

УДК 65.012.1

*О. І. Решетняк***АНАЛІЗ КОНЦЕПЦІЙ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
THE ANALYSIS OF COST MANAGEMENT CONCEPT****Аннотація**

В статті доведено неможливість автоматичного переносу західного досвіду щодо управління витратами на українські підприємства, тому що розрив у розвитку ринкових інститутів досить великий. Також проаналізовано основні концепції управління витратами, а саме: витратоутворюючих факторів, доданої вартості, ланцюжка цінностей, альтернативності витрат, транзакційних витрат, облік і аналіз витрат за видами діяльності (ABC), стратегічного позиціонування, концепція Balanced Scorecard, економічної доданої вартості (EVA). Визначено особливості різних підходів закордонних дослідників до проблеми управління витратами, переваги та недоліки, сфери застосування. Проведено зіставлення методів управління витратами. Запропоновано з метою підвищення ефективності управління витратами на підприємстві поєднання декількох методів, наприклад, наведено основні переваги інтеграції методів альтернативних витрат і BSC з методами витратоутворюючих факторів, EVA і ABC.

Ключевые слова: управління витратами, концепції управління витратами, концепція Balanced Scorecard, ланцюжок цінностей, облік і аналіз витрат по видах діяльності.

Анотація

У статті доведено неможливість автоматичного переносу західного досвіду щодо управління витратами на українські підприємства, тому що розрив у розвитку ринкових інститутів досить великий. Також проаналізовано основні концепції управління витратами, а саме: витратоутворюючих факторів, доданої вартості, ланцюжка цінностей, альтернативності витрат, транзакційних витрат, облік і аналіз витрат за видами діяльності (ABC), стратегічного позиціонування, концепція Balanced Scorecard, економічної доданої вартості (EVA). Визначено особливості різних підходів закордонних дослідників до проблеми управління витратами, переваги та недоліки, сфери застосування. Проведено зіставлення методів управління витратами. Запропоновано з метою підвищення

ефективності управління витратами на вітчизняних підприємствах поєднання декількох методів, наприклад, наведено основні переваги інтеграції методів альтернативних витрат та BSC з методами витратоутворюючих факторів, EVA й ABC.

Ключові слова: управління витратами, концепції управління витратами, концепція Balanced Scorecard, ланцюжок цінностей, облік і аналіз витрат за видами діяльності.

Annotation

The article proves the impossibility of mechanical transfer of the western experience regarding the management of the cost to Ukrainian enterprises, because the gap in the development of market institutions is quite large. Also, the article presents the results of the analysis of main cost management concepts: cost driver, value added, chain of values, opportunity costs, transaction costs, accounting and cost analysis on activities (ABC), strategic positioning, the concept of Balanced Scorecard, Economic Value Added (EVA). The features of the different approaches to the problem of foreign researchers manage costs, advantages and disadvantages, spheres of application have been analysed on the comparison cost management methods carried out. In order to raise the effectiveness of cost management at domestic enterprises it is proposed to combine several methods such as integrating methods of alternative costs and of BSC with methods of cost driver, EVA and ABC.

Key words: management costs, expenses control concept, balanced scorecard concept, values chain, auditing and analysis expenditure per activities.

Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від інформації про формування собівартості: витрати на виробництво продукції є базою для встановлення продажної ціни; інформація про собівартість лежить в основі прогнозування й управління виробництвом.

Досвід закордонних підприємств свідчить про те, що практика господарювання будується на повсякденній роботі з витратами, спрямованій на їх зниження, що забезпечує стабільність позицій на ринку. Особливість підходу закордонних дослідників до проблеми управління витратами полягає в розгляді її в рамках стійко функціонуючої економіки з ринковими інститутами, але це не дає можливості автоматичного переносу західного досвіду на українські підприємства, тому що розрив у розвитку ринкових інститутів досить великий.

Таким чином, виникає необхідність адаптації закордонного досвіду управління витратами для сучасного стану економіки України й з урахуванням специфіки конкретних підприємств. Необхідність теоретичного й практичного пророблення питань адаптації закордонних концепцій управління витратами на підприємстві обумовила актуальність теми дослідження.

