

**Висновки.** Зазначимо, що запропонована модель оптимізації виробництва базована на багатосторонньому підході, дає змогу прийняти рішення щодо випуску продукції на рівні, що забезпечить інтереси основних груп впливу та аспектів розвитку підприємства. Використання такої моделі повинно поєднуватися з ситуаційним підходом, тобто вибір аспектів та обмежень діяльності організації може переглядатися та коригуватися з урахуванням виду діяльності, галузі, в якій працює підприємство тощо. Підкреслимо також, що розроблена модель може бути ефективною базою для створення комп'ютерних систем підтримки прийняття управлінських рішень на підприємстві.

1. Ольве Н.-Г., Рой Ж., Веттер М. *Оценка эффективности деятельности компании: Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей: Пер. с англ.* – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 304 с. 2. Малхотра, Нереш К. *Маркетинговые исследования: Практическое руководство, 3-е издание.: Пер. с англ.* – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 960 с. 3. Янсен Ф. *Эпоха инноваций: Пер. с англ.* – М.: ИНФРА-М, 2002. – 308с. 4. Кігель В.Р. *Методи і моделі підтримки прийняття рішень в ринковій економіці: Монографія.* К.: ЦУЛ, 2003. – 202 с. 5. Гріффін Р., Яцура В. *Основи менеджменту: Підручник/ Наук. ред. В. Яцура, Д. Олесевич.* – Львів: БАК, 2001. – 624 с. 6. Кини Р.Л., Райфа Х. *Принятие решений при многих критериях: предпочтения и замещения: Пер. с англ. / Под ред. И.Ф.Шахнова.* – М.: Радио и связь, 1981.–560с. 7. Вітлінський В.В., Наконечний С.І., Терещенко Т.О. *Математичне програмування: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.* – К.: КНЕУ, 2001. – 248 с. 8. *Математическое программирование (с элементами информационных технологий)/ В.Р. Кулян, Е.А.Юнькова, А.Б. Жильцов.* – К.: МАУП, 2000. – 124 с. 9. Шатовал М.І. *Основи стандартизації управління якістю і сертифікації.* – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Європейський університет фінансів, інформаційних систем менеджменту і бізнесу, 2000. – 174 с. 10. Фецуур Р.В., Коркуна І.І., Босак А.О., Григор'єв О.Ю. *Економетрія Ч. 1. Математичні основи моделювання.* – Львів: Видавництво “Державного університету “Львівська політехніка”, 1998. – 43 с.

УДК 330.567.2:334.724

Г.О. Партин

Національний університет “Львівська політехніка”

## **УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ: СУТНІСТЬ ТА ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ**

© Партин Г.О., 2004

**Розглянуто проблему визначення сутності і значення управління витратами як складової загальної системи управління діяльністю підприємства, дано характеристику основних етапів розвитку теоретичних основ і практичних підходів до управління витратами суб'єктів господарювання.**

**In this article the problem of essence and meaning of expenolifure management as a past of the common system of enterprise work maqement is examined. The characteristic of the main staqes of the development of theoretical approaches of expenditure management of enterprises.**

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Стабільність функціонування і розвитку будь-якого суб'єкта господарювання в конкурентному ринковому середовищі значною мірою залежить від організації механізму управління його витратами. Чим меншим є рівень витрат на виробництво одиниці продукції, тим за інших аналогічних умов вищою є ефективність діяльності підприємства.

За своєю економічною сутністю витрати – це виражені в грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів тощо) у процесі виробництва і реалізації продукції [5, с. 203]. Управління витратами – це складний і багатогранний економічний процес. Його формування як виду економічної діяльності відбулося внаслідок еволюційного розвитку підприємництва, елементів управлінського обліку, економічного аналізу, фінансового і стратегічного менеджменту тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв’язання даної проблеми.** В економічній літературі не існує однозначності в трактуванні сутності поняття управління витратами чи собівартістю продукції (див. таблицю).

