

УДК 336.5.02

І. В. Пустова,  
асистент кафедри обліку і аудиту, Дніпропетровський державний аграрний університет

## МЕТОДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ: ЕФЕКТИВНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ, ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ

I. V. Pustova

METHODS OF COST MANAGEMENT IN MODERN TERMS: EFFICACY, ADVANTAGES AND DISADVANTAGES

*Проаналізовано сучасні методи управління витратами та встановлено необхідність індивідуального підходу до вибору методу управління витратами, а також формування власних комбінованих методів управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності підприємства.*

*The modern methods of management by charges are analyzed and the necessity of individual approach is set to the choice of the existent systems of management by charges, and also forming of the own systems of management taking into account features, organizational structure and scale of corporation of a particular branch.*

*Ключові слова: витрати, управління витратами, методи, інформація, стратегія.  
Key words: charges, cost management, methods, information, strategy.*

### ВСТУП

Велике різноманіття методів управління витратами зумовлює потребу в досконалому вивченні їх сутності, переваг та недоліків. З розвитком конкуренції на ринку та зниженням норми прибутку перспективи розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Вміння плановано і раціонально керувати витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання. Також за сприятливих економічних умов важливим завданням є оптимальний розподіл ресурсів між поточною та інвестиційною діяльністю. Це можливо зробити, якщо на підприємстві діє виважена система та оптимальний метод управління витратами. Побудову та вдосконалення системи управління витратами на підприємствах пропонується здійснювати шляхом: виділення основних понять і процедур, системи управління витратами; виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві; формування моделі управління витратами з урахуванням особливостей галузі та підприємства; побудови інформаційної системи; вибору оптимального методу управління витратами; розподілу відповідальності за формування витрат та створення механізму мотивації і стимулювання їх зниження.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

До створення і поширення методів управління витратами призвела сукупність об'єктивних чинників: концентрація виробництва, удосконалення його технології й організації, розробка теорії нормування витрат праці

й матеріальних ресурсів, розвиток методів оперативного управління виробництвом, гостра необхідність оперативного контролю витрат і регулювання собівартості.

Певний внесок у вивчення цієї проблеми зробили такі видатні зарубіжні економісти, як А. Апчерч, Д. Бримсон, Р. Гаррисон, Джай К. Шим, К. Дру-рі, Джон К. Шанк, Р. Каплан, Б. Нідлз, Г. Фандель, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, та вітчизняні вчені П. Атамас, Ф. Бутинець, А. Гальчинський, С. Голов, В. Завгородній, О. Орлов, М. Пушкар, М. Чумаченко, Ю. Цал-Цалко та ін.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є порівняльний аналіз методів управління витратами, виділення характерних рис та відповідних ознак для отримання більш достовірної та точної планової інформації на підприємстві з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Необхідність постійної роботи над вирішенням завдань оптимізації рівня витрат і забезпечення їх стійкої позитивної тенденції призвело до досить великої кількості різноманітних методів управління витратами, а саме: директ-костинг, стандарт-кост, таргет-костинг, кайзен-костинг, СVP-аналіз, кост-кілінг, бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз тощо.

"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. Система директ-костинг має ряд переваг: дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності; директ-костинг об'єднує такі ефективні засоби контролю, як стандарт-кост і гнучкі бюджети. 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".

"Стандарт-кост" відноситься до одного з найбільш поширених за кордоном методів управлінського обліку, методів управління виробничими затратами. Засновником цієї системи був Ф. Тейлор, який обгрунтував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у 1911 р. розробив і впровадив діючу систему "стандарт-кост". Вона й стала прототипом вітчизняної системи обліку під назвою усім відомого нормативного методу [2].

Основною ідеєю методу "стандарт-кост" є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути. Перевага системи "стандарт-кост" перед іншими методами обліку витрат на виробництво 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. При застосуванні даної системи керівництво фірм забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень.

Система "стандарт-кост" має і недоліки. Наприклад, важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі. Крім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що зумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках замість науково встановлених стандартів 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 ступеня напруженості стандартів та норм. Сьогодні відсутні науково обгрунтовані норми, а складання стандартів на основі даних минулих затрат в умовах інфляції викликає значні труднощі.

Модифікація методології управління витратами сучасних підприємств була втілена в методі "таргет-костинг" — управління витратами за цільовою собівартістю. Суть даного методу досить проста і водночас революційна, вона базується на традиційній формулі ціноутворення: ціна складається із собівартості та прибут-

ку, виходячи з цього собівартість буде становити різницю між ціною і прибутком.

