

1. Джостон Д., Неліс Й. *Управління бізнес-процесами. Практичне керівництво по успішній реалізації проектів* / Пер. с англ. – СПб: Символ-Плюс, 2009. – 512 с. 2. *Horvath&Partners / Введення сбалансованої системи показателів* / Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпіна Бізнес Букс, 2006. – 478 с. – (Серія “Моделі менеджмента ведучих корпорацій”). 3. Гудзій А. Кризис — путь к изменениям. *Бізнес-консалтинг. Management.com.ua. 17.12.2008.* 4. Биннер Х. *Управління організаціями і виробництвом: Від функціонального менеджмента до процесному* / Пер. с нем. – М.: Альпіна Паблішерз, 2010. – 282 с. – (“Промисловий менеджмент”). 5. Хаммер М., Чампи Д. *Реінжиніринг корпорації. Манифест революції в бізнесі “Манн, Іванов і Фербер”*, — 2011. 6. Родионов Д. “Железные” бізнес-процеси. *Бізнес-консалтинг. Управління проектами, реструктуризація бізнесу, внутрішній контроль і аудит. Management.com.ua. 29.12.2009.*

УДК 338.512:65.014.1

А.І. Ясінська, Н.І. Подольчак
Національний університет “Львівська політехніка”

МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

© Ясінська А.І., Подольчак Н.І., 2012

Розглянуто особливості методології та організації системно-орієнтованого управління витратами при прийнятті управлінських рішень. Подано класифікацію методів та інструментів, а також запропоновано основні види системно-орієнтованого аналізу витрат підприємства для реалізації управлінських рішень

Ключові слова: системно-орієнтоване управління витратами, методи, інструменти, управлінські рішення.

A. Yasinska, N. Podolchak
Lviv Polytechnic National University

METHODOLOGY AND ORGANIZING OF SYSTEM-ORIENTED ENTERPRISES COSTS MANAGEMENT IN THE CONDITIONS OF MANAGERIAL DECISIONS ACCEPTATION

The features of the methodology and system-oriented cost management in decision making, presents a classification of methods and instruments, and suggested the main types of system-oriented analysis of costs for implementation of enterprise management solutions

Key words: system-oriented cost management, method, set of instruments, managers decisions.

Постановка проблеми. Сутність проблеми забезпечення ефективного управління конкурентоспроможністю підприємства на ринку полягає в реальній оцінці його потенціалу на основі аналізу впливу чинників зовнішнього і внутрішнього середовища. Вирішення полягає у розробленні стратегії управління подальшим розвитком виробничо-господарської діяльності

підприємства, зокрема й управління витратами. Для покращення структури витрат та фінансового стану багато підприємств вдавалися до трансформації організації виробничо-господарської діяльності на основі реструктуризації чи реорганізації, однак часто це не давало позитивних результатів. Реструктуризація передбачала, як правило, зміну організаційної структури управління, а відтак і методів управління, технологій тощо, а реорганізація найчастіше була пов'язана зі створенням філій, представництв, об'єднанням з іншими підприємствами тощо. Водночас динамічні зміни ринкового середовища, глобалізація і загострення конкуренції, активне розроблення і впровадження у всі сфери господарської діяльності інновацій та скорочення їх життєвого циклу зумовлюють необхідність вдосконалення методики управління витратами, формування і оцінювання релевантної інформації під час прийняття управлінських рішень.

Аналіз досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретичних та методичних положень щодо процесу управління витратами зробили такі українські науковці: Ю. Великий [1], С. Голов [2], М. Данилюк [3], Г. Козаченко [8], О. Кузьмін, О. Мельник [9], Л. Нападівська [11], В. Панасюк [12], Г. Партин [13], М. Пушкар [16], А. Турило [18], А. Череп [20; 21], та інші. Серед іноземних науковців, що займалися вивченням цих проблем, ґрунтовні наукові праці належать: В. Говіндараджану [22], К. Друрі [4], Т. Карповій [7], Р. Каплану, Р. Куперу [24], С. Сатубалдіну [17], Дж. Сігелу [23], Дж. Фостер, Ч. Хорнгрену [19], Дж. Шанку [22], Дж. Шіму [23] та іншим. Однак, аналізуючи українські й зарубіжні джерела, можна зробити висновок, що вирішувати технічні, економічні, організаційні та соціальні проблеми підприємства, складність яких збільшується в умовах ринкового середовища, та підвищити якість управління й ефективність господарської діяльності найдоцільніше на основі системно-орієнтованого управління. Тому питання методології та організації системно-орієнтованого управління витратами для прийняття ефективних управлінських рішень потребують подальших наукових досліджень.

Цілі статті. Мета статті й постановка завдання полягають у розкритті особливостей методології та організації системно-орієнтованого управління витратами під час прийняття та реалізації управлінських рішень, зокрема дослідження методів, інструментів та видів аналізу для управління витратами.

