

УДК 338.58 – 047.64

**Дробишева О.О.**, к.е.н.,  
доцент кафедри економіки підприємства  
Запорізька державна інженерна академія  
**Сопіна С.Л.**, магістрант  
Запорізька державна інженерна академія

## СУЧАСНІ МЕТОДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

**Дробишева О.О., Сопіна С.Л. Сучасні методи управління витратами на підприємстві.** У статті розглянуто проблеми використання сучасних методів управління витратами на вітчизняних підприємствах. Встановлено необхідність індивідуального підходу до вибору методу управління витратами. Визначено перспективи застосування наведених методів управління витратами.

**Ключові слова:** витрати, методи, управління, підприємство, стратегія.

**Дробишева А.О., Сопіна С.Л. Современные методы управления расходами на предприятии.** В статье рассмотрены проблемы использования современных методов управления затратами на отечественных предприятиях. Установлена необходимость индивидуального подхода к выбору метода управления расходами. Определены перспективы применения приведенных методов управления затратами.

**Ключевые слова:** затраты, методы, управление, предприятие, стратегия.

**Drobysheva O.O., Sopina S.L. Modern methods of cost management at the enterprise.** The article considers issues of the application of modern methods of cost management at domestic enterprises. The necessity of an individual approach to selecting the method of cost management is determined. Prospects of applying the given cost management methods are identified.

**Key words:** costs, methods, management, enterprise, strategy.

**Постановка проблеми.** Господарювання в ринкових умовах свідчить, що витрати є найважливішим об'єктом управління на підприємстві. Тому вдалий вибір методів управління витратами забезпечить можливості подальшого розвитку підприємства та зростання його конкурентоспроможності.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. В періоди погіршення кон'юнктури ринку вміння планомірно і раціонально управляти витратами підви-

щує шанси на виживання. За сприятливих економічних умов оптимальний розподіл ресурсів між поточною та інвестиційною діяльністю можливий, якщо на підприємстві діє виважена система та застосовуються сучасні та новітні методи управління витратами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням різних методів управління витратами в ринкових умовах господарювання присвячені роботи ряду вітчизняних вчених: П. Атамаса, Ф. Бутинця, Б. Валуєва, А. Герасимовича, М. Грещака, В. Завгороднього,

Г. Краюхіна, М. Чумаченка, а також зарубіжних вчених: П. Безруких, М. Вахрушиної, К. Друрі, М. Імаї, Р. Каплана, В. Палія, Ж. Роя, С. Стукова, В. Ткача, Ч. Хорнгера, А. Шеремета, А. Яругової.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження сутності та особливостей сучасних методів управління витратами з позиції можливості їх застосування на вітчизняних підприємствах.

**Виклад основних результатів.** Управління витратами є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства. Як складова загальної системи управління підприємством управління витратами органічно пов'язане з управлінням прибутком, процесами формування і використання капіталу, активів, управлінням інвестиційною та інноваційною діяльністю підприємства, його ризиками, використанням виробничих потужностей [1, с. 33].

Кожне підприємство, керуючись у своїй діяльності стратегічними орієнтирами, на свій розсуд обирає метод управління витратами, який найбільш ефективно дозволить йому досягти найкращого фінансового результату.

Метод традиційно розуміють як прийом, спосіб теоретичного дослідження або практичного виконання чого-небудь. В економічній науці метод тлумачать як «систему правил і прийомів до вивчення явищ і закономірностей... шлях, спосіб досягнення певних результатів у пізнанні і практиці; прийом теоретичного дослідження або практичного здійснення чого-небудь» [2].

Сучасні методи управління витратами дають змогу оперативно корегувати зміни у виробничому процесі та характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі, а більшість учених виділяють тісний взаємозв'язок перш за все між функціями та методами управління витратами.

На сьогодні найбільш розповсюдженими у практиці господарювання вітчизняних підприємств є такі методи управління витратами, як: нормативний (облік витрат за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм); попроцесний (облік ведуть за окремими замовленнями); позамовний (використовують при масовому виробництві однорідної продукції); попередільний, директ-костинг (використовують на невеликій кількості підприємств).

«Директ-костинг» представляє собою систему управлінського обліку, яка має за основу класифікацію витрат на змінні та постійні та включає в себе облік їх за видами, місцями виникнення й носіями, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень. Найменування системи «direct costing» (облік прямих витрат) введено з 1936 р. американцем Д. Харісом. На початку практичного застосування цієї системи до собівартості, яка розраховувалася за змінними витратами, входили тільки прямі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися на фінансові результати. Внаслідок цього загальна сума змінних витрат збігалася із сумою прямих витрат, що і знайшло своє відображення в назві системи.

