

УДК 658:338.5

С.І. ДРОБЯЗКО, аспірант
Дніпропетровського університету економіки та права

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Досліджено аспекти комплексності та системності у визначенні поняття «витрати», розглянуто напрями вивчення витрат, їхню сутність, структуру та особливості.

Исследованы аспекты комплексности и системности при определении понятия «затраты», рассмотрены направления изучения затрат, их сущность, структура и особенности.

In the article the aspects of complexity and system at determination of concept «expenses», directions of study of expenses, their essence, structure and features.

витрати, управління витратами, бізнес-процеси

У всіх галузях економіки сьогодні посилюється конкурентна боротьба, одним з головних інструментів в якій стає зниження витрат на виробництво продукції. Сучасна практика господарювання базується на повсякденній роботі з витратами, спрямованій на їх оптимізацію, що забезпечує стабільність позицій на ринку і є найбільш ефективним способом досягнення рентабельної роботи.

Управління витратами – необхідна частина економічної роботи на підприємстві, оскільки в його рамках для запланованої і фактично досконалої діяльності підприємства повинні розкриватися причини виникнення цільового результату і виявлятися передумови для ухвалення управлінських рішень.

Актуальність проблеми посилюється тим, що оперативний вибір дій, що коректують, у сфері управління витратами потребує повсякденного відстеження і зіставлення витрат не лише за окремими продуктами, ринками, клієнтами, але і за всіма бізнес-процесами підприємства, операціями і замовленнями, що знижує придатність традиційних методів обліку витрат і обумовлює їх невідповідність потребам керівництва в управлінській інформації. У зв'язку з цим необхідність створення і постійного вдосконалення механізму управління витратами потребує пошуку наукових підходів до вибору методів і способів цілеспрямованої дії на процес формування витрат у ході виробництва.

Управління витратами тісно пов'язане з бюджетуванням, тобто побудовою на підприємстві системи бюджетного планування, контролю і аналізу витрат та фінансових ресурсів. Система управління витратами включає численні завдання, починаючи з розрахунку норм, складання і доведення бюджетів витрат до конкретних підрозділів підприємства, організації обліку у місцях виникнення витрат і центрах відповідальності.

Однак, незважаючи на очевидні переваги технології бюджетного управління, вона не стала повсякденною практикою для українських підприємств. Спроби по'єднати бюджетний підхід з існуючими методами планування, обліку і аналізу вимагають перебудови всієї системи господарського управління на підприємстві.

Вищенаведене визначає високу актуальність проблем управління витратами для кожного підприємства і для галузі в цілому, що потребує посилення уваги науки і практики до проблем розробки і впровадження в господарську діяльність підприємств нових методів управління витратами, адекватних умовам сучасних ринкових відносин.

Значний внесок у вирішення питань вдосконалення підходів до управління і оптимізації витрат зробили вітчизняні вчені П.Й. Атамас, С.В. Голов, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба, О.В. Крушельницька,

А.М. Турило. Теоретичні та практичні підходи управління витратами розглядали російські вчені-економісти А.Н. Асаул, Г.Л. Багієв, Г.А. Краюхін, П. Лабзунов, В.М. Прудников, В.К. Скляренко та зарубіжні вчені Ентоні А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Янг Марк С., Джон К. Шанк, Віджей Говіндараджан та ін.

Основною метою цього дослідження є визначення комплексності та системності у визначенні поняття «витрати» та напрямів вивчення витрат, їх сутності, структури і особливостей.

Загалом витрати являють собою сукупність ресурсів усіх видів, виражену в єдиному грошовому вимірнику, що ви-

користані в основних бізнес-процесах для досягнення поставлених цілей. Витрати є однією з найскладніших базових економічних категорій, яка на теперішньому етапі розвитку економічної думки відображає:

– складні технологічні, економічні, організаційні, психологічні взаємозв'язки в системі підприємства;

– є оціночним показником функціонування будь-якого суб'єкта господарювання.

Слід відзначити, що серед вчених-економістів немає одностайності у питанні визначення сутності «витрат» (табл. 1).

