

Михайлова Олена Валентинівна, ст. викл., кафедра економіки підприємств харчування та торгівлі, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: 0502803582; e-mail: emi65@mail.ru.

Михайлова Елена Валентиновна, ст. преп., кафедра економіки підприємств харчування та торгівлі, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: ул. Клочковская, 333, Харьков, Украина, 61051. Тел.: 0502803582; e-mail: emi65@mail.ru.

Mikhailova Elena, Senior Instructor of the Department of Economics of Catering and Trade Enterprises, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. Tel.: 0502803582; e-mail: emi65@mail.ru.

*Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук М.В. Черною.
Отримано 15.03.2015. ХДУХТ, Харків.*

УДК 330.138.11

ІСТОРИКО-ЕВОЛЮЦІЙНИЙ РОЗВИТОК ТЕОРІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

І.В. Мілаш

Здійснено ретроспективний аналіз історико-еволюційного розвитку теорії управління витратами підприємства, що дозволило визначити шість етапів її поступальної еволюції. Відзначено, що для сучасного стратегічного етапу розвитку теорії управління витратами характерні процеси інтеграції функцій управління витратами в єдину систему управління підприємством на основі інформаційних технологій для досягнення стратегічних цілей економічного розвитку.

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

ІСТОРИКО-ЭВОЛЮЦИОННОЕ РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

И.В. Милаш

Осуществлен ретроспективный анализ историко-эволюционного развития теории управления затратами предприятия, что позволило определить шесть этапов ее поступательной эволюции. Отмечено, что для современного стратегического этапа развития теории управления

затратами характерны процессы интеграции функций управления затратами в единую систему управления предприятием на основе информационных технологий для достижения стратегических целей экономического развития.

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

HISTORICAL EVOLUTIONARY THEORY OF MANAGEMENT EXPENSES OF THE ENTERPRISE

I. Milash

Retrospective analysis of historical and evolutionary theory of management costs. Based on the analysis six stages of progressive evolution theory of enterprise cost management are identified: operational (until 1880), industrial (1880–1900), analytical (1900–1940), managerial (1940–1955) marginal (1955–1975) and strategic (1975 – the present tense). The features and main ideas of each of the stages of the development of the theory of cost management company are. Promising new areas of scientific research on costs management. It is noted that at the present stage of the development of the theory of strategic cost management, the company is characterized by the processes of cost management functions integration into a single management system based on the enterprise information technology for the achievement of strategic goals of economic development. The development of practical implementation concerning modernized cost management concepts is Highlighted.

Keywords: costs, cost management, theory of cost management company, strategic cost management.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У процесі реалізації трансформаційних процесів в економіці України, що спрямовані на впровадження ринкових засад господарювання, управління витратами набуває стратегічного значення, адже саме шляхом обґрунтованого прогнозування й планування, дієвого регулювання, організації та мотивації, детального обліку, аналізу й контролю витрат можна забезпечити високий рівень економічного управління підприємством, а також, шляхом зіставлення витрат з прибутком, достовірно оцінити результати діяльності підприємства з подальшим виявленням внутрішніх резервів їх поліпшення.

Наукові дослідження будь-яких процесів і явищ варто розпочинати з вивчення історії їх виникнення й еволюційного розвитку. Із метою отримання нових знань науковці все частіше звертаються до важливих подій минулого, оскільки рівень дослідження історії є свідченням ступеня розвитку науки. Історія теорії управління витратами підприємства викликає науковий інтерес до її вивчення з метою подальшого розвитку, поглиблює знання, дає можливість краще зрозуміти сучасні тенденції розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У розвиток теорії управління витратами підприємств значний внесок зробили М.І. Баканов, Б.І. Валуєв, Х. Гернон, Н.Т. Данилочкіна, К. Друрі, Г. Мінк, Г. Мюллер, В.Ф. Палій, А. Стрікленд, А. Томпсон, Дж. Фостер, Ч. Хонгрєн, А.Д. Шеремет та багато інших науковців. Сучасні підходи до проблеми управління витратами підприємств викладені в працях вітчизняних науковців і дослідників Т.М. Адаменко, Г.В. Козаченко, В.Г. Лебедева, Ю.І. Осадчого, Ю.С. Погорєлова, А.М. Турило, А.В. Череп та ін., які розглядають управління витратами як важливу складову системи управління підприємством.

Незважаючи на те, що дослідженню теорії управління витратами присвячена значна увага, у більшості наукових розробках не розглядався історичний аспект дослідження етапів еволюційного розвитку теорії управління витратами підприємства.

Мета статті. Метою дослідження є обґрунтування виділення історико-еволюційних етапів розвитку теорії управління витратами підприємств а.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблема управління витратами розроблялася 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 й 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. Саме дослідження цих учених дозволили 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. у наукових колах також велася дискусія про те, у якій пропорції доцільно включати до собівартості продукції підприємства умовно-постійні витрати [1].

