

У подальшому в межах даного дослідження є вивчення процесів планування попиту конкретного товару на окремих ринках, методів маркетингових досліджень і розробка сукупності стандартизованих підходів щодо розробки маркетингової стратегії підприємства базуючись на поточному виробничому та збутовому потенціалі підприємства й конкурентоспроможності товару.

Література

1. *Портер Майкл Е.* Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов / Майкл Е. Портер; [пер. с англ. — 2-е изд.]. — М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. — 454 с.
2. *Ламбен Ж. Ж.* Стратегический маркетинг. Европейская перспектива / Ж. Ж. Ламбен; [пер. с франц. Б. И. Лифляндчик, В. Л. Дунаевского, С. А. Бурьяна]. — СПб. : Наука, 1996. — 610 с.
3. Братко О. С
4. Сутність маркетингового аналізу товарної політики / О. С. Братко, Н. З. Лагоцька // Інноваційна економіка. — 2012. — № 1. — С. 213—218.
5. *Нянько В.* Необхідність та роль маркетингових досліджень в сучасних умовах управління / Нянько В. // Сталий розвиток економіки. — 2011. — С. 284—288.
6. *Бронська О.Ю.* Основи маркетингової політики у складі економічної політики підприємства [Електронний ресурс] / О. Ю. Бронська. — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvlnau/Ekon/2009_5/articles/O.Yu._Bronska.pdf
7. *Гречан А.П., Радіонова Н.Й.* Діагностика ефективності діяльності підприємств. [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2011_10_1/Grechina.pdf
8. *Рац О. М.* Ефективність функціонування підприємства як основа формування його конкурентоспроможності / О. М. Рац // Економічний простір. — 2009. — № 23/2. — С. 273—281.
9. *Рац О. М.* Визначення сутності поняття «ефективність функціонування підприємства» / О. М. Рац // Економічний простір: зб. наук. праць. — № 15. — Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. — С. 275—285.

Стаття надійшла до редакції 04.12.2013

УДК 338.5:658.15

Олійник О. В., аспірантка,
Національний університет харчових технологій

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Анотація. Систематизовано основні підходи та методи управління витратами, які можуть бути повністю або частково реалізовані на вітчизняних підприємствах. Проаналізовано можливість кожного методу виконувати функції обліку, планування, аналізу, контролю та регулювання. Обґрунтовано найуніверсальніші методи управління витратами, які можуть реалізувати майже весь спектр задач і функцій управління.

Ключові слова: витрати, управління витратами, система управління витратами, облік, калькулювання, собівартість продукції.

Вступ. Управління витратами необхідне для вирішення багатьох питань: для оцінки факторів рентабельності, вибору необхідних замовлень, планування майбутніх напрямків діяльності, оцінки виробничих запасів і їх калькуляції, розподілу

і мінімізації витрат; для визначення рівня беззбитковості, можливих фінансових результатів при зміні продажної ціни; для складання кошторису і аналізу відхилень; для прийняття оперативних та стратегічних рішень.

Зростання масштабу задач управління витратами в умовах ринку призводить до необхідності виділити управління витратами в самостійну функціональну підсистему управління підприємством. Управління витратами повинно бути складовою частиною цілісної системи вироблення і реалізації управлінських рішень по розвитку підприємства.

Українські вчені І. Алексеев, Ф. Бутинець, С. Голов, І. Давидович, М. Данилюк, Г. Захарчин, Г. Козаченко, О. Кузьмін, О. Мельник, Л. Нападовська, Г. Партин, В. Панасюк, Й. Петрович, М. Пушкар, М. Римар, А. Турило, А. Череп, М. Чумаченко, Н. Чухрай та інші зробили вагомий внесок у розвиток теорії і практики управління витратами на підприємствах. Серед іноземних науковців, які займалися цими проблемами, ґрунтовні наукові праці належать О. Аксененку, О. Бородкіну, К. Друрі, Т. Карповій, Р. Каплану, Р. Куперу, І. Ліbermanу, С. Сатубалдіну, Дж. Сігелу, Т. Скоуну, Дж. Фостеру, Ч. Хорнгрену, Дж. Шанку, Дж. Шіму та іншим.

