

РОЗВИТОК ПРОДУКТИВНИХ СИЛ ТА ГАЛУЗЕЙ. ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

УДК 338.512:583

**В.Ф. Гамалій, проф., д-р ф.-м. наук, Ю.В. Малаховський, доц., канд. екон. наук,
Л.С. Осадча-Фіц, асп.**

Кіровоградський національний технічний університет

Операційно орієнтоване управління витратами підприємства з вирощування тваринницької продукції

Статтю присвячено вивченню передумов та можливостей запровадження у практичній діяльності підприємств з виробництва тваринницької продукції прийомів операційно орієнтованого управління виробничими витратами. Послідовність запровадження операційно орієнтованого управління розглядається у якості бази для постійного скорочення собівартості продукції, а також основи для моделювання поведінки витрат

операційно орієнтоване управління, витрати, цільова собівартість, target costing, kaizen costing

В.Ф. Гамалій, проф., д-р ф.-м. наук, Ю.В. Малаховський, доц., канд. екон. наук, Л.С. Осадчая-Фіц, асп.
Кіровоградський національний технічний університет

Операционно ориентированное управление затратами предприятия по выращиванию животноводческой продукции

Статья посвящена изучению предпосылок и возможностей внедрения в практическую деятельность предприятий по выращиванию животноводческой продукции приемов операционно-ориентированного управления производственными затратами. Последовательность внедрения операционно ориентированного управления рассматривается в качестве базы постоянного сокращения себестоимости продукции, а также основы моделирования поведения затрат

операционно ориентированное управление, затраты, целевая себестоимость, target costing, kaizen costing

Постановка проблеми. Сучасна концепція заощадливого операційно орієнтованого менеджменту (lean activity based management), що функціонує на основі детально розроблених інструментальних методів, забезпечує ефективно досягнення мети діяльності сучасного виробничого підприємства, адже включає до потенціалу ефективних прийомів управлінського впливу широкий перелік принципово важливих елементів управлінського впливу.

Головною метою контролю собівартості є скорочення витрат (cost/expense reduction) здійснення всіх бізнес-процесів підприємства. За свідченням провідних науковців, експертів зі скорочення витрат, досягнення успіху на цьому шляху є можливим лише у підсумку реалізації варіативного комплексу технологічних заходів, що включають до свого переліку: проведення переговорів; визначення адекватних ринковим умовам господарювання підприємства обсягів реалізації продукції; стандартизація виробництва; зниження складності виконуваних робіт; зниження вартості пакування готової продукції; зниження вартості вантажних робіт; оптимізація виробничих процесів; конструювання вартості; проведення консолідації; раціоналізація специфікацій; пряме відвантаження готової продукції її замовнику.

Перелічені технології скорочення витрат стосуються всіх без виключення їх видів, що здійснюються у наступних сегментах діяльності підприємства – постачання сировини, прямі матеріальні витрати, загальне управління та адміністрування, технічне обслуговування та ремонт обладнання, пакування та вантаження готової продукції, установка обладнання та проведення капітальних робіт, організація науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, розвиток виробничих інформаційних технологій, розробка дизайну нової продукції підприємства засобами мережі Інтернет, витрати на здійснення продажів, маркетингових та рекламних заходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями всебічного обґрунтування переліку та рівня виробничих витрат у сфері аграрної економіки займалися низка наукових організацій, окремі вітчизняні вчені та зарубіжні науковці. Суттєвий внесок в методологію та теоретичну базу моделювання процесів формування виробничих витрат у сфері сільськогосподарського виробництва внесли окремі положення наукових праць М. Пархомця, П. Саблука, Н. Сурженка, В. Андрійчука, О. Бугуцького, М. Грещака, С. Дем'яненка, В. Лебедева, Т. Дроздова, З. Березівського, Т. Алексійчук, С. Цал-Цалка, В. Месель-Веселяка, В. Ситника та ін. Проте сучасні сільськогосподарські підприємства різних форм власності, масштабів здійснення виробничої діяльності потребують всебічного наукового обґрунтування значного обсягу прикладних аспектів управління витратами на виробництво продукції тваринництва: розробки критерію оптимальності формування сумарних виробничих витрат на виробництво кінцевої продукції в умовах посилення орієнтації на задоволення запитів споживачів їх продукції та загострення конкуренції між виробниками; аналітичного дослідження комплексу методів управління виробничими витратами на протязі життєвого циклу функціонування підприємства та випуску конкретної продукції; розробки комплексних підходів до заощадження витрат на виробництво за безумовного виконання оперативних завдань, але за можливості маневрування витратами окремих виробничих центрів відповідальності, коригування тривалості виробничого циклу перебування тварин на відгодівлі у різних вікових групах, створення умов для постійного оновлення організаційних та технологічних умов протікання потокового виробництва з метою заощадження витрат; розробки системи показників комплексної оцінки ефективності здійснення стратегічного та оперативного управління обсягами витрат в умовах здійснення всього ланцюга нарощування вартості кінцевої продукції у процесі організації виконання бізнес-процесів підприємства з вирощування сільськогосподарської продукції.

