

УДК 338.5:657

Живець А.М.*кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри природничо-наукової підготовки
Одеського національного політехнічного університету***АНАЛІЗ СУЧАСНИХ МЕТОДІВ КОМПЛЕКСНОГО ЦІЛЬОВОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

У статті виконано порівняльний аналіз передових методів управління накладними витратами підприємств на всіх стадіях життєвого циклу продукції (далі – ЖЦП). Досліджено досвід управління витратами на підприємствах. Надано авторське бачення вдосконалення управління витратами функціонально-інфраструктурних підрозділів підприємств на основі застосування збалансованої системи показників (далі – ЗСП).

Ключові слова: витрати, методи управління витратами, накладні витрати, збалансована система показників (ЗСП).

Живець А.Н. АНАЛИЗ СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДОВ КОМПЛЕКСНОГО ЦЕЛЕВОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Статья посвящена сравнительному анализу передовых методов управления накладными затратами предприятий на всех стадиях жизненного цикла продукции (далее – ЖЦП). Исследован опыт управления затратами на предприятиях. Предоставлено авторское видение совершенствования управления затратами функционально-инфраструктурных подразделений предприятий на основе применения сбалансированной системы показателей (далее – ССП).

Ключевые слова: затраты, методы управления затратами, накладные затраты, сбалансированная система показателей (ССП).

Zywits A.N. ANALYSIS OF MODERN METHODS OF COMPLEX SPECIAL PURPOSE COSTS MANAGEMENT

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-infrastructural divisions of enterprises based on the Balanced Scorecard (BSC) is offered.

Keywords: costs, methods of managing costs, overhead costs, balanced scorecard (BSC).

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

Дослідження ефективності використання накладних витрат на низці 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 значною мірою зменшується. Інвестиції в розвиток власних функціонально-інфраструктурних підрозділів уже не дають очікуваного підвищення ефективності виробництва. Часткова модернізація старої системи управління витратами й виробництвом на всіх підприємствах демонструє свою неефективність. Це є ознакою системної кризи в управлінні виробництвом загалом, а не тільки в управлінні витратами на підприємстві.

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

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

Дослідження досвіду управління витратами на підприємствах, а також наукових літературних джерел з цієї проблеми виявляють, що вектор розвитку методів управління витратами й підвищення їх впли-

ву на ефективність діяльності підприємств у сучасних ринкових умовах зміщується у бік комплексного цільового планування цих витрат, їх оптимізації на утримання заводської інфраструктури.

Невирішені проблеми. На сьогодні суттєвою проблемою на вітчизняних підприємствах є управління витратами підприємств на всіх стадіях життєвого циклу продукції, а також ефективне управління витратами інженерних та обслуговуючих підрозділів.

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

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

Це такі методи, як стандарт-костінг, директ-костінг, нормативний, таргет-костінг, абзорпшн-костінг, кайзен-костінг, аналіз точки беззбитковості (VP-аналіз), ABC-аналіз, кост-кілінг, бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз, метод VCC, точно-в-строк (JIT), бережливе виробництво тощо.

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

- таргет-костінг (TC);
- 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).

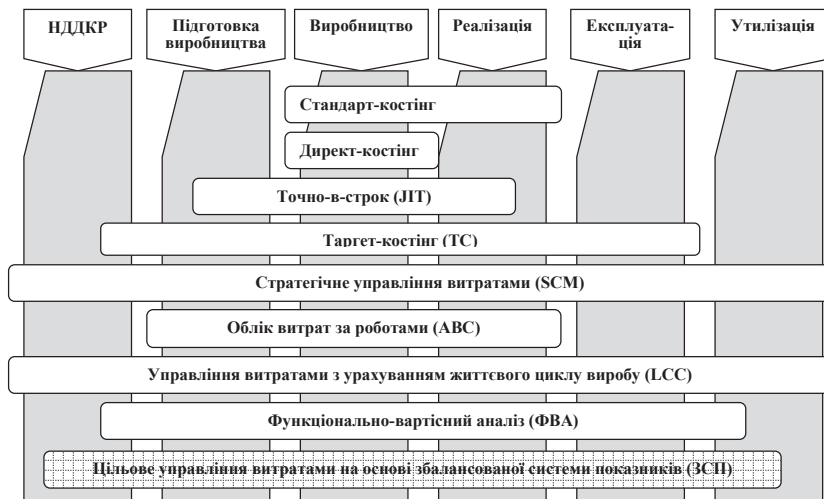


Рис. 1. Зіставлення дієвості різних методів управління витратами за фазами життєвого циклу продукції*