У країнах з розвинутою ринковою економікою існує кілька шкіл зі своїми підходами до системи управління витратами. Найбільш відомими є праці П. Дойля, Ф. Котлера, А. Дейлі, Б. Штагмайера, Є. Майєра, Р. Вандера, Ч. Т. Хонгрена, Дж. Форстера, К. Друрі, Дж. Шанка, В. Говіндараджана, Р. Купера, Р. Каплана та ін.

Мета статті – проаналізувати існуючі основні концепції управління витратами, визначити їх недоліки, переваги, сфери застосування та розглянути можливість їх застосування для умов вітчизняної економіки.

Сучасні концепції управління витратами є діючими інструментами в їхньому дослідженні. Базові концепції в теоретичній і практичній сфері управління витратами наведено в табл. 1.

Розглянемо сутність кожної з концепцій для їх зіставлення.

Концепція витратоутворюючих факторів є традиційною для більшості видів підприємницької діяльності. Ця концепція була сформульована у 80-х роках ХХ сторіччя в роботах Шерера, Остера, Каплана, Дікіна й Махера, Портера, Купера й ін [1].

Розуміння поведінки витрат означає розуміння складної взаємодії набору витратоутворюючих факторів у реальній ситуації. Витратоутворюючі фактори можна розбити на дві групи: структурні фактори (пов'язані зі структурою й технологією виробництва); функціональні (операційні) фактори (пов'язані зі здатністю підприємства успішно функціонувати).

Ключові фактори зміни витрат не можна однозначно виділити, але згідно з концепцією витратоутворюючих факторів визначено наступні їх характеристики: при стратегічному аналізі зв'язок з обсягом не є найбільш істотним фактором для пояснення динаміки витрат; більш корисно в стратегічному змісті пояснювати позицію по витратах мовою структурних альтернатив і виняткових навичок, які формують

Таблиця 1

Базові концепції управління витратами [1–3]

| Найменування концепції | Сформульована у XX сторіччі, роки | Основоположники |
|---|-----------------------------------|-----------------------------|
| 1. Витратоутворюючих факторів | 80-ті роки | Шерер, Остер та ін. |
| 2. Доданої вартості | 80-ті роки | Дж. Шанк і В. Говіндараджан |
| 3. Ланцюжка цінностей | 1985 рік | М. Портер |
| 4. Альтернативності витрат | 80-ті роки | В. Ковальов |
| 5. Трансакційних витрат | 70-ті роки | Р. Коуз і О. Уільямсон |
| 6. Облік і аналіз витрат за видами діяльності (ABC) | друга половина 80-х років | Р. Купер і Р. Каплан |
| 7. Стратегічного позиціонування | 90-ті роки | Дж. Шанк і В. Говіндараджан |
| 8. Концепція Balanced Scorecard (BSC) | 90-ті роки | Р. Каплан та Д. Нортан |
| 9. Економічної доданої вартості (EVA) | на початку 1990-х років | Компанія Stern Stewart & Co |

конкурентну позицію промислового підприємства; не всі стратегічно визначальні фактори однаково важливі в будь-який час, але деякі з них є найбільш важливими в кожному конкретному випадку; для кожного фактора витрат існує конкретна система аналізу, яка необхідна для розуміння позиції підприємства; структурні і функціональні фактори впливають на собівартість продукції.

Концепція доданої вартості широко поширена в західній теорії й практиці. Вона являє собою сучасну традиційну парадигму управління витратами. У рамках зазначеної концепції складові витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини й матеріалів і закінчуючи реалізацією продукції (робіт і послуг). Ключовим моментом у концепції доданої вартості є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями й реалізацією. Але зі сфери уваги аналітиків випадає більша частина матеріальних витрат, що є важливим для матеріалоемних галузей

промисловості. Однак для нематеріалоемних робіт і послуг такий підхід до аналізу поведінки витрат може бути цілком виправданим.

На думку Дж. Шанка й В. Говіндараджана, управління витратами на основах доданої вартості, з одного боку, починається занадто пізно й не дозволяє використовувати у своїх інтересах зв'язку з поставальниками; з другого боку, закінчується занадто рано й опускає всі можливості використання зв'язків із клієнтами.

Концепція ланцюжка цінностей була сформульована Портером. Концепція виходить із необхідності виходу за межі фірми для ефективного управління витратами й переносить акцент в аналізі витрат на процеси, що відбуваються за межами фірми.

