

СТРАТЕГІЯ СКОРОЧЕННЯ ВИТРАТ У СИСТЕМІ
СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУCOST REDUCTION STRATEGY IN THE SYSTEM
OF STRATEGIC MANAGERIAL ACCOUNTING

У статті розглянуто стратегію скорочення витрат у системі стратегічного управлінського обліку. Доведена необхідність інтеграції стратегії скорочення витрат у загальну бізнес-стратегію підприємства, що дасть змогу враховувати вплив зовнішніх і внутрішніх факторів та оцінювати позиції підприємства на ринку. Розглянуті причини, які заважають упровадженню стратегії скорочення витрат. Подані етапи проведення стратегії скорочення витрат, можливі інструменти для скорочення витрат та особливості її впровадження.

Ключові слова: стратегія скорочення витрат, стратегічний управлінський облік, інструменти стратегічного управлінського обліку.

В статье рассмотрена стратегия сокращения расходов в системе стратегического управленческого учета. Доказана необходимость интеграции стратегии сокращения расходов в общую бизнес-стратегию предприятия, что позволит учитывать влияние внешних и внутренних факторов и оценивать позиции предприятия

на рынке. Рассмотрены причины, которые мешают внедрению стратегии сокращения расходов. Представлены этапы проведения стратегии сокращения расходов, возможные инструменты для сокращения расходов и особенности ее применения.

Ключевые слова: стратегия сокращения расходов, стратегический управленческий учет, инструменты стратегического управленческого учета.

The article considers the strategy of cost reduction in the system of strategic management accounting. The necessity of integrating the strategy of reduction of expenses into the general business strategy of the enterprise is proved, allowing to take into account the influence of external and internal factors and assess the position of the company in the market. Considered the reasons that hinder the implementation of the strategy of reducing costs. The stages of cost reduction strategy are presented, possible tools for cost reduction and features of its implementation.

Key words: strategy of cost reduction, strategic management accounting, tools of strategic management accounting.

УДК 657.1.012:658.5:338.512

Бабіченко В.В.

д.е.н., доцент кафедри обліку і фінансів
Кременчуцький національний
університет
імені Михайла Остроградського

Постановка проблеми. Сучасні динамічні умови господарювання та трансформаційний стан економіки України вимагають від підприємців та менеджерів організацій пошуку ефективних методів управління господарською діяльністю. Конкурентне середовище, в якому функціонують підприємства, вимагає регулярно та своєчасно відстежувати і реагувати на зміни, які відбуваються в їх оточенні, з метою збереження гідних позицій на ринку та забезпечення конкурентних переваг. Ключовим внутрішнім фактором забезпечення цього є оптимізація витрат підприємства.

Аналіз останніх досліджень та літератури. Розгляд питань обліку витрат для безперервного вдосконалення діяльності в системі стратегічного управлінського обліку все більше привертає увагу закордонних та вітчизняних учених. Значний внесок у формування і розвиток теорії і практики бухгалтерського управлінського та стратегічного управлінського обліку витрат зробили такі вчені, як П.Й. Атамас [1], Е.А. Аткинсон [2], Е.Г. Великая [3], С.Ф. Голов [4], В.Б. Івашкевич [5], Т.П. Карпова [6], В.В. Качалай [7], Т.А. Пузиня [8] та інші.

Досліджуючи витрати, такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов [4], Т.П. Карпова [6], Л.В. Нападівська, Ю.С. Цал-Цалко, В.М. Панасюк

стверджують, що реальним напрямом зменшення витрат є система управління ними. Водночас стратегії скорочення витрат, яка потребує постійного просування на всіх організаційних рівнях підприємства, приділяється недостатня увага.

Постановка завдання. Метою статті є розгляд особливостей створення, впровадження та наслідків упровадження стратегії скорочення витрат на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах прийняття ефективних управлінських рішень можливе за умов втілення концепції стратегічного управління в практику підприємств. Як зазначає А.О. Касич [9], сьогодні вже недостатньо розробити стратегію підприємства, необхідно розуміти, що це ціла філософія функціонування всіх підсистем підприємства відповідно до викликів суспільства та ризиків, які постійно виникають. Саме тому втілення положень стратегічного управлінського обліку є нагальною потребою сучасних підприємств.

