

Маркіна І.А.

доктор економічних наук, професор,
завідувачка кафедри менеджменту
Полтавської державної аграрної академії

Вороніна В.Л.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту
Полтавської державної аграрної академії

Рудич А.І.

здобувач
Полтавської державної аграрної академії

Iryna Markina

Doctor of Sciences (Economics), Professor,
Head of Management Department
Poltava State Agrarian Academy

Voronina Victoria

Ph.D. (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of Management Department
Poltava State Agrarian Academy

Rudych Anatoliy

Undergraduates
Poltava State Agrarian Academy

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

THEORETICAL FUNDAMENTALS OF ENTERPRISE COST MANAGEMENT

Стаття висвітлює загальні теоретичні основи щодо уточнення сутності поняття «витрати», враховуючи сучасні тенденції розвитку даної категорії. Детально розглянуто основні класифікації витрат за різними ознаками. Здійснено групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Проаналізовано елементи системи управління витратами. Обґрунтовано системний підхід до теоретичних основ управління витратами як фактора підвищення ефективності діяльності підприємства. Авторами здійснено огляд характерних ознак, принципів і факторів впливу на систему управління витратами. Встановлено, що управління витратами можна визначити як систему принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів.

Ключові слова: витрати, економічні елементи, класифікація витрат, підприємство, система управління.

Статья освещает общие теоретические основы по уточнению сути понятия «расходы», учитывая современные тенденции развития данной категории. Подробно рассмотрены основные классификации расходов по различным признакам. Осуществлена группировка расходов по экономическим элементам и статьям калькуляции. Проанализированы элементы системы управления расходами. Обоснован системный подход к теоретическим основам управления расходами как фактора повышения эффективности деятельности предприятия. Авторами осуществлен обзор характерных признаков, принципов и факторов влияния на систему управления затратами. Установлено, что управление расходами можно определить как систему принципов и методов разработки и реализации управленческих решений, основанных на использовании объективных экономических законов.

Ключевые слова: расходы, экономические элементы, классификация расходов, предприятие, система управления.

With the beginning of changes in the Ukrainian economy and the development of market relations, there are more types of expenses. The range of approaches to the definition of this concept is expanding. Costs are a complex economic phenomenon. They are closely related to all elements of the management process. Expenses affect

the performance of the enterprise. Today, for most enterprises, the problem of control and justification of cost increases is becoming urgent. To resolve this issue, let's clarify the concept of "costs". Consider the classification of expenses. We will develop a cost management program. To make an informed management decision, the question of the essence of the concept of "costs" is important. It is necessary to take into account the current trends in the development of this category. The purpose of the study is to substantiate a systematic approach to the theoretical foundations of cost management. Scientists interpret this concept from different approaches: the totality of costs incurred for the manufacture of products; funds to pay for assets. On the basis of the analysis of the concept of "expenses", the article indicates that expenses as an economic category are monetary and material resources. They are used during a certain period in the business process of the enterprise and also an indicator of the efficiency of the enterprise. The main classifications of expenses according to various criteria are considered in detail. This contributes to a deeper study of the composition of costs and their nature. It has been established that the classification of expenses depends on certain purposes. In domestic practice, the main one is the classification of costs by economic elements and calculation items. It is based on the economic nature of costs, does not depend on specific conditions. Therefore, the composition of the elements can be specific. For management purposes, expenses are divided according to the principle: different expenses for different purposes. To control the activities of individual departments and assess the work of managers, controllable and uncontrolled costs are distinguished. The cost management system is a collection of interrelated elements, methods and mechanisms. They act within the limits of functional responsibilities and form a certain integrity. With their help, the processes of supply and use of resources are generalized. Cost management is a system of principles and methods for the development and implementation of management decisions. These decisions are based on the use of objective economic laws.

Keywords: costs, economic elements, classification of costs, enterprise, management system.

