

Еволюція концепцій управління витратами підприємства

Бурачек І.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри менеджменту організацій і адміністрування
Житомирського державного технологічного університету

Іщук В.А.

магістр
Житомирського державного технологічного університету

У статті здійснено ретроспективний аналіз розвитку теорії управління витратами підприємств у процесі її поступальної еволюції. Досліджено основні аспекти системи «стандарт-кост», методів нормативного визначення витрат, систем «директ-костинг», «абсорпшен-костинг», «Activity Based Costing», «таргет-костинг», концепції управління витратами за центрами відповідальності, «точно вчасно», стратегічного управління витратами.

Ключові слова: витрати, управління витратами, теорія управління витратами підприємства, стратегічне управління витратами.

Burachek I.V., Ishchuk V.A. ЭВОЛЮЦИЯ КОНЦЕПЦИЙ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье осуществлен ретроспективный анализ развития теории управления затратами предприятия в процессе ее поступательной эволюции. Исследованы основные аспекты системы «стандарт-кост», методов нормативного определения затрат, систем «директ-костинг», «абсорпшен-костинг», «Activity Based Costing», «таргет-костинг», концепции управления затратами по центрам ответственности, «точно вовремя», стратегического управления затратами.

Ключевые слова: затраты, управление затратами, теория управления затратами предприятия, стратегическое управление затратами.

Burachek I.V., Ishchuk V.A. EVOLUTION OF THE CONCEPTS OF ENTERPRISE COST MANAGEMENT

In the article retrospective analysis of historical and evolutionary theory of management costs has been done. The main aspects of the system of "standard-cost", methods regulatory costing, "direct costing", "absorption costing", "Activity Based Costing", "Target-costing" concept of cost management by responsibility centers, "just in time" strategic cost management have been discovered.

Keywords: costs, cost management, theory of cost Management Company, strategic cost management.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У витратах підприємства відображаються всі аспекти господарської діяльності підприємств, їх досягнення і слабкі сторони. Так, роль витрат під час здійснення економічних розрахунків полягає в тому, що витрати утворюють нижню межу встановлюваної на виготовлену продукцію (товари, роботи, послуги) ціни; облік складових витрат дає змогу виділити найбільш значимі елементи, а після здійснення техніко-економічного аналізу впливати на їх зменшення; аналіз витрат дає можливість товаровиробнику порівнювати власні витрати із середньогалузевими, а також з витратами конкуруючих підприємств; величина витрат визначає рівень рентабельності (прибутковості) виготовлення продукції (товарів, робіт, послуг); групування витрат за калькуляційними елементами й обчислення

собівартості виробленої (реалізованої) продукції (товарів, робіт, послуг) є якісною характеристикою та узагальнюючим показником ефективності виробництва. Тому в умовах економічної нестабільності в країні управління витратами для кожного підприємства набуває стратегічного значення, адже саме шляхом обґрунтованого планування, дієвого регулювання, організації, детального обліку, аналізу й контролю витрат можна забезпечити високий рівень економічного управління підприємством, а також достовірно оцінити результати діяльності підприємства з подальшим виявленням внутрішніх резервів їх поліпшення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У розвиток теорії управління витратами підприємств значний внесок зробили М.І. Баканов, Б.І. Валуєв, Х. Гернон, Н.Т. Данилоч-

кіна, К. Друрі, Г. Мінк, Г. Мюллер, В.Ф. Палій, А. Стрікленд, А. Томпсон, Дж. Фостер, Ч. Хонгрен, А.Д. Шеремет та багато інших науковців. Сучасні підходи до проблеми управління витратами підприємств викладені в працях вітчизняних науковців і дослідників, а саме в роботах Т.М. Адаменко, Г.В. Козаченко, В.Г. Лебедева, Ю.І. Осадчого, Ю.С. Погорєлова, А.М. Турило, А.В. Череп, які розглядають управління витратами як важливу складову системи управління підприємством.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте значне коло питань залишається малодослідженими та вимагає подальшого наукового пошуку, зокрема в історичному аспекті.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Отже, метою статті є дослідження історії розвитку та еволюції сучасних концепцій управління витратами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ще з давніх часів людство приділяло значну увагу витратам. Підходи до управління витратами змінювалися з розвитком економіки та суспільства. Щоб зрозуміти сучасну роль витрат, необхідно дослідити історичний шлях розвитку знань про їх формування.

