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА
ЗА ДОПОМОГОЮ СВМ-МЕТОДУ**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.250918.149.235

Радіонова Н. Й., к.е.н.,*Київський національний університет технологій і дизайну, м. Київ*

В статті запропоновано СВМ-метод для підвищення ефективності управління витратами виробничого підприємства. Зазначено, що СВМ-метод засновано на чинниках технології й організації виробництва. Розкрито шляхи формалізації чинника технології виробництва в функції собівартості. Показано, що показник питомих витрат ресурсів коливається залежно від способів надходження ресурсів, їх якості та комбінації, способів обробки та обраного режиму роботи, маршруту проходження матеріального потоку та способу організації виробничого процесу й інтенсивності використання ресурсів. Досліджено умови які показують економічну доцільність комбінаторності методів управління витратами. Наочно представлено основні характеристики СВМ-методу. Також наведено інтерфейс програмного продукту Program СВМ, який дозволяє автоматизувати застосування СВМ-методу. На прикладі даних ПАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея» показано ефективність СВМ-методу для розрахунку витрат. Зазначено, що СВМ-метод дозволяє знизити собівартість продукції внаслідок пошуку резервів та оптимізації витрат на кожному технологічному етапі її виготовлення. Розкрито практичні аспекти комбінування методів управління витратами з СВМ - методом для розв'язання проблем, які є найбільш поширеними для швейних підприємств.

Ключові слова: витрати, управління витратами, витрати підприємства, методи управління витратами, удосконалення

UDC 658.1:005.936.43

**THE ENTERPRISES COSTS MANAGEMENT IMPROVEMENT BY
THE USE OF THE CBM-METHOD**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.250918.149.235

Radionova N., PhD in Economics*Kyiv National University of Technology and Design, Kyiv*

The article proposes a CBM-method for increasing the costs management efficiency of production enterprise. It is noted that the CBM-method is based on the factors of production's technology and organization. The ways of formalizing the production technology factor in the cost function are revealed. It is shown that the indicator of specific resource costs varies depending on the methods of receipt of resources, their quality and combination, methods of processing and chosen mode of work, the route of

material flow and the way of organizing the production process and the intensity of the use of resources. The conditions that show the economic feasibility of combinatorial methods of cost management are investigated. The main characteristics of the CBM method are presented in a visual form. The interface of the CBM Program software is also provided, that allows to automate the use of the CBM-method. On the example data of PJSC "Khmelnysk garment factory " Lilya" the efficiency of the CBM-method for costs calculation is shown. It is noted that the CBM-method allows to reduce production cost as a result of search of reserves and costs optimization at each technological stage of its manufacturing. The practical aspects of cost management methods combination with the CBM method are revealed for solving problems that are the most common for sewing enterprises.

Keywords: costs, cost management, enterprise costs, cost management methods, improvements

Актуальність проблеми. Для управління витратами потрібно застосовувати метод, який буде враховувати організаційно-економічні особливості підприємства. При цьому потрібно відмітити, що не існує єдиного універсального методу, який би відповідав вимогам менеджменту кожного підприємства. Крім того, в сучасних умовах, для ефективного управління витратами, доцільно застосовувати комплексний підхід, доповнюючи один метод управління витратами елементами іншого, що може призвести до синергетичного ефекту. З метою підвищення ефективності управління витратами пропонується СВМ-метод. Актуальність досліджуваної проблематики обумовлена тим, що СВМ-метод має прикладне значення для управління витратами виробничих підприємств, підвищуючи їх прибутковість.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення управління витратами присвячено значну кількість наукових робіт. Серед науковців, які останнім часом досліджували цю проблематику можна зазначити: Г. А. Дошич [1], Г. В. Козаченко [2], Ю. С. Погорелова [2], Г. А. Макухіна [2], Г. О. Партина [3], З. М. Пересунько [4], А. В. Череп [5], Т. С. Яровенко [6], А. О. Довгу [6], В. Е. Остряніну [6].

