

УДК 658:338.512

Пчелинська Г. В.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*

Pchelynska Hanna
*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of Department of Accounting and Taxation
Volodymyr Dahl East Ukrainian National University*

ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. У статті проведено семантичний аналіз поняття «управління витратами підприємства», який виявив відсутність єдиної думки науковців про економічний зміст цього поняття та його базові елементи, такі як витрати, управління витратами. Критичний аналіз фінансового, ресурсного та облікового підходів до трактування категорії «витрати» дав змогу визначити сучасні проблеми її трактування. Дослідження дефініцій поняття «управління витратами підприємства» дало можливість виділити основні підходи до трактування, а саме стратегічний, цільовий, функціональний, процесний, системний, ситуаційний, альтернативний. Узагальнення зазначених підходів дало можливість уточнити поняття «управління витратами підприємства». Запропоновано структурну схему елементів системи управління витратами підприємства.

Ключові слова: витрати, управління, підприємство, категорія, трактування.

Вступ та постановка проблеми. Витрати є одним з базових чинників, що впливають на фінансові результати діяльності будь-якого підприємства та визначають його конкурентоспроможність в економічному середовищі. Це вимагає від менеджменту суб'єктів господарювання постійного пошуку нових, більш дієвих інструментів впливу на витрати, які забезпечать досягнення стратегічної мети діяльності. Дослідження різних аспектів цього процесу потребує насамперед проведення семантичного аналізу терміна «управління витратами підприємства», базовими елементами якого є терміни «витрати» та «управління».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останнім часом дослідженню економічної сутності категорії «витрати», їх класифікації, концепціям, методам та функціям управління витратами, питанням інформаційного забезпечення зазначеного процесу присвячують роботи вітчизняні науковці, зокрема В.А. Дерій, В.М. Івахненко, Ю.І. Ключ, Г.В. Козаченко, О.Б. Курило, І.Д. Лазаришина, Є.В. Мних, Г.О. Партина, Є.М. Рудніченко, Г.Г. Савіна, І.М. Труніна, А.В. Череп, В.І. Чиж, М.Т. Щирба. Високо оцінюючи внесок науковців у дослідження теорії та методології управління витратами, відзначаємо наявність різноманітних, іноді суперечливих підходів до трактування

поняття «управління витратами підприємства» та його складових, що потребує подальшого дослідження вказаної проблематики.

Метою статті є уточнення економічного змісту поняття «управління витратами підприємства» та його базових елементів.

Результати дослідження. У працях обліковців, фінансистів, економістів, вчених у галузі політичної економії, менеджменту тощо [1, с. 154] категорія «витрати» є однією з найбільш часто досліджуваних, що свідчить про її практичну універсальність. Проте досі відсутня єдина думка науковців, практиків про економічний зміст категорії «витрати». Кошти, авансовані у ресурси підприємства, одними авторами трактуються як витрати, а іншими – як затрати (рис. 1). Найчастіше науковці наводять три підходи до сутності затрат підприємства, які ґрунтуються на вихідних грошових потоках або використанні ресурсів у процесі створення нової вартості, такі як фінансовий, в основу якого закладено рух коштів, тобто грошові платежі; ресурсний, що передбачає використання ресурсів у грошовому виразі, перетворення ресурсів на нову вартість; обліковий, за якого головним критерієм розмежування між витратами та затратами є фінансовий результат [2]. На наш погляд, фінансовий підхід більш доцільно використовувати під час трактування видатків бюджетних підприємств, організацій.

Ми підтримуємо думку науковців про необхідність розмежування понять «витрати», «затрати» та трактування категорії «витрати» з акцентуванням на такі моменти: більшість витрат є складовою затрат під час їх розгляду щодо руху ресурсів; витрати формуються під час зменшення активів внаслідок їх вибуття та втрат, тобто прямих збитків, які не супроводжуються рухом ресурсів; витрати також можуть формуватися під час збільшення зобов'язань; витрати є одними з чинників, які формують прибуток (збиток) поточного періоду (рис. 2).

