

ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

ШЕВЧУК О., аспірант Тернопільського національного економічного університету

Питання управління витратами досліджували багато іноземних вчених, зокрема Р. Шонбергер, Е. Гарке, Дж. Гаррісон, Ф. Телор, Р. Хауелл, В. Соусі та ін. Що стосується еволюції наукових підходів, то їх вивчення надає поштовх подальшому розвитку теорії управління витратами.

Дохід підприємства залежить від величини витрат; їх мінімізація шляхом ефективного регулювання без зниження обсягів реалізації, валових доходів, якості торговельного обслуговування, обумовлює можливість збільшення прибутку. У зв'язку з цим правильний облік витрат, своєчасний контроль за їхнім формуванням, оперативний аналіз мають важливе значення для ефективного управління витратами торговельного підприємства.

Нині вчені пов'язують виникнення теорії управління витратами з другою половиною XIX ст., коли у 1887 р. була опублікована теоретична праця англійців Джона Матера Фелса (1858–1925) та Емілія Гарке (1858–1930) "Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення". Ця робота витримала шість перевидань і здобула на зламі століть велику популярність [1]. Тривалий час витрати враховували так званім "котельним" методом, тобто в одному бухгалтерському реєстрі з початку звітного періоду враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання та цільового призначення, пізніше ці витрати розділялися пропорційно прийнятій базі. Недолік цього методу полягав у тому, що надаючи підсумкові витрати за той або інший період, він не відображав їх структуру, отже, не дозволяв визначити, які витрати можуть бути зменшені та на яких ділянках виробництва.

Основні етапи розвитку методології управління витратами наведено у таблиці.

Назва методів (систем, концепцій)	Період виникнення	Автори	Основні риси
"Котельний" метод	До другої половини XIX ст.	–	Усі засоби, витрачені на виробництво, враховувалися незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно прийнятій базі
Метод Фелса та Гарке	Друга половина XIX ст.	Джон Матер Фелс та Еміль Гарке	Усі витрати поділялися на фіксовані (нині їх називають постійними) і змінні
Метод Джона Маннома	1891 р.	Джон Манном	Введено поняття умовно-постійних або накладних витрат, тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції
Метод Олександра Гамільтона Черча	Початок XX ст.	Олександр Гамільтон Черч	Запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин
Концепція "директ-костинг"	Середина XX ст.	Джонатан Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних із періодом, і управлінні умовно-змінними витратами
Система "стандарт-кост"	1936 р.	Ф. Тейлор, Г. Емерсон	Здійснюється порівняння фактичних і нормованих витрат. Основна функція – це контроль і регулювання витрат, а не їхній облік
Концепція центрів відповідальності	1952 р.	Джон А. Хіггінс	Встановлено залежність ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи
Система організації праці "канбан"	Початок 70-х років XX ст.	Т. Оно	Рационалізація організації виробництва та ефективне управління персоналом
Метод "точно в строк" (just-in-time)	Кінець XX ст.	Р. Хауелл і З. Соусі	В основу покладено відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм)

Метод управління витратами, запропонований Фелсом і Гарке, припускав створення системи, здатної підвищити інформативність даних про засоби, що витрачаються, і посилити контроль за їхнім використанням. Основне нововведення полягало в тому, що всі витрати поділялися на фіксовані (нині їх прийнято називати постійними) і змінні. При цьому вважалося, що зміна фіксованих витрат не залежить безпосередньо від різних господарських операцій або обсягу вироб-

леної продукції. Це привело до думки, що збільшити обсяг виробництва можна при витраті менших ресурсів, ніж вважалося раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно. Виокремлення умовно-змінних витрат багато в чому визначило можливість їх нормувати, встановлювати норму використання ресурсів на певний обсяг готових виробів. Крім того, було встановлено більш точний зв'язок між витратами на виробництво готового виробу і його собівартістю, що дало можливість сформулювати в майбутньому систему "стандарт-кост" [2].

