

ІДЕНТИФІКАЦІЯ МЕТОДІВ В УПРАВЛІННІ ЗАТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Ю.С. Погорелов, Г.В. Козаченко

Управління затратами здійснюється шляхом спільної реалізації сукупності функцій управління. Для реалізації цих функцій використовуються різноманітні методи. Метод управління затратами розглядається як сукупність прийнятих допускень, цілей та процедур, призначених для реалізації функцій управління затратами. Методи управління затратами підприємства є спеціальними і навіть специфічними, а іноді, й унікальними.

Характеристики методів управління затратами підприємства надано у табл. 1, 2.

Таблиця 1

Сутність і умови застосування методів управління затратами підприємства

Метод	Сутність методу	Умови застосування методу
Директ-костинг	Постійні накладні затрати не включаються в собівартість продукції, а відносяться безпосередньо на рахунок прибутків і збитків у тім періоді, коли вони відбулися	Поділ затрат на перемінні і постійні
Абсорпшн-костинг	У собівартість продукції включаються усі затрати (у тому числі й накладні)	Використання методів розподілу накладних затрат, що дозволяють найбільше точно установити величину накладних затрат, які включаються в собівартість одиниці продукції
Стандарт-кост	Для кожного виду затрат (матеріальних, трудових і інших) визначаються обґрунтовані норми затрат (стандарти) ресурсу на одиницю продукції. Затрати 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 – затрат підприємства, доходу від реалізації й одержуваного прибутку, співвідношення яких дозволяє визначити виторг від реалізації (обсяг реалізації), що при відомих величинах постійних затрат підприємства і змінних затрат на одиницю продукції забезпечить беззбитковість діяльності або запланований фінансовий результат.	Дотримання системи допускень (незмінність ціни; поділ затрат на перемінні і постійні; відсутність відхилення фактичних постійних і змінних затрат 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	Виділення видів діяльності й операцій по них

	затрат підприємства протягом періоду або затрат на певний вид продукції визначається на підставі затрат на здійснення сукупності відповідних процесів і операцій.	Розширення існуючої системи бухгалтерського обліку Додаткове навчання персоналу
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 затратами.	Тісна горизонтальна взаємодія між функціональними підрозділами підприємства Постійне застосування Організація постійного контролю рівня затрат Надійність маркетингових прогнозів і правильне позиціонування підприємства на ринку
Кайзен-костинг	Передбачає не досягнення певної величини затрат, а постійне, безупинне і всеохоплююче їхнє зниження. Забезпечує цільову собівартість у процесі виробництва продукції. Використовується переважно в оперативному управлінні затратами 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 затрат	Припускає порівняння стану управління затратами на підприємстві з підприємствами-лідерами з метою подальшого прийняття рішень в області управління затратами.	Правильний вибір підприємства-еталона Наявність повної і достовірної інформації про еталонні результати і методи їхнього досягнення
Кост-кілінг	Спрямований на максимальне зниження затрат 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 затрат на підприємстві Прагнення керівництва підприємства до зниження затрат Певним чином побудована система мотивації персоналу
LCC-аналіз	Затрати визначаються на виробництво і продаж конкретного продукту протягом усього його життєвого циклу і надалі зіставляються з відповідними доходами. Застосовується в стратегічному управлінні затратами.	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 затрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства. Застосовується в стратегічному управлінні затратами.	Відповідність стратегічного позиціонування підприємства особливостям діяльності підприємства і сформованій кон'юнктурі ринку. Повне знання кон'юнктури ринку, внутрішніх процесів підприємства, повне уявлення про діяльність суб'єктів, що халяють, взаємодіючих з підприємством.

Таблиця 2

Достоїнства і недоліки методів управління затратами підприємства

Метод	Достоїнства	Недоліки
Директ-костинг	<p>Необхідна інформація може бути отримана з регулярної фінансової звітності без створення додаткових облікових процедур.</p> <p>Прибуток періоду не залежить від постійних накладних затрат при зміні залишків запасів.</p> <p>Знижується трудомісткість розподілу накладних затрат, з'являється можливість визначити внесок кожного виду продукції у формування прибутку підприємства.</p> <p>У сполученні із методом стандарт-костинг дозволяє оптимізувати виробничу програму, обґрунтовано визначити ціни на нову продукцію, обґрунтувати необхідність або відмовлення в нових замовленнях.</p> <p>Дозволяє зробити вибір між власним виробництвом або закупівлею продукції.</p>	<p>Багато видів затрат не можуть бути однозначно віднесені до категорії змінних чи постійних.</p> <p>Слабка увага до постійних затрат.</p> <p>Перекичування фінансового результату через заниження або завищення вартості раніше виробленої продукції.</p> <p>Створює ілюзію прибутковості технологічних складних, потребуючих значних інвестицій проектів.</p>
Абзорпшн-костинг	<p>Відсутність поділу затрат підприємства на постійні і перемінні.</p> <p>Більш точне визначення фінансового результату діяльності підприємства.</p> <p>Відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не тільки прямих змінних затрат, але і постійних накладних затрат.</p> <p>Підвищення обґрунтованості вибору додаткового замовлення або відмовлення від нього;</p>	<p>Ретроспективність і умовність у розподілі накладних затрат.</p> <p>Установлення фактичної собівартості одиниці продукції тільки наприкінці періоду.</p> <p>Умовний характер розподілу накладних затрат.</p> <p>Включення в собівартість продукції затрат, безпосередньо не зв'язаних з виробництвом, ускладнення облікових і розрахункових процедур, недостатня увага до характеру поводження затрат у залежності від обсягу продукції, що випускається.</p>
Стандарт-кост	<p>Формування необхідної інформаційної бази для аналізу і контролю затрат, наочність у відображенні відхилень від плану в процесі формування затрат.</p> <p>Мінімізація облікової роботи, зв'язаної з калькулюванням собівартості, своєчасне забезпечення менеджерів інформацією про очікувані затрати на виробництво.</p>	<p>Застосування для періодично повторюваних затрат.</p> <p>Успішність застосування залежить від складу і якості нормативної бази.</p> <p>Неможливість установити норми по окремих видах затрат.</p>
Метод ABC	<p>Значне підвищення обґрунтованості віднесення накладних затрат на конкретний продукт, більш точне калькулювання собівартості.</p> <p>Забезпечення взаємозв'язку одержуваної інформації з процесом формування затрат.</p>	
CVP-аналіз	<p>Дозволяє визначити обсяг продажів, при якому досягається беззбитковість виробництва або заданий фінансовий</p>	<p>Поділ затрат підприємства на перемінні, котрі лінійно залежать від обсягу продукції, і постійні, котрі від нього</p>

