

УДК 658:336.5.02

Артамонова Наталія, Артамонов Євген

**СУЧАСНІ МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОГО ТА СТРАТЕГІЧНОГО
УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА
УКРАЇНСЬКІ РЕАЛІЇ**

В статті розглядаються сучасні підходи оперативного та стратегічного управління витратами суб'єктів господарювання задля забезпечення прибуткової діяльності та конкурентних переваг. Представлен аналіз досліджень та публікацій вітчизняних та зарубіжних фахівців з питань впровадження сучасних методів управління витратами та ціноутворення. Розглядаються методи оптимізації витрат, їх переваги, вади та можливість застосування у сучасних українських реаліях. Пропонується застосування інструментів оптимізації витрат в системі контролю за цінами, товарним асортиментом, рівнем оптимізації організаційно-структурних змін на базі маржинальної концепції. Представлена схема забезпечення наскрізного контролю за діяльністю окремих підрозділів та підприємства в цілому, завдяки багатосходинкової моделі управління витратами та фінансовим результатом. Пропонується послідовність дій щодо реалізації системи управління витратами на підприємстві та розробки збалансованої системи планування, прогнозування та контролю по усьому ланцюгу бізнес-процесів.

Ключові слова: система управління витратами, інструменти оптимізації витрат, тестування, аналіз, прогнозування, планування, контроль.

Артамонова Наталія, Артамонов Евгений

**СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ ОПЕРАТИВНОГО И
СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ.
ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И УКРАИНСКИЕ РЕАЛИИ**

В статье рассматриваются современные подходы к системе оперативного и стратегического управления затратами субъектов

хозяйствования с целью обеспечения прибыльной деятельности и конкурентных преимуществ. Представлен анализ публикаций отечественных и зарубежных специалистов по вопросам внедрения современных методов управления затратами и ценами. Рассмотрены методы оптимизации затрат, их достоинства, недостатки и возможность использования в украинских реалиях. Предлагается использование инструментов оптимизации затрат в системе контроля за ценами, товарным ассортиментом, уровнем организационно-структурных изменений на базе маржинальной концепции. Представлена схема обеспечения сквозного контроля за деятельностью отдельных подразделений и предприятия, в целом, благодаря многоступенчатой модели управления затратами и финансовым результатом. Рекомендуется последовательность действий для реализации системы управления затратами на предприятии и разработка сбалансированной системы планирования, прогнозирования и контроля по всей цепи бизнес-процессов.

Ключевые слова: система управления затратами, инструменты оптимизации затрат, тестирование, анализ, прогнозирование, планирование, контроль.

Artamonova Nataliya, ArtamonovEugen

THE MODERN METHODS OF OPERATIVE AND STRATEGIC MANAGERMENT BY EXPENSES. FOREIGN EXPERIENCE AND UKRAINIAN REALITIES

In the article the modern going is examined near the system of operative and strategic management by enterprises for providing of income and competitive edges of enterprise. The analysis of publications of home and foreign specialists is presented on introduction of model methods of management by expenses and prices. The methods of optimization of expenses, their advantages, defects and possibility of the use, are considered in Ukrainian realities. The use of instruments of optimization of expenses is offered in the checking system after prices, commodity assortment and level of structural changes on the marginal conception. The chart of walkthrough is presented after activity of subdivisions and enterprise on the basis of multi-stage case frame by expenses and financial

results. The sequence of executions is recommended for realization of control system by expenses on the enterprise and development of the balanced system of planning, prognostication and control on all chain of business processes.

Keywords: the system management by expenses, instruments of optimization by expenses, analysis, prognostication, testing, planning, control.

Постановка проблеми. Важливою складовою успішного функціонування підприємств в сучасних умовах є стратегічне управління витратами, яке має на меті реалізувати конкурентні переваги підприємства та вивести його на позиції стабільного розвитку. Витрати є необхідною умовою функціонування підприємства, кількість та якість їх здійснення істотно впливають на формування фінансових результатів.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, проводити гнучку цінову політику, формувати оптимальну виробничу програму, та, за різних умов, досягти високих розмірів прибутку. Однак, зниження рівня витрат є важливим завданням, але не основною метою управління витратами, бо така оптимізація може привести до зниження якості продукції та сервісного обслуговування споживачів, відмовою від реалізації видів продукції, що користуються попитом, але потребують значних витрат, принаймні, на першому етапі їхнього впровадження [1-3].

