

Оцінка концепцій управління витратами суб'єктів господарювання

Розкрито сутність основних концептуальних підходів до формування системи управління витратами суб'єктів господарювання, зокрема концепцій витратоутворюючих чинників та оптимізації витрат, функціонального менеджменту, альтернативних витрат, максимізації доданої економічної цінності, ланцюжка формування цінності, стратегічного позиціонування та життєвого циклу продукції (проєкту, підприємства), а також особливості їх застосування для стратегічного і поточного управління витратами підприємств.

Ключові слова: управління витратами, теорія виробництва і витрат, функція витрат, система управління витратами, концептуальні засади і методи управління витратами.

Фінансові результати діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, його конкурентоспроможність за умов нестабільного ринкового середовища значною мірою залежать від ефективності системи та методів управління витратами. Дані про види, обсяги і поведінку витрат необхідні для обґрунтованого прийняття більшості фінансових і управлінських рішень, зокрема, щодо оцінювання чинників рентабельності, формування портфеля замовлень та інвестиційного портфеля, планування напрямків і обсягів діяльності, ціноутворення, управління обмеженими запасами тощо.

Протягом перехідного періоду ринкової трансформації вітчизняної економіки не вдалося розробити ефективного економічного механізму стимулювання економіки витрат, що негативно позначається як на фінансових результатах діяльності окремих суб'єктів господарювання, так і на фінансово-економічній ситуації у державі загалом. Статистичні дані засвідчують, що за останні роки в Україні зберігається значна частка фінансово неспроможних підприємств. Так, у 2007 р. частка збиткових підприємств становила 28,9 %. Найбільше таких підприємств було у промисловості (34,0 %) та на транспорті і зв'язку (37,0 %), на підприємствах, що надають комунальні та індивідуальні послуги, здійснюють діяльність у сфері культури і спорту (37,3 %). Постійно зростає сума збитків вітчизняних підприємств. Так, лише у 2007 р. порівняно з попереднім роком сума збитків підприємств зросла на 4993,9 млн. грн. і становила 25820,9 млн. грн. [1].

Негативні фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання є наслідком впливу не тільки ряду об'єктивних зовнішніх економічних чинників, пов'язаних зі структурною перебудовою економіки, реструктуризацією, зміною виробничих і коопераційних зв'язків та форм власності тощо. Зростання витрат, зниження рентабельності виробництва зумовлені також прорахунками в управлінні підприємствами, відсутністю чітко визначеної стратегії розвитку, нестачею необхідної управлінської інформації, обмеженістю знань і досвіду управління витратами у нестабільному ринковому середовищі.

Витрати були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність використання ресурсів (економічних факторів виробництва) і визначає рентабельність діяльності суб'єктів господарювання. Теоретичні аспекти управління