Основний матеріал. Дослідження проблеми управління витратами підприємства як єдиної системи полягає у можливості одночасного відображення зміни умов зовнішнього середовища й власних можливостей підприємства. Системно-орієнтований підхід зорієнтований на дослідження елементів системи управління витратами підприємства, застосування традиційних методів обліку й контролю за витратами ресурсів підприємства. Такий підхід дає змогу доповнити перелік елементів системи методами економіко-математичного моделювання, що дають змогу спрогнозувати можливий рівень витрат підприємства у майбутніх періодах з урахуванням динаміки умов зовнішнього середовища, а відтак раціональніше використати власні ресурси підприємства.

Системно-орієнтоване управління витратами є засобом вирішення складних проблем, оскільки в його основу покладено наукові методи і воно забезпечує одержання результатів відповідно до діяльності системи. Особливість системно-орієнтованого управління підприємством полягає в тому, що в допустимих межах об'єкт досліджується як одне ціле з урахуванням внутрішніх взаємозв'язків між окремими елементами і зовнішніх зв'язків з іншими системами та об'єктами. Використання системно-орієнтованого підходу до управління підприємством передбачає вивчення кожного елемента системи, його взаємозв'язків з іншими елементами, виявлення специфічних властивостей та оптимального режиму функціонування. В певних випадках системний підхід може доповнюватися елементами ситуаційного та процесного підходів. Таке поєднання в управлінні забезпечує адаптацію підприємства до змін зовнішнього середовища, уникнення конфліктних ситуацій та оптимальне вирішення проблем підвищення ефективності діяльності.

Методологія системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень передбачає визначення методів і видів аналізу, технології, розроблення та

практичну реалізацію управлінських рішень. Особливості методології системно-орієнтованого управління витратами підприємства полягають у:

формуванні методики прийняття управлінських рішень із застосуванням відповідних інструментів;

поєднанні формальних і неформальних методів прийняття управлінських рішень.

Методика прийняття управлінських рішень полягає у визначенні об'єкта дослідження та виділенні елементів у системі та дослідженні взаємозв'язків між ними. Крім того, за конкретних умов діяльності підприємства здійснюється вибір оптимального варіанта управлінського рішення. Поєднання формальних і неформальних методів прийняття управлінських рішень включає методи системного та комплексного підходів, моделювання, економіко-математичних досліджень тощо. Сутність та зміст процесу прийняття управлінських рішень розкриває його технологію, яка є сукупністю етапів, робіт, операцій, методів розроблення та реалізації.

Класифікація методів системно-орієнтованого управління витратами підприємства

Класифікаційні ознаки	Групи методів
за способом впливу	методи прямого впливу
	методи непрямого впливу
за формою впливу	кількісні методи
	якісні методи
за термінами управління	методи стратегічного управління
	методи тактичного управління
за цільовим призначенням	методи управління з метою диференціації споживчих якостей продукції
	методи управління, спрямовані на мінімізацію витрат
за організацією впливу на витрати	методи управління діями (поведінкою)
	методи управління через взаємний контроль
	методи управління за результатами
за функціональною ознакою	методи прогнозування витрат
	методи планування витрат
	методи регулювання витрат
	методи мотивування (стимулювання) економії витрат
	методи контролювання витрат
за напрямом впливу	економічні
	технологічні
	соціально-психологічні
	організаційні (логістичні)
	адміністративні
за характером впливу	функціональні
	комплексні
за об'єктами витрат	методи управління витратами на господарські операції
	методи управління собівартістю продукції
	методи управління витратами за центрами відповідальності
за видами діяльності	методи управління витратами операційної діяльності
	методи управління витратами інвестиційної діяльності
	методи управління витратами фінансової діяльності
за формою обробки інформації	традиційні методи
	детермінованого факторного аналізу
	стохастичного факторного аналізу
	евристичні методи
	методи математичної статистики
	математичні методи з використанням обчислювальної техніки

Ефективність прийняття управлінських рішень, пов'язаних з управлінням витратами підприємства, суттєво залежить від вибору методів управління та від їхнього оптимального

використання. За теорією менеджменту, методи управління – це сукупність важелів, функцій, способів і прийомів впливу керуючої системи на керовану на різних рівнях і ланках управління (підприємство, підрозділ, служба тощо) [9]. З огляду на сказане, можна стверджувати, що методи управління витратами – це сукупність важелів, інструментів та способів впливу на витрати з метою виконання поставлених завдань, а у системі управління слугують прийомами впливу суб'єктів управління на об'єкти на різних рівнях управління підприємством.

Методи системно-орієнтованого управління витратами можна поділяти залежно від аспекту дослідження, зокрема з позицій функцій менеджменту, способу (методи прямого і непрямого впливу) і форми (кількісні та якісні методи) характеру впливу на об'єкт (економічні, технологічні, соціально-психологічні, адміністративні) тощо. Дія різноманітних методів системно-орієнтованого управління витратами проявляється у зміні обсягів, структури, складу та величини витрат у системі управління підприємством, у зв'язку з чим їх доцільно систематизувати за низкою ознак, наведених у таблиці.