На даний час «direct costing» використовується в таких варіантах:

1. Класичний «direct costing», що передбачає калькулювання за прямими витратами.

2. Система змінних витрат – калькулювання здійснюється за змінними витратами, до складу яких входять прямі витрати і змінні непрямі витрати.

3. Система обліку витрат залежно від завантаження виробничих потужностей: у калькуляцію включаються всі змінні витрати і частина постійних, що визначається відповідно до коефіцієнта використання виробничої потужності. Спільне полягає в тому, що калькулюється не повна, а часткова собівартість.

Основні труднощі при застосуванні даної системи полягають у виділенні постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися по-різному залежно від методу, який використовується, а це, в свою чергу, буде позначатися на результатах. Однак з часом для підприємств все більш актуальним стає не стільки завдання точного і повного визначення собівартості, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна було б уникнути. Це питання було вирішено за допомогою системи «стандарт-кост».

Засновником системи «стандарт-кост» був Ф. Тейлор, який обґрунтував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у 1911 р. розробив і впровадив діючу систему «стандарт-кост». Термін «standard cost» дослівно означає «стандартна вартість»: «стандарт» – кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для виготовлення одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції; «кост» – це грошовий вираз виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції. Метод «standard cost» стала прототипом вітчизняної системи обліку під назвою усім відомого нормативного методу [3, с. 501].

Основною ідеєю методу «стандарт-кост» є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути. Перевага даної системи перед іншими полягає в тому, що на підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи [4, с. 40]. При її застосуванні керівництво забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень.

Система «стандарт-кост» має також і недоліки. Важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі. У разі виконання підприємством різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках на кожен виріб застосовується середня вартість, яка є базою для визначення цін на виріб. Суттєвим недоліком при цьому є існуючі труднощі у визначенні на практиці стандар-

тів та норм. Сьогодні відсутні науково обгрунтовані норми, а складання стандартів на основі даних минулих затрат в умовах інфляції викликає значні труднощі.

Стисла характеристика інших сучасних методів управління витратами, які використовуються в зарубіжній практиці наведено в таблиці 1.

Зазначимо, що суттєву аналітичну складову містять методи ABC та CVP-аналіз. У цілому, необхідно відмітити, що облік затрат за видами діяльності (ABC) розроблявся як альтернативний підхід для простеження накладних затрат від центрів виникнення до готової продукції зі зміщенням акценту з простого перерахунку таких затрат на оцінку використання різних видів ресурсів при виробництві та збуті окремих видів продукції. Цей метод забезпечує ясне розуміння поведінки накладних затрат, показуючи, що спричиняє ці затрати і як вони пов'язані з виробленою продукцією. При цьому враховується, що значна частина накладних затрат погано корелює із затратами прямої праці, машинного часу або вартістю технологічної обробки (затратами переділу) чи іншими подвійними базами, чим уникається спотворення інформації від багаторазового перерозподілу [6, с. 18–19].

Для впровадження проекту ABC у великій компанії необхідно у середньому 3,6 року, а у невели-

кій – 2,3 року [7, с. 32]. Причому корисність від використання ABC-методу може бути значно меншою, ніж затрати на комплексне впровадження такої системи, відповідно це є головним обмежуючим фактором для багатьох вітчизняних промислових підприємств. Якщо метод ABC є доволі дорогим для підприємств у комплексній його реалізації з високим рівнем автоматизації процесів управління, то CVP-аналіз – перспективний метод, хоча теж має певні недоліки (особливо при багатонаменклатурному виробництві).

На сьогодні набирає популярності такий метод, як CVP-аналіз (операційний аналіз, аналіз точки беззбитковості), який є досить простим, базується на легко обчислюваних показниках і дає змогу оперативно оцінити вплив величини та структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, проаналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, обгрунтувати маркетингову стратегію.

