

ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ НЕТРАДИЦІЙНИХ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Є.М. Рудніченко, доктор економічних наук.
С.Й. Ядуха, кандидат економічних наук. І.В. Лісовський.
Хмельницький національний університет

© Рудніченко Є.М., 2015.

© Ядуха С.Й., 2015.

© Лісовський І.В., 2015.

Статтю отримано редакцією 28.09.2015 р.

Вступ. Трансформаційні процеси, що відбуваються практично в усіх сферах суспільного життя, знаходять своє відображення й у більшості економічних процесів. Стандартні підходи до управління економічними системами та окремими елементами таких систем не завжди здатні забезпечити менеджмент підприємств необхідним інструментарієм управління. Це стосується й управління витратами як однієї з «вічних» економічних категорій. Тому на сьогодні актуальним питанням для більшості промислових підприємств є пошук нестандартних методів управління, у тому числі й+ методів управління витратами.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій свідчить, що методи управління витратами є однією з актуальних тем наукових досліджень, особливо у контексті стратегічного й антикризового управління підприємствами. Серед науковців, які тривалий період публікують результати досліджень з удосконалення методології управління витратами, доцільно виділити таких, як: М.О. Данилюк, Г.В. Козаченко, В.Р. Лещій, О.О. Орлов, Ю.С. Погорелов, Є.Г. Рясних та інші.

Метою статті є дослідження сутності альтернативних методів управління витратами з позиції можливості їх застосування на вітчизняних промислових підприємствах.

Основний матеріал і результати. На сьогодні найбільш розповсюдженими у практиці господарювання вітчизняних промислових підприємств є такі методи управління витратами, як: стандарт-кост, абзорпшн-костинг, директ-костинг. Така ситуація пов'язана з еволюційним аспектом розвитку й упровадженням методів управління витратами у вітчизняну практику господарювання. Зазначені методи рекомендувалися обліковцям у визначений часовий період до застосування, і такі рекомендації певною мірою обумовлювали загальну облікову політику підприємства щодо специфіки управління витратами. Хоча й сьогодні значна кількість фахівців стверджують, що нерозуміння глибинних процесів управління формує поверхневе уявлення про витрати підприємства та особливо про адекватні методи, що відповідають існуючій ринковій ситуації. Тому доцільно проаналізувати альтернативні методи управління витратами з позиції їх використання на промислових підприємствах і посилення саме аналітичної складової управління.

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 [9, с. 18 – 19]. Проте К. Крамвайд зазначає, що для впровадження проекту ABC у великій компанії необхідно у середньому 3,6 року, а у невеликій

– 2,3 року [2, 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). Однак професори О.О. Орлов та Є.Г. Рясних [13] пропонують використовувати методику маржинального аналізу в системі CVP, що вирішує багато проблемних і дискусійних питань у контексті практичного застосування такого аналізу.

ABC-костинг (англ. ActivityBased Costing) – метод обліку й калькулювання витрат за функціями, видами діяльності. Прямі витрати відносять безпосередньо на собівартість об'єкта, а непрямі (накладні) розподіляють згідно з драйверами витрат видів діяльності.

Драйвер витрат (cost driver) – це показник вимірювання активності виду діяльності, що відображає сутність певного виду діяльності та взаємопов'язаний з калькульованим об'єктом [5, с.150].

Алгоритм його побудови виглядає таким чином:

1) бізнес організації поділяється на основні види діяльності, чим складніший бізнес організації, тим більшу кількість функцій буде виділено. Накладні витрати організації ідентифікуються за виділеними видами діяльності;

2) кожному виду діяльності приписується власний носій витрат, оцінюваний у відповідних одиницях виміру;

3) оцінюється вартість одиниці носія витрат шляхом ділення суми накладних витрат за кожною функцією (операцією) на кількісне значення відповідного носія витрат;

4) собівартість продукції (роботи, послуги) визначається як добуток вартості одиниці носія витрат на їх кількість з тих видів діяльності, виконання яких необхідне для виготовлення продукції (роботи, послуги) [6, с. 150 – 151].

