

НЕОБХОДІСТЬ ВИБОРУ МОДЕЛЕЙ УПРАВЛІННЯ ЗАТРАТАМИ НА ОСНОВІ ВИОКРЕМЛЕННЯ ОСНОВНИХ ФУНКЦІЙ УПРАВЛІННЯ

Розглянуто ситуаційний підхід до управління витратами, який передбачає врахування різних ситуацій, які можуть виникати у діяльності вітчизняних підприємств у сучасних умовах господарювання. Досліджено процес управління затратами на основі виокремлення основних функцій управління. Запропоновано сучасні технології управління затратами на основі застосування відповідного методичного інструментарію.

В сучасних умовах господарювання важливим чинником розвитку організації є затрати, пов'язані із організацією діяльності та її керуванням відповідно до впливу зовнішнього і внутрішнього середовища. Будь-які дії організації вимагають затрат ресурсів (людей, технології, часу, інформації), які у підсумку набувають вартісної оцінки і мають визначальний вплив на ефективність її функціонування. За таких умов *виникає необхідність* у виборі моделей управління, які б дали змогу "сформувані такі внутрішньовиробничі вартісні оцінки чинників виробництва, що сприятимуть найкращому використанню обмежених ресурсів для досягнення мети підприємства" [1, с. 27]. Оскільки в умовах глобальних змін цілі організації визначають її здатність беззбитково функціонувати у короткостроковому періоді та виживати у перспективі, то управління витратами варто розглядати як інструмент забезпечення гнучкості організації відповідно до поставлених цілей. При цьому гнучкість передбачає вибір способу дій організації, за якого вона відмовляється від жорсткої, заздалегідь чітко визначеної економічної політики на користь цілей, що змінюються залежно від умов та обставин функціонування. В сьогоденнішніх умовах особливе значення має ситуаційний підхід, який розглядає альтернативи діяльності відповідно до різних господарських ситуацій, а управління затратами – як інструмент їхнього регулювання відповідно до цілей і завдань розвитку.

Затрати підприємства як об'єкт управління *досліджується у працях* вітчизняних і зарубіжних економістів. Зокрема, у монографії Г. В. Козаченка, Ю. С. Погорелова, Л. Ю. Хлап'юнова, Г. А. Макухіна уточнено поняття затрат і витрат і визначено, що затрати є категорією, яка найбільше відповідає управлінській діяльності і відображає реальний рух і трансформацію ресурсів, а термін "витрати" більше пов'язують із бухгалтерським і фінансовим обліком для відображення зменшення активів та зобов'язань на період [2, с. 14]. У цій праці зазначено, що "специфіка затрат зумовлює вибір, як об'єкта управління, процесів формування явних і альтернативних затрат....Затрати як економічна категорія вже характеризують процес трансформації ресурсів у результати діяльності підприємства. Тому, як об'єкт управління виправдано розглядати саме ті процеси, що ведуть до формування затрат" [2, с. 17]. Кожне підприємство самостійно визначає ці процеси, користуючись загальноприйнятими положеннями, власним і запозиченим досвідом, вимогами, які ставить середовище функціонування. Зокрема, М. О. Данилюк вважає доцільними поопераційний облік і

процесно-орієнтоване управління витратами (ABC/M підхід) та зазначає, що "інформація про уточнені значення і структуру собівартості продукції чи витрат на обслуговування споживачів, сформована системою витрат за видами діяльності (поопераційного обліку), може використовуватись для обґрунтування перспективних рішень щодо асортименту продукції, ринків збуту та цінової політики" [3, с. 34].

В. П. Савчук узагальнює, що традиційний підхід до управління витратами на підприємстві базується на таких основних вимогах: "вимір та аналіз" і "контроль і зниження". Як зазначає автор, традиційний підхід до управління витратами може призвести до деякого збільшення прибутку, однак його можливості обмежені особливостями витрат на підприємстві: підхід розглядає витрати "зсередини підприємства", хоча чинники збільшення прибутку найчастіше перебувають за його межами [4, с. 361].

