

СИНТЕЗ КОНЦЕПЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЯК МЕХАНІЗМ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано існуючі концепції управління витратами, надано рекомендації щодо синтезу концепції управління витратами, яка сприятиме економічному розвитку вітчизняних підприємств.

Existing concepts of cost management are analyzed, and recommendations on the synthesis of the concept of cost management, which contribute to economic development of domestic enterprises are provided.

Ключові слова: концепція, синтез, управління витратами, концепція управління витратами.

Постановка проблеми. В сучасних умовах активізації процесів міжнародної інтеграції України зростає увага до підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. Тому об'єктивно необхідним стає 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 господарювання головним чином залежить від добре впорядкованого управління витратами підприємства, постає необхідність дослідження відповідних концепцій з позиції аналізу основних їх складових та подальшого синтезу найбільш прийнятної для вітчизняних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Хоча наукове обґрунтування концептуальних засад управління витратами розпочато ще у ХХ ст. (у роботах Р. Купера, Р. Каплана, Р.Коуза, О.Уільямсона, Дж.Шанка, В.Говіндараджана та ін), і сьогодні не вщухають відповідні дискусії. 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., Аткінсон Ентоні А., Кононенко Г.М. [1–10] та ін. Вищезазначені вчені у своїх роботах докладно висвітлюють сутність та основні складові базових концепцій управління витратами, аналізують переваги та недоліки застосування кожної окремої концепції. Окремі рекомендації щодо застосування у діяльності підприємств синтетичних комбінацій відповідних концепцій надані у роботах Пилипенка А.А., Кононенка Г.М.

Разом з тим, на сьогодні недостатньо розробленими залишаються питання синтезу концепції управління витратами як механізму забезпечення сталого економічного розвитку вітчизняних підприємств.

Мета роботи полягає у тому, щоб проаналізувати існуючі концепції управління витратами, надати рекомендації щодо синтезу концепції управління витратами, яка сприятиме економічному розвитку вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш, ніж перейти до розгляду існуючих концепцій управління витратами, вважаємо за доцільне надати визначення поняття “концепція управління витратами”. Для цього проаналізуємо його складові – “концепція” та “управління витратами”.

Концепція (від лат. *conceptio* – розуміння, система) – певний спосіб розуміння, трактування якогось предмету, явища, процесу, основна точка зору на предмет та ін, керівна ідея для їх систематичного висвітлення [11].

Проаналізувавши різні підходи до визначення поняття “управління витратами”, автор схиляється до визначення, наданого Пилипенком А.А.: “управління витратами слід розглядати як систему принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, засновану на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності у відповідності до стратегічних та поточних цілей розвитку [2, с. 136].

Таким чином, можна стверджувати, що концепція управління витратами – це основна ідея, яка є рушійною силою розробки та реалізації управлінських рішень відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства у відповідності до стратегічних та поточних цілей його розвитку.

З метою ефективного управління витратами науковцями обґрунтовано ряд концепцій (табл. 1).

Першою концепцією, що дала поштовх розвитку наукового підходу до управління витратами, стала концепція витратостворюючих факторів. Вона полягає у тому, що на витрати підприємства впливають ряд факторів, як структурних, так і функціональних. До структурних відносять масштаб діяльності і обсяг інвестицій; горизонтальну і вертикальну інтеграцію; криву обсягів реалізації продукції; технології, що використовуються на кожній стадії ланцюжка витрат тощо. Функціональні фактори включають ефективність виробництва продукції, управління збутом, якість планування, нормування і контроль витрат [3, с. 178].

В рамках концепції доданої вартості складові витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини і матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт, послуг. Ключовим моментом такого підходу до управління витратами є максимізація різниці (доданої вартості) між

закупівлями і реалізацією, відповідно зі сфери уваги аналітиків випадає велика частина матеріальних витрат, що є важливими для матеріалоемних галузей. Такий підхід звужує сферу впливу операційних витрат на загальні, і аналітичні оцінки з цих позицій навряд чи можуть бути вичерпними в матеріалоемних видах діяльності [4, с. 21].