Загальну схему ABC-методу наведено на рисунку 1.

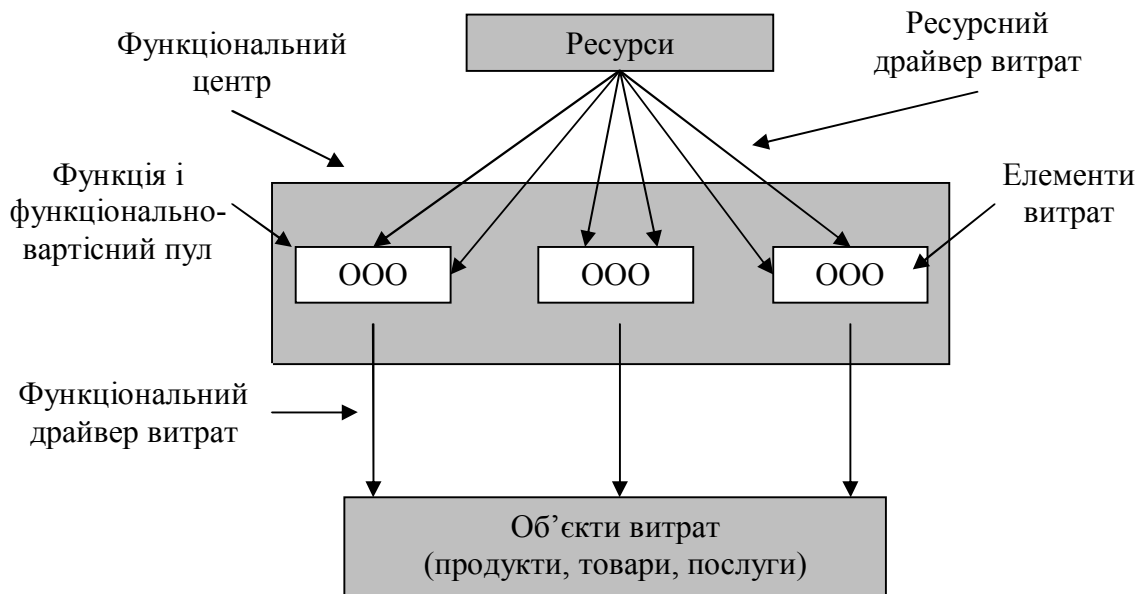


Рис. 1. Загальна схема ABC-методу [7, с.28]

На сьогодні набирає популярності такий метод, як CVP-аналіз (операційний аналіз, аналіз точки беззбитковості) (англ. Cost – Volume – Profit). Він є досить простим, базується на легкообчислюваних 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, обґрунтувати маркетингову стратегію [8, с. 78].

Основні показники операційного аналізу наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Основні показники CVR-аналізу (сформовано за монографією [14])

№	Показник	Формула розрахунку
1	Маржинальний дохід (маржинальний прибуток)	$МП = ЧВ - Взм$ або $МП = П + Вност$
2	Точка беззбитковості	$Tб = \frac{Вност}{МП_i}$
3	Беззбитковий обіг	$Боб = \frac{Вност \times ЧВ}{МП}$ або $Боб = \frac{Вност}{Кмп}$
4	Запас фінансової міцності (ЗФМ)	$ЗФМ = ЧВ - Боб$
5	Коефіцієнт маржинального доходу	$Кмп = \frac{МП}{ЧВ}$
6	Сила впливу операційного левериджу	$Свов = \frac{МП}{П}$ $Свов = \frac{1 + Вност}{П}$
7	Коефіцієнт беззбитковості	$Кб = \frac{Вност}{МП}$