Стратегічний управлінський облік був поданий як загальний підхід для розв'язання проблем, зумовлених зміною конкурентного та технологічного середовища. Деякі дослідники розглядають стратегічний управлінський облік як механізм,

що допомагає сформулювати і втілити в життя стратегію [10, с. 49]. Інші – як пропозицію відходу від лише фінансових питань до більш загальних ділових цінностей [11, с. 258]. Також його вважають можливістю зробити облік більш релевантним шляхом його зближення з іншими функціями на підприємстві [12, с. 25].

Стратегічний облік як інформаційна підсистема, спрямована на досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства, має бути гнучкою і забезпечувати менеджмент інформацією про зміни у ринковому середовищі, перспективи діяльності підприємства на довгостроковий період та використання ресурсів.

М. Бромвіч зазначав, що додавання стратегічної перспективи до традиційного управлінського обліку вимагає від останнього розширення у двох напрямках. По-перше, витрати повинні бути інтегровані в стратегію через стратегічний аналіз витрат, і таким чином відбувається їх узгодження із стратегією. По-друге, потрібно з'ясувати, хоча й, безумовно, в загальному вигляді, структуру витрат конкурентів і контролювати її зміни через певні проміжки часу [13, с. 29]. Для досягнення цього М. Бромвіч також бачить два чіткі підходи: забезпечення калькулювання елементів одиниць для всіх видів продукції на підприємстві та калькулювання функцій у ланцюзі створення цінностей, які додають вартість для покупця.

В умовах кризової ситуації зниження витрат є одним з ефективних способів подолання труднощів і зміцнення позицій підприємства на ринку. При цьому важливого значення набувають питання оптимізації витрат; антикризового управління, яке являє собою систему управління підприємством, спрямовану на усунення несприятливої ситуації для підприємства шляхом реалізації стратегічної програми, що дає змогу усунути труднощі, спираючись на власні ресурси компанії [14, с. 65], та фінансової безпеки підприємства [15].

Важливо під час управління витратами використовувати досвід зарубіжних країн, наявні методологічні підходи і методи стратегічного управлінського обліку, спрямовані на безперервне вдосконалення діяльності та скорочення витрат [16].

М. Портер наголошує, що скорочення вартості може бути досягнуто або шляхом зменшення витрат на виконання заходів у ланцюжку вартості, або шляхом реструктуризації ланцюжка вартості [17]. Виконання наявної діяльності з меншою кількістю ресурсів являє собою використання внутрішніх резервів, тоді як реструктуризація ланцюжка вартості вимагає радикальних змін, що є більш довгим способом. Ці дії досягаються шляхом реалізації різних стратегій, які надають пріоритет скороченню різних видів витрат.

Дж. Шанк і В. Говіндараджан зазначають, що лідерства у зниженні витрат можна досягнути за

допомогою підходів економії на масштабах виробництва, відповідно до кривої досвіду, жорсткого контролю витрат [18, с. 56–57]. Вітчизняний вчений В.Г. Герасимчук для досягнення переваг за допомогою низьких витрат пропонує у комплексі використати вартісний ланцюг, масштаб, досвід і контроль. Він вважає, що зниження витрат можна забезпечити за вдосконалення та контролю усіх етапів створення продукції (проекування, матеріально-технічного постачання, виробництва), а також економії на масштабах і на підставі накопиченого досвіду [19].

Але недостатньо лише постійно шукати шляхи зниження витрат, у сучасних умовах постійно мінливого середовища необхідно вести мову про стратегічне управління витратами та стратегію скорочення витрат. У довгостроковій перспективі це дасть змогу враховувати конкурентні переваги щодо затрат та підвищити конкурентоспроможність підприємства [20, с. 188].

