

## ЕВОЛЮЦІЯ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

Розглядається теорія та практика обліку витрат в історичному аспекті, а також класифікація витрат для цілей управління.

*Ключові слова:* управлінський облік, класифікація витрат, система управління витратами

Рассматривается теория и практика учета затрат в историческом аспекте, а также классификация затрат для целей управления.

*Ключевые слова:* управленческий учет, классификация расходов, система управления затратами

A theory and practice of account of charges in a historical aspect as well as a classification of charges for the aims of management are examined.

*Keywords:* managerial account, classification of charges, cost management system

### Вступ

Теорія і практика управління витратами – відносно молода сфера наукових і практичних інтересів менеджерів, яка започаткувала свій розвиток з виникненням теорії витрат у другій половині XIX ст. Піонерами в її розробці були найбільш розвинуті на той час в економічному відношенні країни, до яких слід віднести Англію, Німеччину, США.

У сучасний період процесу управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику вітчизняних підприємств та організацій, в Україні практично не існує, в даний час навіть ще немає чіткої системи управління процесом зниження собівартості.

Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси, які мають місце впродовж останніх років в Україні, не сприяють зниженню рівня витрат у ціні продукції. Прибуток досягається, в основному, не шляхом зменшення затрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

### Постановка задачі

Основою для прийняття рішень по управлінню витратами є дані управлінського обліку підприємства, а також дані з зовнішніх джерел про навколишнє середовище підприємства. Тому вибір використовуваного методу обліку витрат визначає надалі інформаційні, аналітичні і контрольні можливості всієї системи управлінського обліку.

Аналіз стану залізничного транспорту України показує, що причинами його відставання від сучасних вимог і світових стандартів є: низький рівень матеріально-технічної бази, прогресуюче старіння основних фондів, недо-

статня якість обслуговування пасажирів, обмежені обсяги інвестування, але головна – невідповідність існуючої організаційно-правової структури управління залізничним транспортом тенденціям ринкового розвитку економіки України та ринковим моделям управління.

В економічно розвинених країнах найпрогресивнішою та розповсюдженою формою ефективного управління залізничним транспортом вважається корпоративне управління. Тому одним із варіантів рішення задачі створення ефективною моделі управління залізничним транспортом України є створення потужної державної акціонерної компанії з ефективною системою корпоративного управління, яка передбачає використання базової стратегії на ринку перевезень – стратегії зниження витрат.

### Результати

Сучасні західні дослідники пов'язують виникнення теорії обліку витрат з другою половиною XIX ст., коли в 1887 р. було опубліковано перше видання теоретичної праці англійців Джона Магнера Фелса і Еміля Гарке «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення». Спочатку і протягом тривалого часу витрати виявляли і враховували так званим «котловим» методом, тобто в єдиному бухгалтерському реєстрі з початку звітного періоду враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їх використання і цільового призначення. Недолік цього методу полягав в тому, що, даючи підсумкову суму витрат за той або інший період, він не показував структуру, і, отже, не дозволяв визначити, які витрати можуть бути знижені і на яких ділянках виробництва. Підхід до обліку витрат, запропонований Д. Фелсом і Е. Гарке, передбачав створення си-

стеми, покликаної підвищити інформативність даних про витрачені засоби і підсилити контроль за їх використанням. Ця система ґрунтувалася на двох найважливіших нововведеннях. Перше полягало в тому, що всі запаси за всіма витратами зводилися в реєстри за допомогою подвійного запису. Друге полягало в тому, що всі витрати ділилися на фіксовані і змінні. При цьому вважалося, що зміна фіксованих витрат не залежить безпосередньо від різних господарських операцій або обсягу виготовленої продукції. 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 точніший зв'язок між витратами на виробництво готового виробу і його собівартістю, що дало можливість сформувати в майбутньому систему «стандарт-кост».