Сучасні концепції управління витратами розпочали розроблятися з XIX ст. багатьма науковцями та дослідниками. Так, у 1887 р. було опубліковано теоретичне дослідження «Виробничі рахунки: принципи і практика їхнього ведення» англійських економістів Дж.М. Фелса та Е. Гарке. Автори зробили спробу створити мобільну систему управління витратами, в основі якої лежав розподіл витрат на фіксовані (умовно-постійні або постійні) і змінні (умовно-змінні) витрати [8, с. 133]. Саме дослідження цих учених дали змогу встановити, що зміна фіксованих витрат безпосередньо не залежить від обсягу виготовленої продукції, а змінні витрати збільшуються або зменшуються прямо пропорційно до зростання або зниження обсягу виробництва. Висновок, який при цьому був зроблений, був таким: збільшити обсяг виробництва можна в разі витрати менших ресурсів, ніж це вважалося раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно.

У 1901 р. американський економіст А.Г. Черч у праці «Адекватний розподіл виробничих витрат» розділив умовно-постійні витрати, що пов'язані з виробництвом, на накладні, які пов'язані з робочою силою, і загальноорганізаційні витрати. З початку XX ст. в наукових колах також велася дискусія

про те, у якій пропорції доцільно включати до собівартості продукції підприємства умовно-постійні витрати [5, с. 124].

Проте для промислових підприємств за ступенем розвитку галузевої конкуренції все актуальнішим стає завдання не стільки точного та повного визначення собівартості продукції, скільки запобігання невиправданним витратам, яких можна було б уникнути. Одним із способів вирішення цього завдання стала поява на початку XX ст. у США та Західній Європі системи «стандарт-кост» [9, с. 65], в основі якої лежало порівняння фактичних витрат із нормативами та управління витратами за відхиленнями. Це дало змогу попереджати виникнення невиправданих витрат.

Слід зазначити, що метод нормативного визначення витрат, що є одним із принципів виробничого менеджменту, був запропонований Ф. Тейлором у праці «Принципи наукового менеджменту» [10]. Прихильники виробничого менеджменту застосовували нормативи, щоб виявити «єдиний найкращий шлях» використання праці й матеріальних ресурсів. Проте прихильники виробничого менеджменту не розглядали нормативи як інструмент контролю за витратами. Приблизно тоді, коли фахівці з наукового менеджменту вдосконалювали способи визначення нормативів, були опубліковані наукові праці з проблеми використання нормативів контролю за витратами. У 1911 р. Дж. Харрісон уперше розробив і впровадив повну діючу систему нормативного визначення витрат і управління за відхиленнями. У 1918 р. він опублікував низку рівнянь для аналізу змінних витрат. Приблизно тоді ж, у 1908–1909 рр., Х. Еммерсон показав, що інформація про нормативи дає менеджерам підприємства можливість диференціювати відхилення на ті, які знаходяться під контролем, і ті, які не залежать від них. Із часів свого виникнення система нормативного обліку успішно розвивалася й нині широко використовується промисловими підприємствами США та Західної Європи [8, с. 130].

Огляд значної кількості фірм Великобританії, проведений Пакета і Лайаллом у 1989 р., свідчить про те, що вже тоді 76% промислових підприємств застосовували систему нормативного обліку витрат не лише для контролю за відхиленнями, але й для складання кошторисів, контролю за запасами та їх оцінки [6, с. 212].

