

ПРОБЛЕМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ У СУЧАСНИХ РИНКОВИХ УМОВАХ

Розглядається поняття і класифікація витрат з точки зору сучасних концепцій.

Рассматривается понятие и классификация расходов с точки зрения современных концепций.

The concept of expenditures and their classification are considered from the viewpoint of modern conceptions.

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 підприємствах зараз набуває особливої актуальності.

Існує багато концепцій витрат виробництва. А. Сміт і Д. Рікардо під витратами розуміли суспільні середні витрати на одиницю продукції. Крім того, витрати визначалися як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів.

У маржиналістів витрати виглядають як явище, що базується на граничній корисності. На думку К. Менгера, Ф. Візера та інших маржиналістів, сума, яку фірма виплачує за фактори виробництва, визначається граничною корисністю, яку вони мають з точки зору продавця.

Прихильники інституціоналізму вважають, що витрати вимірюються якістю і характером трудових зусиль, здібностей людей, які роблять ці зусилля.

Неокласичні концепції розглядають витрати виробництва як суму витрат на придбання факторів виробництва [8, с. 26-30].

Для подолання цього протиріччя необхідним є розробка методичного забезпечення обліку витрат з позицій вимог ринкової економіки та прийняття ефективних управлінських рішень.

Основними базовими концепціями управління витратами є:

- концепція витратоутворюючих факторів;
- концепція доданої вартості;
- концепція альтернативності витрат;
- концепція трансакційних витрат;
- концепція ABC;
- концепція стратегічного позиціонування;
- концепція ланцюга цінностей.

Концепція витратоутворюючих факторів є традиційною для більшості видів підприємни-

цької діяльності. Деякі форми концепції практика знайшла у 80-х рр. ХХ століття. В основі концепції функціональні (операційні) і структурні витратоутворюючі фактори [9, с. 27-29].

Відомо, що функціональні фактори пов'язані зі здатністю фірми успішно функціонувати. До них відносять комплексне управління якістю, раціональність планування, усі види внутрішніх ресурсів фірми та ефективність їх використання.

Однак у практиці консалтингу в останні роки спостерігається зростання інтересу в напрямі структурних витратоутворюючих факторів, тому що ефект оптимізації в даному випадку досягається не в результаті зміни складу витрат, а за рахунок раціоналізації використання внутрішньогосподарських ресурсів, підвищення їх оборотності.

У рамках концепції доданої вартості складові витрат розглядаються на усіх стадіях додавання вартості, починаючи з закупівель сировини і матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції 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. Такий підхід звужує сферу впливу операційних витрат, і аналітичні оцінки з цих позицій навряд чи можуть бути вичерпаними у матеріалоемних видах діяльності. Що стосується нематеріаломістких робіт і послуг, то підхід до поводження витрат із позиції концепції доданої вартості може бути цілком виправданим.

Концепція трансакційних витрат визрівала у 30-х роках ХХ ст. у рамках «нового інституціоналізму». Як самостійна тема проблематика трансакційних витрат заявляє про себе у 60-70-х рр. у США і Західній Європі і пов'язана в першу чергу з іменами двох економістів: Р. Коуза й О. Вільямсона [6, с. 90].

Категорія трансакційних витрат розуміється гранично широко і використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового і довгострокового характеру, що вимагають детального документального оформлення і припускають просте взаєморозуміння сторін.

Концепція трансакційних витрат є методом 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, маркетингу і збуту), і витрати розглядаються в повному обсязі в найширшому змісті слова, незалежно від того, наскільки точно вони оцінені у виробничому сегменті поточного ланцюжка цінностей [8, с. 14-26].

Концепція стратегічного позиціонування була заявлена у 90-х рр. відомими у США експертами зі стратегічного використання інформації про витрати Дж. Шанком і В. Говіндараджаном [9, с. 261]. Автори по новому розставляють акценти у бухгалтерському й управлінському обліку і застосовують інформацію про витрати для розробки стратегії компанії на шляху по досягненню 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 са-

моціллю, а служить засобом для досягнення успіху в бізнесі. Тому оцінку прийнятим на підприємстві системі та методології обліку варто давати з позиції їх відповідності чи невідповідності прийнятій стратегії розвитку.

Концепція ланцюга 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.

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 ланцюгом цінностей постачальників; з іншого боку, закінчується занадто рано й упускає 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.

Концепція ланцюга цінностей ґрунтується на розширеному підході до формування й управління витратами і пропонує враховувати витратоутворюючі механізми по всьому ланцюгу 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 є важкореалізованими у вітчизняному господарському середовищі через відсутність необхідної інформації.

