

УДК 657.338.658

JEL Classification: M41, D29, L90

DOI: 10.15587/2312-8372.2019.157646

ПОБУДОВА МОДЕЛІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА МАШИНОБУДІВНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Шевців Л. Ю., Романів Є. М., Долбнєва Д. В.

1. Вступ

В умовах глобалізації світової економіки відновлення стратегічної ролі машинобудівної галузі та підвищення її конкурентоспроможності значною мірою залежить від системи стратегічного управління витратами. Машинобудівні підприємства загалом мають базові принципи формування витрат, а величина їх доходів та витрат є важливим показником для оцінювання ефективності діяльності [1].

Стратегічне управління витратами визначають як сукупність економічних, організаційних та управлінських процедур, інструментів та методів, для яких характерні взаємозв'язки та безперервність здійснення, і спрямовано на досягнення конкурентних переваг виробництва продукції з мінімальними витратами [2]. Проте, на практиці безпідставно ігноруються ці підходи. Як результат, виникають непоодинокі випадки доведення до збиткового рівня.

В цьому випадку виникає потреба використання додаткових можливостей стратегічної поведінки підприємства на ринку:

- лідерство у витратах;
- диференціація продукції (робіт, послуг);
- лідерство у вузькій сфері діяльності, від якої істотно залежать структура й поведінка його витрат, рівень ризику підприємницької діяльності.

Через це система стратегічного управління витратами є актуальною проблемою та потребує дослідження на основі прогресивного інструментарію стратегічного аналізу, сучасних методів і моделей стратегічного обліку витрат, здатних підвищити конкурентні переваги в машинобудівних підприємствах.

2. Об'єкт дослідження та його технологічний аудит

Об'єктом дослідження є система стратегічного управління витратами на машинобудівному підприємстві. Суб'єктом – керівники структурних підрозділів, менеджери, спеціалісти, які пов'язані з понесенням витрат та розробкою стратегічних управлінських рішень. Механізми (методи) управління визначають як сукупність здійснюваних процедур, що відповідають функціям менеджменту: аналіз, планування, мотивація, контроль.

Існуючий підхід до управління витратами на українських підприємствах не відповідає сучасним умовам господарювання – підвищення ефективності виробництва в довгостроковій перспективі та підтримки цільового рівня рентабельності носить безсистемний і фрагментарний характер. Для забезпечення виробництва підприємство використовує різні види ресурсів, вартісна оцінка яких

впливає на рівень рентабельності продукції/послуг. Це визначило необхідність формування моделі стратегічного управління витратами.

У якості прикладу було проведено аналіз витрат ТзОВ «Компанії ВЕЕМ-Металавтопром» (м. Львів, Україна) [3] на основі її фінансової звітності за 2013–2017 рр. Основна діяльність компанії – виробництво пасажирських сидінь для всіх видів транспортних засобів. Основне завдання цього підприємства є виготовлення сучасної, якісної та конкурентоздатної продукції, яка відповідає вимогам міжнародних стандартів з безпеки перевезення пасажирів.

Процес ускладнено відсутністю системного підходу реалізації функцій менеджменту щодо управління витратами і етапів прийняття управлінських рішень з врахуванням існуючих методів. Для прийняття обґрунтованих рішень щодо стратегічного управління промисловим підприємством необхідне моделювання його обліково-аналітичного забезпечення. Управління витратами в стратегічному аспекті має розглядатися не як окрема проблема, а як комплексний підхід. В якості підвищення ефективності рекомендовано використати зарубіжну схему (рис. 1). Оскільки «зменшення часу, поліпшення якості продукції, збільшення доходів, скорочення накладних та експлуатаційних витрат, задоволеність клієнтів, постійне вдосконалення» – приклади підвищення продуктивності, в яких стратегічне управління витратами відіграє важливу роль.



Рис. 1. Стратегічне управління витратами (strategic cost management) та підвищення продуктивності [4]

Отже, одним з найбільш проблемних місць є дослідження аспектів формування моделі стратегічного управління витратами із складовими елементами [4]:

- облік та аналіз витрат;
- формулювання стратегічних альтернатив та вибір стратегії;

– планування та прогнозування рівня витрат та ін.

3. Мета та задачі дослідження

Метою роботи є розробка моделі системи стратегічного управління витратами в умовах інтенсифікації виробничого циклу.

Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові завдання:

1. Провести аналіз сучасного стану машинобудівної галузі та витрат виробництва на прикладі діяльності українського підприємства.
2. Дослідити концептуальні положення стратегічного управління витратами.
3. Визначити роль обліково-аналітичного забезпечення для цілей стратегічного управління витратами.

4. Дослідження існуючих рішень проблем

Серед основних напрямків вирішення проблеми стратегічного управління витратами, виявлених в ресурсах світової наукової періодики, є підхід, що «Стратегічний управлінський облік або стратегічне управління витратами (термін, який частіше використовується в США) можна визначити за допомогою застосовуваних методів» [1, 2]. Але при цьому, не розглянуто практичні моменти формування, впровадження моделі управління витратами на підприємстві, реалізації цієї стратегії.

Робота [4] присвячена направленості стратегічного управління витратами на підвищення ефективності господарської діяльності підприємства за рахунок взаємозв'язку стратегічних цілей, чинників, ресурсів і результатів. Проте є невирішеними проблеми її інформаційного та обліково-аналітичного забезпечення для прийняття рішень.

Водночас в роботі [5] зазначено, що «інформаційною базою для прийняття стратегічних рішень є аналіз стратегічних елементів управління витратами та інтерпретація сучасних систем обліку витрат». Однак, у цій роботі не розкрито практичні аспекти формування, організації стратегічного управління витратами, а описані методи не мають фактичних підтверджень застосування.

Авторами роботи [6] розглянуто методологію пошуку конкурентних переваг та загальної стратегії, практика бережливого обліку та стратегічного управління витратами, але залишається не розглянутими питання стратегії витратоутворення. Альтернативний варіант вирішення проблеми стратегічного управління витратами викладений в [7]. В цій роботі визначено, що сутність стратегічного управління витратами «створює логічний зв'язок між поняттями і процедурами та способами їх використання на практиці бізнес-організаціями». У дослідженні [8] обґрунтовані сутність, основні інструменти та методика стратегічного управління витратами.

Цікавим для застосування є практичний досвід взаємодії конкурентоспроможних стратегій, стратегії витрат з процесом розробки продукту, показаний у [9, 10]. Але в цих роботах не обґрунтовано вплив методів обліку витрат на ефективність господарської діяльності. У [11, 12] досліджено розвиток стратегічного управління витратами. Погоджуємося з таким підходом і вважаємо його найбільш досконалим з позиції стратегічного

аналізу та визначення конкурентних переваг підприємства. Праці [13, 14] підкреслюють важливість «стратегічного менеджменту витрат як інтерактивного процесу аналізу, планування, організації, обліку і контролю, який передбачає регулярне співвіднесення значимої бухгалтерської інформації зі стратегією фірми для прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень». Однак, авторами цих робіт встановлено, що ні один з існуючих методів управління витратами, що застосований окремо не може повністю забезпечити виконання облікових і управлінських функцій, необхідних для організації ефективної системи управління витратами. Заслуговує уваги схема на рис. 2, де мета функціонування системи стратегічного управління витратами повинна бути узгоджена зі стратегією підприємства.