Із часом усе більше уваги науковці стали приділяти запобігання невиправданим витратам

там. Одним із способів вирішення цього завдання стала поява в 1933 р. системи «стандарт-кост», в основі якої лежать порівняння фактичних витрат із нормативними та управління витратами за відхиленнями. Особливістю цієї системи є розробка стандартних норм витрат, розподіл витрат на прямі й накладні, змінні й постійні, виділення центрів відповідальності (центрів витрат). Застосування цієї системи передбачає розробку норм, складання кошторисів, бюджетування [8, с. 131].

У 1936 р. Дж. Харрісоном була висунута концепція «директ-костинг», в основі якої лежать розрахунок усіченої собівартості, яка включає лише змінні витрати, і розрахунок маржинального доходу. При цьому зникла потреба розподілу накладних виробничих витрат за видами продукції. Метод «директ-костинг» завоював міцні позиції до середини 1960-х рр. Дж. Харрісон показав, що різні види витрат по-різному пов'язані з виробничим процесом, отже, мають різний характер впливу на прибуток і рентабельність продукції. Як наслідок, це привело до створення різних систем калькуляції в управлінні витратами [8, с. 131].

Традиційні системи калькуляції, або метод «абзорпшен-костинг», припускають калькуляцію собівартості продукції з розподілом усіх витрат між реалізованою продукцією та залишками на складі [3, с. 450]. При цьому прямі (цільові витрати) відносяться до конкретних видів продукції, а непрямі опосередковано розподіляються згідно з єдиними умовними ставками накладних витрат для видів продукції або центрів витрат (пул витрат). Така спрощена система розподілу непрямих витрат, що дістала назву «Activity Based Costing» (ABC) [4], була розроблена на початку ХХ ст. і характеризується дешевизною в застосуванні, невисоким рівнем точності, високою ціною помилки. В системі ABC витрати відслідковуються згідно з потребою даного продукту у витратах (в операціях, що є причиною витрат). Ця система заснована на припущенні, що витрати є наслідком діяльності і що продукція створює попит на діяльність. Тому собівартість продукції визначається без викривлення інформації, що спричиняється неадекватною базою розподілу накладних витрат. Структурно система ABC включає такі етапи:

- 1) визначення основних видів діяльності, що відбуваються в компанії;
- 2) створення для кожного виду діяльності центру (групування) витрат;

3) визначення носія витрат для кожного виду діяльності;

4) віднесення продукту витрат до видів діяльності згідно з потребою продукту в цих видах діяльності [2, с. 359].

ABC-система дає змогу виявити точну причину виникнення додаткових накладних витрат. Це дає можливість управлінцям правильно оцінити прибутковість конкретного виду продукції та прийняти рішення щодо збільшення обсягів випуску найбільш рентабельних із них, а також припинення виробництва тих продуктів, які поглинають більше накладних витрат по обслуговуванню їх виробництва. В рамках цієї системи в довгостроковому періоді управління затратами відбувається через контроль діяльності, що викликає ці витрати. Такий контроль полегшується, якщо діяльність розділити на окремі бізнес-процеси, в яких виділяються типові операції, що виконуються.

Система прямої калькуляції собівартості, або «директ-костинг» (Variable Costing), – це популярна на Заході система розрахунку собівартості продукції, що базується на розподілі загальних витрат промислового підприємства на постійні і змінні [12, с. 119]. Тільки останні включені в собівартість продукції. Постійні ж витрати списують безпосередньо на фінансові результати. У разі впровадження «директ-костингу» управління витратами є управлінням маржинальним доходом (різницею між виручкою та змінними витратами) і процесом його поглинання постійними витратами.

Таким чином, маржинальний дохід є головним показником для визначення рентабельності бізнесу під час ухвалення управлінських рішень. Важливою особливістю методу «директ-костинг» є те, що завдяки йому можна вивчати взаємозв'язки та взаємозалежності між витратами, обсягом виробництва та прибутком, проводити операційний аналіз.

