

## УДК 658.168.5



### А.М. Живець

канд. екон. наук,  
Херсонський політехнічний  
коледж Одеського  
національного  
політехнічного університету  
e-mail: zhivets.alla@yandex.ua

## РОЗВИТОК МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

*А.М. Живець. Розвиток методів управління витратами.* Стаття присвячена порівняльному аналізу передових методів управління накладними витратами підприємств на всіх стадіях життєвого циклу продукції (ЖЦП). Досліджено досвід управління витратами на підприємствах. Надано авторське бачення удосконалення управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств на основі застосування збалансованої системи показників (ЗСП).

*A.N. Zywiets. Developing management expenses.* The article is devoted to the comparative analysis of best practices of management overhead costs of enterprises at all stages of the product life cycle (PLC). The experience of cost management in enterprises. The author's view of the perfection of expenses management of functional-infrastructure divisions of enterprises based on the Balanced Scorecard (BSC) is offered.

**Постановка проблеми.** В умовах розвитку конкуренції продукції вітчизняних підприємств з продукцією зарубіжних виробників особливо актуальним стає управління конкурентними перевагами, в т.ч. перевагами в економічному використанні ресурсів. Та, на жаль, продукція наших підприємств у своїй більшості є менш науковомісткою, та більш матеріало-, енерго- і трудомісткою.

Дослідження ефективності використання накладних витрат на ряді машинобудівних підприємств свідчить про те, що при значному зростанні питомої ваги цих витрат ( у 2-4 рази за 1991-2014 рр.) їх вплив на ефективність діяльності підприємства в значній мірі зменшується. Інвестиції в розвиток власних функціонально-інфраструктурних підрозділів уже не дають очікуваного підвищення ефективності виробництва. Часткова модернізація старої системи управління витратами та виробництвом на всіх підприємствах демонструє свою неефективність.

Управління проектами та якістю

Це є ознакою системної кризи в управлінні виробництвом в цілому, а не тільки в управлінні витратами на підприємстві.

Виходячи з цього, слід звернути увагу на передові досягнення в сфері ефективного управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукції, що застосовуються на всесвітньовідомих підприємствах.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблемам планування і регулювання витрат, зокрема, були присвячені дослідження таких учених як Андерсон Х., Вуд Ф., Друрі К., Ентоні Р.М., Колдуел Дж., Нагель К., Нідлз Б., Ріс Дж., Сатубалдін С., Сігел Дж., Соболев Ю.М., Фостер Дж., Фрідман П., Хорнгрен Ч.Т., Шим Дж. та ін. Серед сучасних вітчизняних дослідників цієї проблеми слід відзначити Голова С.Ф., Орлова О.О., Кміть В.М., Радецьку Л.П., Мниха Є., Цал-Цалко Ю.С., Нападовську Л.В, Череп А.В. та ін.

Дослідження досвіду управління витратами на підприємствах, а також наукових літературних джерел з даної проблеми показують, що вектор розвитку методів управління витратами та підвищення їх впливу на ефективність діяльності підприємств у сучасних ринкових умовах зміщується у бік комплексного цільового планування цих витрат, оптимізації витрат на утримання заводської інфраструктури.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** В даний час суттєвою проблемою на вітчизняних підприємствах є управління витратами підприємств на всіх стадіях життєвого циклу продукції, а також ефективне управління витратами інженерних та обслуговуючих підрозділів.

**Формулювання цілей статті.** Метою даного дослідження є виділення передових методів управління накладними витратами підприємств на всіх стадіях ЖЦП, аналіз їх переваг та недоліків, а також надання рекомендацій спеціалістам підприємств щодо доцільності їх застосування в конкретних умовах роботи підприємств.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Особливості різних методів управління витратами на підприємствах, які напрацьовані в світовій практиці, досить ґрунтовно висвітлені в роботах таких вчених, як Рогатенюк Е., Соколов А., Ковтун С., Череп А.

Це такі методи як стандарт-костінг, директ-костінг, нормативний, таргет-костінг, абзорпшн-костінг, кайзен-костінг, аналізу точки безбитковості (CVP-аналіз), ABC-аналіз, кост-кілінг, бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз, метод VСС, точно - в - строк (ЛІТ), бережливе виробництво та ін.