Основними показниками CVP-аналізу є:

- 1) маржинальний дохід (маржинальний прибуток);
- 2) точка беззбитковості;
- 3) беззбитковий обіг;
- 4) запас фінансової міцності;
- 5) коефіцієнт маржинального доходу;

Таблиця 1

Методи управління витратами [5, с. 223]

| Назва методу                            | Сутність методу  |
|---|--|
| Директ-костинг (Direct Costing)         | Облік у собівартості продукції прямих витрат та змінної частини непрямих витрат. Постійна частина непрямих витрат списується на фінансовий результат діяльності підприємства   |
| Абсорпшин-костинг (Absorption Costing)  | Облік усіх витрат без розподілу на постійні і змінні. Розрахунок «повної» собівартості виробу на основі якої формується ціна продажу виробу  |
| Метод ABC (Activity-Based Costing)      | Діяльність підприємства зі створення продукції розглядається як сукупність робочих операцій. Поділ витрат базується на основі їх структурування за критеріями важливості для створення продукції таким чином: група А – найсуттєвіші витрати (не менше 50 %); група В – суттєві витрати (не менше 25 %); група С – інші витрати (не перевищує 25 % всіх витрат). |
| CVP-аналіз (Cost-Value-Profit Analysis) | Дозволяє вибрати оптимальні пропорції між змінними та постійними витратами, ціною й обсягом реалізації, планувати обсяг прибутку.  |
| Таргет-костинг (Target Costing)         | На основі заданої ціни реалізації виробу й бажаної величини прибутку встановлюється цільова собівартість. Для досягнення цільової собівартості проводиться аналіз продукту з метою виділення ознак, що вимагають удосконалення.  |
| Кайдзен-костинг (Kaidzen Costing)       | Полягає у наскрізному пошуку та реалізації шляхів усунення різниці між розрахунковою та цільовою собівартістю продукту. Потребує створення спеціальної мережі управління якістю на всіх рівнях управління підприємством  |
| Бенчмаркінг витрат (Benchmarking)       | Передбачає пошук еталонних підприємств-лідерів, з метою порівняння з власним та переймання його найкращих методів роботи   |
| Кост-кілінг (Cost Killing)              | Максимальне зменшення витрат підприємства у найкоротший строк без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку.   |
| LCC-аналіз (Life Cycle Costing)         | Полягає у розрахунку витрат за етапами життєвого циклу продукції і застосовується при стратегічному управлінні, охоплюючи період в декілька років. Передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків  |
| Метод VCC (Value Cost Chain)            | Розрахунок витрат за ланцюжком споживчої вартості. Дозволяє подати величину витрат підприємства у світлі створення нової вартості. Застосовується в стратегічному управлінні витратами.  |
| Метод EVA (Economic Value Add)          | Метод економічної доданої вартості. Дає змогу прив'язати створення вартості до певних груп робітників або підрозділів  |

- 6) сила впливу операційного левериджу;
- 7) коефіцієнт беззбитковості.

На даний час на більшості вітчизняних підприємствах існують багато проблем з обліку витрат, які можуть бути вирішені за допомогою таких методів управління витратами як target costing та kaizen costing. Target costing в перекладі з японського означає «управління». Target costing – цільова концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізує функцію планування виробництва нових товарів. Особливість цього методу полягає в тому, що він застосовується на етапі проектування нового виробу, модернізації застарілої продукції. А значить, він дозволяє розрахувати собівартість ще на етапі проектування, а не перед самим виробництвом.

Тим не менш цей метод вимагає глибокого маркетингового дослідження, складної організаційної системи. В Україні сьогодні існує проблема корпоративної культури - а значить впровадження цього методу буде дуже складним для підприємства. В основному target-costing застосовується в інноваційних галузях і сфері обслуговування.

Дуже часто target-costing використовується разом з kaizen-costing. Новий метод kaizen-costing в перекладі з японської означає «покращення, удосконалення маленькими кроками». Kaizen-costing – інструмент зниження витрат, який використовують менеджери для досягнення цільової собівартості і забезпечення прибуткового виробництва.

Система управління витратами, утворена з target-і kaizen-costing, є по суті унікальною. Вона дозволяє знижувати собівартість швидкими темпами. Target-costing добивається зниження собівартості до тих пір, поки різниця між фактичною і цільовою собівартості буде менше або дорівнює 5% від фактичної собівартості. А kaizen-costing видаляє цю різницю [8, с. 217–218]. Використовувати цей метод можливо практично у всіх галузях і, що важливо, в сукупності з іншими методами управління витратами.

Слід зауважити, що бенчмаркінг витрат, кост-кілінг, LCC-аналіз, метод VCC застосовуються переважно у контексті стратегічного управління і точність інформаційних потоків практично не передбачається, оскільки існує суттєвий вплив зовнішнього середовища й особливо ринкової кон'юнктури на процеси стратегічного управління витратами та їх коригування залежно від ситуативних змін.

