

ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ЗАТРАТАМИ: ПРИНЦИПОВІ ПІДХОДИ

Розглянуто зміст методів управління затратами підприємства. Надано загальну характеристику таких методів. Розглянуто функції управління затратами підприємства. Надано принципові підходи до реалізації функцій управління затратами підприємства при використанні методів управління затратами підприємства.

Ключові слова: затрати, підприємство, управління, методи, функції.

Постановка проблеми. Затрати підприємства завжди є об'єктом управління, адже затрати, характеризуючи трансформацію ресурсів і грошові платежі, неминуче виникають у ході нормальної діяльності підприємства. Величина затрат підприємства визначає його прибуток, ефективність діяльності, спроможність до розвитку і забезпечення економічної безпеки.

Результативність управління затратами формується під впливом низки чинників. Серед них поки ще мало дослідженим є вплив використовуваної методології управління затратами, у якій важливе місце посідають методи управління затратами.

Аналіз досліджень та публікацій. Методи управління затратами сьогодні відомі (табл. 1) [4, стор. 46-47].

Таблиця 1

Зміст та умови застосування методів управління затратами

Метод	Сутність методу	Умови застосування методу
Директ-костинг	Постійні накладні витрати не включаються в собівартість продукції, а відносяться безпосередньо на рахунок прибутків і збитків у тім періоді, коли вони відбулися	Поділ витрат на перемінні і постійні
Абсорпшн-костинг	У собівартість продукції включаються усі витрати (у тому числі й накладні)	Використання методів розподілу накладних витрат, що дозволяють найбільше точно установити величину накладних витрат, які включаються в собівартість одиниці продукції
Стандарт-кост	Для кожного виду витрат (матеріальних, трудових і інших) визначаються обґрунтовані норми витрат (стандарти) ресурсу на одиницю продукції. Витрати ресурсів по нормах і відхилення від норм споживання ресурсів враховуються окремо.	Наявність системи стандартів (норм і нормативів)
CVP-аналіз (аналіз точки беззбитковості)	Ґрунтується на зіставленні трьох величин – витрат підприємства, доходу від реалізації й одержуваного прибутку, співвідношення яких дозволяє визначити вигоду від реалізації (обсяг реалізації), що при відомих величинах постійних витрат підприємства і перемінних витрат на одиницю продукції забезпечить беззбитковість діяльності або запланований фінансовий результат.	Дотримання системи допущень (незмінність ціни; поділ витрат на перемінні і постійні; відсутність відхилення фактичних постійних і перемінних витрат від планових). Для графічного рішення кількість видів продукції не повинне перевищувати 3-4.
Метод ABC	Діяльність підприємства розглядається у виді процесів або робочих операцій. Сума витрат підприємства протягом періоду або витрат на певний вид продукції визначається на підставі витрат на здійснення сукупності відповідних	Виділення видів діяльності й операцій по них Розширення існуючої системи бухгалтерського обліку Додаткове навчання персоналу

	процесів і операцій.	
Таргет-костинг	На підставі заданої ціни реалізації виробу і бажаної величини прибули встановлюється цільова собівартість, що надалі забезпечується зусиллями всіх служб підприємства. Забезпечує цільову собівартість на стадії планування продукції. Є інструментом стратегічного управління витратами.	Тісна горизонтальна взаємодія між функціональними підрозділами підприємства Постійне застосування Організація постійного контролю рівня витрат Надійність маркетингових прогнозів і правильне позиціонування підприємства на ринку
Кайзен-костинг	Передбачає не досягнення певної величини витрат, а постійне, безупинне і всеохоплююче їхнє зниження. Забезпечує цільову собівартість у процесі виробництва продукції. Використовується переважно в оперативному управлінні витратами і контролі за їхнім рівнем.	Постійне застосування Проведення безупинних, відносно невеликих удосконалень виробничих процесів, здатних у сукупності дати значний результат Залучення всіх співробітників у безупинне удосконалення якості діяльності і створення необхідної системи мотивації
Бенчмаркінг витрат	Припускає порівняння стану управління витратами на підприємстві з підприємствами-лідерами з метою подальшого прийняття рішень в області управління витратами.	Правильний вибір підприємства-еталона Наявність повної і достовірної інформації про еталонні результати і методи їхнього досягнення
Кост-кілінг	Спрямований на максимальне зниження витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства і перспектив його розвитку. Використовується в антикризовому менеджменті й управлінні конкурентоспроможністю.	Наявність повної і достовірної інформації про стан витрат на підприємстві Прагнення керівництва підприємства до зниження витрат Певним чином побудована система мотивації персоналу
LCC-аналіз	Витрати визначаються на виробництво і продаж конкретного продукту протягом усього його життєвого циклу і надалі зіставляються з відповідними доходами. Застосовується в стратегічному управлінні витратами.	Наявність точних і детальних маркетингових описів стану ринку і позиціонування продукції або послуг підприємства Чітка ідентифікація етапів життєвого циклу продукту
Метод VCC	Розглядає ланцюжок споживчої вартості і передбачає в тому числі аналіз витрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства. Застосовується в стратегічному управлінні витратами.	Відповідність стратегічного позиціонування підприємства особливостям діяльності підприємства і сформованій кон'юктурі ринку. Повне знання кон'юкттури ринку, внутрішніх процесів підприємства, повне уявлення про діяльність суб'єктів, що халяють, взаємодіючих з підприємством.

