

ЕВОЛЮЦІЯ ТЕОРІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглянуто історію розвитку теорії управління витратами на підприємстві. Розкрито основні умови ефективності теорії управління витратами на підприємстві в умовах ринкової економіки XXI ст. Визначено напрям подальшого розвитку теорії управління витратами.

Ключові слова: теорія управління витратами, якість, ціна, прибуток, собівартість продукції.

I. Вступ

Теорія управління витратами в науковій літературі характеризує логічно узагальнений досвід суспільної практики, яка ґрунтується на глибокому проникненні в суть управління, спрямованого на контроль за витратами та забезпечення їх економії. Історія теорії управління витратами відображає закономірний та послідовний розвиток сукупності адекватних форм наукового пізнання, конкретних знань, принципів та методів управління процесом цілеспрямованого формування витрат підприємства.

II. Постановка завдання

Метою статті є обґрунтування теоретичних та методичних положень впливу управління витратами на розвиток управлінського обліку витрат.

III. Результати

Початок історії розвитку теорії управління витратами припадає на другу половину XIX ст., що пов'язано з виникненням теорії “котельного” методу. Ідейний зміст методу передбачав розрахунок вартості економічних ресурсів, витрачених на виробництво, незалежно від місць їхнього споживання та цільового призначення. Розрахунок витрат виконували в єдиному бухгалтерському реєстрі в межах звітного періоду. Отриману суму витрат розподіляли до прийнятої бази. Цей підхід був примітивним інструментом в управлінні витратами, оскільки не враховував місця виникнення, цільового призначення та структури витрат підприємства [7, с. 29].

Подальший розвиток теорії управління витратами у другій половині XIX ст. здійснили Дж. Фелс та Е. Гарке, які у 1887 р. опублікували наукову працю “Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення”, де запропоновано новий підхід до управління витратами. Підхід передбачав створення системи, що покликана підвищити інформаційність та підконтрольність даних про витрачені ресурси виробництва. Дж. Фелс і Е. Га-

рке запропонували розділяти витрати підприємства на постійні та змінні [12, с. 263].

У 1891 р. Дж. Манном доповнив теорію управління витратами, виокремивши частину витрат підприємства в накладні витрати, які він пов'язував з купівлею сировини та реалізацією готової продукції, що не можуть безпосередньо відноситись на собівартість одиниці. Дж. Манном зосереджував основну увагу тільки на витратах виробництва, що дало змогу точно визначити результат виробництва [7, с. 31].

На початку XX ст. О. Черча опублікував працю “Адекватний розподіл виробничих витрат”, основна ідея якої полягала в розподілі виробничої ділянки на декілька виробничих центрів та розподілі накладних витрат між ними за кількістю відпрацьованих машино-годин. Розподіл виробничої ділянки здійснювався залежно від цільового використання устаткування. Цей метод ґрунтується на ув'язці величини машино-годин з продуктивністю, а останньої – з обсягом випущеної продукції. Ідеї О. Черча давали змогу визначити собівартість продукції та спланувати витрати на її випуск [12, с. 264].

На початку 1930-х рр. Г. Емерсон започаткував основи іншої базової системи управління витратами – “стандарт-кост”. У своїй праці “Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати” вчений підкреслив помилковість традиційної системи формування собівартості та вперше згадав систему нормативів і стандартів, названу ним “стандарт-кост”. Основні положення цієї системи розробив американський економіст Ч. Гаррісон, який у 1912 р. запровадив у науковий обіг теорію управління витратами концепцію “стандарт-костинг”. У ряді статей під назвою “Облік собівартості на допомогу виробництву” науковець критикував невідповідність системи обліку фактичної собівартості та надав опис варіантів системи “стандарт-кост” залежно від розмірів та спеціалізації підприємства. Запропонована система давала управлінню змогу оперативно приймати рішення, що базувались на аналізі відхилень

фактичних витрат від норм. Головною ідеєю в цій системі є контроль за точним виявленням відхилень від установлених стандартів витрат [10, с. 3].

