

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ПІДХОДІВ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

ЛИСЕНКО А. О.

Харків

Сучасні умови функціонування українських промислових підприємств зумовлюють необхідність раціонального використання їх власного потенціалу у ефективному поєднанні зі збалансованою системою витрат, що відіграє значну роль у діяльності окремих суб'єктів господарювання, здійснюючи вплив на механізми ціноутворення, формування прибутку й конкурентної боротьби підприємства. Отримання максимального прибутку як головна мета господарської діяльності окремої виробничо-економічної системи передбачає зважене використання наявних та потенційних ресурсів підприємства за принципом мінімізації витрат, реалізованим в процесі управління його фінансово-господарською діяльністю. При цьому пошук прихованих резервів збільшення прибутку здійснюється у декількох напрямках, зокрема під час регулювання процесу утворення витрат на усіх стадіях виробничого циклу, а також при формуванні ефективної системи управління витратами, виходячи з їхньої структури й зміни у часі.

За ринкових умов господарювання й в період виникнення і розвитку фінансової та економічної кризи, що супроводжується погіршенням низки показників на макро- та мікроекономічному рівнях, питання становлення науково обґрунтованої ефективної системи управління витратами промислових підприємств є досить актуальними, що підтверджується значною кількістю наукових праць вітчизняних й зарубіжних авторів: Л. М. Бабица [1], Ю. М. Великого [2], Н. Д. Врублевського

[3], Г. В. Козаченка [4], Г. А. Макухіна [4], Ю. С. Погорелова [4], В. В. Прохорової [2], В. П. Савчука [5], М. І. Скрипника [6], А. Ю. Хлап'юнова [4], Г. І. Хотинської [7], О. О. Орлова [8] та інших.

У дослідженнях більшості фахівців розглянуто окремі аспекти управління, обліку, калькулювання, аналізу та планування витрат, проте питання розробки багатокomпонентної системи управління витратами, спрямованої на ухвалення управлінського рішення щодо керування витратами промислового підприємства, залишається актуальним до теперішнього часу

Метою дослідження є розкриття сутності та змісту концептуальних підходів до управління витратами промислового підприємства, а також аналіз їх основних характеристик з подальшою розробкою на цій основі відповідної матриці порівняння.

Для досягнення поставленої мети в роботі були використані: метод теоретичного узагальнення та якісного аналізу – для розкриття теоретичних засад управління витратами; матричного аналізу – для розробки матриці порівняння концептуальних підходів щодо управління означеною категорією.

Серед найбільш популярних наукових концепцій управління витратами слід окремо виділити такі: концепцію витратоутворюючих факторів; концепцію доданої вартості; концепцію стратегічного управління витратами SCM (концепцію стратегічного позиціонування); концепцію ланцюжка цінностей; концепцію альтернативності витрат; концепцію трансакційних витрат; концепцію *activity-based costing* (ABC); концепцію центрів відповідальності; концепцію «директ-костинг» (маржинальну концепцію); концепцію «стандарт-костинг».

Концепцією витратоутворюючих факторів передбачається, що витрати підприємств залежать від

впливу різноманітних структурних та функціональних чинників. Функціональні (операційні) фактори пов'язані зі здатністю компанії успішно функціонувати. У числі структурних факторів – масштаб діяльності й обсяг інвестицій, горизонтальна й вертикальна інтеграція, крива досвіду господарюючого суб'єкта, технології, складність, обумовлена широтою асортиментів виробів і послуг [7].

Складові витрат в *концепції доданої вартості* розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини і матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт, послуг. Ключовим моментом є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями і реалізацією [2; 5].

У рамках *концепції стратегічного управління витратами SCM* використовуються два способи розвитку стійкої конкурентної переваги: низька собівартість (лідерство по витратах) і диференціація продукції. Основний акцент стратегії лідерства по витратах робиться на досягненні більше низької собівартості в порівнянні з конкурентами [5].