Поряд із традиційним підходом до управління витратами сьогодні все більшого значення набуває концепція стратегічного управління витратами, згідно з якою планування системи управління затратами змінюється залежно від стратегічного позиціонування підприємства (лідерство за затратами чи диференціація продукції); управління витратами здійснюється на основі їхнього поділу на такі, що створюють додаткову вартість, і ті, що її не створюють, а останні розглядаються як найбільш перспективні з точки зору зменшення витрат; на відміну від традиційного підходу, за якого витрати розглядаються як функція обсягу продаж, з позицій стратегічного управління витратами затрати є функцією структурних і функціональних чинників [4, с. 369]. У працях Г. О. Партин [5, 6] розглядаються особливості стратегічного управління витратами, методи управління витратами операційної діяльності підприємства, а саме: функціональних методів управління витратами та методів комплексного управління витратами на основі зворотного інжинірингу, інжинірингу вартості, системи "кайзен", функціонального менеджменту, реінжинірингу бізнес-процесів, аутсорсингу.

Таким чином, у розглянутих літературних джерелах наголошується на дослідженні управління витратами діяльності підприємства без врахування умов їхнього функціонування та розвитку. Однак на сьогодні ці умови характеризується різними тенденціями, зокрема зростає частка збиткових підприємств (за перше півріччя 2009 р. вона досягнула 48% [7]). Водночас, актуальною на сьогодні є концепція сталого розвитку, в якій наголошується на тому, що розвиток людського суспільства повинен відбуватись за умов стабілізації і скорочення антропогенного впливу (господарської діяльності підприємств) на біосферу і це вимагає від суб'єктів господарювання кардинальних змін техніко-технологічного забезпечення діяльності, що стосується раціонального використання обмежених природних ресурсів, зменшення викидів промислової діяльності і забруднення навколишнього середовища. Поряд із зазначеними проблемами розвитку вітчизняних підприємств важливо сьогодні створювати передумови для формування конкурентних переваг. Вирішення цього завдання є можливим за рахунок новітніх підходів до управління процесами конкурентного розвитку організацій, оскільки "менеджери вже не можуть зосередитись суто на витратах, якості продуктів і процесів, швидкості і ефективності. Для прибуткового зростання вони мусять шукати й боротися за нові джерела інновацій і творчості" [8, с. 3].

Вибираючи модель розвитку кожна організація розглядає витрати як показник минулої чи майбутньої здатності поступитись економічними ресурсами для досягнення визначеної цілі [9, с. 7], а процес управління витратами дає змогу це зробити з найменшими втратами та найбільшою ефективністю.

З огляду на викладене вище *метою статті* є дослідження особливостей управління витратами на основі застосування ситуаційного підходу, який дає змогу визначити характер змін, витрати на їхнє впровадження та методи управління витратами відповідно до ситуацій, що характеризують діяльність вітчизняних підприємств у сучасних умовах господарювання.

Витрати – узагальнена характеристика вартісної оцінки ресурсів, які залучені до процесу діяльності. Управління витратами на основі застосування управлінських технологій дає змогу визначити основні об'єкти управлінського впливу, щоб досягнути поставлених цілей. Особливої уваги заслуговують здобутки теорії і практики менеджменту у напрямку узагальнення основних підходів, які використовують у процесі управлінської діяльності, а саме [10,11]: системний, процесійний, ситуаційний, комплексний, інтеграційний, інноваційний тощо.

Ситуаційний підхід – підхід до управління, який базується на тому, що немає єдиного правильного універсального виду управління для будь-якої ситуації, тому менеджери повинні шукати різні підходи, які застосовуються в різних ситуаціях [12, с. 8]. Ситуації, які виникають у діяльності вітчизняних підприємств можуть характеризуватись як загрозливим кризовим станом, так і наявними конкурентними перевагами, які формуються на основі сильних сторін діяльності та можливостей їхнього найбільш повного використання. Однак будь-яка ситуація характеризується динамічністю, тобто сама діяльність і її середовище змінюються і це є об'єктивною умовою функціонування організацій сьогодні. Намагаючись розвиватися, підприємство вводить організаційні зміни – цілеспрямовану спробу керівництва підвищити загальну результативність роботи шляхом зміни структури поведінки і процесів [12, с. 16]. Одним із чинників, які визначають особливості управління витратами за таких умов, є характер змін.