Постановка проблеми. З початком глобалізаційних процесів в економіці України та розвитком ринкових відносин урізноманітнюються види витрат та, відповідно, розширюється спектр підходів до тлумачення цього поняття. Витрати – складне економічне явище, що тісно пов'язане з усіма елементами процесу управління та впливають на показники діяльності підприємства. На сьогодні для більшості підприємств стає актуальною проблема контролю та обґрунтування зростання витрат. Для вирішення цього питання необхідним є уточнення сутності поняття «витрати», його класифікації та розробка чіткої програми щодо управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню витрат присвячені роботи вітчизняних науковців: Бутинця Ф., Валуєва Б., Герасимовича А., Голова С., Кіндрацької Л., Савченка В., Сопка В., Чумаченка М., а також зарубіжних вчених: Брітттона Е., Ван Хорна Дж. К., Говіндараджана В., Друрі К., Нідлза Б., Райна Б., Скоуна Т., Холта Р., Фостера Дж. та ін.

Праці зазначених науковців підтверджують, що будь-яка діяльність неможлива без витрат ресурсів. Закономірності розвитку ринкових відносин, логіка пізнання свідчать, що спочатку мають місце витрати ресурсів, а потім – результати, пов'язані з цими витратами.

Формулювання цілей статті. Для прийняття обґрунтованого управлінського рішення постає питання уточнення сутності поняття «витрати», враховуючи сучасні тенденції розвитку даної категорії.

Метою дослідження є обґрунтування системного підходу до теоретичних основ управління витратами як фактора підвищення ефективності діяльності підприємства.

Вклад основного матеріалу. Витрати досліджували ще класики політичної економії. Уявлення про витрати розвивалося у працях видатних вчених-економістів: А. Сміта, Д. Рікардо – теорія витрат, У. Петті – вчення про справедливую ціну, Ж.-Б. Сея – теорія трьох факторів, К. Маркса – теорія трудової вартості, Ф. Візера – суб'єктивна теорія витрат альтернативних можливостей та інших.

Можна погодитися з тим, що «вивчення історії має велике значення. І не тільки тому, що можемо навчитися чогось з минулого, а й тому, що сучасне і майбутнє пов'язані з минулим неперервністю суспільних інституцій. Сьогоднішній і завтрашній вибір формується минулим» [1, с. 83], тому розгляд історичного розвитку поняття «витрати» як економічної категорії є важливим кроком у дослідженні даної тематики.

Науковці трактують поняття витрат з різних підходів. Деякі з них наведені у табл. 1.

Проаналізувавши дані таблиці 1, встановлено, що витрати трактують як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи.

На основі проведеного ретроспективного аналізу поняття «витрати» можна зазначити, що витрати як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.

Вважаємо, що класифікація витрат діяльності підприємства за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру, дозволяє використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи.

Проте, варто підкреслити, що класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими – менше. Крім того, суттєво різняться класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

Доцільним є дослідження науковців підходів до класифікації витрат, оскільки науково обґрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції.

Розглянемо групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції (табл. 2).

Дефініції поняття «витрати»

Джерело	Визначення поняття «витрати»
Семантична ознака – вартість або споживання ресурсів (ресурсний підхід)	
Кривенко К. Т., Савчук В. С., Беляєв О. О.	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції
Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С.	Витрати підприємства формуються у процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток)
Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети
Грецак М. Г., Коцюба О. С.	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети
Семантична ознака – зменшення активів чи збільшення зобов'язань (обліковий підхід)	
Кулішов В. В.	Витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу
Шим Джей К.	Витрати – показник у грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної мети
Цал-Цалко Ю. С.	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Мельник Л. Г., Карінцева О. І.	Витрати – це прямі і непрямі витрати, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності
Нуреев Р. М.	Витрати – усе, що виробник (фірма) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату
Хэл Р. Вэриан	Витрати – це всі фактори виробництва, що використовуються фірмою, оцінені за їх ринковою ціною
Семантична ознака – грошова форма (фінансовий підхід)	
Бланк І. А.	Витрати – виражені у грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу
Костенко Т. Д.	Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією
Крушельницька О. В.	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг
Х. Зайдель	Витрати – це виражене у грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період

Джерело: систематизовано авторами на основі [2]

Дані таблиці 2 свідчать, що класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних – класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути встановленим.

При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація витрат, адже кожен керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення, для цього використовують економічно обґрунтовану класифікацію витрат. В цілях управління

вона поділяється за принципом: різні витрати для різних цілей.

З цієї метою виділяють три напрямки класифікації витрат (рис. 1).