Рис. 2. Схема реалізації стратегії зниження витрат [14]

Таким чином, результати аналізу дозволяють зробити висновок, що формування стратегічного управління витратами у взаємозв'язку з існуючими методами усе ще вимагає конструктивного розв'язку і методологічних досліджень.

Особливої гостроти набуває в умовах нестабільного ринкового середовища, розвитку інформаційних технологій та забезпечення конкурентних переваг.

5. Методи дослідження

Під час виконання роботи застосовано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження:

– системний підхід до вивчення проблеми дослідження, фундаментальних теоретичних положень, які викладені в літературних джерелах;

– методи аналізу та синтезу – для попереднього аналізу стратегічного управління витратами з формуванням проблеми, визначенням цілей, завдань, принципів, аналізу витрат підприємства з використанням звітності, а також з визначенням етапів послідовності побудови системи;

– методи аналогій, групування та порівняльного співставлення – для уточнення поняття «стратегічне управління витратами», визначення характеристик, перспектив щодо впровадження, відмінностей стратегічного і типового управління витратами, впливу чинників;

– метод декомпозиції – для деталізації етапів побудови процесу управління витратами, із впровадженням моделі-циклу; ролі обліково-аналітичного забезпечення.

6. Результати дослідження

6.1. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління машинобудівних підприємств

Все більшого значення в управлінні підприємств та витратами набуває проблема забезпечення конкурентоспроможності продукції машинобудування в довгостроковій перспективі на основі стратегічного аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища для отримання максимального прибутку. За даними Комітету статистики України [15], починаючи з 2015 року в Україні відбулося збільшення обсягу реалізації продукції машинобудівних підприємств:

– в 2016 українські підприємства реалізували на 1400,3 млн. дол. більше, ніж у 2015 році;

– в 2017 на 1252,2 млн. дол. більше, ніж в 2016 році, що викликано змінами в країні.

Так, у 2015 році галузь машинобудування в Україні загалом була збитковою, а в 2016 році хоча підприємства машинобудування отримували збитки, проте менші, ніж у 2015 році. У 2017 році спостерігалась тенденція до покращення діяльності, зокрема, було отримано дохід 226,7 млн. дол. [15].

Аналіз витрат підприємства дозволяє піднятися на найвищий рівень причин їх виникнення. Приймавши рішення на стратегічному рівні (наприклад, змінивши технологію) можна відразу позбавитися від великої кількості факторів операційного рівня (виробничих, комерційних носіїв витрат).

Було проведено аналіз структури та динаміки витрат ТзОВ «Компанія ВЕЕМ-Металавтопром» (м. Львів, Україна), на основі звітів про фінансові результати за 2013–2017 рр. за двома напрямками. Для пошуку резервів оптимізації витрат проаналізовано структуру витрат за економічними елементами ТзОВ «Компанії ВЕЕМ-Металавтопром» (табл. 1), яка свідчить про

те, що виробництво сидінь для підприємств машинобудування залишається досить матеріаломістким.

Таблиця 1

Аналіз структури витрат за елементами ТЗОВ «Компанія ВЕЕМ-Металавтопром» (м. Львів, Україна) за 2013–2017 рр.

Елементи витрат	2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	тис. дол.	%	тис. дол.	%	тис. дол.	%	тис. дол.	%	тис. дол.	%
Матеріальні затрати	307	62,2	351	68,9	462	67,4	553	77,3	512	70,4
Витрати на оплату праці	54,7	11,0	47,7	9,4	54	7,9	59	8,3	95	13
Відрахування на соціальні заходи	20,5	4,2	18	3,5	21	3,1	14	1,9	20,5	2,8
Амортизація	23	4,6	19,3	3,8	41	5,9	56	7,8	69	9,5
Інші операційні витрати	89	18	73	14,3	108	15,7	36	5,0	30	4,1
Разом витрат	495	100	508	100	686	100	719	100	726	100

Примітка: розроблено авторами на основі [15]

Спостерігалась тенденція зростання загальних витрат за рахунок практично усіх статей витрат, окрім інших операційних витрат: від 687 тис. дол. в 2015 р. до 726 тис. дол. у 2017 р. Аналіз структури свідчить про незначне збільшення їх частки у динаміці, які становили:

- у 2013 р. – 307 тис. дол. (питома вага – 62,2 % у загальній структурі витрат);
- у 2015 р. – 462 тис. дол. (питома вага – 67,4 % у загальній структурі витрат);
- у 2016 – 553 тис. дол. (найбільша питома вага – 77,3 % у загальній структурі витрат);
- в 2017 – 512 тис. дол. (питома вага – 70,4 % у загальній структурі витрат).

Варто відзначити тенденцію до:

- збільшення частки витрат на оплату праці з 11 % у 2013 р. до 13 % – 2017 р.;
- збільшення амортизаційних відрахувань з 4,6 % у 2013 р. до 9,5 % – 2017 р.;
- зменшення питомої ваги інших операційних витрат у загальних витратах з 18 % у 2013 р. до 4,1 % в 2017 р.

Інформація в розрізі статей витрат відображає використання всіх видів ресурсів, затребуваних у процесі виробництва. Поєднання аналізу структури і динаміки (табл. 2) дозволяє комплексно підійти до проблеми дослідження витрат і знайти слабкі та сильні сторони діяльності досліджуваного підприємства стосовно управління витратами.

Дані табл. 2 свідчать, що найбільш суттєвим у досліджуваній період було збільшення як виробничих, так і невиробничих витрат в абсолютному розмірі. Зокрема, зростання собівартості реалізованої продукції: від 372 тис. дол. у 2013 р. до 639 тис. дол. у 2017 р., відповідно на 267 тис. дол., тобто 58 %, відбувається у наслідок збільшення обсягів виробництва і зростання цін на закупівлю сировини, енергоносіїв, напівфабрикатів тощо.

Таблиця 2

Аналіз структури і динаміки витрат ТзОВ «Компанія ВЕЕМ-Металавтопром»
(м. Львів, Україна) за 2013–2017 рр.

