

РОЗВИТОК СВІТОВИХ ПОГЛЯДІВ НА КЕРУВАННЯ ВИТРАТАМИ

ШЕВЧУК ОЛЕГ АНТОНОВИЧ

АСПРАНТ,

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Основний мотив функціонування будь-якого підприємства - максимізація доходів. Нинішні можливості втілення цієї основної мети у більшості випадках обмежені витратами. Так, як витрати – це головний аспект зменшення прибутку і одночасно чинник, що впливає на об'єм пропозиції, то схвалення рішень керівництвом підприємства нереальне без аналізу вже існуючих витрат фірми і планування їх величини на майбутнє.

Проблема керування витратами докладно досліджена в багатьох роботах іноземних авторів. У науковій статті враховані певним чином думки таких економістів, як Шонбергер Р. Дж., Гарке Еміль., Гаррісон Джонатан, Телор Ф., Хауелл Р.А., Соусі В.С., Однак, не зважаючи на великий інтерес до цього дослідження, проблема регулювання та менеджменту витратами торговельних підприємств нині не є суттєво розкритою.

Дохід торговельної фірми безпосередньо залежить від величини витрат . Мінімізація їх 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. Саме це й обумовило напрямок даного дослідження.

Метою дослідження є структуризація вчень на витрати торговельного підприємства, а також визначення теперішнього погляду на це запитання.

Сьогодні іноземні вчені пов'язують виникнення теорії керування витратами з другою половиною XIX століття, коли в 1887 році було опубліковано перше видання теоретичної праці англійців Джона Матера Фелса (1858—1925) і Еміля Гарке (1858—1930) "Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення". Ця робота витримала шість перевидань і здобула на рубежі століть велику популярність серед видань на дану тему [1]. Спочатку і протягом довгого часу витрати знаходили і враховували так званим "котельним" методом, тобто в одному бухгалтерському реєстрі з початку звітнього періоду враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, пізніше ці витрати розділялися пропорційно прийнятій бази. Недостаток цього методу полягав в тому, що, надаючи підсумкову суму витрат за той або інший період, він не

показував її структуру, і, отже, не дозволяв визначити, які витрати можуть бути понижені і на яких ділянках виробництва.

Таблиця 1 – Етапи розвитку теорії управління витратами

Назва теорії	Строк виникнення	Засновники	Основні риси теорії
1	2	3	4
«Котельний» метод	до другої половини XIX століття	–	Враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно прийнятої бази
Метод Фелса та Гарке	Друга половини XIX століття	Джон Матер Фелс та Еміль Гарке	Основне нововведення полягало в тому, що всі витрати ділилися на фіксовані (зараз їх прийнято називати постійними) і змінні
Метод Джона Маннома	1891 рік	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 20 століття	Олександр Гамільтон Черч	Було запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин
Концепція "Дірект-костінг"	Середина 20 століття	Джонатан Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управління умовно-змінними витратами

Система "Стандарт-кост"	1936 рік	Ф. Тейлор, Г. Емерсон	Виникає система порівняння фактичних витрат з нормованими. Основна функція – це контроль і регулювання витрат , а не їхній облік.
Концепція центрів відповідальності	1952 рік	Джон А. Хіггінс	Основна ідея методу – це залежність ступеню відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи
Система організації праці «Канбан»	На початку 70-х рр. XX століття	Т. Оно	Зміст методу полягає в раціональній організації виробництва та в ефективному управлінні персоналом
Метод "Just-in-time" (Точно в строк)	Кінець 20 століття	Р.А. Хауелл і З.Р. Соусі	В основу встановлені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм)

Метод керування 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 ділилися на фіксовані (зараз їх прийнято називати постійними) і змінні. При цьому вважалося, що зміна фіксованих витрат не залежить напряму від різних господарських операцій або об'єму виробленої продукції. Це привело до думки, що збільшити об'єм виробництва можна при витраті менших ресурсів, ніж вважалося раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно. Виділення із загальної маси витрат умовно-змінних багато в чому визначило можливість їх нормувати, встановлювати норму використання ресурсів на певний об'єм готових виробів. Крім того, був встановлений більш точний зв'язок між витратами на виробництво готового виробу і його собівартістю, що дало можливість сформулювати в майбутньому систему "Стандарт-кост" [2].