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати:

– контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив;

– неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити інформаційні потреби підприємства про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Групування витрат за класифікаційними ознаками

Ознака класифікації	Групування витрат
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат)
	Непрямі витрати (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат)
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби (витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації)
	Витрати на групи виробів
	Витрати на замовлення
За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів)
	Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби
	Паливо і енергія на технологічні цілі
	Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова)
	Відрахування на соціальні заходи
	Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення)
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів)
	Витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства)
	Відрахування на соціальні заходи
	Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів)
	Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва
	Витрати цеху
	Витрати дільниці
За календарними періодами	Поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця)
	Одноразові витрати витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу
За функціями управління	Виробничі витрати
	Невиробничі витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва)
	Непродуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології)

Джерело: узагальнено авторами

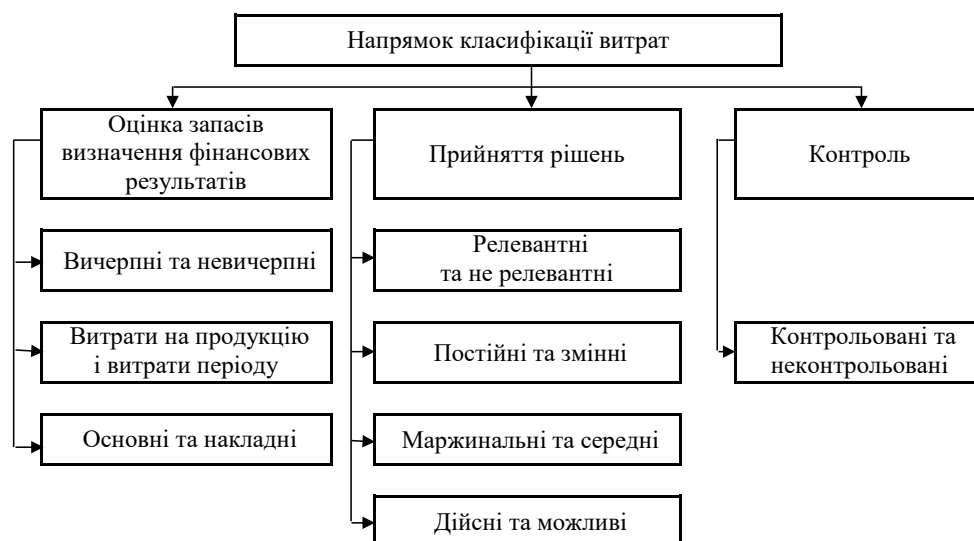


Рис. 1. Класифікація витрат для потреб управління

Джерело: складено авторами на основі [3, с. 3]

Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості.

Функціонування підприємств за цих умов вимагає удосконалення системи управління витратами, побудови адаптивних структур управління, їх гнучкості задля забезпечення достовірною інформацією керівників для прийняття рішень і розробки стратегічних планів.

Більшість авторів у своїх працях орієнтуються на розробки закордонних дослідників, не враховуючи національних особливостей та надбань економічної думки минулого періоду.

Однак, витрати є, як свідчить результат вивчення літературних джерел [4; 5], головним оціночним показником діяльності підприємства. Тому об'єктивно необхідним є досконалий аналіз системи управління витратами з виокремленням й усуненням проблемних моментів. Крушельницька О. В., стверджує, що управління витратами – це складний багатоаспектний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства [6, с. 98].

У сучасних умовах управління витратами означає створення єдиної, раціональної, чітко та безперерійно функціонуючої системи з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами (рис. 2).

На думку Крушельницької О. В., у системі управління витратами виділяють функціональний та організаційний аспекти [6, с. 114].

Система управління витратами включає такі організаційні підсистеми, як:

- пошук і виявлення факторів економії ресурсів;
- планування витрат за видами;
- облік й аналіз витрат;
- стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

Такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства.

Кожен елемент системи виконує чітко поставлені завдання і спрямований на досягнення загальних цілей підприємства.

Так, організаційні підсистеми: нормування витрат, ресурсів, планування і прогнозування витрат за іншими видами, облік й аналіз, пошук і виявлення факторів економії ресурсів – вирішують проблеми в межах своїх обов'язків, а всі разом забезпечують конкурентоспроможність і ефективність діяльності як окремих підрозділів, так і підприємства в цілому.

Система управління витратами – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани.

Система управління витратами має характерні ознаки і знаходиться під впливом багатьох факторів (рис. 3).