Американський економіст Дж. Гаррісон у 1936 р. розробив концепцію системи “директ-костинг”, що являла собою метод неповної собівартості продукції. Цей метод поділяв виробничі витрати на змінні та постійні залежно від зміни обсягів виробництва. Головною особливістю “директ-костингу” є те, що собівартість продукції розраховується і планується тільки в частині змінних витрат. Постійні витрати періодично списують на фінансовий результат. Система давала змогу визначити залежність між витратами, обсягом виробництва та прибутком [7, с. 32].

У 1930-х рр. у рамках “нового інституціоналізму” у США та Західній Європі виникає концепція “транзакційних витрат”, засновниками якої є Р. Коуз та О. Уільямсон. Автори концепції виділяють два види витрат: виробничі та транзакційні. Базовою одиницею в теорії транзакційних витрат є акт економічної взаємодії, або транзакція. У своїх працях Р. Коуз та О. Уільямсон доводять, що взаємодія суб’єктів господарювання на ринку потребує здійснення певних витрат, спрямованих на пошук інформації про контрагентів, проведення переговорів, укладання контрактів тощо. Витрати, якими супроводжуються такі взаємодії, отримали назву транзакційних [6, с. 36].

У кінці 1950-х рр. Р. Хауелл і З. Соусі доповнили теорію управління витратами методом “точно в строк”. В основу методу покладено відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів. Головна ідея концепції методу базується на трьох принципах: 1) заявка покупців відповідає не запасам продукції, а виробничим потужностям, що готові переробити сировину прямо “з коліс”; 2) в умовах мінімальних запасів функціонує безперервна раціоналізація в організації й управлінні виробництвом; 3) оцінювання ефективності виробничого процесу здійснюється за рівнем витрат, фондівіддачею та терміном реалізації заявки. Основним завданням концепції є усунення потенційних запасів матеріалів та напівфабрикатів у виробничому процесі. Вихідним завданням є встановлення виробничого графіка, який керує рухом матеріальних потоків, що забезпечує точне і вчасне постачання ресурсів для виробництва [2, с. 250].

Довершенням теорії управління витратами в 1952 р. стала концепція Дж. Хігінса, що отримала назву “центрів відповідальності”. Основна ідея концепції – це залежність рівня відповідальності окремих менеджерів за фінансові результати підконтрольних центрів. Кожне підприємство має власну організаційну структуру, де основним струк-

турним елементом є підрозділ. Делегування повноважень менеджерам означає децентралізацію управління та облік витрат за центрами відповідальності. Центри відповідальності – це сфера діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності підрозділу. Концепція забезпечила досягнення найвищого рівня професійної відповідальності [12, с. 265].

Наступним етапом розвитку теорії управління витратами є розробка Міністерством оборони США в 1960 р. концепції “калькулювання повного життєвого циклу”. Її відмінністю від попереднього калькулювання є те, що в ній основну увагу приділяють виробничому етапу життєвого циклу продукту. Розрахунок собівартості продукції не включає витрати до та після виробничих стадій. Калькуляція повного життєвого циклу оцінює і враховує витрати тільки за термін життя продукту. Метою такої калькуляції є досягнення рівня бажаного прибутку на виробничій стадії, що покриє витрати на до-виробничій та післявиробничій стадіях. Калькулювання витрат поєднує такі функціональні стадії життєвого циклу: дослідження, розробка, проектування, виробництво, післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку та утилізація. Співвідношення витрат за кожним із функціональних життєвих циклів залежить від специфіки галузі й особливості конкретного продукту [7, с. 32].

У 1965 р. на підприємствах Японії теорія управління витратами набула подальшого розвитку в контексті концепції “таргет-костинг”. Першим автором наукової публікації про “таргет-костинг” у 1988 р. став Т. Хіромото. В економічній літературі концепцію “таргет-костинг” часто трактують як калькулювання цільової собівартості. Таке трактування концепції “таргет-костинг” є частковим, що пояснює тільки технічну процедуру управлінського обліку. Система “таргет-костинг” – це комплексна концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат, планування виробництва продукції, превентивного контролю за витратами та калькуляції цільової собівартості відповідно до ринкових умов. Формулою витрат у концепції стала різниця між ринковою ціною і плановим прибутком. Таргет-костинг передбачає розрахунок собівартості, виходячи з попередньо встановлених цін маркетингових досліджень. Суть методу полягає у визначенні ціни за одиницю продукції, при якій фірма досягне планового прибутку. Цільову собівартість визначають як різницю між цими компонентами. Отримана величина – критерій, яким керуються при розробці, виробництві та просуванні продукції [11, с. 207].

