

УДК 658.15:657.471

**ОПЕРАТИВНЕ І СТРАТЕГІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ  
НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ***Ю. В. Дубей, к. е. н., ДВНЗ «Національний гірничий університет», yuliya.dubey@gmail.com*

У статті проаналізовано теоретичні та методологічні підходи до дослідження оперативного та стратегічного управління витратами. Розглянуто принципи формування системи комплексних показників, що характеризують склад витрат промислових підприємств, розкрито сутність стратегічного і поточного управління витратами, визначено місце стратегічного аналізу витратоутворення в промисловості. Обґрунтовано політику стратегічного управління витратами промислового підприємства, запропоновано механізм впровадження класичного циклу PDCA стратегічного управління витратами в системі корпоративного менеджменту промислового підприємства.

**Ключові слова:** управління витратами, конкурентоспроможність підприємства, витратоутворення, управлінський облік.

**Постановка проблеми.** Підприємство є самостійним суб'єктом господарювання, що здійснює свою господарську діяльність в умовах ринкової економіки. Це обумовлює ускладнення його орієнтації в системі економічних зв'язків і, отже, зростання значущості функцій управління підприємством. У зв'язку з переходом до ринкової економіки абсолютно змінюються завдання і характер управлінської діяльності підприємств. На першому місці стає мета максимізації прибутку, збільшення ринкової вартості підприємств в інтересах їх власників. Адаптація підприємства до ринкових умов вимагає і зміни виконуваних функцій, і внутрішньої організаційної перебудови, а також доповнення організаційної структури новими лан-

ками, та перегляду всієї системи розподілу прав, повноважень і відповідальності.

Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від інформації про формування собівартості, до того ж, витрати на виробництво продукції є базою для встановлення відпускної ціни; інформація про собівартість базується на основі прогнозування й управління виробничим процесом.

Досвід зарубіжних підприємств свідчить про те, що практика ведення господарської діяльності ґрунтується на повсякденній роботі з витратами, яка спрямована на їх зниження, що дозволяє домогтися стабільності позицій на ринку. Особливість підходу зарубіжних економістів до питання управління витратами полягає в розгляді його в

рамках стійко функціонуючої економіки зі сформованими ринковими інститутами, традиціями, що просто не дає можливість автоматично переносити західний досвід на робочі реалії українських підприємств, оскільки має місце значний розрив у розвитку ринкових інститутів.

Увагу вітчизняних економістів зосереджено на окремих елементах системи із спрямованістю у бік, власне, обліку та його інформаційної реалізації. Отже, виникає необхідність в адаптації зарубіжного та вітчизняного досвіду управління витратами до сучасного стану економіки України і з урахуванням специфіки конкретних промислових підприємств.

Одним з напрямів вирішення цього питання є розробка і застосування на практиці механізму управління витратами, що веде до пошуку наукових підходів до вибору методів і засобів цілеспрямованого впливу на процес формування витрат у ході роботи підприємства. Необхідність теоретичного і практичного опрацювання питань створення механізму оперативного та стратегічного управління витратами на підприємстві зумовили актуальність дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У країнах з розвинутою ринковою економікою існує кілька шкіл, що виділяються своїми підходами до системи управління витратами і це є важливою частиною системи управління підприємством у цілому. Управління витратами розглядається в нерозривному зв'язку з методами управлінського та бухгалтерського обліку таких вит-

чизняних авторів, як С. М. Крапівницька [1], Л. Г. Цимбалюк [2], А. В. Череп [3], О. А. Юрченко [4] та ін. Акцент на контролінг в управлінні витратами робили М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко [5], Г. А. Дощич [6], Г. В. Козаченко [7], Г. О. Партінов [8], А. І. Ясинська [9] та ін.

Структури і методи управління, які в західних фірмах відпрацьовувалися протягом багатьох десятиліть, не можуть автоматично переноситися на українські підприємства, без урахування конкретних внутрішніх і зовнішніх умов господарювання. Потрібен час для акумулювання власного практичного досвіду, а також проведення системних досліджень відповідно до вищезазначених напрямів.

