

## КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

**ІГОР ФІЛІПШИН,**

*кандидат економічних наук, докторант*

*Інституту економіки промисловості НАН України, м. Донецьк*

**У статті викладено результати авторської розробки концепції управління розвитком промислових підприємств. У її рамках запропоновано динамічний комплекс пріоритетних і погоджених між собою цілей на всіх рівнях управління підприємством. Імперативом для управління розвитком підприємства є запобігання накопиченню негативних відхилень, підвищення конкурентноздатності та вартості підприємства.**

**Ключові слова:** *розвиток, підприємство, цілепокладання, цільове управління, ситуаційне управління, вартість підприємства, конкурентоспроможність.*

**Постановка проблеми.** Аналіз тенденцій та особливостей розвитку промислових підприємств України показав, що забезпечення розвитку є локальним та значною мірою екстенсивним при фінансуванні за залишковим принципом [1-4]. Розробка заходів і залучення коштів для їхньої реалізації, як правило, ініціюється проблемною ситуацією на одній із ділянок виробничої системи або критичною подією, що порушує нормальний режим функціонування.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Постійним об'єктом дискусій тривалий час залишається концептуальна модель розвитку промислових підприємств на постприватизаційному етапі [5-10], що спричиняє невизначеність концептуальних положень управління розвитком й синтезу відповідного механізму.

Виявлені недоліки методологічних напрямків управління розвитком підприємства й передумови розробки відповідного управлінського механізму, а також особливості розвитку промислових підприємств на практиці, свідчать про неспроможність існуючих концепцій побудувати ефективне управління розвитком і спричиняють гостру актуальність розробки оригінальних концепцій і можливі перспективи їхнього вдосконалення.

**Метою** дослідження є розробка концепції управління розвитком промислових підприємств з метою підвищення адекватності цілей розвитку й ефективності планів їхнього досягнення, забезпечення високої якості й результативності відповідних програм і проектів.

**Виклад основного матеріалу.** Ядром концепції управління розвитком підприємства обране цілепокладання. Теоретико-прикладні аспекти, які поєднують функції визначення цілей для переходу в бажаний і реально можливий стан у майбутньому, розробки цільових програм і реалістичних планів їхнього виконання, систематичний контроль результатів діяльності підприємства й проектів удосконалення його техніко-технологічної, управлінської та ресурсної складових, застосування корегувальних заходів для своєчасного досягнення цілей, формують цільове управління.

Цілі вищого рівня відображають унікальність підприємства й роль специфічних внутрішніх фак-

торів у виробленні реакції на розмаїтість факторів у рамках більш загальних технологічних і структурних категорій. Цілі нижнього рівня є вимірними й бажаними результатами протягом певного часу. Останніми керуються при розробці управлінських планів і програм, включенні суб'єктів господарювання та індивідів у єдиний погоджений процес, і при аналізі ефективності діяльності підприємства. Важливо також структурування цілей, виходячи із причинно-наслідкового ланцюжка "рентабельність - ріст - розвиток" й організаційної структури підприємства "індивід - група - підрозділ - підприємство в цілому". При цьому саме індивід є справжнім носієм цілей, тоді як цілі групи, підрозділу й підприємства - це агреговані й більш формалізовані суб'єктивні вираження інтересів, очікувань, переваг, результатів професійного розумового процесу індивідів, що не виключають феномен суперечливості.

**Гіпотеза 1.** Формулювання головної мети управління підприємством не може зводитися до одночасного підвищення рентабельності, частки ринку або зростання виробництва тому, що в умовах ресурсних обмежень її досягнення малоймовірно.

Склад і зміст цільових програм визначається необхідністю ліквідації існуючого на певному етапі розвитку підприємства розриву між значеннями його техніко-економічних показників і значеннями цих показників у фактичних або потенційних конкурентів (підприємств-аналогів, або "еталонних" підприємств), які випереджають досліджуване підприємство за рівнем розвитку й ринковим положенням, але подібні за потенціалом. На підставі таких розривів узгоджуються довгострокові й короткострокові цілі.

