

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

**Анотація.** У статті розглядаються існуючі концептуальні підходи до управління витратами суб'єктів господарювання. Визначаються їх особливості. Робиться висновок, що в основу ефективної системи управління витратами мають бути покладені певні комбінації окремих положень різних концепцій в залежності від виду діяльності суб'єктів господарювання.

**Ключові слова:** концептуальні підходи, управління витратами, суб'єкти господарювання.

**Аннотация.** В статье рассматриваются существующие концептуальные подходы к управлению затратами субъектов хозяйствования. Определяются их особенности. Делается вывод, что в основу эффективной системы управления затратами должны быть положены определенные комбинации отдельных положений различных концепций в зависимости от вида деятельности субъектов хозяйствования.

**Ключевые слова:** концептуальные подходы, управление затратами, субъекты хозяйствования.

**Summary.** The article discusses the existing conceptual approaches to cost management entities. Emphasizes that among the most common concepts of cost management are the following: the concept of cost driver concept for functional system (ABC), the concept of value-added concept of opportunity cost, the concept of the value chain, the concept of transaction costs, the concept of strategic cost management. Highlights view Ukrainian scientists that in practice the basis for the formation of the cost management system can be put certain combinations of certain provisions of the various concepts. There is a variant of the synthesis concepts ABC, value chain, value-added and cost target in the formation of a strategic cost management company. Questions synthesis concepts that will ensure the efficiency of the cost management system and its sensitivity to changes in the company's development strategy, requires further research. In general, it is noted that the management costs should be attributed to one of the major problems of the economy, because the development of competition in the market prospects for the development of business entities are heavily dependent on the behavior of costs and management. Modern cost management system should combine a set of functions to manage all processes of economic entities, which are based should be put certain combinations of certain provisions of the various concepts of cost management, depending on the type and characteristics of their activities.

**Key words:** conceptual approaches, cost management, economic entities.

**Постановка проблеми.** Важливою умовою успішної діяльності суб'єктів господарювання є досягнення оптимального рівня витрат, оскільки у всіх галузях економіки сьогодні посилюється конкурентна боротьба, одним з головних інструментів в якій стає зниження витрат на виробництво продукції та надання послуг. Сучасна практика господарювання базується на повсякденній роботі з витратами, яка спрямована на їх оптимізацію, що має забезпечувати стабільність позицій на ринку і є найбільш ефективним способом досягнення рентабельної роботи. Впродовж останніх років діяльності суб'єктів господарювання характерні тенденції, що не сприяють зниженню рівня витрат, а отримання прибутку досягається не шляхом їх зменшення на виробництво продукції чи надання послуг, а за рахунок зростання її ціни.

**Аналіз останніх досліджень.** У зв'язку з цим існує об'єктивна необхідність у форму-

ванні ефективної системи управління витратами з урахуванням базових концепцій, яка дозволить досягти економії ресурсів та забезпечити стабільну рентабельність діяльності суб'єкта господарювання.

Дослідженням концептуальних підходів до управління витратами суб'єктів господарювання присвячено багато робіт вітчизняних вчених, а саме: Коваленко Е.В. [2], Лисенко А.О. [4], Олех Н.Л. [5], Панасюк І.П. [7], та ін..

Однак, сучасні умови динамічного розвитку та зміни, які відбуваються в економіці вимагають від суб'єктів господарювання подальшого пошуку напрямів оптимізації управління витратами, які допоможуть підвищити ефективність діяльності.

**Метою** даної статті є аналіз існуючих концептуальних підходів до управління витратами суб'єктів господарювання та пошук напрямів оптимізації управління ними.

**Виклад основного матеріалу.** У вітчизняній науковій літературі деякі вчені-економісти ототожнюють поняття «фінанси суб'єктів господарювання» і «фінанси підприємств». Відповідно до ч. 1 ст. 55 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Суб'єктами господарювання є:

1) господарські організації - юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва. [1]

Отже, фінанси суб'єктів господарювання дещо ширше поняття, що включає фінанси підприємств (юридичних осіб), як їх головну складову. Загалом, суб'єкти господарювання не залежно від виду діяльності, на сучасному етапі розвитку економіки України знаходяться в складних умовах функціонування та розвитку, що пов'язано з:

політичною нестабільністю;

відсутністю чіткої системи правових актів державної політики у сфері підтримки малого підприємництва;

збільшенням адміністративних бар'єрів (реєстрація, ліцензування, сертифікація, системи контролю і дозвільної практики, регулювання орендних відносин тощо);

відсутністю реальних та дійових механізмів фінансово-кредитної підтримки;

невпевненістю підприємців у стабільності умов здійснення бізнесу;

надмірним втручанням органів державної влади в діяльність суб'єктів господарювання;

відтоком фінансових ресурсів з реального сектора, неконтрольованим переміщення спекулятивного капіталу, збільшенням фінансових ризиків [3, с. 181].

Усе це впливає на формування показників фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання, а особливо на їх витратну частину, що вимагає формування ефективної системи управління витратами в складних умовах господарювання.