**Формулювання мети статті.** Метою статті є обґрунтування теоретико-методологічних основ і практичних рекомендацій щодо вдосконалення оперативного та стратегічного управління витратами промислових підприємств.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Витрати являють собою грошову оцінку вартості різних видів ресурсів, що використовуються у виробничому процесі та при реалізації продукції за певний час, а також відіграють важливу роль при оцінці ефективності роботи всього підприємства, що інтерпретується в різних економічних теоріях як результативність, продуктивність і економічність [5].

Існуючі системи класифікації витрат за різними ознаками узагальнені й подані у формі табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація витрат підприємства за основними ознаками

Ознака класифікації	Елементи класифікації
1	2
За економічним змістом	1. Матеріальні витрати. 2. Витрати на оплату праці. 3. Відрахування на соціальні потреби. 4. Амортизація. 5. Інші витрати
За напрямом діяльності підприємства	1. Промислова. 2. Транспортна. 3. Комерційна
За ступенем залежності від обсягів виробництва	1. Умовно-змінні витрати (залежать від обсягу виробництва). 2. Умовно-постійні (не залежать від обсягу виробництва або змінюються непропорційно зміні обсягу виробництва)

За способом віднесення на собівартість одиниці продукції, робіт, послуг	1. Прямі, безпосередньо відносяться на собівартість продукції. 2. Непрямі, опосередковано належать до собівартості продукції
За статтями калькуляції	1. Сировина і матеріали. 2. Куплені вироби, напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх організацій. 3. Паливо та енергія на технологічні цілі. 4. Заробітна плата робітників. 5. Відрахування на соціальні потреби. 6. Витрати на підготовку й освоєння виробництва. 7. Загальновиробничі витрати. 8. Загальногосподарські витрати. 9. Втрати від браку продукції. 10. Інші виробничі витрати. 11. Витрати, пов'язані з продажем продукції
За складом витрат	1. Прості (одноеlementні). 2. Комплексні (складні)
За відношенням до технологічного процесу	1. Основні. 2. Накладні (витрати на організацію виробництва та управління)
Стосовно процесу виробництва	1. Витрати предметів праці. 2. Витрати засобів праці. 3. Витрати живої праці
За участю в процесі виробництва	1. Витрати виробничі. 2. Витрати на реалізацію продукції (комерційні)
За періодичністю виникнення	1. Одноразові. 2. Поточні 3. Періодичні
За процесом планування	1. Заплановані. 2. Незаплановані
За ступенем готовності продукції	1. Витрати на готову продукцію (роботи, послуги). 2. Витрати в незавершеному виробництві
За об'єктом управління	1. Витрати за географічними сегментам. 2. Витрати в місцях їх виникнення. 3. Витрати в центрах витрат. 4. Витрати в центрах відповідальності
За періодом	1. Витрати майбутніх періодів (відкладені витрати). 2. Зарезервовані витрати
За функцією управління	1. Маркетинг, матеріально-технічне забезпечення, збут

Під час управління витратами промислового підприємству необхідно враховувати свої технологічні й економічні особливості. Існуючі методи управління витратами не в повній мірі дозволяють враховувати ці особливості. Виникає необхідність у розробці методів управління витратами промислових підприємств, які враховують їх економічні та технологічні особливості [8].

Автором статті запропоновано прин-

ципи формування системи комплексних показників, що характеризують склад витрат промислових підприємств:

– своєчасність – час появи відповідного показника повинен бути достатнім для прийняття оперативного рішення;

– комплексність – показники повинні повною мірою відображати всі статті витрат, які впливають на формування собівартості;

– відносність – показники повинні бути наведені у відносних одиницях виміру і відображати ступінь планового значення витрат;

– інтегральність – показник відображає сукупність первинних параметрів при формуванні собівартості та при необхідності дозволяє встановити конкретне значення кожного показника;

– нормативність – кожен з показників характеризує елементи статті витрат, а також повинен мати нормативне значення;

– цілеспрямованість – кожен показник призначається для конкретного споживача, що знаходиться на різному рівні управління;

– наочність – кожен показник повинен бути простим для сприйняття.