Концепція ланцюжка цінностей ґрунтується на розширеному підході до формування й управління витратами й припускає врахування витратоутворюючих механізмів по всьому ланцюжку цінностей у межах погодженого набору видів діяльності. Ланцюжок цінностей розбиває конкретну галузь на окремі стратегічні види діяльності. Вихідна позиція для аналізу витрат – це визначення ланцюжка цінностей конкретної галузі й установлення витрат, доходів і активів для кожного виду економічної діяльності (ланки ланцюжка цінностей) [2; 5].

Сутність *концепції альтернативності витрат* полягає у припущенні, що будь-яке фінансове рішення приймається в результаті порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація будь-якого управлінського рішення в цьому випадку пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанта. Надходження й витрати коштів, незалежно від часу їхнього виникнення, не пов'язані із прийнятим рішенням, не повинні братися в розрахунок [2].

Концепція транзакційних витрат заснована на виділенні в ході економічної взаємодії (угоди, трансакції) двох видів витрат: виробничих (операційних); транзакційних. Категорія трансакції використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового й довгострокового характеру, що вимагають детального документального оформлення й припускають просте взаєморозуміння сторін. Витрати й втрати, якими може супроводжуватися така взаємодія, називаються транзакційними витратами [4; 7].

Концепція activity-based costing (ABC) – це метод поопераційного обліку, який передбачає облік та розподіл витрат по операціям зі значною кількістю «носіїв витрат». Це спеціальна модель опису витрат, що ідентифікує роботи фірми й оцінки вартості всіх продуктів і сервісів відповідно до справжньої вартості кожної окремо взятої роботи. Ця модель так само переводить накладні видатки в прямі витрати, на відміну від звичайної моделі опису витрат [8; 9].

Характерні риси *системи управління витратами по центрах відповідальності*: визначення галузі повноважень і відповідальності кожного менеджера; пер-

соналізація документів внутрішньої звітності; участь менеджерів центрів відповідальності в підготовці звіту за минулий період і планів на майбутній період. З позиції управління витратами розподіл підприємства на центри відповідальності дозволяє: узгодити управління витратами з організаційною структурою підприємства; децентралізувати управління витратами, здійснюючи його на всіх рівнях; установити відповідальних за виникнення витрат, виторгу й прибутку [1; 10].

Сутність *системи «директ-костинг»* полягає в поділі витрат на постійні й змінні й у формуванні собівартості тільки на основі змінних витрат. Система формує всі вихідні дані для проведення спільного аналізу витрат, обсягів виробництва й прибутку. Є основою маржинального підходу для визначення прибутку [6].

Зміст *системи «стандарт-кост»* полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося; враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. Таким чином, в основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів [3].

Таким чином, неоднорідність розгляду витрат на рівні внутрішньофірмового менеджменту дозволяє систематизувати існуючий досвід в означеній сфері дослідження й розробити за допомогою графічного методу відповідну матрицю порівняння концептуальних підходів щодо управління витратами (рис. 1).

Структуру матриці порівняння створено на основі її поділу на чотири квадранти-сектори (I, II, III і IV), що відповідають зонам сполучення рівнів віднесення змістовного наповнення підходу до економічного чи облікового аспектів управління. Елементи з відповідними порядковими номерами – це аналізовані підходи до управління витратами, сутність яких було розкрито вище.

Так, перший квадрант матриці поєднує у собі однаково незначний рівень віднесення концепції стратегічного управління витратами (SCM) та концепції центрів відповідальності, що зумовлено, перш за все, перевагою суто управлінських процесів менеджменту у їх складі. З позицій SCM витрати насамперед залежать від стратегічного вибору, і в цьому контексті вони є функцією більш загальних структурних і функціональних факторів; з позицій концепції центрів відповідальності – це створення організаційної структури управління, що припускає введення економістів різної функціональної спеціалізації в ключові центри витрат і центри відповідальності.