Вибір методів управління витратами, скерованими на конкретний структурний підрозділ підприємства, потрібно здійснювати з урахуванням цілісної системи взаємопов'язаних між собою елементів об'єкта управління та потреби досягнення цільових показників діяльності підприємства.

Вибрані підприємством стратегія і тактика управління витратами потребують формування відповідної системи управлінського обліку та застосування інноваційних методів й інструментів управління, основними з яких є такі: функціонально-вартісний аналіз, аналіз за етапами життєвого циклу продукції, бенчмаркінг, аналіз ланцюжка цінностей, аутсорсинг, цільове калькулювання, реінжиніринг бізнес-процесів, таргет-костинг, ABC-аналіз та ABCM-управління за видами діяльності, управління на основі теорії обмежень (визначення вузького місця в процесі виробництва і реалізації продукції), тотальне управління якістю (TQM), система “якраз вчасно” (just-in-time, JIT), бюджетування (планування), нормування, управління за центрами відповідальності тощо.

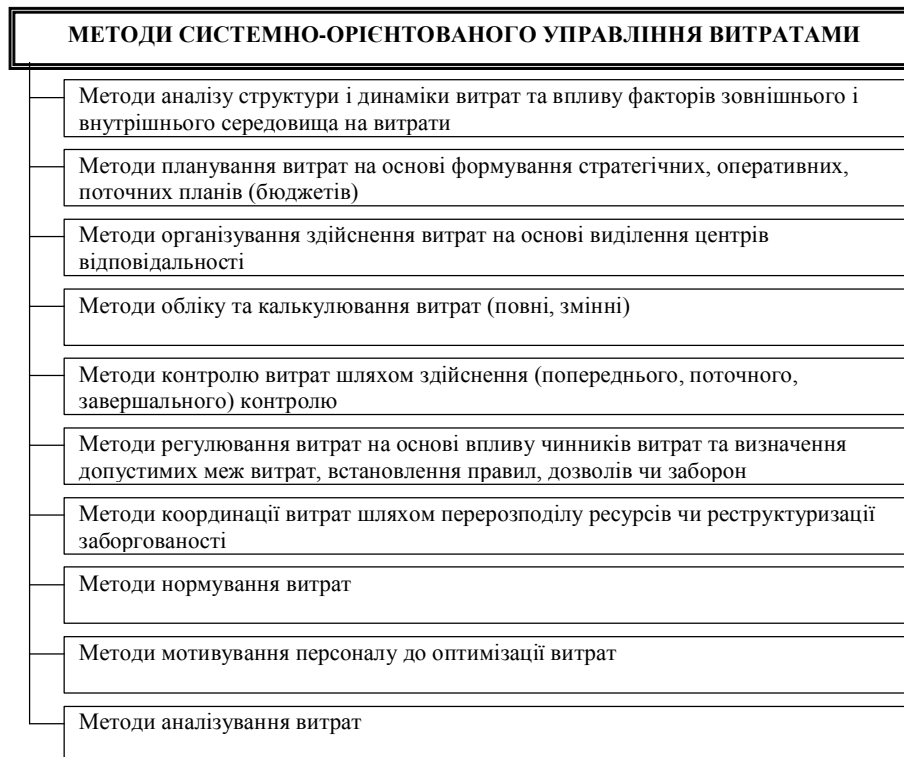
Щоб досягти очікуваних результатів від здійснення витрат, необхідно постійно прогнозувати зміни внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. Такі методи прогнозування поділяють на інтуїтивні (індивідуальні експертні оцінки (інтерв'ю, аналітичні записки), колективні експертні оцінки (“мозкова атака”, метод “Дельфі” тощо) та формалізовані. Останні поділяють на методи екстраполяції закономірностей розвитку (екстраполяційні методи, адаптивні методи тощо) та методи екстраполяції причинно-наслідкових зв'язків (логічне та статистичне моделювання) [5]. До методів планування витрат зараховують: факторний, балансовий, матричний, пробно-статистичний тощо.

Основні методи, які доцільно використовувати для системно-орієнтованого управління витратами підприємства, зображено на рисунку.

Успішність діяльності підприємства істотно залежить й від методів організування здійснення витрат. Так, японські автомобілевиробники суттєво потіснили на ринку американські та європейські автомобільні корпорації, оскільки змогли оптимально зменшити свої витрати, застосувавши такі методи управління, як “точно в термін” (just-in-time–JIT) і “абсолютне управління якістю” (Total Quality Management – TQM). Система JIT передбачає таку організацію виробництва, за якої з метою підвищення ефективності діяльності підприємства ведеться постійний пошук способів мінімізації витрат, пов'язаних з формуванням запасів і виробництвом продукції в такому обсязі, щоб до потрібного моменту запропонувати покупцеві необхідну їй кількість. Уперше систему обліку за центрами відповідальності сформулював Джон А. Хіггінс. Центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджерів за показники діяльності, які він контролює. Основна мета створення обліку за центрами відповідальності – це контроль за витратами та встановлення відповідальності керівників і менеджерів на різних рівнях управління. Функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає: складання бюджету для кожного центру; регулярну звітність про виконання; аналіз причин відхилень та оцінку діяльності центру [2].

Центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, є центром витрат. Центрами витрат є більшість підрозділів підприємства: відділи, цехи, дільниці тощо. Якщо фактичні витрати

центру відповідальності перевищують нормативні, то менеджер цього центру має відповідати за відхилення. Однак варто зазначити, що порівняння нормативних і фактичних витрат не дає змоги визначити, на якому етапі виробництва продукції допущено відхилення. Щодо кожного центру відповідальності потрібно визначати нормативні витрати на фактичний обсяг продукції за певний звітний період. Фактичні витрати за цей період також треба відносити на рахунок центру відповідальності. Відхилення за кожним центром відповідальності можна виявити окремо за елементами витрат (матеріали, заробітна плата, накладні витрати) та здійснити їхній аналіз. Якщо аналіз свідчить, що причина відхилень пов'язана зі змінами у зовнішньому щодо підприємства середовищі, то потрібно переглянути нормативи витрат.



Методи системно-орієнтованого управління витратами підприємства

Щоб здійснювати належний контроль та забезпечити відповідальність керівників структурних підрозділів, необхідно створити адекватну систему обліку. Оптимальною для підприємства є ситуація, коли методи обліку відповідають методам калькулювання, оскільки дані обліку становлять близько 70% від загального масиву інформації в більшості підприємств.

Для обліку витрат використовують методи: обліку повних і неповних витрат; обліку за фактичною, нормативною і плановою собівартістю; попереднього, поопераційного та позамовного обліку; за видами витрат; за центрами витрат; за базами розподілу витрат тощо [6]. В зарубіжній практиці широко використовувались такі методи обліку витрат, як *standart-cost* та *direct-cost*, перший з яких часто ототожнюють з нормативним методом обліку витрат, хоча між ними є низка відмінностей [17]. За методом *standart-cost* обліковується те, що має відбутись, а не те, що реально відбулось, з подальшим відображенням виявлених відхилень. Метод “*direct-cost*” ґрунтується не на віднесенні постійних накладних витрат до собівартості продукції, а на покритті їх за рахунок прибутків періоду, в якому здійснено ці витрати. У США цей метод активно використовує близько 31% обстежених низкою науковців підприємств, у Канаді – 48%, Швеції – 42%, Японії – 31%. До того ж використовується як одно-, так і багатоступінчастий директ-костинг. Метод “абзорпшн-костинг” передбачає віднесення до собівартості продукції всіх затрат, разом з накладними.

У кінці 80-х років XX ст. Р. Купер і Р. Каплан розробили новий метод обліку витрат – на основі видів діяльності (*activity based costing – ABC*), суть якого полягає в тому, що облік витрат за видами

діяльності підприємства дає змогу контролювати накладні витрати, визначаючи центри їхнього виникнення. Господарська діяльність будь-якого підприємства потребує використання ресурсів, формуючи собівартість продукції, і визначається операціями, потрібними для її виготовлення: розроблення, проектування, виробництво, маркетинг, збут та гарантійне обслуговування. Розуміння всіх операцій, з яких складається виробництво продукції, дасть змогу управляти витратами з метою управління за видами діяльності, а не собівартістю продукції [4]. Згодом цей метод трансформувалася в “процесно-орієнтоване управління витратами” (ABC/M) [3]. Окрім вищезазначених методів обліку і калькулювання витрат, існують методи, які недостатньо висвітлені в українській літературі, зокрема “таргет-костинг”, “кайзен-костинг”, бенчмаркінг тощо. Використовуючи метод “target costing”, на основі планової відпускної ціни певного виду продукції і норми прибутку встановлюють її цільову собівартість, на досягнення якої спрямовують зусилля всі підрозділи підприємства. Цей метод призначений, насамперед, для використання на початкових етапах створення продукції, хоча його можна застосовувати й на всіх стадіях життєвого циклу продукції. Ефективність використання більшості вищезазначених методів обліку підтверджена успішною діяльністю таких японських компаній, як Toyota, Nissan, Sony, Komatsu тощо. Метод “кайзен-костинг” передбачає не досягнення конкретної величини витрат, а спрямований на постійне, багатовекторне та безупинне їх зменшення. Бенчмаркінг витрат передбачає порівняння стану управління витратами та їх рівня на досліджуваному підприємстві з тим, що є на підприємствах-лідерах відповідної галузі, з подальшим використанням успішного досвіду на діючому підприємстві.

Для забезпечення ефективного управління витратами в сучасних ринкових умовах необхідно використовувати нові підходи до калькулювання, серед яких варто виділити: калькулювання життєвого циклу, цільове калькулювання, калькулювання для безперервного вдосконалення.