Назва статті	2013		2014		2015		2016		2017		Абсолютне відхилення (+, –) тис. дол./ Темп зміни, %							
	Сума, тис. дол.	Структура, %	Сума, тис. дол.	Структура, %	Сума, тис. дол.	Структура, %	Сума, тис. дол.	Структура, %	Сума, тис. дол.	Структура, %								
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	372	75,2	401	78,9	544	79,2	634	86,8	639	87,9	267	72	238	59	95	175	46	07
Адміністративні витрати	32,7	6,6	31	6	34	4,9	48	6,7	57	7,9	24	75	26	86	23	69,1	92	18,9
Витрати на збут	1,2	0,3	1,5	0,3	0,7	0,1	0,5	0	0,3	0	-1	-80	-1,3	-85	-0,5	-71	-0	-53
Інші операційні витрати	89	18	73	14,3	108	15,7	36	5	30	4,1	-59	-66	-43	-59	-78	-72	-6,4	-17,6
Разом витрат	495	100	508	100	687	100	719	100	726	100	231	46	218	42,8	39	5,8	7,2	0,9
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	415	–	426	–	620	–	713	–	722	–	306	73	295	69	100	16	9,2	1
Витрати на 1 дол. чистого доходу	3,29	–	3,38	–	3,24	–	3,29	–	3,27	–	–	–	–	–	–	–	–	–

Примітка: розроблено авторами на основі [15]

Для оцінки ефективності витрат було розраховано показник собівартість реалізованої продукції на 1 дол. чистого доходу (Витрати на 1 дол. чистого доходу) = Собівартість реалізованої продукції / Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за період 2013–2017 рр. Спостерігалася тенденція незначного коливання показника «Витрати на 1 дол. чистого доходу», зокрема, у 2013 р. – 89 %, а в 2017 р. – 88,4 %. Як видно з табл. 2, у досліджуваній період відбувалося збільшення адміністративних витрат, зокрема, в 2013 р. – 32,7 тис. дол., в 2016 – 48 тис. дол. і 57 тис. дол. у 2017 р. Відповідно, зменшення інших операційних витрат (в 2013 р. – 89 тис. дол. (питома вага – 18 % у загальній структурі витрат), 2014 р. – 73 тис. дол., в 2016 р. – 36 тис. дол. і до 30 тис. дол. в 2017 р. (питома вага – 4,1 % у загальній структурі витрат)). Витрати на збут: у 2014 р. – 1,5 тис. дол., у 2016 – 0,5 тис. дол. і 0,3 тис. дол. в 2017 р. За досліджуваній період спостерігаємо збільшення чистого доходу від реалізації продукції: 2013 р. – 415 тис. дол., в 2014 р. – 426 тис. дол., 2015 р. – 620 тис. дол.; 2016 р. – 713 тис. дол.; 2017 р. – 722 тис. дол.

Для оцінки ефективності витрат було розраховано показник собівартості реалізованої продукції на 1 дол. чистого доходу. Вибір оціночних показників залежить від обраної підприємством стратегії та способу формування конкурентних переваг виробництва продукції. Проведені дослідження аналізу структури та динаміки витрат дозволили визначити слабкі та сильні сторони діяльності підприємства стосовно управління витратами.

6.2. Дослідження концептуальних положень стратегічного управління витратами

Проведені дослідження підтверджують, що точного і однозначного визначення поняття «стратегічні витрати управління» не існує, оскільки воно є

предметом наукової дискусії. Одні вважають, що «розвиток стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох напрямків стратегічного менеджменту [11, 16]:

- 1) аналіз ланцюжка створення цінності;
- 2) стратегічне позиціонування;
- 3) аналіз і управління чинниками, що визначають витрати».

У дослідженнях [7, 17], «стратегічне управління витратами» (SCM – Strategic Cost Management) пов’язують із досягненням підприємством стійкої конкурентної переваги в сучасному бізнесі, появою стратегії та визначенням довгострокового розвитку, порівнюючи з поточним управлінням витратами.

У період глобалізації, обізнаності клієнтів і швидких технологічних змін, ефективно виготовлення високотехнологічної продукції на основі розробленої стратегії має вирішальне значення, незалежно від того, чи підприємство почало діяльність, чи є ветераном у даній галузі.

У працях [4, 12] визначено, що «стратегічне управління витратами» (SCM) створює базові стратегічні установки для системи управління витратами, а традиційні методи «дочищають» собівартість, в тому числі, використовуючи залежність витрат від обсягів продукції.

У [18] «стратегічне управління витратами» – це система методів обліку та аналізу витрат, що забезпечує вибір стратегії на основі планування раціонального використання витрат і контроль за забезпеченням необхідного його рівня у процесі фінансово-господарської діяльності та інформаційну підтримку при ухваленні рішень».

Отже, визначальними підходами до стратегічного управління витратами є націленість на скорочення витрат, в основі обліку лежить продукт діяльності (товар, послуга), і практично не використовує прийоми обліку на відміну від поточного управління витратами. Управління витратами здійснюється за видами діяльності, що призводять до скорочення кінцевих витрат, і відповідно веде до зростання ступеня задоволеності споживачів. Значні витрати впливають на можливі стратегічні рішення під час формування цінової конкуренції. У разі поточного управління витратами, розуміння поведінки витрат базується на їхній залежності від обсягу виробництва продукції, що зумовлює необхідність аналізу постійних, змінних і змішаних витрат. Реалізації комплексного механізму управління витратами свідчить про те, що стратегічне управління витратами істотно відрізняється від поточного управління витратами [4, 7, 17]. Формування операційних завдань щодо виробництва продукції, це:

- облік понесених витрат (величина використаних ресурсів, час їх придбання і витрачання);
- виявлення відхилень фактичних показників від планових;
- проведення заходів запобігання виникнення відхилень (премії за пропозиції щодо раціоналізації, штрафи за перевитрату матеріалів, перевищення браку продукції).

Стратегічні завдання (перспективні) включають [19]:

- раціональне використання наявних економічних ресурсів;
- проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства;

– вивчення структури витрат і пошук резервів їх зменшення.
Основні відмінності за критеріями наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Порівняння стратегічного і поточного управління витратами

№ з/п	Критерій порівняння	Поточне управління витратами	Стратегічне управління витратами
1	Мета управління витратами	Максимізація прибутку підприємства за рахунок мінімізації витрат	Забезпечення стійкої конкурентної переваги підприємства
2	Завдання управління витратами	Стимування зростання витрат, максимізація прибутку в короткостроковій перспективі	Створення довгострокових конкурентних переваг підприємства за рахунок лідерства за витратами
3	Об'єкт управління	Витрати за видами товарів (товарних груп) і послуг	Витрати різних етапів загального ланцюжка цінностей, частиною якої є підприємство
4	Акцент управління	Внутрішній стан підприємства	Підприємство розглядається в єдиному ланцюжку цінності з постачальниками і споживачами (покупцями)
5	Орієнтири управління	Чинник, що впливає на формування витрат – обсяг реалізації	Орієнтація на сукупність витратоутворюючих чинників
6	Причина зміни витрат	Витрати є функцією обсягу реалізації (товарообороту)	Витрати є функцією стратегічних виборів, що пов'язані з структурними і функціональними чинниками
7	Підстава ухвалення управлінських рішень	Кількісні показники діяльності підприємства	Загальна стратегія підприємства, кількісні та якісні показники діяльності
8	Характер управління	Короткострокове управління, ситуаційний характер	Довгострокове управління, стратегічне планування
9	Інструменти управління	<ul style="list-style-type: none"> – виявлення резервів зниження витрат; – розробка програм скорочення витрат; – використання виявлених резервів в цілях забезпечення економії витрат; – бюджетування; – контролінг; – аналіз системи «витрати, обсяг реалізації – прибуток»; – аналіз відхилень; – функціонально-вартісний аналіз 	<ul style="list-style-type: none"> – оптимізація витрат, що враховує життєвий цикл підприємства; – аналіз ланцюжка цінностей; – аналіз витратоутворюючих чинників; – процесно-орієнтоване управління; – бенчмаркінг витрат; – стратегічне позиціонування

Примітка: розроблено авторами на основі [4, 7, 17]

Вчені і практики розглядають систему управління витратами як складову частину єдиної системи управління підприємством на оперативному чи стратегічному рівнях, що має мету, завдання, об'єкт, суб'єкт і механізми (методи) управління. Вплив суб'єкта на об'єкт управління здійснюється за допомогою функцій менеджменту, що впливають на стратегічне управління витратами та прийняття ґрунтованих управлінських рішень, їх залежність за сутнісними ознаками подано в табл. 4.