Методи управління затратами докладно описано у сучасній, у томі числі вітчизняній науковій літературі [1-7]. Проте щодо застосування цих методів (вихідна інформація, виконувані розрахунки, формат надання їхніх результатів, взаємозв'язок показників тощо) публікацій значно менше. Тому з урахуванням практично ключової ролі затрат у формуванні результатів діяльності підприємства необхідно імплементувати надані у табл. 1 методи управління затратами до управління затратами підприємства. Зрозуміло, що у межах однієї статті виконати поставлене завдання неможливо, розглянемо принципові підходи до використання методів управління затратами підприємства.

Метою статті є розгляд особливостей застосування методів управління затратами при використанні функціонального підходу до управління затратами.

Виклад основного матеріалу. Форма використання методів управління затратами підприємства залежить від вибраного методологічного підходу. Переважно в управлінні затратами підприємства використовується функціональний підхід, інші основні методологічні підходи (системний, процесний та ситуаційний) зустрічаються значно рідше. Незважаючи на критику (і в окремих аспектах справедливо) функціонального підходу до управління підприємством, в управлінні затратами від нього поки ще не відмовилася переважна частина вітчизняних підприємств. Отже, виходячи з потреб практики управління,

доцільно розглянути використання методів управління затратами підприємства саме в межах функціонального підходу.

За функціональним підходом управління затратами здійснюється шляхом спільної реалізації сукупності функцій управління. Функція управління затратами розглядається як і будь-яка інша функція менеджменту – як сукупність дій та операцій, що здійснює менеджмент організації з метою узгодження спільної діяльності працівників у процесі досягнення цілей організації (або підприємства) [8, стор. 205].

Внаслідок особливостей затрат як об'єкта управління [4, стор. 205] функції управління затратами реалізуються циклічно, а у низці випадків – паралельно. За результатами узагальнення наявних точок зору щодо функцій управління затратами в різних системах управління представляється можливим виділити такі функції в управлінні затратами: прогнозування, планування, нормування, організація, облік, регулювання, координація, калькулювання собівартості зробленої і реалізованої продукції, економічний аналіз, контроль, стимулювання зниження витрат. Усі функції управління затратами перераховані в логічному і хронологічному порядку.

Розуміння змісту функцій управління затратами підприємства (табл. 2) дозволяє забезпечити найбільш повну їхню реалізацію, встановити їхні взаємозв'язки і забезпечити погодженість у ході послідовної реалізації управління затратами підприємства шляхом виконання його функцій.

Таблиця 2

Зміст функцій управління затратами підприємства

Функція	Характеристика
Прогнозування	Визначенні ймовірного стану неконтрольованих об'єктів та чинників зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, що впливають на формування затрат
Планування	Розподіл ресурсів підприємства по окремих задачах з метою досягнення поставленої мети
Нормування	Процес науково обґрунтованого розрахунку норм і нормативів, спрямованих на забезпечення ефективного використання усіх видів ресурсів і пошук шляхів найбільш продуктивного перетворення витрат у випуск продукцію
Організація	Розподіл повноважень, задач і обов'язків у формуванні затрат
Облік	Визначення складу і розміру затрат по видах, групах виробів, окремих виробах, замовленнях, підрозділах підприємства у межах бухгалтерського обліку, регламентованого законодавчо, і в межах внутрішнього виробничого або управлінського обліку з метою накопичення інформації про затрати у розрізі різноманітних критеріїв відповідно до потреб управління
Регулювання	Поточне усунення недоліків, відхилень і порушень у формуванні виникаючих затрат відповідно до встановлених критеріїв прийняття рішень і затвердженого бюджету затрат
Координація	Забезпечення погодженості прийнятих рішень і реалізованих процесів формування затрат
Калькулювання собівартості	Отримання величини собівартості виробленої та реалізованої продукції, підсумкового показника витрат підприємства, який у подальшому використовується як в управлінні затратами, так і в інших сферах управління на підприємстві
Аналіз	Встановлення стохастичних та факторних залежностей між вихідними та результативними показниками, що мають відношення до формування витрат, виявлення причин відхилень фактичних величини затрат від планових або нормативних
Контроль	Виявлення відповідності фактичного результату у формуванні затрат плановому й надання управлінського впливу на процеси, що формують затрати
Стимулювання зменшення затрат	Стимулювання мінімізації затрат при досягненні планового результату або максимізації результату при орієнтації на планові затрати