Під час формування стратегії зниження витрат із метою запобігання ускладнень треба уникати найбільш поширених помилок, які мають місце під час розроблення заходів щодо зниження витрат [21, с. 381–382]:

1) неправильне визначення найважливіших статей витрат, які необхідно знижувати. Така помилка менш характерна для малих і середніх підприємств, оскільки керівникам, як правило, відомі найбільш суттєві витрати. Однак із розширенням підприємства керівництво може не помітити зростання витрат на окремих ділянках. Так, зосередившись на витратах, які найбільш легко визначити, можна не помітити суттєвих і часто необґрунтованих витрат, прихованих у статті «інші витрати»;

2) неправильне визначення носіїв витрат підприємства. Наприклад, намагаючись знизити виробничі витрати на одиницю продукції, на підприємстві випускають продукції більше, ніж можуть продати. Як наслідок, прагнення знизити виробничі витрати на одиницю продукції може привести до їх загального зростання у результаті перевиробництва. Замість цього підприємству слід було би сфокусувати увагу на скороченні загальних виробничих витрат;

3) втрата індивідуальності та, як наслідок, конкурентоспроможності продукції підприємства, особливо коли характерною особливістю продукції була якість. Таке зниження витрат за рахунок погіршення якості особливо шкідливе для підприємства. Хоча різке скорочення витрат може у короткі терміни збільшити прибутки підприємства, однак у довгостроковій перспективі завдасть непоправної шкоди;

4) погіршення стосунків із постачальниками і працівниками підприємства із-за надміру жорстких умов;

5) зниження витрат на важливих ділянках нижче за допустимий рівень. Так, надмірне скорочення трудових витрат може привести до втрати кваліфікованих працівників;

6) нерозуміння механізму взаємозалежності витрат підприємства: інколи загального зниження витрат можна досягнути, збільшивши їх для якогось окремого виду діяльності. Наприклад, зростання витрат на відрядження може привести до укладення договорів з новими постачальниками, які реалізують сировину та матеріали дешевше, ніж старі постачальники.

Стратегія зменшення витрат повинна включати в себе:

- ліквідацію відходів та дублювання ресурсів;
- впровадження кращих програм та практик скорочення витрат;
- впровадження сучасних технологій з метою підвищення ефективності;
- створення віртуальних операцій в Інтернеті, дотримуючись сучасних тенденцій в галузі ІТ.

Стратегія скорочення витрат повинна враховувати ситуацію, що склалася на ринку, визначати вплив зовнішніх і внутрішніх факторів, бути інтегрована в загальну бізнес-стратегію підприємства та оцінювати позиції підприємства на ринку. Це єдиний спосіб, за якого співробітники будуть розуміти повну картину загальних переваг, які їхні індивідуальні дії принесуть щодо зниження витрат, а також сукупні інвестиції, необхідні для створення та реалізації цієї стратегії.

Проте керівництво підприємством часто схильне відкласти стратегію скорочення витрат до майбутнього моменту. Причини такої поведінки

можуть бути численними: поточний прибуток, надто великі зусилля, традиції та збільшення кількості працівників [22] (табл. 1).

Стратегія скорочення витрат повинна бути розроблена органами управління підприємством, саме вони повинні бути рушійною силою реалізації програми і прикладом збереження ресурсів підприємства.

На сучасному підприємстві стратегія скорочення витрат може бути проведена протягом таких п'яти етапів, як [23]:

1. Оцінка вартості.
2. Регулювання глобальної бізнес-стратегії підприємства.
3. Підбір інструментів для скорочення витрат.
4. Впровадження стратегії зменшення витрат.
5. Вимірювання наслідків та витрат стратегії скорочення витрат.

Оцінка вартості є початковим кроком у процесі зниження витрат. На цьому етапі необхідно, щоб керівництво, виходячи з поточного ринку та фінансової ситуації, складало належну оцінку типів та сум витрат, які необхідно зменшити. Це один із ключових моментів процесу скорочення витрат, тому що це визначає стратегічний напрям, на якому підприємство збирається зосередити свою діяльність.