Разом з цим, слід відмітити, що широке коло питань теоретико-методологічного та прикладного характеру, пов'язаних з визначенням ефективності застосування методів управління витратами для підприємств не отримало досить повного й однозначного вирішення і потребують подальшого дослідження.

Метою статті є методологічне обґрунтування ефективності СВМ-метода для удосконалення управління витратами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для раціонального управління витратами підприємства мають застосовувати метод, який дозволяє точно розраховувати показники безбитковості для окремих видів об'єктів калькулювання, визначати безбитковість окремих замовлень, а також безбитковість технологічних маршрутів [4].

Для покращення управління витратами швейних підприємств, нами пропонується застосовувати новий методичний підхід (*СВМ-метод*), який враховуватиме технологічно - організаційні чинники виробництва, що особливо важливо для підприємств даного виду економічної діяльності, враховуючи специфіку технологічних особливостей та продукції та базується на теорії обмежуючих чинників та теорії ощадливого виробництва. Так, до технологічних особливостей швейного виробництва можна віднести різну трудомісткість однієї й тієї ж самої операції в залежності від виду матеріалу (наприклад, шовкові деталі вимагають більше часу на обробку, ніж бавовняні) та короткий життєвий цикл продукції що пояснюється залежністю продукції від модних тенденцій.

З огляду на те, що пропонований нами метод управління витратами засновано на чинниках технології та організації виробництва, вважаємо за можливе називати даний підхід «Вартість, заснована на управлінні витратами» або СВМ-методом (*Cost based on cost management*) - тобто методом управління, який базується на функції витрат, побудованій з урахуванням чинників технології та організації виробництва, і відбиває залежність витрат від зміни обсягу виробництва окремих видів продукції.

Вважаємо за доцільне розглядати технологічну операцію як господарську операцію, на виході якої створюється проміжний або кінцевий носій витрат.

Обслуговуюча операція - це господарська операція, на виході якої не формується проміжний або кінцевий носій витрат, але яка є невід'ємною частиною технологічного процесу та створює умови для здійснення технологічних операцій.

Оскільки виконання обслуговуючих операцій є необхідною умовою здійснення технологічних операцій, їх необхідно розглядати як єдиний комплекс - назвемо його технологічним етапом. При ідентифікації технологічного етапу необхідно враховувати, що при здійсненні технологічних операцій не завжди відбувається зміна властивостей ресурсів, існують операції, в яких ресурси переміщуються в часі або в

просторі без зміни своїх фізико-хімічних властивостей. Поняття технологічного етапу вводиться нами до функції витрат для того, щоб отримати суму витрат, пов'язаних із закінченням господарського процесу.

Технологічний етап - це послідовність технологічних та обслуговуючих операцій, що здійснюються з метою зміни властивостей ресурсів для отримання готової продукції.

Носій витрат - це результат господарського процесу, що є метою певного виду діяльності підприємства, призначений для реалізації в зовнішнє (щодо структурного підрозділу підприємства) середовище, на собівартість якого переноситься вартість використаних в господарському процесі ресурсів.

Всі носії витрат можна умовно розділити на три групи: асортимент продукції (що виробляє підприємство), технологія виробництва (як підприємство виробляє та реалізовує продукцію), управління виробництвом (організація та здійснення процесу управління).

Носій витрат та об'єкт калькулювання, на нашу думку, пов'язані між собою залежністю:

$$c_i = \sum_{i=1}^n (e_i^{cv} - e_i^{ncv}), \quad (1)$$

де e_i^{cv} - елементи i -го носія витрат, що мають споживчу цінність; e_i^{ncv} - елементи i -го носія витрат, які не мають споживчої цінності (які оцінюються за нульовою вартістю), c_i - i -ий об'єкт калькулювання.