Другий сектор матриці (II квадрант), який відповідає високому рівню віднесення до економічного аспекту управління у поєднанні з незначним рівнем облікового, містить наступні наукові підходи: концепцію витратоутворюючих факторів (стосовно розгляду її структурних факторів); концепцію ланцюжка цінностей; концепцію «директ-костинг» та концепцію «стандарт-костинг».

Головною особливістю таких підходів до управління витратами є можливість урахування масштабів діяльності й обсягів інвестицій на підприємстві, а також приведення витрат у відповідність до наявних вну-

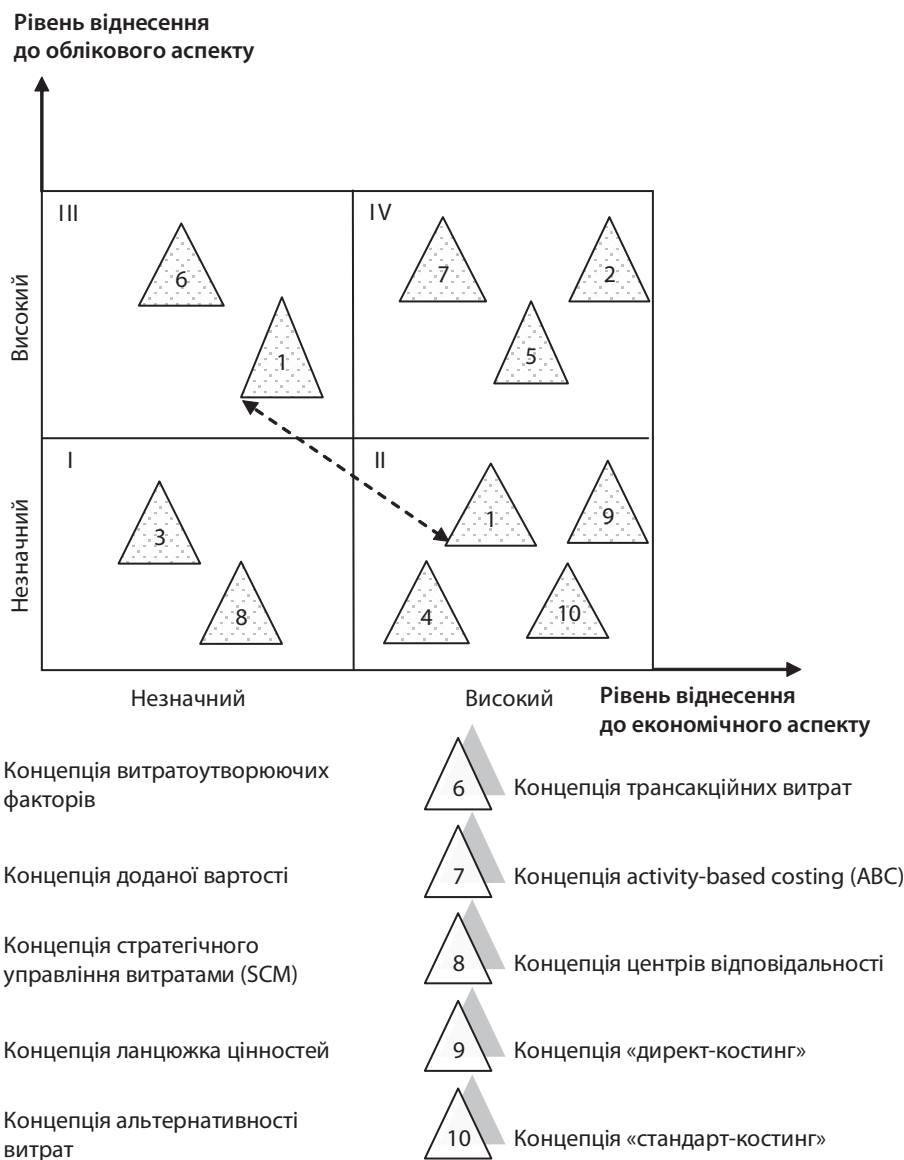


Рис. 1. Матриця порівняння концептуальних підходів щодо управління витратами

трішньогосподарських ресурсів шляхом розмежування факторів (ланок ланцюжка цінностей, нормативів, видів витрат тощо).