Розвиток теорії управління витратами на початку 1970-х рр. пов'язаний з іменем Т. Оно. У межах теорії управління Т. Оно в 1962 р. запропонував систему організації праці "канбан". Теоретичною основою концепції "канбан" є ідеї Ф. Тейлора, Г. Форда, а також окремі положення філософії дзен-буддизму і конфуціанства. Основна ідея концепції "канбан" полягала в раціональній організації виробництва та ефективного управління персоналом на основі методів логістики. Суть системи в тому, що на всіх фазах виробничого процесу відмовились від виробництва продукції великими партіями і створили безперервно-потокове виробництво. Система "канбан" безпосередньо впливає на розмір складських запасів, скорочуючи їх до оптимального розміру. Основними принципами функціонування системи є: своєчасна поставка продукції замовнику, посилений контроль за якістю на етапах виробництва, детальна підготовка обладнання, відсутність браку [12, с. 265].

У 1980-х рр. у працях Р. Каплана, М. Портера, Р. Купера сформовано концепцію "витратоутворювальних факторів", яка надала новий поштовх розвитку теорії управління витратами. Концепція пояснює залежність витрат від витратоутворювальних факторів, котрі поділяє на дві групи: функціональні та структурні. До функціональних факторів автори зараховують усі види внутрішніх ресурсів та ефективність їх використання у виробництві. Серед структурних факторів – масштаб діяльності, технологія та обсяг інвестицій [7, с. 35].

Логічне продовження розвитку теорії управління витратами у ХХ ст. пов'язане з концепцією "витрати – випуск – прибуток". Концепція пояснює залежність величини витрат і прибутку від обсягів виробництва. Застосування методу "витрати – випуск – прибуток" дає змогу: обґрунтувати мінімальні доходи від реалізації, визначити внесок кожного з виробів у фінансовий результат, з'ясувати міру чутливості прибутку до зміни обсягів продажів, цін, змінних та постійних витрат. Особливість методу полягає в тому, що обсяг виробництва і продажу продукції за певний період збігаються. Прибуток є основним результативним показником діяльності підприємства, який залежить від витрат та обсягу продукції. Система є ефективною у прийнятті короткострокових рішень [12, с. 266].

У 1972 р. в Інституті стратегічного планування Кембриджа внаслідок дослідної діяльності консалтингової групи PIMS у теорії управління витратами вперше з'явилося поняття "бенчмаркінг". Бенчмаркінг – це перманентний процес порівняння товарів, виробничих процесів та інших параметрів досліджуваного підприємства з аналогічними

об'єктами інших підприємств. Концепція "бенчмаркінг" передбачає системний пошук та впровадження найкращої практики. Основний зміст і мета бенчмаркінгу полягають в ідентифікації відмінностей з порівнюваним аналогом, визначенні причин цих відмінностей та виявленні можливостей щодо вдосконалення об'єктів. Досліджуючи виробничі процеси, методи чи технології виробництва і збуту продукції, головну увагу приділяють пошуку резервів зниження витрат виробництва та підвищення конкурентоспроможності продукції [1, с. 29].

Досліджуючи процес створення цінності продукції для кінцевого споживача, американський економіст М. Портер у 1980-х рр. сформулював концепцію "ланцюжка цінностей", яка акцентує увагу на розширеному підході до формування й управління витратами шляхом налагодження ефективних відносин із діловими партнерами за межами підприємства. Під ланцюжком створення цінності М. Портер розумів взаємопов'язаний набір видів діяльності компанії, які додають корисності продукту, що підвищує його цінність для клієнта. Основою ланцюжка цінності є діяльність. Діяльність – це одиниця роботи, чи завдання, яке містить певну мету. Значення діяльності полягає в тому, що вона породжує витрати. Координація ланцюжка цінності створює передумови для підвищення рівня задоволення потреб споживачів [9].