Система управління витратами спрямована на вирішення таких завдань:



Рис. 2. Аналітичні елементи системи управління витратами

Джерело: складено авторами

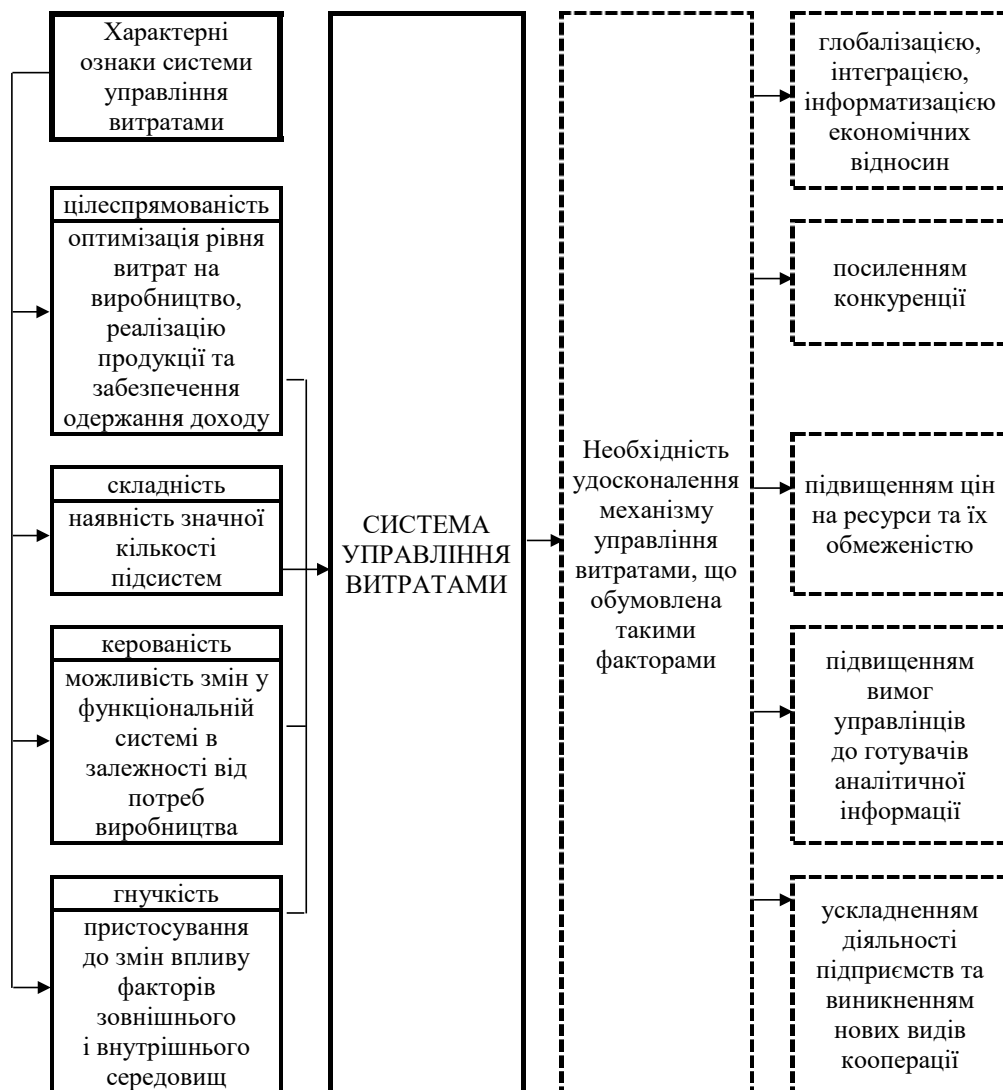


Рис. 3. Характерні ознаки системи управління витратами

Джерело: складено авторами на основі [7]

– здійснення контролю за ходом господарської діяльності підприємства;

– виявлення тенденцій змін рівня, обсягу та структури витрат на обсяг виробництва та одиницю продукції;

– збір, аналіз інформації про витрати; нормування, планування витрат у розрізі елементів, виробничих підрозділів і видів продукції;

– пошук резервів економії ресурсів і оптимізації витрат тощо.

Ефективна система управління витратами повинна ґрунтуватися на дотриманні певних принципів (рис. 4).