Перераховані концепції управління витратами неоднорідні. Одні (функціональні витратоутворюючі чинники, додана вартість) ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і стосуються бухгалтерської сторони управління витратами. Інші (структурні витратоутворюючі чинники, ланцюг цінностей, ABC, стратегічне позиціонування) розглядають витрати як об'єкт управління не стільки в обліковому, скільки в економічному плані.

Як бачимо, питанням витрат виробництва займалися представники різних економічних теорій і в процесі розвитку ринку необхідна поява нових альтернативних методів оптимізації витрат.

Для кожного підприємства важливо дослідити формування витрат, щоб ефективно досягати мети, для якої воно здійснює свою діяль-

ність, проте в ході цього виникає багато розбіжностей.

Однією з проблем являється визначення змісту категорії «витрати». Відсутність однозначності щодо цього поняття певною мірою виправдана, адже в його основі можуть лежати різні вартісні оцінки, хоч і єдині за суттю, але різні за метою.

Наприклад, німецький економіст Г. Фандель зазначає, що витрати – це затрати факторів виробництва у вартісному вираженні [10, с. 13].

К. Друрі вважає витрати засобами, які витрачені для отримання доходів [5, с. 23]. Вчені зі США Ч. Хоргрен і Дж. Фостер до витрат відносять використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари та послуги [10, с. 13]. К. Макконнелл., Р. Кемпбелл і С. Брю висловили думку, що під економічними витратами слід розуміти витрати, які фірма повинна здійснити, або ті доходи, які вона повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоби відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах [10, с. 14].

Д. Стоун і К. Хітчінг дають таке роз'яснення: витрати – це вартість чогось, використаного для отримання доходу (на виробництво продукції або надання послуг) протягом певного періоду, хоч останній не обов'язково збігається з моментом дійсної оплати ресурсу [10, с. 14].

В Україні поняття «витрати» трактують значно ширше. Ф. Ф. Бутинець розглядає це поняття з точки зору собівартості: «Витрати виробництва – це вираження у грошовій формі поточних витрат – трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів – на виробництво продукції. Ці витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції» [3, с. 98].

В. В. Сопко вважає, що витрати формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [10, с. 14].

Згідно п. 5 П(С)БО 16 витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, і це призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [1].

У вітчизняній економічній теорії основна увага приділялася тільки дослідженню витрат, які пов'язані з виробництвом, щодо витрат у сфері постачання та реалізації, то вони не достатньо враховувалися, особливо в практичній діяльності.

Наступною проблемою на нинішньому етапі організації управління витратами є їх науково обґрунтована класифікація.

Витрати виробництва знаходять своє вираження в показниках собівартості продукції. У П(С)БО 16 «Витрати» п. 11-14 представлено перелік витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції. Це можна показати схематично на рис. 1 [4, с. 380]:

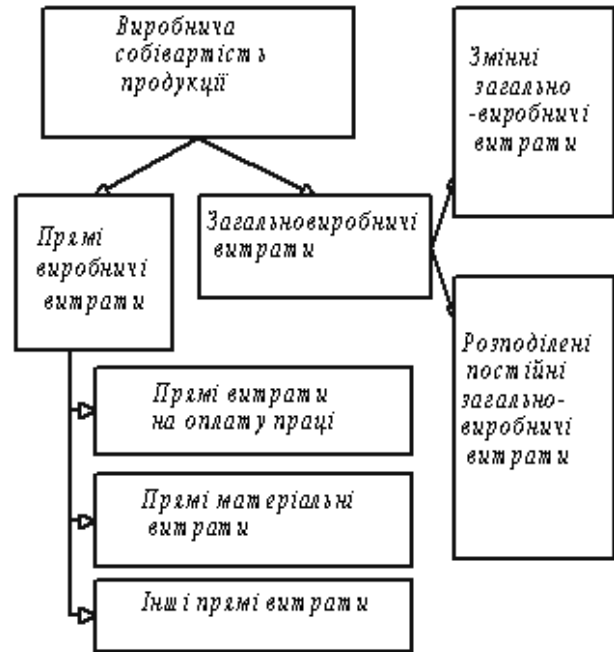


Рис. 1. Структура виробничої собівартості продукції

У спеціальній літературі нараховується близько двох десятків групувань витрат, залежно від різноманітних класифікаційних ознак. Характерно, що кожне наведене групування має один або кілька рівнів подальшої деталізації.