Бенчмаркінг представляє собою дослідницько-аналітичний вид діяльності і створює своєрідну аналогову базу, що може бути використана як еталонний об'єкт поглибленого дослідження.

Його особливість, а в деяких випадках і недолік, полягає в зборі повної, у тому числі конфіденційної і напівконфіденційної інформації про діяльність різних суб'єктів ринкового середовища. Ця інформація дозволяє отримати більш широке уявлення про характер підприємницької діяльності лідерів і причини та чинники їхнього успіху.

Досить жорстким методом управління витратами є кост-кілінг, реалізація якого можлива через участь підприємства в тендерах, жорсткий тиск на постачальників, зменшення ланцюга руху сировини, пошук нових постачальників або оптимізацію структури наявних. Отже, перевагою кост-кілінгу є те, що він дає змогу швидко скоротити витрати підприємства, а недоліками – жорсткість, бо він передбачає зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу; використання його час від часу або лише по окремих підрозділах підприємства не дасть очікуваних результатів.

Головною особливістю методу VCC є дотримання двох умов: високого рівня кваліфікації управлінського персоналу та працівників обліково-аналітичних служб на підприємстві, де застосовується цей метод. У процесі використання методу розглядається ланцюжок споживчої вартості й передбачається також аналіз витрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства.

LCC-аналіз – метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу: розроблення, виведення на ринок, зростання, зрілість і спад. Дає змогу на будь-який момент часу визначити величину витрат на виробництво конкретного виду продукції або здійснення виду діяльності, що сприяє виявленню місць їхнього формування та резервів зменшення.

Ще одним методом, який нещодавно почали використовувати в управлінні витратами, є метод EVA. Основною перевагою EVA підходу є те, що відкривається потенціал, що його закладено у персоналі будь-якого підприємства. До недоліків слід віднести досить складні розрахунки, розрахунок лише фінансових показників та орієнтація на короткострокову перспективу.

Проведений аналіз новітніх методів управління витратами, які використовуються у закордонній практиці, свідчить про можливість їх застосування на вітчизняних промислових підприємствах. Однак зазначені підходи не завжди доцільно використовувати у «чистому вигляді», оскільки вітчизняні реалії потребують нестандартних підходів і паралельного застосування оптимальних на певний момент часу управлінських інструментів.

**Висновки.** Для вдалого вибору методу управління витратами, необхідно визначити, якою є мета підприємства та досягнення яких цілей воно прагне. Виходячи з даної інформації, можливо підібрати дієву та результативну модель управління: вихід на нові ринки – методи VCC, LCC-аналіз, таргет-костинг, CVP-аналіз, бенчмаркінг витрат; закріплення на існуючих ринках – бенчмаркінг витрат, кайзен-костинг; зростання прибутку в короткостроковому періоді – метод ABC, кост-кілінг; зростання прибутку в довгостроковому періоді – таргет-костинг, кайзен-костинг; підвищення конкурентоспроможності підприємства за рахунок низьких витрат і відповідної низької ціни – метод VCC, таргет-костинг, бенчмаркінг; випуск нової продукції і виведення її на новий або існуючий ринок – LCC-аналіз, таргет-костинг.

**Список літератури:**

1. Ясінська А.І. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / А.І. Ясінська, Г.О. Партин. – Л.: ЗУКЦ, ПП НВФ «Біарп», 2014. – 200 с.
2. Управління затратами підприємства : монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Я.Ю. Хлапюнов, Г.А. Макухін. – Київ: Лібра, 2007. – 320 с.
3. Аткинсон Энтони А. Управленческий учет; пер. с англ. / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Каплан С. Роберт, Янг С. Марк. – 3-е изд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
4. Пустова І.В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки / І.В. Пустова // Інвестиції: практика та досвід – № 11. – 2013. – С. 39–42.
5. Ростовська Г.В. Огляд методів управління витратами / Г.В. Ростовська // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2011. – № 3(24). – С. 222–228.
6. Днилюк М.О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М.О. Днилюк, В.Р. Лещій. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 248 с.
7. Рудніченко Є.М. Перспективи використання нетрадиційних методів управління витратами на вітчизняних промислових підприємствах / Є.М. Рудніченко, С.Й. Ядуха // Економіка і регіон. – № 5(54). – 2015. – С. 40–46.
8. Вернигора Н.С. Сучасні методи управління витратами в умовах конкурентного середовища / Н.С. Вернигора // Сучасні проблеми економіки та підприємництво. – № 11. – 2013. – С. 216–220.