де $МП$ – маржинальний дохід; $Tб$ – точка беззбитковості; $Боб$ – беззбитковий обіг; $ЗФМ$ – запас фінансової міцності; $Кмп$ – коефіцієнт маржинального доходу; $Свов$ – сила впливу операційного левериджу; $Кб$ – коефіцієнт беззбитковості; $МП_i$ – маржинальний дохід на одиницю виробу; $ЧВ$ – чиста виручка; $Взм$ – змінні витрати, $П$ – прибуток; $Вност$ – постійні витрати

Відомий французький учений Б. Коласс [12, с. 225] стверджує: «гіпотези, наявні в аналізі моделі CVR, значно обмежують інтерес до нього». Він указує на умови моделі: підприємство повинне продавати тільки один продукт (або декілька в постійних пропорціях); підприємство не робить запасів; ціна продажу не залежить від проданої кількості; чіткий розподіл затрат на постійні та змінні тощо.

Зазначимо, що бенчмаркінг витрат, кост-кілінг, LCC-аналіз, метод VCC застосовуються переважно у контексті стратегічного управління і філігранна 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 витрат (англ. Benchmarking) – порівняння стану управління витратами на підприємстві з підприємствами-лідерами для подальшого прийняття рішень у сфері управління.

Бенчмаркінг витрат може бути реалізований за двома принципово змістовно різними напрямками (табл. 2).

Таблиця 2

Напрями бенчмаркінгу витрат [11, с. 90]

Характеристика	Бенчмаркінг результатів	Бенчмаркінг процесів
Зміст	Порівняння витрат підприємства з витратами конкурентів	Дослідження процесу формування витрат на еталонних підприємствах – лідерах галузі, управлінських орієнтирах і методах управління витратами, що використовуються
Результат	Комплексне оцінювання витрат порівняно з витратами конкурентів або еталонних підприємств щодо повних витрат, повних витрат на одиницю продукції, змінних витрат на одиницю продукції. Виявлення переваг підприємства за різними видами витрат	Виявлення на підприємствах-еталонах управлінських орієнтирів і методів управління витратами, що використовуються
Використання результатів	Прийняття рішень щодо позиціонування підприємства на ринку й вибору стратегії розвитку. Просте порівняння результату діяльності підприємства із середньогалузевими результатами та результатами основних і потенційних конкурентів	Поступове поліпшення управління витратами на підставі досвіду і технологій інших підприємств

Кост-кілінг (англ. Killing Costing) спрямований на максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства та перспектив його розвитку.

Кост-кілінг є жорстким, хоча й ефективним за умов правильного застосування як методу управління витратами. Результатом є зменшення витрат на оплату праці та, як наслідок, скорочення штату працівників, вивільнення і продаж не використовуваних або мало використовуваних активів, повне чи практично повне зменшення витрат на соціальну сферу [10].

Метод VCC (метод управління ланцюжком споживчої вартості) (англ. Value Chain Costing) полягає у наступному. Головною особливістю методу VCC є дотримання двох умов: високого рівня кваліфікації управлінського персоналу та працівників обліково-аналітичних служб на підприємстві, де застосовується цей метод [18]. У процесі використання методу розглядається ланцюжок споживчої вартості й передбачається також аналіз витрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства. Може застосовуватися переважно у контексті стратегічного управління витратами.

LCC-аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції) (англ. Life Cycle Costing) – 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.

Таргет-костинг і кайзен-костинг є, на нашу думку, певними «синтетичними» методами, оскільки передбачають «підлаштування системи» відповідно до вимог управлінців, а це іноді практично неможливо реалізувати на практиці.

Вважається, що трьома наріжними каменями японської системи управління витратами (cost management system) є таргет-костинг, кайзен-костинг та функція підтримки досягнутої собівартості. Першою впровадила подібну «потрійну» систему Toyota, і зараз вона широко розповсюджена практично в усіх галузях промисловості Японії [3]. Система управління витратами в компанії Toyota, зображена на рисунку 2, дозволяє організовано й цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості, раціонально інвестувати кошти в нові продукти, координувати дії безлічі людей, залучених у виробничий процес, і спільними зусиллями домагатися досягнення поставлених цілей [15].