У роботі для трактування категорії «витрати» автор використовує обліковий підхід згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5].

Важливість витрат у формуванні фінансового результату діяльності підприємства, їх практична універсальність обумовлюють необхідність постійного пошуку можливостей впливати на них для досягнення конкретної мети. А.Л. Гапоненко управління розглядає як процес впливу на систему «для переведення її в новий стан чи для підтримки її в якомусь установленому режимі» [6].

В економічній літературі управлінню витратами приділяється значна увага науковців, які досліджують дефініції категорії, систему управління витратами підприємства загалом та її окремі елементи, зокрема механізм, інформаційне, аналітичне та облікове забезпечення, методи управління витратами.

Проте сьогодні спостерігається неоднозначність думок науковців про економічний зміст поняття «управління витратами підприємства». Як основу його трактування автори використовують конкретний підхід, їх комбінацію, акцентуючи увагу на більш важливих аспектах (рис. 3).

Управління витратами – це цілеспрямований процес їх формування, який повинен забезпечувати досягнення стратегічної мети діяльності підприємства.

І.М. Труніна розглядає стратегічне управління витратами як процес, спрямований на їх раціоналізацію за встановленим переліком бізнес-процесів протягом певного періоду з урахуванням затратоутворюючих чинників, що забезпечує виконання функцій управління затратами на стадіях розроблення, формування, реалізації, контролювання й регулювання загальної стратегії підприємства, а також дає змогу враховувати конкурентні переваги щодо затрат» [7, с. 188–189].

Визначення мети управління витратами сильно залежить від місця цього процесу в системі управління підприємством, а саме пріоритетного, паритетного чи допоміжного [2, с. 100–101]. Від визначеної мети управління залежить перелік процедур її досягнення та функцій менеджерів підприємства (рис. 4). Для досягнення мети управління менеджментом підприємства розробляються завдання, зокрема збирання, аналізування інформації про витрати; виявлення тенденцій змін рівня, обсягу, струк-

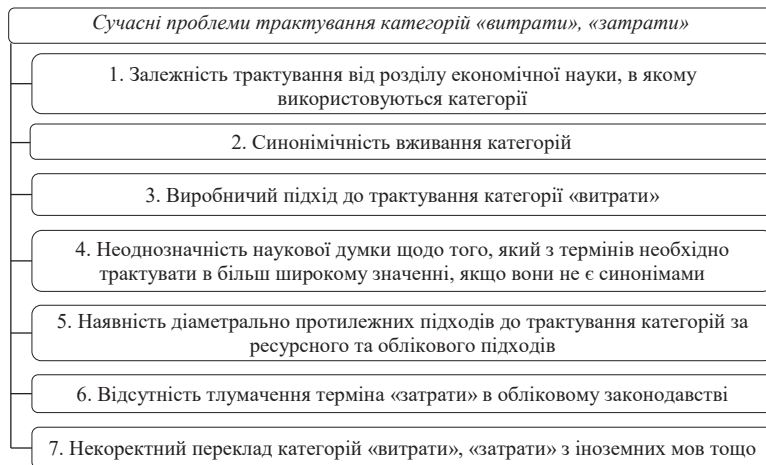


Рис. 1. Сучасні проблеми трактування категорій «витрати», «затрати»