По відношенню до носія витрат об'єкти калькулювання можна розділити на базові (це об'єкти калькулювання, які співпадають з носіями витрат), синтетичні (коли об'єкт калькулювання являє собою угруповання носіїв витрат) та аналітичні (коли об'єкт калькулювання являє собою деталізацію носіїв витрат). Пропонована класифікація об'єктів калькулювання по відношенню до носія витрат дозволяє формалізувати взаємозв'язок між носієм витрат та об'єктом калькулювання, що призводить до підвищення якості факторного аналізу витрат за центрами відповідальності.

Чинник технології виробництва в СВМ-методі знаходить своє відображення в показнику питомих витрат ресурсу. Для того, щоб формалізувати чинник технології виробництва в функції собівартості,

необхідно врахувати, що показник питомих витрат ресурсів коливається залежно від:

1. Комбінації ресурсів (варіантів сировинного складу для пошиву одиниці готового виробу) при виробництві продукції.

2. Способу надходження ресурсу (один і той самий ресурс може бути власного виробництва або покупний). Наприклад, лекало можна сконструювати та виготовити самостійно або купити вже готове.

3. Якості ресурсу. Наприклад, тканини вищої якості матимуть менше технологічних проблем: менше м'ятися, мати більш високу міцність і т. п.

4. Обраного режиму роботи. Наприклад, обробка розкромлених деталей може виконуватися з різною швидкістю. Чим вище швидкість, тим менше питомі витрати електроенергії на роботу електричної швейної машинки.

5. Способу обробки ресурсу. Так, одна і та ж технологічна операція (наприклад, пришив гудзиків), може виконуватися як за допомогою обладнання, так і вручну - що вплине на структуру витрат на виконання зазначеної операції.

6. Маршруту проходження матеріального потоку. Однотипна технологічна операція (наприклад, прорізання та обметування петель), може виконуватися на однотипних машинах, які мають різну продуктивність. Чим повільніше машина працює, тим більше часу необхідно витратити на кожну петлю, тим більші витрати електроенергії на виконання даної операції.

7. Способу організації виробничого процесу. Організація виробничого процесу може бути по безперервному або по дискретному типу; в залежності від термінів виконання замовлень по-різному може бути складений календарний графік виробничої програми. Від якості складання календарного графіка залежить кількість підготовчих та заключних обслуговуючих операцій, що також вплине на величину витрат на виробництво продукції.

8. Інтенсивності використання ресурсів. На підприємстві існують ресурси, які багаторазово використовуються у виробничому процесі -наприклад, лекала. Комплект лекал розрахований на певні моделі та за фактом заміни моделі цей ресурс повинен поновлюватися.

Більш наочного представлення СВМ-методу відображено на рис. 1.