#### **Трактування сутності управління витратами підприємств у працях вітчизняних і зарубіжних економістів**

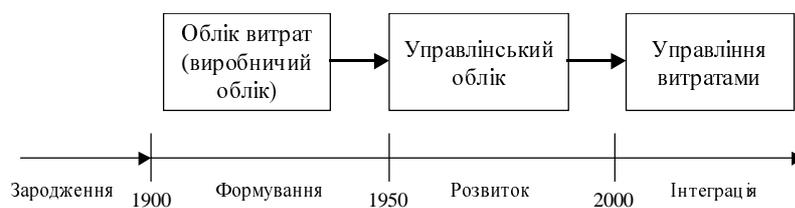
<b>№ з/п</b>	<b>Прізвище, ім'я, по батькові вченого</b>	<b>Визначення економічної сутності управління витратами</b>
1.	І.О. Бланк	Процес управління витратами полягає в їх аналізі, пошуку резервів економії і плануванні витрат [1, с. 157]
2.	С.Ф. Голов	Управління витратами – це принципово нова система, яка дасть можливість чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати, охоплюючи практично всі сфери господарської діяльності акціонерного товариства, оперативно отримувати інформацію, необхідну для здійснення заходів щодо підвищення ефективності виробництва [3, с. 30]
3.	М.Г. Грещак, О.С. Коцюба	Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місяцями і носіями та постійного контролю і стимулювання зниження їх рівня [2, с. 45]
4.	О.М. Данилюк, В.Р. Лещій	Управління витратами ґрунтується на диференціації цільових носіїв витрат, розподілі між ними накладних витрат, оцінці ефективності використання ресурсів, аналізу операцій і процесів для оптимізації асортименту продукції і портфеля замовлень, вирівнюванні відхилень відносно конкурентів у структурі собівартості продукції та якості обслуговування споживачів, визначенні рентабельності та ринкових сегментів і їх раціоналізації, скороченні чи усуненні неефективних операцій та реорганізації бізнес-процесів [4, с. 52–53]
5.	Т.П. Карпова	Процес управління витратами включає такі елементи: планування, нормування, облік, калькулювання, економічний аналіз, контроль, регулювання та прогнозування витрат [6, с. 55]
6.	С.А. Котляров	Управління витратами полягає в підвищенні ефективності використання ресурсів, які залучені у виробництво [7, с. 12]
7.	Л.В. Нападівська	Процес управління витратами направлений на формування собівартості в попередньому і поточному режимах та поточному втручанні в діяльність підприємства у разі виявлення відхилень від бажаного стану [9, с. 103]
8.	О. Попов	Управління витратами – це розроблення і реалізація управлінських впливів, заснованих на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей. Управління витратами – складова система управлінського обліку [1–11, с. 736]
9.	М.Г. Чумаченко	Система управління собівартістю продукції повинна містити планування і прогнозування собівартості, нормування виробничих затрат, облік фактичних затрат, калькулювання собівартості, аналіз собівартості продукції і відхилень від норм, контроль і регулювання собівартості [14, с. 3–9]
10.	Н.В. Шандова	Управління витратами – це процес розроблення і прийняття управлінських рішень за всіма аспектами їхнього формування та розподілу на підприємстві [15, с. 98]
11.	Дж. Шанк, В. Говіндараджан	Управління витратами – це використання даних про витрати для розроблення узагальненої стратегії, спрямованої на досягнення стійкої конкурентної переваги підприємства [16, с. 14]
12.	К. Шім Джей, Л.Г. Січел Джое	Управління вартістю (витратами) – це отримання точних даних про собівартість продукту і використання їх управлінським персоналом для прийняття рішень з таких вузлових питань, як визначення ціни, склад продукції, технологія виробництва [17, с. 6]

Аналізуючи наведені в таблиці визначення, можна зробити такі висновки:

по-перше, більшість економістів, що досліджують проблему управління витратами, пов'язують цей процес зі збиранням точних даних про собівартість продукції та інших витрат підприємства і використанням цих даних при прийнятті управлінських рішень щодо його поточної діяльності [1, 3, 4, 9, 15, 16]. Вони вважають, що основним завданням управління витратами є підвищення ефективності використання ресурсів при здійсненні окремих господарських процесів та діяльності підприємства загалом [1, 2, 3, 4, 7, 8];

по-друге, більшість наведених в таблиці визначень має або дещо загальний [7, 15, 16] або надто деталізований [4] характер і не повною мірою розкриває економічну сутність і мету управління витратами як окремої управлінської системи в загальній системі управління господарською діяльністю підприємства;