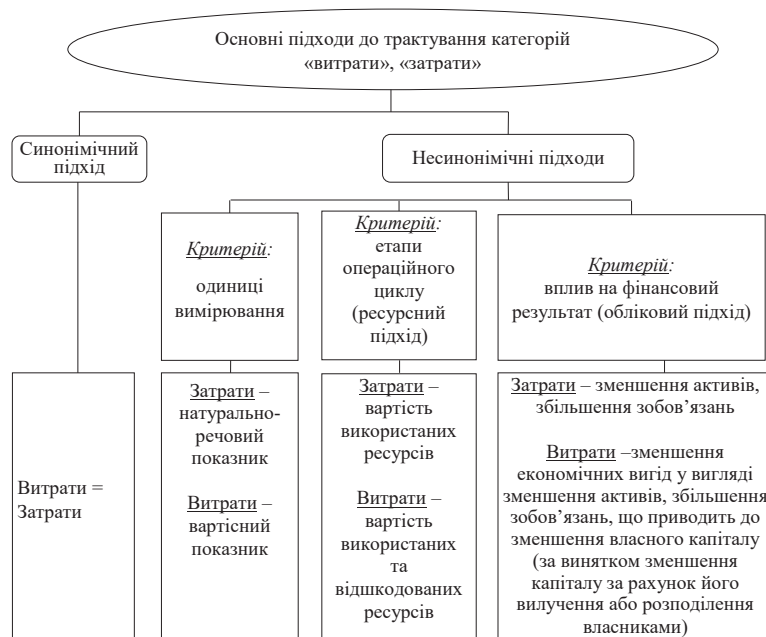


Рис. 2. Основні підходи до трактування категорій «витрати» та «затрати»

Джерело: розроблено автором за джерелами [2–5]

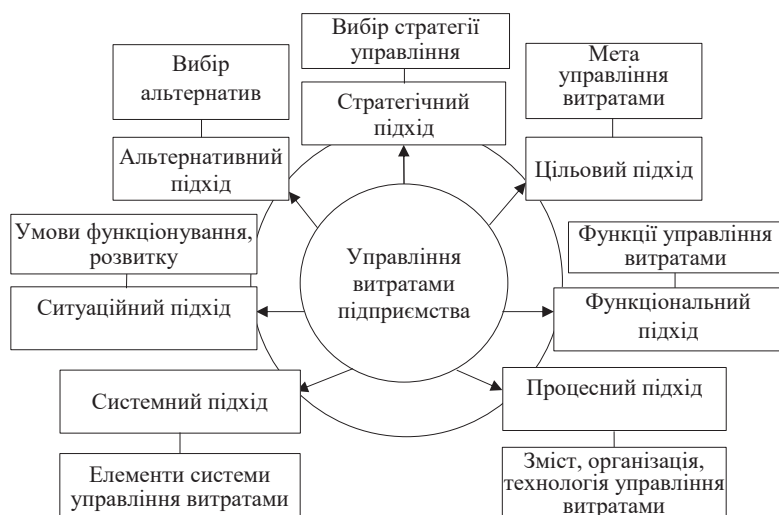


Рис. 3. Основні підходи до трактування категорії «управління витратами підприємства»

Джерело: розроблено автором

| |
|---|
| Мета управління витратами підприємства |
| мінімізація суми витрат |
| зниження суми витрат |
| зниження рівня витрат |
| забезпечення цільового рівня витрат |
| забезпечення перевищення доходів над витратами |
| зростання рівня віддачі витратами |
| максимальне наближення моменту визнання витрат до грошових потоків тощо |

Рис. 4. Приклади мети управління витратами підприємства [2; 8; 9]

тури витрат та їх впливу на обсяг реалізації продукції; пошук резервів економії ресурсів та оптимізації витрат.

Орієнтація управління витратами на кінцеві результати вимагає оцінювання ефективності цього процесу, зокрема досягнення визначеної мети управління. Це потребує вибору аналітичним способом показників – індикаторів ефективності управління витратами в процесі обліку (для вибору на умовно-постійній основі параметрів, методів, процедур оцінювання витрат та подання інформації про них у звітності); в процесі планування (для складання операційних, фінансових, інвестиційних бюджетів); в процесі контролювання (для оцінювання достовірності облікових даних, фінансової звітності, рівня виконання плану (норм), досягнення очікуваного результату тощо).

Представники функціонального підходу до визначення сутності управління витратами ведуть найбільше суперечок щодо переліку, підпорядкованості функцій управління. Однак майже всі автори сходяться до єдиної думки про те, що функціональний підхід полягає у спільній циклічній, іноді паралельній реалізації сукупності функцій управління.