**Визначення 1.** Комплексна порівняльна характеристика, що відображає поточний і можливий стани підприємства за індикаторами основної діяльності й конкурентної позиції, з огляду на виробничий, інноваційний і ресурсний потенціали як способи посилення конкурентної позиції в тривалій перспективі, позначена терміном "конкурентноздатність" [11].

Керуючись оцінкою конкурентноздатності, визначаються цілі позиціонування підприємства на ринку й розробляються відповідні стратегії позиціонування. Другим важливим показником ефективності розвит-

ку є вартість підприємства, що відображає вміння успішно розпоряджатися матеріальними й нематеріальними активами, нарощувати та реалізовувати потенціал його розвитку.

**Наслідок 1.** Таким чином, в аналітичній базі, використовуваний для формулювання головних цілей розвитку підприємства й на їхній основі цілей його функціонування, мають переважати способи підвищення вартості цього підприємства і його конкурентоздатності.

Механізмом, що пов'язує мотивацію й цілепокладання в процесі планування, є когнітивне мислення [12]. У процесі визначення глобальної мети розвитку підприємства когнітивне мислення проявляється за допомогою:

а) постановки мети, що відображає тенденції в галузі з урахуванням науково-технічного прогресу, наявні ідеї й інновації на підприємстві;

б) формування образу проблемної ситуації ("загального ворога");

в) формування образу ідеальної ситуації (або "прикладу для наслідування");

г) внутрішніх перетворень, орієнтованих на усунення "слабких місць", підвищення гнучкості, продуктивності, маневреності тощо.

У кожній цільовій програмі мають бути інтегровані можливості підприємства й, насамперед, ресурсні, які можуть бути перерозподілені для забезпечення своєчасної адаптації до змін ринкової ситу-

ації. Для випадку, коли цілі досить чітко визначені й адекватні, застосовують ситуаційне управління (управління за відхиленнями) для того, щоб перебороти економічні проблеми, ліквідувати наслідки збоїв у системі й покрити втрати в максимально стислий термін при мінімальних витратах.

**Твердження 1.** Комбінування цільового й ситуаційного підходів до управління діяльністю підприємства дозволяє, з одного боку, сприяти досягненню цілей, а з іншого боку - виходу з проблемної ситуації або її запобіганню.

**Наслідок 2.** Таким чином, основними категоріями концепції управління розвитком підприємства, як показано на рис. 1, є: економічна діагностика; цілепокладання; цільове управління й управління за відхиленнями (ситуаційне управління); узгодження завдань і підходів до управління, інтеграція управлінських технологій; організаційне забезпечення; когнітивне мислення.

При цьому для підтримки рішень в області управління змінами й розвитком підприємства має забезпечуватися узгодження завдань, інтеграція управлінських технологій та аналітичних додатків, взаємозв'язок між різними бізнес-одинацями й процесами управління, перевірка доцільності та ефективності застосування різних теорій, методів і технологій управління підприємством із подальшим їх включенням у єдиний комплекс [13].

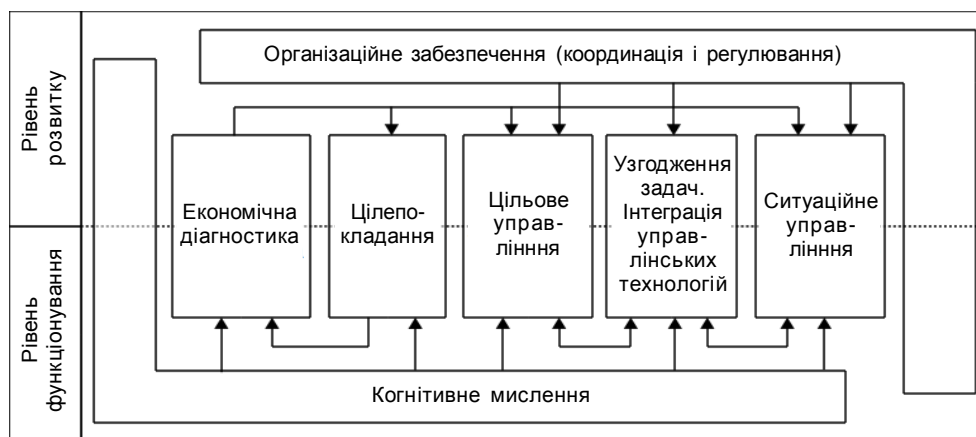


Рис. 1. Основні категорії концепції управління розвитком підприємства.