Робота Д. Фелса і Е. Гарке відповіла на багато поточних питань, але по суті це були теоретичні відповіді. В той час вже в 1889 р. ці відповіді знайшли своє практичне відображення в першій системі порівняння фактичних витрат з нормативними. Цю систему створив Джордж Пеплер Нортон, згідно якої фактичні витрати по кожній ділянці виробництва порівнювалися з витратами по цьому процесу, прийнятими за норму. Складські і управлінські витрати, а також витрати загального характеру враховували на окремих рахунках, а потім зіставляли з чистим прибутком або збитком так само, як і на рахунках фінансового обліку.

Облік витрат за єдиною схемою подвійного запису закріпив витрати за відповідними ділянками господарської діяльності, що дозволило Джону Манну в 1891 р. класифікувати умовно-постійні або накладні витрати. Таким чином, виявлення накладних витрат, пов'язаних з купівлею сировини і реалізацією готової продукції, дозволило надалі виключати їх з нормування і зосередитися лише на витратах, пов'язаних з виробництвом, а, отже достовірніше визначати результат виробництва, не змінений жодними не виробничими накладними витратами.

Продовжуючи класифікацію витрат, відомий американський автор Олександр Гамільтон Черч в роботі «Адекватний розподіл виробничих витрат», яку опублікував в 1901 р., розділив накладні витрати, що пов'язані з виробництвом, на накладні витрати на робочу силу і на загальноорганізаційні витрати. Наступним кроком в деталізації обліку витрат і фокусуванні його на виробництві стали ідеї Черча по обліку

робочого і машинного часу. Він запропонував розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів залежно від того, яке устаткування застосовують ці центри, і розділяти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих машинно-годин.

Одним з найважливіших завдань подальшого розвитку теорії обліку витрат на виробництво став пошук відповіді на питання: у якій пропорції слід включати в собівартість продукції умовно-постійні витрати, тобто визначення собівартості і формування витрат з метою оперативного контролю за випуском продукції. Були розроблені різні методи розподілу витрат, що дозволяють об'єктивно розподілити умовно-постійні витрати між одиницями продукції.

При виробництві однорідної продукції можна застосовувати традиційні позамовний та по процесний методи калькулювання. Проте різноманітність продукції може приводити до значного ускладнення і суб'єктивності у визначенні собівартості даними методами калькулювання.

Якщо слідувати концепції обліку змінних виробничих витрат (директ-костинг), висунутій в 1936 р. Джонатаном Харрісом, необхідність розподілу накладних витрат зникає. Суть «директ-костинг» полягає в тому, що приймаючи висунуту ще в 1887 р. Д. Фелсом і Е. Гарке концепцію ділення витрат на умовно-постійні та змінні, в основу собівартості кладуться лише змінні виробничі витрати. Непрямі витрати виключаються з собівартості, оскільки, на думку прибічників цього методу, вони викликані не стільки безпосередньо процесом виробництва, скільки перебігом часу. Це твердження довгий час не мало широкого вживання. Лише з середини 60-х років завдяки макроекономічним дослідженням «директ-костинг» стає переважаючим методом в обліку витрат на заході.

До кінця ХХ століття була звернена увага на те, що поняття «директ-костинг» більше означає «прямі витрати», хоча з методологічної точки зору ця система обліку витрат передбачає включення у виробничу собівартість продукції лише змінних виробничих витрат, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці і змінних загально-виробничих накладних витрат. Тому в практиці роботи професійних бухгалтерів і в спеціальній літературі, що пов'язана з сертифікацією професійних бухгалтерів, з'явилося поняття «верібл-костинг», який більш точно відображає суть методу обліку змінних виробничих витрат.

З еволюцією теорії і практики обліку витрат стає очевидним той факт, що для підприємства

важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої сьогодні залишається загадкою для бухгалтера, скільки запобігання невикористаних витрат, яких можна було б уникнути. Рішенням цієї задачі стала поява на початку ХХ ст. в США, а потім і Європі, системи порівняння фактичних витрат з нормативними - «стандарт-кост», запропонованої Гаррінгтоном Емерсоном і Чартером Гаррісоном. В результаті співпраці Г. Емерсона і Ч. Гаррісона була створена система, основною метою якої було визначення ефективності роботи підприємства і усунення неефективності його роботи шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Ця система розглядає не статику, а динаміку господарського процесу підприємства з метою контролю витрат за відхиленнями.