витратами досліджували ряд зарубіжних і вітчизняних вчених, зокрема І.О. Бланк, С.Ф. Голов, К. Друрі, Д. Дойл, О.М. Данилюк, С.А. Котляров, Р. Каплан, Р. Купер, Л.В. Нападовська, В.М. Панасюк, Г. Фандель, А.В. Череп, Дж. Шанк, В. Говіндараджан. Фахівцями розроблені окремі аспекти обліку, калькулювання аналізу, нормування і планування витрат. Однак сьогодні в економічній літературі не існує однозначності в трактуванні сутності управління витратами чи собівартістю продукції, його основних завдань та методів. Більшість економістів, що досліджують проблему управління витратами, пов'язують цей процес зі збиранням точних даних про собівартість продукції та інших витрат підприємства і використанням цих даних при прийнятті управлінських рішень щодо його поточної діяльності [2–6]. Вони вважають, що основним завданням управління витратами є підвищення ефективності використання ресурсів при здійсненні певних господарських процесів та діяльності підприємства загалом. Ряд авторів практично отожднює процес управління витратами з системою управлінського обліку [3; 6]. Зокрема С.Ф. Голов, аналізуючи перспективи подальшого розвитку управлінського обліку, зазначає, що термін управлінський облік починає поступово втрачати сенс. Це пояснюється тим, що: по-перше, термін «управлінський облік» не використовують у всіх країнах світу. Наприклад, у Франції застосовують термін «аналітична бухгалтерія», а в Німеччині аналогом американського управлінського обліку є контролінг; по-друге, навіть у США – батьківщині управлінського обліку, від 2000 р. підручники з управлінського обліку почали видавати під назвою «Управління витратами» (Cost Menegament) [3, с. 19]. На основі сказаного автор робить висновок, що зростання ролі управлінського обліку привело до зменшення потреби в бухгалтерях-аналітиках та зростання потреби у фахівцях з управління витратами, а сам управлінський облік інтегрувався з іншими функціями управління. З таким висновком можна погодитися лише частково. Слід зазначити, що управлінський облік є основою системи інформаційного забезпечення управління підприємством. Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що її менеджери різних рівнів управління підприємством використовують для планування оцінки і контролю його діяльності та прийняття оперативних, поточних і стратегічних управлінських рішень [7, с. 12]. Оскільки більшість управлінських рішень ґрунтується на зіставленні даних про доходи і витрати, які пов'язані з їх реалізацією, то правильно вважати, що саме в системі управлінського обліку формується інформація для управління витратами. Водночас управління витратами – це управлінський процес, який є складовою загальною системою управління підприємством, має конкретний об'єкт, особливі завдання та органічно пов'язаний з управлінням іншими сферами діяльності підприємства. Управління витратами має здійснюватися відповідно до загальних принципів, функцій і методів менеджменту. Ефективність процесу управління витратами значною мірою залежить вибору концептуальних засад формування системи управління.

За умов загострення конкуренції, підвищення глобалізації економіки, високого рівня непередбачуваності впливу чинників на стан підприємницького середовища існує потреба обґрунтування концептуальних засад формування ефективної системи управління витратами підприємств як однієї з найважливіших складових системи управління господарською діяльністю, зорієнтованої на забезпечення їхньої конкурентоспроможності та сталого економічного розвитку на ринку. Проблема підвищення ефективності управління витратами набула особливої актуальності для вітчизняних суб'єктів господарювання у зв'язку зі вступом України у СОТ.

Управління витратами – це складний і багатогранний економічний процес. Його формування як виду економічної діяльності відбулося внаслідок еволюційного розвитку підприємництва, економічного аналізу, управлінського обліку, фінансового, стратегічного і операційного менеджменту тощо.

Загалом можна виділити такі основні підходи фахівців до трактування сутності управління витратами підприємства:

- функціональний, згідно з яким управління витратами має здійснюватися на основі застосування основних функцій менеджменту [2; 4; 8; 9];
- процесно-об'єктний підхід, який ґрунтується на диференціації цільових носіїв витрат, оптимізації операцій та бізнес-процесів [10; 11].

Сьогодні система управління витратами має забезпечувати формування стійкої і довгострокової конкурентної переваги підприємства на ринку за показниками витрат. Для забезпечення ефективності управління витратами необхідно дотримуватись певних концептуальних засад. Аналіз праць вітчизняних і зарубіжних економістів дає змогу виділити такі основні концепції, які можуть бути покладені в основу створення ефективних систем управління витратами суб'єктів господарювання:

- концепція витратоутворюючих чинників та оптимізації витрат;
- концепція функціонального менеджменту (ABCM – *activiti – based – cost managment*);
- концепція альтернативних витрат;
- концепція максимізації доданої економічної цінності;
- концепція ланцюжка формування цінності;
- концепція стратегічного позиціювання;
- концепція життєвого циклу продукції (проекту підприємства).