Такий комбінований підхід дозволяє більш чітко одержувати оцінки ефективності діяльності підприємства щодо його стратегічних цілей. Ідея стратегічного розвитку через удосконалення операційної діяльності оформлена в концепції управління ефективністю бізнесу (*Business Performance Management* або *Enterprise Performance Management*).

**Гіпотеза 2.** Рациональність використання наведеної концепції в загальній концепції управління розвитком промислового підприємства обумовлюється гіпотезою про наростання несприятливих відхилень у діяльності підприємства, а отже, уповільнення його економічного росту, розширення та ускладнення проблем розвитку.

**Твердження 2.** Подібним негативним тенденціям запобігають за допомогою швидкого реагування на виникаючі ситуації як за рахунок оперативності прийняття рішень, так і завдяки децентралізації управління й делегування повноважень, пошуку надійних інформаційних джерел, якісної обробки даних, сце-

нарного аналізу, документування, систематизації та каталогізації отриманих даних.

Якщо при сформованому режимі функціонування підприємство не здатне виконувати вимоги ділового оточення, то знижується його конкурентоздатність і виникають загрози його подальшого існування.

**Визначення 2.** Сукупність характеристик щодо здатності задовольняти встановлені й передбачувані вимоги, обумовлені суб'єктами на підприємстві й ззовні, виражається категорією "якість".

Вимоги ділового оточення підлягають обов'язковому відстеженню й перетворенню в критерії операційної діяльності, під якими підбираються показники. Серед цих критеріїв відбираються ті, які можуть бути забезпечені в результаті реалізації проектів, стратегічних планів, програм і масштабних заходів. Отже, відібрані критерії належать до рівня розвитку, проте показники для них можуть належати до рівня функціонування.

Для взаємозв'язку рівнів управління розвитком і

функціонуванням розробляються процедури агрегування показників й одержання на їхній основі інтегральних характеристик, визначення лінгвістичних змінних, що відображають оцінку рівня розвитку й градацію режиму функціонування, аналізу динаміки й розробки організаційно-економічного механізму забезпечення стійкого розвитку.

У сценаріях розвитку дається опис ланцюжка подій, початкові з яких відбуваються у внутрішнім і зовнішнім середовищі, а кінцеві характеризуються очікуваними результатами з певною ймовірністю їхнього досягнення. Сукупність результатів по кожній галузі в ланцюжку подій із застосуванням системи показників і визначення інтегральних характеристик перетворюються на оцінку стану підприємства.

**Постулат.** У здатності розпізнавати необхідність змін (перетворень), вчасно ініціювати ці зміни, контролювати й регулювати їх, усуваючи поточні проблеми, полягає сутність якісного цілепокладання й ефективного управління підприємством [8].

Спочатку здійснюється ініціація визначення й коректування цілей розвитку. Ініціація проектів і заходів для досягнення цих цілей - це управлінські сигнали, вироблювані відповідно до стратегій і планів розвитку підприємства з урахуванням розпізнаного образу сформованої обстановки.

До ієрархії цілей і завдань управління розвитком і функціонуванням підприємства додаються цілі, визначені за результатами аналізу відхилень на різних рівнях агрегування. Потрібне таке співвідношення відхилень у різних "точках контролю" на всіх рівнях системи управління, що дозволяє з'ясувати, яким чином виявлені коливання впливають у параметрах технологічних й управлінських процесів на стійкість економічного росту підприємства, а також на результативність процесів його розвитку; якою мірою параметри керованої системи залежать від рівня розвитку підприємства в цілому; чи доцільні компенсаторні впливи, на які системи й коли вони мають бути спрямовані.

