

В. М. Гордієнко, старш. викладач
кафедри стратегії підприємств,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ

Анотація. Узагальнено підходи щодо формування систем стратегічного управління витратами, встановлено концептуальні відмінності між традиційним підходом і стратегічною реалізацією функції управління витратами. Запропоновано підхід до організації процесу формування оптимальної з точки зору стратегічного позиціонування підприємства структури витрат.

Ключові слова. Стратегічне управління витратами, стратегічний фактор витрат, структурний фактор витрат, функціональний фактор витрат, аналіз ланцюга витрат і цінності, стратегічне позиціонування, стратегічний вид діяльності.

Вступ. Дослідження компанії McKinsey [4] засвідчили, що 57 % топ-менеджерів, які взяли участь у опитуванні, вважають головною стратегічною метою операційної діяльності їх компаній вирішення завдання зниження витрат. Традиційні підходи до управління витратами не завжди можуть забезпечити виконання такого завдання, оскільки не передбачають дослідження базових причин виникнення витрат.

Управлінські рішення, спрямовані на підтримання довгострокової конкурентної позиції підприємства, повинні враховувати стратегічні елементи, серед яких найважливішими є забезпечення впевненості у довгостроковому зростанні та виживанні підприємства. Досягнення цієї мети гарантується здобуттям конкурентної переваги. Стратегічне управління витратами є використанням даних про витрати підприємства, що мають стратегічну значущість, з метою розробки та ідентифікації найбільш прийнятних стратегій та оптимізації структури витрат, що забезпечує створення та підтримання стійкої конкурентної переваги [1].

Стратегічне управління витратами спрямоване на формування нової та реконфігурування існуючої структури витрат підприємства відповідно до обраної бізнес-стратегії з метою оптимізації процесів виконання стратегії та забезпечення довгострокового зростання та виживання підприємства. Вибудова й оптимізація структури витрат повинні охоплювати весь ланцюг витрат і цінності

створення кінцевого продукту/послуги, від видобування сировини для постачальників підприємства до утилізації продукту після закінчення його життєвого циклу.

У числі дослідників значущі результати у висвітленні, аналізі й розвитку теоретичних засад стратегічного управління витратами, ідентифікації стратегічних видів діяльності та дослідженні факторів витрат, аналізі ланцюга витрат і цінності як внутрішньофірмового, так і поза межами підприємства належать Ш. Андерсону, Р. Банкеру, М. Бромвічу, В. Говіндараджану, С. Ітнеру, Р. Каплану, Л. Карру, Р. Куперу, Б. Лорд, А. Нанні, М. Портеру, Р. Слагмюлдер, Т. Тані, С. Томкінсу, Д. Шанку та ін. Разом з тим, потребують додаткової уваги та подальших досліджень питання побудови та функціонування системи стратегічного управління витратами, забезпечення відповідності визначених стратегічних факторів витрат обраному варіанту стратегічного позиціонування, дослідження стратегічних видів діяльності тощо.

Постановка задачі. Незважаючи на численні багаторічні дослідження за напрямом стратегічне управління витратами та стратегічний управлінський облік, залишається актуальним питання формування та оптимізації функціонування системи стратегічного управління витратами, розробки й узагальнення методики ідентифікації стратегічних факторів витрат у відповідності до стратегічного позиціонування підприємства.

Результати дослідження. Система управління витратами будь-якого підприємства виконує три основні функції: визначення фінансових результатів та забезпечення оцінки вартості запасів; підготовка інформації про витрати для забезпечення прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень; забезпечення виконання завдань оперативного контролю, вимірювання результативності операційної діяльності та її вдосконалення. В сучасних умовах реалізувати в одній системі управління витратами всі зазначені функції неможливо, оскільки їх спрямованість, витрати на забезпечення виконання та характер завдань суттєво відрізняються. Тому для кожної з функціональних цілей формується окрема система управління витратами. Не є виключенням і система стратегічного управління витратами, місце якої серед інших систем за критерієм рівня розвитку подано на рис. 1.

Система стратегічного управління витратами відноситься до систем 3-го рівня — спеціалізованих та автономних, кожна з яких реалізує одну з зазначених вище основних функцій. Крім того, досліджувана система може бути реалізована в межах інтегрованих систем — четвертого рівня, фактично не змінюючи власних структурних налаштувань. Переваги побудови системи стратегічного управління витратами як складової інтегрованої загальної системи 4-го рівня впливають при аналізі інтегрованих характеристик: поєднання баз даних сукупності систем, розширені можливості обміну оперативною інформацією щодо ефективності процесів тощо.