Як бачимо, незважаючи на суб'єктивність багатьох думок, науковці

Таблиця 1

Визначення дефініції «витрати»

№ з/п	Визначення	Джерело
1	Витрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію за певний період часу	Скляренко В.К. Экономика предприятия: учебник / В.К. Скляренко, В.М. Прудников. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 528 с. [С. 376].
2	Витрати характеризують в грошовому вираженні обсяг ресурсів за певний період, використаних на виробництво та збут продукції, і трансформуються в собівартість робіт та послуг	Управление затратами на предприятии: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: ИД «Бизнес – пресса», 2003. – 256 с. [С. 7].
3	Витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин та сил природи в процесі господарювання	Крушельницька О.В. Управління витратами: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей / О.В. Крушельницька. – Житомир: ЖДТУ. – 2005. – 196 с. [С. 13].
4	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства	Грещак М.Г. Управління витратами: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с. [С. 16].
5	Витрати – це ресурси, які використовуються для досягнення цілей»	Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет. 10-е изд.: пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Фостер Дж. Датар Ш. – СПб: Питер, 2005. – 1008 с. [С. 991].
6	...Незважаючи на галузеві особливості, завжди в процесі виробництва беруть участь засоби праці, предмети праці та робоча сила, а у деяких галузях – природні ресурси. Використання цих елементів виробництва зумовлює витрати підприємства у процесі господарської діяльності	Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посібник / П.Й. Атамас. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. [С. 34].
7	Витрати, які пов'язані з коштами, що вкладені в набуття та використання факторів виробництва, становлять зміст категорії витрати	Економічна теорія / за ред. В.А. Предборського. – К.: Кондор, 2003. – 492 с. [С. 174].

чітко пов'язують дефініцію «витрати» з основними ресурсами, факторами виробництва, які використовуються в господарській діяльності для отримання запланованого результату.

При дослідженні сутності «витрат» Ентоні А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Янг Марк С. виділяють дві основні причини відсутності одного загальноприйнятого визначення витрат [1, с. 131]:

- витрати класифікуються з певною метою;
- інформація щодо витрат визначає способи розрахунку.

На нашу думку, головними причинами відсутності одного загальноприйнятого підходу до визначення сутності витрат є:

- по-перше, постійна поява на ринку нових продуктів, послуг, які кардинально можуть відрізнитися від попередників як за споживчими якостями, так і за технологією виготовлення або надання послуги;

- по-друге, як наслідок, поява нових витрат та їх постійна видозміна під впливом різних груп факторів ендogenousного характеру.

Тобто підприємство для виконання поставлених завдань між різними поставачальниками робить вибір ресурсів або, іншими словами, факторів виробництва:

- сировини та матеріалів;
- трудової сили;
- капіталу;

- землі;
- інформації.

Виробництво передбачає вибір ресурсів, який здійснюється персоналом та власником підприємства для забезпечення конкурентної переваги, виявлення альтернатив у стратегії і тактиці підприємства. При аналізі більшості проблем альтернативного вибору П.Й. Атамас визначає таку послідовність дій і фактично прив'язує вибір до прийняття рішення, а саме:

- визначення проблеми;
- відбір можливих варіантів вирішення проблеми;
- вимірювання і оцінка кількісних наслідків;
- виявлення і дослідження наслідків, які кількісно неможливо виміряти;
- прийняття рішення [2, с. 171].

Тобто інтернаціоналізація та глобалізація бізнесу зробили свій внесок у приділення уваги до витрат вже як фактора конкурентоспроможності суб'єкта господарювання, при цьому необхідно відзначити відсутність домінування однієї економічної, управлінської або облікової школи.

На нашу думку, одним з факторів, що впливає на наявність такої кількості різнополярних думок щодо сутності «витрат», є інформація, якою прагне володіти менеджер при прийнятті рішень, що і відображається у відповідних класифікаційних групах витрат (табл. 2).