Першим і, як видається, найбільш логічним кроком, який повинно прийняти кожне керівництво, є збір адекватної інформації про поточний стан витрат на підприємстві. В. Рауне [22] рекомендує починати з прямих витрат виробництва, включаючи насамперед витрати на робочу силу. Крім того, керівництву необхідно зібрати дані про непрямі витрати на робочу силу, які становлять

Таблиця 1

Причини, які заважають впровадженню стратегії скорочення витрат

| Причина | Наслідки |
|----------------------------------|--|
| Наявний прибуток | Поточний прибутковий бізнес може змусити менеджерів виступити проти створення та впровадження програм скорочення витрат. Однак таке ставлення може дорого коштувати підприємству, оскільки конкуренція постійно розвивається. Це може привести до ситуації, в якій підприємство не може впоратися з конкурентами найближчим часом |
| Надмірні зусилля | Створення та здійснення скорочення витрат потребують змін. Звичайно, ці зміни викликає страх перед невдачею і в керівництва, і в інших співробітників. Тому працівники, як правило, мають тенденцію уникати такої ситуації, виправдовуючи їхнє ставлення тим, що вони піддаються великому стресу заради невеликих заощаджень на окремих ресурсах. Довгострокова перспектива вимагає, щоб усі співробітники підприємства переконалися в тому, що витрати заощадження є невід'ємною частиною загальної філософії та культури фірми, що повинно бути прийнято всіма співробітниками |
| Традиція | З часом підприємство встановлює певну практику вирішення проблем. Ця практика зростає до неписаних правил, яких працівники чітко дотримуються, незалежно від характеру проблеми, з якою вони стикаються. Кожна проблемна ситуація має свою природу і вимагає окремого підходу, який вимагає додаткових витрат енергії та часу. Оскільки багато співробітників, включаючи керівництво, не завжди готові до цього, традиція може виявитися серйозною перешкодою програмі скорочення витрат на підприємстві. |
| Збільшення кількості працівників | На підприємстві може бути думка, що створення та впровадження програм скорочення витрат має збільшити кількість працівників. Як результат, керівництво спирається на консалтингові послуги. Скорочення витрат є безперервним процесом, вибір цього варіанту є неправильним. Працівники найкраще знають, як їх мотивувати для скорочення витрат. У довгостроковій перспективі наймання консультантів може спричинити надмірну залежність від них, а також до помилкової картини витрат підприємства. |

на сучасних підприємствах набагато більшу суму та більшу частку у загальних витратах. Головним завданням менеджерів є досягнення скорочення витрат на оплату праці, бажано – без звільнення цінних співробітників, які були з підприємством протягом багатьох років. Особливо важливо, щоб працівники не сприймали програми зменшення витрат на підприємстві як «програму звільнень», оскільки це може створити величезний опір, що буде негативно впливати на реалізацію програми скорочення витрат. Якщо звільнення частини працівників виявляється неминучим кроком для зменшення витрат підприємства, то слід ретельно враховувати правильний момент для його здійснення.

Порядок збирання інформації на підприємстві також є нелегким завданням. Інформація повинна бути максимально актуальною та об'єктивною. Крім збору інформації, необхідно ще й використати її належним чином. Якщо застосовувати методи використання даних, які вже було реалізовано підприємством аналогічного розміру та бізнесу, це значно знизить шанси отримати конкурентну перевагу.

Стратегія скорочення витрат повинна бути належним чином адаптована до глобальної бізнес-стратегії підприємства, тобто вона повинна бути інтегрована у глобальну стратегію. Ця необхідність виникає з того факту, що підприємства зосереджуються на різних ринках, на різних сегментах споживачів і різних джерелах ресурсів тощо. Стратегія підприємства повинна змінюватися через зміну умов на ринку. Підприємство, націлене на стратегію зменшення витрат, повинно відповідно відреагувати на нові зміни ринкових

умов. Це допоможе отримати порівняльну перевагу щодо конкурентів на ринку.

За умови адаптації стратегії скорочення витрат до глобальної бізнес-стратегії підприємства зі зміною глобальної бізнес-стратегії підприємства стратегія скорочення витрат також має змінитися. Якщо наявні умови цього потребують, то програми скорочення витрат повинні бути переспрямовані туди, де це потрібно найбільше. Тому вартість стратегії скорочення витрат повинна мати відповідний ступінь гнучкості відповідно до зміни в глобальній бізнес-стратегії підприємства.