Інший аспект, концептуальні відмінності між традиційною та стратегічною системою реалізації управління витратами подано у табл. 1. Так, за традиційним підходом, зусилля спрямовуються на зниження витрат як основний спосіб утримання конкурентних переваг. Відповідно, в межах концепції стратегічного управління витратами (СУВ) завдання зниження витрат також ставиться, але відрізняється планування системи управління, параметри якої можуть бути суттєво змінені відповідно до зміни стратегічного позиціонування підприємства.

Характеристики систем	I рівень Спрямовані на виконання окремих специфічних завдань	II рівень Орієнтовані на підготовку фінансової звітності	III рівень Спеціалізовані, автономні	IV рівень Інтегровані
Якість інформації	Багато помилок Значні відхилення за рівнем витрат	Задовільняють вимогам аудиту	Об'єднані бази даних Автономне функціонування Наявність неформальних зв'язків між системами	Поєднані бази даних та системи управління різних СУБ
Зовнішня фінансова звітність	Неадекватні	Прийнятні для підготовки звітності	Характеристика реалізована як окрема система II рівня підготовки фінансової звітності	Системи фінансової звітності
Оцінка точності формування витрат на продукт / послугу	Неадекватні	Точність інформації низька	Калькулювання за видами діяльності (ABC) Висока точність	Інтегровані системи управління на основі діяльності (ABM)
Оперативний та стратегічний контроль	Неадекватні	Можливість розрахунку відхилень Інформація несвочасна та недеталізована	Кайдзен-калькулювання; Свочасний зворотній зв'язок з використанням фінансових та нефінансових показників	Оперативні та стратегічні системи вимірювання результативності

Рис. 1. Сучасні системи управління витратами за рівнем розвитку (адаптовано за [3])

Таблиця 1

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ВІДМІННОСТІ
МІЖ ТРАДИЦІЙНИМ І СТРАТЕГІЧНИМ УПРАВЛІННЯМ ВИТРАТАМИ [2]**

Показник	Традиційний підхід до управління витратами	Стратегічне управління витратами
Цілі	Короткострокові та специфічні	Довгострокові, спрямовані на забезпечення стійкої конкурентної переваги
Діапазон	Вузький (у межах підприємства)	Широкий (охоплює ланцюг витрат і цінності ключових стейкхолдерів)
Часовий період	Короткостроковий	Довгостроковий
Повторюваність	Періодичний	Безперервний
Характер реагування	Реакційний	Проактивний
Спрямованість	Виконання завдання зниження витрат	Забезпечення оптимальної структури витрат уздовж усього ланцюга витрат і цінності
Організаційний аспект	Реалізується функціонально	Реалізується в межах процесного підходу

Крім того, може бути заплановане підвищення витрат за окремим стратегічним видом (видами) діяльності, якщо таке зумовить зниження витрат на інших ланках уздовж ланцюга витрат і цінності.

