

А.В. Грінченко, асп.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Проаналізовано існуючі концепції управління витратами. Запропоновано рекомендації щодо окремих методів управління витратами для забезпечення ефективної роботи вітчизняних підприємств.

Current concepts of cost management are studied. Recommendations are put forward for some methods of the cost management to provide effective operation of the national enterprises.

Ключові слова: інформація, концепція, витрати, стратегія, управління витратами.

Keywords: information, concept, cost, strategy, cost management.

В умовах активізації процесів міжнародної інтеграції України зростає увага до конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. Тому перед науковцями постає завдання обґрунтування та впровадження концептуальних засад управління діяльністю господарюючих суб'єктів, які б не тільки забезпечили формування стійких та довгострокових конкурентних переваг, але й були запорукою сталого економічного розвитку українських підприємств. Зважаючи на те, що ефективність господарської діяльності, значною мірою залежить від налагодженої системи управління витратами підприємства, постає необхідність подальшого дослідження концепцій управління витратами.

Хоч наукове обґрунтування концептуальних засад управління витратами розпочато ще у ХХ ст. у роботах Р. Купера, Р. Каплана, Р. Коуза, О. Уільямсона, Дж. Шанка та інших, і сьогодні ця проблема залишається надзвичайно актуальною і дискусійною. Так, питанням дослідження сучасних концепцій управління витратами промислових підприємств присвятили свої праці Маляревський Ю.Д., Лабунська С.В., Безкоровайна Л.В., Пилипенко А.А., Карачина Н.П., Череп А.В., Гришко Н.В., Хотинська Г.І., Зосименко Т.І., Кононенко Г.М. та інші. Вищезазначенні вчені у своїх роботах висвітлюють сутність та основні складові базових концепцій управління витратами, аналізують переваги та недоліки застосування кожної окремої концепції. Разом з тим, на сьогодні недостатньо розробленими залишаються питання синтезу концепцій управління витратами як основи забезпечення сталого економічного розвитку підприємства в умовах глобалізації економіки.

Мета роботи полягає у аналізі існуючих концепцій управління витратами та застосуванні їх на підприємствах в умовах формування ринкових відносин.

Термін «концепція» (conceptio) з латинської мови означає систему поглядів, те чи інше розуміння явищ, процесів; єдиний, визначальний задум, провідна думка якого-небудь твору, наукової праці тощо [1, с.33].

Насамперед, підкреслимо, що будь-яка концепція управління діяльністю підприємства повинна бути гнучкою, інтегрованою і відкритою, а також включати принципи, прийоми і способи, методи і методики, процедури, алгоритми, схеми і моделі. Концептуальні основи управління витратами – це визначальне положення, на якому базується теорія управління витратами. На основі аналізу наукової літератури з даної проблематики доцільно виділити наступні базові концепції витратоутворення: концепція витратоутворюючих факторів; концепція за функціональною системою (ABC); концепція доданої вартості; концепція альтернативних витрат; концепція ланцюжка цінностей; концепція трансакційних витрат; концепція стратегічного управління витратами (SCM); концепція витрат, пов'язана з якістю продукції та інші (табл. 1).

Таблиця 1. Базові концепції витратоутворення

№	Назва концепції	Характеристика	Розробники
1	2	3	4
1.	Концепція витратоутворюючих факторів (80-ті рр. XX ст.)	Ефект оптимізації витрат забезпечується не в результаті зміни структури витрат, а за рахунок підвищення ефективності використання внутрішньогосподарських ресурсів і прискорення їх оборотності.	Шерер, Остер, Каплан, Дікін, Махер та ін.
2.	Концепція доданої вартості (поч. 90-х рр. XX ст.)	Ключовим моментом в управлінні витратами є максимізація різниці між доходами від реалізації та витратами на закупівлю сировини, матеріалів тощо.	Б.Стюарт, Д.Стерн
3.	Концепція ланцюжка цінностей (80-ті рр. XX ст.)	Передбачає врахування витрат постачальників і споживачів вже після закупівлі товару або одержання послуг.	М. Портер
4.	Концепція альтернативних витрат (80-ті р.р. XX ст.)	Будь-яке фінансове рішення приймається у результаті порівняння альтернативних витрат, і реалізація певного обраного рішення означає відмову від усіх інших.	Ф.Візер, Д.Грін, Г.Давенпорт
5.	Концепція трансакційних витрат (60-70-ті рр. XX ст.)	Базовим поняттям концепції є економічна угода, операція, взаємодія, трансакція, витрати на здійснення яких і є трансакційними.	Р.Коуз, О.Уільямсон
6.	Концепція ABC (activity based costing) 80-90-ті рр. XX ст.	Продукція не є причиною виникнення витрат, а є причиною операцій, у результаті яких виникають витрати.	Р. Купер, Р. Каплан
7.	Концепція стратегічного позиціонування (90-ті рр. XX ст.)	На процеси управління витратами підприємства впливає стратегічне позиціонування залежно від стратегічного вибору цього підприємства у створенні конкурентних переваг.	Дж.Шанк, В.Говіндараджан