Загалом, відповідно до ПСБО 16 «Витрати» - витратами звітного періоду 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.

До складу витрат відповідно до того ж ПСБО відноситься:

Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. [8]

Відповідно, враховуючи складність та багатоукладність показника «витрати» стабільність і розвиток будь-якого суб'єкта господарювання залежатиме насамперед від створення ефективної системи управління витратами, яка повинна ґрунтуватись на виконанні наступних принципів:

– застосування системного підходу до управління витратами;

– взаємозв'язок окремих елементів підсистем із завданнями системи загалом;

- відповідність системи обліку завданням управління витратами;
- аналіз і виявлення альтернативних шляхів досягнення мети;
- повнота і аналітичність інформації щодо рівня витрат;
- застосування ефективних методів зниження витрат;
- стимулювання і мотивація працівників до зниження витрат;
- оцінка і контроль результатів діяльності підрозділів;
- забезпечення та реалізація останніх досягнень економіки, математики та практики для подальшого удосконалення.

Концепція ж управління витратами складається не лише із системи принципів, але й має враховувати систему ідей, уявлень, що зумовлюють мету функціонування системи управління витратами при взаємодії суб'єкта та об'єкта управління у внутрішньому середовищі підприємства. Серед найбільш поширених концепцій управління витратами можна виокремити такі: концепція витратоутворюючих чинників, концепція за функціональною системою (АВС), концепція доданої вартості, концепція альтернативних витрат, концепція ланцюжка цінностей, концепція трансакційних витрат, концепція стратегічного управління витратами (табл.1).

Таблиця 1

### Концепції управління витратами

Концепція	Характеристика
Витратоутворюючих факторів	Втрати підприємств залежать від впливу різноманітних структурних та функціональних чинників. Функціональні (операційні) фактори пов'язані зі здатністю компанії успішно функціонувати. У числі структурних факторів – масштаб діяльності й обсяг інвестицій, горизонтальна й вертикальна інтеграція, крива досвіду господарюючого суб'єкта, технології, складність, обумовлена широтою асортиментів виробів і послуг
Доданої вартості	Складові розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини і матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт, послуг. Ключовим моментом є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями і реалізацією
Стратегічного управління витратами SCM (концепція стратегічного позиціонування)	Використовуються два способи розвитку стійкої конкурентної переваги: низька собівартість (лідерство по витратах) і диференціація продукції. Основний акцент стратегії лідерства по витратах робиться на досягненні більш низької собівартості в порівнянні з конкурентами
Ланцюжка цінностей	Гунтується на розширеному підході до формування й управління витратами й припускає врахування витратоутворюючих механізмів по всьому ланцюжку цінностей у межах погодженого набору видів діяльності. Ланцюжок цінностей розбиває конкретну галузь на окремі стратегічні види діяльності. Вихідна позиція для аналізу витрат – це визначення ланцюжка цінностей конкретної галузі й установлення витрат, доходів і активів для кожного виду економічної діяльності (ланки ланцюжка цінностей)
Альтернативності витрат	Полягає у припущенні, що будь-яке фінансове рішення приймається в результаті порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація будь-якого управлінського рішення в цьому випадку пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанта. Надходження й витрати коштів, незалежно від часу їхнього виникнення, не пов'язані із прийнятим рішенням, не повинні братися в розрахунок
Трансакційних витрат	Заснована на виділенні в 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. Витрати й втрати, якими може супроводжуватися така взаємодія, називаються трансакційними витратами

Концепція	Характеристика
Activity-based costing (ABC)	Метод поопераційного обліку, який передбачає облік та розподіл витрат по операціям зі значною кількістю «носіїв витрат». Це спеціальна модель опису витрат, що ідентифікує роботи фірми й оцінки вартості всіх продуктів і сервісів відповідно до справжньої вартості кожної окремо взятої роботи. Ця модель так само переводить накладні видатки в прямі витрати, на відміну від звичайної моделі опису витрат
Центрів відповідальності	Характерні риси: визначення галузі повноважень і відповідальності кожного менеджера; персоналізація документів внутрішньої звітності; участь менеджерів центрів відповідальності в підготовці звіту за минулий період і планів на майбутній період. З позиції управління витратами розподіл підприємства на центри відповідальності дозволяє: узгодити управління витратами з організаційною структурою підприємства; децентралізувати управління витратами, здійснюючи його на всіх рівнях; установити відповідальних за виникнення витрат, виторгу й прибутку
«Директ-костинг» (маржинальна концепція)	Полягає в поділі витрат на постійні й змінні й у формуванні собівартості тільки на основі змінних витрат. Система формує всі вихідні дані для проведення спільного аналізу витрат, обсягів виробництва й прибутку. Є основою маржинального підходу для визначення прибутку
«Сандарт-костинг»	Обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося; враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. Таким чином, в основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів

Джерело [4]

Лисенко А.О., розкриваючи сутність та зміст концептуальних підходів до управління витратами промислового підприємства та застосовуючи матричний аналіз, для розробки матриці порівняння концептуальних підходів щодо управління означеною категорією, зазначає, що у вітчизняних умовах господарювання найбільш прийнятними до застосування є концепції, що розглядаються в обліковому аспекті витратоутворення. Це пояснюється тим, що фактори, які визначають економічний аспект механізму формування витрат, практично неможливо достовірно оцінити за даними сучасної вітчизняної статистики однак, економічна аналітика цих даних призводить до суперечливих висновків, що обумовлено високою питомою вагою тіньових операцій в економіці та прагненням підприємств мінімізувати бази оподаткування при складанні офіційної звітності.