Калькулювання життєвого циклу передбачає оцінювання і акумулювання всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним видом продукції протягом його життєвого циклу. Цільове калькулювання передбачає спершу визначення прийнятної ціни нового виду продукції та його граничної собівартості, а вже потім проектування цього виду продукції. Калькулювання для безперервного вдосконалення передбачає зниження витрат упродовж виробничої стадії життєвого циклу продукції завдяки неперервному пошуку покращень [2].

Методи контролю витрат поділяють на чотири групи: органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, експертиза, лабораторний аналіз тощо); розрахунково-аналітичні (факторний аналіз, статистичні розрахунки тощо), документальні (камеральні перевірки, перевірки на відповідність нормативно-правовим актам тощо), узагальнення і реалізації результатів контролю (групування результатів контролю, економіко-юридичне обґрунтування виявлених недоліків тощо).

До методів регулювання витрат відносять видавання заборон і дозволів, застосування стимулів і санкцій, встановлення норм, правил, стандартів і їх скасування [9].

До методів координації витрат можна зарахувати реструктуризацію заборгованості, перерозподіл ресурсів тощо.

Методи нормування витрат й сьогодні широко використовують як на підприємствах Західної Європи і США, так і в Україні. Узагальнюючи трактування понять “норма” та “норматив”, можна стверджувати, що це встановлені показники, які характеризують величину витрат на сировину, матеріали, оплату праці тощо. Для регулювання витрат потрібно визначити нормативи, під якими треба розуміти встановлення максимально допустимої (можливої) величини витрат у загальних витратах на виробництво продукції. Метод нормативного визначення витрат був одним з принципів менеджменту, на основі якого почала розвиватись система нормативного контролю витрат виробничих ресурсів. Вперше розробив і впровадив діючу систему нормативного визначення витрат у 1911 р. Дж. Чартер Гаррісон. У 1908 і 1909 рр. Харінгтон Емерсон пропагував розвиток інформаційної системи, яка була спрямована на досягнення певного рівня продуктивності. Х. Емерсон був одним з перших науковців, який підкреслив факт, що інформація про нормативи дає змогу менеджерам контролювати витрати та диференціювати відхилення від норм. Крім того, система нормативного визначення витрат дає можливість: встановлювати норми витрат; контролювати витрати; аналізувати чинники, що зумовили відхилення від норм; визначити ціну на продукцію.

Як стверджує В.С. Лень, єдиного погляду на те, якими мають бути нормативи, немає, і підприємства використовують різні типи нормативів (стандарти) залежно від власних потреб та рівня підготовки бухгалтерів-аналітиків [10]. Звідси виникають дискусії щодо доцільності встановлення нормативів і застосування системи обліку нормативних витрат. Відомо, що система нормативного обліку витрат виникла ще на початку ХХ ст., постійно розвивалась і широко застосовувалась на підприємствах. Ця система була створена в умовах традиційного виробничого середовища з метою контролю за витратами та для аналізу відхилень від норм. Відхилення – це суми, на які заплановані (нормативні) витрати відрізняються від фактичних.

Важливо, щоб система нормативного обліку витрат постійно удосконалювалась. Нормативи потрібно встановлювати, враховуючи норми матеріалів та заробітної плати на одиницю продукції, а не на весь обсяг виробництва. Відхилення, насамперед, повинні аналізуватись в площині причин їхнього виникнення. Система нормативів сприяє удосконаленню контролю за витратами, координуванню роботи окремих структурних підрозділів підприємства та досягненню його стратегічних цілей. Система нормативного обліку може бути універсальним інструментом, який забезпечить користувачів інформацією про витрати для подальшого її використання з різною метою. Значення цієї системи на окремих підприємствах може бути незначним, але загалом нормативний облік відіграє важливу роль для формування й контролю виробничих витрат.

Методи мотивування до зменшення рівня витрат можна поділити на методи: матеріального впливу (за допомогою премій, надбавок тощо), морального впливу (з використанням просування в кар'єрі, колективного визнання тощо) та владного впливу (зі створенням ймовірності звільнення того, хто матиме найменші результати роботи, найнижчий потенціал тощо).

Сьогодні теорії мотивування поділяють на теорії, які відображають зміст потреб (теорія потреб М. Туган-Барановського, ієрархія потреб А. Маслоу, теорія потреб Д. Мак-Клелланда, двофакторна теорія потреб Ф. Герцберга, теорія “ERG” К. Альфреда, теорія “Z” У. Оучі, теорія “X” та “Y” Д. Мак-Грегора тощо) та теорії, які відображають процес винагородження (теорія очікувань В. Врума, теорія справедливості С. Адамса, теорія партисипативного управління, теорія результативної валентності Дж. Аткинсона, комплексна процесійна теорія М. Портера та Е. Лоулера, теорія морального стимулювання, теорія матеріального стимулювання тощо) [9].