*Розробка автора

Потрібно зазначити, 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 триває плутаниця між методами організації виробництва, управління виробництвом, організації праці, планування виробництва тощо. Чомусь вчені, які працюють у царині «контролінгу», перетягують на себе «корону» здобувців інших науковців (організаторів виробництва та праці, плановиків, логістиків та інших). Тут справедливо буде зауважити, що всі спеціалісти підприємств та вчені працюють над зменшенням витрат виробництва й кожний з них іманентними їх спеціалізації методами.

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

Щодо методів управління накладними (у 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 (TCM) включає таке:

- цільовий облік витрат (метод ТС, або Target costing);
- систему проектування продукту, яка оснований на принципах TCM;
- 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 усього його життєвого циклу, за рахунок об'єднання зусиль виробничих, конструкторських, дослідницьких, маркетингових, економічних підрозділів підприємства.

Основа концепції становить зміна погляду на взаємозалежність ціни, прибутку й собівартості, тобто очікується, що нову продукцію реалізують за ринковою ціною, яка повністю покриє витрати й забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу.

Накладні витрати відіграють важливу роль при використанні цільового обліку витрат через такі причини:

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, що вони відіграють при позиціонуванні підприємства на ринку.

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

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

Отже, ми вважаємо, що додавання або зниження числа функцій продукту викликає відповідну зміну в технології виробництва: виникає потреба в нових видах устаткування, здійснюється переналагодження машин і устаткування, додаткове навчання персоналу тощо. Усі 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 й істотно впливають на розмір валових витрат.

По-четверте, на етапі скорочення витрат на практиці рекомендується використовувати метод ABC, який базується на концепції управління накладними витратами.

Цільові накладні витрати істотно відрізняються від планових накладних витрат, які розраховуються й відображаються у бюджетах. Причиною є те, що метод ТС відрізняється від інших методів обліку витрат, орієнтованих на розрахунок собівартості, який здійснюється у виробничій бухгалтерії. У межах цієї 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. Ґрунтуючись 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. У 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, що відбуваються в навколишньому ринковому середовищі. Цей недолік частково усуває застосування системи SCM.

Система стратегічного управління витратами SCM включає таке:

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

У разі 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, котрі впливають на величину витрат у довгостроковій перспективі. При застосуванні SCM аналізується увесь ланцюжок витрат, прямо або побічно пов'язаний з основною діяльністю підприємства, незалежно від місця й часу їх виникнення. Інакше кажучи, досліджуються витрати постачальників сировини та матеріалів, витрати самого підприємства й 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, якщо підприємство орієнтовано на збереження ринку шляхом мінімізації цін, то воно має вести нормативний облік витрат і приділяти увагу калькулюванню собівартості продукції, де накладні витрати відіграють домінуючу роль. Розмір накладних витрат у цьому разі буде враховуватися одночасно з обліком внутрішніх і зовнішніх факторів, які стратегічно впливають на весь ланцюжок витрат. Якщо ж підприємство орієнтовано на збереження ринку шляхом підвищення функціональних особливостей і корисних властивостей своїх продуктів, то структура накладних витрат буде мінятися у бік збільшення таких витрат, як витрати на дослідження, експлуатаційні накладні витрати з урахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів.

Отже, за нашим переконанням, упровадження стратегічного обліку накладних витрат дасть змогу на практиці виконати таке:

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

Стратегічний облік витрат може включати методи ABC і «стандарт-костінг». Однак у цьому разі вони розглядатимуться лише як елементи системи стратегічного управління витратами.

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

Аналіз наявних методів управління витратами підприємств виявляє, що істотно змінюється схема обліку накладних витрат у таких системах управління виробництвом, як «точно-в-строк» (JIT) і «планування пропускну здатності центрів витрат» (DBR).