Не дивлячись на тривалу і багату історію розвитку науки про витрати, не можна з повною впевненістю сказати, що процес побудови і впровадження повноцінної системи управління витратами сьогодні є добре вивченою областю економічних досліджень, у нашій країні, зокрема. На даний момент недостатньо повно досліджене питання комплексної методології управління витратами.

Постановка задачі. Метою дослідження є систематизація найвагоміших і значимих у сучасних умовах ринку методів управління витратами, які можуть бути повністю або частково реалізовані на вітчизняних підприємствах і проаналізувати їх здатність до виконання функцій управлінського циклу.

Результат дослідження. Практика господарювання вітчизняних підприємств свідчить, що витрати сьогодні є переважно об'єктом обліку, тоді як ринкові умови господарювання вимагають обов'язкового розгляду їх як об'єкта управління.

Виконання функцій управління витратами в повному об'ємі за всіма елементами складає цикл впливу керуючої підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління). Об'єктами системи управління витратами є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію. Суб'єктами системи управління витратами є керівники і спеціалісти підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок)

Існує багато визначень управління витратами, але найбільш підходящим ми вважаємо наступне: «Управління витратами — це виконання комплексу функцій управлінського циклу, що направлені на підвищення ефективності використання ресурсів на підприємстві» [1, с. 6]. Нами систематизовано різноманітні методи управління витратами, які призначені для виконання управлінських функцій обліку, планування, аналізу, контролю, регулювання.

1. Стратегічне управління витратами (Strategic Cost Management). Даний підхід є найважливішою частиною стратегічного менеджменту, що базується на терміні value chain (ланцюг створення споживчої вартості). Кожна позиція ланцюга розглядається як з позиції необхідності у виробничому процесі, так і з позиції ресурсів, що споживаються нею.

Завдання стратегічного аналізу витрат — конструювання такого ланцюга створення вартості, при якій реальна собівартість не перевищує цільову. Підхід передбачає використання таких інструментів: ланцюг цінностей, стратегічне позиціонування, аналіз витратоутворюючих факторів.

2. Стратегічне планування являє собою процес моделювання майбутнього, включаючи визначення цілей і формулювання концепції довгострокового розвитку. Складанню плану витрат передують їх попередній аналіз, у процесі якого з'ясовуються тенденції в динаміці витрат, і фактори, що вплинули на їх зміну. Надалі плануванню підлягає послідовність конкретних дій із забезпечення реалізації поставлених цілей і мети, яку вони конкретизують [2, с. 146].

2. Реінжиніринг бізнес-процесів — підхід, що ґрунтується на вивченні та аналізі існуючих на підприємстві бізнес-процесів і внесення змін у способи функціонування господарюючого суб'єкта. Реінжиніринговий підхід дозволяє вивільнити додаткові ресурси (фінансові, кадрові, технічні і т.д.), інвестувавши їх в основне виробництво. Застосування реінжинірингу бізнес-процесів дозволить підвищити узгодженість процедур, методів та інструментів підтримки управління, його адаптації, мінімізувати вартісні і тимчасові витрати [3, с. 130].

3. Бенчмаркінг. Бенчмаркінг витрат передбачає порівняння стану управління витратами та їх рівня на досліджуваному підприємстві з тим, що є на підприємствах-лідерах відповідної галузі, з подальшим використанням успішного досвіду на діючому підприємстві.

4. Калькулювання цільової собівартості (Target costing) ґрунтується на визначенні, у першу чергу, ринкової вартості продукції, що буде випускатись, потім встановлюється бажаний розмір прибутку, після чого визначається максимально допустимий розмір собівартості. При цьому виконується головна задача: визначення такої собівартості продукції, яка при ціні жорстко заданій ринком, дозволить підприємству отримати запланований прибуток. Крім того, продукти, що розробляються, повинні відповідати вимогам ринку по всім якісним характеристикам. Це дозволяє керівництву компанії приймати управлінські рішення щодо виробничої програми вже на ранніх стадіях життєвого циклу продукту (на стадії його розробки).

