

УДК 657.1.012

Бойко І.В., аспірант

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

© *Бойко І.В.*

У статті визначено причини та обумовленість появи стратегічного управління витратами в системі управлінського обліку. Досліджено методичні прийоми, що дають змогу формувати інформаційну базу для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Ключові слова: стратегічне управління затратами, калькуляція витрат повного життєвого циклу, цільове калькулювання, кайзен костинг, калькулювання на основі діяльності.

The article outlines the cause and reasons of emergence of strategic cost management in the system of management accounting. Methodological techniques that allow creating an information base for making strategic management decisions are considered.

Key words: strategic cost management, total life cycle costing, target costing, kayzen costing, activity-based costing.

В статье определено причины и обусловленность появления стратегического управления затратами в системе управленческого учета. Исследованы методические приемы, позволяющие формировать информационную базу для принятия стратегических управленческих решений.

Ключевые слова: стратегическое управление затратами, калькуляция затрат полного жизненного цикла, целевое калькулирование, кайзен костинг, калькулирование на основе деятельности.

В умовах жорсткої конкурентної боротьби і швидкозмінюваної ситуації на ринку підприємства повинні не тільки концентрувати увагу на внутрішньому стані справ, але і виробляти довгострокову стратегію поведінки, яка б дозволяла їм встигати за змінами, які відбуваються навколо. В минулому немало підприємств могли успішно функціонувати, звертаючи увагу в основному на повсякденну роботу, на внутрішні проблеми, пов'язані з підвищенням ефективності використання ресурсів в поточній діяльності. Сьогодні ж, хоча і не знімається задача

раціонального використання потенціалу в поточній діяльності, особливо важливим стає здійснення такого управління, яке забезпечує адаптацію підприємства до швидкозмінюваних умов ведення бізнесу. Прискорення змін в навколишньому середовищі, поява нових запитів і зміна позиції споживача, підвищення конкуренції за ресурси, інтернаціоналізація бізнесу, поява нових неочікуваних можливостей для бізнесу, спричинених досягненнями науки і техніки, розвиток інформаційних сіток, які дають можливість надшвидкого поширення і отримання інформації, широка доступність сучасних технологій, зміна ролі людських ресурсів, а також ряд інших причин призвели до різкого підвищення значення стратегічного управління.

В свою чергу, головним постачальником інформаційних ресурсів, на основі якої приймаються управлінські рішення на підприємстві є обліково-аналітична система. Таким чином в сучасних умовах господарювання виникла гостра потреба в аналізі існуючих форм подання облікової інформації і в розробці шляхів їх удосконалення з метою прийняття стратегічних рішень.

Дослідженням проблем методології обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень займалися такі зарубіжні та вітчизняні вчені як: К. Сімондс, М. Бромвіч, Б. Райан, С. Каплан, К.Друрі, К. Уорд, І.В. Алексеєва, В.П. Савчук, С.Ф. Голов, В.Р. Шевчук.

Метою статті є дослідження та узагальнення методичних прийомів, що можуть бути використані в процесі підготовки інформаційної бази для прийняття та своєчасного коригування стратегічних управлінських рішень.

Починаючи з 80-х років в економічній літературі з'являється новий термін “стратегічний управлінський облік”. З того часу розпочалися суперечки щодо його сутності та змісту. Стратегічний управлінський облік розуміється як загальний підхід до обліку з метою стратегічного позиціонування [7, 257]. Проте, таке широке тлумачення залишає невирішеною проблему, що ж саме вміщують в себе методичні прийоми стратегічного управлінського обліку.

Стратегічний управлінський облік був представлений як загальний підхід для розв'язання проблем, зумовлених зміною конкурентного та технологічного середовища. Деякі дослідники розглядають стратегічний управлінський облік як механізм, що

допомагає сформулювати і втілити в життя стратегію [5, 49]. Інші - як пропозицію відходу від лише фінансових питань до більш загальних ділових цінностей [4, 258]. Також його вважають як можливість зробити облік більш релевантним шляхом його зближення з іншими функціями на підприємстві [3, 25].

Термін «Стратегічний управлінський облік» в літературі трактується по-різному, підтверджуючи факт, що немає концептуальних рамок для розуміння його сутності. Різні автори пропонують навіть дещо різні терміни для цього поняття: облік для стратегічного позиціонування [10, 27], стратегічне управління витратами [8, 47], стратегічний управлінський облік [2, 28], які все ж таки частково співпадають. Всі ці підходи можуть бути узагальнені у формі стратегічної орієнтації процесу генерування, впровадження та аналізу управлінської облікової інформації та інформації про діяльність конкурентів.