Через різноманіття поглядів і підходів до виміру змін на підприємстві, оцінки ефективності розвитку і якості управління відхилення, що фіксуються в "точках контролю", мають різні джерела їхнього визначення. Схематична ілюстрація джерел фіксації відхилень у розвитку й функціонуванні підприємства шляхом порівняння й зіставлення характеристик та їхніх значень представлена на рис. 2. При цьому в схему додані логічні переходи від одних характеристик до інших за допомогою інформаційно-аналітичних завдань, виконуваних у механізмі управління розвитком підприємства.

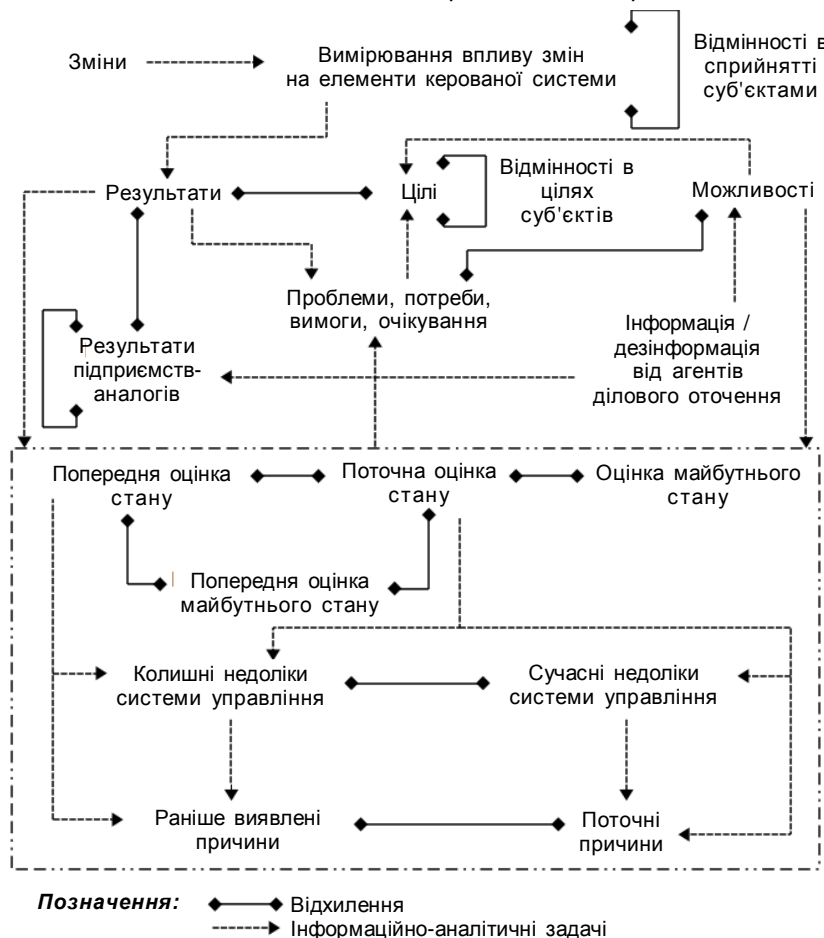


Рис. 2. Схема джерел визначення відхилень у розвитку й функціонуванні підприємства.

У першу чергу, виникають розбіжності при вимірюванні змін, сприйнятті суб'єктами їхнього впливу на елементи керованої підсистеми й фіксації результатів, що може збільшувати невизначеність в управлінському процесі. Після вимірювання розраховані

фактичні значення результуючих показників порівнюються із цільовими значеннями. Одержуємо відхилення за типом "Результати - Цілі".

З огляду на те, що оцінка стану підприємства й рівня його розвитку включає порівняння з конкурен-

тами та іншими підприємствами з подібним потенціалом у вітчизняній промисловості й за кордоном, другий тип відхилень будується на порівняльному аналізі результатів підприємств: "Результати підприємства - Результати підприємств-аналогів".

Оскільки з ділового оточення може надходити дезінформація, згодом керівництво виявляє відхилення між прийнятими колись й оновленими значеннями показників результативності цих суб'єктів.

Індивідуальні та колективні інтереси, переваги, потреби й очікування породжують багатоваріантність, неоднорідність, конфліктність і невизначеність цілей розвитку та функціонування підприємства.