Таблиця 1

Концепції управління витратами

№ з/п	Концепції управління витратами	Час виникнення	Розробники
1	Концепція витратостворюючих факторів	80-ті р.р. XX ст.	Шерер, Остер, Каплан, Дікін, Махер та ін.
2	Концепція доданої вартості	поч. 90-х р.р. XX ст.	Б.Стюарт, Д.Стерн
3	Концепція ланцюжка цінностей	80-ті р.р. XX ст.	М. Портер
4	Концепція альтернативних витрат	80-ті р.р. XX ст.	Ф.Визер, Д.Грін, Г.Давенпорт
5	Концепція трансакційних витрат	60-70-ті р.р. XX ст.	Р.Коуз, О.Уільямсон
6	Концепція ABC (activity based costing)	80-90 -ті р.р. XX ст.	Р. Купер, Р. Каплан
7	Концепція стратегічного позиціонування	90-ті р.р. XX ст.	Дж.Шанк, В.Говіндараджан
8	Концепція стратегічного управління витратами SCM (strategic cost management)	90-ті р.р. XX ст.	Дж.Шанк, В.Говіндараджан
9	Концепція життєвого циклу продукції LCC (life-cycle costing) або TLCC (total-life-cycle costing)	60-ті р.р. XX ст.	Міністерство оборони США
10	Концепція цільової собівартості (Target costing)	60-ті р.р. XX ст.	Тоширо Хіромото, корпорація Toyota
11	Концепція “кайзен-костинг”	80-ті р.р. XX ст.	Ясухіро Монден, Сейзо Ікута та ін.
12	Концепція ощадливого виробництва (lean production)	50-ті р.р. XX ст.	Таїті Оно, корпорація Toyota
13	Бенчмаркінг витрат	70-ті р.р. XX ст.	Корпорація Хехох
14	«Енвайронментал костинг» (environmental costing) або Environmental Cost Management	90-ті р.р. XX ст.	Міністерство охорони довколишнього середовища Німеччини
15	Концепція управління конкурентоспроможними витратами	80-ті р.р. XX ст.	М. Портер
16	Концепція витрат, що пов'язана з якістю	1956 р.	Арманд В. Фейгенбаум

Концепція ланцюжка цінностей зосереджує увагу на дослідженні витрат на процеси, що відбуваються за межами підприємства. Дана концепція підкреслює необхідність “виходу” за межі підприємства і налагодження взаємного співробітництва з усіма учасниками ланцюжка цінностей (постачальниками, дилерами, організаціями, що забезпечують після продажне обслуговування, споживачами) з метою створення високоєфективних систем формування вартості, які б забезпечували організаціям-учасникам суттєві конкурентні переваги.

Концепція альтернативних витрат ґрунтується на тому, що будь-яке фінансове рішення приймається у результаті порівняння альтернативних витрат, і реалізація певного обраного рішення означає відмову від усіх інших альтернативних варіантів. Альтернативні витрати – це ціна шансу або ціна втрачених можливостей, вони є сумою економії, яку могло б одержати підприємство, якби обрало інший варіант використання ресурсів [4, с. 22].

Основною ідеєю концепції трансакційних витрат є той факт, що в будь-якій економіці є два види витрат: виробничі та трансакційні. Базовою одиницею концепції є економічна угода, операція, взаємодія, трансакція, витрати по здійсненню яких і визнаються трансакційними. Тобто, до трансакційних витрат відносяться витрати, пов'язані з накопиченням та обробкою інформації, проведенням переговорів і прийняттям рішень, контролем та юридичним захистом виконання контрактів в умовах ринку [5, с. 35].

Концепція ABC заснована на твердженні, що продукція не є причиною виникнення витрат, а є причиною операцій, в результаті яких виникають витрати. Ключовим поняттям концепції є поняття діяльності, яка споживає ресурси. Основою застосування концепції на практиці є найбільш точний розподіл накладних витрат на кінцеві продукти або послуги через бізнес-процеси (види діяльності) підприємства.

Ключовою ідеєю концепції стратегічного позиціонування є включення до сфери управлінського обліку і аналізу витрат докладної інформації про стратегічний розвиток підприємства, галузі і економіки в цілому [6, с. 28]. Стратегічне позиціонування впливає на процеси управління витратами підприємства залежно від його стратегічного вибору у створенні конкурентних переваг. На думку М. Портера, підприємство може перемагти в

конкурентній боротьбі або підтримуючи низькі витрати (лідерство на основі витрат), або пропонуючи споживачам різноманітну, що перевершує конкурентів, продукцію (стратегія диференціації продукції). Таким чином, підходи до управління витратами будуть відрізнятися залежно від стратегічного позиціонування.