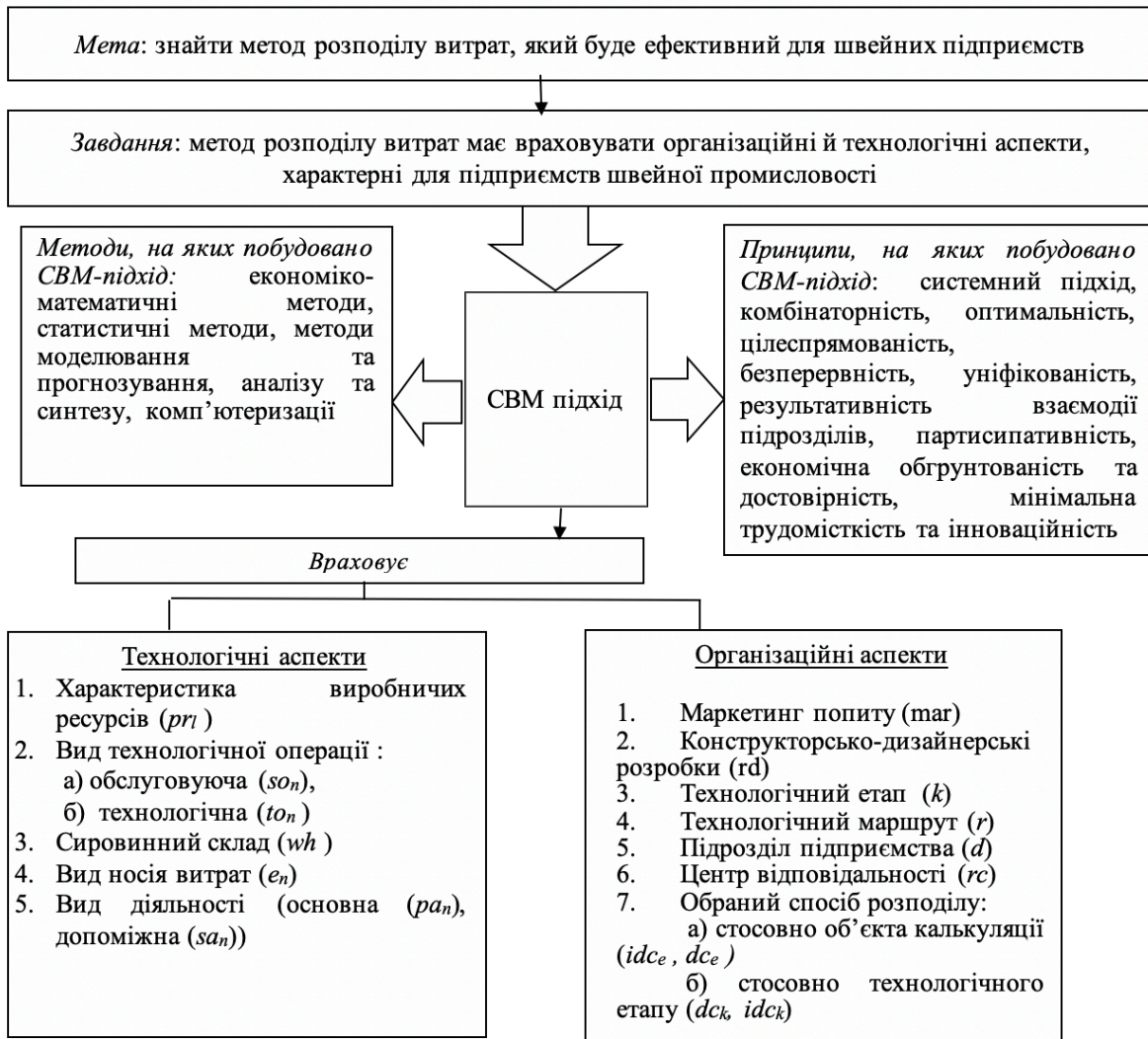


Рис. 1. Основні характеристики СВМ-методу
Джерело: розроблено автором

Для зручності застосування даного методичного підходу створено відповідний програмний продукт під назвою «Program CBM», інтерфейс якого представлено на рис. 2.



Рис. 2. Інтерфейс Program CBM
Джерело: розроблено автором

Отже, за допомогою застосування СВМ - методу та розробленого програмного забезпечення (Program СВМ) можливо проведення розрахунків витрат в будь - яких напрямках (за центрами витрат, за центрами відповідальності, за технологічними стадіями, за періодами, за одиницями та партіями продукції), що сприятиме підвищенню ефективності управління витратами підприємств швейної промисловості для досягнення їх стратегічної мети та тактичних цілей.

На прикладі даних ПАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея» проаналізовано рівень витрат, розрахованих за допомогою нормативного методу, що застосовується на підприємстві та витрат, розрахованих за допомогою СВМ-методу (табл. 1).

Як можна побачити за даними таблиці 1, застосування СВМ - методу управління витратами дозволило скоротити собівартість блузи жіночої з принтом MOODO за кожною статтею калькуляції на 26,6 грн., а всієї партії блуз – відповідно зменшення собівартості склало 9320,5 грн. (або на 4,8 %).