Конкурентні переваги по витратам господарчих суб'єктів передбачають, що сукупні витрати СГД при виконанні усіх бізнес-процесів та бізнес-функцій менш ніж аналогічні витрати його діючих або потенційних конкурентів.

Головною метою управління витратами підприємства є отримання або підвищення конкурентних переваг задля забезпечення ефективної діяльності. Тому, саме ринкова спрямованість повинна стимулювати впровадження новітніх технологій управління витратами, що дозволить успішно інтегруватись у світовий та європейський економічний простір та забезпечити вітчизняний

менеджмент інноваційним інструментарієм ефективного функціонування.

Аналіз досліджень та публікацій з розв'язання проблеми. В роботах багатьох вітчизняних та зарубіжних економістів стратегічне управління витратами розглядається як одне з необхідних умов успішного функціонування господарчих суб'єктів. Так, у роботах М.Портера, А.Томпсона, А. Стрікланда в якості однієї з базових стратегій розглядається “стратегія лідерства за витратами”.

Проблеми формування системи управління витратами на підприємстві знаходить відображення у працях видатних вітчизняних та зарубіжних фахівців, таких як Бланк І.А., Шеремет А.Д., Цал-Цалко Ю.С., А.М. Турило, Ніколаєва С.А., Палій В.Ф., Давидович І.Є. та інші. Усі вони внесли значний вклад у розвиток методології визначення та обліку витрат. Основні принципи управління витратами зводяться до наступного:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу виробу – від виготовлення до утилізації;
- поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат, впровадження ефективних методів зниження витрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення щодо рівня витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства щодо зниження витрат.

Дотримання усіх принципів управління витратами вважається достатнім для забезпечення конкурентноздатності підприємства та завоювання передових позицій на ринку, але життя не стоїть на місці і з'являються нові випробування, ризики, що потребують необхідності стратегічного погляду до проблеми створення ефективного витратного механізму на підприємстві.

Також, значною мірою, удосконалення процесу управління витратами відображається у джерелах, що розкривають проблеми створення та функціонування системи контролінгу на підприємстві.

Це представлено у роботах німецьких економістів Манна Р., Майера Е, а також спеціалістів з контролінгу Кармінського А.М., Данілочкіної Н.Г., Сухаревої Л.О., Петренко С.М. та інших. На жаль, більшість українських виробників не проявляють інтерес до процесу управління витратами, забезпечуючи рентабельність продажів лише за рахунок високого рівня цін. Розмови щодо неможливості управління витратами в умовах інфляції цілком перекреслюються досвідом розвинених країн, які стратегію зниження витрат на 5 –10% обрали як найважливішу, що зможе забезпечити конкурентні переваги завдяки застосуванню інноваційних методів управління витратами.

Отже, нові реалії існування в умовах фінансової кризи та рецесії, необхідність адаптації вітчизняних виробників до умов євроінтеграційного процесу, потребують від менеджменту суттєвого удосконалення процесу управління витратами, тобто систематизації новітніх підходів щодо управління витратами, розробки інструментів інтеграції аналізу, обліку, оцінки рівня витрат та пропозицій щодо створення механізму оптимізації витрат з урахуванням специфічних особливостей функціонування підприємств.

Виклад сутності основних досліджень. В сучасному управлінні діяльністю підприємств має місце застосування інноваційних методів управління витратами задля вирішення як оперативних, так і стратегічних завдань. Вибір конкретних методів обумовлен, у першу чергу, цілями управління та наявністю умов щодо їхнього застосування.