Сенс системи «стандарт-кост» полягає в тому, що до обліку вноситься те, що повинно статися, а не те, що сталося, враховується не суще, а належне, і відособлено відображаються відхилення, що виникли. Основне завдання, яке ставить перед собою дана система – облік витрат і відхилень в прибутку підприємства. У її основі лежить чітке і тверде встановлення норм затрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, зарплати і всіх інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. Основний постулат «стандарт-кост» - фактичні показники витрат завжди перевищують нормативні, оскільки норма – це мінімальні витрати для даних умов, тобто насправді облік полягає у фіксації безлічі відхилень. Якщо ж відхилень не виникло або фактичні витрати менші нормативних, то це означає, що була визначена не гранично низька норма витрат і її потрібно скорегувати, тобто зменшити. Будь-які витрати порівняно з нормами приводять до перевитрати засобів, аналіз яких є джерелом інформації про невикористані ресурси підприємства, його потенціал і невикористані витрати.

Слід зауважити, що традиційні методи обліку витрат не відповідають вимогам сучасної конкурентної боротьби на ринку. Тому одним із найважливіших завдань є модифікація методології обліку витрат і калькулювання собівартості нових продуктів. Для забезпечення конкурентоспроможності продукції потрібно дотримуватись основних рецептів успіху: «продавай дешевше, ніж інші», «зроби продукт відмінним від інших», «концентруйся на якості». Але для того, щоб скористатися певним рецептом успіху, наприклад, продати свій продукт дешевше, ніж конкуренти, потрібно спочатку виготовити цей продукт більш дешевим.

Фахівці Японії з виробничого менеджменту і управлінського обліку ще в 60-х роках ХХ ст. запропонували просте і ефективне рішення цієї проблеми, розробивши концепцію управління витратами за цільовою собівартістю - систему «таргет-костинг», яку успішно використовують на практиці вже більше сорока років. Вперше систему «таргет-костинг» офіційно було застосовано в корпорації Toyota в 1965 р., хоча деякі більш прості її форми ще в 1947 р. використовувала компанія General Electric. Напевно саме тому американці приписують честь винаходу системи «таргет-костинг» Лоуренсу Майлзу з корпорації General Electric, але його система управління цільовими витратами була не більше ніж досить примітивною версією сучасної концепції, що не набула достатньо широкого поширення. Повномасштабне ж впровадження «таргет-костинг» в промислових корпораціях США почалося лише в кінці 1980-х років, причому – що вельми примітно – за зразок було взято саме японську модель, достатньо ефективна і просунута на той час.

Першим, хто спожив сучасне формулювання – «таргет-костинг», був Тоширо Хиромото, який опублікував в 1988 р. одну з самих цитованих в подальші роки статей, присвячених досягненням японського управлінського обліку. Раніше термін «таргет-костинг» в англомовних ділових і професійних виданнях не вживався.

Таким чином, система «таргет-костинг» – це цілісна концепція управління, яка підтримує стратегію зниження витрат і реалізує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат та калькуляції цільової собівартості відповідно до ринкових реалій. Основна ідея «таргет-костингу» полягає в тому, що традиційна формула ціноутворення:  $Ціна = Собівартість + Прибуток$  трансформована у рівність:  $Ціна - Прибуток = Собівартість$ . Тобто, «таргет-костинг», на відміну від традиційних методів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи із ціни реалізації, встановленої на основі маркетингових досліджень, що проводяться перед початком розробки нового продукту.

