

## ВИБІР СТРАТЕГІЧНИХ ЦІЛЕЙ ТА АЛЬТЕРНАТИВ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

*Стаття присвячена теоретичним аспектам вибору стратегічних цілей та альтернатив у системі управління витратами підприємства. Розкрито сучасні інструменти стратегічного управління бізнесом, які дають змогу менеджерам уникнути розриву між стратегічними цілями й оперативним управлінням витратами підприємства. Узагальнені види стратегічних альтернатив для суб'єктів господарювання.*

**Ключові слова:** стратегія, стратегічне управління витратами, калькуляційний облік, стратегічні цілі, стратегічні альтернативи, матриця конкурентних стратегій.

Постановка проблеми. Конкуренція як головний елемент ринкового механізму і невід'ємна складова підприємницького середовища є наразі однією з найпопулярніших економічних категорій. Вибір стратегічних цілей та альтернатив становить основну частину змісту діяльності у системі управління витратами підприємства. Для забезпечення ефективності результатів діяльності необхідно формувати обґрунтовану стратегію дій, яка залежить у першу чергу від того, яким бачиться той чи інший бізнес інвесторам у майбутньому, тобто реалізація стратегії повинна забезпечити розвиток.

Стратегія розвитку компанії є генеральною програмою дій із постійного підвищення результативності бізнесу на перспективу, що забезпечує стійкість позицій підприємства. А механізм формування стратегічних цілей та альтернатив у системі управління витратами підприємства найактуальніші у сучасному економічному середовищі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методологічні основи вибору стратегічних цілей та альтернатив у системі управління витратами підприємства досліджувало багато вітчизняних і зарубіжних вчених: І. Ансофф, І. Бланк, В. Геєць, К. Друри, С. Кваша, Ф. Котлер, М. Портер, Д. Рікардо, П. Саблук, Р. Фатхутдінов, А. Томпсон, М. Чумаченка та інші.

Метою даної статті є узагальнення наукових розробок у сфері формування стратегічних цілей і альтернатив у системі управління витратами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес стратегічного вибору повинен відповідати стратегічним цілям діяльності підприємства, які узгоджуються із завданнями центрів відповідальності. Цілі розвитку підприємства встановлюються на основі місії. Місія - це призначення підприємства в суспільстві і національній економіці, а ціль - результат, який має отримати підприємство внаслідок виконання

вибраної місії. Поставлені цілі мають бути конкретизованими, досяжними і відповідними до стану розвитку підприємства, галузі та національної економіки. Інформаційна база обліку в системі управління витратами повинна інтегрувати фінансові та нефінансові показники і включити процес визначення показників у систему стратегічного управління, що може бути успішно досягнене за допомогою збалансованих показників.

К. Друрі з цього приводу зазначав, що до 80-х років ХХ ст. спостерігалася тенденція використання систем контролю обліку з точки зору фінансових показників функціонування. Внесення лише тих показників, які можна було виразити у грошовій формі, мотивувало менеджерів займатися винятково скороченням витрат. При цьому ігнорувалися такі важливі складові, як якість продукції, своєчасність доставки, надійність, післягарантійне обслуговування [1, с. 865].

Тому останнім часом багато підприємств для визначення місії та цілі стратегії управління використовують систему збалансованих показників (Balanced Scorecard - BSC), яку запропонували світу бізнесу на початку 90-х років минулого століття два американські провідні менеджери - Девід Нортон і Роберт Каплан. Мета цієї системи полягає в орієнтації діяльності підприємства на досягнення місії та стратегічних цілей. Проте М.М. Стефаненко вважає, що система збалансованих показників не є виключно обліковою системою; вона може бути головним ядром системи управління підприємством [6, с. 112].

Система збалансованих показників - це сучасний інструмент стратегічного управління бізнесом, який дає змогу менеджерам уникнути розриву між стратегічними цілями й оперативним управлінням підприємства. Дана система дає можливість установлювати індивідуальні цілі, цілі структурних підрозділів і корпоративні цілі, а також

доводити їх до відома працівників і керівників компанії різного рівня. Дана система не настільки облікова, наскільки основний інструмент забезпечення ефективного формування стратегії й одночасно механізм управління цією стратегією. Вона дозволяє посилити управлінську функцію завдяки узгодженості інтересів різних суб'єктів - власників і акціонерів, покупців і постачальників, партнерів і кредиторів.