Управління проектами та якістю

Зважаючи на те, що для вітчизняних підприємств особливо актуальним є управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукції, ми на рисунку 1 показали ступінь комплексного охопту стадій ЖЦП основними методами управління витратами. На цьому рисунку показано, що за цим показником нам потрібно в першу чергу звернути увагу на такі методи, як-то:

- таргет - координг (ТС);
- стратегічне управління витратами (SCM);
- управління витратами з урахуванням ЖЦП (LCC);
- метод організації виробництва та управління витратами «точно – в – строк» (JIT);
- цільове планування витрат за допомогою Збалансованої системи показників (BSC).

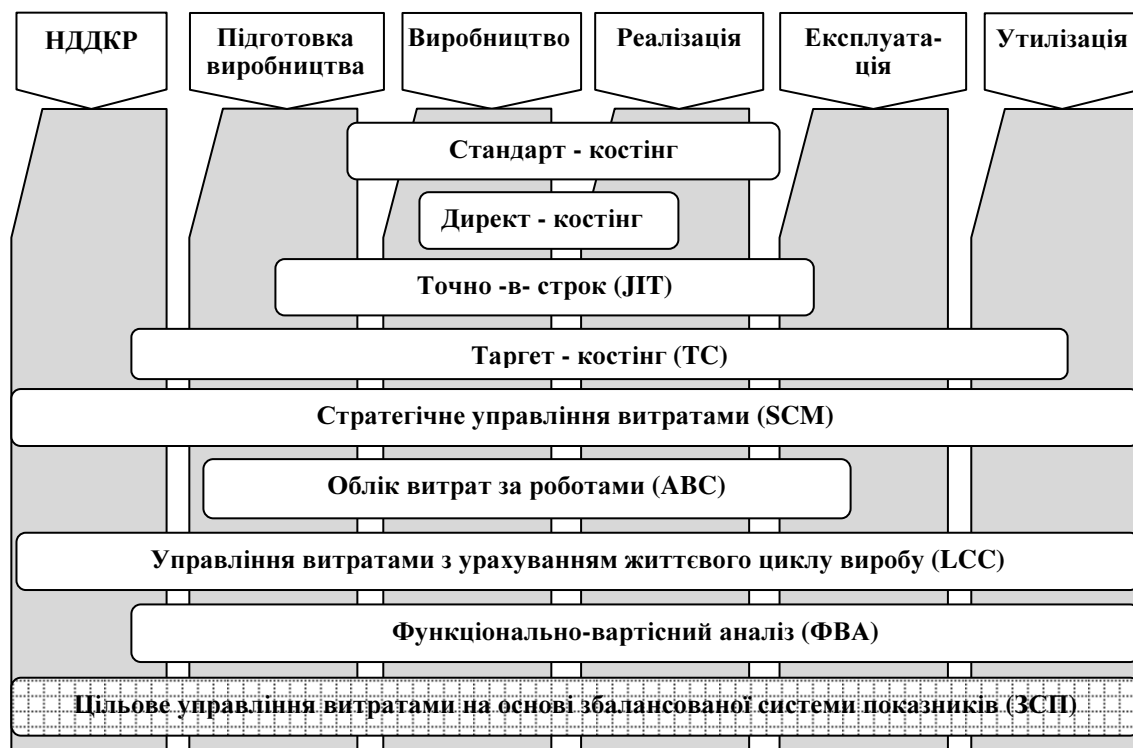


Рис. 1. Зіставлення дієвості різних методів управління витратами за фазами життєвого циклу продукції

Потрібно відмітити, що незважаючи на досить ґрунтовну розробку вченими світу теорії управління витратами на підприємствах, а також її окремих практичних методів застосування, знайдених у світовій виробничій практиці, все ще продовжується плутаниця між методами організації виробництва, управління виробництвом, організації праці, планування виробництва і т.п. Чомусь вчені, які працюють на царині «контролінгу», перетягують на себе «корону» здобутків інших вчених (організаторів виробництва та праці, плановиків, логістиків та ін.). Тут справедливо буде зауважити, що всі спеціалісти підприємств та вчені працюють над зменшенням витрат виробництва і кожний з них іманентними їх спеціалізації методами.