Концепція ланцюжка цінностей ґрунтується на розширювальному підході до формування й управління витратами й пропонує враховувати витратоутворюючий механізм на всьому ланцюжкові цінностей у рамках погодженого набору видів діяльності, починаючи від вихідних джерел сировини й закінчуючи готовою продукцією.

Пропонований у цій концепції підхід до управління витратами є труднореалізуємим у вітчизняній діловій практиці з ряду причин (через нестабільність економічної ситуації, відсутність необхідної інформації, витрати на одержання інформації та ін.).

Концепція альтернативності витрат, або витрат упущених можливостей, ґрунтується на тому, що будь-яке фінансове рішення ухвалюється в результаті порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація кожного управлінського рішення в цьому випадку пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанта. Наприклад, здійснення доставки МТЦ власним транспортом або силами спеціалізованих структур.

Слід зазначити, що у фінансовому обліку ці витрати не враховуються, але в стратегічному управлінні альтернативні варіанти бажано брати до уваги.

Концепція трансакційних витрат. Проблематика трансакційних витрат заявила про себе в 70-х роках у США й Західній Європі й пов'язана з іменами двох економістів – Р. Коуза й О. Уільямсона. О. Уільямсон вважає трансакцію базовою одиницею аналізу. На його думку, будь-яку проблему, яку прямо або побічно можна розуміти як контрактну,

корисно вивчати з погляду мінімізації трансакційних витрат. При цьому всі трансакційні витрати необхідно розділяти на *ex ante* (містять у собі витрати на складання проекту контракту, проведення переговорів і забезпечення гарантій реалізації угоди) та *ex post*, які містять у собі: витрати, пов'язані з поганою адаптацією до непередбачених подій, що мають місце при порушенні відповідності механізму угод обставинам їх реалізації; витрати на позови, що супроводжують двосторонні зусилля з усунення збоїв *ex post* у контрактних відносинах; організаційні й експлуатаційні витрати, пов'язані з використанням структур управління, куди сторони звертаються для улагодження конфліктів; витрати, пов'язані з точним виконанням контрактних зобов'язань.

Концепція функціонального обліку витрат (ABC – Activity-Based Costing) формалізує облік і аналіз витрат за видами діяльності в частині розподілу накладних витрат на продукцію. Системи ABC можуть використовуватися для калькуляції виробничих витрат, аналізу прибутковості, для управління й контролю витрат.

Щодо стратегічного управлінського обліку для розподілу виробничих накладних витрат, необхідно розглядати показники в залежності від обсягу виробництва. ABC-підхід визначає види діяльності, що приводять до виникнення витрат, і досліджує основні носії витрат для цих видів діяльності. Це забезпечує більш глибоке розуміння витрат у довгостроковому періоді.

Дії, вироблені на цих етапах, у контексті методу ABC називаються функціями (activities). В основі управління, заснованого на функціях, лежить кілька аналітичних методів, що використовують ABC-інформацію.

Концепція ABC визнає, що в довгостроковому плані більшість виробничих витрат є постійними, і дозволяє зрозуміти причини, що викликають зміну накладних витрат із часом. Теорія ABC припускає, що при розрахунках вартості продукції повинні враховуватися всі функції, що забезпечують бізнес-процеси.

Концепція ABC заслуговує на увагу, тому що є основою для інших методів управління підприємством, а саме: ABM (Activity Based Management) – управління, засноване на діях (функціях, операціях); ABB (Activity Based Budgeting) – бюджетування на основі виконуваних

дій (функцій, операцій); ARP (Activity Resource Planning) – функціональне планування ресурсів.

Концепція стратегічного позиціонування заявлена в 90-х роках відомими в США експертами зі стратегічного використання інформації про витрати – Дж. Шанком і В. Говіндараджаном. Стратегічне позиціонування являє собою здійснення відмінних від конкурентів видів діяльності або виконання схожої діяльності, але іншими способами.

Ключовою ідеєю концепції є включення у сферу управлінського обліку й аналізу витрат докладної інформації про стратегічний розвиток підприємства, галузі й економіки в цілому. Підкреслена увага до стратегічного позиціонування – один із ключів до стратегічного управління витратами.