Продовження табл. 1

1	2	3	4
8.	Концепція стратегічного управління витратами SCM (strategic cost management) (90-ті рр. XX ст.)	Базується на фундаментальних поняттях і принципах стратегічного менеджменту. Є результатом поєднання 3-х напрямів: аналізу ланцюжка цінностей, стратегічного позиціонування та аналізу витратостворюючих факторів.	Дж.Шанк, В.Говіндараджан
9.	Концепція життєвого циклу продукції (60-ті рр. XX ст.)	Описує процес управління витратами на виготовлення продукту на всіх стадіях його життєвого циклу.	Міністерство оборони США
10.	Концепція цільової собівартості (Target costing) (60-ті рр. XX ст.)	Концепція ґрунтується на визначенні собівартості виробу, яка розраховується, виходячи з попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації.	Тоширо Хіромото, корпорація «Toyota»
11.	Концепція "кайзен-костинг" (80-ті рр. XX ст.)	Передбачає поступове зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті чого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства.	Ясухіро Монден, Сейзо Ікута та ін.
12.	Концепція ощадливого виробництва (lean production) (50-ті рр. XX ст.)	ґрунтується на максимальному врахуванні запитів споживачів, що забезпечує зниження витрат. Головна мета – уникнути дій, які поглинають час і ресурси, не створюючи цінності.	Таїті Оно, корпорація «Toyota»
13.	Бенчмаркінг витрат (70-ті рр. XX ст.)	ґрунтується на виявленні, дослідженні, запозиченні та адаптації передового досвіду підприємств-конкурентів з метою підвищення ефективності управління витратами підприємства та зниження загального їх рівня.	Корпорація «Xerox»
14.	«Енвайронментал костинг» (environmental costing) або Environmental Cost Management (90-ті рр. XX ст.)	Концентрує увагу на постійному моніторингу та можливому запобіганні екологічних витрат; враховує вибір постачальників, утилізацію відходів під час процесу виробництва та післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку та його утилізацію.	Міністерство охорони навколишнього середовища Німеччини
15.	Концепція управління конкурентоспроможними витратами (80-ті рр. XX ст.)	Базується на положенні, що для забезпечення низьковитратності підприємству потрібно випереджати конкурентів у володінні ринком.	М. Портер
16.	Концепція витрат, що пов'язана з якістю (1956 р.)	Оптимізація витрат за рахунок поліпшення управління якістю, що дозволяє підприємству отримати відповідні конкурентні переваги.	Арманд В. Фейгенбаум

* Таблиця складена автором на основі опрацьованої літератури

З усього різноманіття концепцій, охарактеризуємо ті, які найбільш поширені в управлінській практиці.

Однією з таких концепцій є концепція витратоутворюючих факторів, яка ще має назву традиційного управління витратами. Вона полягає у тому, що на витрати підприємства впливають ряд факторів, як структурних, так і функціональних [1, с.33].

У практичній діяльності підприємств розглядається головним чином залежність поведінки витрат від функціональних факторів. Це пояснюється консервативністю і прихильністю аналітиків до традиційних методів фінансових оцінок. Однак останнім часом спостерігається зростання інтересу до структурних факторів. Ефект оптимізації в цьому випадку досягається не в результаті зміни структури витрат, а за рахунок підвищення ефективності використання внутрішньогосподарських ресурсів, прискорення їх оборотності.

Означена концепція застосовується і на вітчизняних підприємствах, однак, на нашу думку, для підвищення ефективності її застосування в сучасних умовах важливою умовою є доповнення існуючої концепції новими складовими.

