

ных конструкций, кирпича, старых рам, паркета, дверей.

В целом, учет внешних эффектов в практике принятия экономически и социально обоснованных управленческих решений представляется весьма актуальным. Перспективными задачами и направлениями исследований здесь могут стать:

– анализ возможностей заключения сделок между хозяйствующими субъектами, позволяющих интернализировать внешние эффекты;

– сокращение негативных внешних эффектов, связанных с ухудшением качества окружающей среды деятельности предприятий;

– минимизация эффектов соперничества, переполнения и вытеснения при использовании общественных благ, для чего следует разрабатывать и применять научно обоснованные нормы, эффективные цены;

– обоснование с помощью теории сетевых экстерналий наиболее оптимальной организационной формы предприятий.

## Литература

1. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. – М., 1993, с.65.
2. Marshall A. Principles of Economics. 8-th edition. London: Macmillan, 1925.
3. Anselin L. Spatial Externalities, Spatial Multipliers and Spatial Econometrics. – International Regional Science Review. – 2003, 26, p.153-166.
4. Hardin G. The Tragedy of Commons. – Science, December 13, 1968, p.1243-1248.
5. Bromley D. Property Rights and Externalities. – In: Environment and Economy: Property Rights and Public Policy. – Basil Blackwell, Oxford, 1991.
6. Klausner M. Corporations, Corporate Law, and Networks of Contracts. – Virginia Law Review, 1995, 81, p.757-852.
7. Lemley M., McGowan D. Legal Implications of Network Economic Effects. – California Law Review, 1998, 479, p.562-586.
8. Liebenstein H. Bandwagon, Snob and Veblen Effects in the Theory of Consumers' Demand. – Quarterly Journal of Economics, 62, February 1948, p.165-201.

Статья поступила в редакцию 30.11.2007

**В.Ю. ЗВЕНЯЧКИНА, к.е.н.,**

*Донецкий национальный технический университет*

## ОСОБЛИВОСТІ ПІДХОДІВ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Комплекс заходів, що передбачається урядом України для стабілізації економіки, об'єктивно вимагає переходу всіх підприємств і галузей промисловості до противитратних методів господарювання, спрямованих на зменшення собівартості продукції, унаслідок чого процес управління витратами на промислових підприємствах зараз набуває особливої актуальності.

Проблеми плавного й стрибкоподібного зростання витрат не нові. Вивчення цього питання привернуло увагу багатьох як зарубіжних, так і вітчизняних дослідни-

ків [7, 8, 12-18]. Їхні дослідження зосереджено на вдосконаленні методів нормування, обліку й калькулювання витрат на виготовлення продукції та організації їхнього аналізу й бюджетування. Необхідність поліпшення інформаційного забезпечення управління підприємством за умов нестабільного та конкурентного ринкового середовища в середині ХХ століття спричинила в економічно розвинених країнах світу формування системи управлінського обліку, яка призначена для збирання, вимі-

© В.Ю. Звенячкина, 2008

рування, оцінювання, інтерпретації та передавання економічної інформації менеджерам різних рівнів управління з метою планування, аналізу й контролювання витрат, доходів і фінансових результатів підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень.

Основними базовими концепціями управління витратами є: концепція витратоутворюючих факторів; концепція доданої вартості; концепція ланцюжка цінностей; концепція альтернативності витрат; концепція трансакційних витрат; концепція ABC; концепція стратегічного позиціонування.

Концепція витратоутворюючих факторів є традиційною для більшості видів підприємницької діяльності. Форму концепції ця практика знайшла у 80-х роках ХХ століття. В основі концепції функціональні (операційні) і структурні витратоутворюючі фактори [15, с. 27-29].

