



e-ISSN 3083-6018

СОЦІАЛЬНИЙ РОЗВИТОК: економіко-правові проблеми

<https://www.eu-scientists.com/index.php/sdel>



Зарубіжний досвід управління витратами виробництва

Андрій А. Молодець^{1*}

¹ Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника (Україна). Аспірант кафедри обліку і оподаткування.

* Автор-кореспондент, e-mail: koa@pnu.edu.ua

СТАТТЯ

АНОТАЦІЯ

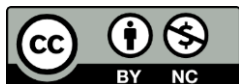
Дослідницька

DOI:

[10.70651/3083-6018/2025.3.08](https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.3.08)

Авторське право

© 2025 автора



Цей твір

ліцензовано на умовах Ліцензії Creative Commons «Із Зазначенням Авторства – Некомерційна 4.0 Міжнародна» (CC BY-NC 4.0).



Стаття присвячена аналізу зарубіжного досвіду управління витратами виробництва та оцінці можливостей його адаптації до умов української економіки. Дослідження зосереджено на трьох ключових підходах: японській моделі таргет-костингу, американському методі “Activity-Based Costing” (ABC) та європейській концепції “lean production”. Таргет-костинг розглядається як інструмент прогнозування витрат на етапі розробки продукту, що сприяє зниженню собівартості завдяки ранньому плануванню та інтеграції всіх підрозділів підприємства. Метод ABC аналізується як засіб точного розподілу накладних витрат, що дозволяє виявляти неефективні процеси та оптимізувати ресурси, зокрема в складних галузях, таких як авіація чи машинобудування. “Lean production” досліджується як підхід до мінімізації втрат, що підвищує операційну ефективність без значних капіталовкладень. У статті використано широкий спектр літератури, зокрема праці А. Аткінсона, Р. Каплана, Е. Мацумури, С. Янга, Р. Купера, Р. Слагмудера, К. Друрі, а також звіти McKinsey & Company і Deloitte. Аналіз показує, що кожен метод має свої переваги: таргет-костинг орієнтований на ринок, ABC – на точність обліку, а “lean” – на операційну гнучкість. Водночас їхнє впровадження в Україні стикається з викликами, такими як обмеженість ресурсів, недостатній рівень технологій і потреба в зміні організаційної культури. У висновках запропоновано рекомендації щодо адаптації цих підходів, зокрема через пілотні проекти на підприємствах із високим потенціалом. Дослідження підкреслює, що використання зарубіжного досвіду може стати основою для модернізації українського виробництва та підвищення його конкурентоспроможності на глобальному ринку, а також наголошує на необхідності комплексного підходу, який враховує як економічні, так і соціокультурні особливості країни, для забезпечення сталого розвитку промислового сектору в довгостроковій перспективі.

КЛЮЧОВІ СЛОВА

управління витратами, таргет-костинг, “Activity-Based Costing”, “lean production”, зарубіжний досвід, українська економіка, виробництво, конкурентоспроможність.



e-ISSN 3083-6018

SOCIAL DEVELOPMENT: Economic and Legal Issues

<https://www.eu-scientists.com/index.php/sdel>



Foreign Experience in Managing Production Costs

Andrii Molodets^{1*}

¹ *Vasyl Stefanyk Precarpathian National University (Ukraine). Postgraduate Student at the Department of Accounting and Taxation.*

* *Corresponding Author*, e-mail: koa@pnu.edu.ua

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Research Article

DOI:

[10.70651/3083-6018/2025.3.08](https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.3.08)

Copyright © 2025
by author



This is an open access journal and all published articles are licensed under a Creative Commons Attribution – NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0)