У кінці 1980-х р. представники Гарвардської школи бізнесу Р. Каплан та Р. Купер розробили концепцію управління витратами "ABC", що передбачає розрахунок собівартості за видами діяльності підприємства з метою зниження витрат. Концепція розглядає підприємство як набір робочих операцій, у процесі здійснення яких витрачаються ресурси. Головною ідеєю методу "ABC" є дослідження залежності між витратами і виробничими процесами. Концепція "ABC" забезпечує аналітичну модель, що описує використання конкретним продуктом окремих ресурсів підприємства. Методика "ABC" передбачає визначення переліку і послідовності виробничих процесів з одночасним розрахунком потреби в ресурсах для кожного з них. Розрахунок собівартості методу "ABC" визначає вартість окремого виду діяльності відповідно до фактичного споживання ресурсів [4].

У 1990-х рр. теорія управління витратами набула подальшої еволюції в концепції "кайзер-костинг". "Кайзер костинг" – це процес зниження витрат на виробничій стадії життєвого циклу продукції шляхом безперервного пошуку поліпшення. Кайзер – японський термін, уведений Я. Монденом, який означає внесення покращень у процес невеликими порціями. Я. Монден виділив "кайзер-

костинг” як основний інструмент зниження собівартості продукції в системі управління витратами. Завдання системи “кайзер-костинг” полягає у зменшенні фактичних витрат виробництва порівняно з базовими. Базовою точкою скорочення витрат у системі є фактична собівартість продукції за минулий рік. Норма цільового скорочення витрат визначається відношенням планованої суми скорочення витрат до базових витрат. Цей коефіцієнт використовують для всіх змінних витрат у межах плану. На його основі розраховуються цільові суми зниження витрат. У системі “кайзер-костинг” важливо не тільки встановити норму цільового скорочення витрат і досягнути її, а й утримати досягнуте скорочення витрат [12, с. 270].

У 1990-х рр. американці Дж. Шанк і В. Говіндараджан розробили концепцію “стратегічного позиціонування”. Автори використали інформацію про витрати для розробки стратегії компанії на шляху досягнення конкурентних переваг. Головною ідеєю концепції є включення у сферу управлінського обліку й аналізу витрат детальної інформації про стратегічний розвиток компанії. Стратегічне позиціонування впливає на процес управління витратами залежно від його стратегічного вибору конкурентних переваг. Концепція надає перевагу низькій собівартості продукції. Планування системи змінюється залежно від стратегічних інтересів підприємства. У стратегічному управлінні вартість розглядається з точки зору різних етапів загального ланцюжка створення цінності, частиною якого є підприємство. Обсяг реалізованої продукції розглядається як чинник утворення витрат [7, с. 36].

У 1984 р. фізик Е. Голдрат концептуально розробив “теорію обмежень” – універсальну філософію управління складними системами, яка дає змогу підвищити ефективність роботи компанії без додаткових інвестицій. Головна ідея обмежень полягає в дослідженні організації як цілісної системи, в якій є елементи, що визначають її кінцеві можливості. Ці елементи називаються обмеженнями. Системний підхід “теорії обмежень” дає змогу їх виявити і шляхом управління ними досягнути швидких і стійких результатів. Згідно з цією теорією, кожна організація має хоча б одне обмеження, яке перешкоджає системі досягати вищої мети. Теоретично обмеження можуть знаходитися в будь-якій функціональній зоні компанії, але найчастіше починають доцільно з виробництва. В управлінні витратами усунення обмежень передбачає п'ять кроків: визначення обмежень системи, розробку максимального використання обмежень системи, підпорядкування розробці роботи решти елементів, розвиток обмежень системи та

повернення до першого кроку після усунення обмежень [5, с. 81].