по-третє, ряд авторів практично ототожнює процес управління витратами з системою управлінського обліку [3, 11, 17]. Зокрема С.Ф. Голов, аналізуючи перспективи подальшого розвитку управлінського обліку, зазначає, що термін “управлінський облік” починає поступово втрачати сенс. Це пояснюється тим, що: по-перше, термін “управлінський облік” не використовують у всіх країнах світу. Наприклад, у Франції застосовують термін “аналітична бухгалтерія”, а в Німеччині аналогом американського управлінського обліку є контролінг; по-друге, навіть у США – батьківщині управлінського обліку, від 2000 року підручники з управлінського обліку почали видавати під назвою “Управління витратами” (Cost Menegament) [3, с. 19]. На основі сказаного автор робить висновок, що зростання ролі управлінського обліку призвело до зменшення потреби в бухгалтерях-аналітиках та зростання потреби у фахівцях з управління витратами, а сам управлінський облік інтегрувався з іншими функціями управління. Характеризуючи еволюцію управлінського обліку, С.Ф. Голов виділяє такі основні його етапи: зародження, формування, розвиток, інтеграція з іншими функціями управління (див. рисунок).



*Еволюція управлінського обліку [3, с. 21]*

З таким висновком важко погодитися. Слід зазначити, що управлінський облік є основою системи інформаційного забезпечення управління підприємством. Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що її менеджери різних рівнів управління підприємством використовують для планування оцінки і контролю його діяльності та прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень [10, с. 5]. Оскільки більшість управлінських рішень ґрунтується на зіставленні даних про доходи і витрати, які пов'язані з їх реалізацією, то правильно вважати, що саме в системі управлінського обліку формується інформація для управління витратами. Водночас управління витратами – це управлінський процес, який є складовою загальної системи управління підприємством, має конкретний об'єкт, особливі завдання та органічно пов'язаний з управлінням іншими сферами діяльності підприємства. Управління витратами має здійснюватися відповідно до загальних принципів, функцій і методів менеджменту.

**Цілі статті.** Ефективність процесу управління витратами значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення. Тому зростання значення управління витратами в системі управління підприємством зумовлює підвищення вимог до вдосконалення і розвитку управлінського обліку. Сьогодні система управлінського обліку має забезпечувати формування інформаційної бази для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень, спрямованих на формування стійкої і довгострокової переваги підприємства на ринку.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** На основі проведеного дослідження сутності і завдань управління витратами можна зробити висновок: управління витратами – це система цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат на всіх етапах їх формування і розподілу, що ґрунтується на використанні об'єктивних економічних законів і функцій менеджменту, задля підвищення ефективності діяльності підприємства та досягнення стратегічних цілей і поточних завдань його розвитку. Управління витратами як складова загальної системи управління підприємством органічно пов'язане з управлінням іншими сферами діяльності підприємства, зокрема, з управлінням прибутком, процесами формування й використання капіталу, активів, управлінням інвестиційною та інноваційною діяльністю підприємства, його ризиками, використанням виробничих потужностей тощо. Системи управління витратами охоплюють процеси аналізу, планування, прогнозування, контролювання і регулювання витрат, мотивування зниження чи оптимізації рівня витрат, організування відповідного інформаційного забезпечення.

Необхідність управління витратами, зокрема їх точного оцінювання, аналізу і контролю виникла одночасно із формуванням товарного виробництва. Ще в стародавні часи ремісники і купці намагалися здійснювати свої господарські операції так, щоб забезпечити зростання власного багатства, тобто так, щоб при допустимому рівні ризику забезпечити максимальне перевищення суми доходів над сумою пов'язаних з їх отриманням витрат. У середньовічній Англії учасники гільдій детальним інформуванням своїх клієнтів про вартість матеріалів і праці намагалися переконувати їх у якості та інших перевагах своїх виробів.

Елементи сучасного підходу до управління ефективністю діяльності підприємств виникли на початку XIX століття в процесі створення і розвитку суб'єктів господарювання зі складною структурою виробництва, зокрема великих текстильних фабрик. На цих підприємствах здійснювалися багатоетапні завершені виробничі процеси і виникла необхідність їх об'єктивної економічної оцінки. В результаті, на текстильних фабриках Англії для оцінки ефективності внутрішніх виробничих процесів почали обчислювати показники витрат на фунт пряжі, ярд тканини, вартості часу обробки сировини, витрат на одного робітника тощо. Цю інформацію використовували для проведення контролю витрат, прийняття рішень щодо вдосконалення технології, стимулювання найпродуктивніших робітників, розширення асортименту продукції.