This article examines foreign experiences in production cost management and assesses their potential adaptation to the Ukrainian economic context. The study focuses on three prominent approaches: the Japanese target costing model, the American “Activity-Based Costing” (ABC) method, and the European “lean production” concept. Target costing is explored as a tool for cost forecasting at the product development stage, enabling cost reduction through early planning and cross-departmental integration. The ABC method is analyzed as a precise mechanism for allocating overhead costs, facilitating the identification of inefficiencies and resource optimization, particularly in complex industries such as aviation and machinery manufacturing. “Lean production” is investigated as a strategy for minimizing waste, enhancing operational efficiency without significant capital investment. The research draws on an extensive literature review, including works by A. Atkinson, R. Kaplan, E. Matsumura, S. Young, R. Cooper, R. Slagmulder, C. Drury, as well as reports from McKinsey & Company and Deloitte. The analysis reveals that each approach offers distinct advantages: target costing is market-driven, ABC emphasizes accounting precision, and “lean” prioritizes operational flexibility. However, implementing these methods in Ukraine faces challenges, including limited resources, technological gaps, and the need for organizational culture shifts. The conclusions provide recommendations for adapting these practices, suggesting pilot projects at high-potential enterprises as a starting point. The study underscores that leveraging international expertise can serve as a foundation for modernizing Ukrainian production and enhancing its global competitiveness, while also highlighting the importance of a comprehensive approach that considers both economic and socio-cultural factors to ensure sustainable development of the industrial sector in the long term.

KEYWORDS

cost management, target costing, Activity-Based Costing, lean production, foreign experience, Ukrainian economy, manufacturing, competitiveness.

1. Вступ

Управління витратами виробництва посідає центральне місце в системі економічного менеджменту, адже від його ефективності залежить не лише прибутковість окремого підприємства, а й загальна конкурентоспроможність національної економіки на міжнародній арені. У сучасному світі, де ринки стають дедалі більш відкритими, а конкуренція набуває глобального масштабу, питання оптимізації витрат постає особливо гостро. Водночас стрімкий розвиток технологій, зміни в логістичних ланцюгах і коливання цін на ресурси змушують економістів шукати нові підходи до цього завдання. Саме в такому контексті зарубіжний досвід управління витратами виробництва стає не просто цікавим об'єктом для вивчення, а й важливим інструментом для пошуку рішень, здатних зміцнити позиції українських підприємств.

Вибір цієї теми зумовлений кількома ключовими причинами. По-перше, Україна, перебуваючи на перетині транзитних шляхів і маючи значний промисловий потенціал, стикається з необхідністю модернізації своїх економічних практик, щоб відповідати викликам часу. По-друге, зарубіжний досвід – від американських моделей “lean production” до німецьких стратегій індустріальної ефективності – пропонує широкий спектр підходів, які вже довели свою результативність у різних економічних умовах. По-третє, в умовах обмежених ресурсів і потреби в сталому розвитку українські підприємства потребують не сліпого копіювання, а осмисленого запозичення тих практик, які можуть бути адаптовані до місцевих реалій, таких як структура економіки, рівень технологічного забезпечення та особливості ринку праці.

У пропонованому матеріалі ми прагнемо не лише розширити розуміння світових тенденцій у цій сфері, а й запропонувати обґрунтовані рекомендації, які сприятимуть підвищенню ефективності українських підприємств у довгостроковій перспективі.

2. Огляд літературних джерел

Дослідження зарубіжного досвіду управління витратами виробництва спирається на широкий спектр теоретичних і практичних джерел. А. Аткінсон, Р. Каплан, Е. Мацумура та С. Янг (2012) акцентують на ролі управлінського обліку в оптимізації витрат і прийнятті стратегічних рішень [1]. Подібний підхід розвиває К. Друрі (2021), аналізуючи сучасні методи калькуляції витрат, популярні в Європі [2]. А. Бхімані, Ч. Хорнгрен, С. Датар та М. Раджан (2019) пропонують інтеграцію технологій у процеси управління витратами [3], тоді як Ч. Хорнгрен, С. Датар та М. Раджан (2015) детально розглядають управлінський облік у контексті зарубіжних практик [4].