Сфера скорочення витрат постійно привертає увагу і українських, і закордонних експертів. Одне з досліджень E&Y & IMA [24] було присвячено питанню, як сучасна конкурентоспроможна економіка посилює тиск на підприємства, щоб максимізувати їхні фінансові показники. Для досягнення цієї мети підприємства повинні бути зацікавлені у постійному скороченні витрат. Найбільша частка досліджень E&Y & IMA присвячена систематизація інструментів, що використовуються в процедурах зниження витрат на підприємствах. Дослідження охоплює вибірку з 23 000 менеджерів (члени IMA), які отримали електронне повідомлення з посиланням на анкету, яку слід заповнити. Близько 2000 респондентів відповіли, заповнивши анкету. Основними цілями дослідження E&Y & IMA [24] були:

1. Дослідження фундаментальних змін у ролі управлінського обліку.
2. Аналіз наявних інструментів та розгляду впровадження нових інструментів та методів управління витратами.

Таблиця 2

Використання інструментів для управління витратами [25]

| Інструмент для управління витратами | Використовується | Розглядається | Відхилено |
|---|------------------|---------------|-----------|
| <i>Планування: Інструменти бюджетування</i> | | | |
| Оперативне бюджетування | 76% | 16% | 8% |
| АВМ / стандартне бюджетування | 65% | 23% | 12% |
| Капітальне бюджетування | 62% | 24% | 14% |
| <i>Інструменти підтримки прийняття рішень</i> | | | |
| Кількісні методи | 76% | 17% | 7% |
| Графік прибутковості | 62% | 23% | 13% |
| Внутрішня трансферна ціна | 57% | 23% | 20% |
| Вартість ланцюжка постачань | 31% | 43% | 26% |
| Аналіз ціннісного ланцюга | 27% | 47% | 26% |
| <i>Інструменти аналізу вартості продукції</i> | | | |
| Традиційна вартість | 76% | 15% | 9% |
| Накладні асигнування | 70% | 20% | 10% |
| Багатовимірні витрати | 35% | 39% | 26% |
| Цільова ціна | 27% | 40% | 33% |
| Витрати протягом життєвого циклу | 32% | 37% | 41% |
| Теорія обмеження | 32% | 41% | 37% |
| <i>Інструменти оцінки ефективності</i> | | | |
| Бенчмаркінг | 53% | 36% | 11% |
| Збалансована система показників | 43% | 40% | 17% |
| Управління цінністю | 27% | 41% | 32% |

3. Вплив нових технологій на заміщення наявної технології управління бухгалтерією.

4. Вивчення факторів, які впливають на прийняття нових інструментів і методів на підприємствах.

Результати дослідження подані в таблиці 2.

Таблиця 2 найкраще ілюструє інтенсивність використання певних інструментів, які класифікуються у відповідні групи.

Аналізуючи таблицю використання інструментів для управління витратами, можна дійти висновків щодо використання певних інструментів:

- більшість компаній використовують оперативне, стандартне та капітальне бюджетування;

- тільки два (кількісні методи та графік прибутковості) з п'яти інструментів, що використовуються в прийнятті рішення, відповідають вимозі більшості використовувати їх, оскільки вони перевищили ліміт у 60%. Один інструмент – внутрішня трансферна ціна – не перевищує ліміт 60%, а решта двох інструментів цієї групи використовуються нерівномірно, понад 25% підприємств відмовилися від їх використання;

- за допомогою інструментів для аналізу собівартості можна дійти висновку, що більшість підприємств використовують традиційні витрати та розподіл накладних витрат;

- інструменти оцінки ефективності не перевищують ліміту 60% (показник використання бенчмаркінгу 53% можна охарактеризувати як замовчування, враховуючи поточні тенденції на ринку та прагнення до впровадження найкращих практик, водночас відмічається низький рівень використання збалансованої системи показників, що свідчить про те, що нефінансові показники діяльності компанії ігноруються).