Вищезазначена система має такі переваги: менеджери та службовці, намагаючись наблизитися до цільової собівартості, часто знаходять нові, нестандартні рішення в ситуаціях, що потребують інноваційного мислення; необхідність постійно утримувати в голові цільову собівартість втримує інженерів від спокуси застосувати більш дорогу технологію або матеріал, тому що це неминуче призведе лише до виходу на новий виток перепроектування продукту.

Головна перешкода полягає в тому, що для успішного впровадження таргет-костингу в організації повинна бути налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками.

Також скорочення вартості виробництва можна досягти шляхом застосування кайзен-костингу, цілком якого є удосконалення діяльності компанії або її окремих підрозділів за допомогою внутрішніх резервів без залучення великих інвестицій ззовні.

Щоб використання даного методу було результативним, слід виконати певні вимоги: виробити стиль керівництва, який підтримує відкритість, довіру і співробітництво; сформулювати стратегію і тактику діяльності підприємства; підтримувати постійність цілей; підтримувати та розвивати систему заохочення, яка буде стимулювати співробітництво; впроваджувати постійно діючі програми навчання персоналу.

Сукупне використання таргет-костингу та кайзен-костингу являє собою загальну систему управління витратами. Термін "загальна" пояснюється як управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу створюваного продукту, а також повне залучення в цей процес співробітників всіх підрозділів в масштабі всього підприємства.

Перевагою цього методу є те, що він забезпечує постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні, а основним недоліком — необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність організації.

Система управління витратами, заснована на використанні ABC-методу, передбачає можливість оцінки доцільності їх здійснення з погляду корисності виконання пов'язаних з цими витратами операцій технологічного процесу. Наявність такої оцінки дозволяє оптимізувати обсяг витрат за рахунок вилучення тих з них, які прямо не пов'язані з процесом виробництва продукції або не забезпечують належного рівня віддачі у вигляді отриманих фінансових результатів (прибутку, доходів від реалізації).

Для оптимізації співвідношення між корисним ефектом об'єкта і сукупними витратами протягом життєвого циклу використовується групування, яке на практиці отримало назву ABC-Analysis, тобто ABC-аналіз [8].

Групування здійснюється за трьома категоріями об'єктів (А, В, С). При цьому категорія А охоплює незначну кількість об'єктів з високим рівнем впливу на результативний показник, що контролюється, категорія В — середню кількість об'єктів з середнім рівнем впливу, а категорія С — значну кількість об'єктів (статей витрат або об'єктів калькулювання собівартості) з незначним впливом на ефективність господарювання. Так, головний сенс дослідження при ABC-аналізі полягає в тому, що максимальна рентабельність та максимальний

**Таблиця 1. Характеристика етапів управління витратами підприємства на основі АВС-методу**

Етап	Мета	Завдання
Підготовчий	Формування інформаційного та організаційного забезпечення проведення аналізу витрат	Визначення відповідальних осіб та виконавців. Розробка плану та програми проведення аналітичних досліджень. Визначення мети, завдань та відповідних об'єктів функціонально-вартісного аналізу. Формування інформаційної бази та каналів обміну інформацією для проведення досліджень.
Аналітичний	Виявлення проблемних функцій та процесів, фінансування яких призводить до зниження ефективності господарювання	Систематизація та класифікація функцій, встановлення взаємозв'язку між ними у процесі виробництва та реалізації продукції. Оцінка витрат на виконання окремих функцій з врахуванням місця їх в просторово-часовій моделі виробничого процесу. Оцінка якості виконання функцій. Оцінка корисності виконання функцій з врахуванням вартісних показників фінансового результату та експертної оцінки значущості функцій для отримання належної якості кінцевого продукту виробничого процесу. Порівняння корисності виконання функцій з витратами на їх фінансування.
Конструктивний	Прийняття рішення щодо оптимізації витрат	Пошук напрямів та розробка варіантів удосконалення функціонуєчої структури формування собівартості. Оцінка потреби в додаткових витратах на фінансування заходів з оптимізації собівартості. Порівняльна оцінка соціально-економічної ефективності розроблених альтернатив управлінських рішень. Вибір остаточного варіанту.
Завершальний	Забезпечення оптимізації витрат на основі прийнятого рішення	Розробка календарного плану впровадження результатів аналізу та прийнятого варіанту оптимізаційних заходів. Впровадження результатів аналізу на основі АВС-методу.

приріст ринкової вартості підприємства досягається за рахунок ефективного управління витратами, що належать до категорії А. Впровадження даного методу здійснюється в декілька етапів (табл. 1).