Таким чином, матриця порівняння концептуальних підходів до управління витратами підприємства, як зазначає Лисенко А.О., – це дієвий інструмент відповідного теоретичного апарату, який дозволяє встановлювати рівні віднесення тієї чи іншої концепції до облікового чи економічного аспектів керу-

вання. Виходячи з аналізу матриці, можна зробити наступні висновки:

по-перше, спостерігається перевага економічного аспекту управління над обліковим через первинність природи походження категорії «витрати»;

по-друге, управління витратами з суто облікової точки зору передбачає аналіз витрат переважно за операційними факторами й не дозволяє приділити достатньо уваги складовим зовнішнього впливу;

по-третє, значний рівень віднесення до обох управлінських сторін викривляє процедуру оцінки витрат та ускладнює їх розмежування за тією чи іншою класифікаційною ознакою через подвійність віднесення до облікового чи економічного аспектів. [4, с. 36-38]

У своєму ж дослідженні Н.Л. Олех зазначає, що на сьогоднішній день все більшого поширення на вітчизняних підприємствах набуває концепція аналізу виробничих витрат за центрами відповідальності. При цьому основною особливістю управління витратами стає концентрація аналізу в економічно і технологічно об'єктивних центрах управління витратами виробництва.

Так, наприклад для досягнення максимальної ефективності роботи центру відповідальності на підприємствах машинобудівної галузі необхідно дотримуватись таких умов:

закріпити за центром відповідальності виробничу зону, обладнання та механізми, а також конкретних комплекс робіт із визначенням початкових і кінцевих технологічних операцій;

організувати обладнані місця збереження сировини, матеріалів, готової продукції й інших ресурсів відповідно до встановлених норм виробництва;

забезпечити робочі місця необхідними приладами для контролю за витратами ресурсів і дотримання технологічних параметрів. [5, с.143-149]

Загалом, як зазначає доволі широке коло вітчизняних науковців, для того, щоб система управління витратами функціонувала ефективно, в основу її формування має бути покладена концепція, що враховує особливості діяльності підприємства, його структуру, стадію життєвого циклу продукції та підприємства в цілому, а також стратегій, яких дотримується підприємство.

У практичній діяльності в основу формування системи управління витратами можуть бути покладені певні комбінації окремих положень різних концепцій. Існує варіант синтезу концепцій АВС, ланцюжка цінностей, доданої вартості та цільової собівартості у формуванні системи стратегічного управління витратами підприємства. [6, 9, 10]

Висновки. З усього вищезазначеного можна зробити висновок про те, що управління витратами слід віднести до однієї з найважливіших проблем економіки, адже з розвитком конкуренції на ринку перспективи розвитку суб'єктів господарювання значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Сучасна система управління витратами має поєднувати в собі комплекс функцій управління всіма процесами суб'єктів господарювання в основу яких мають бути покладені певні комбінації окремих положень різних концепцій управління витратами залежно від виду та особливостей їх діяльності.

#### Список літератури.

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436 — IV із змінами і доповн. — [Електронний ресурс].— Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T030436.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T030436.html)
2. Коваленко Е.В. Концептуальні підходи до управління витратами на сучасному промисловому підприємстві / Е.В. Коваленко // Культура народів Причорномор'я – 2005. - № 67 [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/>
3. Карлін М.І. Фінансова система України: Навч. посіб. — 2-ге вид. — К.: Знання, 2007. — 324 с. — С. 207-221.
4. Лисенко А.О. Порівняльний аналіз концептуальних підходів до управління витратами / А.О. Лисенко // Бізнесінформ – 2012. - № 5 (21) [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://business-inform.net/>
5. Олех Н.Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності підприємстві / Н.Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. – 2011. - № 4 (118). – с. 143-151.
6. Олех Н.Л. Методичний підхід до оцінювання управління витратами виробництва/ Н.Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. – 2011. - № 3 (117). – с. 139-148.
7. Панасюк І.П. Управління витратами як визначальний фактор ефективної діяльності авіакомпаній/ І.П. Панасюк // Економіка та держава. – 2013. - № 8. – с. 80-85.
8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": наказ N 318 від 31.12.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
9. Ясінська А.І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А.І. Ясінська // [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://vlp.com.ua/files/54.pdf>
10. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3-х т./ Ін-т світ. екон. і міжнар. Відносин НАНУ, ДНУ «Акад. фін.управління» за ред. Т.І. Єфименко. – К., 2010.- Т.2. – 2010. – 648 с.