Для реалізації функцій управління затратами підприємства у сучасній економічній науці використовуються різноманітні методи (див. табл. 1). Використання кожного з методів управління затратами зумовлює специфіку реалізації функцій управління затратами. Покажемо цю специфіку на прикладі найважливіших (або функцій першого порядку) функцій управління затратами – планування,

Таблиця 3

Специфіка реалізації основних функцій управління затратами при використанні методів управління затратами

Метод	Основні функції управління затратами			
	Планування	Облік	Аналіз	Організація
Директ-костинг	Визначення величини прямих затрат, розрахунок калькуляцій на планово-облікову одиницю за прямими затратами. Використання переважно котлового методу планування накладних затрат	Відокремлений облік прямих та накладних затрат підприємства	Аналіз дотримання норм витрат за ресурсів прямими затратами	Наявність кількох центрів первинного обліку затрат (окремо прямих та накладних)
Абсорпшн-костинг	Розподіл накладних затрат для досягнення встановленої мети (найточніша величина накладних витрат, які включаються в собівартість планово-облікової одиниці, забезпечення конкурентоспроможної ціни тощо)	Виконання процедури розподілу накладних затрат підприємства	Аналіз досягнення встановленої мети (найточніша величина накладних витрат, які включаються в собівартість планово-облікової одиниці, забезпечення конкурентоспроможної ціни тощо)	Вибір та обґрунтування методу розподілу затрат (особливо для спільних та взаємних затрат)
Стандарт-кост	Використання для кожного виду ресурсів (матеріальних, трудових та ін.) норм витрат ресурсу на одиницю продукції. Витрати ресурсів по нормах і відхилення від норм споживання ресурсів враховуються окремо.	Окреме обліковування витрат ресурсів по нормах та відхилення від норм	Аналіз величини та причин відхилень витрат ресурсів від норм	Організація визначення норм витрат ресурсів на одиницю продукції та нормативів затрат, організація паралельного обліку витрат ресурсів по нормах та відхилення від норм
CVP-аналіз (аналіз точки беззбитковості)	Сценарне планування обсягів реалізації продукції, необхідних для досягнення точки беззбитковості та величини планового прибутку. Розрахунок операційного левериджу, розрахунок запасу міцності та маржі реалізації	Накопичення інформації крім традиційних рахунків у розрізі постійних та змінних затрат	Аналіз впливу величини змінних та постійних затрат на динаміку точки беззбитковості. Сценарний аналіз можливостей підприємства щодо зсуву точки беззбитковості за рахунок зміни прямих та накладних затрат	Використання методів встановлення постійних та змінних затрат
Метод ABC	Планування затрат підприємства у розрізі окремих процесів та операцій	Облік затрат підприємства та його фінансових результатів за окремими процесами в	Аналіз затрат підприємства, зіставлення фактичних та планових затрат підприємства за	Виділення окремих процесів та операцій в діяльності підприємства, організація обліку

		діяльності підприємства	окремими процесами та операціями	за окремими процесами та операціями
Таргет-костинг	Цільове планування собівартості продукції підприємства та повних затрат	Облік не має специфічних властивостей	Докладний та ретельний аналіз чинників, які впливають на формування собівартості продукції підприємства та повних затрат. Докладний аналіз причин, які призвели до перебільшення фактичних затрат над плановими	Акцент на розробленні та впровадженні заходів щодо досягнення цільового рівня собівартості продукції та повних затрат підприємства
Кайзен-костинг	Акцент не стільки на розмірі затрат, скільки на плануванні заходів постійного удосконалення діяльності підприємства та зменшення його затрат	Облік не має специфічних властивостей.	Аналіз (часто за допомогою спеціальних інструментів, наприклад "скелета риби") чинників, які впливають на формування затрат підприємства, виділення тих чинників, що можуть бути покращені, визначення заходів, які дозволяють покращити вплив чинників на формування затрат підприємства	Акцент на безупинному розробленні та впровадженні заходів щодо постійного удосконалення діяльності підприємства та зменшення його затрат
Бенчмаркінг витрат	Визначення порядку порівняння показників затрат підприємства за визначеними об'єктами з їхніми еталонними значеннями, визначення міри покращання показників та процесів в діяльності підприємства	Багатооб'єктне накопичення інформації про затрати підприємства у розрізі видів продукції, видів діяльності, центрів відповідальності тощо	Порівняння затрат підприємства за окремими об'єктами затрат з еталонними, нормативними значеннями або значеннями конкурентів. Встановлення окремих складників затрат. Визначення процесів діяльності підприємства, які потребують покращання	Визначення еталонів для порівняння показників діяльності підприємства, визначення ключових процесів та показників діяльності підприємства, які потребують порівняння та покращання
Кост-кілінг	Активне вирізнення тих видів та об'єктів затрат, що можуть бути скорочені без загрози для основної діяльності підприємства	Облік не має специфічних властивостей	Аналіз динаміки затрат підприємства, встановлення зв'язку окремих видів затрат, об'єктів та драйверів таких затрат з основною діяльністю підприємства. Сценарний аналіз можливості продовження діяльності	Різне скорочення затрат підприємства за рахунок скорочення та відмови від видів діяльності, які не є прямо пов'язаними з формуванням основного результату діяльності підприємства