Для аналізу витрат використовують такі методи: функціонально-вартісний аналіз, CVP-аналіз, метод стратегічного аналізу витрат (Strategic Cost Analysis – SCA) тощо [6]. Функціонально-вартісний аналіз – метод системного дослідження функцій об'єктів (вироби, процеси тощо), спрямований на зниження витрат на етапах проектування, виробництва та використання об'єктів зі збереженням чи поліпшенням їхньої якості й корисності. На практиці доведено, що, правильно використовуючи цей вид аналізу, можна знизити витрати в середньому на 20–25%. CVP-аналіз (витрати-обсяг-прибуток від англ. Cost-Volume-Profit) дає можливість визначити обсяг діяльності підприємства, за якого буде досягнуто стану беззбитковості, а також дослідити вплив витрат на величину прибутку та сформувати їхню оптимальну структуру тощо [2]. При використанні SCA-аналізу діяльність підприємства представляється як ланцюг формування споживчої вартості продукції, кожна ланка якого розглядається з позиції її необхідності у виробничому процесі та з позиції споживання на ній ресурсів [6].

Застосовуючи VCC-аналіз, витрати на виробництво і реалізацію конкретного виду продукції розглядають впродовж усього його життєвого циклу і порівнюють з відповідними доходами. Як зазначає П. Друкер, більшості підприємств важко переходити на використання цього методу, однак навіть найуспішніші суб'єкти господарювання, що не будуть його використовувати, в результаті втратять свої цінові переваги. В основі VCC-аналізу лежить ланцюжок споживчої вартості, на основі якого аналізують витрати, що перебувають за межами прямого впливу підприємства [8].

Одним із ефективних методів управління витратами, що дає змогу підприємству посилити свої конкурентні переваги на ринку на основі підвищення ефективності бізнес-процесів та якості продуктів і послуг, є аутсорсинг. Аутсорсинг (від англ. outsourcing – зовнішнє джерело) – це передавання зовнішнім підрядникам виконання певних професійних і управлінських функцій з обслуговування діяльності підприємства за умови гарантування ними відповідного рівня якості й

ефективності їх виконання, що може забезпечуватися трансформацією чи оновленням бізнес-процесів і технологій та можливістю переходу частини персоналу підприємства до постачальника (аутсорсера).

Метою аутсорсингу як інструменту управління є підвищення ринкової вартості підприємства на основі покращення результатів його діяльності, зниження витрат і ризиків, підвищення конкурентоспроможності продукції через залучення зовнішніх партнерів, що спеціалізуються на виконанні певних, як правило, непрофільних для підприємства виробничо-господарських функцій. Вузька спеціалізація зовнішніх постачальників забезпечує їм можливість володіння значним досвідом виконання бізнес-процесів, інноваційними технологіями та найновішими методами організації і виконання робіт. Це сприяє істотному зниженню витрат і, відповідно, розцінок на аутсорсингові послуги, які часто є нижчими від витрат на виконання роботи власними силами підприємства. Водночас економічно необґрунтоване використання аутсорсингу може завдати підприємству суттєвих збитків.

Для забезпечення ритмічного функціонування та ефективності виробничої діяльності у середині 80-х років на японських машинобудівних підприємствах розпочали застосовувати систему “канбан” (японською – картка). Виробництво продукції за принципом системи “канбан”, що означає “точно в термін” є методом пристосування до змін у виробничому процесі або змін попиту на продукцію. Основною вимогою такої системи є забезпечення на всіх стадіях виробництва продукції точної інформації про кількість продукції і час, який відведено на кожну виробничу операцію. Реалізація зазначеної концепції дає можливість: позбутися надлишкових внутрішньовиробничих матеріальних запасів, нівелювати надмірні обсяги виробництва на всіх технологічних лініях і ліквідувати в них “вузькі місця”, скоротити непродуктивні витрати часу, звести до мінімуму запаси готової продукції та швидко пристосувати виробництво до змін попиту.

На українських підприємствах, як правило, методи управління витратами, які ефективно апробовані за кордоном, не дають бажаного ефекту. Така ситуація часто пов’язана з такими причинами:

- наявність суперечностей та неврегульованих питань у українському законодавстві;
- неготовність витратити великі грошові кошти на впровадження і постійне застосування новітніх методів управління;
- відсутність відкритої та достовірної інформації щодо витрат підприємств;
- необхідність перепідготовки працівників або залучення сторонніх фахівців для управління витратами тощо.

Для сучасної наукомісткої продукції до 80% витрат здійснюються вже на стадії дослідження і проектування, тоді як решта 20% спричинені поточним виробництвом і збутом. Аналізуючи витрати, необхідно зіставляти: значення показників поточного і попереднього періоду, фактичні та планові значення показників, значення тих самих видів показників, але з різних видів діяльності, продукції, центрів відповідальності тощо.