Розглянемо найбільш поширені у практиці діяльності сучасних підприємств, що працюють в умовах розвиненої економіки та проаналізуємо можливість їх застосування в сучасних українських реаліях. До них відносять: Standard costing (СК); Direct costing (ДК); Абсорпшн-костинг (АК); Target costing (ТК); Kaizen costing (КК); ABC – costing; Кост-кіллінг (Кк); Theory of constraints (ТОС); СVP-аналіз; LCC та VCC-аналіз.

Доцільно також розкрити сутність конкретного з методів, обґрунтувати основні умови, при яких стає можливим їх застосування, крім того, зазначити основні переваги та вади кожного з них, задля оцінки можливостей впровадження деяких з цих методів у практичну діяльність вітчизняних підприємств для удосконалення системи управління.

Основою СК є нормативний метод обліку витрат і формування повної собівартості. оловні функції СК – контроль за рівнем витрат, виявлення відхилень, аналіз причин, що виникли. Основою ДК є маржинальний метод управління витратами і формування неповної собівартості. Головна функція – планування і керування витратами та фінансовим результатом. Облік за повною собівартістю припускає, що всі накладні і непрямі витрати підприємства розподіляються між виробленою підприємством продукцією. Сутність методу ДК полягає в тому, що постійні накладні витрати не включаються у собівартість продукції, а відносяться, безпосередньо, на рахунок фінансових результатів того періоду, коли вони були здійснені. Основними умовами застосування цього методу є чітке розділення витрат на змінну та постійну складові. Для цього доцільно використовувати метод “вищої та нижчої точки”, який полягає у розрахунку рівня маржинальних витрат і формуванні нижньої межі ціни у короткостроковий термін [4]. Встановлюючи діапазон цін на продукцію, що підлягає реалізації, менеджмент підприємства має можливість контролювати ситуацію на ринку та забезпечити необхідний рівень ліквідності, що важливо в умовах непередбаченого падіння попиту та інших кон’юнктурних змін. Метод СК передбачає, що для кожного виду витрат (матеріальних, трудових та інших) визначаються обґрунтовані норми (стандарти) ресурсів на одиницю продукції. Витрати ресурсів за нормами та відхилення від норм споживання ресурсів враховуються окремо. Цей метод передбачає наявність системи стандартів, тобто норм та нормативів.

Кожен із зазначених вище методів мають переваги та вади.

Переваги СК у наступному:

- відома повна собівартість продукції;
- відповідність традиціям та вимогам нормативних актів з фінансового обліку й оподатковуванню.

Недоліки СК:

- утрудненість проведення аналізу, контролю і планування витрат;
- включення в собівартість продукції витрат, не пов’язаних безпосередньо з її виробництвом і викривлення рентабельності окремих видів продукції;
- висока ймовірність помилок, тобто, чим більше видів

продукції і центрів витрат, тим менш точним стає розрахунок повної собівартості.

Переваги системи ДК:

- можливість аналізу і контролю за ефективністю діяльності окремих підрозділів підприємства;
- оптимізація обсягів виробництва, структури випуску (формування оптимальної виробничої програми);
- можливість гнучкого ціноутворення.

Недоліки ДК:

- відсутній розрахунок повної собівартості, що є обов'язковим відповідно до законодавства;
- необхідність чіткого розподілу постійних витрат на змінні та постійні складові, що важливо для розрахунку маржинальних витрат.

Тобто, завдяки ДК керівництво може зробити обґрунтований вибір між можливістю виробництва або закупівлею продукції. Втім, недоліки ДК свідчать про те, що процес розділення витрат на змінні та постійні складові є трудомісткий та потребує інструментів щодо розрахунків деяких показників та кваліфікованого персоналу задля їх об'єктивного розгляду. А перевагою СК саме і є мінімізація облікової роботи, пов'язаної із калькулюванням собівартості, можливості відображення відхилень планових та фактичних показників в процесі формування витрат. Але об'єктивний процес аналізу та управління навряд чи можливий якщо, підприємство має широкую номенклатуру продукції та складну організаційну структуру підприємства.