Додатковим імпульсом до активного застосування новітніх методик управління собівартістю продукції стало затвердження наказом № 635 від 27.06.2013 р. Міністерства фінансів України “Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства” [1].

Перелік і склад елементів калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), згідно п. 2.16 Методичних рекомендацій, підприємство повинно визначати самостійно, притримуючись при цьому групування, що включає: а) прямі витрати (матеріальні, на оплату праці, інші), що можуть бути безпосередньо віднесеними на об'єкт витрат або розподіленими між об'єктами пропорційно до бази, з якою вони перебувають в близькій залежності; б) загальні виробничі витрати (ЗВВ) на організацію діяльності і управління роботою цехів та інших підрозділів основного і допоміжного виробництва, детальний перелік яких наводиться у п. 15 П(С)БУ 16 “Витрати” [2], Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [3].

Постановка завдання. Метою статті є розробка прийомів управління виробничими витратами підприємства з промислового вирощування тваринницької продукції, що базується на засадах концепції операційно-орієнтованого менеджменту, послідовності їх практичного запровадження, дослідження можливостей інтеграції з

методами регулювання конкурентоспроможності підприємства, що функціонує у реальному секторі економіки.

Виклад основного матеріалу. Принципово придатними для практичного застосування є два підходи до управління, що має метою їх скорочення, сукупними витратами діяльності підприємства, котрі отримали якнайширше розповсюдження у міжнародній практиці:

- target costing, що застосовується, в основному, на стадії проектування нової продукції і передбачає: визначення ціни, за якою споживачі готові її придбати; встановлення цільових значень прибутку і собівартості; розрахунок фактичної собівартості; порівняння фактичної собівартості з цільовою і розробка заходів, що дозволяють скоротити фактичні витрати до заданого рівня;

- kaizen costing, що використовується для скорочення собівартості продукції, яка вже випускається і в цілому витрат по підприємству з передбаченням наступних кроків: визначення статей затрат, що підлягають зменшенню; складання плану скорочення витрат по окремих виробничих підрозділах і розподіл між менеджерами відповідальності за його виконання. Основу концепції складає скорочення часу виконання операцій, які не додають “цінності” кінцевому продукту – зберігання, накопичення, переміщення тощо.

У проведених нами дослідженнях застосовано підхід до розуміння системи Target costing (ТК) у якості концепції управління, що забезпечує підтримку функції планування виробництва, у т.ч. нових продуктів, превентивного контролю витрат та калькулювання цільової собівартості у відповідності до ринкових реалій та цілей функціонування підприємства.

У оперативній діяльності підприємства ТК конкретизується у процесі запровадження на ньому покрокового незупинного скорочення витрат діяльності Kaizen costing (КК).

Зазначимо, що процеси в системі ТК – необхідний набір цілеспрямованих операцій – здійснюються паралельно і можуть включати локальні кроки, послідовність яких може незначним чином змінюватись:

- з метою визначення можливої /припустимої ринкової ціни продукції, а також конкретизації ринкових ніш підприємства, застосовується методологія кількісної оцінки сили споживачів, його споживчих переваг засобами здійснення факторного, кластерного та дискримінаційного аналізу споживчої поведінки;

- уточнення вимог до функцій та якості продукції на основі QFD-аналізу (“Quality-Function Diagram” діаграми “якість-функція”);

- встановлення цільового прибутку для продукту з врахуванням особливостей здійснення підприємством дивідендної політики, вимог розвитку бізнесу, аналізу доходності конкурентів, політики просування товару на ринку;

- розрахунок припустимої собівартості продукції (allowable cost) – граничного значення всіх витрат на розробку, виробництво, просування та продаж запланованих обсягів продукту, що розробляється;

- розрахунок прямої цільової собівартості виробництва продукції у послідовності, що дає можливість узагальнити дані про особливості системи збуту продукції на підприємстві, витрати і прибуток кожного учасника реалізаційного ланцюжка, систему доставляння та зберігання продукції у збутовій мережі. Якщо таку систему для розроблюваного продукту ще не сформовано, то її майбутня конфігурація також може стати об’єктом скорочення загального рівня витрат. Прямі цільові витрати є верхньою припустимою межею витрат, що можуть здійснюватись конструкторами та технологами підприємства. Адміністративні, загальні та комерційні витрати, також повинні перебувати під управлінням загальної системи бюджетування (спеціалізованої системи АВС);