Отже, системно-орієнтоване управління витратами передбачає застосування певних методів та інструментів, за допомогою яких вивчають витрати, досліджують їхню поведінку з метою управління ними. Вибір методів полягає у застосуванні різноманітних способів і прийомів, на основі яких можна вивчити та отримати точну інформацію про витрати і прийняти правильні управлінські рішення. Методи управління витратами мають охоплювати сукупність традиційних методів нормування, планування (прогнозування), контролювання і аналізування, регулювання та ґрунтуватися на таких складових [14]:

загальнометодичні прийоми дослідження об’єкта (спостереження, порівняння, аналіз, синтез). Метод спостереження передбачає систематичний збір інформації, необхідної для всебічної характеристики витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Порівняння передбачає виявлення тенденцій і закономірностей розвитку об’єктів, за якими здійснюється спостереження. Аналіз передбачає виділення окремих складових частин об’єкта, детальне їх вивчення і використання отриманих даних для прийняття відповідних рішень;

загальнонаукові методичні прийоми формування інформації про витрати. Управління витратами тісно пов'язане з обліком, тому в процесі управління використовують загальні методичні прийоми, притаманні обліку, такі як документування, інвентаризація, оцінювання, калькулювання тощо;

специфічні методичні прийоми управління витратами, серед них виділяють способи групування і перегрупування витрат виробництва відповідно до поставленої мети дослідження, методи калькулювання, нормування і лімітування витрат, методи розподілу непрямих витрат, методи дослідження поведінки витрат, методи прогнозування, планування, аналізу і контролю витрат відповідно до зміни доходів та фінансових результатів підприємства. Доволі широко застосовують для управління витратами математичні методи дослідження собівартості й рентабельності продукції. Отримані математичні залежності між окремими видами витрат і доходів та їхніми чинниками використовуються для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень.

У праці [8] визначено чинники, що впливають на вибір методу управління витратами підприємства, а саме: стратегічні цілі підприємства, цілі управління витратами, вибрана стратегія тощо. До умовно-постійних чинників належать: розмір підприємства, географічна віддаленість підрозділів підприємства, особливості виробничого процесу тощо. Умовно-змінними чинниками є: корпоративна культура, кваліфікація працівників підприємства, наявність потрібного технічного та програмного забезпечення, ставлення керівництва до управління витратами тощо.

Вибір та ефективне застосування методів у системі стратегічного та тактичного управління витратами забезпечує належне виконання функцій системи управління підприємством та дає змогу досягти запланованих результатів стратегічної та поточної діяльності підприємства.

Дослідження впливу чинників зовнішнього і внутрішнього середовища на діяльність підприємства необхідно здійснювати на основі методів аналізу, які пов'язані з розробленням методів для вирішення проблем. Основою для прийняття рішень у складних ситуаціях, коли ефективність цих рішень неоднозначна і оцінити її складно, є системний аналіз. Практична спрямованість системно-орієнтованого аналізу витрат полягає в об'єднанні методів вивчення систем різної складності й призначення, розробленні цих методів, узагальненні та формуванні рекомендацій для їх застосування. Базою застосування системно-орієнтованого аналізу витрат є системний підхід, оснований на дослідженні об'єктів у системі, їх взаємозв'язків та взаємодії з навколишнім щодо підприємства середовищем. Системно-орієнтоване аналізування витрат дає змогу визначити ефективність використання ресурсів, вплив факторів на їхній склад та величину, виявити резерви зниження витрат та причини перевитрат, дослідити інформацію для прийняття рішень щодо планування витрат. На нашу думку, системно-орієнтоване аналізування витрат передбачає:

виявлення ролі певних витрат у досягненні ефективності діяльності підприємства;

розроблення алгоритму аналізування витрат підприємства і пошуку резервів їхнього зниження;

визначення методів оцінювання впливу факторів на витрати та інструментів зниження негативного впливу цих факторів;

визначення основних напрямів використання виявлених резервів оптимізації витрат.

Як основні види системно-орієнтованого аналізування витрат можна виділити такі:

Залежно від об'єкта управління: аналіз формування витрат за видами діяльності; аналіз розподілу витрат.

За масштабами діяльності: аналіз витрат підприємства загалом; аналіз витрат за структурними підрозділами; аналіз витрат за місцями виникнення.

За об'єктом дослідження: загальний аналіз витрат; тематичний аналіз витрат.

За періодом здійснення: попередній аналіз витрат; поточний аналіз витрат; заключний аналіз витрат.

За організацією здійснення: внутрішній; зовнішній.

За формою опису: субстрактний аналіз; структурний аналіз; функціонально-вартісний аналіз.

За видами інформації: аналіз вхідної інформації; аналіз вихідної інформації; аналіз внутрішньої інформації.

За видами управлінських рішень: стратегічний аналіз; поточний аналіз; оперативний аналіз.