Одним з найважливіших поштовхів до формування управлінських систем у господарській діяльності стало будівництво в середині XIX століття у США залізних доріг. Залізниці на той час були найбільшою і найскладнішою організаційною структурою, в якій виникла необхідність координування господарських операцій у межах географічно віддалених територій. Для оцінювання ефективності управління залізничним господарством були розроблені нові показники, такі як: вартість за валову милію-тонну, вартість за милію-пасажира, коефіцієнт використання рухомого складу тощо.

Більшість прогресивних підходів до оцінювання ефективності виробничих процесів, розроблених менеджерами залізничного транспорту, були вдосконалені при їх використанні на підприємствах сталеплавильної промисловості США, якими володів і управляв Ендрю Корнегі. Зокрема, менеджери цих підприємств намагалися постійно аналізувати і стимулювати покращання структури витрат підприємств порівняно з їхніми конкурентами. Для цього щомісячно формувалися звіти про витрати руди, кам'яного вугілля, коксу, палива, праці, обсяги витрат, пов'язаних з ремонтом обладнання на одну тонну виготовленої сталі. Ці звіти (так звані вартісні листи) були первинним інструментом управління витратами і давали можливість оцінювати ефективність діяльності менеджерів і робітників, контролювати якість та рецептуру матеріалів тощо [7, с. 6].

Можна стверджувати, що вже на цьому етапі розвитку підприємницьких структур приймалися певні рішення щодо управління їхніми витратами, однак ці рішення були несистемними і мали, як правило, лише одну загальну спрямованість – на визначення ефективності процесу перетворення початкових ресурсів у виробничих процесах на готову продукцію.

Гостра необхідність зосередження уваги на проблемі витрат підприємств виникла в кінці XIX – на початку XX століття. Саме тоді у США швидкими темпами розвивалося виробництво,

змінювались технології, розширювався асортимент продукції, ускладнювалися виробничі і коопераційні зв'язки – як внутрішні, так і зовнішні щодо підприємства, загострювалася конкуренція. Все це зумовило необхідність розроблення і практичного запровадження нових методів впливу на рівень ефективності діяльності підприємств. Менеджерів того часу найбільше хвилювали технічні підходи як щодо використання обладнання і технології, так і щодо методів виробничого планування, способів проектування робочих місць, розроблення прийомів та навичок роботи, рівня кваліфікації робочої сили. Так, Ф. Тейлор та Ф. Гілбрейт проводили спостереження, замірювання та аналіз операцій ручної праці, розробляли методи стимулювання трудової активності робітників, нормували витрати праці тощо. Ф. Тейлор сформулював методологічні основи нормування праці, стандартизував трудові операції, запровадив наукові підходи до підбору, розміщення і стимулювання працівників, що сприяло підвищенню ефективності роботи та зниженню витрат на виробництво продукції [8, с. 17].

На основі досліджень Гарінгтона Емерсона та Чартера Гаррісона на початку ХХ століття (1912 р.) була обґрунтована концепція системи обліку, яка отримала назву “стандарт-костинг”. Практичне застосування цієї системи дало можливість приймати оперативні управлінські рішення на підставі аналізу відхилень фактичних витрат від нормативних чи стандартних. Тоді ж засновник школи “фордизму” Генрі Форд розробив механізм чіткого контролювання, планування, ефективного мотивування інноваційного розвитку за умов потоково-масового виробництва. На основі досліджень залежностей між витратами виробничих ресурсів і кількістю виробленої продукції розвивалася теорія виробництва, були розроблені виробничі функції, зокрема виробнича функція Кобба-Дугласа (1928 р.), що розкривала функціональну залежність обсягів виробництва продукції від витрат факторів виробництва.

Необхідність вдосконалення методів впливу на доходи і витрати підприємств загострилась у зв'язку з розвитком на початку ХХ століття діяльності великих підприємств зі складною організаційною структурою, що отримували економію витрат внаслідок зростання обсягів виробництва – так званий ефект масштабу. Менеджери таких підприємств відчували необхідність у координуванні роботи різних підрозділів і сфер діяльності та оцінювання їх внеску у загальний результат діяльності підприємства. Тому вище керівництво відомих американських фірм Du Pont та General Motors запровадило системи операційного бюджетування із застосуванням гнучких бюджетів та моніторингу ефективності виробництва і реалізації продукції на основі подання звітів й обчислення показника прибутку на інвестований капітал (ROI).