Система функціональної калькуляції ґрунтується на причинно-наслідковому розподілі непрямих витрат. Ця система є дорогою в експлуатації, проте має високий рівень точності та мінімізує витрати, що пов'язані з помилками калькуляції собівартості. Вона застосовується для промислових підприємств з високою часткою непрямих витрат, продукція яких вимагає організаційних ресурсів у різних пропорціях.

Метод таргет-костингу, що зародився в Японії в 1960-х рр., набув поширення на підприємствах, що працюють на міжнародних

ринках в умовах жорсткої конкуренції, а насамперед в інноваційних галузях, де постійно розробляються нові види і моделі продукції, а саме автомобілебудуванні, машинобудуванні, виробництві електроніки, комп'ютерних та цифрових технологій, тобто там, де японські підприємства ведуть агресивну маркетингову політику, витісняючи конкурентів навіть з їх національних ринків [1, с. 179].

Система «таргет-костинг» передбачає розрахунок собівартості виробу за заздалегідь встановленою ціною реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги. Узагальнена інформація про місткість, стан і тенденції розвитку ринку, конкурентів, доступні технології піддається різнобічному аналізу, результати якого дають змогу виразити єдність побажань клієнтів і можливостей їх технічного задоволення в продукції, що випускається за ціною, прийнятною для ринку. Виходячи з очікуваної ціни продажу, визначають рівень витрат, якого необхідно досягти, з врахуванням розміру запланованого прибутку. Алгоритм управління витратами на основі таргет-костингу зображено на рис. 1.

Отже, загальний принцип, що полягає у пристосуванні до ринкових цін та максимізації прибутків за рахунок скорочення витрат має бути основним для успішної діяльності.

За результатами використання розглянутих методів визначається повна собівартість, яка є базовим показником для ціноутворення й оподаткування.

Розвиток систем формування витрат і калькуляції собівартості продукції дав змогу Дж. Хітсу сформулювати концепцію центрів відповідальності, відповідно до якої витрати не лише розглядаються в межах бізнесу загалом, але й диференціюються за центрами відповідальності з виділенням відповідальних осіб.

Розглянуті концепції управління витратами інтенсивно розвивалися впродовж наступних років. Надалі управління витратами за центрами відповідальності здебільшого переросло в метод "System in time" (SIT) – «точно вчасно», авторами якого були Р.Д. Мак-Ілхаттан, Р.А. Хауелл і С.Р. Соусі. В результаті управління витратами зосередилося не на кінцевому продукті, а на самому виробничому процесі.

Середина ХХ ст. ознаменувалася створенням принципово нового напрямку управління витратами. У 1963 р. С. Девідсон напи-



Рис. 1. Алгоритм управління витратами виробництва нової продукції на основі системи таргет-костингу [11]

сав працю, що поклала основу стратегічного управління витратами. Інтерес до стратегічного управління витратами зумовлений зростанням ролі стратегії.

Сучасний бізнес надзвичайно динамічний, що вимагає від науки та практики постійного вдосконалення методів і техніки управління витратами, оскільки те, що вчора незмінно давало успіх і приносило стабільний прибуток, вже зараз може бути поставлено під сумнів, а завтра приведе до втрати переваг перед конкурентами. Концепція стратегічного управління витратами викладена Дж. Шанком, В. Говіндараджаном, К. Друрі [3, с. 659]. Головною метою стратегічного управління витратами підприємства є досягнення стійких конкурентних переваг.

Сучасні методи управління витратами на великих вітчизняних промислових підприємствах ґрунтуються на концепціях та методологіях інформаційних систем, які знайшли своє широке застосування в компаніях, фірмах країн дальнього зарубіжжя. Так, на великих і середніх вітчизняних підприємствах у XXI ст. набули поширення ERP-системи, які автоматизують більшість функцій управління, і вважається, що саме вони надають найбільш достовірну інформацію про витрати господарської діяльності. Такі інформаційні системи управління переважно спираються на універсальні концепції зберігання інформації, такі як OLAP-супровід і засоби інтелектуального аналізу даних (Data Mining). Та сьогодні поряд з ERP-системами на підприємстві впроваджують й інші, а саме SCM, CRM, автоматизовані системи управління технологічними процесами (АСУТП), системи автоматизованого проектування (САПР), системи зберігання даних про вироби (Product Data Management – PDM) тощо, але ядром залишається ERP-система, оскільки саме вона реалізує всі основні функції управління, а саме планування, облік господарських операцій, оцінку та аналіз всіх видів діяльності підприємства, організацію, контроль і контролінг.