Функціональні (операційні) фактори пов'язані зі здатністю компанії успішно функціонувати. Серед функціональних факторів: усі види внутрішніх ресурсів (потужностей) і ефективність їх використання, а також залученість робочої сили у процес постійного удосконалення, комплексне управління якістю, раціональність планування, конфігурація проекту (розрахунку), використання зв'язків із постачальниками, замовниками у контексті ланцюжка витрат фірми. Функціональні фактори порівнюються пропорційно з показниками діяльності компанії. Серед структурних факторів: масштаб діяльності й об'єм інвестицій, горизонтальна й вертикальна інтеграція, крива досвіду суб'єкта господарювання, технології, використовувані на кожній стадії ланцюжка витрат, складність, обумовлена широтою асортименту виробів і послуг. Кожний з цих факторів має на увазі вибір компанії, що керує собівартістю. При деяких припущеннях можливе визначення впливу на витрати кожного такого фактора. Структурні фактори не порівнюються пропорційно з показниками діяльності компанії.

Дотепер у практичній сфері розглядається головним чином залежність пово-

дження витрат від функціональних (операційних) факторів. Це багато у чому пояснюється консервативністю облікових систем, що формують інформаційну базу управління витратами, і прихильністю аналітиків до традиційних методів фінансових оцінок. Однак у практиці консалтингу в останні роки спостерігається зростання інтересу в напрямі структурних витратоутворюючих факторів. Ефект оптимізації в даному випадку досягається не в результаті зміни складу витрат, а за рахунок раціоналізації використання внутрішньогосподарських ресурсів, підвищення їх оборотності.

Метою статті є обґрунтування нових засобів управління витратами на підприємствах.

Концепція доданої вартості також широко поширена у західній теорії та практиці. Поряд із викладеною вище концепцією вона представляє сучасну традиційну парадигму управління витратами. У рамках концепції доданої вартості складові витрат розглядаються на усіх стадіях додавання вартості, починаючи з закупівель сировини і матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт і послуг. Ключовим моментом такого підходу до управління витратами є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями й реалізацією, відповідно зі сфери уваги аналітиків випадає велика частина матеріальних витрат, що немаловажне для матеріалоємних галузей. Такий підхід звужує сферу впливу операційних витрат на витрати, і аналітичні оцінки з цих позицій навряд чи можуть бути вичерпними у матеріалоємних видах діяльності. Що ж стосується нематеріалоємних робіт і послуг, то підхід до аналізу поведінки витрат із позиції концепції доданої вартості може бути цілком виправданим.

Концепція ланцюжка цінностей уперше була сформульована М. Портером. Концепція виходить із необхідності виходу за межі фірми для ефективного управління витратами і переносить акцент в аналізі витрат на процеси, що відбуваються за межами фірми. На думку автора, яка підтримується також Дж. Шанком і В. Говінда-

раджаном [15, с. 20-24], управління витратами на основі доданої вартості, з одного боку, починається занадто пізно і не дозволяє використовувати у своїх інтересах зв'язки з постачальниками, тому що багато управлінських рішень можуть бути зведені на "нінащо" через їх непогодженість із ланцюжком цінностей постачальників; з іншого боку, закінчується занадто рано й опускає всі можливості використання зв'язків із клієнтами, тому що для успішного позиціонування на ринку необхідно враховувати не тільки власні витрати, але і витрати споживача після покупки товару чи одержання послуги.

Побудувавши загальний ланцюжок цінностей для підприємства, можна оцінити рівень внеску окремих видів підприємницької діяльності у створення цінності кінцевого продукту та проаналізувати пов'язані з цими видами діяльності витрати, доходи й економічні результати. Формування моделі стратегічного управління витратами треба розпочинати з уточнення суті місії та стратегічної мети діяльності підприємства, побудови загального ланцюжка цінностей і дослідження складу й характеру впливу на кожен елемент цього ланцюжка факторів навколишнього підприємницького середовища.