На нашу думку, найбільш актуальним для підприємств в даний час є управління накладними витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукції.

Щодо методів управління накладними (в тому числі) витратами, то ми пропонуємо розглянути найбільш дієві з них.

**Метод цільового обліку та планування витрат ТС (Target costing) [1, с. 58].**

Система цільового управління витратами (ТСМ) включає:

- цільовий облік витрат (метод ТС, або Target costing);
- систему проектування продукту, яка заснована на принципах ТСМ;
- систему управління якістю.

На відміну від більшості методів обліку витрат, Target costing може бути визначений як метод управління витратами, що застосовується для зниження будь-яких витрат, пов'язаних з продуктом протягом всього його життєвого циклу, за рахунок об'єднання зусиль виробничих, конструкторських, дослідницьких, маркетингових, економічних підрозділів підприємства.

Основу концепції складає зміна погляду на взаємозалежність ціни, прибутку і собівартості. Тобто очікується, що нову продукцію реалізують за ринковою ціною, яка повністю покриє витрати і забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу.

Накладні витрати відіграють важливу роль при використанні цільового обліку витрат із таких причин:

По-перше, з їх складу виділяються постійні витрати. Постійні накладні витрати беруть участь у визначенні маржинального прибутку, який підраховується за певний плановий період. Він розподіляється між

видами продуктів залежно від стадії життєвого циклу, на якій ці продукти знаходяться, та ролі, яку вони відіграють при позиціюванні підприємства на ринку.

По-друге, вони є предметом обговорення на етапі визначення цільових витрат. До можливих шляхів зниження витрат методом ТС відносяться:

- відмова від ряду функціональних можливостей і якісних характеристик продукту, які не потрібні споживачеві. У результаті можуть бути істотно переглянуті експлуатаційні та інші виробничі накладні витрати;

- аналіз всіх видів витрат з метою їх скорочення. Особливу увагу звертають на такі види накладних витрат, як витрати на продаж і експлуатаційні витрати.

Таким чином, ми вважаємо, що додавання або зниження числа функцій продукту викликає відповідну зміну у технології виробництва: виникає потреба у нових видах устаткування, здійснюється переналагодження машин і устаткування, додаткове навчання персоналу тощо. Всі зміни в технології виробництва збільшують або зменшують виробничі накладні витрати.

По-третє, контроль за накладними витратами здійснюється на останньому етапі реалізації методу ТС.

Так, Ричард С. Чен і Чен Х. Чанг [2, с.10] вважають, що дослідження накладних витрат у системі цільового обліку витрат можна розглядати як один із шляхів їх економії. На їх думку, керівники часто приховують втрати під терміном «накладні витрати». Прикладом служать витрати, які виникають через затримки із прийняттям управлінських рішень. Вони збільшують запаси підприємства та істотно впливають на величину валових витрат.

У четвертих, на етапі скорочення витрат на практиці рекомендується використовувати метод АВС, який базується на концепції управління накладними витратами.

Цільові накладні витрати істотно відрізняються від планових накладних витрат, які розраховуються і відображаються в бюджетах. Причиною є те, що метод ТС відрізняється від інших методів обліку витрат, орієнтованих на розрахунок собівартості, який здійснюється у виробничій бухгалтерії. У рамках даної бухгалтерії визначаються поточні норми і стандарти на матеріали, оплату праці, виробничі накладні

витрати. Потім відділ маркетингу розробляє політику просування продукту на ринок, нерідко використовуючи дані про власні витрати. Метод ТС базується на довгостроковому плануванні прибутку. Грунтуючись на вже розробленій політиці просування продукту, визначаються витрати на продукт. Метод ТС використовують такі компанії, як Sony, Toyota, Nissan, Canon, NEC та Olympus.