Інформація про проблемні ситуації, вимоги й очікування перетворюється на комплекс завдань, що мають свої показники за кінцевими результатами. Однак на потреби в ресурсах і процесах їх досягнення накладаються обмеження, які виходять з умов внутрішнього й зовнішнього середовища. Звідси випливають відхилення між бажаними й реальними можливостями, тобто відхилення за типом "Потреби - Можливості".

Інші типи відхилень фіксуються за допомогою порівняння попередньої ("як було") і поточної ("як є") оцінок стану підприємства, попередніх оцінок поточного й майбутнього стану, попередньої оцінки майбутнього стану й сучасної оцінки поточного стану і, нарешті, сучасних оцінок поточного та майбутнього стану ("як є" і "як буде"). Відхилення в розвитку й функціонуванні підприємства класифікуються на неприпустимі в цей час і такі, що ведуть до наслідків, неприпустимих у майбутньому.

**Твердження 3.** Для визначення цілей важлива ідентифікація причин появи негативних подій, відхилень і проблемних ситуацій. Ці причини, названі причинами першого порядку, спровоковані причинами другого порядку, а ті, у свою чергу, - причинами третього порядку й т. і. Такий ієрархічний зв'язок дозволяє розробити дієвіші заходи із запобігання відхиленням у майбутньому. Реагування ж винятково на причини першого порядку має короткостроковий ефект і не дозволяє забезпечувати припустимий або оптимальний режим функціонування.

Серед причин погіршення процесів розвитку й функціонування вказуються ті, які можна віднести до недоліків керуючої підсистеми. У підсумку питання забезпечення ефективного розвитку підприємства стосується двох взаємозалежних напрямків - удосконалення керуючої й керованої підсистем. Найпоширенішими недоліками систем управління є високий рівень суб'єктивізму в прийнятті рішень, відсутність системності в розробці стратегій і планів, слабкий взаємозв'язок рівнів розвитку й функціонування, відсутність підпорядкованості стратегічних дій наміченим цілям розвитку.

Основними способами реалізації стратегічних планів, програм, проектів і заходів щодо розвитку в часі є корегування та компенсація. Корегувальні впливи змінюють плановані дії у випадку виявлення відхилень, які не можуть бути покриті за рахунок наявних резервів і доступних заходів. Компенсаторні впливи спрямовані на запобігання наслідкам негативних подій, очікуваних ситуацій. Відповідно до теорії обмежень систем [8] можна припустити, що компенсаторні впливи націлені, насамперед, на відхилення за ключовими факторами, що стримують реалізацію потенціалу підприємства для досягнення пріоритетних цілей. Іншими словами, вони спрямовані на створення необхідних умов (проміжних

цілей і міжпроцесних зв'язків) для забезпечення стійкості до впливу ділового оточення й успішної реалізації заходів, проектів і програм із розвитку підприємства.

У стратегічних планах необхідні умови найчастіше виражаються через терміни: "наявність" або "відсутність", "виконується" або "не виконується". Структура цих умов формує напрямок розвитку підприємства, який поряд із цілями утворює якісні критерії оцінки результативності менеджменту й ефективності прийнятих рішень. Якщо реалізовані рішення приводять до створення необхідних умов і досягнення намічених цілей, то підприємство прогресує [14].

**Зауваження.** Для ситуаційного управління, що передбачає виявлення безперервного ланцюга управлінських ситуацій із безліччю різних вимог, характерна нездатність відтворення цілісної картини розвитку й функціонування підприємства.

**Наслідок 3.** Розширенням комбінованого підходу є унікальне сполучення типових і нетипових проблем, а в цілополянні виявлені проблеми перевіряються на можливість, важливість і черговість їх вирішення з попереднім вибором найбільш придатних інструментів.

