

УДК: 631.151.3

DOI: 10.31359/2312-3427-2019-1-13

С.А. Нестеренко, д-р екон. наук, професор

nessveta00@gmail.com

Таврійський державний агротехнологічний університет

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

В статті обґрунтовані аспекти раціонального обґрунтування статей витрат згідно потреб управління виробничою діяльністю підприємств. Фактично управління витратами означає вдосконалення управління всіма аспектами діяльності підприємства. Тобто система управління витратами буде ефективною лише за умов, коли будуть враховані особливості кожного підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством.

***Ключові слова:** управління витратами, формування прибутку, функції управління.*

Постановка проблеми. Основою успішного, високоефективного функціонування підприємств виступає оптимізація рівня виробничих витрат, яка є гарантом забезпечення рентабельності та прибутковості виробництва. Саме механізм оптимізації рівня виробничих витрат є запорукою високої конкурентоспроможності продукції. Однак невинні вимоги часу, транзитивне економічне середовище з метою постійного прагнення до забезпечення високоефективної та високорентабельної діяльності підприємства вимагають пошуку й практичного застосування сучасних та новітніх методів управління витратами. Отже, в ринковій економіці все більше зростає значення економічних методів управління, вагомим масивом серед яких є саме засоби управління витратами. Саме їх вдалий підбір та виважене застосування є запорукою невинного зростання прибутковості підприємств.

Таким чином, необхідність управління витратами витікає з їх безпосередньої участі у формуванні фінансового результату організації. Саме ефективний механізм управління витратами є найдієвим засобом впливу на підприємство, як під керовану систему в цілому. В цьому сенсі саме спроможність підприємств контролювати власні витрати є

потенціалом щодо досягнення певних виробничих результатів та рентабельності керованих структур в цілому. Тобто необхідність обґрунтування дієвих важелів управління витратами підприємств обумовила вибір та актуальність теми статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні в Україні такий напрямок має досить багато напрацювань щодо обґрунтування дієвих систем, елементів та механізмів управління витратами, однак переважна їх частина фокусує основну увагу на процесах ефективності використання ресурсного потенціалу. Проте, у вітчизняній практиці досі відсутня єдність думок науковців щодо управління витратами. М. Г. Грещак під управлінням витратами розуміє процес цілеспрямованого формування витрат за місцями виникнення, ресурсами, роботами, об'єктами та часом здійснення в напрямі досягнення та підтримки їхнього мінімального рівня, з урахуванням стратегічних установок підприємства та безперервного пошуку шляхів зниження отримуваних значень [3]. Спільне бачення щодо управління витратами представлено у Т.Г. Дроздової, В.Г. Лебедева та І.Є. Давидовича [4]. Вчені вбачають головною метою управління досягнення високого економічного результату роботи підприємства, що не звужується лише до зниження витрат, але й поширюється на всі елементи управління [3, с.65]. Н.М. Богацька та А.М. Турило досліджують управління витратами як процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства [1, с. 173].

Попри це за умов невинного розвитку економічного середовища України за умов транзитивної економіки країни вважаємо за необхідне подальшому привертати увагу фахівців економічного профілю до впровадження вданих елементів закордонного досвіду щодо організації та управління витратами підприємств, з метою подальшого їх адаптування в сучасні реалії української економіки.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування сучасних методів та підходів до управління витратами, висвітлення їх переваг та недоліків, а також висвітлення основних аспектів щодо можливостей їх практичного застосування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективне управління витратами відіграє найважливішу роль у процесі відтворення, адже покриття витрат на виробництво продукції дає змогу відновлювати і розширювати масштаб виробництва.

Розглядаючи витрати як економічну категорію, дослідники з економічної теорії виділяють такі концепції та підходи до розкриття їхньої

сутності: маржиналістська (неокласична) і трудова концепції витрат; економічний і бухгалтерський підходи до визначення витрат; класичний (технологічний) та інституційний підходи до визначення природи фірми і витрат; податковий підхід. За будь-яких часів всі ці методи є дієвими, однак за умов становлення ринкової економіки, в період її транзитивного стану у формуванні ціни і, відповідно, доходів підприємств не менш важливу роль відіграють такі фактори, як попит, пропозиція, конкуренція тощо (на всіх етапах суспільного відтворення). Однак, попри все величина прибутку підприємства залежить безпосередньо від його витрат, оскільки витрати впливають на ефективність виробництва, ціноутворення і конкурентоспроможність продукції на ринку.