Окремо слід сказати про один із найсучасніших методів управління промисловим підприємством MRP II (Material Requirement

Planning), який використовується для найбільш ефективного планування ресурсів підприємства, фінансового планування у вартісних одиницях вимірювання, операційного планування в натуральних одиницях вимірювання, а також містить різні інструменти моделювання та дає змогу здійснювати на основі оперативної інформації довгострокове, оперативне та детальне планування, своєчасне надходження інформації про результати поточної діяльності, оптимізувати матеріальні та виробничі потоки, фінансове відображення діяльності підприємства, скорочення невиробничих витрат. На основі концепції MRP II з'явилась нова методологія ERP (Enterprise Resource Planning) – планування ресурсів підприємства, відмінностями якої є орієнтація на роботу з фінансовою інформацією і можливість планування не тільки виробничих, але й інших ресурсів підприємства. Додатково до наявних функцій MRP II концепція ERP має такі функції: прогнозування попиту, управління проектами, ведення технологічної інформації, управління витратами, управління фінансами, управління кадрами [7, с. 416].

Висновки з цього дослідження. Управління витратами – це динамічний процес, який полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Ретроспективний аналіз розвитку концепцій управління витратами дає змогу констатувати, що таке управління поширюється на всі елементи господарювання, а не зводиться лише до зниження затрат.

Історично зародження основних концепцій управління витратами розпочалось у XIX ст. та продовжується в сучасності. Основними методами, що виникли в процесі еволюції, є такі: стандарт-костинг, директ-костинг, нормативний, таргет-костинг, абсорпшен-костинг, кайзен-костинг, аналіз точки беззбитковості (VP-аналіз), ABC-аналіз, кост-кілінг, бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз, метод VCC, «точно-в-строк» (JIT), бережливе виробництво тощо. Вибір та застосування їх на підприємстві залежить від стратегічної мети підприємства, конкурентних позицій, матеріальної та ресурсної забезпеченості.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Давидович І.М. Планування собівартості продукції в системі стратегічного контролінгу машинобудівного підприємства / І.М. Давидович // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 649. – С. 175–183.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учебное пособие для вузов / К. Друри ; под ред. С.А. Табалиной. – 6-е изд. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

3. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
4. Каплан Р.С. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение / Р.С. Каплан, Р. Купер ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2008. – 352 с.
5. Кларк Дж.Б. Распределение богатства / Дж.Б. Кларк ; пер. с англ. – М. : Экономика, 1992. – 447 с.
6. Основы менеджмента / [М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури] ; пер. с англ. – 3-е изд. – М. : Вильямс, 2009. – 672 с.
7. Міненкова О.В. Аналіз сучасних аналітичних методів управління діяльністю підприємства / О.В. Міненкова // Бізнес-Інформ. – 2015. – № 9. – С. 415–420. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_9_67.
8. Мілаш І.В. Історико-еволюційний розвиток теорії управління витратами підприємства / І.В. Мілаш // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2015. – Вип. 1. – С. 128–136.
9. Мюллендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр ; пер. с нем. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1996. – 160 с.
10. Тейлор Ф.У. Принципы научного менеджмента / Ф.У. Тейлор ; пер. с англ. – М. : Контроллинг, 1991. – 104 с.
11. Троян И. Алгоритмы Target Costing / И. Троян [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://quality.eur.ru/ECONOM/tc.htm>.
12. Шим Дж.К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж.К. Шим, Дж.Г. Сигел ; пер. с англ. – М. : Филинь, 1996. – 344 с.