Ці принципи вказують загальні напрями управління витратами, а на конкретному підприємстві застосовуються з урахуванням його організаційно-економічних особливостей.

Обов'язковість дотримання всіх без винятку принципів не слід розглядати як абсолютну і тим більше як вимогу уніфікації системи управління витратами на підприємствах.

Система управління витратами та форми її ведення визначаються самостійно кожним підприємством. Як зазначає Голіков О. І., «управління витратами – це комплекс заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і разом з тим доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтування бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу та своєчасного і всебічного контролю» [9, с. 27]. З цього визначення випливає, що управління витратами дає змогу отримувати користувачам необхідну інформацію щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат на конкретному підприємстві.

Висновки. Управління витратами можливо реалізувати лише у разі залучення до системи управління витратами відповідних важелів та інструментів вироблення управлінського впливу. Лише інформація про реальні процеси в розрізі важелів та носіїв витрат здатні сформувати цикл управління.

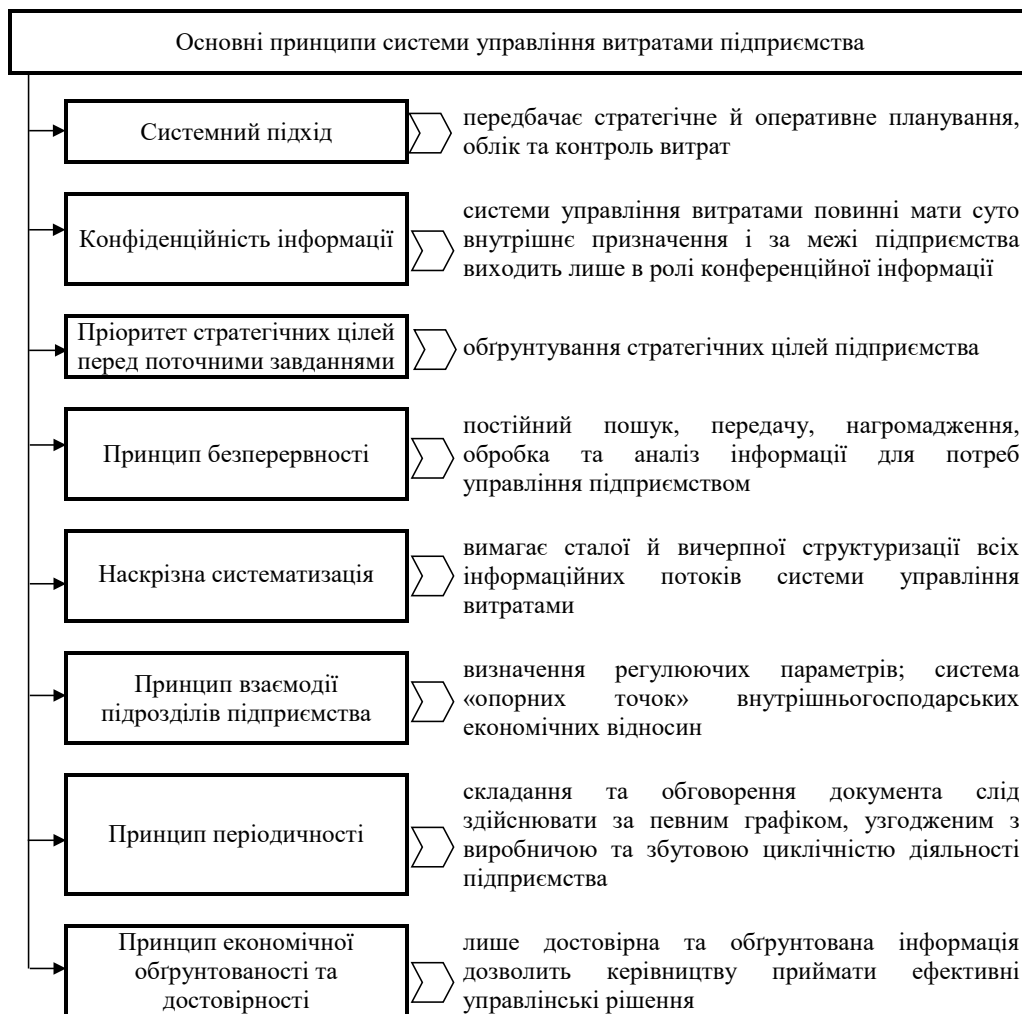


Рис. 4. Основні принципи управління витратами підприємства

Джерело: складено авторами на основі [8]

Таким чином, уточнення змісту поняття «витрати», їх класифікацію та принципи управління ними дозволяє об'єктивніше оцінити таку важливу для підприємства економічну категорію, а впровадження в господарський процес етапів постановки системи управління витратами – економити матеріальні ресурси і максимізувати їх віддачу.