Фактично, вивчення витрат дає змогу прийняти рішення про доцільність функціонування підприємства, адже сучасна практика господарювання вимагає вдосконалення бізнес-процесів, підвищення ефективності здійснення витрат. Відбувається їх деталізація з одного боку, та ускладнюється управління – з іншого. У зв'язку з цим виникає необхідність створювати спеціалізовані відділи, наприклад, пропонують відокремлювати відділ бюджетування, контролінгу тощо. Тобто фактично за часів ринкової економіки витрати виступають як об'єкт управління та контролю, вони являють собою вартісне вираження абсолютної величини споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

Відомо, що управління витратами включає:

- 1) інформацію про формування витрат;
- 2) вивчення особливостей та закономірностей поведінки витрат з урахуванням їх завеликої кількості та видового розмаїття;
- 3) прогноз і планування додаткових ресурсів, необхідних для успішного розвитку підприємств;
- 4) забезпечення високого ступеню віддачі від використання ресурсів, що вимагає додаткових знань, певного досвіду та виробничих-практичних навичок.

Відтак, управління витратами апріорі передбачає певну комплексність та об'єднання зусиль усіх виробничих підрозділів підприємства. Окрім того, зрозуміло, що успіх управління витратами залежатиме від високого професійного потенціалу управлінських кадрів, що здатні працювати творчо та креативно з урахуванням мінливих вимог становлення й функціонування ринкової економіки.

Отже, управління витратами – це динамічний процес, який включає прямий управлінський вплив та зворотній зв'язок, метою яких є досягнення

високих економічних результатів діяльності підприємства. Даний процес передбачає якісне виконання основних функцій управління, тобто прийняття та реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням.

Відтак, функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу, а саме:

- прогнозування та планування (перспективне-довгострокове та поточне-оперативне);
- організація як механізм управління витратами виробництва;
- координація та регулювання витрат як засіб порівняння фактичних витрат із запланованими, механізм виявлення відхилень та прийняття оперативних заходів щодо їх ліквідації;
- активізація та стимулювання як механізм пошуку засобів впливу на учасників виробництва, які змушують дотримуватись витрат, передбачених планами, та знаходити засоби пошуку їх зменшення;
- облік, як елемент управління витратами, з метою підготовки інформації в контексті прийняття виважених господарських рішень;
- аналіз, як механізм оцінки ефективності використання всіх ресурсів з метою пошуку резервів зниження витрат на виробництво;
- контроль як засіб забезпечення в системі управління витратами зворотнього зв'язку – порівняння запланованих та фактичних витрат.

Реалізація означених функцій вимагає більш ретельного уточнення класифікації витрат. В цьому сенсі щодо сучасних потреб управління підприємством витрати пропонується поділяти на наступні змістовні групи:

А) з метою більш ретельного визначення собівартості та фінансового результату – на:

- 1) вичерпані та невичерпані витрати;
- 2) витрати на продукцію;
- 3) витрати періоду;
- 4) прямі та непрямі витрати;
- 5) основні та накладні витрати;

Б) для виваженого прийняття управлінських рішень-на:

- 1) релевантні та не релевантні витрати;
- 2) постійні та змінні витрати;
- 3) маржинальні та середні витрати;
- 4) дійсні та альтернативні витрати;

В) для оптимального виконання контролю та регулювання виробничої діяльності –на:

- 1) контрольовані витрати;

2) неконтрольовані витрати.

Фактично управління витратами означає вдосконалення управління всіма аспектами діяльності підприємства. Тобто система управління витратами буде ефективною лише за умов, коли будуть враховані особливості кожного підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством. Однак на даний час на більшості вітчизняних підприємств існують багато проблем з обліку витрат, основними серед яких є наступні:

- проблема повноти та своєчасності відображення витрат у системі обліку (рівень не відображення витрат коливається від 10 до 50%);
- проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати;
- проблема встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їх ролі у скороченні необґрунтованих витрат.