Таблиця 2

Основні класифікаційні ознаки, які використовуються для характеристики витрат

Ознака класифікації (групування витрат)	Елементи класифікації
Економічний елемент (однорідний вид витрат незалежно від призначення)	<ul style="list-style-type: none"> – матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні потреби; – амортизація основних фондів; – інші
Калькуляційна стаття	<ul style="list-style-type: none"> – сировина і матеріали; – зворотні відходи (віднімаються); – покупні вироби, напівфабрикати, послуги та роботи виробничого характеру; – паливо та енергія на виробничі цілі; – основна заробітна плата виробничих робітників; – додаткова заробітна плата виробничих робітників; – відрахування на соціальні потреби виробничих робітників; – витрати на підготовку та освоєння виробництва;

Ознака класифікації (групування витрат)	Елементи класифікації
	<ul style="list-style-type: none"> – загальновиробничі витрати; – витрати через брак; – інші виробничі витрати; – позазавиробничі комерційні витрати
Залежність від обсягу виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – змінні (у свою чергу, поділяються на пропорційні, прогресивні та дегресивні); – умовно-постійні
Способи включення до собівартості	<ul style="list-style-type: none"> – прямі, безпосередньо відносять до собівартості продукції; – опосередковані, що відносять на собівартість продукції пропорційно до бази розподілу
Склад витрат	<ul style="list-style-type: none"> – прості (одноелементні), що складаються з одного елемента витрат; – комплексні (складні), що складаються із кількох елементів витрат
Техніко-економічний зміст	<ul style="list-style-type: none"> – основні; – накладні (витрати на обслуговування виробництва і управління)
Галузь кругообігу коштів	<ul style="list-style-type: none"> – витрати галузі виробництва (виробничі витрати); – витрати галузі обігу (обігові витрати)
Періодичність виникнення	<ul style="list-style-type: none"> – одноразові; – поточні; – періодичні
Можливість планування	<ul style="list-style-type: none"> – витрати, що можна спланувати; – витрати, що не можна спланувати
Лімітування	<ul style="list-style-type: none"> – витрати, що можна лімітувати; – витрати, які не лімітуються
Ступінь готовності продукції	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на готову продукцію (роботи, послуги); – витрати у незавершеному виробництві
Об'єкт управління	<ul style="list-style-type: none"> – витрати за місцями виникнення; – витрати за центрами відповідальності
Залежність від діяльності підприємства	<ul style="list-style-type: none"> – залежні витрати; – незалежні витрати

Ця класифікація витрат, на нашу думку, є базовою та надає узагальнену інформацію щодо витрат підприємства, однак для прийняття рішень на сьогодні такої класифікаційної ознаки як однорідність не достатньо.

Ускладнення структури витрат, поява нових факторів потенційного впливу на їх величину сформували на їх основі сучасний управлінський облік, який здійснюється паралельно бухгалтерському фінансовому обліку. У межах обліку було створено основні підходи сучасної класифікації витрат у процесі управління ними, зокрема поділ витрат за Е. Шмаленбахом на постійні і змінні [3], розроблена ціла система виявлення та впливу на витрати підприємства у різних необхідних для персоналу розрізах.

Відповідним чином сучасні дослідження передбачають визначення бух-

галтерських, або, іншими словами, зовнішніх витрат, бухгалтерської моделі безбитковості в межах інформаційно-облікового напрямку, а також економічних витрат, економічної моделі безбитковості в межах економічної теорії [4].

Управління витратами потрібно розглядати в більш широкому розумінні, ніж звуження впливу на витрати лише в процесі виробництва та збуту продукції.

Залежно від ступеня впливу на основні бізнес-процеси пропонуємо виділяти:

1. Чутливі витрати – це витрати, які відображають витрачання ресурсів, що не мають близьких заміників, мають стратегічний характер та здатні швидко і суттєво змінюватися щодо факторів екзо- та ендогенного характеру. Тобто це – витрати, що відображають ресурси підвищеного ризику, виходячи з орга-

нізаційних, техніко-економічних особливостей для підприємства. Незначна зміна цих витрат суттєво може вплинути на фінансовий стан.

Чутливі витрати формуються з ресурсів, які закупаються переважно з олігопольних та монопольних ринків. На ці витрати практично неможливо вплинути як за ціною, так і технологічно. Зменшення таких ресурсів кількісно можливе лише до певного технологічно мінімального рівня.