У 1920–1930-ті рр. у колишньому СРСР теорію управління витратами розробляли такі вчені, як Н.А. Блатов, Р.Я. Вейцман, А.П. Рудановський, А.М. Галаган та ін. У подальшому управління витратами отримало розвиток у працях Т.П. Коропової, Н.П. Кондракова, М.А. Вахрушиної, А.Ф. Мухіна, О.Е. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Н.Г. Чумаченка, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишкової, І.І. Поклада та ін.

Проте для промислових підприємств у міру розвитку галузевої конкуренції все актуальнішим стає завдання не стільки точного та повного визначення собівартості продукції, скільки запобігання невикористаним витратам, яких можна було б уникнути. Одним із способів вирішення цього завдання стала поява на початку ХХ ст. у США та Західній Європі системи «стандарт-кост» [2], в основі якої лежало порівняння фактичних витрат із нормативами та управління витратами за відхиленнями. Це дозволило попередити виникнення невикористаних витрат. Слід зазначити, що метод нормативного визначення витрат, що є одним із принципів виробничого менеджменту, був запропонований Ф. Тейлором у праці «Принципи наукового менеджменту» [3]. 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 в той самий час, 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 в той самий час, 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.

Огляд значної кількості фірм Великобританії, проведений Пакета і Лайаллом у 1989 р., свідчить, що вже на той час 76% промислових підприємств застосовують систему нормативного обліку витрат не лише для контролю за відхиленнями, але й для складання кошторисів, контролю за запасами та їх оцінки [4].

Із часом усе більше уваги стали приділяти запобігання невикористаним витратам. Одним із способів вирішення цього завдання стала поява в 1933 році системи «стандарт-кост», в основі якої є

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.

У 1936 р. Дж. Харрісоном була висунута концепція «директ-костинг», в основі якої лежить 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 років. Дж. Харрісон показав, що різні види витрат по-різному пов'язані з виробничим процесом і отже, мають різний характер впливу на прибуток і рентабельність продукції. Це привело до створення різних систем калькуляції в управління витратами.

Традиційні системи калькуляції, або метод «абсорпшен-костинг», припускають калькуляцію собівартості продукції з розподілом усіх витрат між реалізованою продукцією та залишками на складі [5]. При цьому прямі (цільові витрати) відносяться на конкретні види 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) [6], була розроблена на початку ХХ ст. і характеризується дешевизною в застосуванні, невисоким рівнем точності, високою ціною помилки. Ця система ефективна за невеликої частки непрямих витрат у загальній сумі витрат підприємства.

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 [7]. 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 ньому можна вивчати взаємозв'язки та взаємозалежності між витратами (собівартістю), 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 й мінімізує витрати, що пов'язані з помилками калькуляції собівартості. Вона застоюється для промислових підприємств з високою часткою непрямих витрат, продукція яких вимагає організаційних ресурсів у різних пропорціях.

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

Розвиток систем формування витрат і калькуляції собівартості продукції дозволив Дж. Хігтсу сформулювати концепцію центрів відповідальності, відповідно до якої витрати не лише розглядаються в межах бізнесу в цілому, 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 у більшості випадків переросло в метод «Sistem in time» (SIT) – «точно вчасно», авторами якої були Р.Д. Мак-Ілхаттан, Р.А. Хауелл і С.Р. Соусі. У 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 написав працю, що поклала основи стратегічному управлінню 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 [5]. Головною метою стратегічного управління витратами підприємства є досягнення стійких конкурентних переваг.

Узагальнені результати дослідження історико-еволюційного розвитку теорії управління витратами в розрізі окремих етапів та їх характеристику наведено в таблиці.

Висновки. Проведені дослідження в межах ретроспективного аналізу історико-еволюційного розвитку теорії управління витратами підприємства дозволили виділити шість етапів її поступальної еволюції, серед яких операційний, промисловий, аналітичний, управлінський, маржинальний і стратегічний. Для сучасного

стратегічного етапу розвитку теорії управління витратами характерними є процеси інтеграції функцій управління витратами в єдину систему управління підприємством на основі інформаційних технологій для досягнення стратегічних цілей економічного розвитку господарських суб'єктів.

Таблиця

**Етапи розвитку теорії управління витратами підприємства
(розроблено автором)**

Період	Етап розвитку теорії управління витратами	Особливість етапу	Основні ідеї, події та методи управління витратами
1	2	3	4
До 1880 р.	Операційний	Теоретичний характер досліджень	1770 р. – облік на основі єдиного рахунку товарів; 1869 р. – розподіл витрат на особливі та загальні (Німеччина, Ж. Курсель–Сенель); 1880 р. – облік витрат на основі рахунка виробництва
1880–1900 рр	Промисловий		Інтегрований виробничо-фінансовий облік
1900–1940 рр	Аналітичний		1900 р. – облік суми покриття (Німеччина); 1901 р. – виникнення аутсорсингу; 1910–1920 рр. – стандарти часу виконання робіт (США); 1911 р. – розробка та впровадження повної діючої системи нормативного визначення витрат і управління за відхиленнями (США, Дж. Харрісон); 1918 р. – облік собівартості на допомогу виробництву (США, Дж. Харрісон); 1923 р. – поділ витрат на постійні та змінні (Дж. Кларк); 1929 р. – ідеї контролінгу (США); 1936 р. – «Директ-костинг» (Direct Costing) і Variable Costing (США, Дж. Харрісон)

Продовження табл.