Таблиця 4

Взаємозв'язок функцій та етапів управління витратами

Функції управління	Етапи управління витратами		
	Розробка, прийняття рішень	Реалізація рішення	Оцінка виконання рішень
Аналіз	Стратегічний аналіз діяльності підприємства (середовища внутрішнього і зовнішнього)	Стратегічний аналіз витрат (ретроспективний): – функціональні якості продукту; – технологія виробництва; – ресурсний потенціал; – організаційна структура підприємства;	Стратегічний аналіз витрат (перспективний) – порівняння минулого і теперішнього періоду
Прогнозування	Складання прогнозу рівня майбутніх витрат	Прогнозування зміни рівня витрат під час реалізації рішень	Оцінка прогнозу за фактичними витратами
Планування	Розробка стратегічного плану розвитку бізнесу	Стратегічні перспективи управління витратами	Оцінка планування
Організація	Залучення осіб до прийняття рішення	Організація реалізації прийнятих управлінських рішень	Оцінка рівня взаємодії стратегічного менеджменту
Реалізація	Формування рішення	Обробка інформації для виконання рішень	Оцінка ступеня виконання рішень
Облік	Облік фактичних витрат минулих періодів	Облік фактичних витрат поточного періоду	Оцінка проведення обліку
Контроль і регулювання	Контроль за процесом стратегічного розвитку підприємства	Контроль і регулювання стратегічного управління витратами	Контроль реалізації прийнятих рішень
Координація	Регулювання зв'язків та їх узгодження	Координація дій виконавців щодо реалізації рішень	Координація дій щодо проведення комплексної оцінки
Мотивація	Стимулювання виконавців до прийняття оптимального і раціонального рішення	Стимулювання виконавців для дотримання встановлених планів і визначення можливостей зниження витрат	Стимулювання виконавців для об'єктивної оцінки фактичних витрат і можливості їх подальшого зниження

Примітка: розроблено авторами на основі [18, 19]

Також на підприємстві необхідно враховувати набір чинників, що утворюють витрати діяльності, при цьому витратоутворюючі чинники поділяються на структурні та функціональні. До структурних чинників віднесено масштаб, діапазон, досвід, технологію, складність операційної діяльності, тобто такі витратоутворюючі фактори, якими оперують під час управління собівартістю реалізованої продукції. До функціональних чинників віднесено ефективність планування, залучення досвідченої робочої сили, комплексне управління якістю, вибір найкращого варіанта використання потужностей, використання партнерських зв'язків з постачальниками та замовниками. Структурні фактори визначають вибір, який зробить підприємство з метою зниження, тобто дають змогу визначити вплив їх на витрати. Тоді як функціональні фактори, що впливають на витрати, пов'язані зі здатністю підприємства успішно функціонувати. Також функціональні фактори порівнюють пропорційно з показниками діяльності, на відміну від структурних факторів, які неможливо порівняти. При формуванні стратегічної моделі управління витратами підприємства, окрім факторів, що впливають на вибір стратегії підприємства виділяють фактори: технологічні; організаційні; фінансово-економічні [18]. В табл. 5 ідентифіковано чинники, проблеми, конкурентні переваги стратегічного управління витратами.

Таблиця 5

Ідентифікація перспектив і проблем стратегічного управління витратами

Чинники впливу	Перспективи	Проблеми	Додаткові конкурентні переваги	Особливості системи
1	2	3	4	5
Динамізм – зміна ціни на ресурси, матеріали, комплектуючі, деталі, енергоносії, послуги транспорту	Виявлення технічних засобів, способів контролю витрат, пошук резервів зниження витрат	Оптимізація та структурування інформаційних потоків	Можливість використання цінового варіювання при встановленні ринкової вартості	Структура облікових рахунків (автономність/інтегрованість)
Різноманітність – ступінь впливу витрат на результати діяльності, оцінка рівня тих чи інших видів витрат	Впровадження стратегії управління витратами	Створення форм управлінської звітності з прийняттям витратоформуючих рішень щодо угод, клієнтів, функцій та ін.	Гнучкість і маневреність за рахунок якісної і чітко сформованої інформаційної системи	Групування витрат: – за елементами та статтями витрат; – для потреб калькулювання
Особливість витрат – виміру, обліку та оцінки	Формування облікових інформаційних потоків, орієнтованих на забезпечення стратегічного менеджменту витрат	Проектування та систематичне оновлення методології управління витратами	Гнучкість ціноутворення – знання структури витрат, методології управління ними	Повнота охоплення витрат щодо калькулювання (калькулювання за повними і неповними витратами)

Продовження таблиці 5

1	2	3	4	5
Особливість витрат – вплив на економічний результат	Підготовка обліково-інформаційної бази дозволяє оцінювати витрати щодо прийняття рішень	Наявність персоналу, що володіє методологією управління витратами, для забезпечення саморозвитку системи	Об'єктивність і обґрунтованість планування та нормування витрат з урахуванням технологічного оснащення, кадрового забезпечення	Наявність чи відсутність нормативних витрат

Істотними методами стратегічного управління витратами вважають: «ABC і XYZ», «SCA», «FCA», «LCC», «Target-costing», «Kaizen-costing», «VCC», «Strategic positioning», «Cost-drivers analysis» [19]. В економічній практиці активно застосовуються методи управління витратами, суть яких висвітлена в табл. 6.