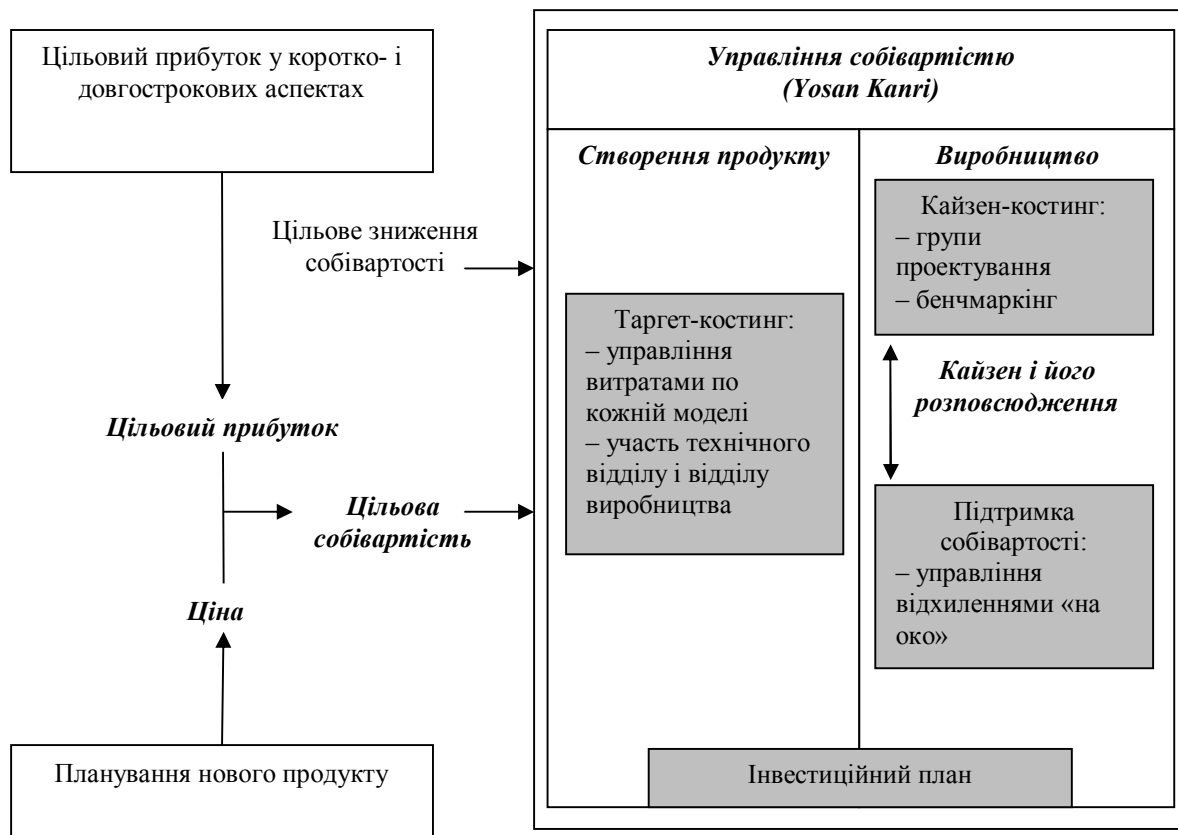


Рис. 2. Система управління витратами в компанії Toyota [15]

Таргет-костинг (англ. Target Costing) – це система управління витратами, згідно з якою 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.

Використовуваний зараз термін «таргет-костинг» (target costing) уперше вжив 1988 року Тоширо Хіромото у статті «Прихований клинок: японський управлінський облік», у котрій автор порівнював системи виробничого обліку Японії та США [16].