Дослідження, опубліковані в огляді E&Y & IMA [24; 25], надають інформацію для цінного аналізу поточного стану економік країн-учасниць (з усього світу), а також є основою для подальшого вдосконалення управлінського обліку з особливими акцентами на управлінні витратами. Це дослідження показало, що:

- управління витратами відіграє ключову роль у досягненні стратегічних цілей;

- пріоритетом для учасників дослідження, які також є керівниками своїх компаній, є наявність «ефективної» вартості інформації;

- незважаючи на потребу в інформації про витрати, є численні фактори, які впливають на зменшення прозорості витрат;

- велика кількість учасників, які відповідали на питання анкети, не враховували можливість впровадження нових інструментів управління витратами;

- незважаючи на впровадження нових інструментів для управління витратами, багато учасників дослідження все ще широко використовують старі методи для управління витратами;

- менеджери, які були учасниками дослідження, потребують кількісної оцінки пропозицій для впровадження нових інструментів управління витратами.

Не менш важливим питанням, ніж пропозиції щодо скорочення витрат, є адекватна реалізація цих пропозицій. Дуже важливим фактором, який вимагає особливої уваги, є стійкість працівників щодо реалізації обраної стратегії скорочення витрат.

Сучасні підприємства, які успішно реалізують стратегії зменшення витрат, використовують підхід, який робить їх відмінними від підприємств, які не можуть це реалізувати. Це так звані передбачені стійкі трансформації витрат [26], які включають у себе:

- налаштування цілей, створених на основі зовнішніх даних, а не на основі внутрішнього бенчмаркінгу;

- адаптація стратегії скорочення витрат до глобальної бізнес-стратегії підприємства;

- запровадження відповідних заходів;

- орієнтація не тільки на окремі організаційні підрозділи підприємства, але також на так звані «стіжки» підприємства;

- опір працівників та профспілок.

Зупинимось більш детально на кожному з цих напрямів стратегії зменшення витрат.

1. Налаштування цілей, створених на основі зовнішніх даних, а не на основі внутрішнього тестування. Під час визначення ступеня зниження витрат багато менеджерів потрапляють у пастку і визначають відсоток скорочення витрат відповідно до внутрішніх витрат. Приймаючи це рішення, менеджери рідко враховують тенденції ринку, залежно від яких слід визначити цільове зниження вартості. Важливість того, що з'явилося раніше, відображається в ситуаціях, коли є нові конкуренти на ринку (наприклад, конкуренція з боку Китаю) або нові тенденції. Це момент, коли підприємство виявляє, що воно не може впоратися з новими конкурентами та новими можливостями ринку, що спираються на скорочення, визначене внутрішнім порівняльним аналізом.

2. Адаптація стратегії скорочення витрат до глобальної бізнес-стратегії підприємства. Будь-яка компанія, яка не розглядає питання управління витратами своєчасно, ризикує опинитися в дуже складній ситуації в майбутньому. Тому компанії, які займаються витратами, прагнуть ними активно управляти, і для цього здійснюється цільова адаптація стратегії скорочення витрат до глобальної бізнес-стратегії компанії. Цей проактивний підхід дає їм змогу слідувати тенденціям на ринку, досягти високого ступеня гнучкості у скороченні витрат та стійких конкурентних перевагах.

3. Запровадження відповідних заходів. Необхідність введення адекватних заходів впливає з поточної практики багатьох підприємств. Коли реалізація цих заходів

лізуються програми скорочення витрат, увага приділяється лише одній частині видаткової статті з звіту про прибутки та збитки. Зокрема, під час вимірювання процентних відсотків підприємства покладаються лише на витрати «видимих» ресурсів і, таким чином, не покривають витрати на «невидимі» ресурси. Використання відповідних інструментів для управління витратами «невидимих» ресурсів можуть допомогти вирішити цю проблему.

4. Орієнтація не тільки на окремі організаційні підрозділи підприємства, але і на так звані «стіжки» підприємства. Ця рекомендація відображається як наслідок складності організаційної структури підприємства.