Передумовою виникнення системи збалансованих показників було прагнення керівництва зарубіжних компаній посилити управлінську функцію за рахунок органічного узгодження інтересів різних груп: акціонерів, споживачів, партнерів, кредиторів. Щоб реалізувати подібну багатовекторну політику управління бізнесом, необхідно мати комплексну систему стратегічних цілей і ключових показників, добре збалансовану систему стратегічного вимірювання [7]. Одна з головних переваг BSC - ефективне використання матеріальних активів разом із мобілізацією нематеріальних активів, що стає для підприємства вагомим джерелом підвищення ефективності та конкурентоспроможності всього бізнесу.

Потреба розроблення такої системи була викликана тим, що традиційний підхід до оцінювання діяльності підприємства - його стандартні звіти про прибуток і обсяги продажу - не завжди відображає об'єктивну картину діяльності підприємства. Розрив між балансовою і ринковою вартістю доволі значний. Ринкова вартість підприємства, як запевняють Д. Нортон і Р. Каплан, дедалі більше залежить від нематеріальних активів - інтелектуальної власності, інновацій та ринкової репутації [2, с. 20].

За системою збалансованих показників, на рівні бізнес-процесів контроль стратегічної діяльності здійснюється через ключові показники ефективності, які є вимірниками досяжності цілей та ефективності впровадження бізнес-процесів і роботи кожного окремого працівника компанії. Вона дає можливість отримати збалансовану картину коротко- і середньотривалих цілей, фінансових і нефінансових показників діяльності підприємства, одержувати зворотний зв'язок. Ця система дозволяє перевести стратегію управління витратами компанії в площину конкретних цілей, які демонструють рівень досягнення їх, відстежувати виконання стратегії та здійснювати її коригування. Тому вона є інструментом не тільки стратегічного, але й оперативного управління витратами підприємства.

Крім системи збалансованих показників, існує низка альтернативних варіантів, які створені різними компаніями відповідно до своїх цілей (табл. 1). Так, модель ЕРРМ (вимірювання

ефективності та продуктивності) розроблена у 1993 р. С.Адамсом і П.Робертсом. Спрямування моделі полягає в оцінюванні ефективності діяльності підприємства щодо досягнення поставлених цілей. Крім того, її мета не лише впровадження стратегій на підприємстві, а й формування системи заохочення до постійних змін. Модель охоплює 4 напрямки: обслуговування ринків та клієнтів, удосконалення внутрішніх процесів, управління змінами та стратегією, власність та свобода дій [5, с. 93].

Творці системи збалансованих показників американські фахівці Д. Нортон і Р. Каплан запропонували низку показників, які відображають ключові чинники успіху в чотирьох аспектах, що визначають довготривалу конкурентноздатність підприємства: навчання та зростання, внутрішні процеси, клієнти, фінансова діяльність.

На основі узагальнення літературних джерел нами представлена структура системи збалансованих показників для підприємств, де у кожному аспекті визначаються стратегічні цілі управління витратами, а також найприйнятніші показники ефективності та план дій щодо їх реалізації (рис. 1). Основним критерієм оцінки фінансово-господарської діяльності компанії є фінансові показники, які відображають інформацію про колишні результати.

На нашу думку, для прийняття стратегічних рішень стало замало інформації про колишні досягнення, що створює практичну неспроможність системи відображати ступінь досягнення стратегічних цілей. Ринкові вимоги зумовили необхідність переосмислення оціночних параметрів. Тому для посилення значущості стратегічних принципів управління значення також мають показники нефінансового характеру, що оцінюють задоволеність покупців, ефективність бізнес-процесів і потенціал працівників.

Методологічні аспекти формування стратегії управління витратами підприємства полягають у визначенні основних її етапів, застосуванні спектра методів оптимізації витрат на окремих етапах реалізації стратегії та оцінюванні ефективності управління витратами підприємства на основі розрахунку конкретних показників. Основними фінансовими показниками, що відображають ефективність управління витратами підприємства, є показники ліквідності, фінансової стійкості та ділової активності, відносні показники ефективності та витратомісткості, показники витратовіддачі. При цьому істотними чинниками, які впливають на ефективність управління витратами підприємства і визначають напрями формування його стратегії, є удосконалення технології виробництва та методів реалізації