Принципами системи таргет-костинг є такі: 1) першочергова і постійна орієнтація на вимоги ринку і клієнтів; 2) калькуляція цільових витрат для нових продуктів, а також їх складових частин, що дозволяє досягнути бажаного, наперед завданого прибутку при існуючих ринкових умовах; 3) облік впливу на собівартість продукції побажань споживачів за якістю і термінам виготовлення продукції; 4) використання концепції життєвого циклу продукту [4, с. 68].

5. Метод безперервного вдосконалення (Kaizen Costing). У перекладі з японської слово «кайзен» означає «поліпшення, удосконалення маленькими кроками», мається на увазі процес постійного вдосконалення якості й бізнес-процесів. Поняття «кайзен-костинг» означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукції та пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня.

6. Бюджетування витрат дозволяє найбільш органічно суміщати функції планування і контролю в рамках управління витратами підприємства. В спрощеному варіанті бюджетування можна представити як діяльність по формуванню бюджетів.

На думку Яковлева, використання методів обліку витрат не дасть належного ефекту в керуванні витратами, якщо на підприємстві не буде створена система розробки бюджетів, завдяки якій можна буде не тільки визначити планові витрати кожного підрозділу, а й оцінити виконання плану. [5, с. 77].

7. Облік витрат:

— нормативний метод обліку витрат (Standart Costing) являє собою комплекс процедур по плануванню, нормуванню, калькулюванню собівартості продукції на основі норм витрат. Цільове призначення нормативного методу обліку, перед

усім, — встановлення та систематизація відхилень від норм і нормативів. Метою нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані в плануванні і фактичній роботі резерви [6, с. 17];

— метод обліку витрат за плановою собівартістю. За основу беруться допустимі витрати на продукцію і одиницю виробу, виходячи з прогресивних норм витрат матеріалів, палива, енергії, заробітної плати та інших витрат, а також резервів, що є в наявності. Головна перевага цього методу полягає в тому, що планові витрати ґрунтуються не на досягнутому рівні, а на прогнозних показниках;

— позамовний метод обліку витрат використовуються на підприємствах, які виробляють одиничні унікальні продукти або продукти, що виробляються за спеціальним замовленням. При цьому всі витрати акумулюються по кожному замовленню або партії продукції, а не за окремими підрозділами або звітними періодами. Використовується на підприємствах, де матеріали на технологічні цілі, основну заробітну плату і загальновиробничі витрати легко пов'язати з конкретною партією продукції;

— попередільний (попроцесний) метод обліку витрат використовується в масових виробництвах з послідовною переробкою сировини і матеріалів, при якій переважають фізико-хімічні і термічні виробничі процеси з перетворенням сировини в готову продукцію в умовах безперервного технологічного процесу або групи послідовних виробничих процесів, кожний з яких складають окремі самостійні переділи (нафтопереробка, металургія, хімічна, текстильна, харчова промисловість та ін.). Собівартість одиниці продукції визначається як сума собівартості всіх переділів, на яких оброблявся готовий виріб;

— метод обліку часткових витрат (Direct Costing). Використовується підхід, при якому витрати діляться на змінні і постійні. Змінні виробничі витрати (прямі матеріальні витрати, прямі витрати праці і змінні загальновиробничі) одразу включаються в собівартість певних видів продукції, а постійні списуються в кінці періоду на фінансовий результат. Застосування даного методу обліку дозволить оперативно графічно та аналітично вивчати взаємозв'язки і залежності між об'ємом виробництва, витратами (собівартістю) і виручкою (прибутком, маржинальним доходом);

— метод обліку повних витрат (Absobtion-costing). Всі виробничі витрати (і змінні, і постійні) приймають участь у розрахунку собівартості продукції. Характеризується діленням витрат на прямі, які прямо відносяться на об'єкт калькулювання, і накладні, які розподіляються між об'єктами пропорційно вибраній базі. Метод передбачає включення в собівартість готової продукції постійних загальновиробничих витрат. Даний метод широко поширений в нашій країні;

— поопераційний метод обліку витрат (Activity Based Costing). Система ABC ґрунтується на принципі поділу витрат на прямі і накладні. При чому непрямі витрати в системі ABC розподіляються не пропорційно певній базі (як у традиційних системах), а за допомогою індексу-розподільвача (cost-driver) — фактора, що має причинно-наслідковий зв'язок з витратами (наприклад, людино-години, машино-години, площі офісних і виробничих приміщень тощо).