	результат Простота, наочність і оперативність методу	не залежать, що на практиці однозначно зробити дуже складно Будь-яка зміна входних у модель факторів (змінних і постійних затрат, обсягу реалізації і ціни) може дати істотну зміну кінцевого результату. При кількості видів продукції більше 3, графічне вирішення моделі стає неможливим Ґрунтується на допущенні, що продуктивність праці, що безпосередньо визначає перемінні затрати, не залежить від масштабу і не змінюється в часі, а структурні зрушення якісного стану, що характеризують зміну системи підприємства, відсутні
Таргет-костинг	Маркетингова орієнтація виробництва Визначення цільових затрат для нових продуктів. Контроль затрат ще на стадії розробки продукції	Для цільового зниження затрат можуть знадобитися значний час або серйозні інвестиції Технічні можливості підприємства не завжди дозволяють знизити собівартість до заданого рівня
Кайзен-костинг	Забезпечує безупинне зниження затрат і утримання їх на заданому рівні	Необхідна мотивація співробітників і підтримуюча утягненість персоналу в діяльність організації корпоративна культура
Бенчмаркінг затрат	Дозволяє одержати комплексну оцінку управління затратами на підприємстві в порівнянні з еталонним підприємством, що є серйозною передумовою поступового поліпшення управління затратами на основі досвіду і технологій інших підприємств.	Невірний вибір підприємства-еталона знижує ефективність методу Вимагає системності і цілеспрямованості в застосуванні досвіду інших підприємств
Кост-кілінг	Дозволяє швидко скоротити затрати підприємства, що виникають і у внутрішньому, і в зовнішньому середовищі.	Жорсткість методу (передбачає в тому числі скорочення затрат на заробітну плату і скорочення персоналу). Вимагає системного застосування (використання час від часу, до окремих видів затрат або в окремих підрозділах підприємства відчутних результатів не приносить).
LCC-аналіз	Одержання в довгостроковому періоді оцінки понесених затрат і їхнього покриття відповідними виробу доходами. Забезпечення точного прогнозу усіх затрат і співвіднесення одержуваного доходу і понесених затрат стосовно до виробництва виробу в цілому Забезпечення стратегічного бачення структури затрат і зіставлення її зі структурою доходів	Відсутність періодизації фінансових результатів Невизначеність в обліку накладних затрат: якщо їх не враховувати, страждає комплексність використовуваної інформації; якщо враховувати, то використовувана інформація здобуває ймовірний характер. Може потребувати затрат на одержання великої додаткової інформації
Метод VCC	Дозволяє представити величину затрат підприємства у світі створення нової вартості, оцінити доцільність процесів, що ведуть до формування затрат, максимально повно прив'язати затрати підприємства до очікуваних доходів	Вимагає створення відповідного інформаційного забезпечення, постійної оптимізації затрат у рамках оперативного управління діяльністю підприємства й участі кваліфікованих фахівців

Передумови виникнення, сутність, переваги та недоліки стандарт-коста, директ-костинга, абсорпшн-костинга і CVP-аналізу описані дуже детально в сучасній літературі, яку присвячено затратам. Інші методи управління затратами підприємства з **табл. 1** та 2 відомі набагато менше. Тому докладніше їхню характеристику надано у **табл. 3,4,5**.

Таблиця 3

Відмінності і схожість кайзен-костинга і таргет-костинга

Таргет-костинг	Кайзен-костинг
Дозволяє зменшити затрати до цільового рівня шляхом однократних істотних удосконалень у діяльності підприємства	Передбачає безупинне зменшення затрат і утримання їх на заданому рівні за рахунок безупинних, відносно невеликих удосконалень виробничих процесів
Є інструментом переважно стратегічного управління	Використовується переважно в оперативному управлінні і контролі затрат
Забезпечує цільовий рівень затрат на стадії планування продукції	Забезпечує цільовий рівень затрат у процесі виробництва
Може бути використаний періодично	Вимагає безупинного застосування

Таблиця 4

Напрями бенчмаркінга затрат підприємства

Характеристика	Бенчмаркінг результатів	Бенчмаркінг процесів
Зміст	Порівняння затрат підприємства з затратами конкурентів.	Дослідження процесу формування затрат на еталонних підприємствах – лідерах галузі, використовуваних управлінських орієнтирів і методів управління затратами
Результат	Комплексна оцінка затрат у порівнянні з затратами конкурентів або еталонних підприємств по повних затратах, повних затратах на одиницю продукції, змінних затратах на одиницю продукції Виявлення переваг підприємства по різних видах затрат	Виявлення використовуваних управлінських орієнтирів і методів управління затратами підприємства-еталона
Використання результатів	Прийняття рішень з позиціонування підприємства на ринку і вибору стратегії розвитку Просте порівняння результату діяльності підприємства зі середньогалузевими результатами і результатами основних і потенційних конкурентів	Поступове поліпшення управління затратами на основі досвіду і технологій інших підприємств

Таблиця 5

Відмінності і схожість кост-кілінг і таргет-костинг

Таргет-костинг	Кост-кілінг
Спрямований на досягнення цільової собівартості продукції в довгостроковому періоді	Спрямований на швидке скорочення усіх затрат підприємства без збитку для його діяльності і перспектив розвитку
Орієнтований на зниження затрат, що виникають у внутрішньому середовищі підприємства	Орієнтований на затрати, що виникають і у внутрішньому, і в зовнішньому середовищі підприємства
Може бути використаний періодично для зниження затрат до цільового рівня	Вимагає безупинного застосування., хоча застосування протягом занадто тривалого часу не дозволяє підприємству розвиватися. Періодичне застосування дозволяє лише тримати затрати підприємства на певному рівні.