Наступним етапом еволюції теорії управління витратами стала класифікація Джона Маннома (1863–1955). У 1891 році він запровадив поняття умовно-постійних або накладних витрат. Тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції, на витрати, пов'язані із закупівлею сировини; реалізацію готових виробів; процес виробництва. Таким чином, виявлення накладних витрат, пов'язаних із покупкою сировини і реалізацією готової продукції, дозволило надалі виключити їх із нормування і зосередитися тільки на витратах, пов'язаних із виробництвом, отже, достовірніше визначати результат виробництва, не спотворений ніякими не виробничими накладними витратами.

Дослідження Олександра Гамільтона Черча (1866–1936) щодо розподілу накладних витрат за продуктами залежно від продуктивності устаткування (величини машино-годин) стали наступним етапом розвитку теорії управління витратами. Головні ідеї Черча стосовно обліку робочого і машинного часу, висловлені в праці "Адекватний розподіл виробничих витрат" полягали в тому, що було запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів залежно від того, чи застосовують вони складне або просте устаткування, або не застосовують його зовсім, і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин. Цей метод пов'язаний із безпосередньою залежністю величини машино-годин і продуктивності, а останньої – з обсягом продукції, що випускається. Це дозволяло визначити собівартість продукції та планувати витрати на випуск. На початку ХХ ст. підхід до розподілу умовно-постійних витрат залежно від обсягу випуску та калькуляції продукції не був широко розповсюдженим на підприємствах, адже в той час поняття "собівартість" і "методи розподілу витрат" залишалися таємницею для деяких керівників.

Важливим завданням подальшої роботи в області управління витратами став пошук відповіді на питання: в якій пропорції слід включати в собівартість умовно-постійні витрати, тобто визначення собівартості і створення систем планування витрат і оперативного контролю за випуском продукції, які б застосовувались на практиці. Переважаючим методом управління витратами на американських підприємствах у середині ХХ ст. стає концепція "директ-костинг", яка

базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних із періодом, і управлінні умовно-змінними витратами. Однак відповідно до концепції "директ-костинг", необхідність розподілу накладних витрат зникає [3].

На початку століття німецьким вченим Шмаленбахом були введені терміни "облік часткових витрат" (teilkostenrechnung) та "облік граничних витрат" (grenzkosten-rechnung), але вважається, що родоначальником цієї концепції є Джонатан Гаррісон. Саме тому першість американців у цій сфері, взагалі, спірна. Інша справа, що вони змогли прив'язати передові ідеї німецьких економістів до реального господарського життя. Суть "директ-костингу" полягає в тому, що в основу собівартості закладаються тільки умовно-змінні витрати. Непрямі витрати виключаються із собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, вони зумовлені не стільки безпосередньо процесом виробництва, скільки перебігом часу. Це твердження викликало шок і довгий час не мало широкого розповсюдження. Лише у 1953 р. Національна асоціація бухгалтерів опублікувала опис цього методу і "директ-костинг" почав переважати в управлінні витратами [3].

Вперше систему "стандарт-кост" було описано в США у 1936 р. у роботах Емерсона. З еволюцією теорії управління витратами стає очевидний факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки запобігання невиправданим витратам, яких можна б було уникнути. Це завдання вирішує "стандарт-кост" – система порівняння фактичних витрат із нормованими, яка на початку ХХ ст. з'явилася в США, а потім і в Європі.

У результаті співпраці Емерсона і Гаррісона створена система, основною метою якої було визначення ефективності роботи підприємства й усунення неефективності шляхом порівняння фактичних витрат із нормованими. Ця система, на думку авторів, покликана не тільки фіксувати події минулого, а й ставити завдання на майбутнє та допомагати їх вирішувати. Саме тому "стандарт-кост" стала першою управлінською системою, в якій першочерговою функцією є саме контроль і регулювання витрат, а не їхній облік. Якщо спочатку "стандарт-кост" був задуманий як інструмент, що виявляє невикористані резерви без зв'язку з конкретними виконавцями, то надалі виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тієї або іншої одиниці управлінського персоналу. Це зумовило формування Джоном А. Хігінсом у 1952 р. концепції центрів відповідальності, тобто ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи. Його робота "Облік за центрами відповідальності" присвячена науковій організації поведінки управлінців. Її мета не стільки контроль, скільки допомога управлінському персоналу в організації самоконтролю, бо передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для нього цілі та критерії.