Принципами системи таргет-костинг є такі [17]:

- 1) першочергова і постійна орієнтація на вимоги ринку та клієнтів;
- 2) калькуляція цільових витрат для нових продуктів, а також їх складових частин, що дозволяють досягти бажаної, заздалегідь заданої величини прибутку за існуючих ринкових умов;
- 3) урахування впливу на собівартість продукції побажань споживачів щодо якості й термінів виготовлення продукції;
- 4) використання концепції життєвого циклу продукту.

Концепція «Target Costing» перевертає традиційну систему ціноутворення. При цьому з'являються нові категорії: «target price» – цільова ціна, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень; «target profit» – цільовий прибуток, тобто бажана різниця між ціною продажу і собівартістю, за котрою виріб має бути виготовлено, іншими словами, мова йде про цільову собівартість, або «target costing». Таким чином, допустимий розмір собівартості за методом таргет-костинг визначається таким чином [1, с. 15]:

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість}. \quad (1)$$

Процес управління витратами за допомогою таргет-костингу наведено на рисунку 3 [17].

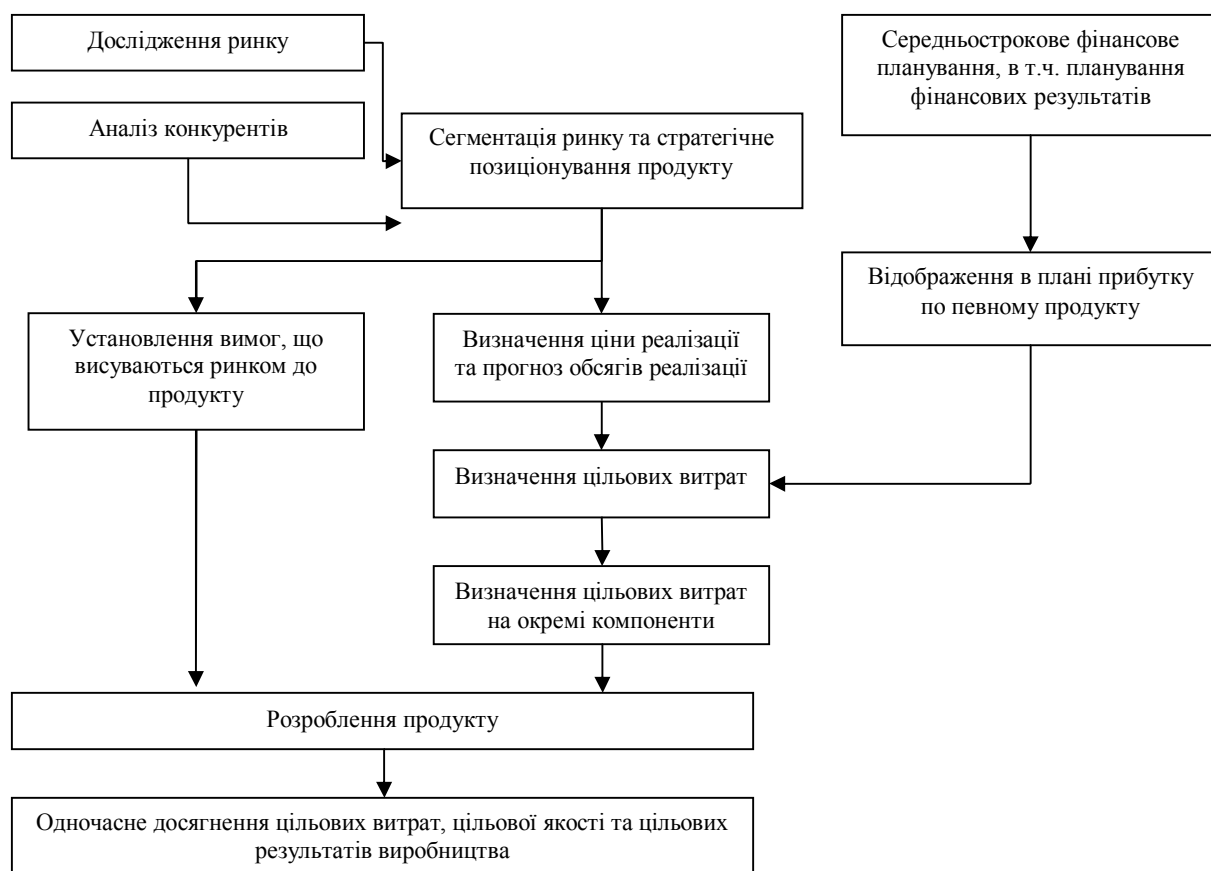


Рис. 3. Процес управління витратами за допомогою таргет-костингу

Теоретично вважається, що для продукту, у якого рівень цільової собівартості в цих умовах недосяжний, має бути прийняте негативне рішення щодо його впровадження у виробництво.

Кайзен-костинг (англ. Kaizen Costing) – удосконалення діяльності компанії або її окремих підрозділів за допомогою внутрішніх резервів, без залучення великих інвестицій ззовні, тобто зниження витрат до певного цільового рівня [15]. Тобто, не будучи конкретним методом калькулювання собівартості продукції, освоєння підходу кайзен дозволяє всім працівникам, пов'язаним з витратами виробництва, зробити свій внесок у скорочення цих витрат і управління ними. Це поняття включає всі унікальні методи й концепції менеджменту, застосовувані в Японії, що дозволило їй зайняти провідні позиції на світовому ринку, серед яких: орієнтація на споживача, загальний контроль якості (TQC), роботизація, гуртки контролю якості, система пропозицій, автоматизація, дисципліна на робочому місці, загальний догляд за устаткуванням (TRM), канбан, підвищення якості, точно в строк, нуль дефектів, робота малих груп, відносини співробітництва між менеджерами і робітниками, підвищення продуктивності, розроблення нової продукції [4, с. 8].