Методи управління затратами підприємства дозволяють здійснювати як стратегічне, так і оперативне управління затратами.

Розмаїтість методів управління затратами підприємства зумовлює необхідність процедури їхнього вибору. Процедура вибору методів управління затратами підприємства повинна здійснюватися з урахуванням загальних умов і чинників вибору¹. Для конкретного підприємства вплив чинників, що зумовлюють вибір методів управління затратами підприємства, є різним. З іншого боку, в обов'язковому порядку процедура вибору методів управління затратами підприємства повинна враховувати стан управління затратами, тобто результати його діагностики.

Вибір методів управління затратами підприємства на основі визначальних чинників і умов є основним, вибір за результатами впливу умовно постійних і умовно змінних чинників – уточнювальним. За результатами діагностики стану управління затратами вибір методів управління затратами конкретизується. За результатами діагностики стану управління затратами також можна визначити кращі для застосування на конкретному підприємстві методи управління затратами, використання яких дозволить поліпшити його наявний стан.

Процедуру вибору методів управління затратами побудовано на постійному звуженні вибору в ході послідовного виявлення тих методів, що найбільшим чином враховують вплив чинників, які зумовлюють вибір методів управ-

ління затратами підприємства. Реалізація процедури дозволяє вибрати ті з методів, що більш за все відповідають поставленим цілям в діяльності підприємства та його особливостям. Послідовність розгляду впливу умов і чинників на вибір методів управління затратами підприємства представлено на **рис. 1.**

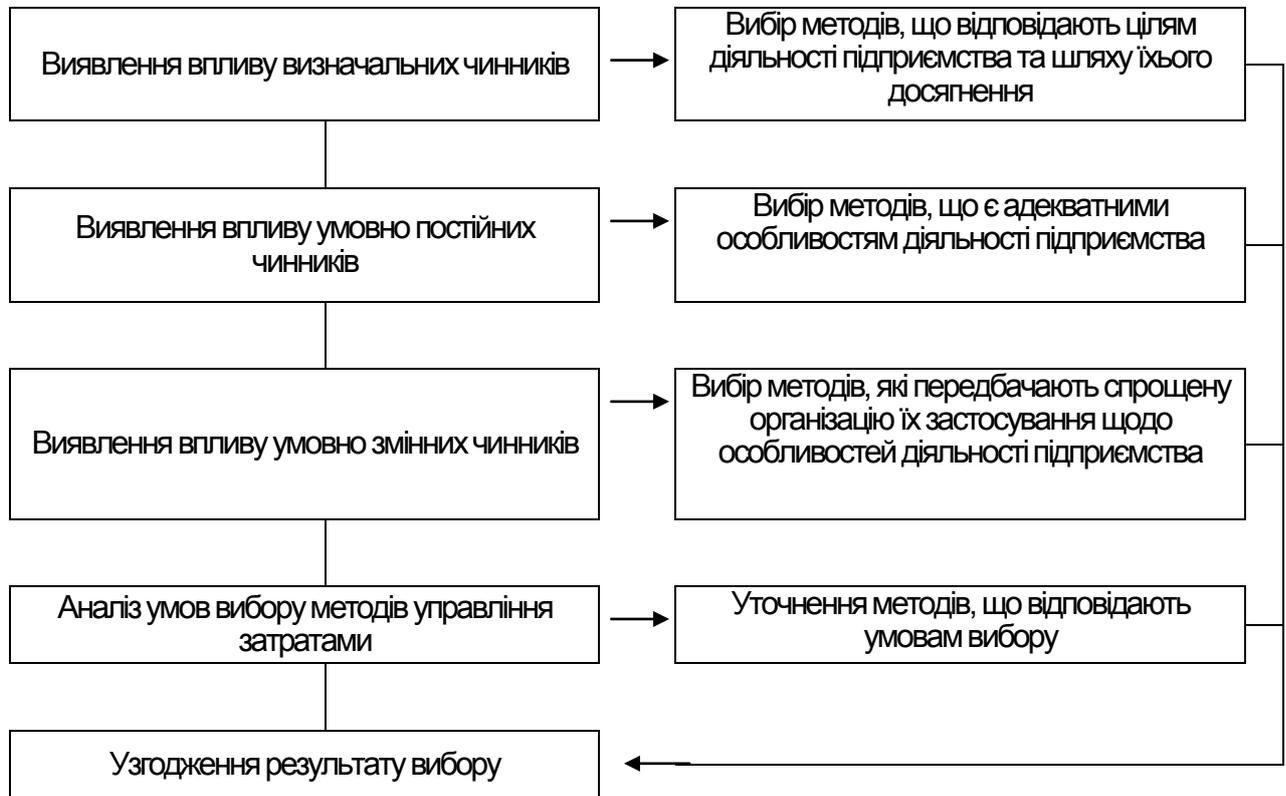


Рис. 1. Послідовність розгляду впливу умов та чинників на вибір методів управління затратами підприємства

Насамперед, розглянемо найбільш придатні методи управління затратами з точки зору впливу визначальних чинників. Надалі відповідно до результатів діагностики та впливу умовно постійних і умовно змінних чинників, що зумовлюють вибір методів управління затратами, вибір методу або сукупності методів може уточнюватися. В управлінні затратами підприємства можуть бути використані кілька методів, оскільки мету підприємства можна досягти різними шляхами. Переваги методів управління затратами підприємства, що відповідають цілям діяльності підприємства, представлені в **табл. 6.** У **табл. 6** розгляда-

¹ Докладніше в [Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства : [монографія] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Г.А. Макухін. — К.: Лібра, 2007. — С. 58].

ються лише цілеспрямовані методи управління² (відповідно до раніше розглянутої класифікації).