Подальшим етапом еволюції теорії керування витратами з'явилася класифікація Джона Маннома (1863—1955). В 1891 році він ввів поняття умовно-постійних або накладних витрат, тобто витрат , які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції, на витрати, пов'язані із закупівлею сировини; реалізацією готових виробів; безпосередньо з процесом виробництва. Таким чином, виявлення накладних витрат , пов'язаних з покупкою

сировини і реалізацією готової продукції, дозволило надалі виключити їх з нормування і зосередитися тільки на витратах, пов'язаних з виробництвом, а отже, більш достовірно визначати результат виробництва, не спотворений ніякими невиробничими накладними витратами.

Наступним розвитком теорії управління витратами стали дослідження Олександра Гамільтона Черча (1866—1936) по розподілу накладних витрат по продуктах залежно від продуктивності устаткування (величини машино-годин). Головні ідеї Черча по обліку робочого і машинного часу, висловлені в роботі "Адекватний розподіл виробничих витрат" заключаються 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 відпрацьованого ними машино-годин. Даний метод пов'язаний з безпосередньою залежністю величини машино-годин з продуктивністю, а останньої — з об'ємом продукції, що випускається. Дані ідеї дозволяли визначити собівартість продукції і планувати витрати на випуск. На початку 20 століття підхід до розподілу умовно-постійних витрат залежно від об'єму випуску і калькуляція продукції не мав такого значного розповсюдження на підприємствах. Адже в даний час поняття "собівартість" і методи розподілу витрат залишаються таємницею для деяких керівників.

Одною з важливих задач 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 практично застосованих систем планування витрат і оперативного контролю за випуском продукції. Переважаючим методом управління витратами на американських підприємствах в середині 20 століття стає концепція "Дірект-костінг", яка базується виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управління умовно-змінними витратами. Але якщо слідувати концепції "Дірект-костінг", необхідність розподілу накладних витрат зникає [3].

На початку століття німецьким вченим Шмаленбахом були введені терміни *Teilkostenrechnung* (облік часткових витрат) і *Grenzkosten-rechnung* (облік граничних витрат), але вважається, що родоначальником даної концепції є Джонатан Гаррісон. Тому першість американців в цій області, взагалі, спірна. Інша справа, що вони змогли прив'язати передові ідеї німецьких економістів до реального господарського життя. Єство "Дірект-костінг" полягає в тому, що в основу собівартості закладаються тільки умовно-змінні витрати. Непрямі витрати виключаються з собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, вони викликані не стільки безпосередньо процесом виробництва, скільки перебігом часу. Це твердження викликало шок, і довгий час не мало широкого

розповсюдження. Тільки в 1953 році Національна асоціація бухгалтерів опублікувала опис цього методу і "Директ-костінг" стає переважаючим методом в управлінні витратами [3]. Перший опис системи "Стандарт-кост" був представлений в роботах Емерсона в 1936 році в США. 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 невиправданих витрат, яких можна б було уникнути. Рішенням цієї задачі стала поява на початку ХХ столітті в США, а потім і в Європі системи порівняння фактичних витрат з нормованими "Стандарт-кост".

В результаті співпраці Емерсона і Гаррісона була створена система, основною метою якої було визначення ефективності роботи підприємства і усунення неефективності шляхом порівняння фактичних витрат з нормованими. При цьому дана система, на їхню думку, покликана не тільки фіксувати події минулого, але і ставити задачі на майбутнє, допомагати здійснювати ці задачі. Тому "Стандарт-кост" з'явилася першою управлінською системою, в якій як першочергова функція ставиться 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 привело до формування Джоном А. Хігінсом в 1952 році концепції центрів відповідальності, тобто ступені відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи. Його робота "Облік по центрах відповідальності" – направлена на наукову організацію 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 і критерії.