Під час оперативного управління витратами важливо правильно встановити часовий інтервал для керівників кожного ієрархічного рівня управління. Часовий інтервал залежить від численних факторів, інформація може подаватися щомиті, щохвилини, щогодини, щодня, щотижня або щомісяця – залежно від характеру бізнес-процесу, його мінливості та від того, наскільки вона критична для даного процесу. Однак більшість позицій у системі управління витратами на промисловому підприємстві оновлюється кілька разів на добу, так що час очікування може вимірюється хвилинами або годинами.

Стратегічне управління витратами, являє собою процес планування, організації та контролю досягнення перспективних цілей при оптимізації витрат на виробництво і збуту конкурентної продукції [6].

Управління витратами не є самоціллю підприємства, але воно необхідне для досягнення підприємством певного економічного результату, для підвищення ефективності роботи [9].

Отже, формування єдиних теоретико-методичних основ процесу управління витратами, які в сучасних умовах дають змогу керівникам промислових підприємств вирішити проблеми ефективного вибору управлінських рішень при реалізації свого виробничого потенціалу, а також з урахуванням завдань, що стоять перед підприємством, дозволяє володіти повною і достовірною інформацією про витрати.

При цьому велике значення для підвищення ефективності реалізації виробничого потенціалу має розгляд управління витратами як процесу з виділенням центрів відповідальності, що паралельно із системою матеріального стимулювання зацікавить менеджерів і допоможе досягти відповідного цілям підприємства рівня витрат.

Розроблена автором статті політика стратегічного управління витратами промислового підприємства включає такі основні напрями регулювання:

1. Підвищення технічного рівня виробництва – це впровадження нової, прогресивної технології, механізація та автоматизація виробничих процесів, поліпшення застосування нових видів сировини і матеріалів; інші чинники, що підвищують технічний рівень виробництва. За кожним заходом необхідно розраховувати економічний ефект, який виражається в зниженні витрат на виробництво. Економія від здійснення заходів визначається порівнянням величини витрат на одиницю продукції до і після впровадження заходів і множенням отриманої різниці на обсяг продукції, робіт, послуг у планованому періоді.

2. Удосконалення організації виробництва і праці. Домогтися зниження собівартості можна завдяки зміні в організації виробництва; удосконалення управління виробництвом і скорочення витрат на нього; поліпшення використання основних фондів; поліпшення матеріально-технічного забезпечення; скорочення транспортних витрат; інших факторів, здатних підвищити рівень організації виробництва. Зниження поточних витрат відбувається в результаті вдосконалення обслуговування основного виробництва.

3. Зміна обсягу і структури доходу, що може привести до відносного зменшення умовно-постійних витрат (окрім амортизації), відносного зменшення амортизаційних відрахувань, зміни номенклатури й асортименту продукції, робіт, послуг та підвищення їх якості.

4. Поліпшення використання ресурсів. Головний ресурс, який підлягає інтенсифікації – це розумова праця людини, впливати на яку можна за допомогою чіткої мотиваційної політики.

Підвищення ефективності управління витратами багато в чому визначається емерджентною взаємодією сукупності ресурсів (фінансових, людських, матеріальних, виробничих та ін.), що визначають виробничий потенціал підприємства, раціональна реалізація якого в умовах невизначеності зовнішнього середовища з урахуванням ретельного обліку ризиків дозволить добитися зниження витрат у цілому, а підприємству отримати конкурентні переваги [2, 7].

Управління витратами з точки зору результативності спрямовано на досягнення поставленої мети в умовах тих або інших обмежень ресурсів.

Перевищення результатів над витратами виступає необхідною умовою сталого розвитку та конкурентоспроможної позиції будь-якого господарюючого суб'єкта. Економічність як найбільш поширене трактування ефективності співвідносить отриманий результат з понесеними витратами і відображає обсяг виробництва на одиницю витрат.

Економічність є наслідком інтенсифікації процесу використання ресурсів і відображає нелінійний характер залежності між якістю і кількістю ресурсів та їх продуктивністю, яка оцінює внесок кожного ресурсу,

отримання загального результату і відображає вплив на можливість досягнення поставленої мети [3].