Р. Купер та Р. Слагмудер (1997) досліджують японську модель таргет-костингу, орієнтовану на прогнозування витрат [5], а Д. Хансен, М. Моуен та Л. Хайтгер (2022) зосереджуються на методах контролю витрат у виробництві [6]. Дж. Шенк та В. Говіндараджан (1993) розглядають управління витратами як інструмент конкурентної переваги [7], а Х. Джонсон та Р. Каплан (1987) аналізують історичний розвиток управлінського обліку в США [8]. Дж. Лал та С. Шривастава (2013) пропонують приклади управління витратами в індійському та західному контекстах [9].

Емпіричні дослідження також мають значну вагу. С. Андерсон та В. Ланен (2007) оцінюють ефективність зарубіжних систем управління витратами на основі даних із різних галузей [10], а Р. Банкер та Х. Джонстон (1993) досліджують фактори витрат в американській авіаційній промисловості [11]. Р. Ченхолл (2003) аналізує вплив організаційного контексту на вибір методів контролю витрат [12], тоді як К. Ітнер та Д. Ларкер (2001) підкреслюють значення емпіричних даних для розвитку управлінського обліку [13]. Р. Купер та Р. Каплан (1988) пропонують метод “Activity-Based Costing” (ABC) як інструмент точного розподілу витрат [14].

Т. Малмі та Д. Браун (2008) досліджують інтеграцію систем управління витратами в організаціях [15], а М. Шилдс (1995) аналізує практичний досвід впровадження ABC у зарубіжних фірмах [16]. Окрім того, аналітичні звіти від McKinsey & Company (2021) висвітлюють глобальну конкурентоспроможність витрат у виробництві [17], а Deloitte (2022) узагальнює підходи лідерів галузі до управління витратами [18].

3. Постановка завдання

Метою цієї статті є систематизація зарубіжного досвіду управління витратами виробництва з подальшим визначенням можливостей його застосування в умовах української економіки. Дослідження спрямоване на вивчення теоретичних засад і практичних підходів, які використовуються в економічно розвинених країнах, таких як США, Японія та країни Західної Європи, для оптимізації виробничих витрат. Зокрема, передбачається розглянути ключові методи управління витратами, серед яких таргет-костинг, “Activity-Based Costing” (ABC) та стратегії “lean production”, а також оцінити їхню ефективність на основі зарубіжних прикладів.

Окрім того, стаття має на меті виявити особливості адаптації цих методів до специфіки українського промислового сектору, враховуючи обмеженість ресурсів, рівень технологічного розвитку та економічні виклики. Таким чином, дослідження прагне не лише узагальнити світові практики, а й запропонувати рекомендації для підвищення економічної ефективності вітчизняних підприємств через удосконалення процесів управління витратами.

4. Методи та матеріали

Для реалізації мети статті використано комплексний підхід, що поєднує теоретичні та аналітичні методи. Основним методом є систематизація наукових праць, монографій і аналітичних звітів. Порівняльний аналіз застосовано для зіставлення трьох ключових методів – таргет-костингу, “Activity-Based Costing” (ABC) і “lean production” – з акцентом на їхні особливості, переваги та обмеження. Цей метод дозволив виявити специфіку їхнього використання в різних економічних і культурних контекстах, зокрема в Японії, США та Європі. Для оцінки практичної застосовності цих підходів в Україні використано метод якісного аналізу, який враховував економічні реалії країни, такі як рівень технологічного розвитку, структура витрат і організаційні особливості вітчизняних підприємств.

Додатково застосовано метод кейс-аналізу для розгляду конкретних прикладів із зарубіжної практики, наприклад, впровадження таргет-костингу в Toyota, ABC у Boeing і “lean production” у Volkswagen. Це дало змогу проілюструвати теоретичні положення реальними результатами. Узагальнення результатів здійснювалося за допомогою синтезу, що дозволило сформулювати рекомендації для адаптації зарубіжного досвіду. Таким чином, комбінація методів забезпечила всебічний підхід до дослідження та обґрунтованість отриманих висновків.