Основні етапи даного підходу: 1) визначення основних процесів, що існують на підприємстві; 2) збір і групування інформації про витрати по кожному процесу до єдиного центру; 3) визначення носія витрат для кожного процесу; 4) віднесення

витрат за процесами на продукцію у відповідності з потребою продукції у цих процесах (носій витрат виступає в ролі потреби).

Система ABC дозволяє точніше визначити собівартість товарів (робіт, послуг), створення обліку за центрами відповідальності та допомагає у створенні бюджетування, управлінського обліку. До недоліків можна віднести методичну складність, наявність багатьох умовностей у розрахунках, трудомісткість створення моделі і визначення cost-driver [7, с. 139]. Рекомендується користуватись даним методом, якщо накладні витрати в структурі витрат підприємства перевищують 40 %;

— облік витрат по системі JIT (just-in-time). Передбачає відмову від виробництва крупними партіями і створення безперервного — поточного виробництва. Мета JIT — знищення зайвих витрат і ефективне використання виробничого потенціалу підприємства. Виробничий облік перетворюється в систему управління вартістю. Основною його перевагою, на яку вказують Ч.Т. Хорнгрен і ДЖ. Фостер є відсутність окремого рахунку „Матеріали» та детального обліку руху матеріалів і витрат на оплату праці за операціями [8, с. 361].

8. Системи і методи аналізу витрат:

— CVP-аналіз або визначення точки беззбитковості. При аналізі беззбитковості вирішуються такі завдання:

1) визначається точка беззбитковості або «точка рівноваги» «break-even point» — мінімального об'єму виручки від реалізації, при якому діяльність організації залишається беззбитковою (прибуток від основної діяльності невід'ємний);

2) визначається «запас міцності» організації з точки зору прибутковості — ступеня віддаленості реального стану підприємства від точки беззбитковості;

— маржинальний аналіз. Застосовується для прийняття ряду короткострокових управлінських рішень. Метод заснований на калькуляції витрат за системою Direct-costing. Ключовими елементами маржинального аналізу є маржинальний прибуток і коефіцієнт маржинального прибутку;

— функціонально-вартісний аналіз (ФСА) — метод систематичного техніко-економічного дослідження об'єкта (виріб, процес, структура), спрямований на підвищення ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів для розвитку його корисних функцій. Він забезпечує оптимізацію співвідношення між суспільно-необхідними споживчими якостями об'єкта і витратами на його створення й експлуатацію. На практиці доведено, що, правильно використовуючи цей вид аналізу, можна знизити витрати в середньому на 20–25 %;

— метод аналізу життєвого циклу продукції (Life Cycle Costing). Калькулювання життєвого циклу виробу передбачає вимірювання та нагромадження всіх фактичних витрат, пов'язаних із конкретним виробом протягом даних стадій його життєвого циклу, які, як правило проходять в три етапи, в три послідовні цикли: цикл дослідження, розробки і проектування; виробничий цикл; цикл післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізації. Залежно від фази життєвого циклу використовуються різні методи управління [9, с. 566].

Виходячи з функцій, що виконуються елементами системи управління витратами, їх можна згрупувати на 3 основні групи: ті, що використовуються, головним чином, в обліку і калькуляції витрат; в плануванні витрат; для контролю, аналізу і регулювання [10, с. 76].

У табл. 1.1 систематизовано методи управління витратами залежно від виконуваних ними функцій.