Таблиця 6

Стратегічні методи (концепції) управління витратами підприємств

Назва методу	Характеристика методу
2	2
ABC-метод (Activity Based Costing)	Суть ABC-методу полягає в тому, що, виходячи з мети аналізу, вибирається класифікаційна ознака, далі здійснюється ранжування витрат в порядку його зменшення. Всі витрати (одного виду або напряму) поділяються на три групи за вартісною ознакою: – група А – статті витрат, питома вага яких понад 20 %; – група В – статті витрат з питомою вагою 5–20 %; – група С – статті витрат, питома вага яких менше 5 %. Етапи реалізації ABC-методу: 1) складання списку всіх операцій (видів діяльності, функцій); 2) визначення того, скільки організація витрачає на кожну операцію, для цього драйвери витрати ресурсів пов'язують витрати організації з виконуваними операціями/функціями; 3) складання списку всіх вартісних об'єктів компанії; 4) визначення та вибір драйверів витрат операцій, з вартісними об'єктами
Директ-костинг (Direct-costing)	Базується на розподілі загальних витрат підприємства на постійні і змінні. Змінні включають до собівартості продукції, а постійні витрати списують безпосередньо на фінансові результати. Завдяки застосуванню методу можна вивчати взаємозв'язки і взаємозалежності між витратами (собівартістю), обсягом реалізації і прибутком
Абсорпшн-костинг (Absorption-costing)	Припускає калькуляцію собівартості товарів з розподілом усіх витрат між реалізованою продукцією і залишками продукції. При цьому прямі (цільові) витрати відносяться на конкретні види продукції (послуг), а непрямі витрати опосередковано розподіляються згідно з єдиними умовними ставками накладних витрат для видів товарів або центрів витрат
Стандарт-костинг (Standart-costing)	Передбачає аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, що є важливою інформацією для управління. Standart-costing є ідеальною системою, наприклад, при наявності у вас двох або більше однотипних підприємств (однак, лише за умови правильного вибору показників для стандартизації)

Продовження таблиці 6

2	2
Target-костинг (Target costing)	Зміна погляду на взаємозалежність ціни, прибутку й собівартості. Очікується, що нову продукцію вдасться реалізувати за ціною, що повністю покриє витрати й забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу у складових: Цільова собівартість = Цільова ціна – Цільовий прибуток
Кост-кіллінг (Cost killing)	Спрямований на максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства й перспектив його розвитку. Використовується в антикризовому менеджменті й управлінні конкурентоспроможністю. Результатом застосування є зменшення витрат на оплату праці і, як наслідок, скорочення штату працівників, вивільнення і продаж невикористовуваних або маловикористовуваних активів, зменшення витрат на соціальну сферу
Бенчмаркінг (Benchmarking)	Спосіб оцінки стратегій і цілей роботи організації порівняно з успішними підприємницькими організаціями для визначення свого місця на конкретному ринку. Перевагами бенчмаркінгу витрат є відсутність потреби у винаході власних способів зменшення витрат і вдосконалення процесів у діяльності підприємства, тому що це вже зроблено лідером ринку або підприємством, взятим за зразок
Збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC))	Система управління, що забезпечує планомірну реалізацію стратегічних планів підприємства, їх інтерпретацію на мову операційного управління і контроль над здійсненням стратегії на основі ключових показників діяльності. А також «інструмент, що дозволяє трансформувати місію і стратегію підприємства у вичерпний набір показників ефективності, що служать для стратегічного управління, контролю й аналізу»
Стратегічне позиціонування	Здійснення відмінних від конкурентів видів діяльності або виконання схожої діяльності, але іншими способами. Ключовою ідеєю є включення в сферу управлінського обліку й аналізу витрат детальної інформації про стратегічний розвиток підприємства, галузі
Економічна додана вартість (EVA – Economic Value Added)	Забезпечує отримання кориснішої інформації порівняно з обліковими даними, такими як бухгалтерський прибуток, рентабельність капіталу, темпи зросту прибутку на одну акцію. Єдиний показник для оцінки вартості бізнесу з моменту його створення

Примітка: розроблено авторами на основі [17]

Отже, під «стратегічним управлінням витратами» підприємства варто розуміти процес забезпечення раціонального рівня витрат з точки зору стратегічної перспективи, який націлений на досягнення підприємством стійкої конкурентної переваги за рахунок лідерства за витратами. Та здійснюється за допомогою системи прийомів і методів (концепцій), що забезпечують прогнозування, планування, облік, аналіз, контроль і регулювання рівня витрат на стадіях формування, реалізації, контролю і регулювання стратегії підприємства.

6.3. Аналіз структури обліково-аналітичного забезпечення для цілей стратегічного управління витратами

Конкурентне середовище постійно змінюється, змушуючи підприємства адаптуватись до нових умов, знаходячи ефективніші і менш затратні методи виробництва продукції. Управління витратами і їх оптимізація – одна з

найбільш вигідних можливостей максимізації прибутку – повинно носити не фрагментарний, а комплексний характер. Сучасний стан управління витратами знаходиться на перетині систем бухгалтерського обліку і менеджменту. Безпосередній вплив має система облікового забезпечення (розкриття достовірної, повної, фінансової і нефінансової інформації різними групами користувачів із формуванням внутрішньої звітності), її елементи, етапи створення. Так, бухгалтерський облік визначають як інформаційну систему, яка включає механізм зворотного зв'язку та механізм попередження. Одна з частин управлінської інформаційної системи – це управлінський облік, сферою перетину якої є первинний облік – первинна реєстрація фактів, подій, процесів у формулярах спостереження та інших первинних облікових документах. З облікової точки зору, підсистеми бухгалтерського і управлінського обліку засновані на одному і тому ж масиві первинних даних. Подають їх в різній інтерпретації і передбачають втілення в результаті угруповання в різній підсумковій інформації відповідно із завданнями кожного різновиду обліку. Стратегічний управлінський облік спрямований на подання вищому керівництву оціночної інформації про зовнішнє середовище з метою пошуку та використання внутрішніх можливостей – досягнення стійкої конкурентоспроможності компанії у довгостроковій перспективі. Визначені підсистеми забезпечують цілі управління витратами.

Дослідники пропонують в обліково-аналітичне забезпечення включати сукупність інформаційних ресурсів і засобів організаційного, нормативного та технічного характеру. Зокрема, інформаційні ресурси (технології) забезпечують збір, передачу, накопичення, зберігання і обробку інформації про витратоутворюючі об'єкти в необхідних аналітичних розрізах, в зручній для користувачів формі, відповідно до потреб і строків.

Інтеграція світових підходів сприяла формуванню схеми стратегічного обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами, для створення єдиної інформаційної бази реалізації комплексного підходу, і яка може включати (рис. 3):

– *стратегічний облік* – комплексна система, призначена для виявлення, фіксації, накопичення, класифікації, узагальнення та подання первинної облікової інформації про стан зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства. При цьому використовувати спеціальні методи (концепції), необхідні для вироблення перспективних і стратегічних управлінських рішень з конкурентного позиціонування і розвитку підприємства;

– *стратегічний аналіз* – система, призначена для вивчення економічних явищ і процесів з позиції майбутнього позиціонування і розвитку підприємства. Процес оцінки ефективності підприємства і прогресу в його діяльності шляхом постійного моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовища, а також пошуку і відбору оптимальних стратегічних рішень;

– *інформаційне забезпечення* – сукупність інформаційних ресурсів, різних способів їх організації – єдина система класифікації та кодування інформації, уніфіковані системи документації, схеми інформаційних потоків, що циркулюють на підприємстві. Методологія побудови баз даних призначена для

реалізації управлінських і аналітичних процедур, що забезпечують реалізацію процесу стратегічного управління витратами.