– функціональна декомпозиція продукту з визначенням припустимих витрат за кожною з них ґрунтується на результатах QFD – аналізу, полягає у розподіленні прямих цільових витрат між функціями на основі очікуваної їх важливості для споживачів. Остання визначається методом експертного оцінювання, опитування/анкетування респондентів з передбачуваного цільового сегменту, ідентифікації діапазонів та ступеню однорідності вимог, розрахунку вагових коефіцієнтів для розподілу загальної суми прямих цільових витрат;

– розробка прототипу продукту з врахуванням раніше сформульованих споживачьких вимог, додаткових обмежень – технологічного рівня підприємства, системи контролю якості, екології, повторного використання матеріалів тощо;

– оцінювання витрат для кожної складової продукту (drifting component cost) на основі діючих норм витрат матеріалів, аналізу постачальників (provider target costing) з проведенням для кожного типового вузла аналізу “Виготовляти чи купувати” (Make/Buy Analysis) з метою встановлення доцільності аутсорсингу;

– оцінювання витрат для реалізації кожної функції товару (drifting function cost) на основі додаткового залучення функціональних спеціалістів зі встановленням рівня відповідності функцій і компонентів в рамках колективних організаційних заходів (нарад, засідань тимчасової робочої групи), складанням оцінних таблиць відповідності drifting function cost та drifting component cost;

– порівняння припустимих витрат по продукту, окремих функціях з відповідними дрефтинг-витратами шляхом розрахунку індексу (порівняння “частки корисності компоненту” з точки зору споживачів продукції з часткою дрефтинг-витрат компонента у дрефтинг-витратах виробників продукту, у відсотках) і побудови діаграми співвідношення;

– коригування або перепроєктування продукту з метою використання можливостей компромісів “бажання споживача – вартість”, скорочення цін постачальників та використання нових технологій виробництва;

– затвердження остаточних цільових витрат для окремих компонентів, продукту в цілому, доведення виробничим підрозділам технологій та нормативів, що забезпечують цей рівень, організація та закріплення відносин з постачальниками на весь період цільового виробництва продукції. Проекція моделі управління витратами на систему планів заощадливого виробництва демонструє послідовність реалізації функції target costing з метою управління прибутком підприємства;

– організація виробництва та процесу безперервного управління рівнем поточних витрат шляхом запровадження системи Kaizen costing (КК).

Особливості алгоритму запровадження ТК на конкретному підприємстві визначаються під впливом факторів: інтенсивності конкуренції в цільовому сегменті ринку; природи покупців у цьому сегменті; стратегії підприємства у сфері реалізації своїх товарів; характеристики продукту; стратегії підприємства у сфері взаємовідносин з постачальниками.

Не можна однозначно стверджувати, що система КК виступає автоматичним продовженням ТК на підприємстві. Таке твердження буде вірним лише за умови розробки і організації випуску на ньому продукції з заздалегідь визначеними споживчими якостями і собівартістю. Основу системи КК, у більш широкому розумінні, складають організаційні заходи по залученню менеджерів усіх рівнів, інженерів, техніків та працівників до процесу безперервного пошуку покращень і підвищення ефективності на кожному робочому місці. Взагалі, особливості та характер зв'язку між системами ТК та КК, як відокремлених прийомів управління виробничими витратами, можна досягнути лише з врахуванням комплексного поняття їх менеджменту протягом життєвого циклу виробництва продукту.

Процес калькулювання собівартості продукції, з огляду на кінцеву мету управління витратами виробництва, повинен забезпечити: по-перше, можливість

однозначно визначати, чи перебувають видатки на виготовлення нових продуктів в межах затвердженого розміру цільових витрат; по-друге, використання виробничих витрат для досягнення очікуваного рівня ефективності; по-третє, визначення переліку збиткової продукції з метою розробки плану адекватних дій щодо її усунення або агресивного скорочення витрат на виробництво. Зрозуміло, що на цю процедуру покладається роль пасивної фіксації, з метою послідувочого стримування, витрат у порівнянні з затвердженими їх нормативами.

Прийняття тези про можливість суттєвого, на постійній основі, скорочення витрат на виготовлення продукту, передбачає застосування прийомів управління діяльністю підприємства із використанням поняття “ланцюжка формування вартості” як результату здійснення сукупності бізнес-процесів підприємства.

У подальшому ця концепція використовується для запровадження системи операційно-орієнтованого методу управління собівартістю.