Історично першою була сформована концепція витратоутворюючих чинників, згідно з якою витрати підприємства залежать від впливу різноманітних структурних (масштаб діяльності, структура асортименту продукції, технологія виробництва, обсяг інвестицій тощо) та функціональних (ефективність виробництва продукції, управління збутом, якість планування, нормування, контролю витрат тощо) чинників. Основи концепції витратоутворюючих чинників закладені в теорії виробництва та теорії витрат [9, с. 20]. Теорія виробництва виникла у 30-х роках минулого століття на основі досліджень залежностей між витрачанням виробничих ресурсів і кількістю виготовленої продукції. Ця теорія ґрунтується на дослідженні кількісних пропорцій між затраченими та виготовленими благами, визначенні ефективних точок виробництва за певних технологічних умов та формуванні виробничих взаємозалежностей за допомогою виробничих функцій. У зв'язку з різноманітністю варіантів організації і технології виробництва в спеціальній літературі запропоновано ряд виробничих функцій, найвідомішими серед яких є класична виробнича функція (закон доходу), неокласичні виробничі функції (Кобба-Дугласа, CES), виробничі функції Леонтьєва, Гутенберга, Хайнена, Клока тощо. Ці функції описують взаємозв'язки між затратами факторів виробництва (виробничих ресурсів) та обсягами кінцевої продукції і дають можливість визначити, за якою комбінації факторів виробництва отримується максимальна кількість продукції. Однак у випадках коли певний обсяг продукції може виготовлятися при різних комбінаціях одних і тих же факторів, виробничі функції не дозволяють встановити, яка із можливих комбінацій є для підприємства найефективнішою, тобто забезпечує мінімальні витрати і максимальний прибуток.

У зв'язку з цим теорія виробництва була доповнена теорією витрат, у рамках якої теоретико-виробничі закономірності (виробничі функції) використовуються для постановки і вирішення економічних задач. Методологічною основою теорії витрат є логічний зв'язок між моделями виробництва та моделями витрат. У функціях витрат враховують такі чинники впливу на їх величину, як обсяги витрачання факторів виробництва (кількісні показники) і ціни факторів виробництва (вартісні показники). Оптимальною вважається та комбінація факторів, за якої забезпечується виготовлення певного обсягу продукції з мінімальними витратами, що при заданій виробничій програмі означає максимізацію прибутку [12].

Функція витрат записується у формі рівняння простої (якщо рівняння включає лише одну незалежну змінну) або множинної (якщо рівняння включає дві і більше змінних) регресій.

У сучасній економічній літературі виділяють такі основні методи побудови функції витрат [13–15]: технологічний (інжиніринговий) аналіз; аналіз рахунків; вищої – нижчої точки (аналіз діапазону обсягів діяльності); метод візуальних пристосувань (діаграма розсіювання); найменших квадратів. Можна виділити такі основні етапи формування і оцінювання функції витрат [14, с. 900].

- 1) вибір залежної змінної (витрат), яку необхідно спрогнозувати;
- 2) вибір потенційних чинників витрат;
- 3) збір даних про залежну змінну та чинники витрат;
- 4) нанесення результатів спостереження на графік;
- 5) визначення рівняння функції витрат;
- 6) тестування функції витрат на достовірність.

Якщо діяльність підприємства систематично повторюється, то при побудові функції витрат доцільно враховувати ефект кривої досвіду (ефект кривої навчання), сутність якого полягає в тому, що при повторному виконанні операцій працівники починають краще розуміти зміст завдань і тому витрачають менше часу на виготовлення наступної одиниці продукції.

Крива досвіду може бути виражена формулою

$$Y_x = m \times X^K, \quad (2)$$

де Y_x – середній час на одиницю всієї виготовленої продукції при кумулятивному обсязі виробництва X одиниць;

m – час, необхідний для виробництва першої одиниці продукції;

K – частка від ділення значення логарифму відносної швидкості навчання (набуття досвіду) на логарифм від числа два.

Дослідженнями фахівців встановлено, що показник відносної швидкості навчання працівників (набуття досвіду) в різних галузях коливається від 70 % до 90 % [14, с. 903]. При побудові функцій витрат необхідно враховувати фактор невизначеності, який впливає на поведінку витрат та їхніх чинників. Невизначеність пов'язана із відсутністю достатньої інформації про зміну витрат. Невизначеність зумовлює ризик. Ризик в управлінні характеризує ймовірність відхилення фактичних результатів від очікуваних. Усі події в управлінні витратами можна поділити на: достовірні – для яких ймовірність (P) рівна 1; неможливі – для яких ймовірність (P) дорівнює 0; випадкові – для яких ймовірність (P) більше нуля, але менше одиниці ($0 < P < 1$).