Таблиця 6

Найкращі методи управління затратами для досягнення стратегічних цілей підприємства

Стратегічна ціль підприємства	Методи управління затратами
Вихід на нові ринки	Метод VCC, LCC-аналіз, таргет-костинг, CVP-аналіз, бенчмаркінг затрат
Закріплення на існуючих ринках	Бенчмаркінг затрат, кайзен-костинг
Зростання прибутку у короткостроковому періоді	Метод ABC, кост-кілінг
Зростання прибутку у довгостроковому періоді (за умови стабільності зовнішнього середовища)	Таргет-костинг, кайзен-костинг
Підвищення конкурентоспроможності підприємства за рахунок низьких затрат та відповідної їм низької ціни	Метод VCC, таргет-костинг, бенчмаркінг затрат
Випуск нової продукції та виведення її на існуючі ринки	LCC-аналіз, таргет-костинг

Вибір методів управління затратами у певній мірі залежить від виду стратегії підприємства. Залежно від типу стратегії підприємства доцільно вибрати такі методи управління затратами (табл. 7).

Таблиця 7

Вибір методів управління затратами в залежності від стратегії підприємства

Критерій класифікації стратегій	Вид стратегії	Методи управління затратами, що відповідають виду стратегії
Характеристика виробничої діяльності	Реструктуризація	Метод VCC, кост-кілінг
	Спеціалізація	Абзорпшн-костинг, таргет-костинг, LCC-аналіз
	Диверсифікація	Директ-костинг, CVP-аналіз, стандарт-кост
	Зниження собівартості	Таргет-костинг, кост-кілінг, бенчмаркінг затрат
	Концентрація	Абзорпшн-костинг, метод VCC, LCC-аналіз
Напрями можливого розвитку	Інтенсивний розвиток	Кайзен-костинг, таргет-костинг, бенчмаркінг затрат, кост-кілінг
	Інтеграційний розвиток	Метод ABC, метод VCC
	Диверсифікаційний розвиток	Директ-костинг, CVP-аналіз, кайзен-костинг, метод ABC
Стадія економічного розвитку та життєвого циклу підприємства	Зростання	LCC-аналіз, таргет-костинг, метод ABC, директ-костинг
	Стабілізація	CVP-аналіз, метод ABC, бенчмаркінг затрат, кайзен-костинг
	Спад	Метод VCC, кост-кілінг, абзорпшн-костинг

² Докладніше в [Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства : [монографія] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Г.А. Макухін. — К.: Лібра, 2007. — С. 71-74].

Цілком природно, що цілі діяльності підприємства і реалізована стратегія визначають цілі управління затратами і його місце в загальній системі управління підприємством. У той же час і цілі управління затратами, і місце управління затратами можна розглядати як окремі чинники, що визначають вибір методів управління затратами. Вибір методів управління затратами в даному випадку здійснюється на основі середньострокових цілей і місця управління затратами в управлінні підприємством у цілому. Найкращі методи управління затратами залежно від цілей управління надано в **табл. 8**.

Таблиця 8

Вибір методів управління затратами підприємства на підставі цілей управління затратами

Мета управління затратами	Методи управління затратами
Зменшення затрат	Кост-кілінг, CVP-аналіз, метод ABC
Забезпечення цільового рівня затрат	Бенчмаркінг затрат, таргет-костинг, метод VCC
Забезпечення перевищення доходу над затратами у довгостроковому періоді	Таргет-костинг, метод ABC, LCC-аналіз ³
Ефективне використання наявних ресурсів	Стандарт-кост, метод VCC, LCC-аналіз ³

У більшості випадків метою управління затратами є їхнє зменшення або перевищення отриманого доходу над понесеними затратами (у довгостроковому періоді). Однак деталізація цілей стратегічного управління затратами у короткостроковому періоді залежно від поточного стану підприємства може бути різною: від найшвидшого їхнього зменшення до найповнішого використання наявних ресурсів (з урахуванням того, що затрати відображають процес використання ресурсів в ході отримання результату діяльності підприємства).

Певною мірою вибір методів управління затратами залежить від місця управління затратами в системі управління підприємством, що й показано в **табл. 9**. Визначення місця управління затратами в системі управління підприємством представлено дескриптивно, без використання суворішого формалізованого виразу.

³ У даному випадку використання LCC-аналізу виправдано при реалізації нових проектів, виході на нові ринки або випуску нової продукції.

Таблиця 9

Вибір методів управління затратами залежно від місця управління затратами в загальній системі управління підприємством

Місце управління затратами в системі управління підприємством	Методи управління затратами
Управління затратами є пріоритетним в системі управління підприємством	Таргет-костинг, кайзен-костинг, метод VCC, LCC-аналіз
Управління затратами розглядається в одному ряду з управлінням іншими об'єктами	Кост-кілінг, кайзен-костинг, стандарт-кост, директ-костинг, абзорпшн-костинг, CVP-аналіз, ABC, бенчмаркінг затрат
Управління затратами має допоміжну роль	Стандарт-кост, директ-костинг, абзорпшн-костинг, CVP-аналіз, метод ABC, бенчмаркінг затрат, кост-кілінг

Залежно від того, чи є управління затратами пріоритетним в управлінні підприємством або ж його реалізація цілком залежить від інших сфер, представляється можливим говорити про доцільні і можливі методи управління затратами. Доцільність застосування методу визначається тим, що метод, який вибирається, повинен передбачати можливість інтеграції управління затратами з іншими сферами діяльності підприємства, причому, цілі управління затратами, якщо управління затратами є пріоритетним, повинні визначати цілі інших сфер управління. Іншими словами, застосований метод управління затратами має поєднувати інші сфери управління, створюючи зв'язану структуру цілей і визначаючи найпридатніші шляхи їхнього досягнення.

Залежно від місця управління затратами в системі управління підприємством у виборі методів управління затратами мова, радше, йде не лише про доцільну, а і про можливу реалізацію представлених методів. На відміну від впливу умовно постійних чинників, у даному випадку можливість реалізації носить принциповий характер: якщо управління затратами не є пріоритетним, то використання стратегічного управління затратами, а також необхідна інтеграція управління затратами з іншими сферами малоймовірні. З іншого боку, якщо управління затратами підпорядковане управлінню іншими об'єктами підприємства, то зміст управління затратами буде переважно зведено до формування необхідної інформації або до періодичного зменшення затрат.

