

УДК 338.471

**Тарасенко С.І.***кандидат економічних наук,  
доцент кафедри менеджменту організацій і адміністрування  
Дніпродзержинського державного технічного університету***ІНТЕГРОВАНА КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

Стаття присвячена дослідженню концепцій управління витратами, питанням їх систематизації та розвитку. З урахуванням змісту базових концепцій, підходів і тенденцій сучасного менеджменту обґрунтовано елементи інтегрованої концепції управління витратами. Визначено місце інтегрованої концепції управління витратами у забезпеченні довгострокового сталого розвитку підприємства.

**Ключові слова:** витрати, функціональний менеджмент, управління витратами, концепція, технологія, метод, системний підхід, інноваційний розвиток, вартість підприємства.

**Тарасенко С.И. ИНТЕГРИРОВАННАЯ КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Статья посвящена исследованию концепций управления затратами, вопросам их систематизации и развития. С учетом содержания базовых концепций, подходов и тенденций современного менеджмента обоснованы элементы интегрированной концепции управления затратами. Определено место интегрированной концепции управления затратами в обеспечении долгосрочного устойчивого развития предприятия.

**Ключевые слова:** затраты, функциональный менеджмент, управление затратами, концепция, технология, метод, системный подход, инновационное развитие, стоимость предприятия.

**Tarasenko S.I. THE INTEGRATED COST MANAGEMENT CONCEPT**

The article is devoted to the investigation of cost management concepts, their organization and evolution. Elements of the integrated cost management concept are substantiated considering the content of the basic concepts, approaches and trends of modern management. It is defined the place of the cost management concepts, in behalf of long-term sustainability ensuring of the company.

**Keywords:** cost, functional management, cost management, concept, technology, method, system approach, innovative development, enterprise value.

**Постановка проблеми.** Розвиток загального менеджменту, його трансформація від традиційних концепцій до сучасних викликають необхідність відповідних змін та розвитку концепцій функціонального менеджменту, одним із яких є менеджмент витрат.

Проблема управління витратами – класична для умов будь-якої економіки, але в конкурентному середовищі ринку її важливість зростає, зважаючи на тісний зв'язок категорії витрат з категорією прибутку, який, в свою чергу, є головним джерелом забезпечення розвитку підприємства. Однак сьогодні збереження або зростання прибутку досягається головним чином за рахунок збільшення цін, а не шляхом використання відповідних організаційно-економічних засад забезпечення високої конкурентоспроможності виробництва та підприємства загалом.

Незважаючи на класичність та традиційність проблеми управління витратами, тривалу і постійну увагу дослідників, зміни, оновлення, трансформації у цій сфері відбуваються значно повільніше, ніж в інших. Відомі дослідження різних систем поглядів на процес управління витратами свідчать, що дотепер відсутній єдиний підхід до визначення його змісту, продовжуються обговорення новітніх концепцій управління витратами на тлі узагальнення існуючого досвіду.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Спроби систематизації та узагальнення розроблених концепцій у сфері менеджменту витрат було здійснено у роботах таких дослідників, як Ю.М. Великий [1], Н.В. Гришко [2], Ю.А. Зеленський [3], Г.В. Козаченко [4], А.О. Лисенко [5], Г.С. Лучанінова [6], Г.А. Макухін [4], І.В. Назарова [7], Г.О. Партин [8], Г.І. Хотинська [9], А.В. Череп [10] та ін. В їх число включають такі концепції: витратоутворюючих факторів, доданої вартості, лан-цюжка цінностей, альтернативних витрат, трансакційних витрат, концепції ABC, стратегічного позиціону-

вання та стратегічного управління, концепції життєвого циклу продукції, цільової собівартості (target costing), кайзен-костинг, бенчмаркінг витрат, управління конкурентоспроможними витратами, концепцію екологічних витрат (енвайроментал костинг), концепцію витрат, що пов'язана з якістю, а також стандарт-кост та директ-костинг.

Поряд із дослідженням змісту та особливостей концепцій управління витратами [1-10] автори у своїх роботах розглядають їх в обліковому та економічному аспектах [9], проводять порівняльний аналіз [5; 9], окремо систематизують концепції, що реалізуються в межах стратегічного управління [3], виконують спроби їх синтезу [6]. Деякі автори розглядають концепції і методи управління витратами як технології та групують їх на обліково-контрольні, властиві практиці країн пострадянського простору, та технології управлінського обліку і контролінгу, розповсюджені у практиці західних та американських підприємств [10].