На сучасному етапі в управлінській діяльності підприємств використовується також концепція доданої вартості, яку характеризують як сучасну парадигму управління витратами. Особливістю її є те, що складові витрат досліджуються на всіх етапах додавання вартості. Аналіз витрат починається з етапу придбання сировини і матеріалів, а закінчується етапом продажу продукції (робіт, послуг). Ключовим моментом цієї концепції є збільшення різниці між вартістю придбання запасів і вартістю продажу продукції (робіт, послуг). Її основний недолік полягає в тому, що з процесу контролю випадає велика частина матеріальних витрат, що є важливим для матеріалоємних виробництв. Тому в матеріалоємних виробництвах аналітичні оцінки з цих позицій будуть не зовсім коректними, а прийняті рішення з управління витратами можуть бути помилковими. Що ж стосується нематеріалоємних робіт і послуг, то підхід до аналізу витрат з позиції концепції доданої вартості може бути цілком виправданим [7, с.83].

Вибір між обмеженими ресурсами, що використовуються у виробничому процесі, ставить перед підприємством проблему теоретичного осмислення альтернативних витрат. З огляду на це, сьогодні набуває поширення концепція альтернативної вартості витрат, або – концепція витрат втрачених можливостей. Ця концепція ґрунтується на таких постулатах: по-перше, всі ресурси обмежені; по-друге, кожен ресурс має хоча б два альтернативних способи використання [6, с.9].

При визначенні витрат виробництва важливе значення мають дві умови: 1) всі ресурси обмежені; кожен ресурс має хоча б два альтернативних способи використання; 2) витрати втрачених можливостей можна оцінити двома способами: по-перше, з точки зору втраченої можливості альтернативно отримати який-небудь реальний фізичний продукт; по-друге, з точки зору втраченої вартості даного реального продукту. Певна обмеженість використання цієї концепції у практиці управління витратами зумовлена тим, що у складних технологічних виробництвах

витрати втрачених можливостей не завжди можливо достовірно та об'єктивно оцінити. Тому в оцінці таких витрат є присутнім суб'єктивний момент, оскільки ці витрати ніхто не може виміряти, окрім підприємця. Тільки він здатний оцінити втрачену вигоду у зв'язку з відмовою від альтернативного варіанта використання власних обмежених ресурсів.

Дія концепції альтернативних витрат поширюється на:

- поточні операційні витрати (наприклад, здійснювати доставку власним транспортом чи скористатися послугами спеціалізованих структур);
- прийняття фінансових рішень поточного характеру (наприклад, щодо управління дебіторською заборгованістю. Альтернативою може бути депонування коштів у банку й одержання відсотків чи придбання короткострокових фінансових активів);
- прийняття і реалізацію інвестиційних рішень (наприклад, при оцінці варіантів можливого вкладення капіталу) [5, с.44].

Дана концепція є досить ефективною у застосуванні, оскільки дає можливість права вибору підприємцю. Але вона буде ефективною лише у тому випадку, якщо підприємець чи менеджер володіє повною і достовірною інформацією щодо поточного стану на підприємстві, знає слабкі місця і готовий до прийняття ризикованих рішень.

В останні роки концепція трансакційних витрат є предметом підвищеної уваги українських економістів. Це зумовлено тим, що в сучасній економіці вартість трансакційних витрат постійно зростає пропорційно збільшенню невизначеності умов господарювання та ненадійності партнерів. Однак облік їх надзвичайно проблематичний: по-перше, через високу частку у структурі трансакційних витрат тих, які носять тіньовий характер; по-друге, через труднощі їх виділення із сукупності легальних витрат.

Крім того, аналіз концепції свідчить про те, що трансакційні витрати є невидимими, вони приховані між іншими накладними витратами. Але, незважаючи на невидимість, вони суттєво впливають на загальний рівень витрат та фінансові результати діяльності підприємства, собівартість одиниці продукції і, зрештою, на цінову конкурентоспроможність підприємства.

На нашу думку, концепція трансакційних витрат повинна займати чільне місце в управлінській діяльності вітчизняних підприємств. Це зумовлено тим, що з загостренням конкуренції на внутрішньому ринку, яка підштовхується глобалізацією, з ускладненням видів та структури взаємозв'язків між господарюючими суб'єктами тощо збільшення невизначеності, що, в свою чергу, спричиняє зростання трансакційних витрат. Крім того, на зростання цих витрат впливає і той фактор, що в Україні поки що не створенні сучасні ринкові інститути, які б їх заощаджували. Зрештою, причиною збільшення трансакційних витрат у вітчизняній економіці є значний тіньовий сектор.