**Метод стратегічного управління витратами SCM (Strategic Cost Management) [1, с. 89].**

Питанням, які присвячені стратегічному обліку витрат, на практиці як правило, приділяється недостатньо уваги. В своїй діяльності підприємства часто зустрічаються із проблемою відсутності стратегічної інформації про витрати. Застосовуючи методи обліку витрат ABC, «директ-костінг», «стандарт-костінг», підприємства найчастіше не враховують зміни, які відбуваються в навколишньому ринковому середовищі. Цей недолік частково усуває застосування системи SCM.

Система стратегічного управління витратами SCM включає:

- стратегічний облік витрат SC (або метод Strategic costing);
- стратегічний аналіз витрат SCA (Strategic Cost Analysis).

У випадку з SCM основний акцент робиться на вивченні структури витрат підприємства, оскільки це може допомогти при пошуку шляхів досягнення стійкої конкурентної переваги на ринку.

Якщо інші системи управління витратами зосереджують увагу на видах діяльності; процесах постачання, виробництва і продажу; видах продуктів; центрах відповідальності тощо, то система SCM орієнтована на облік факторів, які впливають на величину витрат у довгостроковій перспективі. При застосуванні SCM аналізу піддається весь ланцюжок витрат, прямо або побічно пов'язаний з основною діяльністю підприємства, незалежно від місця і часу їх виникнення. Інакше кажучи, дослідженню підлягають витрати постачальників сировини і матеріалів, витрати самого підприємства і навіть витрати покупців випущеної продукції. Аналізуються будь-які зміни в технології виробництва постачальників, конкурентів і покупців (коли покупцями є виробничі компанії). Якщо постачальники впроваджують нову технологію виробництва, це може позначитися на цінах їх продукції, що у свою чергу вплине на динаміку власних витрат підприємства тощо.

Облік накладних витрат підприємства в системі SCM буде залежати від обраної стратегії позиціонування свого продукту на ринку. Зокрема,

Управління проектами та якістю

якщо підприємство орієнтовано на збереження ринку шляхом мінімізації цін, то воно повинне вести нормативний облік витрат і приділяти увагу калькулюванню собівартості продукції, де накладні витрати відіграють домінуючу роль. Величина накладних витрат у цьому випадку буде враховуватися одночасно з обліком внутрішніх і зовнішніх факторів, які стратегічно впливають на весь ланцюжок витрат. У випадку, якщо підприємство орієнтовано на збереження ринку шляхом підвищення функціональних особливостей і корисних властивостей своїх продуктів, то структура накладних витрат буде мінятися убік збільшення таких витрат, як витрати на дослідження, експлуатаційні накладні витрати з урахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів.

Таким чином, за нашим переконанням, впровадження стратегічного обліку накладних витрат дозволить на практиці:

- визначати природу виникнення накладних витрат залежно від впливу структурних і функціональних факторів; спростити аналіз процесу виникнення даних витрат, що допоможе визначити шляхи їх скорочення;
- розробляти бюджети накладних витрат, орієнтуючись на фактори, які на них впливають;
- встановлювати більш точні нормативні ставки розподілу накладних витрат між видами продукції, при розрахунку яких буде врахована більшість факторів, які впливають на ці витрати.

Стратегічний облік витрат може включати методи АВС і «стандарт-костінг». Однак у цьому випадку вони будуть розглядатися лише як елементи системи стратегічного управління витратами.

**Метод управління витратами в системі управління виробництвом JIT (Just In Time) [3, с. 4].**

Аналіз існуючих методів управління витратами підприємств показує, що істотно змінюється схема обліку накладних витрат у таких системах управління виробництвом, як «точно в строк» (JIT) і «планування пропускнуої спроможності центрів витрат» (DBR).

Система JIT (Just In Time) дозволяє реорганізувати більшість облікових систем у систему економії ресурсів на підприємстві. Це технологічний метод, при якому виготовлення продукції робиться при продажу попередньої замовленої одиниці продукту, причому зберігається потокове виробництво всієї продукції. Використовується схема виробництва «за потребами», а не «на склад».

Основними напрямками діяльності системи ІТ є поліпшення якості, зменшення часу роботи машин, зміна технології виробництва, зниження міжопераційних, міждільничних та міжцехових матеріальних запасів.