Для визначення цільової собівартості виробу від очікуваної ринкової ціни віднімається бажана величина прибутку. Під цільовою собівартістю розуміють гранично допустиму (з точки зору ринку збуту) собівартість, яка повинна бути орієнтиром для забезпечення конкурентоспроможності підприємства на сегменті ринку. Цільова собівартість виробу є основою для ви-

значення величини допустимих витрат на кожний його структурний елемент.

Важливим етапом «таргет-костингу» є конструювання вартості, тобто системне вивчення усіх функцій виробу і факторів витрат з метою зниження елементів витрат майбутнього виробу, що забезпечить бажаний рівень витрат та задоволення конкретних потреб споживачів. На стадії проектування продукту спеціалісти вишуковують оптимальну комбінацію рівня витрат і якості, вносять багаторазові зміни у пробний проект і лише тоді, коли кошторисна собівартість не буде перевищувати цільову, оформляється остаточний варіант проекту. Для досягнення допустимої величини витрат використовується функціонально-вартісний аналіз, який дозволяє оптимізувати технічні рішення з використанням показників якості і функціонально-необхідних витрат. Результатом функціонально-вартісного аналізу може бути покращення дизайну виробу, заміна матеріалу, модифікація технологічного процесу тощо. У процесі конструювання вартості контролер допомагає конструкторам і технологам визначити види діяльності, витрати на які потребують зниження, та вплив на витрати різних проектних рішень.

Якщо «таргет-костинг» застосовується виключно для встановлення цільових витрат на виробництво продукції, виходячи з ціни основних конкурентів, то його можна розглядати як специфічне вираження бенчмаркінгу і вважати інструментом стратегічного контролінгу процесу виробництва. Проте, у випадках розподілу цільових витрат на витрати окремих вузлів і компонентів продукту і, зокрема, в рамках контролю і регулювання цільових витрат виникає потреба в оперативному контролінгу.

В першу чергу до завдань оперативному контролінгу відносять розробку конкретних заходів із зниження витрат на виробництво окремих компонентів і витрат, пов'язаних із забезпеченням певних функцій (властивостей) виробу. Спочатку сукупні цільові витрати деталізуються на витрати окремих вузлів і компонентів. Потім цільові виробничі витрати окремих вузлів чи компонентів порівнюються з плановими чи фактичними витратами, щоб визначити різницю між ними, як задана величина, входить у процес регулювання виробничих витрат.

Таким чином, в даний час в міжнародній практиці існує два підходи до визначення поточних результатів діяльності. Перший підхід направлений на вдосконалення калькуляції і контролю за витратами по кожному окремому виду готової продукції, а другий – на вдосконалення

методики прийняття управлінських рішень, уміння їх корегувати залежно від змін ринкової кон'юнктури і інших чинників.

Прагнення економічної думки зблизити ці підходи, привело до виникнення безлічі змішаних варіантів систем обліку і контролю витрат та результатів виробничої діяльності. На базі обліку часткових витрат були розроблені:

- багатоступеневий облік витрат;
- облік відшкодування постійних витрат;
- облік відшкодування граничних стандартних витрат.

Багатоступеневість при обліку витрат обумовлена тим, що облік постійних витрат ведеться не в одному місці, а зосереджений по ряду методологічних сегментів. Перевагою багатоступеневого обліку витрат можна вважати кращу – з врахуванням критеріїв, істотних для управління підприємством, - структуризацію витрат. При цьому досягається велика точність даних. Встановлення маржинального доходу на покриття витрат кожного рівня можна використовувати для оцінки окупності видів продукції, які виробляються, визначення рентабельності окремих підрозділів підприємства і знаходження нижньої границі для відпускних цін.

Облік відшкодування постійних виробничих витрат є модифікацією багатоступеневого методу обліку витрат та результатів виробничої діяльності. Його суть полягає в з'єднанні обліку змінних витрат з врахуванням повних витрат. При цьому непрямі витрати не розподіляються по якійсь базі, а формуються по певному відсотку від величини фактично понесених витрат. Процедура починається з порівняння відомої ринкової ціни з собівартістю. Потім по кожному рівню виробничого процесу встановлюється, якою мірою ціна покриває вартість.