Вибір стратегії управління витратами ґрунтується на концепції життєвого циклу промислового підприємства; визначаються резерви ефективного розвитку підприємств з позицій управління витратами як фактора конкурентоспроможності на ринку; проводиться порівняльний аналіз різних методів управління витратами з метою можливості та ефективності їх застосування на сучасних українських промислових підприємствах.

Численні дослідження показують, що підприємства протягом життєвого циклу впевнено розвиваються, коли мають обґрунтовану стратегію та ефективно використовують усі види ресурсів; перебудовуються, коли перестають відповідати обраним цілям; гинуть, коли виявляються нездатними виконувати свої завдання.

Наявність стратегічного і поточного рівнів у менеджменті справедливо і відносно управління витратами. Кожен з цих рівнів має свої цілі й методи, що принципово відрізняються один від одного в зв'язку з різним тимчасовим горизонтом і враховуються факторами (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльна характеристика стратегічного і поточного управління витратами

Критерій	Поточне управління витратами	Стратегічне управління витратами
Об'єкт	Витрати за видами продукту	Витрати за процесами ланцюжка створення цінності
Фокус	Внутрішні витратоутворюючі чинники	Зовнішні витратоутворюючі чинники
Модель поведінки витрат	Витрати – функція обсягу продукції, робіт, послуг	Витрати – функція стратегічного вибору
Основні функції	Облік, короткострокове планування, поточний контроль	Довгострокове планування, мотивація, стратегічний контроль
Основна задача	Скорочення (стримування зростання) витрат	Залежно від стратегічного позиціонування оптимізація витрат для отримання конкурентної переваги

Якщо в оперативному управлінні витратами головним завданням є їх зниження будь-якими шляхами, то в стратегічному ця установка залежить від позиціонування підприємства і набуває характеру оптимізації. На стратегічному рівні ключовою стає вар-

тість процесів у рамках загального ланцюжка цінностей, частиною якої є підприємство. При цьому поведінка витрат розглядається як функція не тільки обсягу продукції, робіт, послуг, а більш широкого набору функціональних і структурних факторів.

Стратегічне управління витратами базується на трьох теоретичних концепціях – витратоутворюючих факторів, ланцюжків цінностей і стратегічного позиціонування. Класифікація витратоутворюючих факторів виділяє в них дві групи – традиційні для управлінського обліку функціональні (пов'язані з виконанням бізнес-функцій, у тому числі мотивація, управління якістю, завантаження виробничих потужностей і т. д.) і структурні (базові стратегічні характеристики підприємства, масштаб, діапазон, досвід і складність діяльності, виробничі технології). Перспективність введення в поле зору управління витратами структурних факторів полягає в тому, що прийняття правильного стратегічного рішення щодо структурного фактору прибирає цілий ряд проблем на нижньому функціональному рівні.

Стратегічне управління витратами трактує їх як засіб досягнення стратегічних цілей підприємства і співвідносить їх з пев-

ною конкурентною перевагою [1]. Ці переваги дають можливість розробити різні стратегії поведінки підприємства щодо:

а) мінімізації витрат для встановлення низьких цін;

б) підтримання високого рівня витрат для створення унікальних властивостей і якостей продукції.

У сучасному бізнесі багато промислових підприємств, що працюють на ринках досконалої конкуренції, змушені реалізовувати змішану стратегію оптимальних витрат, що базується відразу на двох видах конкурентних переваг.

Узагальнення концепцій зумовило розробку методичного підходу до стратегічного аналізу витратоутворення і пошуку шляхів оптимізації витрат підприємства, заснованого на побудові міжгалузевого ланцюжка цінностей, аналізі витратоутворюючих факторів і ефективності реалізованих стратегій (табл. 3).