Розділення витрат в системі ДК на постійну та змінну складові, порядок їх віднесення на собівартість, а також облік накладних витрат по виробничим підрозділам, пов'язано з виконанням функції контролю за ефективністю роботи всього підприємства та окремих його підрозділів, як виробничих, так і управлінських. У зв'язку з цим в системі управління витратами ДК реалізується двосходинкова схема формування маржинального доходу (МД), що схематично виглядає таким чином.

Виторг від реалізації (ВР):

- Змінні виробничі витрати (ЗВ) = Маржинальний доход 1 (МД1)
- Постійні виробничі накладні витрати за підрозділами (ПостВ) = Маржинальний доход 2 (МД2)

- Періодичні загальногосподарські витрати (ЗГВ) = Прибуток (П)/Збиток(З)

Для промислових підприємств на базі вищезазначеного методу застосовується багатосходинковий метод МД, а в кінцевому рахунку і прибутку підприємства, що підвищує дієвість внутрішнього контролю за ефективністю роботи підрозділів, місць виникнення витрат, оскільки в цьому випадку чітко уявляється внесок кожного підрозділу підприємства в результати його діяльності. Це істотно підвищує аналітичність обліку та забезпечує наскрізний контроль за рівнем витрат без особливих трудовитрат [4].

Використання ДК важливо для підприємств з різноманітним товарним асортиментом. Корисно в період економічних спадів, коли мають місце простоювання виробничих потужностей, нестабільний попит, інфляційні процеси, тобто рекомендується в умовах нестабільності зовнішнього середовища.

Використання СК доречне на підприємствах з невеликим асортиментом продукції й в умовах, коли попит та пропозиції можуть прогнозуватися з досить високим ступенем точності, а конкуренція незначна або відсутня взагалі.

Метод Абзорпши-костинг (АК) – це більш поглиблений метод СК, сутність якого передбачає, що собівартість продукції містить усі витрати взагалі з урахуванням накладних, тобто відсутнє розділення на постійні та змінні складові. Це дає можливість визначення фінансового результату, відображає покриття доходом від реалізації продукції не тільки прямих змінних витрат, а також і постійних накладних витрат. Підвищує обґрунтованість вибору додаткового замовлення або відмову від нього. Але цей метод передбачає включення до собівартості продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних із виробництвом, а також встановлення фактичної собівартості одиниці продукції тільки у кінці періоду. Тобто це значно знижує аналітичні та прогнозні можливості, що є важливим інструментом стратегічного управління.

Target costing (ТК) – система управління витратами, що здійснюється суто в інноваційних галузях виробництва, а саме машинобудуванні, електронних, комп'ютерних, цифрових технологіях, а також рекомендується до впровадження у сфері обслуговування. ТК – це управління витратами на етапі проектування

нових виробів, або модернізації застарілої продукції.

В основу ідеї ТК закладено поняття цільової собівартості за формулою:

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} - \text{Прибуток},$$

де Ціна – саме ринкова ціна товару (послуг), що визначена за допомогою ринкових досліджень;

Прибуток – бажана величина, яку намагається отримати організація від продажу товарів (послуг).

ТК розглядає собівартість не як розрахований за нормативами показник, а як величину, на яку повинна орієнтуватися організація, пропонуючи ринку конкурентний продукт. Тобто, собівартість виробів, що розраховується за нормативами повинна дорівнювати саме цільовій собівартості. Це і є задача ТК. Якщо нова продукція така, що не дає можливості вийти на саме цільову собівартість без зниження якості, менеджмент приймає рішення щодо унеможливлення подальшої розробки та впровадження товару у виробництво. Це вимагає менеджмент до постійного пошуку можливостей, як ринкових, так і наукових, виробничих, організаційних.