Подальший розвиток підприємницького середовища, технології й організації виробництва та систем управління у 30–70-ті роки ХХ століття зумовили появу нових методів обліку, калькулювання і розподілу витрат, зокрема системи директ-кост, методу однорідних секцій, методу обліку і калькулювання за центрами відповідальності, практичне застосування яких сприяло покращанню інформаційного забезпечення управління витратами підприємства. Так, застосування систем калькулювання директ-кост (змінних витрат) дало можливість отримувати точнішу інформацію для прийняття поточних управлінських рішень (щодо виконання спеціальних замовлень, розширення чи скорочення сегмента діяльності у межах релевантного діапазону, встановлення цін на продукцію підприємства тощо), а також для проведення аналізу взаємозв'язку “витрати – випуск – прибуток”. Крім цього, поділ витрат на постійні і змінні та систематизація чинників, що визначають рівень витрат стали початком розвитку теорії витрат підприємства, яка ґрунтується на теорії виробництва та оцінці виробничих співвідношень.

Метод однорідних секцій передбачав здійснення попереднього розподілу непрямих витрат між однорідними секціями (підрозділами або функціями діяльності), визначення собівартості одиниці діяльності за кожною секцією, подальше віднесення цих витрат до собівартості конкретних виробів залежно від обсягу спожитих одиниць діяльності. Практичне застосування методу однорідних секцій сприяло розробленню методу калькулювання витрат на основі діяльності (ABC-калькулювання) та організації процесно-орієнтованого методу управління витратами.

Організація обліку за центрами відповідальності стала основою для формування в середині 60-х років ХХ століття методу управління за центрами відповідальності.

Починаючи з 80-х років ХХ століття динамічний розвиток автоматизації виробництва, широке застосування комп'ютерних технологій, підвищення вимог споживачів до якості продукції, необхідність удосконалення збутової діяльності тощо вплинули на зміну структури витрат підприємств, зокрема суттєво зросла частка непрямих витрат на виготовлення і реалізацію продукції. Одночасно подальше зростання рівня конкуренції між товаровиробниками зумовило необхідність пошуку ресурсів зниження витрат виробництва задля підвищення рівня конкурентоспроможності продукції на ринку. Саме у 80-і роки ХХ століття у США було розроблено метод поопераційного обліку і калькулювання витрат (ABC аналіз), японська фірма "Тойота" почала застосовувати систему управління "якраз вчасно" (just-in-time), що давало можливість суттєво зменшити витрати на формування і збереження запасів. У багатьох галузях економіки розвинених країн почали використовувати нові технології управління виробничими процесами, такі як система реінжинірингу, система попроцесно-орієнтованого управління витратами тощо.

На початку 90-х років минулого століття провідні економісти світу процес управління витратами почали розглядати як складову процесу стратегічного управління [12, 16]. Це було зумовлено особливостями тогочасного етапу розвитку підприємницького середовища, зокрема глобалізацією економічних процесів, загостренням міжнародної конкуренції, динамічністю технічного і технологічного розвитку виробництва, який часто має не еволюційний, а революційний характер, швидкими темпами розробляння і впровадження інновацій тощо. За таких умов підприємці змушені насамперед зосереджувати увагу на виявленні тенденцій змін підприємницького оточення та оцінюванні їх впливу на результати своєї діяльності.

Витратам як одній з основних економічних категорій та методам впливу на їх величину постійно приділялася увага у дослідженнях українських вчених. Так, ректор Києво-Могилянської академії Ф. Прокопович (1681–1736 рр.), прагнучи розкрити рушійні сили діяльності людей, стверджував, що такими силами є потреби (кожна людина працює задля чогось і бажання спонукає її до дії), що втілюються у меті (усі діють з певною метою). Він проголошував, що економ (той, хто здійснює управління господарськими одиницями) має бути працюючим, бадьорим, вірним щодо потреб у належному господарюванні та економії. Цінність економії витрат, особливо витрат часу і праці підкреслював видатний український філософ Г. Сковорода (1722–1794 рр.). Відомий український економіст М.А. Балудянський (1769–1847 рр.) критикуючи у своїх працях вчених-меркантилістів, водночас підтримував їхні твердження щодо ролі продуктивності праці. За М.А. Балудянським, праця і капітал лише тоді є плідними, коли використовуються задля виробництва речей. М.А. Балудянський вважав, що виробництво є складовою державного господарства і має здійснюватися на засадах ощадливості.