## Альтернативні варіанти методів досягнення стратегічних цілей

Назва моделі	Розробники	Рік	Суть
Метод ROI	Дюпон	Поч. XX стол.	Ця модель фінансових показників добре працює до того часу, поки вони охоплюють більшість робіт зі створення вартості. Але, як тільки капітал починає інвестуватися в технології, в удосконалення управління, які не можуть бути оцінені в традиційній фінансовій моделі, система контролінгу (з точки зору вартості) стає все менш ефективною
Метод управління й мотивації персоналу «Management by Objectives»	Пітер Друкер	1954 р.	Метод направлений на стратегічне підвищення продуктивності праці. Встановлення його здійснюється на початку періоду (місяця, кварталу) для організації, підрозділів, відділів і працівників чітких завдань, від яких буде залежати преміювальна частина заробітної плати співробітників.
Метод S5	Каору Ісікава	1960 р.	Метод полягає в розвитку стратегії кадрів. Він акцентує більше уваги на рядових працівниках і зміні їх ставлення до своєї діяльності
Модель EP2M	Кристофер Адамс, Пітер Робертс	1993 р.	В основі даного методу – стратегія розвитку кадрів. Мета – забезпечення впровадження стратегії компанії, формування корпоративної культури, в якій постійно відбуваються зміни (модернізації)
Метод Six Sigma - шість сигм	Білл Сміт, Мікель Харрі,	1983 р.	У рамках даного методу розроблена стратегія глибокого проникнення на ринок. Основна ціль його направлена на збільшення досягнень незалежно від конкретного типу обслуговування, товару, ринкового сектора, зміна культури бізнесу та створення інфраструктури, необхідної для одержання й підтримки більш високої продуктивності, рентабельності й ступеня задоволення споживачів
Піраміда ефективності	К. Мак Нейр Р. Ланч, К. Кросс	1990 р.	Даний метод стратегії направлений на розширення ринку. Мета його полягає у зв'язку клієнтоорієнтованої корпоративної стратегії з фінансовими показниками, визначення зовнішньої та внутрішньої ефективності компанії.