Висока інтеграція облікового та економічного аспектів дозволяє розподілити до III квадранту матриці концепцію транзакційних витрат та концепцію витратоутворюючих факторів, до спільних рис яких відноситься базування на змісті операційних витрат підприємства. При цьому транзакційний підхід оперує поняттям транзакційних витрат і потребує чіткого обліку усіх операцій, непродуктивного характеру.

Четвертий сектор (IV квадрант) матриці порівняння містить концепцію доданої вартості, концепцію альтернативності витрат та концепцію ABC, в основу яких покладено основні економічні поняття – додана вартість, альтернативність отримання доходу, середні витрати, виробіток тощо. Підвищення ефективності діяльності підприємства на основі використання зазначених підходів можливе завдяки одержанню й використанню більше точної інформації про витрати, види діяльності

та об'єкти шляхом аналізу створеного ланцюжка доданої та споживчої вартості.

ВИСНОВКИ

Таким чином, матриця порівняння концептуальних підходів до управління витратами підприємства – це дієвий інструмент відповідного теоретичного апарату, який дозволяє встановлювати рівні віднесення тієї чи іншої концепції до облікового чи економічного аспектів керування. Виходячи з аналізу матриці, можна зробити наступні висновки:

- ✦ *по-перше*, основна концентрація концептуальних підходів до управління витратами приходить на II квадрант матриці (чотири підходи), що зумовлює перевагу економічного аспекту управління над обліковим через первинність природи походження категорії «витрати»;
- ✦ *по-друге*, управління витратами з суто облікової точки зору передбачає аналіз витрат переважно за операційними факторами й не дозволяє при-

ділити достатньо уваги складовим зовнішнього впливу;

- ✦ *по-третє*, значний рівень віднесення до обох управлінських сторін викривляє процедуру оцінки витрат та ускладнює їх розмежування за тією чи іншою класифікаційною ознакою через подвійність віднесення до облікового чи економічного аспектів. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Бабич Л. Н.** Управление формированием затрат по центрам возникновения и центрам ответственности [Электронный ресурс] / Сборник трудов Одесского политехнического университета. – Режим доступа : http://storage.library.opu.ua/online/periodic/opu_2000_3/7_18.htm
2. **Великий Ю. М., Прохорова В. В., Сабліна Н. В.** Управління витратами підприємства : Монографія. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
3. **Врублевский Н. Д.** Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.
4. Управління затратами підприємства : Монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлапъонов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.
5. **Савчук В. П.** Стратегическое управление издержками [Электронный ресурс] / Материалы сайта «Management.Com.Ua». – Режим доступа : <http://www.management.com.ua/finance/fin073.html>
6. **Скрипник М. І.** Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу» [Електронний ресурс] / Матеріали сайту Національної бібліотеки України ім. В. І. Вернадського / Наукова періодика України. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/portal/>
7. **Хотинская Г. И.** Концептуальные основы управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 23 – 30.
8. **Орлов О.** Гибкое управление затратами и прибылью (маржинальный подход) // Економіст. – № 2 (лютий). – 2009. – С. 24 – 28.
9. Расчёт себестоимости по видам деятельности [Электронный ресурс] / Материалы сайта «Википедия – свободная энциклопедия». – Режим доступа : http://ru.wikipedia.org/wiki/Расчёт_себестоимости_по_видам_деятельности
10. Центры ответственности как объект управленческого контроля [Электронный ресурс] / Материалы сайта Osvitaplaza. – Режим доступа : http://www.osvitaplaza.in.ua/publ/upravlinnja_vitratami/