Управління витратами можна визначити як систему принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів.

Бібліографічний список:

1. Маркіна І.А., Лен' В.В., Шапка В.О. Управління витратами як фактор підвищення економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. Харків : ХНТУСГ, 2019. № 3. С. 83–88.
2. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf
3. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2007. № 5. С. 3–7.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: «Центр учбової літератури», 2018. 534 с. URL: <https://bookzone.com.ua/books/73598-upravlinskiy-oblik-pidruchnik/>

5. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебный комплекс для студентов вузов; пер. с англ. В.Н. Егорова. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 1423 с. URL: <https://www.twirpx.com/file/977333/>
6. Крушельницька О.В. Управління матеріальними ресурсами : навч. посібник. Київ : Кондор, 2008. 162 с.
7. Маліновська І. Оптимізація структури витрат як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства. *Ефективність бізнесу в умовах трансформації економіки*. URL: <http://conf-cv.ua/forum/50-415-1>
8. Попович Г.В. Оптимізація витрат підприємства, як важливий фактор підвищення конкурентоспроможності. *Актуальні проблеми сучасних наук*. 2011. URL: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/14_87797.doc.htm
9. Голиков О.І., Миколаєва Н.А. Основи класифікації і методи управління витратами в системі стратегічного управлінського обліку. *Азимут наукових досліджень: економіка і управління*. 2014. № 1. С. 26–30.

References:

1. Markina I.A., Len' V.V., Shapka V.O. (2019) Upravlinnyya vytratamy yak faktor pidvyshchennya ekonomichnoyi bezpeky pidpryyemstva [Cost management as a factor in improving the economic security of the enterprise]. *Aktual'ni problemy innovatsiyanoi ekonomiky*, № 3, pp. 83–88. (in Ukrainian)

2. Skrypnyk M.I. Zatraty i vytraty: problema traktuvannya ponyat' [Costs and expenses: the problem of interpretation of concepts]. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf
3. Andryushchenko N.S. (2007) Sut' i znachennya vytrat: istorychnyy aspekt [The essence and significance of costs: the historical aspect]. *Ekonomichna teoriya ta istoriya ekonomichnoyi dumky*, № 5, pp. 3–7. (in Ukrainian)
4. Holov S.F. (2018) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv: «Tsentr uchbovoi literatury». (in Ukrainian)
5. Drury K. (2012) *Upravlencheskyi y proizvodstvennyi uchet* [Management and production accounting]. Moskva: YuNYTY-DANA. URL: <https://www.twirpx.com/file/977333/>
6. Krushel'nyts'ka O.V. (2008) *Upravlinnya material'nymy resursamy* [Management of material resources]. Kyiv: Condor. (in Ukrainian)
7. Malinova I. Optyimizatsiya struktury vytrat yak faktor pidvyshchennya konkurentospromozhnosti pidpryyemstva [Optimization of cost structure as a factor in increasing the competitiveness of the enterprise]. *Efektivnist' biznesu v umovakh transformatsiyi ekonomiky*. URL: <http://conf-cv.at.ua/forum/50-415-1>
8. Popovych H.V. (2011) Optyimizatsiya vytrat pidpryyemstva, yak vazhlyvyi faktor pidvyshchennya konkurentospromozhnosti [Optimization of enterprise costs as an important factor in increasing competitiveness]. *Aktual'nye problemy sovremennykh nauk*. URL: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/14_87797.doc.htm
9. Holikov O.I., Mykolaieva N.A. (2014) *Osnovy klasyfikatsiyi i metody upravlinnya vytratamy v systemi stratehichnoho upravlins'koho obliku* [Fundamentals of classification and methods of cost management in the system of strategic management accounting]. *Azymut naukovykh doslidzhen: ekonomika i upravlinnia*, № 1, pp. 26–30. (in Ukrainian)