За Портером, підприємство може витримувати конкуренцію: підтримуючи низькі витрати (лідерство на основі витрат); пропонуючи продукцію кращу, ніж у конкурентів (диференціація продукції й фокусування).

Очевидна виправданість такого підходу до управління витратами, однак його практична реалізація у вітчизняній сфері послуг вимагає високого рівня внутрішньофірмового фінансового менеджменту.

Концепція Balanced Scorecard (BSC). Наприкінці 80-х років ХХ століття активізувалися пошуки нових оціночних індикаторів бізнесу. Серед систем вимірювання, що були розроблені, найбільш відомими є такі: Performance Measurement (вимірювання досягнень), Tableau de Bord («Бортowe табло»), Performance Measurement Model (модель виміру досягнень), Performance Pyramid (піраміда досягнень), Quantum Performance Measurement (квантовий вимір досягнень) та ін. (табл. 2).

Однією з найбільш поширених систем оцінки, вибору та реалізації стратегії розвитку компанії є концепція Balanced Scorecard (BSC), яку в 90-х роках ХХ століття запропонували науковці Р. Каплан та Д. Нортан. ЗСП може досить ефективно використовуватися як на рівні стратегічних бізнес-одиниць, так і для поліпшення діяльності структурних підрозділів підприємства. Вона забезпечує новий підхід до стратегічного управління витратами корпорації будь-якої складності, що оперують у різних галузях діяльності. ЗСП здійснює

Порівняльний аналіз існуючих методик ЗСП

| Назва методики | Показники | | | | | | | | | | Зацікавлені сторони бізнесу | |
|--|-----------------------|---------------------|---------|---------|----------|----------------|-------------|-------|---|---|-----------------------------|---|
| | Структурні підрозділи | Напрямки діяльності | Клієнти | Фінанси | Персонал | Бізнес-процеси | Виробництво | Ринок | | | | |
| «Боргове табло» | + | | | | | | | | | | | |
| Система поліпшення і виміру продуктивності | + | | | | | | | | | | | |
| Модель виміру досягнень | | + | | | | | | | | | | |
| «Піраміда ефективності» | | | + | + | | | | | | | + | |
| Квантовий вимір досягнень | | | | | | | | | | | | |
| Модель Дюпон (Dupont Model) | | | | | | | | | | | + | + |
| Вимір досягнень компанії «Ернет & Янг» | + | | | | | | | | | | + | |
| «Ділове вікно управління» | | | | + | | | | | | | | |
| «ДжАйКейс» | | | | | | | | | | | + | |
| «Картепідлар» | | | | + | | | | | | | + | |
| «Концепція внутрішнього ринку Хьюлетт-Паккард» | | | + | + | | | | | | | + | |
| BSC-модель Нортона-Каптана | | | + | + | | | | | | | + | |
| BSC-модель Мейсела | | | + | + | | | | | | | + | |
| Призма ефективності | | | + | + | | | | | | | + | + |
| Разом | 3 | 1 | 5 | 7 | 4 | 9 | 1 | 1 | 1 | 1 | | |

формування цільових орієнтирів стратегічного розвитку, трансформацію стратегічних цілей у показники оперативного управління, моніторинг руху компанії на шляху до стратегічних цілей.

Отже, система збалансованих показників ґрунтується на сукупності ключових показників ефективності компанії. Загальновідомо, що прогресивність технології й налагодженість бізнес-процесів, висококваліфікований кадровий склад, лояльність клієнтів, здатність підприємства забезпечити їх дотримання – фактори, що мають величезне значення й впливають на вартість корпорації в майбутньому.

Концепція економічної доданої вартості (EVA – economic value added) була розроблена фахівцями консалтингової компанії Stern Stewart & Co на базі теоретичних розробок Ф. Модельяні й М. Міллера й знайшла широке застосування в середині 1990-х років. Дослідження, проведені в 90-х роках, свідчать про те, що EVA забезпечує одержання більш корисної інформації в порівнянні з обліковими концепціями, такими як бухгалтерський прибуток, рентабельність капіталу або темпи зростання прибутку з розрахунку на одну акцію.

EVA є єдиним показником для оцінки вартості бізнесу з моменту створення. У стратегічному управлінні критерій EVA використовується в комбінації з такими розповсюдженими інструментами стратегічного аналізу, як матриця Бостонської консалтингової групи, матриця ринкової привабливості й конкурентних позицій (матриця GE/Mckinsey) та ін.