Облік відшкодування граничних витрат на виробництво заснований на припущенні про існування жорсткої лінійної залежності між величиною витрат і обсягом виробництва. На практиці це приводить до чіткого розмежування витрат на постійні і змінні. При цьому всі витрати групуються по місцях їх виникнення. Сума фактичних витрат знаходиться шляхом корегування нормативних витрат на величину виявлених відхилень. Фіксація відшкодування граничних стандартних витрат забезпечує адміністрацію інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень в умовах неповного використання виробничих потужностей підприємства. На базі обліку повних витрат виникли: облік відносно індивідуальних витрат; облік витрат по чинниках виробництва; функ-

ціональний облік витрат; структурний облік витрат; облік постійно розподілених витрат.

Згідно з варіантом обліку відносних індивідуальних витрат, що розроблений П. Рібелем, по місцях виникнення, по центрах відповідальності і по носіях відносять лише ті витрати, які можна з ними ідентифікувати. Завдяки цьому повністю зникають непрямі витрати, і всі витрати можна трактувати як прямі.

Обмеженість ресурсів підприємства висуває завдання більш ефективного їх використання. Облік витрат по чинниках виробництва не вимагає ділення витрат на постійні та змінні. У основі даного обліку витрат і результатів діяльності покладена передумова, згідно якої витрати ресурсів мають різну інтенсивність залежно від фази господарського циклу підприємства. Дана система обліку витрат передбачає групування витрат в розрізі кожного виробничого чинника і кожної фази відтворення, адміністрація отримує інформацію про необхідність понести ті або інші витрати, пов'язані з прийняттям тих або інших управлінських рішень по зміні обсягів виробництва, накопиченню ресурсів або міри їх використання і так далі.

Найбільш відомий варіант функціонального обліку витрат розробив Р. Бере. Ідея, покладена в основу цього методу полягає в тому, що будь-яке підприємство повинне прагнути до оптимального використання свого виробничого і організаційного потенціалу, але це досягається лише у випадках, якщо підприємство найбільш повно реалізує всі свої функції.

Функціональний облік може бути організований на базі функціонально-вартісного аналізу і передбачає чітке розділення функцій і розробку облікових процедур, що дозволяють виміряти результати цих функцій. Витрати підприємства групуються окремо по кожній функції для того, щоб виявити їх залежність від об'єму продукції, що випускається, величини наданих послуг, а також визначити зміну витрат у часі.

Основи функціонально-вартісного аналізу були закладені в кінці 40-х років ХХ ст. Ю. М. Соболевим (СРСР) та Л. Майлзом (США). Він відноситься до найбільш ефективних видів аналізу діяльності щодо виявлення резервів економії витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів на виробництво продукції. Функціонально-вартісний аналіз проводиться з метою виявлення резервів зниження витрат за рахунок ефективніших варіантів виробництва, ліпшого співвідношення між споживчою вартістю виробу та витратами на його виготовлення. Він базується на пошуку спосо-

бів зниження матеріало-, енерго-, і трудомісткості продукції.

Функціонально-вартісний аналіз на відміну від традиційних методів економічного аналізу, має принципові особливості: використовує систематичний і комплексний підхід до рішення проблеми, у першу чергу це – функціональний підхід, за якого досягається найбільш економічне здійснення функцій об'єкта, що досліджується; застосовує колективні творчі методи і прийоми пошуку ідей; забезпечує єдність конструктивно-технологічних і економічних завдань. Тому, функціонально-вартісний аналіз у першу чергу спрямований на пошук резервів зниження витрат на ресурси через усунення непотрібних функцій об'єкта, що досліджується.

Особливо ефективним і доцільним функціонально-вартісний аналіз є під час впровадження інновацій на підприємствах.