Таблиця 1 – Калькуляція виробництва блузи жіночої з принтом MOODO розрахованих різними методами

Статті калькуляції	Витрати, розраховані за допомогою нормативного методу, грн.		Витрати, розраховані за допомогою СВМ-методу, грн.		Відхилення абсолютне, грн. (+,-)		Відхилення відносне, %
	на одиницю	на всю кількість	на одиницю	на всю кількість	на одиницю	на всю кількість	
Матеріальні витрати	133,67	46784,5	125,68	43988	-7,99	-2796,5	-6,0
Заробітна плата	263,07	92074,5	250,1	87535	-12,97	-4539,5	-4,9
Відрахування від заробітної плати на соціальні потреби	55,2	19320	52,4	18340	-2,8	-980	-5,1
Загальновиробничі витрати	28,56	9996	27,9	9765	-0,66	-231	-2,3
Загальногосподарські витрати	48,63	17020,5	46,7	16345	-1,93	-675,5	-4,0
Маркетингово-збутові витрати	22,03	7710,5	21,75	7612,5	-0,28	-98	-1,3
Повна собівартість	551,2	192906,0	524,5	183585,5	-26,6	-9320,5	-4,8

Джерело: складено автором

СВМ-метод дозволяє знизити собівартість продукції внаслідок пошуку резервів та оптимізації витрат на кожному технологічному етапі

її виготовлення. Він має переваги перед більшістю інших методів управління витратами, оскільки формує витрати враховуючи особливості технологічного процесу та специфіку продукції, але основні підходи та інструменти інших методів можуть гармонійно співпрацювати з методом СВМ для більш ефективного вирішення окремих проблем швейних підприємств.

При цьому потрібно зазначити, що мова не йде про отримання «суперметоду», який буде поєднувати всі концепції кожного з методів, обраних для консолідації. Для раціонального управління витратами може використовуватися один метод, який буде доповнено окремими елементами іншого методу [6]. Економічна доцільність багато в чому зумовлює інші умови застосування методу або сукупності методів управління витратами:

- кращим є доповнення обраними методами управління витратами один одного в досягненні поставлених цілей підприємства;

- одночасне використання двох або більше методів управління витратами в межах одного підприємства не повинно призводити до конфлікту цілей, шляхів їх досягнення та очікуваних результатів;

- як мінімум, один з обраних методів управління витратами повинен бути орієнтований на стратегічне управління витратами;

- з метою зниження витрат на застосування сукупності методів кращим є використання однакової або схожої за структурою інформації та процедур її формування; бажаним є отримання такої інформації в рамках існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку або з несуттєвою її зміною;

- реалізація методів управління витратами повинна припускати досягнення одних й тих же цілей при концентрації зусиль, що дозволить досягти їх з меншими витратами; різні методи можуть бути розраховані на досягнення однакових цілей різними способами [2].

Перераховані умови показують можливість ефективної комбінаторності різних методів, але їх не можна вважати суто обов'язковими. З іншого боку, композиція всіх перерахованих умов, які показують економічну доцільність, дозволяє сформулювати умови гармонізації застосування методів [5].

Практичні аспекти комбінування методів управління витратами з СВМ - методом для розв'язання проблем, які є найбільш поширеними для швейних підприємств, представлено в табл. 2.