Видатний український вчений В.І. Вернадський (1863–1945 рр.) створив вчення про живу речовину, біосферу і ноосферу, що має істотне значення для еколого-економічного обґрунтування раціонального природокористування і є теоретичною основою розвитку економічного потенціалу держави. Будучи обраним у 1919 р. першим президентом Української академії наук, він спрямував свою діяльність на мобілізацію наукових сил та фахівців відповідних галузей виробництва для вирішення важливих господарських проблем, таких як підвищення ефективності використання виробничого потенціалу України.

Серед широкого кола економічних проблем, які досліджував український економіст М.І. Зібер (1844–1888 рр.), заслуговують на увагу його розробки з теорії вартості (цінності), зокрема робота "Теорія цінності й капіталу Рікардо в зв'язку з пізнішими доповненнями і роз'ясненнями" (1871 р.). Він був послідовним прихильником трудової теорії вартості, згідно з якою основу і величину вартості товарів і послуг становлять витрати праці на їх виробництво.

Представник Київської політекономічної школи Д. Піхно (1853–1909 рр.), досліджуючи проблеми продуктивної праці та ефективності господарської діяльності, наголошував на важливій ролі в економічному житті моралі, освіченості та енергії народу, духу підприємливості. Він вважав витрати виробництва мінімальною ціною, щодо якої коливаються ринкові ціни. Дотримуючись концепції витрат виробництва, вчений намагався визначити одиниці виміру продуктивності кожного з виробничих факторів (чинників).

Всесвітньо відомий український економіст М.І. Туган-Барановський (1865–1919 рр.) уже в першій своїй праці “Вчення про граничну корисність господарських благ як причину їх цінності” (1890 р.) дав блискучий порівняльний аналіз трудової теорії цінності класичної школи й теорії граничної корисності австрійської економічної школи. На основі цього аналізу він зробив висновок про недостатність моністичного пояснення цінності кожною з цих шкіл (або на основі затрат – за класиками, або за суб’єктивними оцінками – за маргіналістами). Учений висунув та обґрунтував ідею поєднання трудової теорії цінності з теорією граничної корисності, вважаючи, що лише такий підхід уможливить зіставлення корисності і витрат суспільної праці, тобто результатів з витратами.

Видатний український економіст, математик, статистик Є.Є. Слуцький (1880–1948 рр.) на основі застосування граничних величин та математичного апарата показав взаємозалежність теорії попиту і пропозиції з теорією витрат виробництва. Його праця “Етюд до проблеми побудови формальнопраксеологічних засад економіки” (1926 р.) принесла вченому світове визнання як засновнику нової галузі науки – прaxeології, змістом якої є методи визначення принципів раціональної ефективної людської діяльності за різних комбінацій умов.

За часів перебування України у складі СРСР наукові дослідження вчених щодо управління витратами підприємств зосереджувались на виявленні внутрішніх резервів зниження витрат і підвищення ефективності виробництва, а основним завданням управління вважалося збереження соціалістичної власності і виконання державних планів. Для покращання використання виробничого потенціалу підприємств за умов панування державної форми власності та адміністративно-командної системи управління були розроблені і практично застосовувались такі методи впливу на ефективність діяльності суб’єктів господарювання, як організація внутрішньогосподарського розрахунку, застосування нормативного методу обліку і калькулювання витрат, розроблення планів соціального і економічного розвитку підприємств та їх структурних підрозділів, факторний аналіз результатів діяльності підприємств тощо.

Про економічне значення формування механізму управління витратами виробництва та роль бухгалтерського обліку у цьому процесі одним із перших в Україні проголосив професор М.Г. Чумаченко, сьогодні – академік НАН України. У своїй статті “Роль бухгалтерського обліку в управлінні собівартістю продукції” (1982 р.) М.Г. Чумаченко зазначав, що система управління собівартістю продукції повинна містити планування і прогнозування собівартості, нормування виробничих затрат, калькулювання фактичної собівартості, аналіз собівартості продукції і відхилень від норм, контроль і регулювання собівартості [14, с. 3–9]. Прогресивними були також пропозиції інших вітчизняних вчених, зокрема щодо організації обліку витрат за джерелами основної діяльності (А.Ф. Аксененко), організації обліку витрат за сферами діяльності (Д.У. Ураков) тощо. Однак застосування запропонованих методів і прийомів управління витратами на підприємствах за умов соціалістичної системи господарювання не принесло очікуваних результатів. Ефективність виробництва практично не підвищувалося, що було зумовлено відсутністю безпосередньої зацікавленості виробників у зниженні рівня витрат виробництва і отримання прибутків.

