

М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ УДОСКОНАЛЕННЯ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

У статті розглянуто концептуальні підходи до управління витратами в системі управління підприємством, з'ясовано особливості управління діяльністю вітчизняних підприємств в умовах формування ринкових відносин з урахуванням прояву глобальної кризи, сформульовано підходи до використання інформації системи бухгалтерського обліку для потреб управління діяльністю суб'єктів господарювання з метою його збереження та подальшого розвитку.

Ключові слова: інформація, концепція, управлінський облік, стратегія, суб'єкт господарювання, відносини.

Лит. 16.

Н.Д. Коринько, Г.Б. Титаренко

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ РЫНОЧНЫХ ОТНОШЕНИЙ

В статье рассмотрены концептуальные подходы к управлению расходами в системе управления предприятием, выяснены особенности управления деятельностью отечественных предприятий в условиях формирования рыночных отношений с учетом проявления глобального кризиса, сформулированы подходы к использованию информации системы бухгалтерского учета для потребностей управления деятельностью субъектов хозяйствования с целью его сохранения и последующего развития.

Ключевые слова: информация, концепция, управленческий учет, стратегия, субъект хозяйствования, отношения.

M.D. Korinko, G.B. Titarenko

CONCEPTUAL GROUNDS FOR COST MANAGEMENT AT ECONOMIC SUBJECTS UNDER CONDITIONS OF IMPROVING MARKET RELATIONS

The article considers the conceptual approaches to cost management in the system of enterprise management; the peculiarities of managing the activity of the domestic enterprises under the conditions of market relations' formation taking into account the displays of the global crisis; the approaches to using the information from the accounting system for the needs of the economic subjects' activity management are offered for the purpose of its maintenance and further development.

Keywords: information; a concept; administrative accounting; strategy; economic subject; relations.

Постановка проблеми. З розвитком глобалізаційних процесів змінилися наукові підходи до визначення основних цілей суб'єктів господарювання з отримання максимального прибутку на збереження підприємства та забезпечення його подальшого розвитку. Стратегію зменшення витрат змінено на стратегію отримання конкурентних переваг підприємства. При цьому можливість отримання майбутнього прибутку вважається одним із суттєвих чинників в оцінці вартості бізнесу.

Власників суб'єкта господарювання та його інвесторів цікавить, окрім ефективності впроваджуваного інвестиційного проекту, ефективність діяльності підприємства в цілому, яка характеризується рівнем його прибутковості, ринковою вартістю, конкурентоспроможністю. Таким чином, власники підприємства та його інвестори бажають отримати максимально важливий фінансово-економічний або соціально-економічний ефект від впровадження як інвестиційно-інноваційного проекту, так і його впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання в цілому та в подальшому порівняти його з власними очікуваннями ефективності вкладення капіталу [1].

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідженням проблем управління витратами приділяли значну увагу такі вітчизняні і зарубіжні вчені: С. Голов [1], К. Друрі [3], Р. Каплан [4], Л. Нападівська [12], Т. Скоун [9], В. Сопко [11], Ч. Хорнгрен [13], Дж. Фостер [13], М. Чумаченко [8].

У працях цих дослідників висвітлені окремі положення та підходи до управління витратами у період перехідної економіки. Проблеми в управлінні витратами, які виникають при формуванні ринкових відносин в умовах глобальної фінансової кризи, потребують подальших досліджень і розробок.

Мета дослідження. Дослідження підходів до організації управлінського обліку для забезпечення потреб управління в інформації для прийняття рішень з метою зниження ризиків в умовах формування ринкових відносин, посилених негативним впливом глобальної кризи. Застосований діалектичний метод у дослідженні дозволив:

- розкрити особливості сучасного стану розвитку підприємств в Україні та інших розвинутих країнах світу;
- провести аналіз основних аспектів проблем, які виникають при глобальній фінансовій кризі.

Основні результати дослідження. В умовах формування ринкових відносин відбуваються постійні зміни, обумовлені внутрішніми особливостями процесів трансформації. При цьому, внаслідок дії різних чинників (інфляція інституційна невизначеність, недостатність та асиметричність інформації) зовнішнє середовище діяльності суб'єктів господарювання змінюється швидше порівняно зі змінами його внутрішнього середовища. Така ситуація спричиняє виникнення невідповідностей у взаємодії підприємства з оточуючим його зовнішнім середовищем. Невідповідність змін внутрішнього середовища суб'єкта господарювання не дозволяє приймати управлінські рішення, які б відповідали стану ефективного реагування на виклики оточення, оскільки запізнюється у пристосуванні до швидких змін, що відбуваються ззовні. Наслідком такого стану управління діяльністю суб'єкта господарювання є втрата потенціалу, який забезпечував його збереження та подальший розвиток, що зумовлює у подальшому прийняття рішення про реструктуризацію або припинення діяльності через процедуру банкрутства [2].

Формування ринкової вартості бізнесу суб'єкта господарювання внаслідок подальшого його розвитку є основою розробки системи стратегічного планування, що дозволяє управлінському персоналу зосереджувати зусилля на найбільш важливих напрямках діяльності. Причому формування ринкової вартості бізнесу може проводитися за рахунок «внутрішнього зростання» (освоєння нових видів

продукції, робіт, послуг, напрямів діяльності, ринків тощо) та за рахунок «зовнішнього зростання» (злиття та поглинання інших суб'єктів господарювання). Стратегія «внутрішнього» та «зовнішнього» зростання дозволяють реалізувати найважливішу мету бізнесу — збільшення ринкової вартості підприємства.

Загальними стратегіями суб'єкта господарювання є:

- стратегія зростання,
- стратегія підтримки/стабілізації,
- стратегія реструктуризації,
- стратегія скорочення окремих напрямів діяльності,
- процедура банкрутства (санация, ліквідація),
- комбінація вищезгаданих стратегій [6].

Серед вітчизняних підприємств понад 90% управлінського персоналу при аналізі результатів своєї діяльності керуються виключно фінансовими показниками, зважаючи на те, що ці показники є ключовими при оцінці кредитоспроможності, інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності суб'єктів господарювання фінансово-кредитними установами, потенційними інвесторами, органами державного управління [6]. Діючі методики оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання передбачають розрахунок таких груп показників:

- ліквідності (коефіцієнти покриття, швидкої ліквідності, абсолютної ліквідності, чистий обіговий капітал);
- фінансової стійкості (коефіцієнти автономії, фінансування, забезпечення власними оборотними засобами, маневреності власного капіталу);
- ділової активності (коефіцієнти оборотності активів, кредиторської заборгованості, дебіторської заборгованості, матеріальних запасів, основних засобів, власного капіталу, терміни погашення кредиторської та дебіторської заборгованості);
- рентабельності (коефіцієнти рентабельності активів, власного капіталу, діяльності, продукції).

Оцінювання діяльності підприємств лише за фінансовими показниками зумовлене «простотою» доступу до інформації (розрахунки показників проводиться за даними, які містяться у фінансовій звітності підприємств: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів).

Критика на адресу традиційних фінансових показників, джерелом для розрахунку яких є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, пояснюється тим, що інвестори та акціонери акцентують свою увагу на майбутніх результатах, тоді як фінансова звітність дає уявлення про результати діяльності минулого періоду і фінансового стану компанії. Ретроспективний характер цих показників суттєво зменшує їхню цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Головним недоліком визначення показників, які базуються на даних фінансової звітності, є те, що їх розрахунок проводиться із затримкою у 20—25 днів після закінчення звітного періоду. Крім того, такі показники не надають повної інформації про всі напрями діяльності суб'єкта господарювання. Вищевикладене зумовлює використання інформації управлінського обліку для визначення проблемних і позитивних чинників формування рівнів рента-

бельності, ліквідності, ділової активності за напрямками діяльності підприємств. Саме інформація, сформована управлінським обліком, містить дані про сферу господарсько-виробничих, організаційно-господарських, внутрішньогосподарських відносин, включаючи смаки та уподобання споживачів, кваліфікаційний склад працівників, стан впровадження інновацій, ефективність діяльності конкурентів, імідж та репутацію власного підприємства.

Прийняття довгострокових або стратегічних рішень пов'язано з майбутніми можливостями, що прогножуються та потребують поступових і виважених рішень в умовах сьогодення, найближчої або досяжної перспективи. Для досягнення мети в організації окремого напрямку господарської діяльності майбутнім засновникам підприємницьких товариств необхідна інформація на етапі розробки стратегії такої діяльності. Таким чином, вже на стадії розробки стратегії засновники та управлінський персонал повинні мати інформацію про складові організації обраного напрямку діяльності.

Для засновників, інвесторів та управлінського персоналу суб'єктів господарювання з метою оцінювання сучасного та майбутнього станів підприємства необхідна своєчасна, достовірна та повна інформація про перспективи розвитку у визначених напрямках, яка міститься у певних фінансових показниках і нефінансовій інформації, на базі яких формують проекти управлінських рішень для здійснення у подальшому функцій управління (бюджетування, облік, контроль, аналіз, прийняття регулюючих рішень) щодо вкладення власного капіталу, залучення кредитних та інвестиційних ресурсів, реалізації інших заходів, спрямованих на досягнення визначених пріоритетних цілей на основі концепцій розвитку.

Концепція (від лат. conceptio — розуміння, система) — це визначений спосіб розуміння, трактування будь-яких явищ, основна точка зору, керівна ідея їх висвітлення, провідна задумка, конструктивний принцип того чи іншого виду діяльності [10, 624].

Поряд із завданням оцінки вартості підприємства, включаючи оцінку майбутніх конкурентних переваг, перед керівництвом суб'єкта господарювання, стоїть завдання мінімізації витрат. Використання вищезазначених стратегій у системі управління вимагає принципово різних за своєю суттю підходів до витрат з метою управління їхньою «поведінкою».

У такій теоретичній і застосовуваній на практиці галузі знань як управління витратами до *базових концепцій* віднесено:

- концепцію витратоутворюючих чинників;
- концепцію доданої вартості;
- концепцію ланцюга цінностей;
- концепцію диференціації;
- концепцію трансакційних витрат;
- концепцію ABC (activity-based costing);
- концепцію стратегічного позиціонування;
- концепцію збалансованих показників (Balanced Scorecard).

У 80-і роки XX ст. на Заході була сформульована *концепція витратоутворюючих чинників*. Сутність цієї концепції полягала у тому, що до складу зазначених чинників було віднесено таку структурну складову, як теоретична осно-

ва управління витратами. Ефект оптимізації витрат забезпечувався не в результаті зміни складу затрат (обліковий бухгалтерський аспект), а за рахунок підвищення ефективності використання внутрішньогосподарських ресурсів і прискорення їхньої оборотності (економічний аспект).

Сучасною традиційною парадигмою управління витратами називають *концепцію доданої вартості*. За цією концепцією проводиться дослідження складових витрат на всіх стадіях створення доданої вартості, починаючи із закупівлі сировини і закінчуючи реалізацією продукції (робіт, послуг). Центральним стрижнем такого підходу є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлею та реалізацією.

Концепцію ланцюга цінностей, звільнену від недоліків концепції доданої вартості, формування якої обмежувалось лише можливостями підприємства та ігноруванням інформації із зовнішнього середовища, сформулював у 1985 р. М. Портер [7]. Ця концепція дозволяє використовувати в інтересах підприємства можливі зв'язки з постачальниками сировини та кінцевими споживачами і зумовлює врахування витрат постачальників і споживачів вже після закупівлі товару або одержання послуг.

Основою концепції альтернативності витрат (витрати втраченої *вигоди*) є розуміння того, що прийняття будь-якого фінансового рішення відбувається у результаті порівняння альтернативних витрат, і реалізація одного із них пов'язана з відмовою від інших.

Концепція *транзакційних витрат* (витрат для обслуговування угод) стала відомою лише в 90-х роках ХХ століття. У розвинених економічних системах питома вага цих витрат має значний рівень. У США транзакційні витрати становлять 40% ВВП, або близько 3,6 трлн. дол. на рік. Зазначене зумовлює потребу в приділенні особливої уваги цим витратам. За висловами окремих вчених: «вивчати ринкову економіку без урахування транзакційних витрат — це теж саме, що вивчати механіку без сил тертя» [12; 14].

На жаль, здійснення функцій управління транзакційними витратами в сьогоденних умовах діяльності суб'єктів господарювання є нереальним у зв'язку з тим, що вітчизняні П(С)БО не містять поняття «транзакційні витрати», а отже, їх облік (створення інформаційної бази транзакційних витрат у системі бухгалтерського обліку) не передбачено. Формування ринкових відносин підтверджує, що в ринкову технологію слід включати операції з аналізу ринку, пошуку партнерів, а також детального опрацювання питань ризиків недотримання умов угод та зміни ринкової ситуації. Дослідження ринку ускладнюється тим, що він сам є середовищем, яке дуже швидко змінюється. При цьому змінюються не лише його базові параметри, але й правила поведінки — інституціональні основи. Отже, традиційні підходи до складу витрат не є адекватними для застосування у сьогоденних реаліях формування ринкових відносин.

В основу *концепції АВС* покладено не стільки бухгалтерський підхід до формування витрат, скільки розрахунок реальної собівартості продукції (робіт, послуг) за видами діяльності. Подібні розрахунки не пов'язані з обов'язковим відображенням господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, вони мають довгостроковий характер і не передбачають ведення регістрів бухгалтерського обліку.

На формування витрат, пов'язаних із розробкою стратегії підприємства з метою досягнення конкурентних переваг, спрямована *концепція стратегічного позиціонування*. Ця концепція стала відома в 90-і роки минулого століття, розроблена відомими в США експертами зі стратегічного використання інформації щодо витрат Дж. Шанком і В. Говіндараджаном у праці «Стратегічне управління затратами», у якій досліджено витрати з точки зору розробки стратегії компанії з метою досягнення конкурентних переваг. При цьому витрати, пов'язані зі стратегією компанії, включено до сфери управлінського обліку і аналізу. *Ключовим моментом* такого підходу є оцінка системи та методології обліку з позиції їх відповідності стратегії розвитку підприємства на визначений проміжок часу [15].

За останні десятиріччя здійснилась переорієнтація зі світу виробника (в умовах, коли попит значно перевищував пропозиції) на світ споживача (в умовах, коли пропозиція перевищує попит). Для застосування в умовах формування ринкових відносин (коли пропозиція перевищує попит) рекомендованою для застосування є *концепція диференціації*, тобто створення суб'єктом господарювання більшої цінності, ніж у конкурентів. Цінність продукції чи послуг — це можливість задовольняти пріоритети у бажаннях споживачів. При цьому ключовим питанням є створення моделі здійснення діяльності, зорієнтованої на потреби споживача з урахуванням прогнозованих змін зазначених пріоритетів на перспективу.

Найвідомішою системою показників оцінювання та стратегічного управління діяльністю організації, яка поєднує фінансові та нефінансові індикатори, є *збалансована система показників* Нортон-Каплана [4].

Висновки. До основних переваг ефективного управління витратами відносяться:

- наявність своєчасної, достовірної та повної інформації про собівартість окремих видів продукції та їхні позиції на ринку порівняно з продукцією конкурентів;
- наявність ресурсів для гнучкого ціноутворення;
- прийняття управлінських рішень з використанням лише релевантної інформації;
- організація виробництва продукції, конкурентоспроможної щодо витрат та цін.

Система вітчизняного обліку потребує коригувань для забезпечення потреб управління в умовах формування ринкових відносин.

1. Голов С. Управлінський облік: Підручник. — 3-тє вид. — К.: Лібра, 2006. — 704 с.
2. Деньга С.М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. — Ч. 3: Організація екаунтингу в умовах мережових комп'ютерних технологій обробки інформації: Монографія. — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. — 455 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Пер. с англ. — 6-е изд. — М.: Юнити-Дана, 2007. — 1401с.
4. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. — М.: Олимп-бизнес, 2004. — 344 с.
5. Корінко М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: Монографія. — К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2007. — 395 с.
6. Кузьмін О., Мельник О. Індикатори в системі управління підприємством // www.nalogovnet.com.

7. *Портер М.Е.* Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов / И. Минервин (пер. с. англ.). — М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. — 452 с.
8. Развитие производственной сферы региона: теоретические и практические аспекты государственного регулирования: Монография / Чумаченко Н.Г., Червова Л.Д., Солдак М.А., Дубинина М.В.; НАН Украины, Институт экономики промышленности. — Донецк, 2007. — 368 с.
9. *Скоун Т.* Управленческий учет: Как его использовать для контроля бизнеса. — М.: Аудит, 1997. — 179 с.
10. Советский энциклопедический словарь / Под ред. А.М. Прохорова. — М.: Советская энциклопедия, 1984. — 1600 с.
11. *Сопко В.В., Шатохіна О.І.* Бухгалтерський облік у вугільній промисловості. — К.: Логос, 2004. — 410 с.
12. Теорія бухгалтерського обліку: Монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; За заг. ред. Л.В. Нападовської. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 735 с.
13. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 415 с.
14. *Шайкан А.В.* Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: Монографія. — К.: КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 2009. — 303 с.
15. *Шанк Дж., Говиндараджан В.* Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности. — СПб.: Бизнес Микро, 1999. — 288 с.
16. *Шериньова З.Є.* Стратегічне управління. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2004. — 700 с.

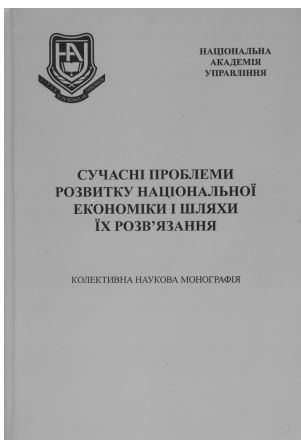
Стаття надійшла до редакції 17.04.2009.

КНИЖКОВИЙ СВІТ



СУЧАСНА ЕКОНОМІЧНА ТА ЮРИДИЧНА ОСВІТА ПРЕСТИЖНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД **НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ**

Україна, 01011, м. Київ, вул. Панаса Мирного, 26
E-mail: book@nam.kiev.ua
тел./факс 288-94-98, 280-80-56



Сучасні проблеми розвитку національної економіки і шляхи їх розв'язання: Колективна наукова монографія / За наук. ред. д.е.н., проф. М.М. Єрмошенка. — К.: Національна академія управління, 2008. — 452 с. Ціна без доставки — 50 грн.

У монографії розглядаються теоретичні і практичні проблеми розвитку економіки України, пропонуються шляхи їх розв'язання з метою зростання її конкурентоспроможності та ефективності.

Буде корисною для аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів, практичних працівників.