Таблиця 3

## Стратегічний аналіз витратоутворення в промисловості

Етапи	Мета	Інформаційна база	Методи
1. Побудова міжгалузевого ланцюжка цінностей підприємства	Визначення учасників ланцюжка, кількості ланок, витрат і доходів на кожному етапі	Статистичні дані про структуру ціни на продукцію, звіти про фінансові результати	Факторний і статистичний аналізи
2. Аналіз витратоутворюючих факторів, що регулюють кожен вид економічної діяльності в рамках ланцюжка	Виявлення ключових функціональних і структурних факторів для пошуку напрямів оптимізації	Річні звіти про фінансові результати, експертні оцінки	Кореляційно-регресійний аналіз, інтерв'ю
3. Аналіз ефективності реалізованих стратегій і обґрунтування способів створення стійкої конкурентної переваги	Обґрунтування стратегій управління витратами і напрямів реконструкції ланцюжка цінностей	Річні звіти підприємств, галузеві огляди ринку, експертні оцінки	Логічний, порівняльний, розрахунково-конструктивний

До сьогоднішнього дня навіть на великих промислових підприємствах з розвинутою системою корпоративного менеджменту реалізується в кращому випадку оперативне управління витратами за відхиленнями.

Основним засобом досягнення фінансових цілей підприємства виступає зростання обсягів виробництва і реалізації продукції, а не скорочення сукупних витрат. Механізм ціноутворення на продукцію базується на фактичній собівартості й націнці, які враховують бажаний рівень прибутку, що порушує логіку цільового управління витрата-

ми [4].

Для інтеграції стратегічного управління витратами в систему корпоративного менеджменту запропоновано механізм впровадження на основі класичного циклу PDCA (рис. 1) і розкрито умови, інструменти, завдання і проблеми, які виникають на кожному етапі.

Визначено необхідні умови реалізації стратегічного підходу в управлінні витратами:

а) наявність формалізованої стратегії розвитку підприємства у вигляді стратегіч-

ної карти ключових показників, у якій закріплені кількісно визначені цілі щодо витрат – зниження повних питомих витрат або зростання віддачі на одиницю витрат;

б) організація обліку за місцями виникнення витрат;

в) виділення центрів фінансової відповідальності як структурних підрозділів підприємства, що повністю контролюють і відповідають за витрати і результати в певних напрямках діяльності.