Підприємницька стратегія – це система довготермінових завдань підприємницької діяльності та вибір найперспективніших шляхів їх досягнення для забезпечення стабільності й економічного розвитку суб'єктів господарювання у конкурентному ринковому середовищі. Існує кілька рівнів підприємницької стратегії [10, с. 127]: глобальна, базова та головна мета максимальне завдання тощо. В економічній літературі вирізняють такі основні підходи щодо сутності завдань стратегічного управління підприємством:

– згідно з класичною економічною теорією головною метою фінансово-економічної діяльності підприємства є максимізація його прибутку. Формулювання цієї мети ґрунтувалося на висновках А. Сміта, що максимізація прибутку окремого суб'єкта господарювання веде до максимізації усього суспільного добробуту. Упер-

ше вона була чітко сформульована у 1838 році французьким економістом А. Курно, а потім розвинена в роботах представників неокласичної школи. Однак пізніше це формулювання головної мети діяльності підприємства зазнало критики з боку багатьох економістів. Так, було доведено, що максимізація прибутку не завжди забезпечує необхідні темпи економічного розвитку підприємства. Отриманий прибуток може бути уповні використаний на поточне споживання, і підприємство у цьому разі втратить надійне джерело поповнення власних фінансових ресурсів, необхідних для фінансового забезпечення його майбутнього економічного розвитку. Крім цього, високий рівень прибутку підприємства може бути досягнений при високому рівні фінансового ризику, який, у свою чергу, може спричинити загрозу банкрутства підприємства. Тому в ринкових умовах максимізація прибутку є одним із найважливіших завдань фінансової діяльності підприємства, але часто не розглядається як головна мета його роботи.

– згідно з теорією стійкого економічного зростання головною метою діяльності підприємства є забезпечення його безкризового розвитку й поступового зростання обсягів господарювання. Така стратегічна мета підприємства сприяє мінімізації підприємницького ризику. Однак не дає змоги повною мірою реалізувати наявні резерви зростання рентабельності виробництва;

– нинішня економічна теорія доводить, що головною метою діяльності підприємства є максимізація його ринкової вартості, оскільки побутує думка, що саме така ціль найповніше відображає як інтереси власників та акціонерів підприємств, так і держави загалом [10, с. 127-128].

При побудові стратегічної моделі формування цінностей основна увага має бути зосереджена на процесах, що відбуваються за межами підприємства, а кожен діловий партнер має розглядатися як окремий елемент у загальному ланцюжку формування цінностей. Здійснюючи аналіз загального ланцюжка цінностей, важливо не лише оцінити внесок окремих видів діяльності у формування цінності кінцевого

продукту, а й дослідити причинно-наслідкові зв'язки між окремими елементами ланцюжка та факторами навколишнього ринкового середовища.

Концепція ланцюжка цінностей, таким чином, ґрунтується на розширювальному підході до формування й управління витратами і пропонує враховувати витратоутворюючі механізми по всьому ланцюжку цінностей у рамках погодженого набору видів діяльності, починаючи від вихідних джерел сировини і, закінчуючи готовою продукцією чи послугами, отриманими кінцевими користувачами. У цій концепції є очевидне раціональне зерно, однак пропонувані в ній підходи до управління витратами важкорезалізовані у вітчизняному господарському середовищі через відсутність необхідної інформації.

Концепція альтернативності витрат [11], чи витрат пропущених можливостей, ґрунтується на тому, що будь-яке фінансове рішення приймається у результаті порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація всякого управлінського рішення в цьому випадку пов'язана з відмовленням від якогось альтернативного варіанта.

Дія даної концепції поширюється:

- на поточні операційні витрати, наприклад здійснити доставку власним транспортом чи скористатися послугами спеціалізованих структур;

- на прийняття фінансових рішень поточного характеру, наприклад щодо управління дебіторською заборгованістю: дебіторська заборгованість рівносильна омертвінню оборотних коштів; альтернативою цьому могло б бути депонування коштів у банку й одержання відсотків по депозитах чи придбання короткострокових фінансових активів; однак багато компаній змушені підтримувати певний рівень дебіторської заборгованості, надаючи покупцям право розстрочки платежів і стимулюючи прискорення оплати за товари, роботи і послуги, продані у кредит, цінними знижками для підтримки свого збутового ринку;

- на організацію внутріфірмового управління, зокрема на створення системи управлінського контролю; будь-яка систе-

ма контролю пов'язана з витратами, яких у принципі можна уникнути; з іншого боку, відсутність систематизованого контролю може призвести до набагато більших утрат;

- на прийняття і проведення інвестиційних рішень, наприклад при оцінці варіантів можливого вкладення капіталу.