Система JIT (Just In Time) надає можливість 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 JIT є поліпшення якості, зменшення часу роботи машин, зміна технології виробництва, зниження міжопераційних, міждільничних і міжцехових матеріальних запасів.

Можливості застосування системи JIT у межах управлінського обліку накладних витрат, за нашим переконанням, можна подати так [4, с. 293–294]:

1. Зміна технології виробництва. Замість виробничих і обслуговуючих цехів з'являється виробничий осередок (cell), у межах якого акумулюються прямі й 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 діляться за цими осередками за винятком найнеобхідніших структурних підрозділів. Інакше кажучи, відбувається децентралізація таких служб, як ремонтний цех, транспортний цех тощо й безпосередньо закріплюються працюючі в них фахівці за об'єктами обслуговування. Практика застосування цього методу показує, що в результаті зменшується трудомісткість розподілу накладних витрат і спрощується вся схема їх обліку.

2. Відмова від формування запасів на складах. При використанні системи JIT матеріали й готова продукція не накопичуються на складах, а транзитом перевозяться, відповідно, у виробництво або до покупця. Це зумовлює різке зменшення накладних витрат за рахунок такого:

- 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 JIT. Наприклад, замість максимального обсягу випуску продукції в заданий відрізок часу система JIT спрямована на мінімізацію часу, за який необхідно зробити фіксовану кількість продуктів. Причини переходу на більш детальну систему вимірників – скорочення виробничого циклу, що вимагає складання щоденних звітів, а також необхідність у контролі за накладними витратами.

4. Видозмінення технології складання внутрішніх звітів. Метод JIT скорочує виробничий цикл і вима-

гає надання інформації про витрати в реальному часі («real time»). Для цього необхідно використати не фінансові вимірники, прямо пов'язані зі стратегією виробництва і забезпечують швидку віддачу.

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

Метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу виробу. Метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу (Life Cycle Costing – LCC) оснований на визначенні витрат, які є на всіх етапах життєвого циклу виробу [5, с. 23-31]. При його використанні повне визначення витрат і доходів здійснюють на стадії проектування виробу. Найбільшою мірою 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 спричинює підвищення якості випущеної продукції й ефективності виробництва. При цьому слід зазначити, що політика простого скорочення витрат замість їх перерозподілу за стадіями життєвого циклу не зумовлює підвищення ефективності роботи підприємства, тому що при цьому зазвичай знижується загальний рівень виконання робіт.

Метод цільового управління ресурсами підприємства за допомогою збалансованої системи показників (Balanced Scorecard – BSC) [6, с. 164–165]. Цей метод, в основному, застосовується для стратегічного й 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, де визначається їх вплив на досягнення корпоративних цілей. Кожна із цих каскадованих систем показників містить не тільки цілі, показники та норми всіх чотирьох складо-

вих, а й ініціативи (заходи), які здійснюються кожною групою для успішного виконання встановлених норм діяльності. Ці ініціативи вимагають ресурсів, необхідна кількість яких визначається й узгоджується в бюджетних замовленнях підрозділів підприємства. Без збалансованих систем у господарських одиницях і відділах не було інструментів, котрі показували б, як вони можуть вплинути на реалізацію загальної стратегії підприємства. Однак із впровадженням збалансованої системи показників ситуація докорінно змінюється. Тепер господарські одиниці й відділи всього підприємства можуть розробити значимі цілі та показники, які становлять прямий переклад систем показників більш високих рівнів на нижчі рівні управління, тобто каскадувати ЗСП. Відмітною 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, дають змогу всім працівникам зрозуміти напрям руху підприємства й узяти 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.

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 найбільшою мірою здатні впливати на досягнення стратегічних цілей, а не на основі показників за минулий рік.

Висновки з проведеного дослідження.

1. 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 в цій статті.

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

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

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. – 2012. – № 3 (40). – С. 287–295.
5. Popper E. Technology life cycles in industrial markets / Popper E., Buskirk B. // Industrial Markets Management. – Vol. 21, 1992. – P. 23–31.
6. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік : [навчальний посібник 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. – Херсон : Айлант, 2009. – Вип. 63. – С. 276–288.