Після вибору методів управління затратами з урахуванням вибраних чинників слід перейти до уточнення результатів вибору під впливом умовно постійних та умовно змінних чинників, а також впливом результатів діагностики стану управління затратами. Вплив умовно постійних чинників – позитивний (+) або негативний (–) – на вибір методів управління затратами показано на **рис. 2.**

Чинники	Методи управління затратами		
	Незначний	Середній	Сильний
Розмір підприємства	+ кайзен-костинг + метод VCC	+ кост-кілінг	+ таргет-костинг, + метод VCC + метод ABC – CVP-аналіз – абзорпшн-костинг
Віддаленість підрозділів	+ CVP-аналіз + LCC-аналіз	+ метод ABC + метод VCC	+ стандарт-кост + бенчмаркінг затрат – LCC-аналіз + метод VCC – кайзен-костинг
Рівень спеціалізації виробництва	+ LCC-аналіз + метод ABC	+ метод VCC	– метод VCC – кост-кілінг – таргет-костинг

Рис. 2. Найкращі методи управління затратами в залежності від впливу умовно постійних чинників

Через різноманіття і принципову різнорідність впливу умовно постійних і умовно змінних чинників на вибір методів управління затратами підприємства та характер їхнього впливу доцільно обмежитися детермінованою бінарною оцінкою. Така оцінка характеризує найінтенсивніший вплив чинника на застосування певних методів з числа існуючих. При цьому для кожного чинника показано, яким чином, позитивно або негативно, він впливає на застосування відповідного методу.

Вплив умовно постійних чинників на вибір методів управління затратами принципово не перешкоджає застосуванню того або іншого методу, однак, може ускладнювати організацію його застосування. З іншого боку, вплив низки умовно постійних чинників навіть сприяє застосуванню деяких методів управління затратами, однак не стільки через відсутність складностей в організації застосу-

вання цього методу, скільки внаслідок перевищення потенційного економічного ефекту над можливими затратами, зв'язаними з використанням цього методу.

Вплив умовно змінних чинників на вибір методів управління затратами підприємства є ще менш значним, чим вплив умовно постійних унаслідок їхньої природи: вплив таких чинників може бути змінено. Однак, масштабна зміна впливу умовно змінного чинника або кількох чинників, необхідна для організації застосування певного методу управління затратами, може порушити умову економічної доцільності, тобто привести до різкого зростання затрат на зміну впливу чинників. У той же час, якщо вплив якого-небудь одного або двох умовно змінних чинників перешкоджає організації застосування і наступному використанню вибраних на основі впливу раніше розглянутих чинників методів управління затратами, те необхідно змінити вплив саме цього чинника. Вплив умовно змінних чинників вибору методів управління затратами надано на **рис. 3.**

Безумовно, вплив умовно змінних чинників на вибір методів управління затратами різний, однак, практично у всіх випадках застосування змістово складних методів управління затратами, особливо на стратегічному рівні, спричинено значним впливом цих чинників. І, навпаки, у випадку, коли вплив чинників оцінюється як незначний, застосування складних методів ускладнюється і у випадку їхнього вибору необхідна зміна впливу умовно змінних чинників.

На відміну від нелінійного впливу умовно постійних чинників на вибір методів управління затратами підприємства вплив умовно змінних чинників є достатньо лінійним: недостатній вплив чинників перешкоджає використанню методів управління затратами, тоді як сильний – сприяє. Перевага сильного впливу умовно змінних чинників на вибір методів управління затратами підприємства полягає у тому, що у цьому випадку спрощується організація їхнього застосування, і, отже, більшою мірою дотримується умова економічної доцільності.

Чинник	Методи управління затратами		
Корпоративна культура	– стандарт-кост – таргет-костинг – кайзен-костинг	+ бенчмаркінг затрат + кост-кілінг	+ таргет-костинг + кайзен-костинг + бенчмаркінг затрат + кост-кілінг
Ставлення керівництва підприємства до управління затратами	– таргет-костинг – кайзен-костинг – метод VCC	– кайзен-костинг – бенчмаркінг затрат	+ таргет-костинг + кайзен-костинг + кост-кілінг + метод VCC
Інформаційне забезпечення прийняття рішення	– CVP-аналіз – таргет-костинг – бенчмаркінг затрат – метод VCC – стандарт-кост	+ стандарт-кост + метод ABC	+ таргет-костинг + метод ABC + стандарт-кост + LCC-аналіз
Гармонізація методів управління з діючою системою обліку	– метод ABC – стандарт-кост – LCC-аналіз – метод VCC	+ стандарт-кост + метод ABC	+ таргет-костинг + метод ABC + стандарт-кост + LCC-аналіз
Наявність необхідного технічного програмного забезпечення	– CVP-аналіз – метод VCC – стандарт-кост	+ бенчмаркінг затрат + LCC-аналіз	+ CVP-аналіз + бенчмаркінг затрат + метод VCC + LCC-аналіз
Кваліфікація працівників підприємства	– метод VCC – LCC-аналіз – CVP-аналіз – бенчмаркінг затрат – таргет-костинг – кайзен-костинг	+ метод ABC + CVP-аналіз	+ кайзен-костинг + метод VCC + кост-кілінг + CVP-аналіз + LCC-аналіз + таргет-костинг

Рис. 3. Найкращі методи управління затратами в залежності від впливу умовно змінних чинників

Крім впливу виділених чинників різної природи на вибір методів управління затратами підприємства впливають результати діагностики стану управління. Природно, що залежно від оцінок – кількісних або якісних – характеристик управління затратами підприємства їм можна, як і для впливу чинників, поставити у відповідність ті методи управління затратами, застосування яких є кращим. При виборі можливих діапазонів для кожної характеристики управління затратами пропонується скористатися фактично тризначною шкалою, яку використано для врахування впливу умовно постійних і умовно змінних чинників.