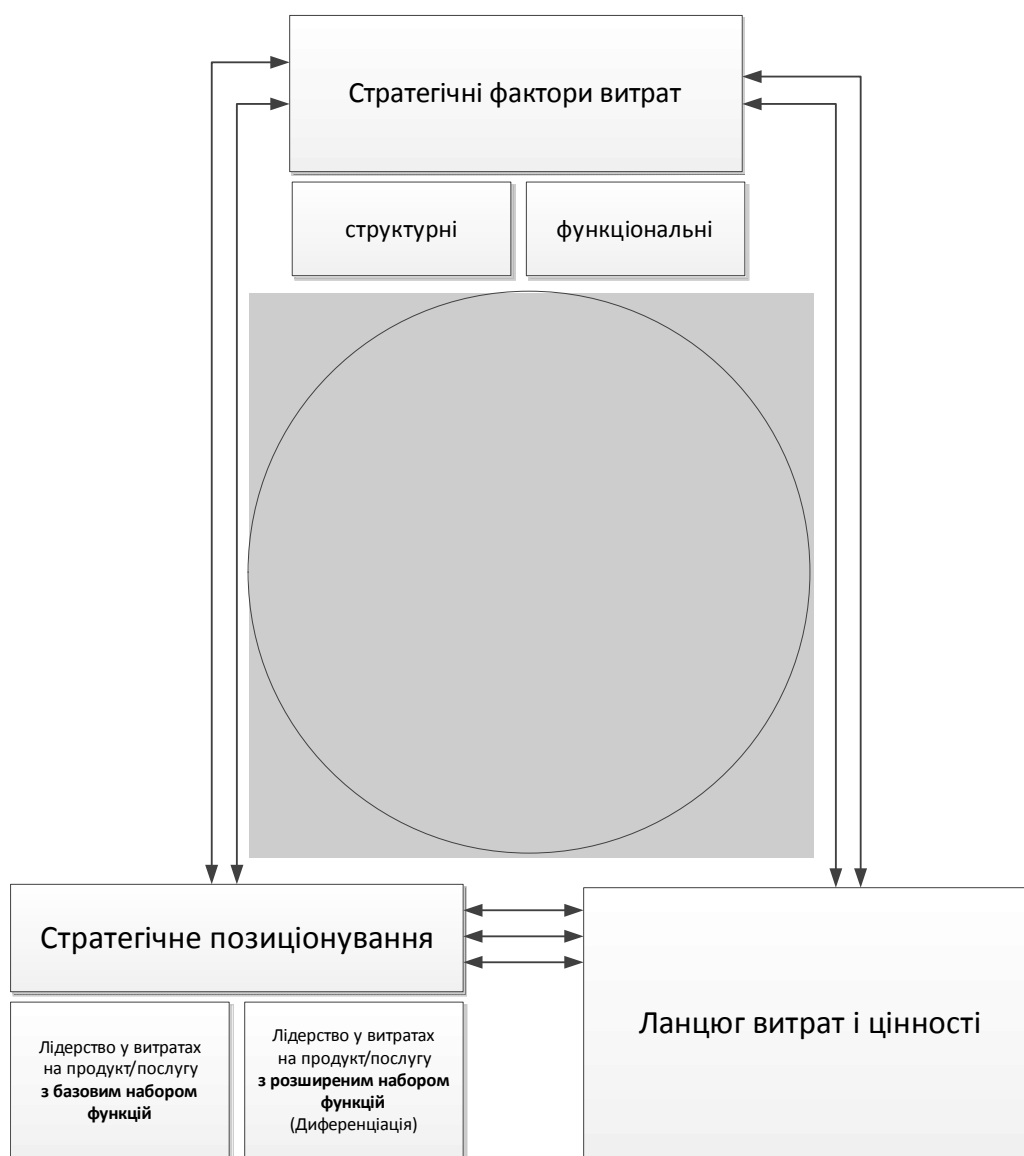


Рис. 2. Система стратегічного управління

З урахуванням утворення концепції СУВ як результату об'єднання теоретичних положень трьох напрямів стратегічного менеджменту: аналізу ланцюга витрат і цінності, стратегічного позиціонування та аналізу стратегічних факторів витрат, систему СУВ схематично представлено на рис. 2.