Таким чином, концептуалізація цілей розвитку підприємства, їхня декомпозиція та ранжирування дозволяють установити критерії результативності, ефективності і якості управління певним підприємством за рівнями розвитку й функціонування. На основі цілей і критеріїв, результатів структуризації підприємства на підсистеми й керовані елементи формується система показників, здійснюється формалізація зв'язків між елементами, їхніми параметрами та показниками, розробляються методи виміру й кількісної оцінки цих зв'язків. Далі готується безліч ефектів і джерел ризиків. Отримані аналітичні результати направляються для побудови або модифікації технології економічної діагностики, включаючи методи оцінки рівня розвитку й режиму функціонування і їхнього взаємного впливу. Перераховані завдання утворюють перший блок концепції управління розвитком промислового підприємства, схема якої представлена на рис. 3. Другий блок цієї концепції являє собою побудову, модифікацію та підтримку системи управління розвитком підприємства. Тут важливим є забезпечення прямих і зворотних зв'язків між структурними елементами, вироблення правил й алгоритмів процесів розвитку, процедур контролю, координації й регулювання процесів. Реалізація комплексу управлінських процесів опирається на організаційну структуру, культуру, цінності, компетенції, стандарти корпоративної соціальної відповідальності (КСО), індивідуальні й колективні поведінкові аспекти організації роботи, тому наступним блоком у концепції управління розвитком підприємства є його організаційне забезпечення.

З огляду на структуру системи управління, правила й технологію діагностики, моделі цілепокладання, управлінські процедури, взаємовідносини суб'єктів на підприємстві та відносини із суб'єктами ділового оточення, способи організаційного забезпечення, ключові фактори успіху й специфіку технологічних і продуктивних інновацій формується механізм управління розвитком підприємства. Виходом такого механізму є комплекс погоджених стратегій, проектів, планів і заходів із викладенням методик їхньої реалізації.