Функція управління витратами розглядається окремими авторами як сукупність дій та операцій, що здійснює менеджмент підприємства задля узгодження спільної діяльності працівників у процесі досягнення цілей діяльності суб'єкта господарювання [10, с. 205].

Процесний підхід до трактування категорії «управління витратами підприємства» розглядається щодо його змісту, організації та технології.

Економічна діяльність підрозділів підприємства охоплює всі стадії відтворувального процесу, на виході якого

та паралельно з яким формуються витрати суб'єкта господарювання, які впливають на фінансовий результат діяльності. Це визначає зміст процесу.

Організація процесу управління витратами включає виявлення учасників процесу й порядок їхньої взаємодії; опис тимчасової послідовності протікання процесу, обумовлений послідовною реалізацією функцій; визначення процедури взаємодії різних органів та осередків у процесі [6]. Щодо технології, то процес управління витратами є управлінням процедурами, операціями та процесами одержання, збереження й переробки різноманітної інформації. Залежно від стадій організації управління витратами ці процеси обслуговуються інформаційними, аналітичними та обліковими процесами.

Управління характеризується наявністю системи, тобто причинно-наслідкового зв'язку між її елементами (рис. 5). Управління витратами на підприємстві здійснюється суб'єктами макрорівня та мікрорівня. Об'єктами управління в цій системі є господарські операції (дії, події), які приводять до виникнення витрат.

Категорія «принцип» означає основне правило, ідею, якою керуються, основну вимогу. Принцип визначений об'єктивними закономірностями управління, він визначає спосіб діяльності [6]. Основними принципами управління витратами є принципи системності, комплексності, аналітичності, альтернативності, повноти інформації, ефективності, вмотивованості працівників, контрольованості, науковості тощо [11; 12].

Визначені мета, завдання, принципи управління витратами підприємства обумовлюють вибір методів управління. Ю.І. Клюс розглядає метод «як сукупність прийомів і операцій пізнання і практичної діяльності або як спосіб досягнення певних результатів у пізнанні і практиці» [13, с. 270]. Окремі автори методи управління розглядають у складі поняття «інструменти управління», під яким розуміють «сукупність моделей, методів і концепцій, які використовуються для вирішення поставлених завдань» [14, с. 30].

Методи управління витратами підприємства залежать від специфіки, унікальності витрат як об'єкта управління, незалежності від формального управлінського впливу, безповоротності, закінченості, циклічності, неповної контрольованості, сталості, превентивності [2, с. 20], двоїстості природи формування. Отже, для кожного об'єкта витрат методи управління є спеціальними, іноді специфічними. Серед найбільш поширених спеціальних методів управління витратами можна виділити директ-костинг, стандарт-костинг, СVP-аналіз, метод ABC, абсорпшн-костинг, таргет-костинг, бенчмаркінг, LCC-аналіз, метод EVA, кост-кілінг тощо.

Користувачів фінансової інформації про витрати за їх відношенням до підприємства традиційно поділяють на дві групи, а саме внутрішні та зовнішні.

Система управління витратами підприємства повинна бути динамічною та відкритою, що обумовлене впливом швидко мінливих чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, які впливають на зміну витрат підприємства як за розміром, так і за складом. Дослідження залежності величини витрат від різноманітних чинників для

можливості впливати на останні задля досягнення стратегічної та оперативних цілей є базою однієї з концепцій управління витратами, а саме концепції витратоутворюючих чинників. Традиційно чинники, що впливають на формування витрат підприємства, поділяють на дві групи, а саме структурні (масштаб інвестицій, ступінь інтеграції, досвід роботи на конкретному сегменті ринку тощо) та функціональні (якість трудових ресурсів, ефективність планування, зв'язки з постачальниками тощо). Окремі автори виокремлюють третю групу, яку складають чинники прогресу, зокрема збільшення складності продукції, збільшення капіталомісткості виробництва, зменшення життєвого циклу продукції, використання передових технологій [15].