За умови, коли досягнутий рівень розвитку відповідає визначеним показникам, організація не потребує впровадження змін, тобто цей рівень змін відповідає "незмінному функціонуванню організації". Рівень "звичайних змін" потребує певних перетворень, що торкаються окремих аспектів діяльності, зокрема для забезпечення внутрішніх умов життєздатності це можуть бути заходи щодо зменшення цін на закупівлю сировини, вартість перевезень матеріальних ресурсів від постачальника. Що стосується зовнішніх умов, то в цьому випадку ефективні маркетингові заходи, що сприяють стимулюванню попиту на продукцію організації. Рівень "помірних перетворень" у своєму арсеналі має такі важелі для забезпечення відповідно внутрішніх і зовнішніх умов розвитку: у першому випадку – це вдосконалення організації виробництва за рахунок впровадження більш нових і гнучких технологій, оптимізація параметрів технологічного процесу (завантаження робочих місць і обладнання); у другому випадку, як наслідок, впровадження маркетингових зусиль щодо освоєння і просування нових товарів на нових ринках. Більш радикальні зміни доцільні у випадку загрозливого кризового стану, тобто реорганізації та перебудови організації як наслідок зміни напрямку діяльності, злиття чи поглинання окремих організацій, поділу, виникнення нових ринків збуту продукції. У цьому випадку об'єктом затрат є структурна перебудова організації, транзакційні витрати, що стосуються зміни організаційно-правова форми, фінансові витрати, витрати на техніко-технологічний та інноваційний розвиток.

Таким чином, управління затратами визначається характером змін, а саме: кардинальні корінні зміни як процес радикальних перетворень, спрямований на те, щоб у корені змінити принцип діяльності підприємства, вимагає значних затрат, які

головним чином забезпечуються за рахунок зовнішніх джерел фінансування і вимагає застосування методів управління затратами, здатних визначити способи управлінського впливу для забезпечення гнучкості організації; поступові зміни відповідають прагненню досягнути бажаного стану, відмінного від теперішнього за рахунок поступових перетворень і змін, які відповідають цілям організації та її можливостям.

Спроможність організації адекватно реагувати на зміни середовища функціонування досягається, перш за все, за допомогою: планування затрат, яке представляє собою визначення цілей організації та її підрозділів та пошуку засобів для їхнього досягнення. Для вітчизняних підприємств у сучасних умовах господарювання управління затратами відповідає цілям, які визначені процесами господарської діяльності і формуються відповідно до представлених нижче моделей розвитку, що характеризуються такими положеннями:

– модель антикризового управління та забезпечення життєздатності організації. Сьогодні більшість підприємств не можуть обійтись без антикризового управління, коли їхньому виживанню чи життєздатності загрожує несподівана проблема. Ця модель важлива в умовах загострення фінансово-економічної кризи суспільного розвитку. Тут необхідно зазначити, що модель антикризового управління може застосовуватись у таких випадках: по-перше, для передбачення кризового стану чи загрозованих ситуацій; по-друге – для їхнього подолання. Управління затратами у цій моделі орієнтується на виділенні і цілеспрямованій дії на затрати, що зумовлюють кризовий стан. Мета управління затратами за цією моделлю – виявлення чинників, що зумовлюють кризовий стан чи його загрозу та застосування відповідних механізмів їх коригування;

– модель конкурентного розвитку, яка в сучасних умовах висуває нові пріоритети та підходи до забезпечення конкурентних переваг. Зокрема, на зміну традиційній системі творення цінностей, у якій зусилля зосереджуються на ціннісному ланцюжку, у межах якого товари і послуги проходять через операції, які організація контролює чи впливає на них, розглядають економічну систему нового зразка, яка зосереджуватиметься довкола індивідуалізованого досвіду спільного творення цінності, унікальній для кожного споживача. За таких умов пріоритетами управління затратами є накопичення досвіду, знань, формування моделі взаємодії між організацією і споживачами [8];

– модель стійкого розвитку, яка забезпечує можливість ефективного функціонування організації на основі здатності протидіяти чи пристосовуватись до змін. Процес управління затратами за таких умов повинен визначити стратегії розвитку, які б дали змогу забезпечити не тільки беззбиткову роботу в поточному періоді, але і збереження позицій чи їхнього поліпшення у перспективі.

В умовах динамічних змін важко передбачати майбутнє та вибирати моделі розвитку, які найбільше відповідають поставленим цілям. В таких умовах значна увага приділяється сценаріям. Однією із відмінностей стратегічного і сценарного планування і, водночас, перевагою останнього є те, що стратегія формує спільне бачення майбутнього, а сценарій розглядають як засіб висловлення та передачі цього спільного бачення, групового розуміння нових реалій і їхні значення для всіх компонентів організації [13, с. 219]. Водночас, прогнозування, що становить основу сценарного планування "набагато ближче стоїть до ситуативного аналізу, ніж до системного першого кроку у формальному процесі планування" [13, с. 326].

Як приклад практичного застосування викладеного вище розглянемо сценарні умови визначення найбільш ефективного режиму роботи нафтохімічного підприємства

з урахуванням затрат на організацію діяльності та фінансових результатів від реалізації кожної сценарної умови. Зокрема, передбачаються такі умови розвитку:

а) робота підприємства з мінімальним завантаженням виробничих потужностей (затрати за цим сценарієм охоплюють затрати на підтримання мінімального рівня завантаження виробничих потужностей);

б) консервація виробництв при підтриманні у робочому стані основних виробництв без вивільнення товарно-сировинної бази (затрати за таким сценарієм охоплюють затрати на підтримання роботи окремих видів технологічного обладнання та затрати на утримання товарно-сировинної бази);

в) консервація виробництв із вивільненням матеріально-сировинної бази (затрати за цим сценарієм складаються із двох частин: одночасні затрати на консервацію та щомісячні затрати на їхнє утримання).

Узагальнено умови кожного сценарію представимо у табл. 1.

Таблиця 1

Сценарні умови розвитку підприємства (млн. дол. США)

Показник	1 сценарій	2 сценарій	3 сценарій
Фінансові результати у 4 квартали 2008 р.	-16,5	-13,6	-13,6
Одноразові затрати на пуск	-2,7	-6,6	-8,3
Прогнозована зміна ціни у 4 квартали 2008 р. (враховується за умови мінімального завантаження виробництва)	-6,1	—	—
Одноразові затрати на консервацію	—	-4,6	-8,3
Прогнозований середньомісячний фінансовий результат 2009 р.	-7,3	-3,1	-6,6

Таким чином, пропонується підхід дає змогу визначити найбільш сприятливий за кризових умов функціонування підприємства другий сценарій розвитку, за яким визначено оптимальний за існуючих умов фінансовий результат діяльності (-3,1 млн. дол. США).

Другою важливою дією в контексті реакції на зміни є облік і оцінка затрат. Необхідною умовою ефективного управління затратами є неперервний процес їхньої ідентифікації та аналізу. Затрати є однією із причин успіху чи невдач бізнесу – зменшення затрат підвищує ефективність бізнесу. Однак такий підхід неприйнятний у випадку, коли необхідно збільшувати частку ринку і виводити на ринок новий товар. Таким чином, процес обліку затрат акумулює та систематизує їх для цілей управлінської діяльності. У системі обліку затрат виокремлюють концепцію центрів затрат на основі виокремлення підрозділів підприємства, за якими ведеться облік затрат та концепція бізнес-процесів, яка дає змогу прив'язати кожний підрозділ до визначеної функції і вести облік затрат по кожному підрозділу і одночасно по кожному бізнес-процесу, виділяючи його в якості центра затрат [4, с. 341]. Під оцінкою витрат розуміють процес обчислення динаміки витрат [14, с. 638]. При цьому варто враховувати внутрішні чинники зміни витрат (виробничі можливості підприємства) і зовнішні чинники (ціни і потреби ринку). Таким чином, в умовах ситуаційного підходу облік та оцінка затрат є інформаційною основою для прийняття управлінських рішень щодо вибору можливостей реалізації змін, необхідних для досягнення поставлених цілей. Варто зазначити, що в умовах ситуаційного підходу до управління затратами вагомим

значення набувають спеціалізовані інформаційні системи, які дають змогу не тільки проводити облік затрат діяльності, але і оптимізувати плани виробництва за допомогою сучасних інформаційних систем RPMS (requirement material planning system), які широко застосовуються у різних галузях промисловості, зокрема у нафтохімічній.

Третій крок стосується контролю затрат, який передбачає процес встановлення нормативних значень затрат, на основі яких можна визначити показники ефективності та шляхом порівняння із фактичними результатами визначити відхилення та доцільність застосування регулюючих заходів. На сьогодні реалізацію функції контролю за затратами пов'язують із процесом бюджетування, який дає змогу порівняти поставлені цілі і отримані результати, виявити слабкі і сильні сторони бізнесу.

На завершення, треба говорити про управління затратами для прийняття рішень. На сучасному етапі формуються і приймаються рішення щодо вибору альтернатив розвитку із врахуванням чинника затрат на основі вибору відповідного методу управління. До сучасних технологій управління затратами належать: target costing [15] – спрямований на досягнення цільової собівартості в довгостроковому періоді; kaizen costing – передбачає постійне зменшення затрат і збереження їх на заданому рівні за рахунок безупинних, порівняно невеликих удосконалень виробничих процесів, benchmarking – розглядає можливості поступового поліпшення управління затратами на основі досвіду і технологій інших підприємств, life cycle costing – передбачає розрахунок затрат за етапами життєвого циклу продукції, що сприяє об'єктній локалізації затрат на основі виокремлення місць їхнього формування та визначення резервів зменшення, cost killing [16] – спрямований на швидке зменшення всіх затрат підприємства без збитку для його діяльності й перспектив розвитку.