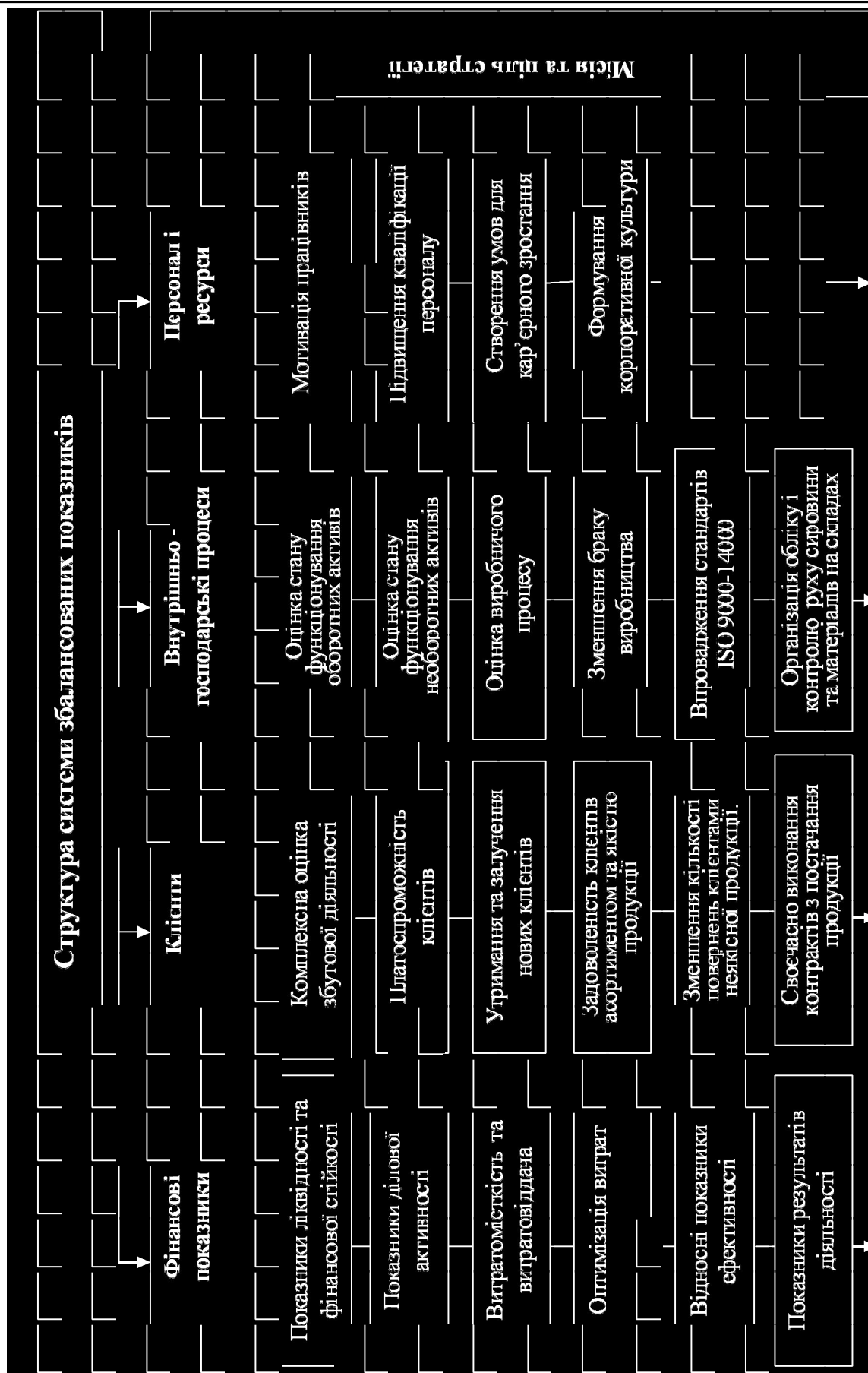


Рис. 1. Структура системи збалансованих показників стратегічного управління витратами

продукції, задоволеність клієнтів асортиментом і якістю продукції, зростання технічного рівня виробництва, покращення організації праці та впровадження стратегічного управління, зміна обсягів і структури продукції, що виготовляється чи надаваних послуг, створення умов для навчання та кар'єрного зростання працівників.

Дана система представляє відповіді на запитання: Якими нас бачать акціонери? Як фірму оцінюють клієнти? Які процеси ключові в діяльності, що можуть забезпечити фірмі винятково конкурентні переваги? Який рівень кваліфікації персоналу та відповідальність їх обраній стратегії, щоб забезпечувати впровадження інновацій та вдосконалення господарських процесів? Основний недолік системи збалансованих показників - відсутність показників, які б дали можливість виміряти ефективність реалізації стратегії та функціонування компанії на ринку.

Отже, використання у процесі досягнення стратегічних цілей не тільки фінансової інформації, але й інформації про якість виконання у компанії господарських процесів, про ситуацію на ринку, про працівників становить реалізацію ідеї "збалансування". Узагальнюючи, можна зазначити, що збалансована система показників дасть підприємствам новий інструмент управління витратами, який сприятиме переведенню цілі компанії та її стратегії в набір взаємозв'язаних збалансованих показників, що оцінюють критичні чинники не тільки поточного, а й стратегічного їх розвитку.

Основний етап ухвалення рішення - розробка альтернатив. Вибір альтернативи - це усвідомлений вибір компанії напрямку розвитку бізнесу, а проведені стратегічні дослідження є базою для обґрунтування цього рішення. Серед критеріїв, якими необхідно керуватися при виборі альтернатив, необхідно обов'язково виділяти: фінансові прогнози по компанії та конкурентів у цілому, інвестиційні потреби для реалізації альтернатив, ризики та конкурентноспроможність продукції та в цілому бізнесів.

Розглянемо модель М.Портера [4], де його підхід до генералізації альтернативних стратегій ґрунтується на твердженні, що стійкість позицій підприємства на ринку визначають: витрати, з якими виробляється та збувається продукція; незамінність продукту; сфера конкуренції. Досягти конкурентних переваг та зміцнити свої позиції підприємство може завдяки:

1) забезпеченню більш низьких витрат на виробництво, якість обслуговування споживачів. Низькі витрати визначають здатність підприємства розробляти, виробляти та продавати товар із порівняльними

характеристиками, але з меншими витратами, ніж конкуренти. Продаючи свій товар на ринку за ціною, що склалася на ньому підприємство отримує додатковий прибуток;

2) забезпеченню незамінності продукту за допомогою диференціації. Диференціація - це здатність підприємства забезпечити покупця товаром, що має більшу цінність, тобто більшу споживчу вартість. Диференціація дозволяє встановлювати більш високі ціни, що дає більш високий прибуток.

Оцінка і вибір стратегічних альтернатив здійснюється за такими параметрами:

- внутрішня збалансованість стратегії бізнес-процесів компанії: визначається узгодженість між стратегічною ціллю, місією і політикою менеджменту із заходами щодо забезпечення реалізації стратегії;

- узгодженість стратегії із зовнішніми чинниками: визначається узгодженість стратегії менеджменту із економічними та політичними змінами країни, правовими умовами діяльності та функціонування;

- рівень можливої реалізації стратегії з урахуванням наявного ресурсного та кадрового потенціалу підприємства: фінансових ресурсів, технічної озброєності, планування потреби в кадрах, здійснення пошуку, прийняття і звільнення персоналу, переміщення службовців, розробка і керування програмами навчання, оцінювання і розвиток персоналу.