Основні джерела інформації, яка потрібна для реалізації процесу управління витратами підприємства, поділяються на офіційні джерела (нормативно-правова база, офіційні публікації відповідних державних органів, служб, звітність підприємства (фінансова, статистична, податкова), аудиторські висновки) та неофіційні джерела (бази даних, наукові праці, дані ділових зустрічей тощо).

Ситуаційний підхід до управління витратами підприємства базується на відсутності єдиного правильного та універсального управлінського рішення, оскільки різні бізнесові ситуації потребують різних способів досягнення мети. Цей підхід є актуальним в умовах динамічних ринкових змін, коли важко вибрати модель розвитку підприємства та доцільніше використовувати сценарне планування.

Управління витратами можна розглядати як сукупність управлінських рішень, тому в трактуваннях науковців категорії «управління витратами підприємства» досить часто простежується взаємозв'язок з концепцією альтернативності витрат. С.Ф. Голов зазначає, що прийняття рішень – це цілеспрямований вибір з декількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення вибраної мети або розв'язання певної проблеми [16, с. 212].

Висновки. Підсумуємо результати дослідження наукових підходів до трактування категорії «витрати». На відміну від фінансового та ресурсного підходів, обліковий підхід точніше характеризує економічний зміст поняття витрат. Цей підхід, окрім руху та трансформації ресурсів (зокрема, грошових), враховує їх втрати, які безпосередньо не супроводжуються рухом ресурсів, та формування зобов'язань. Поняття «витрати» щодо планування, обліку,



Рис. 5. Структурна схема елементів системи управління витратами підприємства

Джерело: розроблено автором

аналізування та контролювання є більш вузьким, ніж поняття «затрати», оскільки, на думку автора, витрати є одним із видів затрат, які впливають на формування фінансового результату діяльності підприємства під час їх здійснення.

Дослідження дефініції поняття «управління витратами підприємства» дало можливість виділити основні підходи до його трактування. Узагальнення зазначених підходів дає можливість розглядати поняття «управління витратами підприємства» як процес прийняття управлінських рішень щодо впливу на витрати шляхом комплексної реалізації функцій управління для досягнення цільового рівня індикаторів ефективності відповідно до стратегічної мети діяльності підприємства.

На наш погляд, у науці та практиці управління діяльністю підприємства недостатньо уваги приділено вибору варіативних параметрів та методів оцінювання активів, зобов'язань у взаємозв'язку з витратами, що потрібно здійснювати під час реалізації функцій попереднього управління, а саме прогнозування та планування у взаємозв'язку з обліком під час розроблення облікової політики підприємства. Це потребує подальшого дослідження в означеному напрямі.

Список використаних джерел:

1. Дерій В.А. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1 (26). С. 154–160.
2. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства : монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.
3. Пилипенко А.А. та ін. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія. Харків : ХНЕУ, 2011. 344 с.
4. Шкіря Н.Л., Залізник Н.В. Нові підходи до визначення та розподілу суттєвості в аудиті. URL: http://www.confcontact.com/2007mart/3_shkiryu.php (дата звернення: 23.09.2019).
5. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 7 лютого 2013 р. № 73 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 23.09.2019).