У середині 1950-х рр. Дж. Джуран концептуально сформував положення пропорційної залежності економічних показників діяльності підприємства від якості продукції, оцінивши якість продукції через витрати на її створення. Концепція управління витратами на якість виникла в 1987 р., одночасно з появою стандартів ISO серії 9000. Витрати на якість відображають вартість ресурсів, спожитих для створення споживчих властивостей. Концепція витрат на якість поділяє всі витрати на три групи: витрати профілактики, витрати контролю і витрати помилок. Управління витратами на якість є ефективним при побудові системи якості, яка відповідає вимогам ISO 9000. Концепція дає змогу встановити зв'язок між витратами на якість і прибутком, провести калькуляцію терміну окупності витрат на якість та спрогнозувати результативність діяльності у сфері якості [8].

У 1988 р. Дж. Крафчік увів у теорію управління витратами термін “бережливе виробництво”. “Бережливе виробництво” – це концепція менеджменту, яка базується на стійкому прагненні усунення всіх видів втрат. Концепція передбачає залучення у процес оптимізації бізнесу кожного працівника з максимальною орієнтацією на споживача. Головною ідеєю концепції є створення цінності для споживача. Концепція являє собою систему організації й управління виробництвом, при якій продукція виробляється без дефектів відповідно до вимог споживачів. Система передбачає усунення витрат, пов'язаних з перевиробництвом, простоюванням, транспортуванням, зайвими етапами обробки, дефектами, переміщенням та запасами. Скорочення витрат здійснюється за рахунок скорочення часу виконання замовлень, ліквідації прихованих втрат, безперервного поліпшення виробництва та усунення дій, що не створюють цінності [3].

Аналіз вищенаведеної теорії виділяє два базових підходи в управлінні витратами. Перший підхід – обліковий, що характеризує забезпечення інформаційних потреб управління витратами обліковими характеристиками витрат. Цей підхід орієнтований на інформаційні потреби управління витратами для прийняття економічних рішень. Другий підхід – необліковий, який ґрунтується на забезпеченні інформаційних потреб управління витратами технічними характеристиками витрат. Цей підхід орієнтований на інформаційні потреби управління витратами для прийняття технічних рішень. До кінця XIX ст. в економічній літературі основну увагу приділяли теорії з обліковим підходом. З

початку ХХ ст. тенденція домінування належить теорії з необліковим підходом.

Розвиток ринкових відносин на початку ХХІ ст. спричинив появу нових умов для адаптації теорії управління витратами, а саме: прискорення темпів економічного розвитку, високу міру невизначеності, скорочення життєвого циклу товару, ускладнення організації бізнес-процесів, зміну характеру інновацій та ін. Наведена теорія періоду ХІХ – ХХ ст. має суттєвий недолік перед ринковою економікою початку ХХІ ст. – відсутність узгодженого зв'язку між економічними та технічними рішеннями, що свідчить про невідповідність технічних характеристик споживчої цінності продукції її собівартості. Вирішення зазначеної проблеми в ринковому середовищі ХХІ ст. потребує узгодженого поєднання прийняття економічних і технічних рішень, що, у свою чергу, вимагає нового інформаційного забезпечення для прийняття техніко-економічних рішень.

На нашу думку, зміна потреб управління витратами в інформаційному забезпеченні для узгодженого прийняття техніко-економічних рішень прямо впливає на розвиток управлінського обліку. Тобто ми стверджуємо, що існує прямий зв'язок між інформаційними потребами управління витратами та інформаційним забезпеченням управлінського обліку витрат, де інформаційні потреби є причиною, а інформаційне забезпечення – наслідком. Аналіз теорії управління витратами свідчить про еволюцію пріоритетів інформаційних потреб: пріоритет прийняття економічних рішень (кінець ХІХ ст.), пріоритет прийняття технічних рішень (початок ХХ ст.) та пріоритет техніко-економічних рішень (початок ХХІ ст.). Управління витратами обґрунтовує пріоритет змісту інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення. Ураховуючи актуальність використання інформації про витрати, яка виходить за рамки традиційного управлінського обліку, управління витратами потребує якісного вдосконалення інформаційного забезпечення управлінського обліку витрат. Орієнтація управлінського обліку витрат на прийняття техніко-економічних рішень управлінням витратами потребує нових підходів до класифікації витрат у калькуляційному обліку та способів калькуляції собівартості продукції підприємства.