Концепція стратегічного управління витратами (SCM) базується на фундаментальних поняттях і принципах стратегічного менеджменту. Вона з'явилася в результаті злиття трьох напрямів: аналізу ланцюжків цінностей, стратегічного позиціонування та аналізу витратостворюючих факторів.

Концепція життєвого циклу продукції описує процес управління витратами на виготовлення продукту на всіх стадіях його життєвого циклу. Залежно від фази життєвого циклу використовуються різні методи управління. Як правило, це «таргет-костинг» для першого етапу (циклу досліджень, розробок та проектувань), система «стандарт-кост» або «кайзен-кост» – для другого (виробничого циклу), та система «стандарт-кост» – для третього етапу (циклу післяпродажного обслуговування, виведення з ринку та утилізації). Таким чином концепція LCC (TLCC) розширює межі традиційних підходів до управління витратами, оскільки дозволяє оцінити та врахувати витрати за весь термін існування продукту, визначити чи дозволяє прибуток, отриманий від товару на етапі виробництва покрити витрати, понесені на більш ранніх чи пізніх етапах [7].

Концепція цільової собівартості (Target costing) передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації. Таким чином, у виробництво будуть впроваджуватися тільки ті види продукції, розрахункова собівартість яких не перевищує цільову собівартість. Використання положень даної концепції найбільш виправдане при проектуванні нового продукту, коли виникає необхідність пошуку технологічних та технічних рішень, що дозволить зберегти припустимий рівень споживчої цінності товару не виходячи за рамки допустимого рівня витрат.

В основі концепції «кайзен-костинг» – це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті якого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства. Кайзен-костинг використовують паралельно з таргет-костингом, тому що вони вирішують практично одне й те саме завдання, зниження рівня окремих статей витрат і собівартості кінцевого продукту до деякого прийняттого рівня, але на різних стадіях життєвого циклу продукту. Таргет-костинг вирішує дане завдання на стадії планування і розробки продукту, кайзен-костинг – на стадії виробництва.

Концепція ощадливого виробництва (lean production) – це система організації і управління розробкою продукції, виробництвом, взаємовідношеннями з постачальниками і споживачами, коли продукція виготовляється в точній відповідності до запитів споживачів і з меншими витратами у порівнянні з масовим виробництвом великими партіями. Головна мета ощадливого виробництва – ліквідувати дії, які поглинають час і ресурси, не створюючи цінності, а також формування умов, при яких всі інші дії вишикуються в безперервний потік, який «втягує» споживач.

Бенчмаркінг витрат – це процес виявлення, дослідження, запозичення та адаптації передового досвіду підприємств-конкурентів з метою підвищення ефективності управління витратами підприємства та зниження загального їх рівня. Дана концепція включає: порівняння схожих або однакових виробів конкурентів за критерієм витрат на їх виробництво; аналіз процесу формування витрат під час просування товару до споживача; моніторинг патентів та ліцензій з метою уникнення порушень та інше.

Концепція environmental costing концентрує свою увагу на постійному моніторингу та можливому запобіганню екологічних витрат. Аткинсон поділяє екологічні витрати на дві категорії: явні та неявні. Явні витрати включають витрати на модифікацію технологій і процесів, витрати на очищення та утилізацію, вартість дозволів, штрафи, судові витрати. Неявні витрати в основному пов'язані з інфраструктурою, необхідною для моніторингу екологічних аспектів діяльності підприємства. Ці витрати, як правило, включають у себе крім адміністративних витрат, витрати на юридичні консультації, навчання та інформування працівників, а також витрати, пов'язані зі втратою ділової репутації внаслідок екологічних катастроф [8, с. 565]. Ця концепція враховує вибір постачальників, чия філософія і практика взаємодії з навколишнім середовищем узгоджується з філософією та практикою покупця, утилізацію відходів під час процесу виробництва та післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку та утилізацію [8, с. 564].

Концепція управління конкурентоспроможними витратами базується на положенні, що для забезпечення низьковитратності підприємству потрібно випереджати конкурентів у володінні ринком. Сутність концепції складається в послідовному виміру причинно-наслідкових витрат і вибору оптимальних витрат: «витрати на вибір стратегії-витрати на інновації-витрати на виробництво-витрати на підвищену якість продукту-витрати на прискорення технологічного циклу-витрати на продаж». Витрати підприємства визначають його ціннову конкурентоспроможність, можливість використання ціннових методів конкурентної боротьби. В сучасних умовах така концепція забезпечує стійкий рівень конкурентоспроможності підприємства [5, с. 37].