Рис. 3. Схема обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами

Впровадження обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами на підприємстві є єдністю взаємодії систем обліку, аналізу, контролю, інформаційного та організаційного забезпечення, об'єднаних інформаційними потоками і каналами зв'язку для прийняття, орієнтованих на стратегічну перспективу, управлінських рішень.

Формування інформаційних потоків для ефективного управління витратами не забезпечує априорі відповідних кінцевих результатів, оскільки при неналежному

виборі інструментарію та недостатньому розумінні його специфіки найкращий інструмент буде давати збої і працювати з проблемами. Завдяки управлінню витратами з позиції стратегічного обліку і аналізу та управлінського підходу забезпечується можливість отримання переваг, налагодження ефективної системи управління досліджуваним підприємством в цілому.

6.4. Обґрунтування механізму побудови моделі стратегічного управління витратами

Побудова стратегічного управління витратами передбачає використання парадигм глобального стратегічного менеджменту, облікового відображення, контролю, аналізу та економіко-математичного моделювання, сучасних інформаційних технологій.

Сучасне стратегічне управління витратами здійснюється на основі принципів: комплексність і системність, розвиток, ефективність, доступність, рівновага та інтегративність, трансформація, ієрархічність, функціональна корисність, гнучкість. Вимоги, що забезпечують управління витратами, з точки зору стратегічної перспективи: релевантність, достатність, зовнішній аналіз, виділення дискреційних витрат, стратегічний підхід, контроль, багатокритеріальність, вибір рішення.

Було встановлено проблему неефективного управління діяльністю досліджуваного машинобудівного підприємства ТзОВ «Компанія ВЕЕМ-Металавтопром». Зокрема, невиправдане перевищення обсягів виробництва над обсягами реалізації, непропорційне завантаження виробничих потужностей, зростання складських запасів, втрати деяких ринкових сегментів та привабливих клієнтів. Будь-яка діяльність супроводжується витратами, які є необхідним об'єктом стратегічного планування, обліку, аналізу та контролю. Управління витратами, як об'єкт стратегічного управлінського обліку включає:

- витрати організації по ланцюжку цінностей, етапам життєвого циклу продукту та стратегічним бізнес-одиницям;
- витрати конкурентів.

Визначено, що стратегічне управління витратами сприятиме підвищенню ефективності господарської діяльності підприємства за допомогою забезпечення взаємозв'язку стратегічних цілей, ресурсів і результатів. Від вибору методу обліку витрат залежить успішна діяльність підприємства, що і сприяло адаптації методів. Зокрема, досліджувався LCC-аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції) (англ. Life Cycle Costing) – метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу: розроблення, виведення на ринок, зростання, зрілість і спад. Стратегічне управління витратами за стадіями життєвого циклу передбачає формування собівартості товару на стратегічну перспективу за весь час його ринкового обігу. Застосування методики обліку і аналізу витрат за стадіями життєвого циклу ефективна при реалізації стратегії розвитку, позиціонування і максимізації результативності діяльності підприємства. Метод дає змогу на будь-який момент часу визначити величину витрат, віднесених на виробництво конкретного виду продукції або здійснення виду діяльності, що сприяє виявленню місць їхнього формування та

резервів зменшення. У межах методу здійснювалося належне інформаційне забезпечення з метою виявлення відповідності рівня витрат і етапу життєвого циклу продукту. Одночасно використовувався метод таргет-костинг для підтримки стратегії зменшення витрат до цільової собівартості ще на стадії проектування продукції. За допомогою ABC-методу структурували витрати для кожного виду діяльності. Відповідно, методи управління витратами ABC і частково таргет-костинг забезпечували поточне планування, контроль і зменшення витрат, а визначення витрат за життєвим циклом продукції та модель Демінга-Шухарта буде основою для прийняття стратегічних довгострокових рішень.

Розроблено механізм побудови системи стратегічного управління витратами на основі адаптації методу ABC разом із таргет-костинг, управління витратами за стадіями життєвого циклу продукту (LCC-аналіз) і моделі Демінга-Шухарта (PDCA). Управлінський персонал підприємства отримує достатню кількість інформації для управління як на операційному, так і стратегічному рівнях. Якісна організація стратегічного управління витратами і дослідження переваг моделі, сприяло її адаптації щодо практичного впровадження на підприємстві ТзОВ «Компанія ВЕЕМ-Металавтопром» (рис. 4).