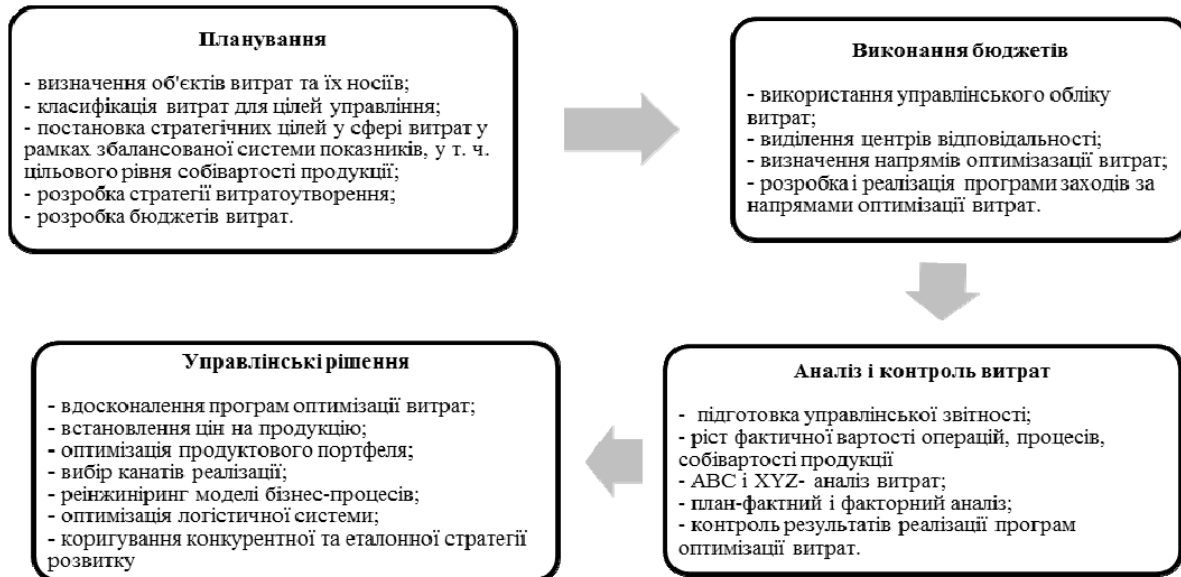


Рис. 1. PDCA-цикл стратегічного управління витратами

**Висновки.** Ефективне управління витратами промислових підприємств дозволяє вирішувати актуальні проблеми забезпечення рентабельності виробництва, збільшення закупівельної ціни на сировину і зниження споживчих цін на готову продукцію. Стратегічне управління витратами є невід'ємним елементом стратегічного менеджменту підприємства і являє собою процес прийняття і здійснення стратегічного вибору за витратами, заснованого на зіставленні власного ресурсного потенціалу підприємства з можливостями і загрозами зовнішнього оточення. Управління також тісно пов'язане зі створенням конкурентної переваги за витратами, що означає здатність підприємства виконувати всі бізнес-функції з меншими, ніж у конкурентів, сукупними витратами. Принциповим стає розширювальний підхід до формування та управління витратами, що враховує витратоутворюючі чинники на всьому ланцюжку цінностей.

### Література

1. Крапівницька С. М. Розвиток системи управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / С. М. Крапівницька, М. В. Зарукевич // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2013. – Режим доступу:

[http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2013\\_18\\_3\\_1/41.pdf](http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2013_18_3_1/41.pdf).

2. Цимбалюк Л. Г. Формування та управління витратами виробництва / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун, Л. І. Антошкіна. – Донецьк : Юго-Восток, 2009. — 240 с.

3. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія у II ч.: Монографія. / Череп А. В. – 2-ге вид. – Харків : ІНЖЕК, 2007. – 360 с.

4. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 1-2(2). – С. 52–56.

5. Управління витратами : навч. пос. / М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін.; за заг. ред. М. Г. Грещака. – Київ : КНЕУ, 2008. – 264 с.

6. Дощич Г. А. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / Г. А. Дощич // Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/29\\_DWS\\_2012/Economics/10\\_120778.doc.htm](http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm).

7. Управління затратами підприємства: монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хляпонов, Г. А. Макухін; Східноукраїн. нац. ун-т. – Київ : Лібра, 2007. – 320 с.

8. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г. О. Партин. – Київ : УБС НБУ, 2008. – 219 с.

9. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс] / А. І. Ясінська // Національний університет

«Львівська політехніка». – 2007. – Режим доступу: <http://vlp.com.ua/files/54.pdf>.

### ОПЕРАТИВНОЕ И СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА ПРО- МЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

*Ю. В. Дубей, к. э. н., ГВУЗ «Национальный горный университет»*

В статье проанализированы теоретические и методологические подходы к исследованию оперативного и стратегического управления затратами. Рассмотрены принципы формирования системы комплексных показателей, характеризующих состав расходов промышленных предприятий, раскрыта сущность стратегического и оперативного управления затратами, определено место стратегического анализа затратообразования в промышленности. Обоснована политика стратегического управления затратами промышленного предприятия, предложен механизм внедрения классического цикла PDCA стратегического управления затратами в системе корпоративного менеджмента промышленного предприятия.

**Ключевые слова:** управление затратами, конкурентоспособность предприятия, затратообразование, управленческий учет.

### OPERATIONAL AND STRATEGIC COST MANAGEMENT OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

*Yu. V. Dubiei, Ph. D (Econ.), SHEI «National Mining University»*

The theoretical and methodological approaches to the study of operational and strategic cost management are analysed. The principles of formation of integrated indicators characterizing the structure of enterprise costs are considered, the essence of the strategic and operational management of costs is shown, the place of costs formation of strategic analysis in the industry is defined. The policy of strategic management of industrial enterprise costs is substantiated, the mechanism of implementation of the classic PDCA cycle of strategic cost management in the corporate industrial enterprise management system is offered.

**Keywords:** cost management, enterprise competitiveness, costs formation, management accounting.

*Рекомендовано до друку д. е. н., проф. Швецом В. Я.*

*Надійшла до редакції 12.01.17.*