Такі класифікації в сукупності відображають складне переплетіння інтересів осіб, котрі беруть участь в господарській діяльності і прийнятті управлінських рішень, оскільки різні групи користувачів потребують різної інформації.

У цьому зв'язку загальну сукупність усієї обліково-аналітичної інформації про витрати з урахуванням запитів користувачів доцільно по-різному класифікувати і відображати в обліку.

У більшості спеціальних досліджень із бухгалтерського обліку та відповідно до прийнятих та введених у дію національних стандартів найчастіше групування витрат здійснюється за такими ознаками:

- залежно від способу віднесення до конкретного об'єкта витрати поділяють на прямі і непрямі;

- за ступенем залежності від обсягу виробництва визначають витрати постійні і змінні;
- за відношенням до виробничого процесу розрізняють витрати основні та накладні (витрати з обслуговуванням виробництва та управління);
- за економічним змістом витрати групуються за економічними елементами і статтями калькуляції.

Найбільш поширені ознаки, які відзначив Я. В. Соколов [7, с. 21], наведені у табл. 1:

Таблиця 1

Класифікація ознак	
Типи поставлених завдань	Види ознак
1. За типом фактів господарської діяльності	Операції та події
2. За періодами	Минулі, поточні та майбутні
3. Щодо балансу	Капіталізовані і некапіталізовані
4. За еластичністю	Змінні та постійні
5. За методикою розподілу	Комплексні та ідентифіковані
6. За очікуванням	Ординарні і екстраординарні
7. За стадіями	Виробництва, обігу, розподілу та споживання
8. За видами витрат	Матеріали, заробітна плата, амортизація і накладні витрати
9. За відношенням до грошових коштів	Монетарні і немонетарні
10. За значущістю	Істотні і неістотні

Ю. Цал-Цалко та Н. Парфенцева рекомендують класифікувати витрати за дев'ятьма ознаками: за центрами відповідальності; за видами продукції; за єдністю складу (однорідністю); за видами; за способами перенесення витрат на продукцію; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; за календарними періодами; за доцільністю витрачання; за визначенням відношення до собівартості продукції [10, с. 17].

Зарубіжними вченими процес управління витратами розглядається значно ширше. Одним із прикладом цього є система обліку, аналізу,

контролю та управління витратами на основі «ланцюга цінностей».

«Ланцюг цінностей» дає змогу визначити основні види діяльності, що створюють вартість для споживача і додаткові види діяльності. Створюючи вартість для споживача, він починається із забезпечення сировиною та продовжується у процесі виробництва деталей і вузлів, випуску продукції, її оптового і роздрібного продажу або послуги кінцевим споживачам [6, с. 89-90].

Концепцію «ланцюга цінностей» показано на схемі (рис. 2):

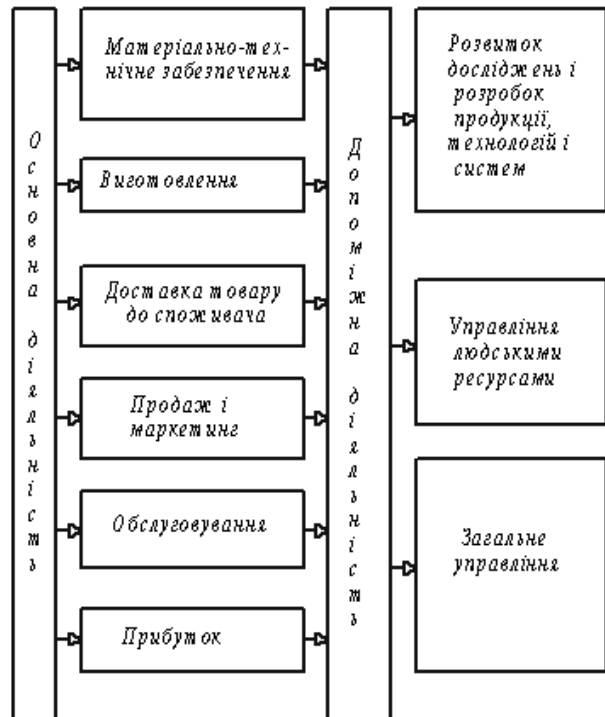


Рис. 2. Схематичне зображення «ланцюга цінностей»

Кожен вид діяльності в цьому «ланцюзі» зв'язаний з витратами та активами. Зіставляючи виробничі витрати й активи компанії з кожним окремим видом діяльності в ланцюгу, можна оцінити оптимальність витрат за ними.