В останнє десятиліття свій внесок у теорію і практику управління витратами підприємства та вдосконалення його інформаційного забезпечення внесли такі українські вчені, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.С. Пушкар, М.В. Нападовська, І.О. Бланк, М.О. Данилюк, Ю.С. Цал-Цалко, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба, Н.М. Малюга, М.В. Чижевська, Н.В. Шандова.

**Висновки.** Результати світової та вітчизняної економічної науки свідчать про необхідність принципового вдосконалення системи управління витратами суб’єктів господарювання задля забезпечення їх стабільної та ефективної діяльності, досягнення стратегічних завдань економічного розвитку за умов динамічних змін навколишнього ринкового середовища, його глобалізації, зростання рівня інформатизації та загострення конкуренції. Тому сьогодні особливу увагу слід зосереджувати на формуванні стратегічної моделі управління витратами, узгодженої з місією і метою діяльності підприємства. Розроблення цієї моделі має ґрунтуватися на комплексному аналізі конкурентних переваг і слабких місць у діяльності підприємства на ринку, його участі у формуванні цінності продукції для споживачів, вивченні етапів життєвого циклу його продукції та

дослідженні особливостей впливу факторів зовнішнього і внутрішнього підприємницького середовища на рівень і динаміку його витрат.

1. Бланк И.А. *Управление прибылью*. – К.: «Ника-Центр», 1998. – 544 с.
2. Грещак М.Г., Коцюба О.С. *Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц.* – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
3. Голов С.Ф. *Управлінський облік: Підручник*. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Данилюк О.М., Лецій В.Р. *Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: Монографія*. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 242 с.
5. *Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т.1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.* – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
6. Карпова Т.П. *Управленческий учет*. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
7. Котляров С.А. *Управление затратами*. – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.
8. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. *Теоретичні та прикладні засади менеджменту: Навч. посібник*. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка” (інформаційно-видавничий центр “ІНТЕЛЕКТ +” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект-Захід”, 2002. – 228 с.
9. Нападівська Л.В. *Управлінський облік: Монографія*. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
10. Паршин Г.О., Загородній А.Г. *Управлінський облік: Конспект лекцій для студентів напряму підготовки 0501 “Економіка і підприємництво”*. – Львів; Видавничий відділ ІППТ. – 74 с.
11. Попов О. *Управління витратами // Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т. 3.* – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.
12. Портер Майкл Е. *Стратегія конкуренції / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільського*. – К.: Основи, 1998. – 390 с.
13. Цал-Цалко Ю.С. *Витрати підприємства: Навч. посібник*. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
14. Чумаченко Н.Г. *Роль бухгалтерського учета в управлении себестоимостью продукции // Бухгалтерский учет*. – 1982. – № 5. – С. 3–9.
15. Шандова Н.В. *Створення ефективної системи управління витратами підприємства // Фінанси України*. – 2003. – № 7. – С. 98.
16. Шанк Дж., Говиндараджан В. *Стратегическое управление затратами / Пер. с англ.* – СПб.: ЗАО “Бизнес Микро”, 1999. – 288 с.
17. Шим Дж.К., Сичел Дж. Г. *Методы управления стоимостью и анализа затрат*. – М.: Филинъ, 1996. – 341 с.

УДК 338.45

Н.Ю. Подольчак

Національний університет “Львівська політехніка”

## **СУТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ОБМЕЖЕНЬ В ПРОЦЕСІ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ОРГАНІЗАЦІЙ**

© Подольчак Н.Ю., 2004

**Розглянуто вплив обмежень на діяльність та необхідність врахування в процесі оцінки ефективності системи менеджменту організацій. Розроблено класифікацію обмежень, які є найбільш поширеними у діяльності організацій.**

**The constraints of organization activity and necessity of taking into account the constraints in the evaluation of management effectiveness were considered in this article. The classification of the widest constraints in organization activity is elaborated.**

**Постановка проблеми та її зв'язок із науковими та практичними завданнями.** В економічній теорії існує низка підходів та моделей до оцінки ефективності системи менеджменту організації. Однак, застосовуючи розроблені моделі для оцінки ефективності діяльності системи управління окремих підприємств можна отримати хибні результати. Найбільш відомими в сучасному світі бізнесу є прикладами компаній “Енрон” та “Ворлдком”, які збанкрутували в 2002 р.