Велика кількість концепцій в певній сфері, зокрема у сфері управління витратами, свідчить про складність об'єкту управління та недосконалість кожної з відомих натепер систем поглядів з точки зору пояснення такого явища як процес формування та регулювання витрат. Крім того, у виконаних систематизаціях, на нашу думку, зведено як концепції, так й інші елементи теорії і практики управління витратами, зокрема, методи, технології.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягала у визначенні змісту та розмежуванні концепцій, методів, технологій управління витратами, обґрунтуванні складових інтегрованої концепції управління витратами, яка базується на ключових положеннях сучасного менеджменту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Як відомо, під концепцією розуміють систему поглядів, те або інше розуміння явищ і процесів; єдиний, визначальний задум. Головне призначення концепції

полягає в інтеграції певного масиву знання, у прагненні використовувати його для пояснення, пошуку закономірностей [11]. Під методами розуміють способи, прийоми, порядок виконання певної роботи, і, відповідно, якщо мова йде про управління – конкретні способи досягнення цілей. У визначення поняття «технологія управління» включають різну сукупність елементів, таких, як: знання, дії, операції, методи, процес [12]. Таким чином, найбільш загальною і всеохоплюючою категорією, безумовно, є «концепція» як система поглядів, конкретизацією якої виступає технологія та конкретний метод.

Щодо змісту самої категорії «управління витратами», то більшістю авторів воно характеризується як система принципів і методів розробки і реалізації управлінських рішень, пов'язаних з формуванням та регулюванням витрат підприємства, забезпеченням ефективного використання його ресурсів, вартість яких відображається у витратах. Проте не будь-яка концепція може забезпечити досягнення такої мети. Так, наприклад, концепції транзакційних та екологічних витрат зосереджуються лише на означених витратах та їх важливості для сучасного етапу розвитку підприємств. Крім того, концепції мають різні можливості щодо їх практичної реалізації і, як наслідок, різний ступінь поширення у практиці. При цьому організувати управління витратами, базуючись лише на одній концепції або їх вільному поєднанні, неприпустимо.

Сучасний етап розвитку підприємств як економічних систем вимагає формування інтегрованої управління витратами, яка створює умови для досягнення стратегічних цілей розвитку господарюючого суб'єкта шляхом організації на її основі ефективного управління витратами. У процесі обґрунтування переліку концепцій, які мають формувати інтегровану концепцію управління витратами, з'ясовано, що низка із числа виділених сьогодні як концепції, по суті, являють собою методи управління витратами. Зокрема, до методів або технологій управління витратами, які формують інструментарій даного напрямку функціонального менеджменту, варто віднести: таргет-костинг, бенчмаркінг витрат, концепцію цільової собівартості, кайзен-костинг, директ-костинг, стандарт-кост, які авторами характеризуються як концепції [2; 5; 6]. Так, наприклад, бенчмаркінг витрат, розробником якого вважається корпорація «Хеґох», є інструментом, що використовується в управлінні витратами та ґрунтується на виявленні, дослідженні, запозиченні та адаптації передового досвіду підприємств-конкурентів (набір дій) з метою підвищення ефективності управління витратами підприємства та зниження загального їх рівня (мета).

Концепція цільової собівартості (target costing), розроблена у 60-ті рр. ХХ ст. Тоширо Хіромото (корпорація «Toyota»), ґрунтується на визначенні собівартості виробу, яка розраховується виходячи із попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації (спосіб). У наведеному переліку майже усі так звані концепції є способами калькулювання та обліку витрат, а у низці випадків – й інструментами планування.

Решту відомих концепцій у сфері менеджменту витрат можна розділити на базові (ключові), у поле уваги яких потрапляє уся система витрат, що формуються діяльністю підприємства, та підтримуючі (додаткові, доповнюючі, аспекtnі, часткові), зосереджені на окремих складових витрат підприємства як економічної системи або аспектах його діяльності. Сучасна інтегрована концепція повинна охо-

плювати усі аспекти та сфери формування витрат, а не лише виробничу сферу або сферу здійснення транзакцій, адже витрати є результатом взаємодії усіх підсистем підприємства. Тому до першої групи варто віднести концепцію витратоутворюючих факторів, концепцію альтернативних витрат, концепцію стратегічного управління, концепцію витрат, що пов'язана з якістю. Крім того, зважаючи на інтенсивний розвиток ринкових відносин та погіршення екологічної ситуації, до числа підтримуючих концепцій варто включити концепції транзакційних та екологічних витрат. Поєднання названих концепцій є обов'язковим в межах інтегрованої концепції управління витратами. Решту концепцій та методів управління витратами варто використовувати як інструментарій, що доповнює інтегровану концепцію та відображає особливості підприємства і переваги його керівництва.