Можливості застосування системи ІТ у рамках управлінського обліку накладних витрат, за нашим переконанням, можна представити наступним чином [4, с. 293-294]:

1. Зміна технології виробництв. Замість виробничих і обслуговуючих цехів з'являється виробничий осередок (cell), у рамках якого акумулюються прямі і накладні витрати. Виробничий осередок являє собою сукупність верстатів, розташованих на одній виробничій ділянці (на відміну від традиційного технологічного поопераційного розташування верстатів у цехах на вітчизняних підприємствах). При цьому важливо відмітити той факт, що один продукт виготовляється на одному виробничому осередку (глибока предметна спеціалізація). Обслуговуючі виробництва розділяються за цими осередками за винятком самих необхідних структурних підрозділів. Інакше кажучи, відбувається децентралізація таких служб, як ремонтний цех, транспортний цех та ін., і безпосередньо закріплюються працюючі в них фахівці за об'єктами обслуговування. Практика застосування цього методу показує, що у результаті зменшується трудомісткість розподілу накладних витрат і спрощується вся схема їх обліку.

2. Відмова від формування запасів на складах. При використанні системи ІТ матеріали і готова продукція не накопичуються на складах, а транзитом перевозяться відповідно у виробництво або до покупця. Це приводить до різкого скорочення накладних витрат за рахунок:

- поліпшення якості поставок;
- скорочення бухгалтерського документообігу;
- зменшення витрат на утримання складських приміщень готової продукції і матеріалів;
- скорочення транспортних витрат (витрат на внутрішнє переміщення вантажів).

3. Застосування більш детальної системи вимірників. Управлінський облік орієнтований на збір та обробку інформації з використанням нових не фінансових вимірників, які пропонує система ІТ. Наприклад, замість максимального обсягу випуску продукції в заданий відрізок часу система ІТ спрямована на мінімізацію часу, за який необхідно зробити фіксоване число продуктів. Причини переходу на більш детальну систему



вимірників - скорочення виробничого циклу, який вимагає складання щоденних звітів, а також необхідність у контролі за накладними витратами.

4. Видозмінення технології складання внутрішніх звітів. Метод JT скорочує виробничий цикл і вимагає надання інформації про витрати у реальному часі («real time»). Для цього необхідно використати не фінансові вимірники, які прямо зв'язані зі стратегією виробництва, і забезпечують швидку віддачу.

5. Запобігання втрат часу. Вимір втрат часу при роботі машин (устаткування) здійснюється у виробничому осередку. Це говорить про появу нового фактору, який впливає на величину накладних витрат. На нашу думку, систему JT доцільно застосовувати у взаємозв'язку з методом ABC, оскільки останній так само, як і JT, ґрунтується на використанні не фінансових вимірників. Метод ABC називають ще методом управління накладними витратами. Отже, всі функціональні схеми обліку і розподілу накладних витрат за методом ABC можуть бути впроваджені в систему JT. Ряд фахівців з управлінського обліку [3] не рекомендують використовувати систему JT у взаємозв'язку з методом «стандарт-костінг», оскільки останній базується на управлінні за відхиленнями і не всі відхилення можна правильно інтерпретувати в рамках застосування JT - філософії.

**Метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу виробу.** Метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу (Life Cycle Costing - LCC) заснований на визначенні витрат, які існують на всіх етапах життєвого циклу виробу [5, с. 23-31]. При його використанні повне визначення витрат і доходів здійснюють на стадії проектування виробу. В найбільшій мірі цей метод застосовуємо тоді, коли управління витратами необхідно проводити, опираючись не на собівартість виробу, а на повну вартість контракту, яка містить у собі витрати за всіма стадіями життєвого циклу виробу від проектування до утилізації.

На практиці метод LCC найчастіше використовується разом з методом ABC, який підвищує ефективність його застосування. При цьому в результаті аналізу витрачених ресурсів для кожного виду робіт здійснюють скорочення непотрібних робіт, виявляють зайві витрати, перерозподіляють їх, що приводить до підвищення якості випущеної продукції та ефективності виробництва. При цьому слід зазначити, що політика простого скорочення витрат замість їх перерозподілу за стадіями

життєвого циклу не приводить до підвищення ефективності роботи підприємства, тому що при цьому звичайно знижується загальний рівень виконання робіт.