1	2	3	4
1940–1955 рр	Управлінський	Концентрація та зростання витрат на рекламу, підвищення ролі нематеріальних активів, НТП і зростання витрат на інновації	1950-ті р. – поява обліку за центрами відповідальності, поява системи управлінського обліку
1955–1975 рр	Маржинальний	Укрупнення масштабів бізнесу, концентрація, створення транснаціональних корпорацій	1955 р. – TPS (Бережливе виробництво) (Японія); 1955–1970 рр. – формування концепції управління витратами на якість; 1970-ті р. – формування концепції стратегічного управління витратами;
3 до нашого часу	Стратегічний		1975 р. – калькулювання методом зворотного списання (Японія); 1980-ті рр. – концепція функціонального методу обліку витрат (ABC) (США, Р. Купер і Р. Каплан); 1980-ті рр. – концепція теорії обмежень (Е. Голдратт); 1988 р. – калькулювання собівартості за цільовими витратами (Target Costing) (Японія, США); 1989 р. – виникнення методу кайзер-костинг (Японія); 1989 р. – «Sistem in time» (SIT) – «точно вчасно» (Р.Д. Мак-Ілхаттан, Р.А. Хауелл, С.Р. Соусі)
			Інтеграція функцій управління витратами в єдину систему управління підприємством на основі інформаційних технологій для досягнення стратегічних цілей економічного розвитку

Список джерел інформації / References

1. Кларк Дж. Б. Распределение богатства : [пер. с англ.] / Дж. Б. Кларк. – М. : Экономика. 1992. – 447 с.
Klarck, Dzh.B. (1992), *Distribution of wealth [Raspredeleniye bohatstva]*, Ekonomika, Moscow, 447 p.

2. Мюллендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры : [пер. с нем.] / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1996. – 160 с.

Müllendorf, P., Karrenbauer, M. (1996), *Production Accounting. Reduction and control costs. Ensuring rational structure* [Proizvodstvenniy uchet. Snizheniye i control izderzhhek. Obespecheniye ih ratsionalnoi strukturi], FBK-PRESS, Moscow, 160 p.

3. Тейлор Ф. У. Принципы научного менеджмента : [пер. с англ.] / Ф. У. Тейлор. – М. : Контроллинг, 1991. – 104 с.

Taylor, F.U. (1991), *The Principles of Scientific Management* [Printsipi nauchnogo menedzhmenta], Kontrolling, Moscow, 104 p.

4. Мескон М. Основы менеджмента : [пер. с англ.] / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – 3-е изд. – М. : Вильямс, 2009. – 672 с.

Meskon, M., Albert, M., Khedouri, F. (2009) *Fundamentals of Management* [Osnovy menedzhmenta]. Vilvams. Moscow. 672 p.

5. Льюи К. Управленческий и производственный учет : [пер. с англ.] / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.

Друри К. (2002). *Management and Cost Accounting* [Upravlencheskiy i proizvodstvenniy uchet], YUNITI-DANA, Moscow, 1071 p.

6. Каплан Р. С. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение : [пер. с англ.] / Р. С. Каплан, Р. Купер. – М. : Вильямс, 2008. – 352 с.

Kaplan, R.S., Kuper, R. (2008), *Value analysis: practical application* [Funktionalno-stoimostnoi analiz: prakticheskoye primeneniye], Vilyams, Moscow, 352 p.

7. Шим Лжей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат : [пер. с англ.] / Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел. – М. : Филинь, 1996. – 344 с.

Shim, Dzhey K., Sigel, Dzhoel H. (1996), *Methods of cost management and cost analysis* [Metody upravleniya stoimostiyu i analiza zatrat], Filin, Moscow, 344 p.

Милаш Інна Василівна, канд. екон. наук, доц., кафедра прикладної економіки та інформаційних систем, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Ключківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (057)349-45-94; e-mail: milash32@mail.ru.

Милаш Інна Васильевна, канд. экон. наук, доц., кафедра прикладной экономики и информационных систем, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Ключковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (057)349-45-94; e-mail: milash32@mail.ru.

Milash Inna, Candidate of Sciences (comparable to the academic degree of Doctor of Philosophy, Ph.D.), Associate Professor, Department of Applied Economics and Information Systems, Kharkov State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkovska str., 333, Kharkov, Ukraine, 61051. Tel.: (057)349-45-94; e-mail: milash32@mail.ru.

Рекомендовано до публікації канд. екон. наук О.М. Филипченко, канд. екон. наук О.А. Кругловою.

Отримано 15.03.2015. ХДУХТ, Харків.