Системно-орієнтоване аналізування витрат підприємства передбачає і визначає необхідність проведення аналізу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, а також особливостей їхнього впливу на досягнення стратегічної мети. Чинники зовнішнього середовища впливають на формування довгострокових результатів діяльності підприємства. На такі чинники підприємство, як правило, не може впливати або має незначний вплив. Зовнішні чинники доцільно класифікувати за такими основними групами: економічні, політичні, соціально-демографічні, технологічні та географічні. Наведені чинники є взаємопов'язаними, і зміна одного з них може призвести до значних змін іншого. Водночас необхідно зазначити, що рівень впливу зовнішніх чинників залежить від особливостей підприємства, зокрема його галузевої належності, розмірів, територіального розміщення тощо. Тому керівництво повинне визначити, які саме з чинників зовнішнього середовища найсуттєвіше впливають на діяльність підприємства і якими методами здійснювати їх дослідження та регулювання їхнього впливу.

Вплив внутрішніх чинників на підприємство можна визначати, проаналізувавши показники його діяльності. В процесі аналізування потрібно визначити слабкі та сильні сторони підприємства, здійснити оцінку і прогноз внутрішніх характеристик та порівняти їх з параметрами підприємств-конкурентів, визначити конкурентні переваги, які в майбутньому мають забезпечити підприємству ефективне функціонування та розвиток на ринку в умовах динамічного та нестабільного оточення. Кожне підприємство існує у середовищі, чинники якого позитивно або негативно впливають на його подальший розвиток, вони можуть як сприяти можливостям розвитку підприємства, так і створювати певні загрози.

Висновки. Ефективність управління витратами суттєво залежить від вибору методів й інструментів управління та від їхнього оптимального використання. Методи, які доцільно використовувати для ефективного управління, є способом впливу на витрати з метою виконання поставлених завдань та мети. В системі управління підприємством вони слугують прийомами впливу суб'єктів управління на об'єкти на різних рівнях. Спрямованість системно-орієнтованого управління витратами на досягнення стратегічної мети, а також використання системного підходу для прийняття управлінських рішень дасть можливість підприємству збільшити дохідність і рентабельність діяльності, підвищити конкурентоспроможність продукції та фінансову стійкість на ринку.

1. Великий Ю.М. *Управління витратами підприємства: моногр.* / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2009. – 192 с. 2. Голов С. Ф. *Управлінський облік: підруч.* – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с. 3. Данилюк М.О. *Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: моногр.* / М.О. Данилюк, В.Р. Лецій. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 242 с. 4. Друри К. *Учет затрат методом стандарт-костс: пер. с англ.* / К. Друри; [под ред. Н.Д. Эриашвили]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с. 5. *Економіко-статистичне моделювання і прогнозування* / В.П.Кічор, Р.В. Фецуур, В.В. Козик, С.Й. Воробець, Н.Є. Селюченко. – Львів: Вид. нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2007. – 156 с. 6. Каримов В.Э. *Современные системы и методы учета и анализа затрат: учеб. пособие* / В.Э. Каримов. – М.: Эксмо, 2005. – 144 с. 7. Карпова Т.П. *Управленческий учет: учеб. для вузов* / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с. 8. Козаченко Г.В. *Управління затратами підприємства: моногр.* / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с. 9. Кузьмін О.Є. *Теоретичні та прикладні засади менеджменту: навч. посіб.* / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – 3-тє вид. доп. і перероб. – Львів: Нац. ун-т “Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр “ІНТЕЛЕКТ+” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект-Захід”, 2007. – 384 с. 10. Лень В.С. *Управлінський облік: навч. посіб.* / В.С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003.- 287 с. 11. Нападовська Л.В. *Управлінський облік: моногр.* / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

12. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект: моногр. / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 228 с. 13. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: моногр. / Г.О. Партин – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с. 14. Партин Г.О., Ясінська А.І. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства: моногр. / Г.О. Партин, А.І. Ясінська. – Л.: ЗУКЦ, ПП НВФ “Біарп”, 2011. – 200 с. 15. Партин Г.О., Ясінська А.І. Особливості управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу / Г.О. Партин, А.І. Ясінська // Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка” “Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – 2009. – №647. – С. 157–163. 16. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: моногр. / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-блани, 2004. – 370 с. 17. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США / С.С. Сатубалдин. – М.: Финансы, 1980. – 141 с. 18. Турило А.М. Управління витратами підприємства / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с. 19. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: пер. с англ. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с. 20. Череп А.В. Управління витратами суб’єктів господарювання [Ч.І]: моногр./ А.В. Череп. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2006. – 368 с. 21. Череп А.В. Управління витратами суб’єктів господарювання [Ч.ІІ]: моногр. / А.В. Череп. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2006. – 360 с. 22. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами: пер. с англ. / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб.: ЗАО “Бизнес Микро”, 1999. – 288 с. 23. Шим Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. – М.: Финансы, 1996. – 341 с. 24. Kaplan Robert S. Zarządzanie kosztami i efektywnością / Robert S. Kaplan, Robin Cooper / Przełożyły Iwona Podsiadł, Barbara Święcicka. – Kraków: Dom wydawniczy ABC. OFICYNA EKONOMICZNA, 2000. – 388 s.