6. Гапоненко А.Л., Савельєва М.В. Теорія управління. URL: https://stud.com.ua/31796/menedzhment/teoriya_upravlinnya (дата звернення: 23.09.2019).
7. Труніна І.М., Онищенко О.В. Методичні підходи до управління затратами промислових підприємств. *Modern Economics*. 2018. № 7. С. 182–191. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/methodical-approaches-to-the-cost-management-of-industrial-enterprises> (дата звернення: 23.09.2019).
8. Грещак М.Г., Коцюба О.С., Гордієнко В.М. Управління витратами : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2008. 264 с.
9. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія. Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. 334 с.
10. Хміль Ф.І. Основи менеджменту : підручник. Київ : Академвидав, 2003. 608 с.
11. Давидович І.С. Управління витратами : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
12. Ясінська А.І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах. *Вісник НУ «Львівська політехніка». Логістика*. 2007. № 594. С. 357–360.
13. Ключ Ю.І., Персій Ю.О. Стратегічні напрями підвищення ефективності управління затратами промислових підприємств в умовах забезпечення сталого розвитку регіону. *Забезпечення сталого розвитку регіону: економічні, управлінські, правові та інформаційно-технічні аспекти* : колективна монографія / заг. ред. Ю.І. Ключ, Н.В. Швець. Северодонецьк : СЛУ ім. В. Даля, 2017. С. 332–346.
14. Горлова Е.И. Инструменты управления затратами в системе управления предприятием. *Экономинфо*. 2012. № 17. С. 30–34.
15. Персій Ю.О. Узгодження методів управління затратами промислових підприємств : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04. Северодонецьк, 2018. 239 с.
16. Голов С.Ф. Управлінський облік. Київ : Лібра, 2008. 704 с.

References:

1. Deriy V.A. (2010) Termin “vytraty” ta yoho traktuvannya dlya potreb obliku i kontrolyu [The term “expense” and its interpretation for accounting and control purposes]. *Galician Economic Bulletin*, no. 1 (26), pp. 154–160.
2. Kozachenko Gh.V., Poghorelov Ju.S., Makukhin Gh.A. (2007) *Upravlinnja zatratamy pidpryjemstva* [Enterprise cost management]. Kiev : Libra (in Ukrainian).
3. Pylypenko A.A., Dzijobko I.P., Pysarchuk O.V. (2011) *Formuvannja oblikovo-analitychnogho zabezpechennja upravlinnja vytratamy pidpryjemstv ta jikh ob'jednannj* [Formation of accounting and analytical support for managing the expenses of enterprises and their associations]. Kharkov : KhNEU (in Ukrainian).
4. Shkirja N.L., Zaliznjak N.V. (2007) Novi pidkhody do vyznachennja ta rozpodilu suttjevosti v audyti [New approaches to determining and distributing materiality in auditing]. Available at: http://www.confcontact.com/2007mart/3_shkirya.php (accessed: 23.09.2019).
5. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghaltersjokogho obliku 1 (2013) *Zaghaljni vymoghy do finansovoji zvitnosti* [General requirements for financial statements]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed: 23.09.2019).
6. Ghaponenko A.L., Saveljjeva M.V. Teorija upravlinnja [Management theory]. Available at: https://stud.com.ua/31796/menedzhment/teoriya_upravlinnya (accessed: 23.09.2019).
7. Trunina I. M., Onyshhenko O.V. (2018) Metodychni pidkhody do upravlinnja zatratamy promyslovykh pidpryjemstv. *Modern Economics*, no. 7, pp. 182–191. Available at: <https://modecon.mnau.edu.ua/methodical-approaches-to-the-cost-management-of-industrial-enterprises> (accessed: 23.09.2019).
8. Ghreshhak M.Gh., Kocjuba O.S., Ghordijenko V.M. (2008). *Upravlinnja vytratamy* [Cost Management]. Kyiv : KNEU (in Ukrainian).
9. Pushkar M.S. (2006) *Kreatyvnyj oblik (stvorennya informaciji dlja menedzheriv)* [Creative Accounting (Creating Information for Managers)]. Ternopil : Carte Blanche (in Ukrainian)
10. Khmilj F.I. (2003) *Osnovy menedzhmentu* [Fundamentals of Management]. Kyiv : Academic Publ (in Ukrainian).
11. Davydovych I.Je. (2008) *Upravlinnja vytratamy* [Cost Management]. Kyiv : Center for Educational Literature (in Ukrainian).
12. Jasinsjka A.I. (2007) Sutnistj upravlinnja vytratamy na vitchyznjanykh pidpryjemstvakh [The essence of cost management at domestic enterprises]. *Bulletin of NU “Lviv Polytechnic”. Logistics*, no. 594, pp. 357–360.
13. Kljus Ju.I., Persij Ju.O. (2017) Strategichni napriamy pidvyshhennja efektyvnosti upravlinnja zatratamy promyslovykh pidpryjemstv v umovakh zabezpechennja stalogho rozvytku rehionu [Strategic directions of increasing the cost management of industrial enterprises in the conditions of ensuring the sustainable development of the region]. *Zabezpechennja stalogho rozvytku rehionu: ekonomichni, upravlinsjki, pravovi ta informacijno-tehnikni aspekty* [Ensuring the sustainable development of the region: economic, managerial, legal and information aspects]. Severodonetsk : ENU V. Dahl, pp. 332–346.
14. Ghorlova E.Y. (2012) Instrumenty upravleniya zatratami v sisteme upravleniya predpriyatiem [Cost management tools in an enterprise management system]. *Econominfo*, no. 17, pp. 30–34.
15. Persij Ju.O. (2018) Uzghodzhenja metodiv upravlinnja zatratamy promyslovykh pidpryjemstv [Coordination of methods of cost management of industrial enterprises]. Severodonetsk : ENU V. Dahl.
16. Gholov S.F. (2008) *Upravlinsjkyj oblik* [Managerial Accounting]. Kiev : Libra (in Ukrainian).