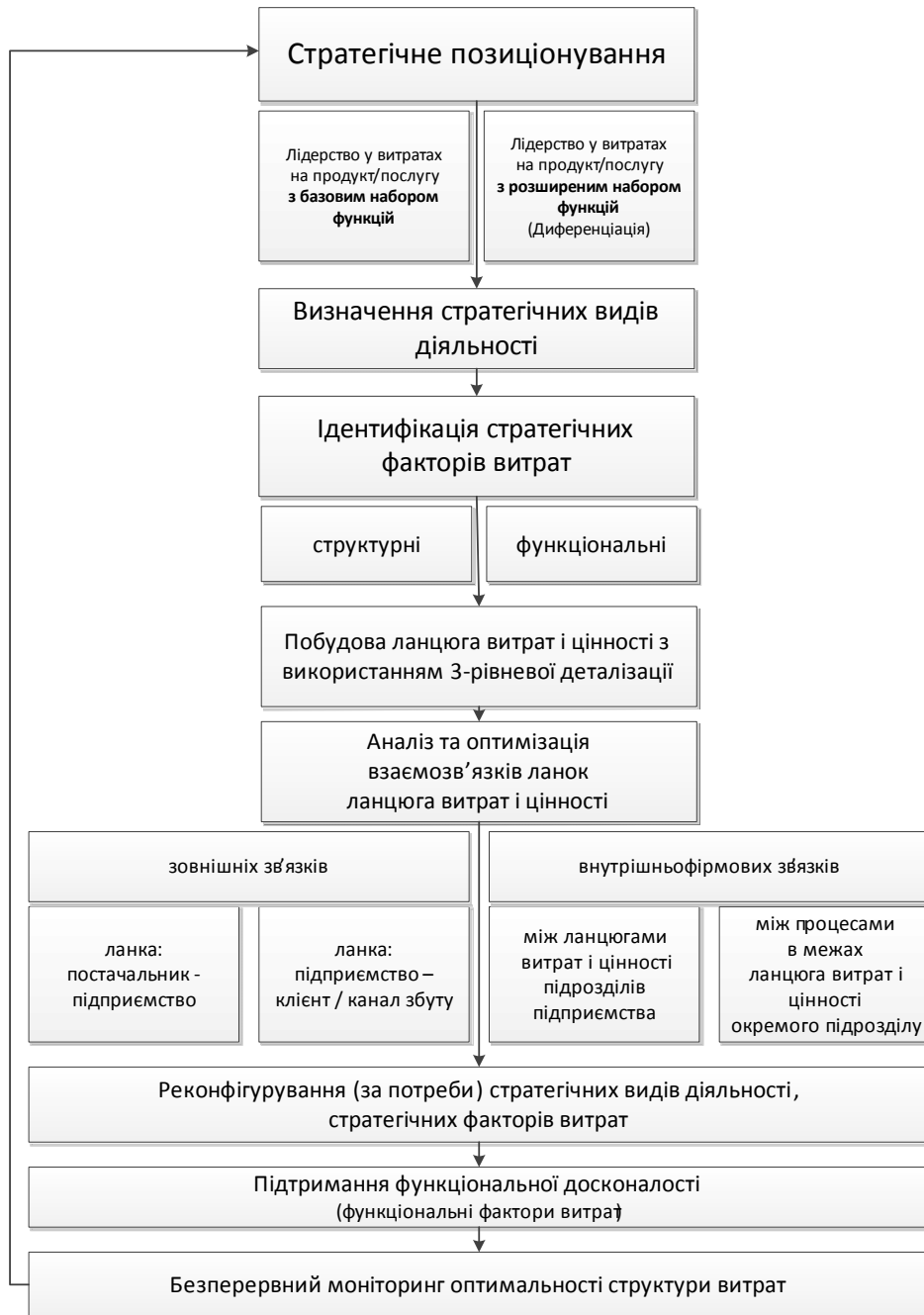


Рис. 3. Процес стратегічного управління витратами

Процес оптимізації стратегічної структури витрат, що забезпечує отримання стійкої конкурентної переваги, подано на рис. 3. Відповідно до поданої системи СУВ, конфігурування стратегічних видів діяльності відбувається з урахуванням впливу структурних і функціональних факторів витрат. До структурних факторів Д. Шанк [7] пропонує відносити такі: масштаб, діапазон (ступінь вертикальної інтеграції) досвід, технологія і складність бізнесу (широта номенклатури й асортименту, кількість про-

цесів в операційній діяльності підприємства тощо). А. Нанні [5], на відміну від Д. Шанка, пропонує застосовувати не статичний набір стратегічних факторів витрат, а виявляти їх у динаміці, оскільки безперервні вдосконалення можуть перетворити актуальний фактор (драйвер) витрат на нерелевантний. У такій ситуації виникає потреба динамічного відслідковування, моніторингу відповідності факторів витрат критеріям, що визначають такі. У свою чергу, М. Портер [6] акцентує увагу на необхідності кількісного виміру структурних факторів витрат, що, безумовно, підвищить якість формування оптимальної структури витрат підприємства.

Висновки. Формування системи стратегічного управління витратами дозволяє вирішувати питання оптимізації витрат підприємства на найвищому, стратегічному рівні ще на стадії проектування бізнес-організації. Разом з тим, виникають питання щодо відповідності та критеріїв вибору параметрів ключових складових системи СУВ: стратегічних факторів витрат і видів діяльності, варіантів стратегічного позиціонування тощо, що потребує проведення подальших досліджень.

Література

1. Anderson Shannon W. 2007. Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management. In Handbook of Management Accounting Research, edited by Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, 481-506, Oxford, U.K.: Elsevier.
2. Chivaka, Richard. Strategic Cost Management: Context and Philosophy — Part 1, Accountancy SA; Jun 2007; Accounting & Tax, pg. 38
3. Lord, B.R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes?. Management Accounting Research, 7(3), 346–366.
4. McKinsey & Company. 2008. Managing global supply chains. The McKinsey Quarterly (July): 2—9.
5. Nanni, A.J., Dixon, J.R. and Vollmann, T.E., 1992. Integrated performance measurement: Management accounting to support the new manufacturing realities, Journal of Management Accounting Research, 4, 1—19 .
6. Porter, M. E., 1985. Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance , New York , The Free Press .
7. Shank, J.K. & Govindarajan, V. (1994). Strategic cost management. New York, NY: The Free Press.

Стаття надійшла до редакції 13.11.2012 р.