Таблиця 2 – Практичні аспекти комбінування методів управління витратами з СВМ - методом

Проблема	Рекомендоване поєднання методів управління витратами	Очікуваний результат
1. Продукція неконкурентоспроможна через високу ціну	СВМ + Таргет-костинг	Визначення цільової ціни на продукцію та зниження її собівартості.
2. Проблеми з утриманням ринків збуту через посилення конкуренції	СВМ + Бенчмаркінг	Покращення основних якісних та економічних характеристик продукції через наближення до показників підприємств-лідерів.
2. Нераціональне використання матеріальних ресурсів	СВМ + Стандарт-костинг	Зменшення витрат через посилення контролю за нормуванням матеріальних ресурсів
4. Стабільне утворення надлишкових запасів	СВМ + Just-in-time	Збільшення рентабельності запасів. Зменшення неприбуткових витрат. Спрямування грошових потоків в оборот підприємства
5. Значні витрати через пріоритетність високої якості продукції	СВМ + Функціонально-вартісний аналіз	Встановлення оптимального співвідношення між якістю продукції та витратами на її виготовлення
6. Не повною мірою реалізовано потенціал працівників	СВМ + Кайзен - костинг	Забезпечення оптимізації витрат на кожному технологічному етапі шляхом стимулювання працівників
7. Перманентна збитковість протягом останніх періодів	СВМ + Кост -кілінг	Отримання прибутку у найближчому періоді через швидке зниження витрат
8. Відсутність адаптації виробничої програми до мінливих умов ринку	СВМ + Директ-костинг	Оптимізація виробничої програми через обґрунтованість собівартості та зниження непрямих витрат. Визначення доцільності випуску нових видів продукції.

Джерело: складено автором

Кожен метод управління витратами має свої унікальні характеристики й автономна успішна реалізація методу ще не гарантує ефективності його спільного використання з будь-яким іншим методом [1]. Це пояснюється тим, що кожен метод має різну цільову спрямованість. У ряді випадків спільне застосування методів є небажаним, так як вони в певній мірі суперечать один одному. В інших випадках спільне застосування методів можливо, але нераціонально, оскільки вони спрямовані на досягнення практично однакових цілей близькими шляхами [3].

Так, наприклад, немає сенсу комбінувати запропонований вище СВМ-метод з методом АВС, оскільки обидва методи розглядають формування витрат на рівні технологічних процесів, але СВМ-метод ще враховує формування витрат в розрізі їх носіїв, тобто має перед методом АВС перевагу в системному підході до витрат.

Так само недоцільно поєднувати в межах одного підприємства метод СВМ з CPV- аналізом, оскільки обидва методи спрямовані на показники беззбитковості. Однак, на відміну від CPV - аналізу, СВМ - метод дозволяє більш точно розраховувати показники беззбитковості для окремих видів об'єктів калькулювання, визначати беззбитковість окремих замовлень, а також беззбитковість технологічних маршрутів.

Висновки. Зазначений СВМ-метод розрахунку витрат дозволяє більш точно розраховувати показники беззбитковості для окремих видів об'єктів калькулювання, визначати беззбитковість окремих замовлень покупців, а також беззбитковість технологічних маршрутів. Завдяки застосуванню запропонованої методики з'являється можливість більш коректно оцінювати витратоємність окремих видів продукції та застосовувати отримані показники для обґрунтування управлінських рішень щодо виконання виробничої програми, забезпечуючи зростання прибутковості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Дощич Г.А. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / Г.А. Дощич // Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm
2. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства : [монографія] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Г.А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.
3. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г.О. Партин. – К. : Вид-во УБС НБУ, 2008. – 219 с.
4. Пересунько З. М. Методи калькулювання виробничих затрат: зарубіжний та вітчизняний досвід [Електронний ресурс] / З. М. Пересунько. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/74551.doc.htm
5. Череп А.В. Методичні питання удосконалення економічного аналізу з метою зниження витрат виробництва / А.В. Череп // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2004. – № 3. – Т. 2. – С. 11–15.
6. Яровенко Т.С. Шляхи та методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах / Т.С. Яровенко, А.О. Довга, В.Е. Остряніна // Вісник Дніпропетровського університету. Сер.: Економіка. – 2013. – Т. 21. – Вип. 7 (2). – С. 181–188.
7. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
8. Здійснення наукових досліджень і розробок в Україні / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publnauka_u.htm