Ідея "Стандарт-кост" трансформувалася в два положення:

- всі проведені витрати в обліку повинні бути співвіднесені із стандартами;
- відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, повинні бути розподілені по категоріях.

В нашій країні великий внесок по адаптації системи "Стандарт-кост" зробили Ліберман, Жебрак і інші вчені, представивши систему нормативного обліку виробництва. Основними принципами системи є складання планової калькуляції по продуктах на основі науково-обґрунтованої нормативної бази і кошторисів, облік фактичних витрат і змін діючих норм, аналіз відхилень. Калькуляції використовуються для оцінки випуску продукції за місяць по цехах і підприємству в цілому, оцінки браку продукції і залишків незавершеного виробництва.

Органічним розвитком "Стандарт-кост" і методів обліку по центрах відповідальності стала поява методу "JT" - "Just-in-time" (точно в час), описаного і запропонованого авторами Р.А. Хауеллом і З.Р. Соусі. Хоча до цього аналогічна система під назвою "канбан" була впроваджена і успішно застосовувалася на японських підприємствах. На відміну від традиційних аналітичних прийомів аналізу, пов'язаних з коефіцієнтом використання робочого часу, устаткування, продуктивності праці, тут в основу встановлені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм).

На початку 70-х рр. віце-президент автомобільної компанії «Тойота» Т. Оно запропонував систему організації праці «Канбан», яку американці стали називати «само вчасно», що не зовсім правильне, оскільки чинник часу не є головною становлюючою цієї системи. Основний зміст японської системи «Канбан» полягає, по-перше, в раціональній організації виробництва, і по-друге, в ефективному управлінні персоналом [4]. Система «Канбан» одержала свою назву від металевого знака трикутної форми («канбан» в перекладі означає «табличка», «знак»), який супроводжує деталі в процесі виробництва і переміщення. Суть системи полягає в тому, що на всіх фазах виробничого процесу відмовилися від виробництва продукції крупними партіями і створили безперервно-потокове виробництво. Постачальники вимушені підстроюватися під ритм роботи підприємства-споживача їх продукції і вводити у себе аналогічну систему. Система «Канбан» робить безпосередній вплив на розмір складських запасів, скорочуючи їх до оптимальних розмірів [4]. США і деякі країни Західної Європи застосовували у себе систему «Канбан» для підвищення ефективності виробництва. Проте слід зазначити, що в повному об'ємі 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 в області управління витратами характеризуються активним впровадженням нових методів по управлінню накладними витратами. Це пояснюється тим, що останніми роками частка даного елемента в структурі загальних витрат стрімко збільшується. До найперспективніших методів управління накладними витратами можна віднести побудований на базі обліку витрат по функціях функціонально-вартісний аналіз, бюджетування на нульовому базисі, формування цільових витрат організації. Особливої уваги прогресивні західні компанії почали надавати стратегічному управлінню витратами. Витрати як економічна категорія є вираженими в грошовій формі затрати підприємств, підприємців, приватних виробників і інших господарюючих суб'єктів на виробництво, обіг та збут продукції. В зарубіжній літературі витрати частіше іменуються як затрати (російський

варіант слова „издержки”) виробництва і обігу. Таким чином, поняття "витрати" і поняття "затрати" у даному випадку розглядаються як абсолютно еквівалентні терміни [5, С.55-75].