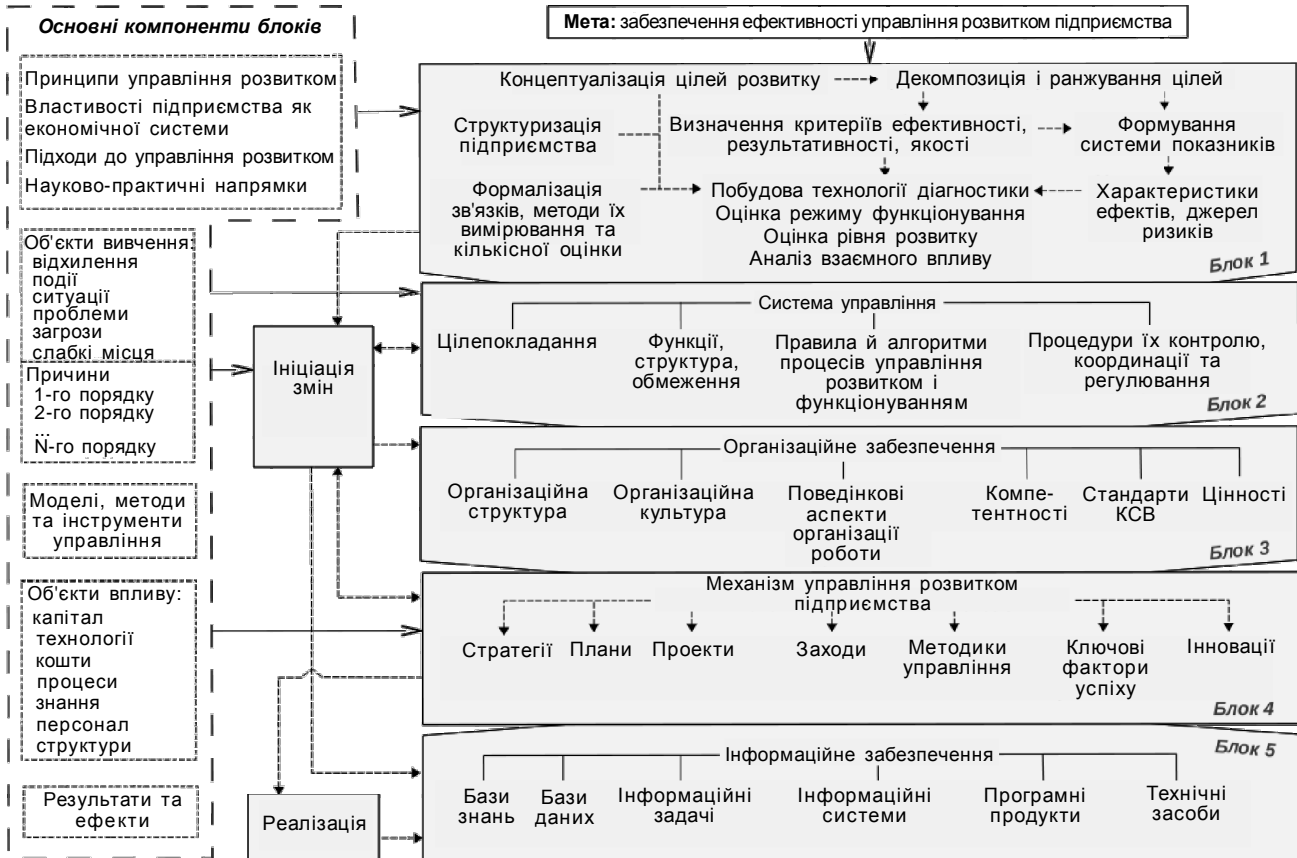


Рис. 3. Схема концепції управління розвитком промислового підприємства.

Останнім блоком у концепції є інформаційне забезпечення, спрямоване на підтримку бази знань, упровадження й експлуатацію інформаційних систем, прикладних програмних продуктів для підвищення оперативності й релевантності управлінських процесів.

Таким чином, управління розвитком реалізується у вигляді комплексу програм, що компенсують і коректують впливи в рамках виділеного бюджету для досягнення цілей, що забезпечують життєздатність, конкурентоздатність, стійкість та ефективність підприємства в довгостроковій перспективі.

### Висновки

Основна увага в концепції управління розвитком промислових підприємств повинна приділятися цілепокладанню, що разом із обробкою інформації про динаміку рівня його розвитку й ефективності функціонування, вимог, змін і тенденцій у діловому оточенні формує динамічний комплекс пріоритетних і погоджених між собою цілей на всіх рівнях управління підприємством. Імперативом для управління розвитком підприємства є запобігання накопиченню негативних відхилень, підвищення конкурентоздатності та вартості підприємства.

### ЛІТЕРАТУРА:

- Амоша А. И. Каноны рынка и законы экономики : [монография] / А. И. Амоша, Б. Н. Иваненко, Е. Т. Иванов ; НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. - Донецк : ИЭП НАН Украины, 2002.
- Реструктуризація промисловості України у процесі посткризового відновлення / [О. В. Собкевич, А. І. Сухоруков,

В. Г. Савенко та ін. ; за ред. Я. А. Жаліла]. - К. : НІСД, 2011. - 54 с.

- Соціально-економічний стан України: наслідки для народу та держави : національна доповідь / [за заг. ред. В. М. Гейця, А. І. Даниленка, М. Г. Жулинського та ін.]. - К. : НВЦ НБУВ, 2009. - 687 с.

- Цопа Н. В. Оценка развития промышленных предприятий : [монография] / Н. В. Цопа ; НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. - Донецк - Симферополь : АРИАЛ, 2009. - 184 с.

- Афанасьев Н. В. Управление развитием предприятия : [монография] / Н. В. Афанасьев, В. Д. Рогожин, В. И. Рудыка. - Харьков : Издательский Дом "ИНЖЭК", 2003. - 184 с.

- Василенко А. В. Менеджмент устойчивого развития предприятий : [монография] / А. В. Василенко. - К. : Центр учебной лит-ры, 2005. - 648 с.

- Вовк А. В. Адаптация универсальной модели развития к исследованию ЖЦП / А. В. Вовк // Економіка розвитку. - 2004. - № 3. - С. 81-84.

- Детмер У. Теория ограниченный Голдратта. Системный подход к непрерывному совершенствованию / У. Детмер. - М. : АНД Проджект, 2007. - 444 с.

- Лепа Н. Н. Моделирование процессов управления развитием предприятий : [монография] / Н. Н. Лепа, Р. Н. Лепа, А. И. Пушкар. - Донецк : Юго-Восток, 2005. - 448 с.