Вартісний аналіз функцій управління (ABC – Activity Based Costing) – функціонально та операційно орієнтована, на відміну від спеціалізованих методів системного дослідження і мобілізації резервів виробництва (інженерно-вартісного аналізу процесів, що створюють конкретні споживчі якості товару – ІВА, система визначення вартості та інших характеристик виробів, послуг і споживачів, що використовує у якості об’єкту управління функції і ресурси, що задіяні у процесі реалізації основних завдань діяльності підприємства, яка забезпечує прогресивне покращення показників вартості, трудомісткості та продуктивності діяльності на постійній основі. ABC–концепція дозволяє представити управлінську інформацію у вигляді фінансових показників, фізично відображає рівень споживання ресурсів окремими управлінськими функціями. Особливість інформації – її може бути використано не лише для оперативного управління – формування рекомендацій з приводу збільшення прибутку, підвищення ефективності діяльності, але і для стратегічного (прийняття рішень стосовно реорганізації підприємства, зміни асортименту продуктів та послуг, виходу на нові ринки, диверсифікації тощо).

Потреба у запровадженні ABC виникла у зв’язку з суттєвою зміною обставин формування витрат діяльності сучасних підприємств. Якщо частка непрямих витрат на ньому незначна, її доволі нескладно перенести на вартість виготовлюваної продукції пропорційно до відповідних факторів діяльності: обсягів витрат праці, машинного часу, виробництва, продажів тощо. Запровадження сучасних виробничих технологій, зниження рівня трудомісткості та матеріаломісткості кінцевої продукції, автоматизація значної частини виробничих процесів природним чином скорочує частку прямих витрат, сприяючи збільшенню при цьому питомої ваги непрямих (на загальне управління, маркетинг, фінансове управління, управління персоналом тощо).

Застосування традиційних методів розподілу непрямих витрат має за наслідок суттєве спотворення результатів розрахунку рентабельності окремих видів продукції, приводить до прийняття неправильних управлінських рішень, не дозволяє ефективно упорядковувати цю частину сукупних витрат, ігнорує важливу самостійну роль підтримуючих бізнес-процесів у формуванні маржі прибутку підприємства. Запровадження процедур операційно орієнтованого калькулювання повної собівартості продукції дозволяє усунути ці недоліки, запобігати помилкам, більш успішно управляти виробничими операціями, адекватно оцінювати їх ефективність, вирізняти реальні центри прибутку, коригувати інвестиційні процеси на підприємстві.

Метод ABC базується на тому, що витрати утворюються у результаті виконання окремих операцій. Процес розрахунку собівартості продукції із застосуванням методу передбачає здійснення калькулювання у три етапи.

На першому, вартість непрямих витрат розподіляється між задіяними виробничими ресурсами пропорційно до обраних драйверів – параметрів, за якими здійснюється таке перенесення. У подальшому, на другому етапі процесу управління

витратами діяльності, розробляється структура операцій по створенню кінцевої продукції. Вартість використовуваних ресурсів переноситься на операції із застосуванням їх драйверів – параметрів, у пропорції до яких вартість ресурсу розподіляється між операціями. Після того, якщо сума основних операцій дорівнюватиме сумарним витратам підприємства, настає черга здійснення третього етапу процесу операційно орієнтованого управління витратами. На цьому етапі вартість операцій поглинається об'єктами витрат пропорційно до драйверів операцій.

Висновки. Формування дієвого динамічного механізму управління виробничими витратами на підприємствах з промислового вирощування м'яса свиней є центральним елементом і метою запровадження на ньому цілісної концепції заощадливого операційно орієнтованого менеджменту. Застосування детально розроблених та ефективних інструментальних методів концепції, розробка пропозицій щодо їх модифікації з врахуванням конкретних умов діяльності, забезпечує, у кінцевому підсумку, успішну реалізацію місії та досягнення кінцевої мети функціонування підприємства.

Запропонована послідовність реалізації практичних прийомів Target costing та Kaizen costing комплексного управління витратами підприємства у подальшому покладається в основу розробки системи бюджетів розрізненої діяльності центрів формування маржі прибутку та системи бюджетного заощадливого управління підприємством з промислового виробництва м'яса свиней.

Список літератури

1. Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 №318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00/print1154500791191400>.
3. Наказ Міністерство аграрної політики України від 18.05.2001 № 132 “Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>.

Volodymir Gamaliy, Yriy Malakhovsky, Lyubov Osadcha-Fitz

Kirovograd National Technical University

Operationally oriented cost management in enterprises growing livestock production

The purpose of this paper is to develop management techniques manufacturing costs companies growing industrial livestock production, based on the concept operationally oriented management, the sequence of their practical implementation, research opportunities for integration with the methods of regulation competitive businesses that operate in the real economy. Article examines the prerequisites and how to implement in practical activities of enterprises in growing livestock production techniques operationally oriented control of production costs. Sequence operationally oriented implementation of management is considered as the base continuously reducing the cost of production, as well as the basics of modeling the behavior of costs.

Proposed sequencing of practical techniques Target costing and Kaizen costing in integrated cost management company in the future relies basis for the development of budgets fragmented activity centers forming margins and economical system of budgetary control now on industrial production of pig meat.

operationally oriented management, costs, cost of target, target costing, kaizen costing

Одержано 14.05.14