Вивчаючи поняття "управління" у взаємозв'язку з якою-небудь системою на підприємстві, слід виходити з неоднозначності даного визначення. З одного боку, під управлінням розуміють діяльність по керівництву якою-небудь системою або по підприємству в цілому, з другого боку, 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, на наш погляд, найточніше і повніше буде наступне визначення: управління - це систематична сукупність управлінських дій господарюючого суб'єкта в процесі підготовки рішення . Функціонально це визначає постановку проблеми, пошук і ухвалення рішень розподіл відповідальності за ними, здійснення рішень, контроль за виконанням і коректування [6, С.337-352]. Таким чином, з одного боку, управління витратами – це неперервний процес комплексних дій на затрати господарюючого суб'єкта з метою забезпечення їхнього оптимального рівня, структури і динаміки. Рисунок 1 ілюструє дане визначення [7; 8, С.182-208].



Рисунок 1 – Система управління витратами господарюючого суб'єкта

Коли говорити про іншу сторону управління, а саме, про інституційні аспекти в управлінні витратами, то основне питання тут полягає в наступному: чи створювати самостійну службу керування витратами на кожному рівні організаційної структури господарюючого суб'єкта або наділяти додатковими повноваженнями в області управління витратами вже існуючих менеджерів. На наш погляд, можливості інституціоналізації системи управління витратами як самостійною функцією управління вельми невеликі, оскільки поки що в незначній мірі розроблено методологічний апарат. Якщо говорити про

можливість інституціоналізації управління витратами як про функцію підтримки управління, то тут можливостей набагато більше, і повною мірою реалізувати її можливо лише безпосередньо на місцях силами тих, хто володіє реальною інформацією про існуюче положення справ, тобто менеджерів компанії. Головними складовими системи керування витратами є об'єкти управління витратами (це рівень, формування і структура витрат), 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 і т.п.) [9, С.176-206].

Організація системи управління витратами вимагає комбінованого вживання структурного і процесного підходів до організації фінансово-господарської діяльності підприємства і управління нею. Суть процесного підходу полягає в тому, що всю фінансово-господарську діяльність підприємства можна розділити на дві категорії: основні бізнес-процеси і допоміжні. 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 складають наступні функції: забезпечення поставок сировини і інших матеріальних ресурсів, виробництво різних видів продукції, забезпечення вивозу продукції, маркетинг і збут продукції, гарантійне і післяпродажне обслуговування. Функції, що включаються в допоміжні бізнес-процеси виконують завдання підтримки як головних бізнес-функцій, так і один одного. До їхнього числа входять постачання, розвиток виробництва управління людськими ресурсами, а також загальні функції, створюючи інфраструктуру підприємства, а саме планування, фінанси, облік тощо. Сучасні тенденції в області управління витратами характеризується активним упровадженням нових методів управління. Тому керування витратами вивчається як безперервний процес комплексної дії на витрати підприємства з метою забезпечення їх оптимального рівня, структури і динаміки.

Висновки. Удосконалення системи управління витратами націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. У теперішніх умовах основне завдання створення системи керування витратами полягає в тому, щоб найоптимальнішим способом встановити ціну, яку споживач погодиться платити за певний

набір продукції і послуг, і вивчати здатність реалізації споживачам даної продукції за цією вартістю.

ЛІТЕРАТУРА

1. A New Look at Safety Stock. By *Jon Schreibfeder* [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: www.effectiveinventory.com
2. Why Is Inventory Turnover Important? By *Jon Schreibfeder* [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: www.effectiveinventory.com
3. How many Inventory Turns Should I get? By *Charlie J. Bodenstab* [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: 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 [Текст] : 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. Н.П.Любушин, В.Б. Лещева, В.Г. Дьякова: Учеб. пособие для ВУЗов. - 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. – 431с.
8. Экономика торгового предприятия: Учеб. пособие / С.Н. Лебедева, Н.А. Казиначикова, А.В. Гавриков; Под ред. С.Н. Лебедевой. – 3-е изд., испр.–Мн.: Новое знание, 2003. – 240 с.
9. *Савицкая Г.В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / Г.В. Савицкая – Москва: Инфра-М , 2002. – 468 с.
10. *Баканов М.И.* Теория экономического анализа: Учебник. / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет Изд.4-е – 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.– 314с.