Ідея "стандарт-косту" трансформувалася в два положення: всі проведені витрати в обліку повинні бути співвіднесені зі стандартами; відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, повинні бути розподілені за категоріями.

Основними принципами системи є складання планової калькуляції за продуктами на основі науково обґрунтованої нормативної бази і кошторисів, облік фактичних витрат і змін чинних норм, аналіз відхилень. Калькуляції використовуються для оцінки випуску продукції за місяць по цехам і підприємству в цілому, оцінки браку продукції та залишків незавершеного виробництва.

Органічним розвитком "Стандарт-косту" і методів обліку за центрами відповідальності стала поява методу "точно в строк" (just-in-time), описаного і пропонуваного авторами Р. Хауеллом і З. Соусі. Хоча до цього аналогічна система під назвою "канбан" була впроваджена й успішно застосовувалася на японських підприємствах. На відміну від традиційних аналітичних прийомів аналізу, пов'язаних із коефіцієнтом використання робочого часу, устаткування, продуктивності праці, в основу цієї системи покладено відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм).

На початку 70-х років віце-президент автомобільної компанії "Тойота" Т. Оно запропонував систему організації праці "канбан", яку американці стали називати "саме вчасно", що не зовсім правильно, оскільки чинник часу не є головною складовою цієї системи. Суть японської системи "канбан" полягає в раціональній організації виробництва та в ефективному управлінні персоналом [4]. Система одержала свою назву від металевого знака трикутної форми ("канбан" перекладається як "табличка", "знак"), який супроводжує деталі в процесі виробництва і переміщення. Відповідно до цієї системи на всіх фазах виробничого процесу відмовилися від виробництва продукції великими партіями і створили безперервно-потокове виробництво. Постачальники вимушені пристосовуватися до роботи підприємства-споживача їх продукції та запроваджувати у себе аналогічну систему. Система "канбан" безпосередньо впливає на складські запаси, скорочуючи їх до оптимальних розмірів [4]. США і деякі країни Західної Європи застосовували у себе систему "канбан" для підвищення ефективності виробництва. Слід зазначити, що в повному обсязі ця система не була впроваджена ніде. Це пояснюється, перш за все тим, що система, створена в Японії, орієнтована на національні цінності. Система "канбан", розповсюджуючись, охоплює цілі галузі.

Сучасні тенденції щодо управління витратами характеризуються активним впровадженням нових методів управління накладними витратами. Адаже останнім часом частка цього елемента у структурі загальних витрат стрімко збільшується. До найперспективніших методів управління накладними витратами можна віднести функціонально-

вартісний аналіз, бюджетування на нульовому базисі, формування цільових витрат організації. Особливу увагу прогресивні західні компанії приділяють стратегічному управлінню витратами. Витрати як економічна категорія – це виражені у грошовій формі затрати підприємств, підприємців, приватних виробників і інших господарюючих суб'єктів на виробництво, обіг і збут продукції. У зарубіжній літературі "витрати" частіше іменуються як "затрати" (російський варіант – "издержки") виробництва й обігу. Таким чином, поняття "витрати" і "затрати" у цьому випадку розглядаються як абсолютно еквівалентні терміни [5, с. 55–75].

Вивчаючи поняття "управління" у взаємозв'язку з якою-небудь системою на підприємстві, слід зважати на неоднозначність цього визначення. З одного боку, під управлінням розуміють діяльність по керівництву якою-небудь системою або підприємством у цілому; з іншого – сукупність суб'єктів цієї діяльності, тобто кадри підприємства. Таким чином, поняття "управління" стосовно до господарюючого суб'єкта можна розглядати в двох контекстах: як процес (діяльність) і як інститут [5, с. 55–75].

Якщо вивчати управління як процес, то більш повним буде таке визначення: управління – це систематична сукупність управлінських дій господарюючого суб'єкта у процесі підготовки рішення. Функціонально це визначає постановку проблеми, пошук і ухвалення рішень, розподіл відповідальності за ними, виконання рішень, контроль за виконанням і коректування [6, с. 337–352]. Таким чином, управління витратами – це неперервний процес комплексних дій, спрямованих на затрати господарюючого суб'єкта з метою забезпечення їхнього оптимального рівня, структури і динаміки.