5. Результати та обговорення

Почнімо наш аналіз із японської моделі таргет-костингу (цільового калькулювання витрат) є одним із найвідоміших прикладів зарубіжного досвіду управління витратами виробництва, який набув широкого поширення в таких галузях, як автомобілебудування та електроніка. Цей підхід, детально описаний Р. Купером та Р. Слагмудером (1997), базується на принципі визначення цільової собівартості продукту ще до початку його виробництва [5]. Процес розпочинається з аналізу ринкової ціни, від якої віднімається бажаний рівень прибутку, що дозволяє встановити максимальну допустиму величину витрат. Такий підхід кардинально відрізняється від традиційного, коли собівартість формується на основі фактичних витрат, а ціна встановлюється вже після цього.

Ключова особливість таргет-костингу полягає в інтеграції всіх підрозділів підприємства — від дизайнерів до інженерів і постачальників — на ранніх етапах розробки продукту. Наприклад, у компанії Toyota, яка є піонером цього методу, команди працюють спільно, щоб знайти інноваційні рішення для зниження витрат без втрати якості. А. Бхімані, Ч. Хорнгрен, С. Даттар та М. Раджан (2019) зазначають, що таргет-костинг сприяє не лише економії ресурсів, а й підвищенню конкурентоспроможності завдяки орієнтації на споживача [3]. Емпіричні дані, представлені С. Андерсоном та В. Ланеном (2007), підтверджують, що компанії, які застосовують цей метод, досягають зниження витрат на 20-30% порівняно з традиційними підходами.

У контексті аналізу зарубіжного досвіду варто відзначити, що таргет-костинг вимагає високого рівня координації та доступу до точних ринкових даних, що може бути викликом для менш розвинених економік. К. Друрі (2021) підкреслює, що успіх методу залежить від культури

безперервного вдосконалення, яка є характерною для японських підприємств [2]. Водночас McKinsey & Company (2023) у своєму звіті вказують, що компанії в інших країнах, які адаптували таргет-костинг, також демонструють підвищення ефективності, зокрема в умовах обмежених ресурсів [17].

Для України цей підхід може бути перспективним, особливо для експортно орієнтованих галузей, таких як машинобудування чи агропромисловий комплекс. Однак його впровадження потребуватиме змін у підходах до планування та залучення кваліфікованих спеціалістів. Р. Ченхолл (2003) зазначає, що організаційний контекст відіграє вирішальну роль у реалізації подібних методів [12], тому українським підприємствам варто спочатку адаптувати внутрішні процеси. Таким чином, таргет-костинг є потужним інструментом, який за умови правильної адаптації може сприяти зниженню витрат і підвищенню конкурентоспроможності вітчизняного виробництва.

Метод “Activity-Based Costing” (ABC), або калькуляція витрат за видами діяльності, є одним із найпоширеніших інструментів управління витратами у США, особливо у складних галузях, таких як авіація, машинобудування та фармацевтика. Розроблений Р. Купером та Р. Капланом (1988), ABC дозволяє точно розподіляти накладні витрати, пов’язуючи їх із конкретними видами діяльності, а не розподіляючи пропорційно до обсягу виробництва, як у традиційних методах [14]. Цей підхід дає змогу підприємствам ідентифікувати неефективні процеси та оптимізувати ресурсовикористання, що особливо актуально для великих корпорацій, таких як Boeing чи General Motors.