Система управління ТК реалізується за наступними етапами:

- на основі аналізу ринку збуту та планування масштабів виробництва визначається гіпотетична ринкова ціна продукції;

- розраховується величина очікуваного прибутку на одиницю продукції, або на весь обсяг виробництва, на базі якого розраховується цільова собівартість, як максимально допустиме значення собівартості при заданих ринкових умовах;

- етап оптимізації передбачає приведення нормативної собівартості до цільової шляхом вивчення можливості зміни обсягів та видів витрат, що визначені технологією виробництва, альтернативними матеріалами, дизайнерськими, технічними або технологічними рішеннями, які б забезпечили здешевлення продукту без втрати якості;

- розробка та тестування макету продукції/ товару, що має цільову собівартість та прийняття управлінського рішення за результатами тестування. Якщо цільова собівартість визначена і різниця складає до 10% від нормативної собівартості продукту, приймається рішення про запуск його у виробництво. У разі недосягнення рівня цільової собівартості – розробка завершується, але

можливі подальші пошуки нових конструктивних ідей та технологій.

Таким чином, ТК визначає саме ринкову складову в системі управління витратами високотехнологічної продукції, враховуючи її конкурентноздатність та інноваційну спрямованість.

Kaizen costing (КК) – “удосконалення маленькими кроками”, тобто це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва, у результаті якого може бути досягнен необхідний рівень собівартості задля забезпечення прибутковості виробництва. КК пропонується до впровадження паралельно з ТК. Обидві системи мають однакову мету – досягнення цільової собівартості, але ТК це робить на етапі проектування нового продукту /послуги/, а КК – на етапі виробництва.

Якщо на етапі проектування різниця між нормативною (тобто за кошторисом витрат) і цільовою собівартістю складає до 10 %, то приймається рішення про виробництво товару з розрахунком на те, що 10% будуть ліквідовані в процесі виробництва методами КК. Це скорочення витрат називається кайзен-задачею, яка стосується усього персоналу – від інженерів до менеджерів – і виконання якої заохочується через систему управління персоналом.

Кайзен-задача ставиться як на рівні окремого товару, так і на рівні підприємства в цілому за окремими статтями змінних витрат. Постійні витрати рахуються за підрозділами та групуються у спеціальні бюджети задля забезпечення наскрізного контролю, оптимізації витрат та складання загального бюджету підприємства.

ABC – costing (Activity Based Costing) – диференційований метод обліку собівартості, що передбачає облік витрат за функціями (роботами). Підприємство розглядається як набір операцій , за якими здійснюються витрати ресурсного потенціалу.

Сутність методу полягає у встановленні залежності витрат на продукцію із різними виробничими процесами, вивченні можливостей впровадження оптимізаційного процесу задля забезпечення ефективності виробництва. Для цього визначається повний перелік та послідовність операцій / функцій виробничого та організаційно-управлінського процесів з розрахунком потреби у ресурсах для кожної операції.

Виділяють чотири типи операцій за способами їх участі у випуску продукції:

- 1) штучна робота /випуск одиниці продукції/;

- 2) пакетна робота /заказ, комплект/;
- 3) продуктова робота /саме виробництво продукції/;
- 4) загальногосподарська робота.

Витрати за операціями 1 – 3 можуть бути прямо віднесені на конкретний продукт. Загальногосподарські витрати точно віднести не можливо, тому вони розподіляються згідно алгоритмів обліку, що визначені доцільними до впровадження менеджментом /за системами ДК або СК/. Ресурси класифікуються як:

- такі, що поставлені у момент споживання /заробітна платня виробничого персоналу/;

- такі, що поставлені раніше /тобто передбачуванні, наприклад оклади управлінського персоналу/.

Усі ресурси, що витрачені на робочу операцію складають її вартість, але простий підрахунок вартості за окремими операціями не дає можливості об'єктивно визначити собівартість продукції. Тому пропонується розраховувати індекс розподілу витрат, так званий коєфіцієнт реагування витрат [4], який розраховується для кожного виду продукції, що виробляється на підприємстві окремо. Саме через систему коєфіцієнтів визначається кількість витрачених ресурсів у розрахунок на випуск продукції, що дає можливість чіткого уявлення ефективного використання ресурсів.

ABC –метод значно підвищує обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт та забезпечує більш точне калькулювання собівартості, однак, передбачає розширення існуючої системи обліку та удосконалення інформаційної підтримки, що призведе до значного зростання витрат на управління. Це не є привабливим для менеджменту, що працює в умовах тотального скорочення витрат.