Концептуально управління витратами базується на наступних методах і концепціях:

1) концепції витратоутворюючих факторів; саме вона є традиційною для більшості видів підприємницької діяльності. В основі концепції функціональні (операційні) та структурні зарплато утворюючі фактори. До перших належать види виробничих потужностей та можливості їх використання, а також залучення робочої сили в процес постійного поліпшення, комплексне управління якістю, раціональність планування, конфігурація розрахунків тощо. Серед основних структурних факторів – масштаб діяльності, обсяги інвестицій, горизонтальна та вертикальна інтеграції, технології, які застосовуються на кожній сходинці витрат залежно від номенклатури продукції. Слід вказати, що структурні витратоутворюючі фактори впливають на загальний рівень витрат в першу чергу саме в економічному сенсі. Тобто ефект оптимізації в такому випадку досягається не в результаті змін складу витрат, а за рахунок раціоналізації використання внутрігосподарських ресурсів, зростання їх обігу.

2) концепція доданої вартості; більш розповсюджена в західній практиці, адже в ній складові витрат розглядаються на усіх стадіях доданої вартості, починаючи із закупівлі сировини та матеріалів й закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт та послуг. Головним моментом цього підходу до управління витратами є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлею й реалізацією, відтак аналітики не мають змоги враховувати більшу частину матеріальних витрат. Даний підхід мінімізує

сферу впливу операційних рас ходів на витрати, що зменшує об’єктивність використання підходу.

3) концепція вартісного ланцюга; витікає з необхідності виходу за межі підприємств для ефективного управління затратами та переміщує увагу на аналіз витрат на процеси, що відбуваються за межами підприємства. Таким чином концепція базується на розширеному підході до формування і управління витратами та передбачає урахування витратоутворюючих механізмів по всьому ланцюгу коштовностей, починаючи з вихідних джерел сировини та закінчуючи готовою продукцією або послугами, які отримують кінцеві споживачі. Складність даної методики полягає у великій кількості необхідної інформації.

4) концепція альтернативності витрат (або витрат втрачених можливостей) базується на тому, що будь-яке фінансове рішення приймається в наслідок порівняння альтернативних витрат і практична реалізація будь-якого управлінського рішення в даному випадку пов’язана з відмовою від будь-якого альтернативного варіанту. Дія даної концепції поширюється на поточні операційні витрати; на прийняття фінансових рішень поточного характеру; на організацію внутріфірмового управління, в тому числі й на утворення системи управлінського контролю; на прийняття та проведення інвестиційних рішень. Альтернативні витрати також мають назву «вартості шансу» або «вартості втрачених можливостей», являючи собою суму економії (приросту доходу), яку б мало отримати підприємство за умови обрання іншого варіанту використання ресурсів.

5) концепція трансакційних витрат; вона базується на тому, що в будь-якій економіці є два види витрат – виробничі (операційні) та трансакційні. Трансакція передбачає обмін товарами, юридичне зобов’язання, угоди коротко- та довготривалого характеру, що вимагають детального документального оформлення та передбачають взаємопорозуміння сторін. Втрати та витрати, якими здатна супроводжуватися подібна взаємодія, мають назву трансакційних витрат. Зокрема, вони включають витрати на збір та обробку інформації, проведення перемов та прийняття рішень, контроль за дотриманням контрактів та за їх виконанням. Окрім того це витрати на специфікацію та на захист прав власності; витрати опортуністичної поведінки, як такої, що порушує умови угоди; витрати «політизації» □ це витрати, які супроводжують прийняття певних рішень в межах підприємства. Концепція трансакційних витрат є однією з домінуючих методик в умовах сьогодення, однак її практичне застосування в системі управління

витратами підприємств значно ускладнено тим, що більшість таких витрат носять нелегальний характер; окрім того існує багато труднощів щодо їх виокремлення із сукупності легальних витрат, адже фактично законодавством країни поняття трансакційних витрат не передбачено.