Основна ідея ABC полягає в тому, що витрати розподіляються на основі «драйверів витрат» — показників, які відображають обсяг діяльності (наприклад, кількість годин роботи обладнання чи оброблених замовлень). А. Аткінсон, Р. Каплан, Е. Мацумура та С. Янг (2012) зазначають, що ABC допомагає виявляти приховані витрати, які часто залишаються непомітними при загальному підході [1]. Наприклад, у дослідженні М. Шилдса (1995) показано, що компанії, які впровадили ABC, змогли скоротити накладні витрати на 15–25 % завдяки точнішому аналізу [16]. К. Ітнер та Д. Ларкер (2001) додають, що цей метод сприяє кращому розумінню рентабельності окремих продуктів чи послуг [13].

Американський досвід застосування ABC, описаний Х. Джонсоном та Р. Капланом (1987), демонструє його еволюцію від теоретичної концепції до практичного інструменту, який використовується для стратегічного управління [8]. Р. Банкер та Х. Джонстон (1993) на прикладі авіаційної промисловості США показали, як ABC допомагає розподіляти витрати на логістику та технічне обслуговування, підвищуючи загальну ефективність [11]. Водночас Deloitte (2022) у своєму звіті [18] підкреслюють, що ABC є особливо цінним у високотехнологічних секторах, де частка накладних витрат перевищує прямі витрати.

Для України впровадження ABC може бути корисним для підприємств із великою кількістю непрямих витрат, таких як металургія чи хімічна промисловість. Д. Хансен, М. Моуен та Л. Хайтгер (2022) зазначають, що метод вимагає детального обліку та підготовки персоналу, що може стати бар’єром для малих і середніх підприємств [6]. Т. Малмі та Д. Браун (2008) додають, що успіх ABC залежить від інтеграції з іншими системами управління, що потребує інвестицій у програмне забезпечення та навчання [15]. Таким чином, хоча ABC є ефективним інструментом для точного розподілу витрат, його адаптація в Україні потребуватиме врахування технологічного рівня та організаційної готовності вітчизняних компаній.

Концепція “lean production” (ощадливого виробництва), що бере початок із японської системи Toyota Production System, була адаптована та розвинута в Європі, зокрема в Німеччині та Великобританії, ставши важливим інструментом управління витратами у виробництві. Цей підхід, широко застосовуваний такими компаніями, як Volkswagen і Airbus, зосереджений на мінімізації втрат — від надлишкових запасів до неефективних операцій. Дж. Шенк та В. Говіндараджан (1993) підкреслюють, що “lean production” не лише знижує витрати, а й підвищує гнучкість виробництва, що є ключовою конкурентною перевагою в умовах глобального ринку [7].

Основний принцип ощадливого виробництва полягає в ідентифікації та усуненні семи типів втрат: надвиробництва, очікування, транспортування, надлишкової обробки, запасів, переміщень і дефектів. К. Друрі (2021) зазначає, що європейські компанії вдосконалили цей підхід, інтегруючи його з сучасними технологіями, такими як автоматизація та цифровий

моніторинг процесів [2]. Наприклад, звіт McKinsey & Company (2023) вказує, що впровадження "lean" у європейській автомобільній промисловості призвело до скорочення витрат на 10–20 % завдяки оптимізації ланцюгів постачання та виробничих ліній [17].

А. Бхімані, Ч. Хорнгрен, С. Датар та М. Раджан (2019) підкреслюють, що успіх "lean production" залежить від культури безперервного вдосконалення та залучення працівників усіх рівнів [3]. У Європі цей метод часто поєднується з екологічними ініціативами, що дозволяє не лише економити ресурси, а й відповідати вимогам сталого розвитку, як зазначають у звіті Deloitte (2022) [18]. С. Андерсон та В. Ланен (2007) наводять емпіричні дані, які свідчать про підвищення продуктивності на 15–30 % у компаніях, що застосовують ощадливі принципи [10].