Для кількісно оцінюваних характеристик управління затратами підприємства необхідно враховувати, що всі показники, використовувані для побудови кругового профілю, є дестимулянтами. У цьому випадку нульове значення по-

казників, використовуваних для оцінки характеристики управління затратами, свідчить про абсолютну виразність такої характеристики, її повну досконалість, повне наближення до ідеалу, що практично неможливо. Тоді виправдано вважати, що для більшості показників, використовуваних для оцінки характеристик управління затратами підприємства, значення від 0 до 0,1 є досить високими і свідчать про те, що немає потреби у застосуванні додаткових інструментів управління, оскільки характеристика управління затратами і так наближається до ідеальної.

Вплив результатів діагностики стану управління затратами підприємства на вибір методів управління затратами за кількісно оцінюваними характеристиками надано у табл. 10.

У табл. 3.10 для значень окремих показників проставлені прочерки. Це означає, що застосування методів недоцільне або ж для даного значення показника неможливо вказати методи, застосування яких доцільно, унаслідок того, що діапазон значень показника не впливає на вибір методів управління затратами.

Вплив результатів діагностики стану управління затратами підприємства на вибір методів управління затратами за якісно оцінюваними характеристиками надано у табл. 11. У табл. 11 для кожного діапазону використовуваних у діагностиці стану управління затратами підприємства кількісних показників вказані ті методи, застосування яких є найдоцільнішим для поліпшення стану управління затратами. При цьому, природно, можливе застосування кількох методів. Безумовно, якісній оцінці характеристик управління затратами, отриманої з використанням методу експертних оцінок, властивий більш високий рівень суб'єктивізму. З іншого боку, і цілком виключати вплив якісно оцінюваних характеристик управління затратами на вибір методів управління некоректно.

Таблиця 10

**Вплив результатів діагностики стану управління затратами підприємства на вибір методів управління затратами
(за кількісно оцінюваними характеристиками)**

Показники діагностики стану управління затратами	Діапазон можливих значень показників, що використовуються для оцінки характеристик управління затратами		
	0,1-0,4	0,4-0,7	0,7-1,0
Співвідношення між відхиленням фактичних затрат періоду від планованих та планованими затратами	Кайзен-костинг Стандарт-кост	Метод ABC, метод VCC, директ-костинг, кост-кілінг, CVP-аналіз	Таргет-костинг, кост-кілінг
Співвідношення між відхиленням фактичних затрат періоду від планованих та планованими затратами в розрахунку на обсяг виробленої продукції	Кайзен-костинг, бенчмаркінг затрат	Метод ABC, метод VCC	Кост-кілінг
Абсолютне відхилення собівартості виробленої від собівартості реалізованої продукції	Метод ABC	Метод ABC, метод VCC	Метод VCC, кост-кілінг
Приведений галузевий показник затрат підприємства у гривні отриманого доходу	Бенчмаркінг затрат, кайзен- костинг, стандарт- кост	Метод VCC, метод ABC	Метод VCC, кост-кілінг
Загальна невідшкодованість затрат підприємства	Стандарт-кост	Метод ABC, бенчмаркінг за- трат, CVP-аналіз	Метод ABC, CVP- аналіз, LCC-аналіз
Поточна невідшкодованість затрат підприємства	—	Метод VCC	Метод VCC
Частка зовнішніх трансакційних затрат у загальній величині повних затрат підприємства	Директ-костинг, метод ABC, кайзен-костинг	Таргет-костинг, бенчмаркінг за- трат	Кост-кілінг, таргет-костинг
Приведений показник затрат на реалізацію функції управління в загальній величині повних затрат підприємства	Метод ABC	Метод VCC, кайзен-костинг	Кост-кілінг
Приведений показник доданих затрат в загальній величині повних затрат підприємства	Метод VCC, метод ABC, кост-кілінг	—	Метод VCC, бен- чмаркінг затрат, кайзен-костинг
Частка невизначених затрат у загальній величині повних затрат підприємства	Стандарт-кост	CVP-аналіз	Кост-кілінг Бенчмаркінг за- трат
Частка неконтрольованих затрат у загальній величині повних затрат підприємства	Стандарт-кост	Кайзен-костинг	CVP-аналіз, кост- кілінг, LCC-аналіз
Нерівномірність нагромадження затрат	—	Стандарт-кост, метод ABC	Кост-кілінг, бенч- маркінг затрат, стандарт-кост, метод ABC

Таблиця 11

Вплив результатів діагностики стану управління затратами підприємства на вибір методів управління затратами (за якісно оцінюваними характеристиками)

Показники діагностики стану управління затратами	Діапазон можливих значень показників, що використовуються для оцінки характеристик управління затратами		
	0...1,0	1,0...2,0	2,0-3,0
Управлінська орієнтація	Стандарт-кост, CVP-аналіз, таргет-костинг	Бенчмаркінг затрат, LCC-аналіз, метод VCC	Таргет-костинг, кост-кілінг
Ступінь фактичної інтеграції з іншими сферами управління підприємством	Стандарт-кост, кайзен-костинг	Кайзен-костинг, бенчмаркінг затрат, стандарт-кост, метод VCC	Таргет-костинг, LCC-аналіз, метод VCC
Ступінь фактичної внутрішньої координації	Абсорпшн-костинг, кост-кілінг	Кайзен-костинг, бенчмаркінг затрат, CVP-аналіз	LCC-аналіз, метод VCC, таргет-костинг
Якість реалізації функцій управління	Метод ABC, кост-кілінг, CVP-аналіз	Бенчмаркінг затрат, кайзен-костинг	Таргет-костинг
Інформаційна забезпеченість	Метод ABC, стандарт-кост, директ-костинг	Кайзен-костинг	Кост-кілінг, метод VCC, таргет-костинг

Порядкова шкала оцінки якісних характеристик дозволяє створити три діапазони значень. Для якісно оцінюваних характеристик управління затратами підприємства низькі значення оцінок не свідчать про відсутність необхідності використання деяких методів. Радше, йдеться про складність організації їхнього застосування. З іншого боку, високі значення оцінок характеристик можуть свідчити про відсутність необхідності застосування ряду методів.