Набір концепцій, які формують основу інтегрованої концепції управління витратами, визначений зважаючи на їх зміст, а також підходи і тенденції сучасного менеджменту.

Один із ключових принципів сучасного менеджменту – системний підхід – передбачає розгляд підприємства як економічної системи, яка відповідає усім її ознакам: цілісність та цілеспрямованість, ієрархічність, стійкість, надійність та адаптивність, відкритість та комунікативність, емерджентність. Принцип системності вимагає і від концепцій функціонального менеджменту, зокрема менеджменту витрат, розглядати витратні та вартісні параметри підприємства як параметри економічної системи, які є результатом взаємодії усіх його підсистем. При цьому витрати та вартість формуються кожним елементом економічної системи «підприємство» та під впливом системи факторів. Тому саме концепція витратоутворюючих факторів є однією із ключових концепцій та формує підґрунтя інтегрованої концепції управління витратами.

Концепція витратоутворюючих факторів (Шерер, Остер, Каплан, Дікін, Махер та ін.), безумовно, є найбільш відомою і застосовуваною із числа відомих концепцій. Вона базується на ідеї залежності величини повних витрат підприємства від різноманітних чинників, вплив яких представлено сукупністю показників, і передбачає аналіз витратоутворюючих чинників в їхньому взаємозв'язку і взаємовпливу. Знання витратоутворюючих чинників і ступеня їхнього впливу на величину витрат підприємства, а також залежностей між чинниками дає змогу через вплив на фактори формування витрат впливати на саму величину витрат підприємства [4, с. 43].

Інша ключова концепція – концепція альтернативних витрат (автори Ф. Візер, Д. Грін, Г. Давенпорт) – базується на обґрунтуванні кожного управлінського рішення шляхом визначення та порівняння альтернативних варіантів використання коштів, на врахуванні перспективи реалізації певного обраного рішення при відмові від усіх інших. При цьому витрати та доходи, не пов'язані з прийнятим рішенням, не повинні братися до уваги [1]. Ця концепція характеризує загальний принцип прийняття управлінських рішень у менеджменті і підтверджує важливість показників витрат в системі обґрунтування управлінських рішень.

Необхідність створення умов для зростання національної конкурентоспроможності вимагає широкого запровадження концепції стратегічного управління витратами. Традиційно управління витратами зосереджується переважно на поточних витратах і

розглядає їх, як правило, у короткостроковій перспективі. Що стосується стратегічного управління витратами, то відповідна концепція є маловідомою та ще менш застосовуваною у практиці вітчизняних підприємств, про що свідчать опитування керівників та фахівців у цій сфері, хоча інтерес дослідників до неї значно виріс останнім часом. У той же час саме стратегічне управління витратами дозволяє поєднати концепції стратегічного управління витратами та концепції конкурентоспроможних витрат.

Вважається, що концепція стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох напрямів стратегічного менеджменту: аналізу ланцюжка цінностей; аналізу стратегічного позиціонування; аналізу й управління функціями витрат. Ідея концепції стратегічного управління витратами полягає в тому, що аналіз витрат підприємства дозволяє піднятися на найвищий рівень причин їх виникнення [2, с. 36].

Іншою ключовою характеристикою сучасного загального менеджменту є широке розповсюдження концепції комплексного (загального) управління якістю. Забезпечення необхідної якості продукції та усіх процесів мають бути і у числі цілей управління витратами.

Концепція витрат, що пов'язана з якістю, у центр уваги ставить оптимізацію витрат за рахунок поліпшення управління якістю, що дозволяє підприємству отримати відповідні конкурентні переваги. Зважаючи на поширення сфери застосування процесного підходу в менеджменті, зростання значення управління якістю та розробку на підприємствах загальних систем управління якістю, дана концепція має стати обов'язковим елементом інтегрованої концепції управління витратами.