Для України "lean production" може стати перспективним рішенням для модернізації промислових підприємств, особливо в секторах із високим рівнем ресурсоспоживання, таких як металургія чи харчова промисловість. Д. Хансен, М. Моуен та Л. Хайтгер (2022) зазначають, що впровадження цього підходу не вимагає значних капіталовкладень, але потребує зміни управлінських підходів і навчання персоналу [6]. Р. Ченхолл (2003) додає, що організаційна культура та готовність до змін є критично важливими для успіху "lean" [12]. Отже, європейський досвід ощадливого виробництва пропонує Україні модель, яка за правильної адаптації може суттєво знизити витрати та підвищити ефективність виробництва.

6. Висновки

Аналіз зарубіжного досвіду управління витратами виробництва, проведений у цій статті, демонструє різноманітність підходів, які можуть бути адаптовані для підвищення економічної ефективності українських підприємств. Японська модель таргет-костингу, американський метод "Activity-Based Costing" (ABC) та європейський підхід "lean production" представляють три унікальні стратегії, кожна з яких має свої переваги та виклики в контексті застосування в Україні.

Таргет-костинг виявився ефективним інструментом для прогнозування витрат і залучення всіх підрозділів підприємства на етапі розробки продукту. Його впровадження в Україні може бути корисним для експортно орієнтованих галузей, хоча потребуватиме вдосконалення ринкового аналізу та координації. Метод ABC, запропонований Р. Купером та Р. Капланом (1988) [14], забезпечує точний розподіл накладних витрат, що є особливо актуальним для великих промислових підприємств із високою часткою непрямих витрат. Однак його реалізація вимагатиме інвестицій у технології та підготовку персоналу. Нарешті, "lean production", адаптоване в Європі, пропонує модель мінімізації витрат, яка не потребує значних капіталовкладень і може бути застосована навіть на малих підприємствах, хоча потребує зміни організаційної культури.

Загалом, зарубіжний досвід, проаналізований у працях згаданих вище авторів, а також у аналітичних звітах, свідчить про те, що успішне управління витратами залежить від поєднання стратегічного планування, точного обліку та операційної ефективності. Для України ключовим завданням є адаптація цих методів до місцевих умов – обмеженості ресурсів, рівня технологічного розвитку та специфіки ринків. Рекомендується розпочати з пілотних проєктів на підприємствах із високим потенціалом, поступово інтегруючи зарубіжні практики в національну економіку. Таким чином, використання світового досвіду може стати основою для модернізації українського виробництва та підвищення його конкурентоспроможності.

References

1. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2012). *Management accounting: Information for decision-making and strategy execution* (6th ed.). Pearson.
2. Drury, C. (2021). *Management and cost accounting* (11th ed.). Cengage Learning.
3. Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2019). *Management and cost accounting* (7th ed.). Pearson.
4. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis* (15th ed.). Pearson.
5. Cooper, R., & Slagmulder, R. (1997). *Target costing and value engineering*. Productivity Press.

6. Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Heitger, L. E. (2022). *Cost management: Accounting and control* (9th ed.). Cengage Learning.
7. Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. Free Press.
8. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
9. Lal, J., & Srivastava, S. (2013). *Cost accounting* (4th ed.). McGraw-Hill Education.
10. Anderson, S. W., & Lanen, W. N. (2007). Understanding cost management: What can we learn from the empirical literature? *Accounting Horizons*, 21(4), 345–366. <https://doi.org/10.2308/acch.2007.21.4.345>
11. Banker, R. D., & Johnston, H. H. (1993). An empirical study of cost drivers in the U.S. airline industry. *The Accounting Review*, 68(3), 576–601.
12. Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
13. Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1–3), 349–410. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00026-X](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00026-X)
14. Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96–103.
15. Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
16. Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, (7), 148–166.
17. McKinsey & Company. (2021). Building a more competitive US manufacturing sector. *McKinsey & Company*. <https://www.mckinsey.com/featured-insights/americas/building-a-more-competitive-us-manufacturing-sector>
18. Deloitte. (2024). Smart operations in the manufacturing sector. *Deloitte*. <https://www.deloitte.com/ua/uk/Industries/industrial-construction/perspectives/smart-operations-in-the-manufacturing-sector.html>