Крім впливу окремих характеристик управління затратами у виборі методів управління затратами підприємства доцільно враховувати й інтегральну характеристику стану управління затратами. Графічно інтегральна характеристика стану управління затратами представлена з використанням кругового профілю. Тоді для оцінки інтегральної характеристики стану управління затратами можна використати площу такого профілю. На основі співвідношення реальної і максимальної можливої площі профілю можна вибирати різні управлінські інструменти. Відомо, що площа рівнобедреного трикутника дорівнює $S = \frac{a^2 \sin \alpha}{2}$, де a – сторона рівнобедреного трикутника, а кут α – кут між його сторонами. У даному випадку сторонами такого трикутника є максимальні значення показників або оцінок характеристик, для котрих використовується однакова шкала. Для

кількісно оцінюваних характеристик стану управління затратами підприємства профіль є дванадцятикутником, а для якісно оцінюваних характеристик – п'ятикутник. Багатокутник профілю характеристик управління затратами підприємства є сумою однакових рівнобедрених трикутників, а сума всіх однакових кутів у вершинах цих трикутників дорівнює 360^0 . Тоді його максимальна площа S_{\max} визначається в такий спосіб:

$$S_{\max} = t * \frac{a^2 \sin \frac{360}{t}}{2} \quad (1)$$

де t – кількість розглянутих характеристик.

Відповідності до формули (1) для профілю кількісно оцінюваних характе-

ристик $S_{\max} = 12 * \frac{1^2 \sin \frac{360}{12}}{2} = 3$, а для профілю якісно оцінюваних характеристик –

$S_{\max} = 5 * \frac{3^2 \sin \frac{360}{5}}{2} = 21,4$. Відмінність максимально можливих площ для двох про-

філів пояснюється таким: для профілю кількісно оцінюваних характеристик радіус дорівнює 1,0, оскільки всі показники змінюються в межах 0...1, а для профілю якісно оцінюваних характеристик – 3,0. Фактична площа кожного профілю знаходиться як сума трикутників. При цьому для кожного трикутника, що у даному випадку може бути різним, відомі кут і дві сторони – фактичні значення двох суміжних на профілі характеристик управління затратами. Для визначення площі такого трикутника скористаємося традиційною формулою:

$$S = \frac{a * b * \sin \alpha}{2} \quad (2)$$

Відповідно, площа фактичного профілю, що характеризує стан управління затратами підприємства, визначається за формулою:

$$S_{\phi} = \sum_1^i \frac{x_i * x_{i+1} * \sin \frac{360}{t}}{2}, \quad (3)$$

де t – кількість розглянутих характеристик у профілі;

x_n – значення показника, що характеризує стан управління затратами

або же оцінку характеристики управління затратами (для якісно оцінюваних характеристик);

i – індекс характеристики стану управління затратами у профілі.

Природно, що $i=t$, причому, для останнього трикутника $x_{i+1}=x_1$. Оскільки всі кількісно оцінювані характеристики після трансформації первинних показників є дестимулянтами, то формула для визначення площі фактичного профілю кількісно оцінюваних характеристик трансформується в такий спосіб:

$$S_{\phi} = \sum_1^i \frac{(1 - x_i) * (1 - x_{i+1}) * \sin \frac{360}{t}}{2} . \quad (4)$$

На підставі зіставлення величини фактичної і максимально можливої площі профілю характеристик стану управління затратами можна рекомендувати застосування тих чи інших методів управління затратами (табл. 12). При цьому площі профілів доцільно трансформувати в коефіцієнти зі значеннями від 0 до 1,0. Це можна зробити шляхом порівняння фактичної площі профілю з максимально можливою. Коефіцієнт профілю K розраховується як $K = \frac{S_{\phi}}{S_{\max}}$.

Таблиця 12

Вплив результатів діагностики стану управління затратами підприємства на вибір методів управління затратами

Показники діагностики стану управління затратами	Діапазон можливих значень коефіцієнтів профілів характеристик стану управління затратами		
	0,1-0,4	0,4-0,7	0,7-1,0
Коефіцієнт профілю кількісно оцінюваних характеристик	Стандарт-кост, кост-кілінг, метод ABC, CVP-аналіз, абзорпшін-костинг, метод VCC	CVP-аналіз, метод ABC, таргет-костинг, бенчмаркінг затрат, директ-костинг, метод VCC.	Кайзен-костинг, бенчмаркінг затрат, LCC-аналіз, стандарт-кост
Коефіцієнт профілю якісно оцінюваних характеристик	Стандарт-кост, метод ABC, CVP-аналіз	Метод ABC, бенчмаркінг затрат, кайзен-костинг	–

Коефіцієнт профілю (K) кількісно оцінюваних характеристик визначає доцільність застосування як цілеспрямованих методів, так і методів структурування, у той час як коефіцієнт профілю якісно оцінюваних характеристик більшою мірою визначає необхідність використання методів структурування. Високе значення коефіцієнта профілю якісно оцінюваних характеристик стану

управління затратами переконливо свідчить про наявність передумов застосування будь-якого інструмента досягнення поставленої мети. З цього погляду можливості реалізації методів рівновеликі.

Безумовно, слід зазначити, що вибір методів управління затратами на основі коефіцієнтів профілів характеристик стану управління затратами є менш формалізованим і більш загальним. Він надалі обов'язково повинний бути уточнений, оскільки певне значення коефіцієнта профілю може бути викликано всілякою комбінацією значень оцінки характеристик і показників стану управління затратами. З іншого боку, це зовсім обґрунтовано, оскільки коефіцієнти профілів мають узагальнюючий характер.

Певною мірою вибір методів управління затратами залежить і від галузевої приналежності підприємств. На переважність методів управління затратами впливають значення приведенного галузевого показника затрат на гривню отриманого доходу підприємства і приведенного показника доданих затрат в загальній величині повних затрат, що залежить від виду діяльності підприємства. В управлінні затратами підприємства при розгляді структури затрат вплив прибутку як показника діяльності підприємства виключено. У виборі методів управління затратами використовується саме співвідношення між доданими і вхідними затратами, яке трансформовано в приведенний показник частки доданих затрат в структурі повних затрат підприємства.