			підприємства у разі одномоментного скорочення таких затрат	
LCC-аналіз	Врахування етапів життєвого циклу та їхньої тривалості для визначення планового обсягу затрат та динаміки їхнього накопичення	Відмова від принципу періодизації обліку та закріпленого періоду фінансової звітності; накопичення інформації стосовно затрат підприємства за окремими етапами життєвого циклу, пов'язування затрат підприємства з доходами за окремими етапами життєвого циклу, розрахунок фінансового результату за життєвим циклом в цілому	Зіставлення доходів та затрат підприємства за окремими етапами життєвого циклу продукції; Ідентифікація типових траєкторій фінансового результату ("ключка", "сигмоїдна крива" тощо); Ідентифікація типового або нетипового характеру траєкторії фінансового результату підприємства	Ідентифікація окремих етапів життєвого циклу, формування управлінських дій та облікових процедур за окремими етапами життєвого циклу
Метод VCC	Бюджетування затрат підприємства за окремими етапами ланцюжка споживчої вартості підприємства, побудова ланцюжка споживчої вартості на майбутні або модельовані процеси в діяльності підприємства	Накопичення інформації про затрати підприємства та отримуваний економічний ефект за окремими етапами ланцюжка споживчої вартості, накопичення в управлінському обліку інших параметрів окремих етапів ланцюжка споживчої вартості (наприклад, часу)	Ідентифікація відхилень фактичних показників від планових за окремими елементами ланцюжка споживчої вартості, аналіз можливості рекомбінування ланцюжку споживчої вартості поелементно, аналіз субституційності елементів за параметрами	Вирізнання окремих етапів ланцюжку споживчої вартості та встановлення кількісних показників, які характеризують такі етапи. Рекомбінування складників ланцюжку споживчої вартості

Висновки. Зрозуміло, що дані табл. 3 лише закладають напрями подальших досліджень щодо реалізації функцій в управлінні затратами при реалізації тих чи інших методів управління затратами. Але аналіз змісту табл. 3 дозволяє дійти попереднього висновку про обсяг робіт, які мають бути виконані реалізації функцій в управлінні затратами при реалізації тих чи інших методів управління затратами.

Література

1. Асеева А. А. Теоретико-методологические подходы к управлению затратами производства / А. А. Асеева, Ю. Л. Петрачкова // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. Вып. 9. — Курск: КГСА, 2014. — С. 72-78.
2. Ерижев М. К. Сравнительный анализ основных подходов к управлению затратами современной компании / М. К. Ерижев // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2007. — № 10. — С. 18-25.
3. Злобина Н. В. Теория и методология управления стратегическими затратами в системе менеджмента качества организации : [монография] / Н. В. Злобина. — Тамбов : Изд-во ГОУ ВПО ТГТУ, 2011. — 124 с. —
4. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства : [монографія] / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Г. А. Макухін. — К.: Либра, 2007. — 320 с.
5. Маняева В. А. ABC-метод — информационная система стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности / В. А. Маняева // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — № 2. — С. 87-92.
6. Нунян О. А. Методы учета и управления затратами предприятия / О. А. Нунян, Л. А. Толстолезова // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сб. статей по материалам XXXII Междунар. научно-практ. конфер. 4 декабря 2013 г. — Новосибирск: НГУ, 2013. — С. 56-61.

7. Усатова Л. В. Организация современного управленческого учета на промышленном предприятии с применением зарубежных методик учета затрат / Л. В. Усатова // Управленческий учет. — 2008. — № 7. — С. 98-102.

8 Хміль Ф.І. Основи менеджменту: Підручник. — К.: Академвидав, 2003. — 608 с.

Надіслана/Written: 14.07.2015 р.

Надійшла/Received: