

процедури) з можливостями бухгалтерського обліку (засобами та методами) для досягнення необхідного результату.

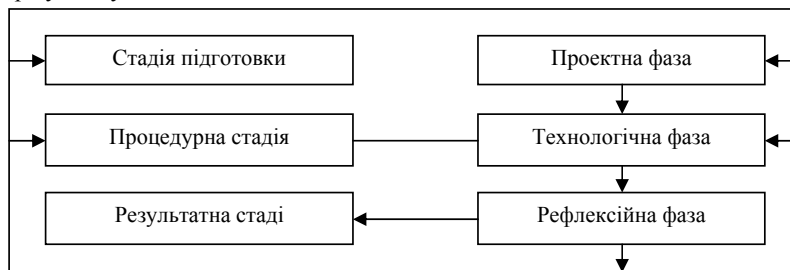


Рис. 1. Організація облікового процесу за стадіями та фазами

Так проектна фаза облікового процесу, що пов'язана із формулюванням проблем та визначені цілей, моделей обліку, втілюється у розробку облікової номенклатури для первинного, поточного і підсумкового обліку, носіїв облікової номенклатури і завершується складанням графіків руху носіїв облікової номенклатури.

Технологічна фаза, яка передбачає здійснення певних облікових процедур за технологічною послідовністю з застосуванням відповідних способів і методичних прийомів обліку.

Рефлексійна фаза завершує обліковий процес, коли в результаті інвентаризації, ревізії, аудиторської та іншої перевірки, аналізу облікових даних по суті дається оцінка системи бухгалтерського обліку, як різновиду управлінської діяльності.

Отже, часово-просторовий аналіз облікового процесу, який є центральною ланкою організації системи бухгалтерського обліку дає нову інтерпретацію змісту облікового процесу, розмежувавши такі поняття, як етапи, стадії, фази обліку. Таким чином, розглянуті в рамках поділу облікового процесу на етапи, стадії та фази дозволяють забезпечити повний цикл організації бухгалтерської діяльності від виявлення проблем до їх вирішення та оцінки стану бухгалтерського обліку на підприємстві.

Література

1. Советский энциклопедический словарь // Гл. ред. А.М. Прохоров. 2-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1983. – 1600 с.
2. Онтологія [Електронний ресурс]. Режим доступу: [//uk.wikipedia.org/wiki/](http://uk.wikipedia.org/wiki/)
3. Рефлекс [Електронний ресурс]. Режим доступу: [//uk.wikipedia.org/wiki/](http://uk.wikipedia.org/wiki/)
4. Свірко С.В. Організація бух. обліку в бюджетних установах: навч. посіб. С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.
5. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. — К.: КНЕУ, 2000. — 260 с.
6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" // В редакції закону n 1829-III від 22.06.2000, ВВР, 2000, N 46, ст.391.

658.15(005.932.5)

*Рогатенюк Э.В., к.э.н., доцент,
Стифонова Р.В., магистрант,
Национальная академия природоохранного и
курортного строительства*

АНАЛІЗ БАЗОВИХ КОНЦЕПЦІЙ УПРАВЛІННЯ ЗАТРАТАМИ ПРІДПРИЯТТЯ

Управление затратами является сложным процессом, охватывающим все аспекты деятельности предприятия. Каждый руководитель понимает, что эффективность деятельности его компании определяется в результате сравнения (сопоставления) получаемой прибыли со всеми затратами. Не оценив затраты, нельзя делать окончательных заключений об уровне доходности предприятия и перспективах развития. Отметим, что до настоящего времени в отечественной экономической

литературе больше внимание уделялось концепциям, затрагивающим учетный аспект затратообразования. Объясняется это тем, что по данным современной отечественной статистики экономические факторы достоверно оценить невозможно. Экономическая аналитика этих данных приводит к взаимоисключающим друг друга выводам. Это обусловлено высоким удельным весом теневых операций в экономике и «усилиями» бухгалтеров по минимизации налогооблагаемых баз при составлении официальной отчетности. Тем не менее, для большинства украинских предприятий (и легальных, и работающих в тени) остается проблемой необоснованный и неконтролируемый рост затрат, что повышает актуальность исследований в области управления затратами.

Учитывая вышесказанное, целью статьи является рассмотрение базовых концепций управления затратами предприятия, выявление их преимуществ и недостатков.

В результате анализа литературы по данной проблеме, нами выделены следующие концепции управления затратами предприятия:

1. Концепция затратообразующих факторов [9, с. 27-29] является традиционной для большинства видов предпринимательской деятельности. Форму концепции она обрела в 80-х годах XX века в работах И. Шерера, П. Остера, Р. Каплана, Дж. Дикина и Дж. Махера, М. Портера, Д. Купера, Р. Риле. В основе концепции – функциональные (операционные) и структурные (затратообразующие) факторы. В состав функциональных факторов входят: все виды внутрифирменных ресурсов и эффективность их использования; вовлеченность рабочей силы в процесс постоянного усовершенствования; комплексное управление качеством; рациональное планирование; конфигурация проекта (расчета); использование связей с поставщиками и/или заказчиками в контексте цепочки затрат фирмы. Функциональные факторы соотносятся пропорционально показателям деятельности компании. В данном случае «больше» всегда означает «лучше»; примеры неэкономичности в такой ситуации весьма редки. К структурным факторам относятся: масштаб деятельности и объем инвестиций; горизонтальная и вертикальная интеграция; опыт хозяйствующего субъекта; технологии, используемые на каждой стадии цепочки затрат; сложность, обусловленная широтой ассортимента изделий и услуг. Каждый из этих факторов подразумевает выбор подразделения, управляющего себестоимостью. При некоторых допущениях возможно определение влияния на затраты каждого из них. Структурные факторы не соотносятся пропорционально с показателями деятельности компании, то есть для каждого из них «больше» не всегда означает «лучше».

До настоящего времени учеными и экономистами рассматривалась, в основном, зависимость поведения затрат от функциональных (операционных) факторов. Во многом это объясняется консервативностью учетных систем, формирующих информационную базу управления затратами, и приверженностью аналитиков к традиционным методам финансовых оценок. В последние годы растет интерес к структурным факторам, влияющим на общий уровень затрат не столько в бухгалтерском, сколько в экономическом смысле. Эффект оптимизации в данном случае достигается не в результате изменения состава затрат, а за счет рационализации использования внутрихозяйственных ресурсов, то есть ускорения их оборачиваемости.

2. Концепция добавленной стоимости представляет собой современную интерпретацию традиционной парадигмы управления затратами. В рамках данной концепции составляющие затрат рассматриваются на всех стадиях создания стоимости готовой продукции: начиная с закупок сырья и материалов и заканчивая ее реализацией. Ключевым моментом такого подхода к управлению затратами является максимизация разницы (добавленной стоимости) между закупками и реализацией, соответственно из сферы внимания аналитиков выпадает большая часть материальных затрат, что немаловажно для материалоемких производств. Кроме этого, по мнению М. Портера [5], Дж. Шанка и В. Говиндараджана [8, с.20-24], управление затратами на основе добавленной стоимости, с одной стороны, начинается слишком поздно и не позволяет использовать в своих интересах связи с поставщиками, поэтому многие управленческие решения могут быть сведены на «нет» из-за их несогласованности с цепочкой ценностей поставщиков; а с другой – заканчивается слишком рано и опускает все возможности использования связей с клиентами, так как для успешного функционирования необходимо учитывать не только собственные затраты, но и затраты потребителя после покупки товара или получения услуги.

3. Концепция цепочки ценностей впервые была сформулирована М. Портером [5]. Данная концепция основывается на расширительном подходе к формированию и управлению затратами и предлагает учитывать затратообразующие механизмы по всей цепочке ценностей в рамках согласованного набора видов деятельности, начиная от исходных источников сырья и заканчивая готовой продукцией или услугами, полученными конечными пользователями. Методология

использования концепции цепочки ценностей включает в себя следующие этапы: 1) построение цепочки ценностей рассматриваемой отрасли и установление затрат, доходов и активов для всех видов экономической деятельности, которые являются звеньями цепочки; 2) установление затратнообразующих факторов, регулирующих каждый вид экономической деятельности; 3) создание устойчивого конкурентного преимущества путем лучшего, чем у конкурентов управления факторами издержек, или путем реконфигурации цепочки ценностей. Однако, предлагаемые данной концепцией подходы к управлению затратами труднореализуемы в отечественной хозяйственной среде из-за отсутствия необходимой информации об уровне и структуре затратах на отдельных предприятиях.

4. Концепция альтернативных затрат или затрат упущенных возможностей основывается на том, что любое финансовое решение принимается в результате сравнения альтернативных вариантов, а практическая реализация управленческого решения связана с отказом от какого-то альтернативного варианта [2, с.68]. Альтернативные затраты, называемые также «ценой шанса» или «ценой упущенных возможностей», представляют собой сумму экономии (прироста дохода), которую могла бы получить компания, если бы избрала иной вариант использования ресурсов. Действие данной концепции распространяется на: текущие операционные затраты (например, осуществление доставки собственным транспортом или использование услуг специализированных структур); принятие финансовых решений текущего характера (например, в отношении управления дебиторской задолженностью); организацию внутрифирменного управления, в частности на создание системы управленческого контроля (любая система контроля связана с затратами, которых в принципе можно избежать; с другой стороны, отсутствие систематизированного контроля может привести к большим потерям); принятие и реализация инвестиционных решений.