Поряд з існуючими концепціями виділяється, так звана, теорія обмежень Theory of constraints (ТОС), яка орієнтована на оптимізацію використання ресурсного потенціалу компанії. Ці ресурси різноманітні і використовуються у певній пропорції, але , у якійсь момент, одних може не вистачати, а інших – вдосталь. Ефективне використання ресурсів не завжди залежить від компанії, іноді цьому заважають зовнішні фактори.

Основна задача ТОС – виявити, яких саме ресурсів та можливостей не доставає компанії для збільшення виробництва та прибутків і розробити заходи щодо їхньої мобілізації. Зважаючи на те, що добитися повної збалансованості ресурсів не можливо, ТОС є постійно діючим інструментом удосконалення бізнес-процесів, організаційної структури підприємства..

Раніше ТОС функціонувала тільки для виробничої сфери, однак, з часом, виникла необхідність вийти за межі суто виробничих завдань і поставити питання значно ширше, тобто виділити фактори, що заважають компанії розвиватися та нарощувати потенціал.

ТОС пропонує класифікацію основних типів обмежень:

- організаційно-управлінські;

- виробничі;

- ринкові;

- логістичні;

- психологічні /тобто поведінка робітників, що шкодить досягненню цілей/.

Організаційно-управлінські обмеження – це помилкова стратегія і тактика, неефективна організаційна структура управління. Але, найбільш суттєвими є саме ринкові/логістичні обмеження, що пов'язані з дією ринкового механізму. Він відсікає нежиттєздатні компанії, потребує встановлення конкурентних цін і досягнення конкурентної собівартості продукції. Саме коли ринковий попит на продукцію менше ніж виробничі потужності підприємства і виникають ринкові обмеження.

Важливим питанням реалізації системи ТОС є можливість оцінити вплив тих чи інших обмежень на результати діяльності підприємств за допомогою кількісних показників. Деякі види обмежень можуть бути визначені за допомогою нефінансових показників або експертних оцінок, але кількісна оцінка виробничих обмежень базується саме на фінансових показниках прибутку компанії, а для максимізації прибутку потрібно визначити оптимальну виробничу програму. Інструментом визначення оптимальної виробничої програми є показник “маржинальний дохід”, що пов'язан з системою управління витратами ДК і був нами достатньо висвітлений раніше. Однак, слід відмітити, що цей показник визначається як різниця між ціною продажу товару та змінними витратами на його

виготовлення, або сумою постійних витрат та прибутку від реалізації:

$$S - V = MD = C + P \quad (1)$$

де MD – маржинальний дохід; S – ціна продукції; V – змінні витрати; C – постійні витрати; P – прибуток.

Показник MD використовується в операційному аналізі та безпосередньо пов'язан з розділенням витрат на постійні та змінні. Це дає можливість більш детально розглядати виробничі та ринкові ситуації та приймати ефективні управлінські рішення щодо:

- встановлення гнучких цін задля збереження конкурентних позицій;
- розробки оптимальної програми випуску продукції за кількістю та асортиментом;
- забезпечення наскрізного контролю за рівнем витрат в межах підрозділів та підприємства в цілому.

Але ТОС не розглядається як альтернатива традиційному бухгалтерському обліку, це не є система обліку витрат, тому, що калькулювання собівартості, на відміну від розглянутих вище, не передбачається. Це не що інше як інструмент системи управління витратами для конкретних ситуацій та обґрунтування управлінських рішень.

Слід зазначити також, що для ефективного розподілу ресурсів, вибору оптимальних напрямів діяльності підприємства важливим є застосування методів прогнозування. Найбільш ефективними визначені наступні:

- кореляційно-регресійний аналіз;
- метод ведучих індикаторів, що вивчає показники можливих змін попиту на базі динаміки зростання заробітної платні, безробіття, інфляції тощо. Оскільки рівень продажів та цін на продукцію підприємства залежить від ринкової ситуації та загального рівня життя населення;
- метод дослідження намірів споживачів для оцінки перспектив зростання обсягів продажу;
- маркетингові дослідження конкурентного середовища.