М.Бромвіч зазначав, що додавання стратегічної перспективи до традиційного управлінського обліку вимагає від останнього розширення в двох напрямках. По-перше, витрати повинні бути інтегровані в стратегію через стратегічний аналіз витрат, і таким чином відбувається їх узгодження із стратегією. По-друге, потрібно з'ясувати, хоча й, безумовно, в загальному вигляді, структуру витрат конкурентів і контролювати її зміни через певні проміжки часу [2, 29]. Для досягнення цього, Бромвіч також бачить два чіткі підходи: забезпечення калькулювання елементів одиниць для всіх видів продукції на підприємстві та калькулювання функцій в ланцюзі створення цінностей, які додають вартість для покупця.

Традиційний управлінський облік є нездатним задовольнити ці потреби так як:

- зосереджується на виробництві і нівелює високий рівень витрат на післявиробниче обслуговування;
- нехтує впливом інших видів діяльності;
- не в змозі оцінити відносні рівні витрат у конкурентів.

На противагу стратегічний управлінський облік робить акцент на:

- відносній витратній позиції;
- шляхах досягнення стійких витратних переваг;
- витратах на диференціацію, що робить продукт

відмінним від конкурентів і більш привабливим.

Можна виокремити такі основні напрямки, які використовуються для характеристики стратегічного управлінського обліку:

- вихід за межі внутрішньої орієнтованості традиційного управлінського обліку і отримання інформації про конкурентів;
- визначення залежності між стратегічною позицією, обраною компанією, і очікуваним застосуванням управлінського обліку;
- отримання конкурентної переваги за рахунок аналізу способів скорочення витрат і / чи підвищення ступеня диференційованості продукції компанії за допомогою використання зв'язків в ланцюжку цінності і оптимізації факторів витрат.

Зазвичай розвиток і використання методів стратегічного управлінського обліку пов'язаний з забезпеченням потреби в зовнішній інформації, що постійно зіштовхується з проблемою невизначеності, і обґрунтуванням стратегічних рішень. Зростання кількості досліджень в стратегічному управлінському обліку тісно пов'язано з зростанням релевантності інформації, отриманої за межами підприємства. Стратегічний управлінський облік охоплює методи і прийоми управлінського обліку, що мають чітко стратегічне, орієнтоване на майбутнє, спрямування з урахуванням зовнішніх чинників.

В традиційних системах управління витратами, як правило, основний наголос робиться на те, щоб не допустити зростання витрат, а не на їх скорочення. І навпаки, стратегічне управління витратами основну увагу приділяє не стільки стримуванню зростання витрат, скільки їх скороченню.

Концепція стратегічного управління витратами з'явилася відносно недавно і в даний час часто використовується провідними консалтинговими фірмами в якості рекомендацій для практичного використання. Основні положення даної системи сягають корінням до основ стратегії підприємства і базуються на фундаментальних поняттях і принципах стратегічного менеджменту.

Дж.Шанк і Говіндараджан [9, 28] вважають, що поява стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох напрямків стратегічного менеджменту:

1. Аналіз ланцюжка створення вартості;
2. Стратегічне позиціонування;
3. Аналіз і управління факторами, що визначають витрати.

Ланцюжком створення вартості для будь-якого підприємства є набір взаємопов'язаних видів діяльності, які створюють додаткову вартість продукту, починаючи з моменту постачання сировини і матеріалів від виробників і до поставки кінцевого продукту споживачам. Такий підхід є зовнішнім щодо підприємства, тому що розглядає саме підприємство лише окремою частиною в контексті загального ланцюжка видів діяльності, що додають вартість.

На противагу, традиційний управлінський облік головним чином приділяє увагу факторам, що є внутрішніми по відношенню до фірми – її закупкам, її процесам, її функціям, її продуктам і її споживачам. Тобто в основі традиційного управлінського обліку лежить концепція доданої вартості, що починається з платежів постачальникам (заупок) і закінчується платежами від покупців (продажами). І головним завданням є максимізація різниці (доданої вартості) між придбаннями і продажами.

Але концепція ланцюжка вартості суттєво відрізняється від концепції доданої вартості. З стратегічної перспективи концепція доданої вартості зіштовхується з такими двома проблемами: вона починається запізно і закінчується зарано. Починаючи аналіз з покупок не враховуються можливості використання взаємозв'язків фірми з постачальниками, що можуть бути надзвичайно важливими для останньої. В свою чергу, припинення аналізу витрат на продажах, не враховуються можливості використання взаємозв'язків з покупцями, що також є важливими.