6) концепція ABC; формалізує облік та аналіз витрат по видах діяльності в частині розподілу накладних витрат на конкретні товари, роботи та послуги. Традиційні варіанти розподілу накладних витрат в реалізуються бухгалтерському обліку та базуються на показниках обсягу (натуральних та вартісних), на прямих витратах на оплату праці або машино-годинах (при високому ступені механізації та автоматизації праці). В основі концепції ABC міститься реальний економічний розрахунок фактичної собівартості товарів, робіт та послуг, які не вимагають обов'язкового відображення даних в рамках головної книги. Відповідні розрахунки не вимагають щомісячного моніторингу та не корегуються із закриттям бухгалтерських рахунків в кінці кожного місяця. Вони виконуються поза бухгалтерські регістри та мають довгостроковий характер. Часовою межею відповідних розрахунків є півріччя або рік. Найбільш вдало концепція ABC реалізується в тих випадках, коли із накладних витрат виокремлюються витрати стратегічного характеру (дослідження та розробки, маркетингу та розповсюдження) та витрати, які розглядаються в повному обсязі в самому широкому розумінні, незалежно від того, наскільки точно вони оцінені у виробничому сегменті поточного (теперішнього) ланцюга коштовностей.

7) концепція стратегічного позиціонування, за якої її автори повному розставляють акценти в бухгалтерському та управлінському обліку та позиціонують інформацію о витратах щодо розробки стратегії підприємств на шляху до досягнення конкурентних переваг. Основною ідеєю концепції є включення в сферу управлінського обліку та аналізу витрат по збору та обробці ретельної інформації про стратегічний розвиток підприємства, галузі та економіки в цілому. Традиційно облік та аналіз витрат розглядаються з позиції оцінки поданих в бухгалтерському обліку господарських операцій, здійснених в наслідок альтернативних управлінських рішень. Однак, облік не є самоціллю, а служитиме засобом для досягнення успіху в бізнесі. Тому оцінку щодо прийнятих на підприємстві системи та методології обліку слід давати з огляду їх відповідності або невідповідності до прийнятої стратегії розвитку.

Підсумовуючи викладене, є сенс вказати, що перелічені концептуальні підходи управління витратами мають принаймні два спрямування. Так, одні концепції спираються на облікові ознаки витрат, тому охоплюють переважно бухгалтерський бік управління витратами,

зокрема це такі концепції як: концепції витратоутворюючих факторів та концепція доданої вартості.

Інші ж концепції розглядають витрати як об'єкт управління переважно в економічному контексті. Зокрема це такі концепції як: концепція вартісного ланцюга, концепція альтернативності витрат, концепція ABC, концепція стратегічного позиціонування.

Практично стосовно вимог функціонування ринкової економіки відомо, що підприємство здатне витримувати конкуренцію або шляхом зменшення витрат (порівняно із продукцією виробників-конкурентів), або шляхом пропонування продукції значно вищої якості, а ніж у компаній-конкурентів. Ці стратегічні позиції – «лідерство на підставі витрат» та «диференціація продукції та послуг» в умовах сьогодення є ключовими при обґрунтуванні стратегії управління витратами підприємства.

Розглядаючи ключові етапи в управлінні витратами, а саме: 1) планування витрат та їх коригування при оцінці показників роботи підприємства, 2) визначення гнучкого бюджетування в управлінні витратами; 3) важливість дотримання (виконання) бюджету; 4) аналіз витрат на збут; 5) обґрунтування собівартості в механізмі ціноутворення; 6) дослідження цін конкурентів, всі вони послідовно направлені на ефективну діяльність підприємства.

Висновки з дослідження. Дані аспекти доводять значимість усіх без винятку концепцій в управлінні витратами, однак через складність податкового механізму, управління витратами все ж таки переважно базується на бухгалтерській основі, мінімізуючи значення економічних чинників. Однак, це не є остаточним механізмом, адже є зрозумілим, що ефективне управління витратами повинно передбачати зменшення й усунення тих витрат, які не є економічно доцільними, результативними для підприємства, тобто які не сприяють збільшенню обсягів виробництва і реалізації продукції, отриманню цільового розміру прибутку. Через ці обставини ми вважаємо, що найдієвішим та найактуальнішим залишається підхід, ABC, або облік витрат на основі видів діяльності – згідно з цим методом діяльність підприємства розглядається як процеси або робочі операції. Сума витрат впродовж періоду або на певний вид продукції визначається на основі витрат на здійснення сукупності відповідних процесів і операцій. Застосування цього методу передбачає виокремлення видів діяльності і операцій за ними, розширення наявної системи управлінського обліку. Перевагами даного методу є підвищення обґрунтованості віднесення накладних витрат на конкретний продукт; точніше калькулювання собівартості; забезпечення взаємозв'язку отриманої інформації з процесом формування витрат.