Бенчмаркінг витрат передбачає співставлення стану управління витратами на підприємстві з підприємствами-лідерами (або гіпотетичним підприємством у разі відсутності лідерів) щодо подальшого прийняття рішень в галузі управління витратами. Це може

стати передумовою поступового покращення системи управління витратами на базі досвіду та технологій інших підприємств. Але існує загроза невірного вибору “еталону”, що значно знижує ефективність методу.

Метод Кост-кілінг (Кк) спрямован на зниження витрат у якнайшвидший термін без шкоди для діяльності підприємства та перспектив його розвитку. Застосовується в антикризовому менеджменті та управлінні конкурентоздатністю. Зазначимо, що суттєве скорочення витрат передбачає зниження заробітної платні та скорочення персоналу. Потребує системного застосування, тобто можливої зміни стратегії управління витратами, яка направлена на скорочення підрозділів, активів або проектів.

CVP-аналіз дозволяє визначити обсяг продажів, за яким буде досягнена беззбитковість виробництва, або заданий фінансовий результат. Аналіз має набір інструментів, що дозволяє визначити деякі проміжні показники, такі як: валова маржа (маржинальний дохід), поріг рентабельності, змінні, постійні та маржинальні витрати, запас фінансової міцності, сила дії операційного важелю та інші. Цей метод потребує також застосування схеми розділення витрат на складові, що є трудомістким процесом та потребує від працівників професійної підготовки.

Слідуючи два методи LCC-аналіз та VCC-аналіз застосовуються у стратегічному управлінні витратами [5].

Так, LCC-аналіз (Long strategic costing) передбачає, що витрати на виробництво та реалізацію конкретного продукту визначаються напротязі усього життєвого циклу та, в подальшому, співставляються з відповідними доходами. Це потребує чіткої ідентифікації етапів життєвого циклу товарів та наявність чіткого детального опису стану ринку та позиціонування продукції (або послуг) підприємства. Однак, отримання у довгостроковому періоді оцінки понесених витрат та їх покриття очікуваними доходами дозволять керівництву компанії забезпечити стратегічне бачення структури витрат та структури доходів підприємства.

Метод VCC-аналізу (Variable strategic costing) розглядає ланцюг споживчої вартості та передбачає аналіз витрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства. Тобто, орієнтован на стратегічне позиціонування підприємства, відповідно

його виробничим та кон'юнктурним особливостям, що постійно змінюються в умовах нестійкості ринкового середовища. Застосування методу VСС-аналізу дозволяє представити витрати у світі створення нової вартості, оцінити доцільність процесів (виробничих, організаційних, фінансових, маркетингових) щодо їхніх витрат та максимально прив'язати витрати до очікуваних доходів. Цей складний творчий процес потребує створення інформаційної бази, постійної оптимізації витрат у рамках оперативного управління діяльністю підприємства та участі кваліфікованих спеціалістів.

Враховуючи безліч схем, методів та інструментів, що може застосовувати менеджер для оцінки, аналізу та прогнозу виробничо-господарського стану та стану ринкового оточення, модель управління витратами на підприємстві повинна передбачати реалізацію деяких важливих та послідовних дій, а саме:

- класифікація витрат з урахуванням завдань, що передбачаються до виконання у розрізі постійних, змінних, регульованих, нерегульованих;

- розробка системи норм та нормативів з урахуванням факторів розподілу ресурсів за статтями витрат;

- розробка чіткої системи обліку, аналізу, контролю за витратами, а також виявлення відхилень фактичних та планових показників;

- визначення центрів відповідальності та облік витрат на всіх рівнях, тобто здійснення контролю по підрозділам, окремо та підприємству в цілому задля забезпечення прозорості витрат та адекватності їх несення в контексті отриманих прибутків;

- розробка ефективної системи документообігу, що дозволяє отримати об'єктивну та оперативну інформацію по всім виробничим, господарським, комерційним, адміністративним підрозділам підприємства;

- розробка ефективної системи мотивації та заохочення робітників в економії ресурсів та збереженні виробничого потенціалу.