Автор концепції EVA Стюарт Штерн також розробив концепцію «Система управління на основі показника EVA» (EVA-based management). Ця система фінансового управління задає єдину основу для прийняття рішень основним і допоміжним персоналом та дозволяє моделювати, відслідковувати, проводити й оцінювати прийняття рішень в єдиному ключі: додавання вартості до інвестицій акціонерів.

Можна визначити недоліки концепції EVA: система показників складається тільки з фінансових показників, що призводить до недооцінки таких факторів довгострокового успіху, як знання персоналу, інформаційні технології, корпоративна культура; система досить складна для розрахунків; більш орієнтована на короткострокову перспективу, ніж на довгострокову.

Зазначені недоліки не знижують цінності EVA, тому що цей показник дозволяє сконцентрувати увагу на пріоритетних напрямках стратегічного управління, дозволяє чітко сформулювати стратегічні цілі в рамках фінансового аспекту.

На підставі вищевикладеного можна зробити висновок, що проаналізовані концепції дослідження витрат неоднорідні. Одні концепції (функціональні витратоутворюючі фактори, додана вартість) ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і пов'язані з бухгалтерським обліком. Інші концепції (структурні витратоутворюючі фактори, ланцюжок цінностей, ABC, стратегічне позиціонування) розглядають витрати як об'єкт управління не стільки в обліковому, скільки в економічному плані. Окремі концепції (транзакційні витрати) поєднують обліковий і економічний аспекти. Сукупність концепцій управління витратами та пов'язані з ними аспекти внутрішньофірмового менеджменту узагальнені в табл. 3.

Названі концепції управління витратами є діючими інструментами в дослідженні витрат. Однак вони не дають можливості вирішити усі

Таблиця 3

Аспекти розгляду витрат у базових концепціях управління витратами [1; 2]

| Концепції управління витратами | Обліковий аспект | Економічний аспект |
|---|------------------|--------------------|
| Концепція витратоутворюючих факторів: – функціональні фактори; – структурні фактори | + – | – + |
| Концепція доданої вартості | + | – |
| Концепція ланцюжка цінностей | – | + |
| Концепція альтернативних витрат | – | + |
| Концепція транзакційних витрат | + | + |
| Концепція ABC | – | + |
| Концепція стратегічного позиціонування | – | + |
| Концепція BSC | + | + |
| Концепція EVA | – | + |

проблеми, з якими стикаються вітчизняні підприємства. Більш ефективним є поєднання декількох методів управління витратами. Наприклад, наведемо основні переваги інтеграції методів альтернативних витрат та BSC з методами витратоутворюючих факторів, EVA й ABC.

Таким чином, інтеграція розглянутих інструментів приведе до синергійного ефекту. Поєднуючи позитивні сторони розглянутих раніше

Таблиця 4

Переваги інтеграції методів альтернативних витрат та BSC з методами витратоутворюючих факторів, EVA й ABC

| Інструменти, що інтегруються | Метод витратоутворюючих факторів | EVA | ABC |
|------------------------------|---|---|--|
| BSC | Дають можливість визначити витрати, які впливають на результати діяльності підприємства | Дають можливість сформулювати цілі оптимізації витрат | Дають можливість управляти витратами |
| Метод альтернативних витрат | Дають можливість визначити витрати з метою зіставлення альтернативних проектів | Дають можливість сформулювати цілі оптимізації витрат для альтернативних проектів | Дають можливість управляти витратами для альтернативних проектів |

концепцій, можна одержати більш ефективну структуру управління витратами з посиленими прогностичними можливостями. Аналогічно, можливе поєднання інших технологій.

Список літератури

1. Катькало В. А. Эволюция теорий стратегического управления / В. А. Катькало. – СПб. : Изд-во «Высшая школа менеджмента», 2008. – 548 с.
2. Минцберг Г. Школы стратегий / Г. Минцберг, Б. Альстрэнд, Дж. Лэмпел ; пер. с англ. под ред. Ю. Н. Каптуревского. – СПб. : Питер, 2000. – 336 с.
3. Эффективность стратегического управления / под ред. Ю. Н. Лапыгина. – Владимир : ВГПУ, ВлГУ, ВИБ, 2004. – 220 с.