Стратегічне позиціонування впливає на процеси управління витратами підприємства залежно від його стратегічного вибору в створенні конкурентних переваг. Згідно з окресленими Портером базовими можливостями стратегічного вибору, підприємства можуть конкурувати між собою або нижчим рівнем витрат (витратне лідерство) або пропонуючи продукти вищої якості (диференціація продукту) [6, 39]. Але стратегічне позиціонування не вимагає чіткого вибору одного з двох варіантів, можливості стратегічного управління значно розширені. Проте, застосування підходів стратегічного позиціонування в управлінському обліку ще

не повністю досліджені. Хоча диференціація продукту і досягнення мінімальних витрат включає різні управлінські концепції, вони також передбачають різні підходи до аналізу витрат. Рішення про інвестування з метою зниження собівартості виробленої продукції є прикладом впливу стратегічного позиціонування на роль аналізу витрат. Для компанії, що дотримується витратного лідерства чітко продумана структура витрат виробництва є важливим інструментом операційного менеджменту. Проте, для компанії, яка впроваджує стратегію диференціації продукту у таких сферах бізнесу, яким характерні швидкі темпи росту, чітко продумана структура витрат не є настільки важливою.

Аналіз і управління чинниками, що визначають витрати, передбачає створення таких умов роботи, які забезпечували б найбільш сприятливе поєднання функціональних можливостей підприємства і його ефективності з точки зору отримання максимального прибутку за рахунок мінімізації витрат.

Найсуттєвіший вплив на витрати мають функціональні чинники, тобто ті, які впливають на витрати підприємства і пов'язані з його здатністю успішно функціонувати. Перелік функціональних чинників включає:

- залученість робочої сили – приймання робітниками на себе зобов'язання постійного удосконалення з точки зору витрат;
- комплексне (тотальне) управління якістю – переконання, що якість продукту є одним з головних чинників, які забезпечують конкурентну перевагу;
- раціональне використання потужностей – вибір найкращого варіанту з усіх можливих на підприємстві;
- ефективність планування підприємства з точки зору внутрішньозаводської логістики;
- використання зв'язків з постачальниками і замовниками в контексті ланцюжка цінності і витрат підприємства. [1, 32]

Просуваючись вздовж ланцюжка створення вартості, продукти накопичують витрати. Калькуляція витрат повного життєвого циклу – це процес управління усіма витратами, що виникають вздовж ланцюжка створення вартості. Система калькулювання витрат повного життєвого циклу надає менеджерам інформацію, необхідну для розуміння витрат і управління ними на стадіях проектування, розробки, виробництва, маркетингу,

дистрибуції, експлуатації, після продажного обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізації. На противагу традиційна система калькулювання основну увагу приділяє виробничому етапу життєвого циклу продукту. Такі ж до виробничі витрати як витрати на дослідження, розробки, проектування, а також після виробничі, зокрема витрати на збут, відносяться зазвичай до витрат періоду, а тому в розрахунок собівартості продукту не включаються.

Калькуляція витрат повного життєвого циклу оцінює і враховує витрати за весь термін життя продукту з метою визначити, чи дозволять доходи від його реалізації покрити всі витрати на його виробництво, включаючи ті, що понесені на до виробничій та після виробничій стадіях.

Розуміння витрат, понесених протягом всього життя продукту на різних етапах його загального життєвого циклу, привело до появи підходу на основі цільового калькулювання собівартості, за якого акцент робиться на управлінні витратами на етапі планування і проектування продукту.

Під цільовим калькулюванням розуміють сукупність процесів управління витратами і планування майбутнього прибутку, що використовуються на етапі планових розрахунків для скорочення виробничих витрат до заданого рівня. Виокремлюють такі основні принципи цільового калькулювання:

1. Калькулювання від ціни. Ринкові ціни визначають допустимі або граничні витрати. Цільові витрати визначаються як різниця ринкової ціни і необхідної рентабельності прибутку.

2. Зосередження на покупцях. Вимоги споживачів щодо якості, витрат і часу одночасно впливають на рішення щодо продуктів та процесів на підприємстві і в свою чергу визначають аналіз витрат. Цінність функціональних характеристик, притаманних продукту (для споживача) повинна бути більшою ніж вартість забезпечення продукту цими характеристиками.

3. Зосередження на розробках. Контроль витрат повинен бути закладений на стадії розробки продукту. Тому будь-які інженерні зміни повинні передувати етапу виготовлення продукту.

4. Врахування ланцюжка створення вартості. Всі ланки ланцюжка створення вартості, тобто постачальники, дистриб'ютори і споживачі залучаються до цільового калькулювання.