Запровадження систем управління витратами на основі АВС-методу, на думку автора, дозволить:

- забезпечити формування раціональної структури витрат з врахуванням корисності їх здійснення на кожному етапі виробництва;
- оптимізувати собівартість продукції за рахунок покращення процесу виробництва;
- обґрунтовано встановлювати нормативи обсягів та рівнів витрат, виконання яких структурними підрозділами контролюється службою фінансового контролінгу;
- досягти зростання ринкової вартості сільськогосподарського підприємства в довгостроковій перспективі та максимізації прибутковості у короткостроковому періоді [4].

Відносно новим, у порівнянні із попередніми, є метод бенчмаркінгу, який представляє собою дослідницько-аналітичний вид діяльності. Сам термін "бенчмаркінг", який характеризує самостійний вид діяльності, з'явився у 70-ті роки минулого століття, хоча і раніше успішно діючі організації активно вивчали і брали за основу передовий досвід підприємств партнерів і конкурентів. Популярність цього методу дуже легко пояснюється: бенчмаркінг допомагає відносно швидко і з найменшими витратами удосконалювати бізнес-процеси, а у більш широкому сенсі, просто удосконалювати власну діяльність.

Бенчмаркінг створює своєрідну аналогову базу, що може бути використана як еталонний об'єкт поглибленого предметного дослідження. Причому цілі, що пере-

слідують підприємці, використовуючи інструментарій бенчмаркінга, можуть бути різними: поліпшити позицію стосовно конкурентів; знизити витрати; зміцнити конкурентну позицію; підвищити ступінь задоволеності покупців; впровадити новітні технології безпеки або збільшити ефективність тих, що вже використовуються; визначити слабкі місця процесу; розробити нові ідеї; поліпшити організацію тощо.

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. Зібрана інформація дозволяє отримати більш широке уявлення про характер підприємницької діяльності лідерів конкурентного середовища і причини та чинники їхнього успіху, які мають бути узагальнені та використані в процесі побудови моделі ефективного підприємництва.

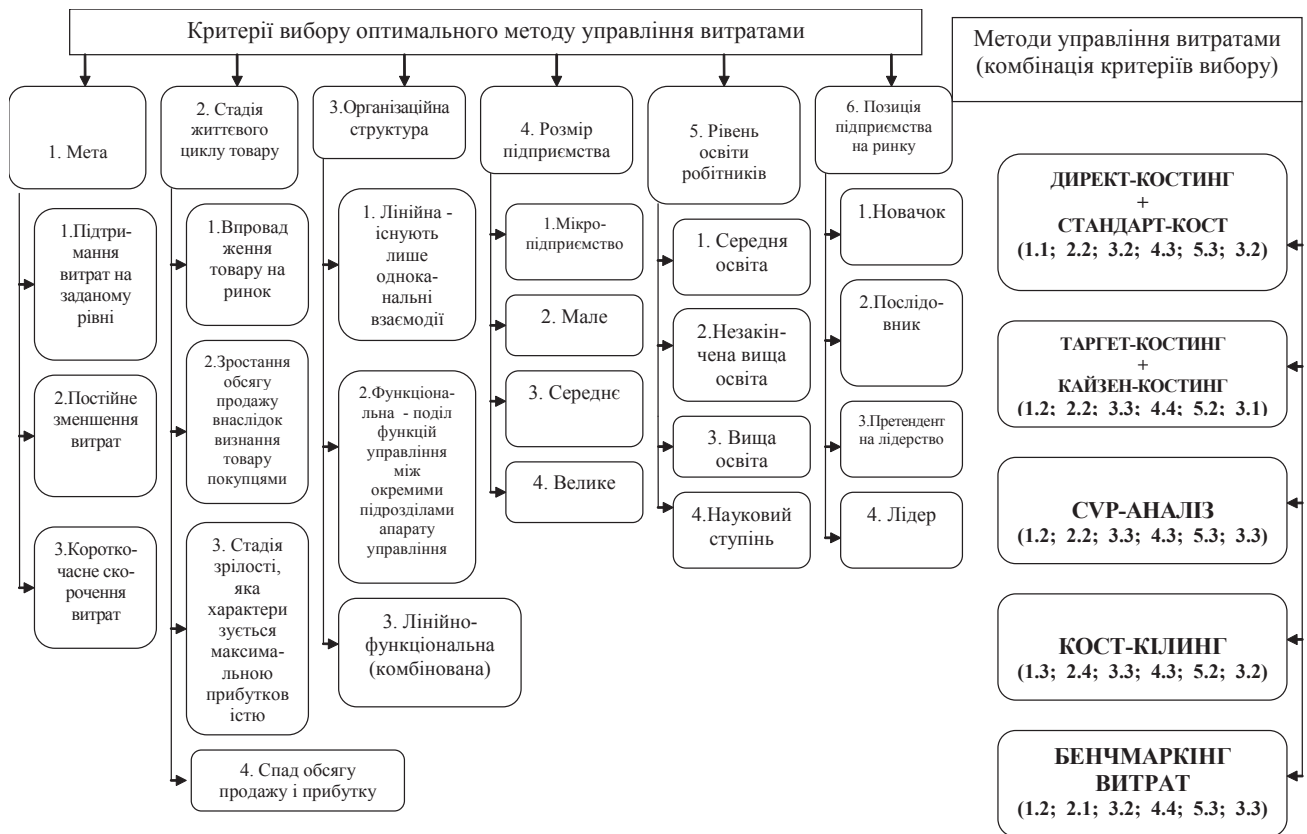
Досить жорстким методом управління витратами є кост-кілінг, він спрямований на оперативну мінімізацію витрат підприємства без шкоди його діяльності та розвитку. Реалізація цього методу можлива через участь підприємства в тендерах, жорсткий тиск на постачальників, зменшення ланцюга руху сировини, пошук 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.