Ймовірність настання випадкових подій в управлінні витратами можна визначити на основі: статистичних даних, математичних розрахунків, експертним

шляхом. За наявності невизначеності обчислюють очікувані величини витрат. Очікувану величину витрат розраховують множенням значення величини витрат на ймовірність настання такого значення цих витрат. За умов невизначеності формулу функції витрат можна записати таким виразом:

$$P(y) = P(a) + P(\epsilon) X, \quad (3)$$

де $P(y)$ – очікувана сума загальних витрат;
 $P(a)$ – очікувана сума загальних постійних витрат;
 $P(\epsilon)$ – очікувана сума змінних витрат на одиницю фактора;
 X – значення фактора витрат.

При обчисленні очікуваних величин згідно з теорією сценаріїв доцільно будувати *дерево рішень* – діаграму, яка відображає декілька можливих напрямків дії, а також очікувані результати (очікувані витрати) від цих дій.

Необхідно зазначити, що побудова дерева рішень дає можливість визначити і обрати такий варіант поведінки підприємства на ринку, який найкраще відповідає реалізації стратегічних завдань його розвитку, зокрема забезпечує максимізацію створеної на підприємстві цінності за оптимального рівня витрат та ризику підприємницької діяльності.

Концепція альтернативних витрат або витрат втрачених можливостей ґрунтується на твердженні, що в процесі управління витратами необхідно враховувати не тільки реальні витрати ресурсів (коштів, матеріальних цінностей, інших активів) при виконанні господарських процесів і операцій, але й втрачену вигоду, зумовлену прийняттям одного рішення і відмовою від іншого (альтернативного). Згідно з цією концепцією управління витратами має здійснюватися на основі мінімізації сукупних витрат, тобто суми реальних витрат підприємства та втраченої вигоди.

Зростання рівня конкуренції, необхідність забезпечення конкурентоспроможності та стабільного економічного розвитку підприємств у динамічному ринковому середовищі зумовили формування концепції максимізації доданої економічної цінності. Згідно цієї концепції управління витратами підприємства необхідно здійснювати таким чином, щоб забезпечити максимізацію різниці між створеною на підприємстві економічною цінністю (що дорівнює сумі коштів, яку готові заплатити споживачі за продукт) та сумою витрат підприємства, пов'язаних зі створенням цієї цінності.

З кінця 90-х років ХХ ст. у вітчизняній економічній літературі розглядається концепція управління трансакційними витратами підприємства. В основу цієї концепції покладено поділ витрат господарської діяльності на виробничі й трансакційні. До складу трансакційних витрат підприємства належать витрати на збір і переробку інформації, проведення перемовини і ухвалення рішень, контроль за дотриманням контрактів, витрати на захист прав власності, витрати, зумовлені несумлінною поведінкою ділових партнерів тощо. Водночас необхідно зазначити, що трансакційну діяльність можна розглядати як комплекс специфічних функціональних видів діяльності підприємства на ринку. Тому для управління трансакційними витратами доцільно використовувати принципи і методи функціонального менеджменту.

Концепція функціонального менеджменту (activity – based management – АВМ) або менеджменту на основі функціональних витрат (activity – based – cost management – АВСМ) сформована на основі функціонального методу обліку і калькулювання витрат (методу калькулювання витрат на основі видів діяльності),

розробленого в середині 80-х років минулого століття американськими вченими Р. Купером і Р. Капланом [16]. Концепція функціонального менеджменту ґрунтується на визначенні ролі і впливу видів діяльності, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції та формуванням цінності для споживачів на витрати підприємства. Згідно з цією концепцією управління витратами будь-якого суб'єкта господарювання має здійснюватися на основі управління основними видами його діяльності, зокрема такими як виробництво продукції, пакування продукції, переналагодження обладнання, управління виробництвом, маркетинг і збут продукції тощо.

Досліджуючи процес створення цінності для кінцевого споживача продукції, американський економіст М. Портер сформулював концепцію ланцюжка формування цінності. Згідно з цією концепцією управління витратами необхідно здійснювати не тільки на основі використання внутрішніх резервів зниження витрат (вдосконалення внутрішнього ланцюжка формування цінності на підприємстві), але й шляхом налагодження ефективних відносин підприємства з діловими партнерами, зокрема постачальниками, покупцями, підрядниками тощо (оптимізації зовнішнього ланцюжка формування цінності).