Для формалізації розробленої процедури вибору методів управління затратами підприємства розроблений алгоритм (рис. 4). Його використання дозволяє вибрати метод або сукупність методів управління затратами, застосування яких виправдано на конкретному підприємстві. У представленому на рис. 4 алгоритмі етап коректування є ітеративним: після вибору методів управління затратами з урахуванням впливу чинників оцінюється виконання умов вибору, будується ієрархія методів і здійснюється коректування вибору. Останнє має місце у випадку, коли сформована сукупність методів не відповідає зазначеним умовам. У процесі коректування розглядаються інші сполучення з числа вже вибраних методів, їхня погодженість і оцінюється вибір. При цьому в розгляну-

тій сукупності постійними є методи, що вибрані з урахуванням впливу визначальних чинників. Склад інших методів може змінюватися.

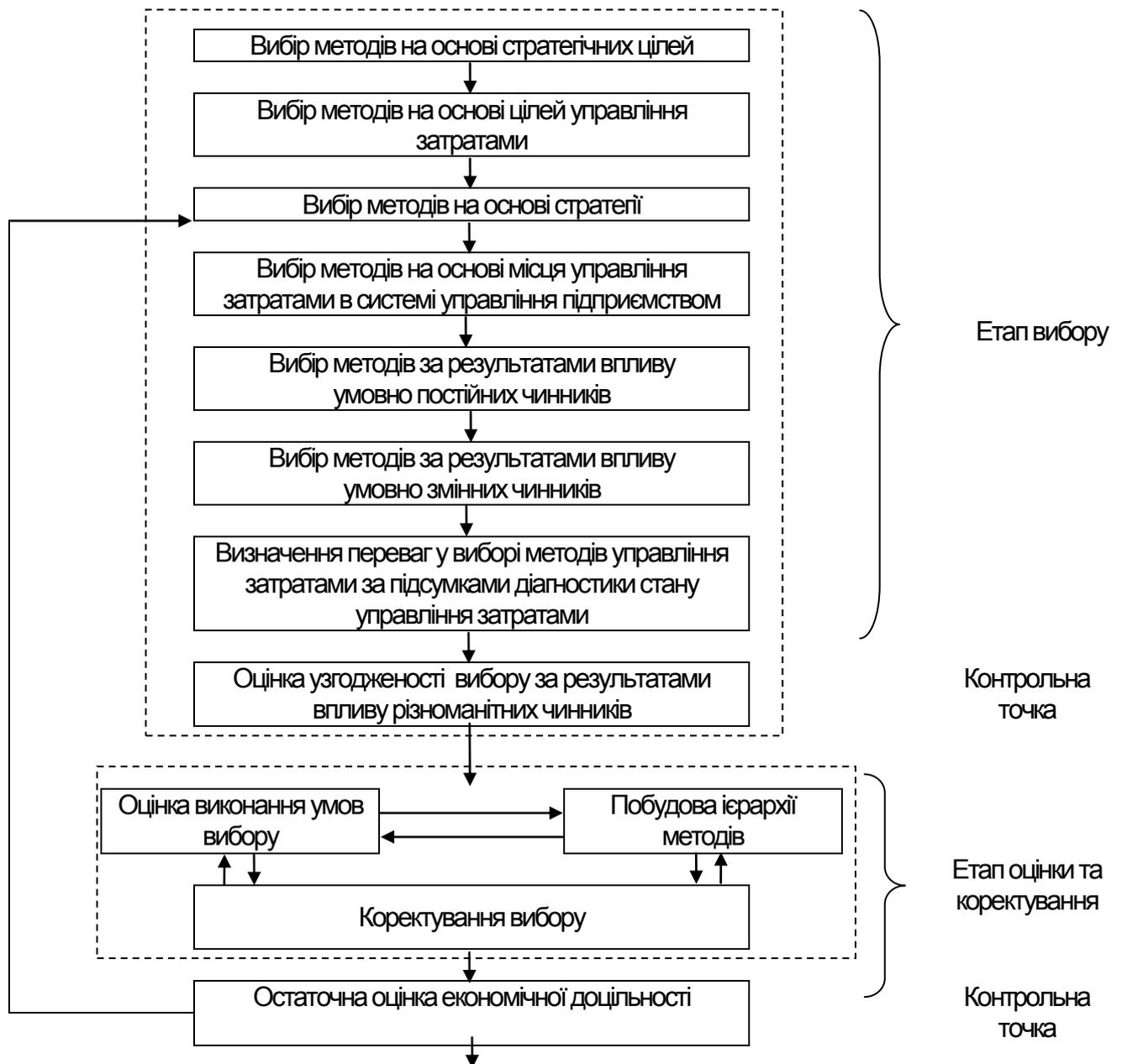


Рис. 4. Алгоритм вибору методів управління затратами підприємства

Традиційно ітераційний характер будь-якого алгоритму є слабким місцем, тому що припускає додаткові витрати часу і вимагає більшої кількості ресурсів у ході реалізації, чим послідовний характер. У даному випадку кількість комбінацій незначна: малоймовірно, що за підсумками етапу вибору буде вибрано більш 3-4 методів, тобто ітераційний характер операцій алгоритму не зменшує його результативність.

Побудова ієрархії методів здійснюється в тому випадку, якщо вибрано кілька методів управління затратами. Якщо за підсумками остаточної оцінки економічна доцільність відсутня, що малоімовірно, але можливо, то процедуру вибору методів управління затратами доцільно повторити, починаючи з розгляду впливу вибраної стратегії: імовірно, що при іншій стратегії й іншому місці управління затратами в системі управління підприємством можливий інший вибір методів з необхідною економічною доцільністю.

Природно, при цьому передбачається, що поставлені цілі підприємства залишаються незмінними, тому що зміна поставлених цілей суттєво впливає на вибір методів управління затратами.