Таблиця 1.1

**КЛАСИФІКАЦІЯ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ,
РОЗРОБЛЕНО АВТОРОМ НА ОСНОВІ ДЖЕРЕЛА [10]**

Методи і підсистеми управління витратами	Функції управління витратами, що реалізуються в рамках методу			
	Облік, калькулювання	Планування	Організація управління витратами	Контроль, аналіз, регулювання
Показаний облік (Job-on-Order Costing)	■	■		
Попередільний облік	■	■		
Попроцесний облік (Activity-based Costing)	■	■		
Нормативний облік (Standart Costing)	■			
Директ-костинг (Direct Costing)	■	■		■
Стандарт-костинг	■	■		■
Облік повних витрат (Absorbtion Costing)	■			
Облік витрат по системі «ЛТ» (just-in-time)	■		■	■
Метод калькулювання цільової собівартості (Target Costing)	■	■	■	■
Метод безперервного вдосконалення (Kaizen Costing)	■		■	■
Метод аналізу життєвого циклу продукції (Life Cycle Costing)	■			■
Управління витратами за центрами відповідальності	■			■
Бюджетування		■		■

■ — основне застосування
 ■ — обмежені можливості

З таблиці видно, що жоден метод управління витратами не є універсальним. Більшість застосовується для реалізації однієї з функцій, або в обмеженій мірі може використовуватись для вирішення інших задач.

Окрему групу в представленій класифікації складають такі методики, як стандарт-костинг, директ-костинг, таргет-костинг, бюджетування. Їх можна віднести до підсистем управління витратами, так як їх використання при певному доповненні іншими інструментами може реалізувати майже весь спектр задач і функцій систем управління витратами.

Висновок. Ефективне управління витратами неможливе без врахування таких положень:

— жоден із розглянутих підходів і методів не вважається універсальним для всіх підприємств;

— вибір того чи того підходу пов'язаний із співставленням вигід від його використання з витратами на його здійснення;

— побудова системи управління витратами передбачає врахування ряду факторів і задач, що впливають на вибір складових даної системи;

— вибір того чи іншого методу і підсистеми управління витратами залежить від одночасного виконання функцій управління витратами, що реалізуються в рамках методу.

Використовуючи різноманітні методи декомпозиції і обліку витрат можна отримати необхідний аналітичний зріз управлінської інформації, і, на цій основі конструювати різноманітні методики управління витратами. Сукупність методів оперативного і стратегічного управління витратами є основою системного підходу до управління витратами.

Тому доцільно поєднувати кілька окремих методів управління витратами. Так, можливе поєднання методів таргет-костинг і бюджетування або обліку з планової собівартості (стандарт-костинг) у поєднанні з різними варіантами обліку по усиченій собівартості. Але необхідна майже на кожному підприємстві система бюджетування, завдяки якій можна визначити планові витрати кожного підрозділу й оцінити виконання плану.

Література

1. Керимов В.Э. Петрище Ф.А., Селиванов П.В., Керимов Э.Э. Методы управления затратами и качеством продукции. — М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. — 268 с.
2. Яценко О.І., Майданська О.М. Стратегічний підхід в управлінні витратами підприємства [Електронний ресурс] / О.І. Яценко, О.М. Майданська. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/nvnlntu/18_2/18_2_Jaszczenko_145.pdf.
3. Рященко В.П. Реинжиниринг бизнес-процессами управления предприятия // Актуальные проблемы экономики. — 2012. — №9. — С. 125—130.
4. Славников Д.В. Target Costing как метод целевого стратегического управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. — 2005. — №6. — С. 64—69.
5. Яковлев Ю.П. Контролинг на базе информационных технологий. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 318 с.
6. Іванюта П.В., Левченко З.М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів [Текст] — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 368 с.
7. Новиков И. В. Activity Based Costing как операционно-ориентированная система учёта затрат и исчисления себестоимости [Текст] / И. В. Новиков // Молодой ученый. — 2011. — №11. — Т.1. — С. 138—142.
8. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 416 с.
9. Аткинсон Энтони А. Управленческий учет [Текст] — М.: Вильямс, 2005. — 880 с.
10. Филько С.В. Инструменты контроллинга производственных затрат судоремонтных предприятий: диссертация кандидата экономических наук : 08.00.05 / Филько Сергей Владимирович [Текст]. — Красноярск, 2010. — 151 с.

Стаття надійшла до редакції 14.11.2013