ПОНЯТИЙНО-КАТЕГОРИАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация. В статье проведен семантический анализ понятия «управление расходами предприятия», который выявил отсутствие единого мнения ученых об экономическом содержании этого понятия и его базовых элементах, таких как расходы, управление расходами. Критический анализ финансового, ресурсного и учетного подходов к трактовке категории «расходы» позволил определить современные проблемы ее трактовки. Исследование дефиниций понятия «управление расходами предприятия» позволило выделить основные подходы к его трактовке, а именно стратегический, целевой, функциональный, процессный, системный, ситуационный, альтернативный. Обобщение указанных подходов позволило уточнить понятие «управление расходами предприятия». Предложена структурная схема элементов системы управления расходами предприятия.

Ключевые слова: расходы, управление, предприятие, категория, трактовка.

CONCEPTUAL-CATEGORICAL BASES OF ENTERPRISE EXPENDITURE MANAGEMENT

Summary. Cost is one of the basic factors that affect the financial performance of any enterprise and determine its competitiveness in the economic environment. This requires the management of the business entities to constantly search for new, more effective tools to influence the costs that will achieve the strategic goal of the activity. Research on various aspects of the impact of enterprise managers on costs requires a semantic analysis of the term “enterprise cost management”. The main purpose of the article is to clarify the economic content of the concept of “cost management of the enterprise” and its basic elements: “cost”, “cost management”. In the writings of accountants, financiers, economists, scientists in the field of political economy, management and other professionals, the category of “cost” is one of the most frequently researched, which testifies to its practical versatility. However, so far, there is no consensus of scientists, practitioners, about the economic content of the category “costs”. Funds advanced into enterprise resources are interpreted by some authors as “costs”, others as “expenses”. The study of financial, resource and accounting approaches to the interpretation of costs has identified the major current problems of interpretation of this concept. Research on the definitions of the category “cost management of the enterprise” revealed the lack of a unified approach for scientists. This is influenced by a different understanding of the terms “cost” and “management”. In their interpretations, the authors also consider some aspects of enterprise cost management or a combination of these. But there is no comprehensive approach to explaining the economic content of this category. In the article the author explores the modern interpretations of the Ukrainian scientists the concept of “enterprise cost management”, defines and organizes them into basic approaches. This gives the opportunity to formulate the author’s vision of the concept under study based on the integrated use of certain approaches. The study of the system approach allowed the author to propose a structural diagram of the elements of the enterprise cost management system.

Key words: costs, management, enterprise, category, interpretation.