Таргет-костинг і кайзен-костинг розв'язують практично одне й те ж завдання, але на різних стадіях життєвого циклу продукту і різними методами. Обидві концепції призначені для зниження рівня окремих статей витрат і собівартості кінцевого продукту в цілому до деякого прийняттого рівня, але якщо ми розділимо життєвий цикл продукту на дві частини: 1) стадію планування та розроблення і 2) стадію виробництва, то таргет-костинг розв'язує це завдання на першій стадії, а кайзен-костинг – на другій [15].

Висновки. Проведений аналіз нестандартних методів управління витратами свідчить про можливість їх застосування на 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. Тому подальші наукові дослідження повинні бути спрямовані на використання методів економіко-математичного моделювання у процесі вибору оптимальних методів управління витратами.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Глазов М.М. Система «стандарт-костинг» как основа совершенствования учёта и управления затратами [Электронный ресурс] / М.М. Глазов, И.П. Фирова // Общество. Среда. Развитие. – 2015. – № 1. – С. 11 – 15. – Режим доступа: http://www.terrahumana.ru/arhiv/15_01/15_01_02.pdf
2. Krumwiede Kip R. ABC: Why It's Tried and How It Succeeds / Kip R. Krumwiede // Management Accounting. – 1998. – P. 32.
3. Shimizu S. Transforming Kaizen at Toyota / S. Shimizu, R. Koichi // Working Paper. – Okayama University, 2000. – P. 82.
4. Белоусова И. Проблемы учёта производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в промышленности / И. Белоусова, Н. Чумаченко // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2009. – № 4. – С. 3 – 10.
5. Валиков И.Б. Методика управленческого учёта накладных расходов [Электронный ресурс] / И.Б. Валиков // Экономические науки. – 2010. – № 8. – С. 148 – 152. – Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/data/2011/05/03/1268027713/30.pdf>
6. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2010. – 570 с.
7. Городкова С.А. Особенности функционального подхода к управлению затратами хозяйствующего субъекта [Электронный ресурс] / С.А. Городкова // Вестник Бурятского государственного университета. – 2009. – № 2. – С. 26 – 32. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-funktsionalnogo-podhoda-k-upravleniyu-zatratami-hozyaystvuyuschego-subekta>
8. Грещак М.Г. Управління витратами: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
9. Днилюк М.О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М.О. Днилюк, В.Р. Лещій. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 248 с.
10. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки / Н.В. Кальєніна // Держава та регіони: науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємство. – Запоріжжя, 2007. – № 5. – С. 32 – 36.