Таким чином у функціональному обліку використовується ширша, ніж при традиційному обліку витрат, структура витрат підприємства. Крім того, функціональний облік може бути організований по правилах обліку змінних витрат, він дозволяє виділяти і отримувати як облікові, так і планові дані, створює умови для контролю залежності величини витрат від міри використання виробничих потужностей підприємства, його легко адаптувати до умов виробництва і ринку, що змінюються.

Структурний варіант обліку витрат найкращим чином відповідає завданню інформаційного забезпечення адміністрації підприємства відомостями про очікувані зміни навколишнього середовища. Рішення завдання досягається завдяки тому, що всі витрати діляться на три групи: прямі (змінні), загальні змінні, структурні. Виділення останньої групи дозволяє створити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, що направлені на розвиток підприємства в умовах ринкової кон'юнктури, яка змінюється. Короткострокові структурні витрати включають витрати, пов'язані з підтримкою виробничого потенціалу підприємства в експлуатаційній готовності при заданій мірі інтенсивності роботи машин і устаткування, а також заробітну плату в тій її частині, яка не входить в загальні змінні витрати. Довгострокові структурні витрати включають витрати, пов'язані з досягненням як поточних – встановлених на рік, так і перспективних – встановлених на триваліший період, цілей. Облік довгострокових витрат передбачає зіставлення витрат з можливими доходами від реалізації готової продукції.

Функціональний і структурний облік витрат підприємства можуть бути організовані як за повною, так і за скороченою собівартістю.

Найбільш традиційним варіантом обліку витрат і результатів господарської діяльності підприємства є облік витрат на виробництво, що постійно розподіляються. Такий облік передбачає три етапи розподілу виробничих витрат:

- включення в собівартість продукту прямих пропорційних (змінних) витрат;
- включення в собівартість продукту змінної частини загальновиробничих накладних витрат;
- віднесення на різні види готової продукції постійних загальновиробничих накладних витрат встановленим на підприємстві способом.

При цьому для розподілу постійних загальновиробничих накладних витрат застосовують різні способи: пропорційно сумі певних прямих витрат, відпрацьованому робочими або машинами часу тощо. При цьому, облік витрат зосереджується не на кінцевому продукті виробництва, а безпосередньо на виробничому процесі.

Справжню революцію в обліку витрат ознаменувало ділення витрат на умовно-постійні і змінні, що дозволило широко використовувати дані бухгалтерського обліку для цілей управління виробничими і комерційними процесами.

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.

Якщо визначати управління як процес, то управління – це систематична сукупність усіх 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. Таким чином, управління витратами – це неперервний процес комплексних дій, спрямованих на затрати господарюючого суб'єкта з метою забезпечення їхнього оптимального рівня, структури і динаміки.

Головними складовими системи управління витратами підприємства є наступні: об'єкти, за якими формуються витрати за обсягом і структурою; технологія управління витратами (здійснення процедур, що необхідні для виявлення

відхилень фактичних показників витрат від запланованих); суб'єкти управління витратами (структурні підрозділи підприємства, що здійснюють певні процедури управління витратами); предмети управління витратами.

Однією з функцій системи управління витратами є контроль витрат. Основне завдання управлінського контролю полягає в забезпеченні узгодженості поставлених завдань, коли інтереси кожного окремо взятого співробітника збігаються з інтересами всієї організації. Управлінський контроль включає ряд правил і процедур, використовуваних менеджерами для виміру результатів діяльності центрів відповідальності і визначення того, чи відповідають отримані результати запланованим показникам, і якщо ні – для розробки корегувальних заходів.

Суб'єктами управлінського контролю на підприємстві є менеджери нижчої, переважно середньої і вищої ланки управління.

Об'єктом управлінського контролю є діяльність організації і основні характеризуючі показники: дохід від реалізації, витрати і прибуток. Витрати контролюються найбільше, тому найважливішим елементом управлінського контролю можна вважати управлінський контроль витрат. Тобто контроль витрат – необхідний елемент контуру управління організацією, без якого інші функції управління не можуть бути повноцінно реалізовані.