- вплив ризиків: вибір стратегічних альтернатив залежить від впливу фінансових, інвестиційних, інноваційних і технологічних ризиків;

- результат досягнення стратегічних цілей: економічна ефективність результату досягнення стратегічних цілей та її реалізації, нефінансова ефективність (підвищення іміджу підприємства, якості продукції та надання якісних послуг покупцям та ін.).

Порушення цієї вимоги щодо вибору стратегічних альтернатив може поставити під сумнів реальність досягнення стратегічних цілей та очікуваного ефекту, що може негативно вплинути на позицію суб'єкта на конкурентноспроможному ринку.

Для досягнення стратегічних цілей важливе значення має стратегічне позиціонування компанії на ринку. Стратегічне позиціонування підприємства за моделлю М. Портера ставить вибір стратегії в залежність від п'яти сил: постачальників, покупців, загрози появи товарів-замінників, загрози входження до галузі нових конкурентів та існуючої інтенсивності конкуренції всередині галузі [3, с. 42].

Для оцінки стратегічного позиціонування в рамках SCM важливо усвідомлювати стратегічну

спрямованість підприємства (його базову конкурентних стратегій М. Портера, поданої на стратегію розвитку) згідно з матрицею рис. 2.



Рис. 2. Матриця конкурентних стратегій М. Портера

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сьогодні головною ціллю стратегічного позиціонування підприємства стає не перемога над конкурентами, а запровадження інноваційних бізнес-моделей, розвиток нових ринків, які дозволяють виходити на новий рівень. Позиціонування компанії на ринку залежить від продуктово-ринкового портфелю і змін у внутрішньому середовищі її. Компанія позиціонує себе по відношенню до конкурентів у галузі. Серед критеріїв, які можуть бути покладені в основу типології, можуть виділятися географія постачань, ринковий і продуктово-ринковий портфелі компаній. А збалансована система показників дасть підприємствам новий інструмент управління витратами, який сприятиме переведенню цілі компанії та її стратегії в набір взаємозв'язаних збалансованих показників, що оцінюють критичні чинники не тільки поточного, а й стратегічного їх розвитку.

#### Список літератури:

1. Друри К. Управленческий и производственный учет: [учебник] / К. Друри; пер. с англ. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. - 1071 с.
2. Кльоба Л.Г. Система збалансованих показників (Balanced Scorecard - BSC) - нові можливості для ефективного управління процесом залучення інвестицій/ Л.Г. Кльоба // Інвестиції: практика та досвід. - 2005, - № 18. - С. 20-21.
3. Оберемчук В.Ф. Стратегія підприємства: короткий курс лекцій / В.Ф. Оберемчук. - К.: МАУП, 2000. - С. 130.
4. Портер М. Стратегія конкуренції / М. Портер, Е. Майкл; пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський - К.: Основи. - 1998. - 390 с.
5. Смірнов В.В. Модифікована система збалансованих показників як синтез існуючих інструментів стратегічного управління / В.В. Смірнов, О.О. Клименко // Економічний вісник НГУ. - 2007. - №1.
6. Стефаненко М.М. Система збалансованих фінансових показників як основа прийняття контролінгових рішень / М.М. Стефаненко // Фінанси України. - 2007. - № 3. - С.112-117.
7. Kaplan R.S. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action / R.S. Kaplan, D.P. Norton. - Boston (Ma., USA) : Harvard Business School Press, 1996. - 304 p.

**Аннотація**

Михайло Проданчук

**ВЫБОР СТРАТЕГИЧЕСКИХ ЦЕЛЕЙ И АЛЬТЕРНАТИВ В СИСТЕМЕ  
УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

*Статья посвящена теоретическим аспектам выбора стратегических целей и альтернатив в системе управления затратами предприятия. Раскрыты современные инструменты стратегического управления бизнесом позволяющие менеджерам избежать разрыва между стратегическими целями и оперативным управлением затратами предприятия. Обобщенные виды стратегических альтернатив для субъектов хозяйствования.*

**Ключевые слова:** стратегия, стратегическое управление затратами, калькуляционный учет, стратегические цели, стратегические альтернативы, матрица конкурентных стратегий.

**Summary**

Michael Prodanchuk

**CHOICE STRATEGIC OBJECTIVES AND ALTERNATIVES IN THE MANAGEMENT  
COSTS OF THE ENTERPRISE**

*This article is devoted to theoretical aspects of selecting strategic objectives and alternatives in the management of costs. Reveals the modern tools of strategic business management that enable managers to avoid the gap between strategic goals and operational management costs. Generalized types of strategic alternatives for businesses.*

**Keywords:** strategy, strategic cost management, calculation accounting, strategic goals, strategic alternatives matrix of competitive strategies.