**Метод цільового управління ресурсами підприємства за допомогою збалансованої системи показників (Balanced Scorecard - BSC)** [6, с. 164-165]. Даний метод, в основному, застосовується для стратегічного і оперативного планування ресурсів (витрат) інженерних служб, підрозділів допоміжної інфраструктури з метою досягнення певних заданих результатів діяльності підприємства [7, с. 276-288].

Ця система (BSC) містить комплекс взаємозалежних цілей і показників, які розкривають стратегію підприємства за допомогою причинно-наслідкових відносин. Орієнтуючись на систему показників для вищого рівня, господарські одиниці, відділи, групи загальнокорпоративного призначення і, можливо, навіть самі працівники створюють свої єдиноцілеспрямовані збалансовані системи, в яких визначається їх вплив на досягнення корпоративних цілей. Кожна із цих каскадованих систем показників містить не тільки цілі, показники та норми усіх чотирьох складових, але і ініціативи (заходи), які здійснюються кожною групою для успішного виконання встановлених норм діяльності. Ці ініціативи вимагають ресурсів, необхідна кількість яких визначається і вказується в бюджетних замовленнях підрозділів підприємства. Без збалансованих систем у господарських одиницях і відділах не було інструментів, котрі б показували, як вони можуть вплинути на реалізацію загальної стратегії підприємства. Однак, із впровадженням збалансованої системи показників ситуація докорінно змінюється. Тепер господарські одиниці і відділи всього підприємства можуть розробити значимі цілі і показники, які представляють собою прямий переклад систем показників більш високих рівнів на нижчі рівні управління – тобто каскадувати ЗСП. Відмінною рисою процесу каскадування є участь у ньому всіх зацікавлених осіб.

На наш погляд, слід відзначити важливість того, що каскадовані збалансовані системи показників, які відображають кожную грань діяльності організації, дозволяють всім працівникам зрозуміти напрямок руху підприємства, і взяти участь у забезпеченні успішного результату. Тепер працівники можуть бачити найважливіші зв'язки між своїми повсякденними діями та впливом, який вони здійснюють на результати діяльності підприємства.

Управління проектами та якістю

При використанні збалансованої системи показників у центрі бюджетного процесу підприємства стає стратегія. Сума витрат підприємства на реалізацію заданої стратегії розвитку визначається на основі фінансування тих ініціатив (заходів), що в найбільшій мірі здатні впливати на досягнення стратегічних цілей, а не на основі показників за минулий рік.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Проаналізувавши методи управління витратами, що іманентні для роботи підприємств у нестабільних умовах ринкової економіки, ми визначили найбільш ефективні методи - це група методів комплексного цільового управління витратами на всіх стадіях ЖЦП, що розглянуті у даній статті.

При виборі методу управління витратами на підприємстві потрібно виходити із економічної доцільності створення занадто громіздких систем управління витратами з урахуванням конкретних умов виробництва.

#### **Література**

1. Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.: ил.
2. Richard C. Chen. Cause – Effect Analysis for Target costing / Richard C. Chen, Chen H. Chung // Management accounting, winter 2002.
3. Drury C. Cost control and performance measurement in an AMT environment / C. Drury // Management accounting. – 1990. - № 11.
4. Рогатенюк Э.В. Характеристика современных методов управления затратами / Э.В. Рогатенюк // Экономика Крыма №3(40), 2012. – С.287-295.
5. Popper E. Technology life cycles in industrial markets / Popper E., Buskirk B. // Industrial Markets Management. – Vol. 21, 1992. - pp. 23-31.
6. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. Шевчук; за ред. О. М. Ковалюка. – К.: Алерта, 2009. – 176 с.
7. Рибіна А. М. Вдосконалення механізму управління витратами на утримання функціональних підрозділів машинобудівних підприємств / А. М. Рибіна // Таврійський науковий вісник: Науковий журнал. Вип. 63.- Херсон: Айлант, 2009. – С. 276-288.

*Надійшла до редакції 23.12.2014*