Кожна із розглянутих моделей розвитку орієнтує на вибір методу управління затратами, як способу впливу на елементи затрат та чинники, що їх зумовлюють для досягнення поставлених цілей. Оскільки умови та вплив чинників формування затрат за розглянутими моделями суттєво відрізняються, то виникає необхідність у виробі методів управління затратами за кожною із них. Так, в умовах антикризового управління доцільно використовувати такі методи: директ-костинг, стандарт-костинг, кост-кілінг, CVP-аналіз. В умовах застосування моделі конкурентного розвитку доцільно використовувати метод бенчмаркінгу, кайзен-костингу, кост-кілінгу, таргет-костингу, LCC-аналізу. Модель стійкого розвитку передбачає визначення способів впливу на витрати з використанням методів ABC-аналізу, кайзен-костингу, таргет-костингу, CVP-аналізу. Безумовно, не можливо чітко розмежувати доцільність використання методу управління затратами відповідно до моделі розвитку. Водночас, розглянуті моделі варто розглядати як можливості досягнення цілей відповідно до зміни умов середовища функціонування.

Таким чином, управління затратами як безперервний процес пошуку шляхів досягнення цілей організації базується на виборі відповідної моделі розвитку та відповідних до неї методів управління затратами. Гнучкість організації досягається за рахунок вибору дій чи процесів, адекватність яких визначається на основі критерію затрат, а саме: в антикризовій моделі досягнення критичних затрат; у моделі стійкого розвитку затрати забезпечують дохід; у моделі конкурентного розвитку затрати створюють конкурентну перевагу та унікальну цінність.

Подальших досліджень потребують питання практичного використання розглянутих методів управління затратами для забезпечення організаційної гнучкості відповідно до ситуацій, що складаються у господарській діяльності вітчизняних підприємств.

Література

1. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Г. Фандель; пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грецака. – К. : Таксон, 2000. – 520 с.
2. Управління затратами підприємства : монограф. / [Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін] – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
3. Данилюк М. О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами : монограф. / М. О. Данилюк, В. П. Лещій – Івано-Франківськ : Місто НВ, 2002. – 248 с.
4. Савчук В. П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент / В. П. Савчук – Е. : Изд. дом "Максимум", 2005. – 884 с.
5. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монограф. / Г. О. Партин – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.
6. Партин Г. О. Оцінка концепцій управління витратами суб'єктів господарювання / Г. О. Партин // Регіональна економіка. – 2008. – № 2. – С. 44–50.
7. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності за січень-червень 2009 року [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://ukr.stat.gov.ua>.
8. Прахалад К. К. Майбутнє конкуренції. Творення унікальної цінності спільно з клієнтами / К. К. Прахалад, Рамасвами, Венкат; пер. з англ. М. Ставицького. – К. : Вид-во Олексія Капусти (підрозділ "Агенція "Стандат""), 2005. – 258 с.
9. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Шим Джей К., Сигел Джоэл Г.; перевод с англ. – М. : Инф.-изд. дом "Филинь", 1996. – 344 с.
10. Фатхутдинов Р. А. Конкурентоспособность: экономика, стратегия, управление / Р. А. Фатхутдинов – М. : ИНФРА – М. – 2000. – 312 с.
11. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури; пер. с англ. – М. : Дело, 1992. – 702 с.
12. Гибсон Дж. Л. Организации: поведение, структура, процессы / Дж. Л. Гибсон, Д. М. Иванцевич, Д. Х. Доннелли; пер. с англ. – М. : ИНФРА – М. – 2000. – 662 с.
13. Мінцбер Г. Зліт і падіння стратегічного планування / Г. Мінцбер; пер. з англ. К. Сисоєва. – К. : Вид-во Олексія Капусти (підрозділ "Агенції "Стандарт" – 2008. – 412 с.
14. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. / С. Ф. Голов – К. : Лібра, 2006. – 740 с.
15. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/finance/fin033.html>.
16. Лагода Т., Деревянко Е. Kill me softly [Електронний ресурс] / Т. Лагода, Е. Деревянко // Бизнес. – 2002. – № 40. – С. 32–34. – Режим доступу : <http://www.business.ua/i507/a13932/>

Редакція отримала матеріал 11 листопада 2010 р.