Управління витратами на основі видів діяльності передбачає, що будь-яка діяльність, яка потребує витрачання ресурсів, породжує витрати, і собівартість продукції визначається операціями, які необхідні для її створення: розробкою, проектуванням, виробництвом, маркетингом, доставкою і сервісним обслуговуванням. Порозуміння усіх видів виробничих операцій є основною умовою та запорукою найдієвішого механізму управління витратами.

Бібліографічний список.

1. Богацька Н.М., Мазур О.І. Мета та складові системи управління витратами підприємства. URL: http://www.rusnauka.com/12_EN_2008/Economics/31275.doc.htm. (дата звернення 15.12.2018 р.).
2. Влюсюк Г.В. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами // Держава та регіони. – № 6. – 2009. – С. 78-79.
3. Грещак М.Г., Коцюба О.С., Гордієнко В.М. Управління витратами: навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.
4. Дроздова Т.Г., Лебедев В.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии. – Санкт-Петербург: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 277 с.
5. Дороженко Л.І. Система управління витратами підприємства та напрями її удосконалення // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2014. – Т. 19. – № 2 (3). – С. 94–97.
6. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки // Держава та регіони. – № 5. – 2007. – С. 32-35.
7. Колісник Г. Система управління витратами та її елементи // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 35 (2). – С. 110–118.
8. Колузанов К.Р., Колузанова Н.П. Совершенствование управления затратами на основе анализа себестоимости продукции в системе «Директ-костинг» // Международный сельскохозяйственный журнал. – 2007. – № 2. – С. 18–22.
9. Котляров С.А. Управление затратами. СПб.: Питер, 2002. – 160с.
10. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: монография. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 176 с.

Нестеренко С.А., Теоретические аспекты и методологические подходы управления затратами. В статье обоснованы аспекты рационального обоснования статей расходов согласно потребностям управления производственной деятельностью предприятий. Фактически управления затратами означает совершенствование управления всеми

аспектами діяльності підприємства. То есть система управління затратами будет эффективной лишь при условии, когда будут учтены особенности каждого предприятия, охвачены все процессы, осуществляемые предприятием.

Ключевые слова: управление затратами, формирование прибыли, функции управления.

Nesterenko SA, Theoretical aspects and methodological approaches to cost management. The basis for a successful and highly effective operation of the enterprises is the optimization of the production costs level which guarantees the efficiency and profitability of the production. It is the mechanism of optimization of the production costs level which is a pledge of the high competitiveness of the production. Thus in a market economy the importance of the economic ways of management is increasing and the means of the cost management are of a great importance. The right choice and well-balanced usage of these means are the guarantee of the continuous growth of profitability of the enterprises.

So the cost management is a dynamic process that includes the direct management influence and the feedback, the purpose of which is to achieve the high economic results of the enterprise activity. This process involves the qualitative performance of the main functions of management, that is, the adoption and realization of the decisions as well as the control over their implementation.

Considering the key stages in the cost management it should be noted that all the costs are aimed successively at the effective operation of the enterprise. These stages are the followings 1) the cost planning and their adjustment during the evaluation of the enterprise activity; 2) the definition of the flexible budgeting in the cost management; 3) the importance of maintenance (implementation) of the budget; 4) the analysis of the sales costs; 5) the justification of the prime cost in the mechanism of pricing; and 6) the researching of the competitors prices.

The cost management based on the types of activity foresees that any activity that requires the use of the resources generates the expenses, and the prime cost of the production is determined by the operations necessary for its creation: the development, projecting, production, marketing, delivery and services. Understanding all types of production operations is a prerequisite and a guarantee of the most effective cost management mechanism.

Keywords: cost management, profit generation, management functions.

Стаття надійшла до редакції: 12.01.2019 р.