IV. Висновки

Отже, обґрунтування теоретичних положень впливу управління витратами на розвиток управлінського обліку витрат полягає в такому:

1) теорія управління витратами ХІХ – ХХ ст. є неефективною в сучасних умовах ринкового середовища початку ХХІ ст., унаслідок чого існує проблема невідповідності

технічних характеристик споживчої цінності продукції її собівартості;

2) вирішення зазначеної проблеми потребує узгодженого прийняття управлінням витратами техніко-економічних рішень;

3) прийняття техніко-економічних рішень розширює інформаційні потреби управління витратами: виникає необхідність в інформації про залежність технічних характеристик споживчої цінності продукції і витрат на її створення;

4) зміна інформаційних потреб управління, орієнтація на техніко-економічні рішення породжують нові вимоги до формування інформаційного забезпечення управлінського обліку витрат;

5) орієнтація інформаційного забезпечення управлінського обліку витрат на прийняття техніко-економічних рішень є причиною для подальшого розвитку методичних положень класифікації витрат у калькуляційному обліку та способів калькуляції собівартості продукції підприємства.

Список використаної літератури

1. Грегори Х. Ватсон. Стратегический бенчмаркинг стимулирует развитие предприятий / Грегори Х. Ватсон // Деловое совершенство. – 2006. – № 9. – С. 29.
2. Вольвач І.Ю. Досвід впровадження логістичної концепції виробництва “JUST-IN-TIME” / І.Ю. Вольвач // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4. – Т. 2. – С. 250–254.
3. Вумек Дж.П. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании : пер. с англ. / Дж.П. Вумек, Д.Т. Джонс. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 473 с.
4. Ефимов В.В. Метод ABC : учебно-методическое пособие / В.В. Ефимов, Н.В. Паймушкина. – Ульяновск : УлГТУ, 2006. – 32 с.
5. Карпов А. Сила простоты и логики. Управленческий учет по ТОС / А. Карпов // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – № 5. – С. 81–83.
6. Лесных В. Минимизация транзакционных издержек / В. Лесных, Е. Попов // Общество и экономика. – 2005. – № 5. – С. 36–53.
7. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами / К.С. Олініченко // Вісник міжнародного Слов'янського університету. Серія: Економічні науки. – 2007. – № 1. – С. 29–37.
8. Попова Т.Д. Концепция управленческого учета в системе обеспечения качества продукции и услуг : автореф. дис. док. екон. наук / Т.Д. Попов. – Ростов-на-Дону, 2002. – 35 с.
9. Портер М. Міжнародна конкуренція. Конкурентна перевага країн / М. Пор-

- тер. – М. : Міжнародні відносини, 1993. – 896 с.
10. Слезко Т. Методы учета затрат “стандарт-кост” и нормативный: история и современность / Т. Слезко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 7. – С. 3–8.
11. Сопко В. Таргет-костинг як метод контролю витрат і прибутку / В. Сопко, Л. Тринька // Наукові записки ТНЕУ. – 2006. – № 15. – С. 207–211.
12. Шапіро І.А. Характеристика основних підходів до формування систем управління витратами промислових підприємств / І.А. Шапіро // Європейський вектор економічного розвитку. – 2011. – № 1 (10). – С. 263–270.

Стаття надійшла до редакції 03.04.2012 р.

Дутчак Р.Р. Эволюция теории управления расходами на предприятии

В статье рассмотрена история развития теории управления расходами на предприятии. Раскрыты основные условия эффективности теории управления расходами на предприятии в условиях рыночной экономики XXI в. Определенно направление последующего развития теории управления расходами.

Ключевые слова: теория управления расходами, качество, цена, прибыль, себестоимость продукции.

Dutchak R. Evolution of theory of management charges is on enterprise

In the article history of development of theory of management charges is considered on an enterprise. The basic terms of efficiency of theory of management charges are exposed on an enterprise in the conditions of market economy of XXI item. Certainly direction of subsequent development of theory of management charges.

Key words: theory of management charges, quality, price, income, unit cost.