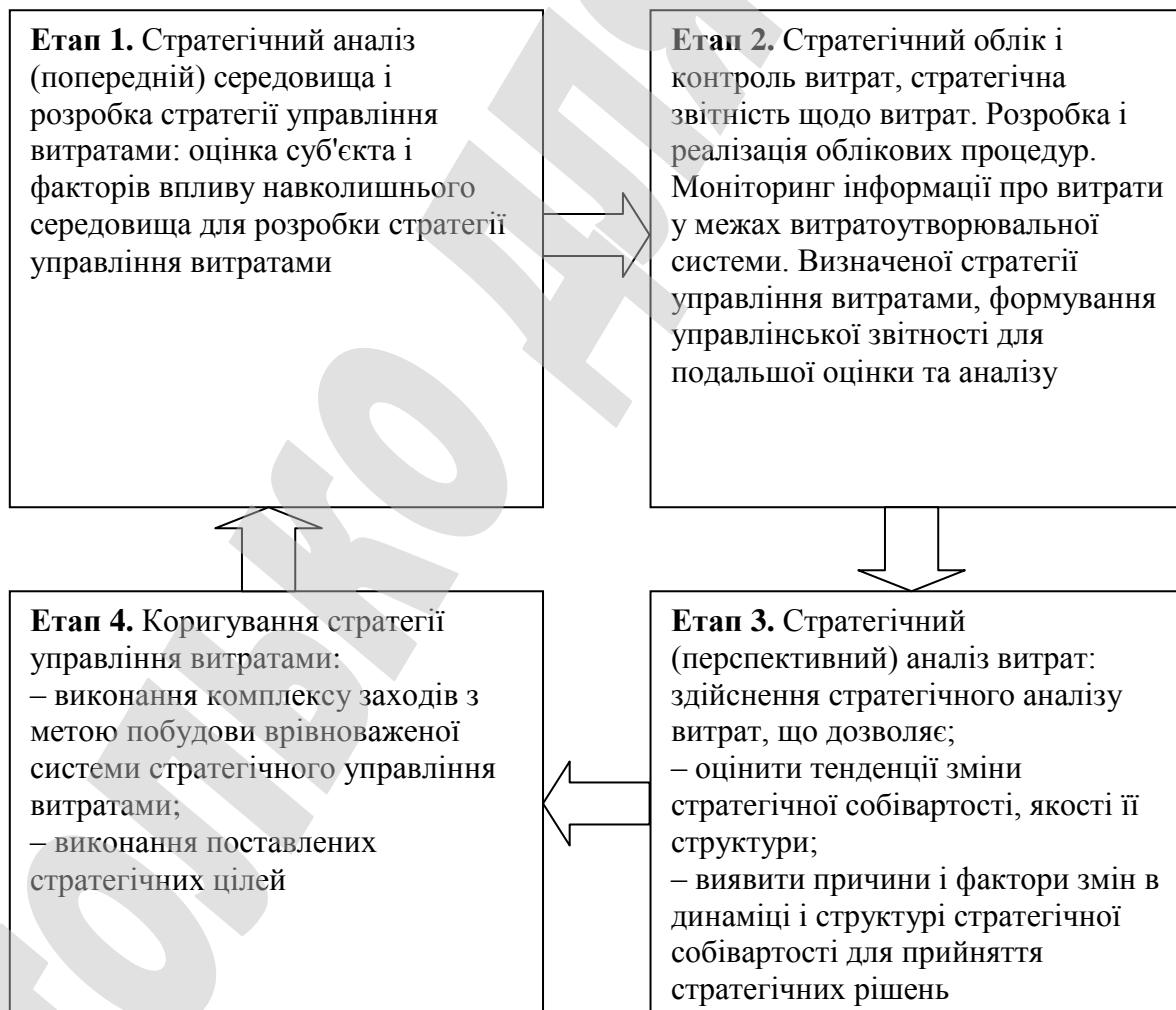


Рис. 4. Модель стратегічного управління витратами

Застосування моделі забезпечить як безперервність процесів обліку та аналізу управління витратами, так і постійне удосконалення. Модель включає:

- стратегічний аналіз (попередній) зовнішнього середовища і розробка стратегії управління витратами;
- стратегічний облік (калькулювання) і контроль витрат, стратегічна звітність за витратами;
- перспективний стратегічний аналіз витрат;
- коригування стратегії управління витратами.

Раціонально організована система стратегічного управління витратами забезпечить ефективне управління в довгостроковому періоді із перевагами:

- взаємозв'язок системи стратегічного управління витратами із системою стратегічного управління підприємством та її складовими підсистемами;
- можливість вибору інструментів, методів і способів, що сприяють підвищенню ефективності стратегічного управління витратами;
- наявність якісної інформації про витрати, що відображатиме діяльність підприємства в просторі та часі, з усіх рівнів управління;
- забезпечення мінімального рівня витрат.

Запропоновано стратегічне управління витратами підприємства [20] здійснювати у послідовності:

- визначити стратегічну мету діяльності підприємства;
- уточнити цілі підприємства і шляхи їх досягнення;
- вибрати напрямок стратегічного позиціонування підприємства;
- здійснити аналіз витратоформуючих факторів;
- побудувати загальний вартісний ланцюг з виробництва продукції та вартісний ланцюг підприємства;
- підпорядкувати стратегічне управління витратами стратегіям, які реалізуються на підприємстві (аналіз стратегій);
- аналіз загального вартісного ланцюга з виробництва продукції та вартісного ланцюга підприємства;
- прийняття управлінських рішень;
- оцінити результативність стратегічного управління витратами підприємства (аналіз відхилень).

Проведені дослідження дозволяють визначити напрями зниження виробничих витрат підприємства:

- поліпшення рівня автоматизації (закупівля якісних високотехнологічних станків), механізації, забезпечення ефективної комп'ютеризації виробничого процесу із застосуванням новітніх інноваційних технологій, модернізація наявного устаткування та технології;
- впровадження заходів, що впливатимуть на покращання якісних характеристик продукції (наприклад, застосування іншого виду сировини та розробка і впровадження новітніх продуктів);
- використання прогресивних методик щодо планування, ведення обліку (покращення інформаційної системи) та аналізу собівартості продукції;

– перегляд асортименту виробів, пошуків шляхів зниження невиробничих витрат підприємства, вдосконалення організації виробництва і праці, використання альтернативних методів зниження витрат.

7. SWOT-аналіз результатів дослідження

Strengths. Сильні сторони дослідження та формування моделі стратегічного управління витратами із її впровадженням полягають в тому, що ці заходи дозволяють поліпшити кінцевий результат імплементації. В порівнянні з іншими підходами щодо впровадження на підприємстві витратоутворюючої стратегії, це вдається зробити за рахунок моделювання процесу обліково-аналітичного забезпечення з адаптацією методів управління витратами. Отже, запропонована модель дозволить розробляти ефективні моделі зменшення витрат, пов'язані з впровадженням інших управлінських процесів для довгострокового удосконалення.

Для прийняття обґрунтованих стратегічних рішень керівництвом ТзОВ «Компанія ВЕЕМ-Металлавтопром» (м. Львів, Україна) проведено комплексний аналіз структури і динаміки витрат. Здійснене допоможе знайти слабкі та сильні сторони стратегічної діяльності підприємства на основі витратоутворюючої стратегії. Прийнявши рішення на стратегічному рівні (наприклад, змінити технологію) можна відразу позбавитися від великої кількості факторів операційного рівня (виробничих, комерційних носіїв витрат).

Weaknesses. Проведений аналіз механізму формування стратегічного управління витратами показав, що одним із ключових процесів, які мають високу динамічність та неоднорідність, комплексність і системність, є її обліково-аналітичне забезпечення. Отже, до складових обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами можливо віднести наступні: стратегічний облік, стратегічний аналіз, інформаційне забезпечення. Аналіз дозволив виявити недоліки схеми щодо його застосування на підприємстві. Зокрема, слабкою стороною запропонованого підходу є складність та тривалість впровадження на основі взаємозв'язку методів управління витратами і взаємодії систем обліку, аналізу, контролю, інформаційного та організаційного забезпечення. Крім того, необхідно враховувати досить високу вартість цього процесу.

Opportunities. Однак, в подальшому для побудови моделі стратегічного управління витратами доцільно доповнити впровадженням новітніх рішень в області інформаційних систем і технологій, обліку та зберігання інформації (створення баз даних) і обліково-аналітичних платформ.

Додаткові можливості може принести закупівля і впровадження на машинобудівних підприємствах України, і досліджуваному зокрема наприклад:

– системи MS Dynamics CRM, яка буде використовуватися для підвищення ефективності взаємодії з партнерами і клієнтами в рамках процесів закупівель і виконання контрактів, залучення клієнтів, участі в тендерах, ціноутворенні, розширення продажів, логістиці відвантаження, транспортування та ін. А також аналізу показників ефективності діяльності і подальшого прогнозу розвитку бізнесу;

– платформи Deductor, для підтримки розвитку стратегії компанії та побудови наскрізних бізнес-процесів продажу та обслуговування клієнтів компанії. Запропоновано інтегрувати MS Dynamics CRM з системами Microsoft 1С 8.0. (чи іншими вітчизняними продуктами).

Threats. Однак, запропонований підхід не забезпечує апріорі відповідних кінцевих результатів, оскільки при неналежному виборі інструментарію та недостатньому розумінні його специфіки найкращий інструмент буде давати збої та працювати з проблемами.

Негативний вплив на об'єкт дослідження мають чинники зовнішнього оточення, пов'язані безпосередньо із процесом виробництва і витратами:

- нестабільність долара, що впливає на закупівлю підприємствами машинобудування комплектуючих, сировини, дороговартісного обладнання;
- поява нових конкурентів, неможливість виходу на зарубіжні ринки, високі ставки по кредитах;
- дороговартісне інформаційно-програмне забезпечення.