Концепція витрат, що пов'язана з якістю зорієнтована на зниження витрат за рахунок поліпшення управління якістю, що дозволяє підприємству отримати відповідні конкурентні переваги. Незадовільне управління якістю зумовлює додаткові витрати, яких необхідно уникати – витрати з обрання неналежних постачальників та неефективного контролю якості отриманої від них продукції; витрати від псування товарів під час перевезення та зберігання та ін. Дана концепція також стверджує, що якість продукції повинна гарантувати споживачу не тільки задоволення його запитів та надійність продукції, але й зниження його витрат.

Таким чином, проаналізовані концепції управління витратами розглядають основні напрямки

підвищення ефективності управління витратами підприємств, яке стає неможливим без комплексного використання окремих їх положень. В ході дослідження ряду концепцій, було виявлено, що у практичній діяльності підприємств застосовуються певні комбінації концепцій (кайзен-костинг поряд з таргет-костингом), деякі з них є синтезом двох або більше концепцій (концепція стратегічного управління витратами).

Синтез (від грец. *synthesis* – з'єднання, поєднання, складання) – з'єднання різних елементів, сторін об'єкта в єдине ціле (систему), що здійснюється як у практичній діяльності, так і в процесі пізнання [11].

Отже, в сучасних умовах господарювання перед науковцями постає необхідність синтезу такої концепції управління витратами, яка забезпечувала б сталий економічний розвиток вітчизняних промислових підприємств, а також розробки методичних рекомендацій щодо практичного її застосування.

Проаналізувавши підходи вітчизняних та зарубіжних економістів було виявлено, що в процесі розгляду концептуальних засад управління витратами підприємств, більшість з них схиляється до одночасного застосування у практичній діяльності суб'єктів господарювання декількох положень різних концепцій. Так, Кононенко Г.М. пропонує систему управління витратами при виготовленні замовлень промисловими підприємствами дрібносерійного виробництва, основу якої складають “концепція стратегічного управління витратами, управління по цільовій собівартості, таргет-костинг та кайзен-костинг” [9, с. 11]. Пилипенко А.А. обґрунтував систему стратегічного управління витратами підприємства, використавши положення концепцій ABC, ланцюжка цінностей, доданої вартості та цільової собівартості [2, с. 134-151]. Розтокі Н. у своїй роботі [10] представив систему вимірювання витрат та ефективності діяльності, яка інтегрує у собі положення концепції ABC та EVA (економічної доданої вартості).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, на сьогодні серед науковців відсутня єдина думка з приводу того, синтез яких концепцій управління витратами є ефективним. Це обумовлюється, по-перше, особливостями діяльності підприємств (різною структурою, видами діяльності, стадіями життєвого циклу як підприємства, так і продукту, який воно виробляє), по-друге, різними стратегіями, яких вони дотримуються (як базових – зростання, стабілізації або виживання, так і функціональних – стратегії маркетингу, виробничої стратегії та стратегії науково-дослідної роботи). Тому, на думку автора, для вітчизняних суб'єктів господарської діяльності необхідно розробити та впровадити синтезовану концепцію управління витратами, яка буде враховувати не тільки особливості підприємств, але й буде чутливою до будь-яких змін стратегій їх розвитку.

Література

1. Малярєвський Ю.Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства : монографія / Ю.Д. Малярєвський, С.В. Лабунська, Л.В. Безкоровайна. – Харків : ХНЕУ, 2008. – 164 с.
2. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання / А.А. Пилипенко. – Х. : ХНЕУ, 2007. – 276 с.
3. 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.
4. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А.В. Череп. – Х. : ІНЖЕК, 2006. – 364 с.
5. Гришко Н.В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н.В. Гришко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lukyanenko.at.ua/load/0-0-0-208-20>
6. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами / Г.И. Хотинская // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 23–30.
7. 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
8. Аткинсон Энтони А. Управленческий учет / Энтони А. Аткинсон ; под ред. А.Д. Рахубовского ; пер. с англ. – 3-е изд. – М. : Вильямс, 2005. – 880 с.
9. 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.
10. Roztocki N., Needy K. Integrating activity-based costing and economic value added in manufacturing / N. Roztocki, K. Needy // *Engineering Management Journal*. – 1999. – Vol. 11 No. 2 (June). – Pp. 17–22.
11. Полный текст Третьего издания «Большой советской энциклопедии» / <http://slovari.yandex.ru/~книги/БСЭ/>

Надійшла 8.9.2010 р.