Витрати фірми при виконанні кожної дії можуть бути збільшені або зменшені під впливом чинників двох типів: структурних (економія на масштабах виробництва, ефект кривої досвіду, технологічні вимоги, інтенсивність капіталовкладень, широта товарного асортименту) та виконавчих (наскільки відкрита робоча сила для постійного вдосконалення, позиції персоналу й організаційні можливості фірми із забезпечення якості продукту і виробничого процесу).

«Ланцюг цінностей» компанії вимагає розуміння певних моментів. Перший пов'язаний з

тим, чи намагається вона домогтися переваг шляхом зниження витрат (у цьому разі зусилля керівництва щодо зниження витрат по всьому «ланцюгу цінностей» повинні бути надто очевидними) або диференціації (тоді менеджери можуть навмисно витрачати більше зусиль з метою розвитку необхідних для диференціації напрямків діяльності). Суть наступного у тому, що витрати формуються у кожній ланці «ланцюга» і впливають на витрати в інших ланках під час виконання одного виду діяльності. Останній момент – чи надає зв'язок між видами виробничої діяльності в «ланцюзі цінностей» фірми можливість знижувати ціни.

Формування витрат відносно «ланцюга цінностей» робить можливим їх зіставлення для визначення конкурентоспроможності компанії. Порівняння витрат конкурентів при цьому дає змогу виявити вузькі місця в діяльності бізнесу загалом, адже неконкурентоспроможні ціни можуть формуватися не тільки у виробника, а й за рахунок діяльності постачальників або системи просування готового товару до кінцевого споживача. Постачальники можуть мати надто високий рівень витрат або прибутку, що піддає ризикові конкурентоспроможність компанії, навіть якщо всередині неї витрати на господарську діяльність дуже конкурентоспроможні.

Таким чином, визнаючи, наскільки ціни і витрати компанії конкурентоспроможні з точки зору кінцевого споживача, необхідно оцінювати діяльність постачальників та їхні витрати.

Оцінка конкурентоспроможності компанії на ринках кінцевих споживачів у сучасних умовах вимагає, щоб менеджери компанії знали і розуміли весь процес створення вартості, а не тільки «ланцюг цінностей» своєї фірми, тому вони беруть до уваги «ланцюг цінностей» постачальників.

Наведені ознаки класифікації витрат із позицій «ланцюга цінностей» дають змогу глибше аналізувати і розуміти економічний зміст витрат бізнес-системи загалом і служать інформаційною базою для функціонально-вартісного аналізу з метою оновлення та оптимізації.

Висновок

Розглянуті підходи щодо оптимізації витрат виробництва дають змогу зробити висновок,

що в ринковій економіці виникає проблема не тільки у визначенні витрат, їх розподілу за об'єктами, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції, визнанні доцільності, використанні та законності, а також досягнення їх прибутковості. Завдання полягає не в мінімізації витрат на виготовлення продукції, а в досягненні такого рівня, коли їх визнають споживачі та буде забезпечено відповідний прибуток виробником.

БІБЛЮГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Текст].
2. Бузько, И. Р. Зарубежный опыт перераспределения экономического риска [Текст] / И. Р. Бузько // Академичний огляд, 2001. – № 2. – С. 75-78.
3. Бухгалтерський і фінансовий облік [Текст] : підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
4. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики [Текст] / за ред. А. М. Коваленко. – Д.: ВКК «Баланс-клуб», 2007. – Т. 1. – 600 с.
5. Друри, К. Введения в управленческий и производственный учет [Текст] / пер. с англ. под ред. С. А. Табаиной. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
6. Кулик, Р. Р. ФВА і процес оптимізації організаційної структури підприємства [Текст] / Р. Р. Кулик, Ю. Р. Кулик // Вісник Технологічного університету «Поділля». – Хмельницький, 2003. – Т. 2. – С. 89-91.
7. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: история и современность: Т. 1. Принципы и концепции бухгалтерского учета [Текст]. – Уфа: Изд. центр Башкирского тер. ин-та проф. бухгалтеров, 2000. – 214 с.
8. Хотинская, Г. О. Концептуальные основы управления затратами / Г. О. Хотинская / Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 23-30.
9. Шанк, Дж. Стратегічне управління затратами: Нові методи збільшення конкурентоспроможності [Текст] / Дж. Шанк, В. Говіндараджан. – пер. з англ. – СПб.: Бізнес Мікро, 2000. – 288 с.
10. Колісник, А. Інновації в методах підрахунку витрат [Текст] / А. Колісник // Проект для інноваційних менеджерів. – 2008. – 13 січ. – С. 12-19.

Надійшла до редколегії 25.03.2009.