5. Концепция транзакционных издержек зародилась в 60-70-х годах в США и Западной Европе связана с именами двух экономистов – Р. Коуза и О. Уильямсона [4, с 22-23]. В отечественной экономической литературе эта концепция получила развитие в 90-х годах XX века в работах В. Кокорева, Р. Капелюшникова, В. Курченкова и В. Радаева [3]. В основе концепции лежит тот факт, что в любой экономике есть два вида издержек: производственные (операционные) и транзакционные (издержки поиска информации, ведения переговоров, измерения качества продукции, спецификации и защиты прав собственности, оппортунистического поведения, «политизации»). Базовой единицей в теории транзакционных издержек признается акт экономического взаимодействия, сделки, транзакции. При этом категория транзакции понимается широко и используется для обозначения обмена товарами, юридическими обязательствами, сделками краткосрочного и долговременного характера, требующими детального документального оформления и предполагающими простое взаимопонимание сторон. Затраты и потери, которыми может сопровождаться такое взаимодействие, получили название транзакционных издержек. Ортодоксальная классическая теория рассматривала рынок как совершенный механизм, где нет необходимости учитывать издержки по обслуживанию сделок, однако в современных условиях при каждой сделке необходимо проводить переговоры, осуществлять надзор, устанавливать взаимосвязи, устранять разногласия. Причем это справедливо как при вступлении организации в контакт с внешними субъектами рыночных отношений, так и внутри организации, поскольку деловое сотрудничество в рамках иерархических структур также не свободно от трений и потерь.

Несмотря на то, что в последние годы концепция транзакционных издержек является предметом повышенного интереса со стороны украинских экономистов, их учет в отечественных организациях чрезвычайно проблематичен, во-первых, из-за высокой доли издержек, носящих нелегальный характер, а во-вторых – из-за трудностей их выделения из совокупности легальных затрат, так как отечественными регулятивами бухгалтерского учета такое понятие, как транзакционные издержки, не предусмотрено.

6. Концепция стратегического позиционирования разработана в 90-х годах XX века известными экспертами по стратегическому использованию информации о затратах Дж. Шанком и В. Говиндараджаном [8, с.103-105]. Ключевой идеей концепции является включение в сферу управленческого учета и анализа затрат подробной информации о стратегическом развитии компании, отрасли и экономики в целом. Традиционно учет и анализ затрат рассматриваются с позиции оценки отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, осуществленных в результате альтернативных управленческих решений. Однако учет не является самоцелью, а служит средством для достижения успеха в бизнесе. Поэтому оценку системы и методологии учета компании следует давать с позиции их соответствия или несоответствия принятой стратегии развития. Известно, что компания может выдерживать конкуренцию либо поддерживая низкие затраты (лидерство на основе затрат), либо предлагая превосходящую конкурентов продукцию

(дифференциация продукции). Эти две принципиально различающиеся стратегии предполагают различные подходы к анализу и управлению затратами (табл. 1) [7, с.29].

Таблица 1

Подходы к управлению затратами, обусловленные стратегическим позиционированием

Акценты в управлении затратами	Основные стратегии	
	Лидерство на основе затрат	Дифференциация продукции
Роль спланированных затрат при оценке показателей деятельности	Очень важна	Не очень важна
Значение гибкого бюджетирования для управления издержками	От высокого до очень высокого	От умеренного до низкого
Важность выполнения бюджета	От высокой до очень высокой	От умеренной до низкой
Анализ издержек сбыта	Формально не выполняется	Критично для успеха
Значение себестоимости в ценообразовании	Высокое	Низкое
Значение анализа цен конкурентов	Низкое	Высокое

Несмотря на явные преимущества, практическая реализация концепции стратегического позиционирования в отечественной практике хозяйствования (особенно в сфере услуг) требует более высокого уровня внутрифирменного планирования и финансового менеджмента, что пока является невыполнимым условием.

Результаты сравнительного анализа базовых концепций управления затратами представлены в табл. 2.