Ситуація ускладнена тим, що не всі ризики вдається попередньо ідентифікувати та мінімізувати.

8. Висновки

1. Проведено аналіз сучасного стану машинобудівної галузі та аналіз структури і динаміки витрат ТзОВ «Компанія ВЕЕМ-Металавтопром» за 2013–2017 рр. Дослідження підтвердили, що виробництво є матеріаломістким, істотну частку у витратах підприємства становить собівартість продукції. Порівнювалися показники витрат і доходів відповідного напрямку діяльності, що дозволили визначити слабкі та сильні сторони діяльності підприємства стосовно управління витратами, збільшення обсягів випуску товарної продукції, розширення номенклатури виробів, укріплювати свій авторитет на світовому ринку.

2. Узагальнено концептуальні підходи стратегічного управління витратами. Підтверджено, що система стратегічного управління витратами є складовою частиною єдиної системи управління підприємством на рівнях: оперативному чи стратегічному, що має мету, завдання, об'єкт, суб'єкт і механізми (методи) управління. Визначено «стратегічне управління витратами» як процес забезпечення раціонального рівня витрат з точки зору стратегічної перспективи, який, враховуючи вплив сукупності чинників, націлений на досягнення підприємством стійкої конкурентної переваги за рахунок лідерства за витратами. А також здійснюється за допомогою системи прийомів і методів, що забезпечують прогнозування, планування, облік, аналіз, контроль і регулювання рівня витрат на стадіях формування, реалізації, контролю і регулювання стратегії розвитку підприємства.

3. Визначено роль обліково-аналітичного забезпечення для цілей стратегічного управління витратами. Розроблено схему системи обліково-аналітичного забезпечення (рис. 3) для створення єдиної інформаційної бази реалізації комплексного підходу до управління витратами підприємства з позиції управлінського підходу. Дослідженнями підтверджено визначальну

роль стратегічного обліку і стратегічного аналізу щодо оцінки комплексного або індивідуального впливу факторів внутрішнього і зовнішнього середовища на стратегію компанії, її поведінку на ринку, можливості конкурування і позиціонування, стратегічну результативність.

4. Проведено дослідження щодо розробки моделі стратегічного управління витратами. Вивчено оперативні методи управління витратами (ABC і частково таргет-костинг, табл. 6), які забезпечували б поточне планування, контроль і зменшення витрат, та стратегічні методи визначення витрат за життєвим циклом продукції з розробкою моделі Демінга-Шухарта (PDCA). Розроблено механізм побудови системи стратегічного управління витратами на основі адаптації методу ABC разом із таргет-костинг, стратегічне управління витратами за стадіями життєвого циклу продукту (LCC-аналіз) та моделі Демінга-Шухарта (PDCA) (рис. 4). Це дозволить управлінському персоналу отримати достатню кількість інформації для управління як на операційному, так і стратегічному рівнях. Таким чином, раціонально організована система стратегічного управління витратами забезпечить ефективне управління в довгостроковому періоді всією діяльністю підприємства. Результати забезпечать переваги:

- вдосконалення програм оптимізації витрат;
- перегляд підходів до витратоутворення;
- оптимізація продуктового портфеля;
- реінжиніринг моделей бізнес-процесів;
- оптимізація логістичної системи;
- перегляд бюджетної політики і політики прогнозування;
- реструктуризація системи стратегічного управління витратами з ознаками циклічності та ітеративності.

Література

1. Shah H., Malik A., Malik M. S. Strategic Management accounting – a messiah for management accounting? // Australian Journal of Business and Management Research. 2011. Vol. 1, Issue 4. P. 1–7.
2. Ramljak B., Rogosic A. Strategic Management Accounting Practices in Croatia. 2012. URL: https://bib.irb.hr/datoteka/605419.SMA_in_Croatia.doc
3. ТзОВ «Компанія ВЕЕМ-Металавтопром»: звіти про фінансові результати за 2013–2017 рр. URL: <http://veem.biz/>
4. Kumar A., Nagpal S. Strategic cost management – suggested framework for 21st Century // Journal of Business and Retail Management Research. 2011. Vol. 5, Issue 2. P. 118–130.
5. Savic B., Vasiljevic Z., Djordjevic D. Strategic cost management as instrument for improving competitiveness of agribusiness complex // Ekonomika Poljoprivrede. 2014. Vol. 61, Issue 4. P. 1005–1020. doi: <http://doi.org/10.5937/ekopolj1404005s>
6. Interactions, convergences and interrelationships between Lean Accounting and Strategic Cost Management: a study in the Lean Production context / Collatto D. C. et. al. // Gestão & Produção. 2016. Vol. 23, Issue 4. P. 815–827. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/0104-530X1279-15>

7. Lal J. Strategic cost management. Girgaon: Himalaya Publishing House Pvt. Ltd., «Ramdoot», 2015. URL: <http://www.himpub.com/documents/Chapter587.pdf>
8. Chauhan M. Strategic cost management: a conceptual framework. URL: [http://pggc46.ac.in/images/STRATEGIC %20COST %20MANAGEMENT.pdf](http://pggc46.ac.in/images/STRATEGIC%20COST%20MANAGEMENT.pdf)
9. Melo M., Leone R. Alignment between Competitive Strategies and Cost Management: a Study of Small Manufacturing Companies // Brazilian Business Review. 2015. Vol. 12, Issue 5. P. 78–96. doi: <http://doi.org/10.15728/bbr.2015.12.5.5>
10. Ganapaian C. Strategic cost management (SCM) – key for sustainable development in changing economic scenario – an analysis // BIMS International Journal of Social Science Research. 2016. Vol. 1, Issue 2. P. 141–147.
11. Великая Е. Г. Стратегическое управление затратами // Финансовый журнал. 2012. № 3. С. 61–72.
12. Савчук В. П. Стратегическое управление издержками. URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin073.html>
13. Зенина Е. В. Теоретические и методологические основы стратегического управления затратами: монография. Бишкек: КРСУ, 2014. 54 с.
14. Яценко О. І., Майданська О. М. Стратегічний підхід в управлінні витратами підприємства // Науковий вісник. Національний лісотехнічний університет України. 2008. Вип. 18.2. С. 145–149.
15. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
16. Shank J., Govindarajan V. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Free Press, 2008. 272 p.
17. Мілаш І. В., Красноусов А. В. Стратегічне управління витратами підприємств роздрібної торгівлі: монографія. Х.: ХДУХТ, 2015. 286 с.
18. Проданчук М. А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/strategichne-upravlinnya-vitratami-agrarnih-pidpriemstv.html>
19. Сулоева С. Б., Гульцева О. Б Система управления затратами: концептуальные положения // Организатор производства. 2017. Т. 25, № 3. С. 47–58.
20. Костецька Н. І., Хопчан М. І. Стратегічне управління витратами як засіб забезпечення конкурентоспроможності підприємства // Інноваційна економіка. 2012. № 5 (31). С. 81–86.