Організаційні підрозділи можуть записувати всі витрати, пов'язані з ними, але виникає питання: що трапляється з витратами, які знаходяться на кордоні («стіжок») між двома організаційними підрозділами? Це часте явище, на витрати якого часто не звертають уваги, тому що ніхто точно не знає, кому ці витрати належать, або ніхто з організаційних підрозділів не хоче їх прийняти.

Але саме з такими видами витрат полягає можливість значних заощаджень. К. Койн, С. Койн і Е. Койн [27] стверджують, що за скорочення цих витрат підприємство може досягти 30% або навіть більше відсотків у заощадженнях. Для цього необхідно встановити контроль над «витратами на стіжки» шляхом більш тісної координації діяльності серед організаційних підрозділів та їх кращого спілкування.

5. Подолання опору працівників та профспілок, яке може бути перешкодою для успішного здійснення стратегії скорочення витрат. Опір працівника – це опір змінам і схильність здійснювати роботу за традицією. Будь-яка пропозиція, яка приводить до змін, може бути небажаною для співробітників, а відповідно, може сильно сповільнити й ускладнити реалізацію програми зменшення витрат, і керівництво буде змушене виконувати передбачені зміни повільно. По-перше, повинні бути досить прості операції, яким можна швидко і легко навчитися з керівником якості – керівником, який може впливати на працівників своїми знаннями та харизмою, щоб вони прийняли нові зміни. Також введення змін для зниження витрат може спричинити сильний союзний опір. Підприємства намагаються подолати цю ситуацію, переконавши працівників індивідуально, і співробітники не звертаються до профспілок. Таким чином, підприємство непрямо усуває опір профспілок під час упровадження програм скорочення витрат.

Реалізація стратегії скорочення витрат вимагає інвестицій ресурсів. Головне при цьому полягає у тому, що економія коштів повинна покривати вкладений капітал. Практика показує, що це має бути короткий період часу, як правило, один рік [28]. Це тому, що не завжди необхідно придбати

нове обладнання, найняти консалтингову фірму для того, щоб досягти значних заощаджень. Іноді потрібно лише зробити певні виправлення, коригування в діяльності, здійснити заплановані заощадження. У будь-якому разі керівництво підприємства повинно дотримуватися при цьому економічного принципу – досягти максимального ефекту з мінімальними інвестиціями.

Висновки з проведеного дослідження. Сучасні підприємства в досягненні стратегічних та оперативних завдань ставлять перед собою завдання постійного пошуку напрямів скорочення затрат. Постійний прогрес технології, зростаюча конкуренція на світовому ринку, нові потреби споживачів все це потребує швидкого реагування, крім того підприємства прагнуть до досягнення певного рівня прибутку – це лише деякі з факторів, які мотивують кожне сучасне підприємство серйозно аналізувати свої витрати та шукати шляхи їх скорочення. При цьому стратегія скорочення витрат повинна бути всеосяжною та інтегрованою у глобальну бізнес-стратегію підприємства. Це дасть їй змогу змінюватися за зміни умов на ринку, що забезпечить підприємству порівняльну перевагу щодо конкурентів на ринку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Атамас П.Й. *Управлінський облік: навчальний посібник* / П.Й. Атамас. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Аткинсон Э.А. *Управленческий учет: учебник* / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер. М.: Вильямс, 2010. 878 с.
3. Великая Е.Г. *Стратегическое управление затратами на основе бюджетирования* / Е.Г. Великая // *Финансы и кредит*. 2012. № 9. С. 10–27.
4. Голов С.Ф. *Управлінський облік: підручник* / С.Ф. Голов. К.: Лібра, 2004. 704 с.
5. Ивашкевич В.Б. *Бухгалтерский управленческий учет: учебник* / В.Б. Ивашкевич. М.: ИНФРА, 2011. 576 с.
6. Карпова Т.П. *Управлінський облік: підручник для вузів* / Т.П. Карпова. М.: ЮНІТІ-ДАНА, 2004. 351 с.
7. Качалай В.В. *Кайдзен-костинг: опыт и перспективы внедрения на промышленных предприятиях Украины* / В.В. Качалай // *Бухгалтерский учет и аудит*. 2013. № 1. С. 273–277.
8. Пузыня Т.А. *Таргет-костинг и кайдзен-костинг – инновационные концепции отечественного бухгалтерского учета* / Т.А. Пузыня // *Современные научные исследования и инновации*. 2013. № 7. С. 38–42.
9. Касич А.О. *Втілення концепції стратегічного управління в практику вітчизняних підприємств* / А.О. Касич // *Бізнес Інформ*. 2014. № 11. С. 290–294.
10. Kotha S., Vadlamani B.L. *Assessing generic strategies: an empirical investigation of two competing typologies in discrete manufacturing industries* / S. Kotha, B.L. Vadlamani // *Strategic Management Journal*. 1995. № 16. P. 75–83.
11. Kaizen costing and value analysis. IFRS Research and Development A.B. 2001. URL: http://www.ifsworld.com/us/binaries/kaizen_costing_tcm44-3199.pdf.