Таким чином, відповідно до найважливіших аспектів сучасного менеджменту базові концепції управління витратами, що формують основу інтегрованої, включають: концепцію витратоутворюючих факторів, концепцію альтернативних витрат, концепцію стратегічного управління та концепцію витрат, пов'язану з якістю. Названі концепції є ключовими і інтегрованої концепції управління витратами.

Варто зазначити, що до базових концепцій більшість фахівців включають і такі як концепція ABC, концепція доданої вартості та концепція життєвого циклу продукції. Ці концепції, безумовно, є корисними, але можуть лише доповнювати систему ключових концепцій з огляду на можливості та цілі їх реалізації в умовах конкретного підприємства.

Для забезпечення постійного сталого розвитку важливим є забезпечення інноваційності розвитку організації. Зростання значущості інноваційності передбачає врахування зростання величини трансакційних витрат, у тому числі і зв'язку з розвитком трансферу технологій.

Концепція трансакційних витрат заснована на виділенні у ході економічної взаємодії (угоди, трансакції) двох видів витрат: виробничих (операційних); трансакційних. Категорія трансакції використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового й довгострокового характеру, що вимагають детального документального оформлення й припускають просте взаєморозуміння сторін [5]. Відповідно, витрати і втрати, якими може супроводжуватися така взаємодія, називаються трансакційними витратами. Значущість даного виду витрат у сучасних умовах значно зростає з точки зору їх впливу на рівень витрат та фінансові результати підприємства, на собівартість

одиниці продукції і, зрештою, на цінову конкурентоспроможність підприємства.

Розвиток концепції сталого розвитку та впровадження її принципів у систему менеджменту передбачає зростання значущості й так званих «екологічних» витрат та, відповідно, концепції Environmental Cost Management, яка концентрує свою увагу на постійному моніторингу та можливому запобіганні екологічним витратам. До їх числа включають явні витрати (витрати на модифікацію технологій і процесів, витрати на очищення та утилізацію, вартість дозволів, штрафи, судові витрати) та неявні витрати, які здебільшого пов'язані з інфраструктурою, необхідною для моніторингу екологічних аспектів діяльності підприємства. Ці витрати, як правило, включають у себе окрім адміністративних витрат витрати на юридичні консультації, навчання та інформування працівників, а також витрати, пов'язані зі втратою ділової репутації внаслідок екологічних катастроф. Застосування даної концепції передбачає вибір постачальників та покупців, які правильно, з точки зору безпеки оточуючого середовища, ставляться до утилізації відходів під час процесу виробництва та післяпродажного обслуговування, а також виведення продукту з ринку та утилізацію.

На підставі викладеного вище можна визначити зміст основних елементів сучасної інтегрованої концепції управління витратами:

1. Мета управління витратами – забезпечення високої конкурентоспроможності підприємства та досягнення стратегічної мети на основі цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинників на всіх етапах формування і розподілу витрат.

2. Ключові принципи управління витратами:

- економічність (рівень витрат на функціонування системи управління витратами має забезпечувати високу віддачу від їх використання);

- комплексність та системність (охоплення усіх видів витрат та аспектів їх формування, врахування взаємозв'язків між ними, а також факторами і рішеннями, що формують витрати);

- оптимальність (забезпечення оптимального, з точки зору ринку та цілей підприємства, рівня витрат на основі застосування альтернативних методів оцінки рішень щодо витрат та оптимальної структури управління ними);

- якість (забезпечення якості усіх процесів, що відбуваються на підприємстві, та управління ними, зокрема, якості процесів управління витратами);

- інноваційність (використання інноваційних технологій управління витратами та врахування першочерговості завдань розробки і впровадження інновацій);

- екологічність (першочерговість вирішення завдань зниження ресурсомісткості виробництва та зменшення рівня екологічних витрат).

3. Система ключових показників оцінки якості управління витратами:

- рівень питомих витрат та їх динаміка;

- рівень віддачі витрат та її динаміка;

- маржинальні витрати (при обґрунтуванні альтернатив розвитку);

- структура витрат;

- прирощення вартості підприємства як кількісна оцінка ступеня досягнення стратегічної мети.

4. Система методів управління витратами: сучасні прийоми планування, обліку, контролю, аналізу витрат для обґрунтування управлінських рішень, які враховують особливості галузі, підприємства та

ринкової ситуації, у тому числі перераховані у роботі методи з огляду на потреби керівництва.