11. Козаченко Г.В. Управление затратами предприятия: [монография] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Г.А. Макухин. – К.: Либра, 2007. – 320 с.
12. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы: учеб. пособ. / Б. Коллас; пер. с франц. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 2007.
13. Орлов О.А. Маржинальная прибыль в экономических расчётах на промышленных предприятиях / О.А. Орлов, Е.Г. Рясных. – К.: Скарби, 2003. – 132 с.
14. Орлов О.А. Маржинальная прибыль в экономических расчётах на промышленных предприятиях: монография / О.А. Орлов, Е.Г. Рясных. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Освіта, 2011. – 192 с.
15. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг [Электронный ресурс] / К. Редченко. – Режим доступа: <http://www.management.com.ua/finance/fin036.html>
16. Славников Д.В. TARGET COSTING как метод целевого стратегического управления затратами [Электронный ресурс] // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 6. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/library/manag/archive/2005/6/3939.html>.
17. Таргет-костинг [Электронный ресурс] // Финансовая энциклопедия. – Режим доступа: <http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing>
18. Фещур Р.В. Бенчмаркінг як ефективний засіб зниження витрат виробництва / Р.В. Фещур, Н.Р. Яворська, Т.В. Меренюк // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2007. – № 605. – С. 43 – 49.

УДК 657

Рудніченко Євгеній Миколайович, доктор економічних наук, професор кафедри менеджменту. **Ядуха Сергій Йосипович**, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри економічної теорії. **Лісовський Ігор Вікторович**, асистент кафедри економіки підприємств та підприємництва. Хмельницький національний університет. **Перспективи використання нетрадиційних методів управління витратами на вітчизняних промислових підприємствах.** Розглянуто проблеми використання нетрадиційних методів управління витратами на промислових підприємствах. Обґрунтовано необхідність удосконалення методології управління витратами залежно від цільового спрямування розвитку підприємства. Визначено перспективи застосування наведених альтернативних методів управління витратами.

Ключові слова: витрати, методи, управління, промислові підприємства.

УДК 657

Рудніченко Евгений Николаевич, доктор экономических наук, профессор кафедры менеджмента. **Ядуха Сергей Иосифович**, кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры экономической теории. **Лисовский Игорь Викторович**, ассистент кафедры экономики предприятий и предпринимательства. Хмельницкий национальный университет. **Перспективы использования нетрадиционных методов управления затратами на отечественных промышленных предприятиях.** Рассмотрены проблемы использования нетрадиционных методов управления затратами на промышленных предприятиях. Обоснована необходимость совершенствования методологии управления затратами в зависимости от целевого направления развития предприятия. Определены перспективы применения приведенных альтернативных методов управления затратами.

Ключевые слова: затраты, методы, управление, промышленные предприятия.

UDC 657

Rudnichenko E.M., Doctor of Economics, Professor, Department of Management, Khmelnytskyi National University. **Yadukha S.Yo.**, senior lecturer, Department of Economic theory, Khmelnytskyi National University. **Lisovskiy I.V.**, lecturer, Department of Business Economics and Entrepreneurship, Khmelnytskyi National University. **Prospects of using the alternative methods of costs management at national industrial enterprises.** Problems of using the alternative methods of the cost management at industrial enterprises are considered. The necessity of improving the methodology of the cost management is argued depending on the target direction in the development of an enterprise. Prospects of using these alternative methods of the cost management are determined.

Keywords: costs, methods, management, industrial enterprises.