Висновки:

1. Суттєве значення для розглянутих вище методів має аналіз витратостворюючих факторів, що передбачає розгляд факторів формування витрат у їх взаємозв'язку та взаємовпливі. Знання цих факторів та ступеню їхнього впливу на величину витрат підприємства

дозволить у довгостроковому періоді контролювати та впливати на розмір повних витрат, що, значною мірою, сприятиме покращенню фінансових результатів підприємства.

2. Подальші дослідження у напрямі управління витратами стосуються розробки збалансованої системи планування, прогнозування та контролю по усьому ланцюгу бізнес-процесів, де важлива оцінка не тільки виробничих та фінансових активів, а й також нематеріальних активів підприємства (бренд, лояльність споживачів, число постійних клієнтів) і конкурентних переваг (“ноу-хау”, інноваційні технології управління тощо) задля підвищення ефективності і досягнення бажаних результатів у різних напрямках.

Це забезпечить зміцнення потенціалу підприємства та, завдяки використанню інноваційних технологій управління виробництвом, сучасних методів оптимізації витрат та прийняття ефективних управлінських рішень – виведе вітчизняні підприємства на високі конкурентні позиції при освоєнні європейського та світового ринкового простору.

Література

1. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / Під ред. Г.В.Козаченко – Луганськ: Вид-во “Ноулідж”, 2011.-628 с.
2. Управління витратами на підприємстві / Під ред. Г Краюхіна : Стандарт третього покоління – Спб, : Пітер, 2012. – 592 с.
3. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
4. Артамонова Н.С., Доба Н.М. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг // Економіка:реалії часу – №3(8). – 2013. – С. 16-22.
5. Козаченко А.В. Методи управління витратами. Стратегічний менеджмент. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.elitarium.ru/2010/11/10/metody_upravlenija_zatratami.html

1. Upravlinnya vy`tratamy` pidpry`emstva: navch. posib. / Pid red. G.V.Kozachenko – Lugans`k: Vy`d-vo “Noulidzh”, 2011.-628 s.
2. Upravlinnya vy`tratamy` na pidpry`emstvi / Pid red. G Krauxina : Standart tret`ogo pokolinnya – Spb, : Piter, 2012. – 592 s.
3. Davy`dovy`ch I.Ye. Upravlinnya vy`tratamy` : navch. posibny`k.

– К.: Centr uchbovoyi literatury, 2008. – 320 s.

4. Artamonova N.S., Doba N.M. Vprovadzhennya suchasny`x metodiv upravlinnya vy`tratamy` zadlya zabezpechennya konkurentny`x perevag // Ekonomika:realiyi chasu – #3(8). – 2013. – S. 16-22.

5. Kozachenko A.V. Metody` upravlinnya vy`tratamy`. Strategichny`j menedzhment. [Elektronny`j resurs]. – Rezhym dostupu: [www.elitarium.ru /2010/11/10/metody_upravlenija_zatratami.html](http://www.elitarium.ru/2010/11/10/metody_upravlenija_zatratami.html)

Рецензент: Коваленко О.М. д.е.н., доцент кафедри менеджменту ЗЕД та інноваційної діяльності ОНПУ

29.10.2015

УДК 341.233.1:657.6

Артюх Оксана

ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ У СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті розглянуто питання становлення незалежної податкового аудиту в системі фінансового контролю в історичній ретроспективі через призму процесів еволюції в сфері аудиторської діяльності і державного податкового контролю. Особливу увагу приділено стану вітчизняного державного податкового контролю на всіх етапах його розвитку, недостатня ефективність якого є важною передумовою виникнення незалежного податкового аудиту. Відображено авторське уявлення стосовно класифікації передумов становлення податкового аудиту в Україні. Умотивовано, що наявність економічних, суспільних, правових, наукових, інформаційних, організаційних передумов сприятиме подальшому розвитку незалежного податкового аудиту в Україні відповідно до сучасних вимог у сфері фінансового контролю.

Ключові слова: фінансовий контроль, податковий аудит, контроль у сфері оподаткування, аудиторська діяльність.