2. Нечутливі витрати – це витрати, які відображають використання ресурсів, що мають широке коло близьких замінників та потенційно не піддаються кардинальному впливу зовнішніх та внутрішніх факторів. Такі ресурси закупаються переважно на конкурентних ринках та ринках монополістичної конкуренції, а підприємство має альтернативу при ви-

значенні постачальників, замінників ресурсів, не погіршуючи при цьому якість готового продукту або послуги.

Тобто важливим є врахування максимально можливої кількості факторів, що теоретично можуть вплинути на величину та структуру витрат.

Відповідно у питанні про визначення сутності «витрат» існують різні підходи до визначення дефініції «управління витратами», що ще раз підтверджує складність витрат як явища для кожного господарюючого суб'єкта (табл. 3).

Тобто вчені визначають особливу роль управління витратами для досягнення результатів у майбутньому – економії витрат.

Джон К. Шанк, Віджей Говіндараджан розглядають управління витратами в більш широкому сенсі та обґрунтовують використання терміна «стратегічне

Таблиця 3

Поняття «управління витратами» в економічній літературі

№ з/п	Визначення	Джерело
1	Управління витратами – засіб досягнення підприємством економічного результату, який не зводиться лише до зниження витрат, але й поширюється на всі елементи управління	Управление затратами на предприятии: учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: ИД «Бизнес – пресса», 2003. – 256 с. [С. 5].
2	Всебічне управління витратами, спрямоване, в першу чергу, не на стримування зростання затрат, а на їх скорочення	Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посібник / П.Й. Атамас. – Д.–К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. [С. 396].
3	Управління витратами – це засіб високого досягнення економічного результату	Багиев Г.Л. Организация предпринимательской деятельности: учеб. пособие / Г.Л. Багиев, А.Н. Асаул. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2001. – 231 с. [С. 16].
4	Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства	Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посібник / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с. [С. 19].
5	Метою управління витратами треба визнати не їх мінімізацію, що може призвести до скорочення виробництва, а ефективніше використання ресурсів підприємства, їхню економію та максимізацію віддачі на всіх етапах виробничого процесу	Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства: монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапьянов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с. [С. 18].
6	Під управлінням витратами слід розуміти безперервний процес їх обліку, аналізу, планування та контролю, результатом якого є знаходження управлінського рішення, що спрямоване на оптимізацію затрат та їх зниження	Лабзунов П. Организация управления затратами в условиях рыночной экономики России / П. Лабзунов // Экономист. – 2002. – № 9. – С. 82–85. [С. 82].

управління витратами», яке включає в себе:

- функціонально-вартісний аналіз;
- аналіз стратегічного позиціонування;
- аналіз витратоутворюючих факторів [5; с. 13, с. 16].

Отже, більшість авторів визначають тісний взаємозв'язок між витратами та економічними результатами господарювання, стратегією підприємства, а головною метою управління є не самі витрати як об'єкт, а ресурси всіх видів [6].

Сучасні методи управління витратами характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі, а більшість вчених виділяють тісний взаємозв'язок, перш за все, між функціями управління та методами управління витратами [7, с. 111].

Тобто управління витратами на сьогодні вийшло за межі традиційного впливу на витрати лише в процесі виробництва та поширилося на всі можливі витрати, які виникають або потенційно можуть з'явитися у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Список використаної літератури

1. Энтони А. Аткінсон. Управленческий учет. – 3-е изд.: пер. с англ. / Энтони А. Аткінсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Янг Марк С. – М.: ИД «Вильямс», 2005. – С. 878.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посібник / П.Й. Атамас. – Д.–К.: ЦУЛ, 2006. – 440 с.
3. Schmalenbach E. Le bilan dynamique. Dunod, 2001.
4. Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет. – 10-е изд.: пер. с англ. / Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Датар Ш. – СПб: Питер, 2005. – 1008 с.
5. Джон, К. Шанк. Стратегическое управление затратами / К. Шанк Джон, Говиндараджан Виджей: пер. с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
6. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства: монографія / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. – Харків: «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
7. Чиж В.І. Методологія облікових процедур в управлінні витратами: монографія / В.І. Чиж. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2004. – 296 с.

Надійшло до редакції 5.01.2010