Концепція трансакційних витрат. Концептуально трансакційні витрати визрівали у 30-х роках ХХ ст. у рамках "нового інституціоналізму". Як самостійна тема проблематика трансакційних витрат заявляє про себе у 60-70-х роках у США і Західній Європі і пов'язана в першу чергу з іменами двох економістів – Р. Коуза й О. Вільямсона [18].

У вітчизняній економічній літературі ця проблема зачіпається, головним чином із 90-х років ХХ ст. У другій половині 90-х років у роботах таких авторів, як В. Кокорев, Р. Капелюшніков, В. Курченко і В. Радаєв проблематика трансакційних витрат розглядається системно, а витрати, що мають природу трансакційних витрат, трактуються як економічна категорія. Причому якщо спочатку трансакційні витрати згадувалися в економічних дослідженнях, присвячених підприємництву, побічно, оскільки не зауважувати їх було просто неможливо, то в останні роки вони все частіше виступають як самостійний предмет досліджень.

Доктриним зерном концепції є той факт, що у будь-якій економіці є два види витрат: виробничі (операційні) і трансакційні. Базовою одиницею в теорії трансакційних витрат визнається акт економічної взаємодії, угода, трансакція. Категорія трансакції розуміється гранично широко і використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового й довгострокового характеру, що вимагають детального документального оформлення і припускають просте взаєморозуміння сторін. Витрати і втрати, якими може супроводжуватися така взаємодія, одержали назву трансакційних витрат.

Ортодоксальна класична теорія розглядала ринок як зроблений механізм, де



немає необхідності враховувати витрати на обслуговування угод. Однак у сучасних умовах при кожній угоді необхідно проводити переговори, здійснювати нагляд, установлювати взаємозв'язки, усувати розбіжності. Причому це справедливо як при вступі організації у контакт із зовнішніми суб'єктами ринкових відносин, так і усередині організації, оскільки ділове співробітництво у рамках ієрархічних структур також не вільне від витрат і втрат. Трансакційні витрати включають витрати збору і переробки інформації, проведення переговорів і прийняття рішень, контролю за дотриманням контрактів і примусу до їх виконання.

Концепція трансакційних витрат є предметом підвищених інтересів українських економістів в останні роки. Однак облік їх в управлінні витратами у вітчизняних організаціях надзвичайно проблематичний: по-перше, через високу частку подібних витрат, що носять нелегальний характер; по-друге, через труднощі їх виділення із сукупності легальних витрат, тому що вітчизняними регулятивами бухгалтерського обліку таке поняття, як трансакційні витрати, не передбачено.

Концепція ABC формалізує облік і аналіз витрат по видах діяльності у частині розподілу накладних витрат на конкретні товари, роботи й послуги. В основі концепції ABC лежить економічний розрахунок реальної собівартості продукції, робіт, послуг, що не потребує обов'язкового відображення даних у рамках головної книги. Найбільш ефективно концепція ABC реалізується у тих випадках, коли з накладних витрат виділяються витрати стратегічного характеру (дослідження й розробки, маркетинг і поширення), і витрати розглядаються в повному обсязі в найширшому змісті слова, незалежно від того, наскільки точно вони оцінені у виробничому сегменті поточного ланцюжка цінностей.