Таблица 2

Сравнительная характеристика базовых концепций управления затратами*

Концепция	Основа концепции	Аспекты рассмотрения затрат	Преимущества	Недостатки
Затратообразующих факторов	Учет функциональных (операционных) и структурных затратообразующих факторов	Для функциональных факторов – учетный, для структурных – экономический	<ul style="list-style-type: none"> дает возможность, приняв правильное стратегическое решение на верхнем уровне (например, изменив техноло-гию), избавиться от большого количества факторов нижнего уровня (производственных или коммерческих носителей издержек) 	<ul style="list-style-type: none"> не всегда тот или иной фактор может быть проанализирован для конкретного предприятия. Более того, не всегда удается успешно управлять каждым из факторов в контексте снижения затрат
Транзакционных издержек	Учет производственных и транзакционных издержек	Учетный	<ul style="list-style-type: none"> помогает объяснить причины возникновения организаций и приводит доводы эффективного проведения того или иного вида транзакций; концепция дает объяснение взаимодействия предприятий и рынка, таким образом помогая при выборе вида сотрудничества и формы организации 	<ul style="list-style-type: none"> в отечественных организациях проблематичен учет транзакционных издержек из-за высокой доли подобных издержек, носящих нелегальный характер (из-за трудности их выделения из совокупности легальных затрат)
Цепочки ценностей	Расширительный подход к формированию и управлению затратами	Экономический	<ul style="list-style-type: none"> точно определяет, где в цепочке может быть увеличена ценность для потребителя или снижена себестоимость; предлагает четыре направления увеличения прибыли: связь с поставщиками, с потребителями, технологические связи внутри цепочки ценностей одного подразделения, связи между цепочками ценностей нескольких подразделений предприятия 	<ul style="list-style-type: none"> предлагаемые в концепции подходы к управлению затратами труднореализуемы в отечественной практике хозяйствования из-за отсутствия необходимой информации
Альтернативных затрат	Принятие финансового решения в результате сравнения альтернативных затрат	Экономический	<ul style="list-style-type: none"> концепция играет важную роль в оценке возможных вариантов вложения капитала, использования производственных мощностей, выбора вариантов политики кредитования покупателей 	<ul style="list-style-type: none"> применение данной концепции характерно для стран с развитой рыночной экономикой

Продолжение табл. 1

Добавленной стоимости	Максимизация разницы (добавленной стоимости) между закупками и реализацией	Учетный	<ul style="list-style-type: none"> составляющие затрат рассматриваются на всех стадиях добавления стоимости, начиная с закупок сырья и материалов и заканчивая реализацией собственной продукции, работ, услуг 	<ul style="list-style-type: none"> запаздывание реализации концепции: приступая к анализу затрат с момента закупок, упускаются все возможности использования связей с поставщиками рассматриваемого предприятия; анализ добавленной стоимости заканчивается слишком рано: завершение анализа в момент реализации не дает возможности использовать связи с заказчиками; данный подход суживает сферу влияния операционных расходов на затраты, поскольку из сферы внимания аналитиков выпадает большая часть материальных затрат, что немаловажно для материалоемких отраслей
Стратегического позиционирования	Включение в сферу управленческого учета и анализа затрат подробной информации о стратегическом развитии компании, отрасли и экономики в целом	Экономический	<ul style="list-style-type: none"> оценка принятых в компании системы и методологии учета делается с позиции их соответствия или несоответствия принятой стратегии развития, в отличие от традиционного учета и анализа затрат, рассматриваемых с позиции отраженных в бухгалтерском учете операций, осуществленных в результате альтернативных управленческих решений 	<ul style="list-style-type: none"> в отечественной сфере услуг требуется более высокий уровень внутрифирменного планирования и финансового менеджмента; методология использования стратегического позиционирования сопряжена с высоким риском

*Составлено авторами на основе источников [1; 2, с.68; 4, с.62-63; 6; 7, с.24-29]

Обобщая результаты исследования, отметим, что рассмотренные концепции управления затратами неоднородны. Одни из них (концепции затратообразующих факторов, добавленной стоимости, транзакционных издержек) основываются на учетных характеристиках затрат и затрагивают бухгалтерскую сторону управления затратами; другие (концепции цепочки ценностей, альтернативных затрат, стратегического позиционирования) – рассматривают затраты как объект управления не столько в учетном, сколько в экономическом плане. Тем не менее, все рассмотренные концепции являются действенными инструментами в исследовании затрат предприятия.

Литература

- Клейн С. Объяснение транзакционных издержек в вертикальном контроле на международных рынках / С. Клейн // Маркетинговая наука. – 1989. – № 17. – С. 253-254.
- Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 763 с.
- Кокорев В. Анализ динамики транзакционных издержек / В. Кокорев // Вопросы экономики. – 1996. – № 12. – С. 50-52.
- Коуз Р. Проблема социальных издержек / Р. Коуз // Закон и Экономика. – 1960. – № 7. – С. 44-70.
- Портер М. Конкурентное преимущество / М. Портер. – 1985. – 239 с.
- Савчук В.П. Стратегическое управление издержками [Электронный ресурс] / В.П. Савчук // Стратегии. – Режим доступа к ресурсу: <http://www.management.com.ua/finance/fin073.html>
- Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами / Г.И. Хотинская // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 23-30.
- Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. – Спб.: Бизнес Микро, 1999. – 272 с.
- Шаститко А.Е. Транзакционные издержки: содержание, оценка и взаимосвязь с проблемами трансформации / А.Е. Шаститко // Вопросы экономики. – 1997. – №7. – С. 29-33.

Рецензент докт. экон. наук, профессор А.В. Ефремов