12. Johnson T.H. Relevance regained: from top-down control to bottom-up improvement / T.H. Johnson. – New York, Free Press. 1992.
13. Bromvich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromvich // *Accounting, Organizations and Society*. 1990. № 15(1/2). P. 27–46.
14. Стратегія оптимізації витрат на підприємстві в умовах кризи / А.П. Дергач, С.О. Васильцова / Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки). Х.: НТУ «ХПИ». 2017. № 24(1246). С. 63–66.
15. Ганущак Т.В. Умови забезпечення фінансової безпеки підприємства / Т.В. Ганущак // *Наука й економіка*. Вип. 1(13). 2009. С. 7–13.
16. Онищенко О.В. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід / О.В. Онищенко, О.О. Куренна, А.С. Крикуненко // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. Випуск № 25. Частина 2. Одеса: Міжнародний гуманітарний університет, 2017. С. 153–157.
17. Porter M.E. (2014) *Konkurentska prednost*, Masmedia, Zagreb.
18. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности / Дж. Шанк, В. Говиндараджан ; пер. с англ. СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. 288 с.
19. Герасимчук В.Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання : навч. посіб. / В.Г. Герасимчук. К.: КНЕУ, 2000. 360 с.
20. Труніна І.М. Методичні підходи до управління затратами промислових підприємств [Електронний ресурс] / І.М. Труніна, О.В. Онищенко // *Modern Economics*. 2018. № 7. С. 182–191. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/methodical-approaches-to-the-cost-management-of-industrial-enterprises/>.
21. Зуб А.Т. Системный стратегический менеджмент: методология и практика : монография / А.Т. Зуб, М.В. Локтионов. М.: Генезис, 2001. 752 с.
22. Payne, B. (1953) A Program for Cost Reduction, *Harvard Business Review*, 31 (5): 71–82.
23. McCormick, T. (2013) Strategic Cost Reduction Tactics, *Accountancy Ireland*, 45 (5): 46–47.
24. The Ernst & Young and IMA (Institute of Management Accountants) (2003) 2003 Survey of Management Accounting. The State of Management Accounting: <http://www.imanet.org/PDFs/Public/General/2003SurveyofMgtAccting%20EY.pdf>.
25. Institute of Management and Administration (IOMA) (2006) *Cost Reduction and Control Best Practices*, John Willey and Sons, Inc., New Jersey.
26. Guarraia, P., Saenz, H., Fallas, E. (2012) *Sustained cost transformation: Delivering savings that stick*, Bain & Company, Inc.; http://www.bain.com/Images/BAIN_BRIEF_Sustained_cost_transformation_deliver_savings_that_stick.pdf.
27. Coyne, K.P., Coyne, S.T., Coyne, E.J. (2010) *When You've Got to Cut Costs*, *Harvard Business Review*, May 2010: 74–82.
28. Figar N., Ivanović V. Cost reduction strategy—process and effects // *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*. 2015. T. 12. № 1. С. 15–26.