Систему управління витратами господарюючого суб'єкта наведено на *рисунку* [7; 8, с. 182–208].



Головними складовими системи управління витратами є об'єкти, за якими формуються витрати за обсягом і структурою; технологія управління витратами (здійснення процедур, необхідних для виявлення відхилень фактичних показників витрат від планових); суб'єкти управління витратами (структурні підрозділи підприємства, що здійснюють процедури управління витратами); предмети управління витратами (окремі характеристики стану витрат: дотримання лімітів ФОТ витрати сировини і матеріалів тощо) [9, с. 176–206].

Організація системи управління витратами вимагає комбінованого використання структурного і процесного підходів до організації фінансово-господарської діяльності підприємства й управління нею. Суть процесного підходу полягає в тому, що вся фінансово-господарська діяльність підприємства поділяється на основні та допоміжні бізнес-процеси. Бізнес-процес – сукупність бізнес-функцій (або видів діяльності), існуючих на підприємстві, які разом дають результат, що має цінність для споживача, замовника [10, с. 271–275]. Головні бізнес-процеси пов'язані з безпосереднім створенням продукту або послуги, їхнім продажем і доставкою споживачу. Вони виконують такі функції: забезпечення поставок сировини та інших матеріальних ресурсів, виробництво різних видів продукції, забезпечення вивозу продукції, маркетинг і збут продукції, гарантійне та післяпродажне обслуговування. Допоміжні бізнес-процеси підтримують не лише головні бізнес-функції, а й одна одну. До них належать постачання, розвиток виробництва, управління людськими ресурсами, а також загальні функції, які створюють інфраструктуру підприємства, а саме: планування, фінанси, облік тощо. Сучасні тенденції в управлінні витратами характеризується активним впровадженням нових методів управління. Саме тому управління витратами вивчається як безперервний процес комплексного впливу на витрати підприємства з метою забезпечення їх оптимального рівня, структури та динаміки.

Удосконалення системи управління витратами націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік і аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. На сьогодні основним завданням системи управління витратами є оптимізація встановлення цін, які споживач погодиться платити за певний набір продукції або послуг, а також спостереження за ходом реалізації споживачам продукції (послуг) за цією ціною.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *A new look at safety stock*. By Jon Schreibfeder [Electronic resource]. — Way of access : <http://www.effectiveinventory.com>.
2. *Why is inventory turnover important?* By Jon Schreibfeder [Electronic resource]. — Way of access : <http://www.effectiveinventory.com>.
3. *How many inventory turns should I get?* By *Charlie J. Bodenstab* [Electronic resource]. — Way of access : <http://www.effectiveinventory.com>.
4. *Шонбергер Р. Дж.* Японские методы управления производством: Девять простых уроков / Р. Дж. Шонбергер. — М. : Экономика, 1988. — 250 с.
5. *Шеремет А. Д.* Методика финансового анализа : учеб. и практ. пособие / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин, Е. В. Негашев. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2001. — 207 с. — (Высшее образование).
6. *Анализ финансово-экономической деятельности предприятий* : учеб. пособие для вузов / Н. П. Любушин, В. Б. Лещева, В. Г. Дьякова. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — 471 с.
7. *Справочник по функционально-стоимостному анализу* / под ред. М. Г. Карпунина, Б. И. Майданчика. — М. : Финансы и статистика, 1988. — 431 с.
8. *Лебедева С. Н.* Экономика торгового предприятия : учеб. пособие / С. Н. Лебедева, Н. А. Казиначикова, А. В. Гавриков ; под ред. С. Н. Лебедевой. — 3-е изд., испр. — Минск : Новое знание, 2003. — 240 с.
9. *Савицкая Г. В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособие / Г. В. Савицкая. — М. : Инфра-М, 2002. — 468 с.
10. *Баканов М. И.* Теория экономического анализа : учебник / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. — 4-е изд. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 416 с.
11. *Марцин В. С.* Економіка торгівлі : підручник / В. С. Марцин. — К. : Знання, 2006. — 402 с.
12. *Прыкина Л. В.* Экономический анализ предприятия / Л. В. Прыкина. — М. : ЮНИТИ, 2002. — 314 с.