Необхідність забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання на ринку зумовила потребу використання в процесі управління витратами елементів концепції стратегічного позиціонування. Концепція стратегічного позиціонування була розроблена американськими вченими Купером і Нортонем в середині 90-х років минулого століття. Вона ґрунтується на аналізі показників збалансованої облікової відомості. Згідно з цією концепцією вибір завдань і методів управління витратами можна здійснювати тільки на основі аналізу сильних і слабких сторін підприємства порівняно з його основними конкурентами, переваг і загроз діяльності підприємства на ринку. Формувати систему управління витратами необхідно з урахуванням чотирьох груп перспектив підприємства: фінансової; розвитку відносин зі споживачами (покупцями); вдосконалення внутрішніх бізнес-процесів; навчання і розвитку персоналу.

Варто зазначити, що в управлінні витратами слід також враховувати концепцію життєвого циклу продукту, тобто управління необхідно здійснювати з урахуванням інформації про стан життєвого циклу, на якому перебуває продукція (проект, підприємство) на ринку. Відомо, що від особливостей такого стану значною мірою залежить вибір завдань, форм, методів і критеріїв оцінювання ефективності управління витратами суб'єктів господарювання.

Формування системи управління витратами необхідно здійснювати на основі певних концептуальних заходів, зокрема, концепції витратоутворюючих чинників, функціонального менеджменту, альтернативних витрат, максимізації доданої економічної цінності ланцюга формування цінності стратегічного позиціонування, життєвого циклу продукції, які забезпечують зниження чи оптимізацію рівня стратегічних і поточних витрат суб'єктів господарювання та сприяють підвищенню їхньої конкурентоспроможності на ринку.

Список використаних джерел

1. www.ukrstat.gov.ua.
2. Бланк И.А. Управление прибылью. – К: Ника-центр, 1998. – 544 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

5. Котляров С. А. Управление затратами. – СПб: Питер, 2001. – 160 с.
6. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
7. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. – К.: Знання, 2006. – 235 с.
8. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. I: Монографія. – Харків: ВД «Інжек», 2006. – 368 с.
9. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. II: Монографія. – Харків: ВД «Інжек», 2006. – 360 с.
10. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
11. Данилюк О.М., Лецій В.Р. Теорія і практика процесно-орієнтовного управління витратами. Наукове вираження. – Івано-Франківськ: Місто Н.В., 2002. – 248 с.
12. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Пер. з нім. під керівн. і наук. ред. М.Г. Грещака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
13. Голов С. Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.
14. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Пер с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
15. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
16. Robert S. Kaplan, Robin Cooper. Zarzadanie kosztami i efektywnosc' scia / Przelozyli iwona Podsiadlo, Barbara Swigcicka, Krarow: Dom wydawniczy ABC. OFICYNA EKONOMICZNA, 2000. – 388 s.

Партин Г.О. Оценка концепций управления затратами субъектов хозяйствования.

Раскрыты сущность основных концептуальных подходов к формированию системы управления затратами субъектов хозяйствования на основании использования: концепций затратноформирующих факторов и оптимизации затрат, функционального менеджмента, альтернативных затрат максимизации добавленной экономической ценности, цепочки формирования ценности, стратегического позиционирования и жизненного цикла продукции (проекта, предприятия), а также особенности их применения для стратегического и текущего управления затратами предприятия.

Ключевые слова: управление затратами, теория производства и затрат, функция затрат, система управления затратами, концептуальные основы и методы управления затратами.

Partyn H.O. Valuation of Conceptions System of Subjects' Management Expenses.

The essence of basic conceptual approaches to subjects management system forming expenses, on the basic of costs forming factors and costs optimizing concepts, functional management, alternative costs, added economic value maximization, value forming chain, strategy positioning and life cycle of produce (project, enterprise); their implementation peculiarities for strategic and current enterprises' costs management have been elucidated.

Key words: costs management, production and costs theory, costs function, expenses management system, costs management concept and methods.

Надійшло 02.06.2008 р.