Зарубіжні фахівці досить широко застосовується аналіз співвідношення "витрати — випуск — прибуток" (Cost — Volume — Profit Relationships, або CVP). Через оперативність та ефективність цього методу його популярність зростає і в Україні, особливо в останні роки. За своєю сутністю CVP-аналіз є досить простим, базується на легко обчислюваних показниках і дає змогу оперативно оцінити вплив величини та структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, аналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, обґрунтовувати маркетингову стратегію.

До переваг даного методу можна віднести те, що підприємство має змогу залежно від запланованого прибутку визначити обсяг реалізації.

Недоліками методу є: поділ витрат підприємства на змінні, які лінійно залежать від обсягу продукції, і постійні, які від нього не залежать, що на практиці зробити складно; будь-яка зміна наявних у моделі чинників (змінних і постійних витрат, обсягу реалізації й ціни) може суттєво змінити кінцевий результат [7].



**Рис. 1. Базова модель вибору оптимального методу управління витратами**

Використання LCC (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції) — аналізу передбачає наявність маркетингових досліджень стану ринку і позиції на ньому продукції. Це необхідне для точного визначення життєвого циклу товару. LCC-аналіз слід використовувати підприємствами, які виробляють асортимент нестандартної продукції та перебувають у нестабільній щодо параметрів попиту ніші ринку.

Перевагами LCC-аналізу є: забезпечення точного прогнозу витрат і співвідношення отриманого доходу та витрат щодо виробництва виробу в цілому; забезпечення стратегічного бачення структури витрат і зіставлення її зі структурою доходів.

Є і недоліки даного методу з якими стикаються підприємства: невизначеність в обліку накладних витрат (якщо їх не враховувати, страждає комплексність використовуваної інформації; якщо враховувати, то використовується інформація має ймовірний характер); може потребувати витрат на отримання великої додаткової інформації.

Отже, кожне підприємство при виборі оптимального методу управління витратами повинно керуватися власними можливостями і цілями, для цього нами були представлені базові критерії (рис. 1 — "Базова модель вибору оптимального методу управління витратами").

## ВИСНОВОК

У даній статті було визначено, що універсальних методів управління витратами не існує. Застосування кожного з них є доцільним для конкретних умов і цілей в управлінні витратами. Обираючи найкращий метод, керівництву необхідно провести детальні дослідження на своєму підприємстві майже з усіх питань його діяльності.

У деяких випадках, для ефективного управління витратами слід використовувати комбінування декількох методів, наприклад, взаємодія методів таргет-костінгу та кайзен-костінгу дасть змогу ефективно управляти собівартістю. Отже, від правильно обраного методу або їх сукупності залежить ефективність управління витратами.

## Література:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П.Й. Атамас. — Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2008. — 440 С.
  2. 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.
  3. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
  4. Градов А.П. Управленческий и производственный учет / А.П. Градов. — М.: Изд-во ЮНИТИ, 2003. — 346 с.
  5. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства: монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапьянов, Г.А. Макухін. — К.: Лібра, 2007. — 320 с.
  6. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. — Х.: Фактор, 2008. — 272 с.
  7. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент / В.П. Савчук. — К.: Издательский дом "Максимум", 2009. — 884 с.
  9. Управління затратами підприємства: монографія / Г. В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапьянов, Г.А. Макухін. — К.: Лібра, 2007. — 320 с.
- Стаття надійшла до редакції 15.04.2013 р.