**Висновки з проведеного дослідження.** Велика кількість концепцій у сфері управління витратами сьогодні є перешкодою для організації ефективного управління витратами. Кожна із відомих концепцій акцентує увагу на певному важливому аспекті, однак застосування лише однієї концепції з відомих є недостатнім для організації ефективного управління витратами.

Інтегрована концепція управління витратами має враховувати найбільш актуальні для менеджменту в сучасних умовах підходи та тенденції, зокрема, системний підхід, необхідність забезпечення якості всіх процесів, що відбуваються на підприємстві, створення умов для інноваційного розвитку як основи високої конкурентоспроможності, а також вимогу щодо забезпечення максимально можливої екологічності виробництва. Урахування цих умов обумовлює підстави для вибору ключових концепцій управління витратами, на яких має базуватися інтегрована концепція: концепція витратоутворюючих факторів, концепція альтернативних витрат, концепція стратегічного управління та концепція витрат, пов'язана з якістю.

Базовими елементами сучасної інтегрованої концепції управління витратами є мета, ключові принципи, показники оцінки якості управління, система методів та інструментів реалізації окремих функцій менеджменту витрат.

Мета управління витратами в межах інтегрованої концепції полягає у забезпеченні високої конкурентоспроможності підприємства та досягненні ним стратегічної мети на основі цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинників на всіх етапах формування. Такою стратегічною метою сьогодні все частіше обирається нарощування вартості підприємства. Основними принципами сучасного менеджменту витрат визначаються такі: економічність, комплексність та системність, оптимальність, якість, інноваційність, екологічність та відповідальність. З урахуванням мети та принципів основними показниками в системі оцінки якості управління витратами можуть виступати: рівень та динаміка питомих витрат, а також їх віддачі, структура витрат, маржинальні витрати, а як кількісна оцінка ступеня досягнення стратегічної мети – прирощення вартості підприємства.

Обґрунтування елементів інтегрованої концепції управління витратами та їх використання у практиці

вітчизняних підприємств сприятиме забезпеченню їх довгострокового успішного розвитку та досягненню високого рівня конкурентоспроможності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. – Х. : Вид-дім «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
2. Гришко Н.В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н.В. Гришко // Культура народів Причорномор'я. – 2007. – № 99. – С. 33-38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://lukyanenko.at.ua/\\_ld/2/208\\_.pdf](http://lukyanenko.at.ua/_ld/2/208_.pdf).
3. Зеленский Ю.А. Стратегический подход к управлению затратами организации: методологические и методические особенности // Вестник ТИУиЭ. – 2012. – № 2(16) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskiy-podhod-k-upravleniyu-zatratami-organizatsii-metodologicheskie-i-metodicheskie-osobennosti>.
4. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства : монографія / Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. – К. : Вид-во «Лібра», 2007. – 320 с.
5. Лисенко А.О. Порівняльний аналіз концептуальних підходів до управління витратами / А.О. Лисенко // Бізнес-Інформ. – 2012. – № 5. – С. 35-38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://business-inform.net/pdf/2012/5\\_0/35\\_38.pdf](http://business-inform.net/pdf/2012/5_0/35_38.pdf).
6. Лучанінова Г.С. Синтез концепції управління витратами як механізм розвитку вітчизняних підприємств / Г.С. Лучанінова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 5. – С. 99-102 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2010\\_5\\_3/24luc.pdf](http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2010_5_3/24luc.pdf).
7. Назарова И.В. Управление затратами – новый взгляд / И.В. Назарова // Известия РГПУ им. А.И. Герцена. – 2007. – № 33 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-zatratami-novyy-vzglyad](http://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-zatratami-novyy-vzglyad).
8. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г.О. Партин. – К. : Вид-во УБС НБУ, 2008. – 219 с.
9. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами / Г.И. Хотинская // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 23-30.
10. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія. – Ч. I. – Вид. 2-ге [стереот.]. – Х. : Вид-дім «ІНЖЕК», 2007. – 368 с.
11. Сурмін Ю.П. Майстерня вченого [Текст] : підручник для науковця / Ю.П. Сурмін. – К. : Навчально-методичний центр «Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні», 2006. – 302 с. – С. 38.
12. Лесик В.О. Підходи до визначення поняття «технологія управління» / В.О. Лесик, В.М. Григоренко // Економіка розвитку. – 2013. – № 4. – С. 62-68 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/acro\\_2013\\_4\\_14.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/acro_2013_4_14.pdf).