- Мошенець Р. Модель розвитку машинобудівного підприємства на постприватизаційному етапі / Р. Мошенець / Галицький економічний вісник. - 2010. - № 3 (28). - С. 45-49.

- Воронков Д. К. Особливості впливу змін підприємства на його вартість / Д. К. Воронков // Економіка промисловості. - 2008. - № 4. - С. 52-58.

- Максимов В. И. Когнитивные технологии для поддержки принятия управленческих решений / В. И. Максимов, Е. К. Корноушенко, С. В. Качаев // Информационное общество. - 1999. - № 2. - С. 50-54.

13. Концепция Business Performance Management: начало пути / [Е. Ю. Духонин, Д. В. Исаев, Е. Л. Мостовой и др. ; под ред. Г. В. Генса]. - М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. - 269 с.

14. Владыкин А. А. Системный подход к управлению ограничениями при реализации инноваций / А. А. Владыкин, Г. А. Гершанюк // Интеллект. Инновации. Инвестиции. - 2010. - № 3. - С. 4-12.

I. Filipishyn

## THE CONCEPT OF INDUSTRIAL ENTERPRISE DEVELOPMENT MANAGEMENT

A distinctive feature of the concept of enterprise development management is to ensure comprehensive economic analysis for a continuous goal-setting, and their relationship with the combined management approach, that includes the management by objectives and management by deviations.

**Key words:** development, business, goal setting, management by objectives, situational control, value of the company, competitiveness.

© I. Filipishyn

Надійшла до редакції 09.12.2011

УДК 330.1:657

## КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ТЕОРЕТИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ "ЗАТРАТ" І "ВИТРАТ" В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

КАТЕРИНА ХУДОБА,

аспірант Макіївського-економіко гуманітарного інституту

У статті на основі ретроспективного аналізу проведено критичний аналіз теоретичних підходів щодо визначення сутності "затрат" та "витрат" в економічній теорії та бухгалтерському обліку, що дозволило встановити їх взаємозв'язок та основні відмінності, а також сформулювати особистий підхід щодо наукового бачення цих понять.

**Ключові слова:** витрати, затрати, витрати виробництва, теорія цін, собівартість, політична економія, облік.

**Постановка проблеми.** Для забезпечення фінансової стабільності, зменшення ймовірності настання ризику банкрутства необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних факторів для встановлення оптимальних пропорційних співвідношень результативних показників діяльності. Одним із таких важливих показників результатів фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати.

Сьогодні підприємства працюють в умовах швидкозмінного середовища. Змінюються ситуації, а за ними зазнають змін економічні й теоретичні постулати, до яких належить і категорія "витрати".

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження теоретичних аспектів управління витратами є досить популярними серед науковців. Зокрема, С. Сорокою досліджено витрати як історичну категорію, розкрито їх значення на різних етапах розвитку суспільства [1]. А. Д. Шеремет [6], В. В. Сопко [9], С. П. Безруких [10], Н. Д. Врублевський [16], В. Я. Соколов [23], Л. В. Нападівська [6], М. Чума-

ченко [28], Т. М. Одінцева [18] та Н. М. Цветкова [22] розглядали сутність витрат з облікової точки зору. О. Шпикуляком [20] визначено категорію "витрати" з точки зору економічної теорії. М. Г. Грецак [7], О. В. Крушельницька [11], Ю. С. Цал-Цалко [13], М. І. Трубочкіна [17] та А. В. Череп [24] зосереджували увагу на проблемах управління витратами на підприємстві. Аналіз останніх досліджень і публікацій дозволяє стверджувати, що єдиного підходу до визначення витрат немає, також виникають питання про єдність і розмежування категорій "витрати" і "затрати".

**Метою** дослідження є критичний аналіз теоретичних підходів до визначення сутності "затрат" і "витрат" в економічній теорії та бухгалтерському обліку, що дозволить установити їх взаємозв'язок та основні відмінності.

**Виклад основного матеріалу.** Витрати як економічна категорія становлять собою узагальнююче поняття, яке виражає важливі сторони економічних явищ і процесів, відбиває глибинні процеси економічного розвитку. Їх зміст може змінюватися залеж-