З початку ХХІ ст. глобалізація економіки викликала перехід управлінського обліку до останньої стадії – інтеграції. Після 2000-го року з'явилася необхідність істотно змінити підхід до управління витратами у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління з врахуванням глобальних змін в технологіях і системах управління. Якщо до початку ХХІ ст. вважалося, що управлінський облік обслуговує лише стадію виробництва, у тому числі і в частині витрат, то сучасний стратегічний управлінський облік на підприємстві передбачає облік, контроль і управління витратами на основі інформації внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства з метою забезпечення не лише стадії виробництва, а також дозавиробничої та післявиробничої стадій. Були запропоновані три базові стратегії виживання підприємства в довгостроковій перспективі при динамічній зміні зовнішнього середовища: стратегія зниження витрат; стратегія диверсифікації; стратегія зосередження на сегменті.

Запропонована в кінці ХХ ст. професорами Гарвардського університету Робіном Купером і Робертом Капланом калькуляція на основі дія-

льності привела до розробки стратегії цільової калькуляції витрат, яка була запропонована японськими компаніями, а потім впроваджена в практику діяльності підприємств США і Європи. Основна ідея калькуляції на основі діяльності враховує той факт, що лише 15...20 % всієї повної собівартості продукту складають витрати технологічного процесу. Ці положення і викликали стратегію безперервного вдосконалення діяльності у тому числі і калькуляції з метою безперервного вдосконалення діяльності.

Крім того, одним з елементів стратегічного управління витратами стала комплексна орієнтація на логістику. За оцінками експертів, первинні витрати на логістику можуть досягати 30 % обороту, але в майбутньому ці витрати повинні окупатися.

### Висновки

З розвитком ринкових відносин кардинально змінюються підходи до побудови системи управління витратами та виникнення методів калькулювання собівартості продукції.

З еволюції теорії витрат випливає, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, скільки запобігання невинуватих витрат, яких можна було б уникнути. Одним з найважливіших завдань згідно з вимогами сучасної конкурентної боротьби є модифікація методології обліку витрат і калькулювання собівартості нових продуктів.

Найбільш важливим в теорії розвитку витрат для цілей управління є їх розподіл на змінні та постійні, що надає можливості використання маржинального підходу в межах релевантного діапазону.

На залізничному транспорті рівень постійних витрат дуже високий і незначно змінюється при суттєвих змінах обсягів перевезень, тому для цілей управління затратами пропонується система «директ-костинг» без розподілу постійних витрат на собівартість перевезень.

На підприємствах залізничного транспорту значну частину витрат складають витрати, що безпосередньо не пов'язані з технологічним процесом, тому для калькулювання таких витрат доцільне впровадження калькулювання на основі діяльності («таргет-костинг»).

### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Каплан, Р. С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] / Р. С. Нортона, Д. П. Каплан : [пер. с англ.]. – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2003.
2. Управлінський облік [Текст] / Д. Р. Хенсен [та ін.] : [пер. з англ. 5-го канад. вид.]. – К.: Міленіум, 2002.
3. Николаева, О. Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М.: Едиториал, УРСС, 1997.
4. Уорд, К. Стратегический управленческий учет [Текст] / К. Уорд : [пер. с англ.]. – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2002.
5. Шанк, Дж. Стратегическое управление затратами [Текст] / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб.: Бизнес Микро, 1999.
6. Хан, Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга [Текст] / Д. Хан. – М.: Финансы и статистика, 1997.
7. Редченко, К. Таргет-костинг или искусство делать дешевле [Текст] / К. Редченко // Менеджмент и менеджер. – 2003. – № 11.
8. Анискин, Ю. П. Планирование и контроллинг [Текст] : учебник / Ю. П. Анискин. – 3-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2007.
9. Любушин, Н. П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия [Текст] : учеб. пособие для вузов / Н. П. Любушин, В. Б. Лещева, В. Г. Дьякова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
10. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник. – 3-є вид. / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.

Надійшла до редколегії 03.09.2010.

Прийнята до друку 16.09.2010.