Концепція стратегічного позиціонування була заявлена у 90-х роках відомими у США експертами зі стратегічного використання інформації про витрати Дж. Шанком і В. Говіндараджаном [15, с. 26]. Автори по-новому розставляють ак-

центи у бухгалтерському й управлінському обліку і застосовують інформацію про витрати до розробки стратегії компанії на шляху до досягнення конкурентних переваг. Ключовою ідеєю концепції є включення у сферу управлінського обліку й аналізу витрат докладної інформації про стратегічний розвиток компанії, галузі й економіки в цілому. Традиційно облік і аналіз витрат розглядаються з позиції оцінки відбитих у бухгалтерському обліку господарських операцій, здійснених у результаті альтернативних управлінських рішень. Однак облік не є самоціллю, а служить засобом для досягнення успіху в бізнесі. Тому оцінку прийнятим у компанії системі та методології обліку варто давати з позиції їх відповідності чи невідповідності прийнятій стратегії розвитку.

Перераховані концепції управління витратами, як видно, 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 плані.

Отже, управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць та носіїв при постійному контролі рівня витрат і стимулюванні їх зниження. Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їх видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

У сфері матеріального виробництва природа чинників управління різноманітна. Це можуть бути взаємозалежні між собою чинники виробничо-технічного, економічного, соціального, організаційного, правового й політичного характеру. Наскільки різноманітна природа чинників управління й природа впливу на них, на-

стільки різноманітна і природа механізмів управління. У такому механізмі узгодження інтересів управління взаємодіючих сторін досягається вибором методів і ресурсів управління відповідно до природи чинників управління, на які здійснюється вплив. При неузгодженості інтересів не можна досягти ефективного впливу на чинники управління, а отже, неможливо досягти поставленої мети.

### Литература

1. Блэк Джон, Маккейб Дарен. Внедрение новой системы управления и организации труда в английской компании // Проблемы теории и практики управления. – 1996. – №1. – С.78-82.
2. Бузько И.Р. Зарубежный опыт перераспределения экономического риска // Академичний огляд. – 2001. – №2. – С.75-78.
3. Василенко В.Н. Региональные аспекты экономического развития угольных производственных систем. – Донецк: ИЭП НАН Украины, УКЦентр, 1999. – 264с.
4. Каменицер С. Основы управления промышленным производством (Принципы, методы и проблемы). – М.: Мысль, 1971. – 287с.
5. Корнаи Я. Венгерская реформа: подходы, надежды и реальность // Вопросы экономики. – 1998. – №12. – С.89-103.
6. Коротков Э.М. Исследование систем управления. – М.: «ДеКА», 2000. – 312с.
7. Лабзунов П. Организация управления затратами в условиях рыночной экономики России // Экономист. – 2002. – №9. – С.36-39.
8. Лановой В. Рынок и воспроизводство/ АН Украины. Институт экономики; Отв.ред. И.И. Лукинов. – К.: Наук. думка,

1991. – 232с.

9. Мескон М., Альберт М., Хедоури В. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 1994. – 702с.

10. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С.124-133.

11. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №4. – С.23-30.

12. Чиж В.І. Методологія облікових процедур в управлінні витратами: Монографія. – Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2004. – 295 с.

13. Шандова Н.В. Створення ефективної системи управління витратами підприємства // Фінанси України. – 2003. – № 7. – С.97-101.

14. Шандова Н.В. Методичні аспекти організації управління витратами // Фінанси України. – 2003. – № 12. – С.53-57.

15. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности / Пер. с англ. – СПб.: Бизнес Микро, 1999. – 288с.

16. Abernathy William J., Clark Kim B., Kantrow Alan M. Industrial Renaissance.– New York: Basic Books, Inc., Publishers, 1983. – 194p.

17. Chen R.C., Chung C.H. Cause-Effect Analysis for Target Costing // Management Accounting Quarterly. – 2002. – Winter. – p.1.

18. Williamson O. E. The Economics of Antitrust: Transaction Cost Considerations // University of Pennsylvania Law Review. – 1974. – June. – №122. – S.1439-1496.

Статья поступила в редакцию 24.12.2007