Концепція стратегічного управління витратами (стратегічного позиціонування) полягає у включенні до сфери управлінського обліку та аналізу витрат детальної інформації про стратегічний розвиток підприємства, галузі й економіки в цілому. Шанк

Дж. і Говіндараджан В. вважають, що управління витратами є результатом поєднання трьох напрямів стратегічного менеджменту: аналізу ланцюжка цінностей; аналізу стратегічного позиціонування; аналізу й управління функціями витрат. Таким чином, стратегічне управління витратами оперує поняттям витрат повного життєвого циклу товарів чи послуг, що дає змогу менеджерам визначити методи зменшення цих витрат і отримати конкурентні переваги для підприємства.

Концепція стратегічного управління витратами дозволяє під час аналізу витрат піднятися на вищий рівень причин їх появи. У цьому випадку існує потенційна можливість, прийнявши стратегічне рішення на верхньому рівні (наприклад, впровадивши ресурсозберігаючу технологію, вирішити проблему низької продуктивності ресурсів) одразу позбутися від значної кількості факторів нижчого рівня. Однак необхідно мати на увазі, що реалізація важливого стратегічного рішення пов'язана із значними обсягами інвестиційних витрат, тому необхідно ретельно перевіряти і обґрунтовувати кожен структурний елемент цього рішення.

Таким чином, концепція стратегічного управління витратами спрямована на забезпечення конкурентних переваг підприємства на ринку порівняно з конкурентами. Тим часом, слід погодитися з К. Друрі, який наголошує, що хоча за допомогою стратегічного управління витратами можна досягти скорочення витрат, цього не варто робити за рахунок зниження ступеня задоволення споживачів. В ідеалі потрібно прагнути до вибору таких варіантів дій, за яких зменшення розподілу витрат сприяє зростанню ступеня корисності [2, с.832]. Дана концепція, на нашу думку, може бути досить ефективною на вітчизняних підприємствах, оскільки поєднує у собі декілька напрямів аналізу та враховує стратегію розвитку підприємства на довгостроковий період.

Отже, охарактеризовані концепції управління витратами не однорідні. Одні концепції (функціональні витратоутворюючі чинники, додана вартість) ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і стосуються бухгалтерської сторони управління витратами. Інші концепції (структурні витратоутворюючі чинники, ланцюжок цінностей, ABC, стратегічне позиціонування) розглядають витрати як об'єкт управління не стільки в обліковому, скільки в економічному аспекті.

Таким чином, на сьогодні серед науковців відсутня єдина думка з приводу того, яка з концепцій управління витратами є ефективною. Це обумовлюється, по-перше, особливостями діяльності підприємств, по-друге, різними стратегіями, яких вони дотримуються. З огляду на це, перед науковцями постає необхідність створення такої концепції управління витратами, яка б забезпечувала сталий економічний розвиток вітчизняних підприємств в умовах інтернаціоналізації підприємницької діяльності та загострення конкуренції з боку іноземних компаній. Перспективою подальших наукових досліджень виступає необхідність розробки та впровадження синтезованої концепції управління витратами, яка буде враховувати не тільки особливості функціонування підприємств, але й зміни в стратегії їх розвитку.

Література:

1. Гришко Н.В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н.В. Гришко // [Електронний рес]. – Режим доступу: <http://www.lukyanyenko.at.ua/load/0-0-208-20>
2. Друри К. Управленческий и производственный учет. Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
3. Зосименко Т.І. Концептуально-методичні основи вітчизняного та іноземного досвіду управління витратами/ Т.І. Зосименко// [Електронний ресурс]. –Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vcndtu/Ekon/2009_35/21.htm
4. Карачина Н.П. Концептуальні засади формування ефективної системи управління витратами на сучасних підприємствах / Н.П. Карачина, О.О. Ілініч // Економічний простір. – 2009. – №25. – С. 173–181.
5. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапьянов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства: монографія. - К. : Вид-во "Лібра", 2007. – 320 с.
6. Кононенко Г.М. Організаційно-економічний механізм управління витратами на підприємствах промисловості / Г.М. Кононенко: Автореф. дис... к-та екон. наук: 08.00.04 / Призов. держ. техн. ун-т. – Маріуполь, 2009. – 22 с.
7. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А.В. Череп. – Х.:ІНЖЕК, 2006. – 364 с.
8. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами / Г.И. Хотинская // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №4. – С. 23–30.