Цільове калькулювання передбачає, що ціна продукту, що виробляється, базується на рівні, який забезпечує компанії найбільші конкурентні переваги. Цільове калькулювання походить від цільових цін, з яких вираховується встановлена сума бажаного прибутку. Як наслідок, цільові витрати зазвичай є набагато нижчими ніж ті, які були притаманні підприємству раніше за встановлених стандартів виробництва продукції. Тому цільові витрати стають еталоном і керуючою силою для здійснення структурних перетворень.

Кайзен костинг є удосконаленим підходом до вивчення цільових витрат. Концепція кайзен костингу, що буквально означає «поступове вдосконалення» застосовується до продукту, який вже перебуває в процесі виготовлення. Кайзен костинг разом з таргет костингом, який передбачає пошук цільових витрат перед тим як продукт вийде на ринок, складають калькулювання повного життєвого циклу.

Концепція зменшення витрат розглядає кайзен-костинг як підтримку бажаного рівня витрат продукції, що виробляється через постійні намагання досягнути бажаного рівня витрат. Яшіхуро Монден, розробник концепції кайзен-костингу, розрізняє стандартне калькулювання і кайзен-костинг. Стандартний підхід до обліку витрат передбачає звірку поточного рівня витрат із запланованими, і передбачає, що існуючі виробничі можливості підтримуються на постійному рівні і не змінюються. [4]

На противагу стандартному підходу, кайзен підхід визначає, що система зменшення витрат передбачає досягнення кінцевих витрат, нижчих, аніж раніше заплановані. Цей підхід також передбачає досягнення і перевірку запланованих витратних цілей, а також досліджує поточні виробничі можливості з метою пошуку рішень щодо зменшення рівня витрат.

Стандартний витратний підхід передбачає застосування стандартних витрат і перевірку запланованих і досягнутих цілей, а також припускає здійснення корекцій у разі недосягнення запланованих цілей. Кайзен підхід, з одного боку, встановлює щомісячні цілі зменшення витрат, а з іншого, передбачає застосування кайзен заходів протягом цілого операційного періоду з метою досягнення витратних цілей, аналіз факторів, що спричинили розходження між запланованими та досягнутими

витратами, і дослідження та внесення певних поправок у разі, якщо заплановані цілі зменшення витрат не були досягнуті.

Ще одним методичний прийомом стратегічного управлінського обліку є калькулювання на основі діяльності. Калькулювання на основі діяльності ґрунтується на виокремленні видів діяльності, що здійснюються компанією, саме вони визначаються як кінцеві чинники формування непрямих витрат. Калькулювання на основі діяльності ґрунтується на управлінні діяльностями, шляхом чого можливо визначити ті діяльності, які орієнтовані на досягнення конкурентних переваг.

Фактично, калькулювання на основі діяльності визначає центри діяльності на підприємстві, і оцінює витрати одиниці продукції чи послуги на основі кількості операцій чи транзакцій, що залучені в процес виробництва цієї продукції чи послуги.

Переваги калькулювання на основі діяльності:

- визначає ланцюжок створення вартості;
- вимірює прибутковість продукту (послуги);
- надає інформацію для внутрішнього встановлення цін;
- використовується як калькулювання для проведення бенчмаркінгу;
- встановлює відповідність ресурсів і рівнів діяльності;
- є безперервним процесом вдосконалення;
- визначає види діяльності, що додають вартість продукту (послуги).

Розроблення на підприємстві системи калькулювання за видами діяльності дозволяє пов'язати витрачання ресурсів в організації (таких як праця, обладнання, матеріали, енергія) з продуктами і послугами, виготовленими і доставленими клієнтам. В свою чергу управління видами діяльності в організації – це стратегічний підхід до управління, який забезпечує безперервне вдосконалення процесів і усунення тих видів діяльності, витрати ресурсів на здійснення яких перевищують їх цінність.

Отже, методологія і процедури управлінського обліку інтенсивно розвиваються, що є яскравим свідченням змін в економічному житті підприємств. Відбувається переміщення акцентів з інформаційного забезпечення оперативного управління на стратегічне, з'являються нові методики, адекватні новим теоріям

управління, такі як: калькуляція витрат повного життєвого циклу, цільове калькулювання, кайзен кастинг, калькулювання на основі діяльності та ін. Стратегічне управління витратами забезпечує керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (лідерську) позицію на ринку відносно конкурентів.

Список використаних джерел:

1. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік: [Навч. посібник] / В.Р.Шевчук. – К.: Алерта, 2009. – 176 с.
2. Bromvich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M.Bromvich // Accounting, Organizations and Society. – 1990 - № 15 (1/2)- pp. 27-46.
3. Johnson T.H. Relevance regained: from top-down control to bottom-up improvement / T.H. Johnson - New York, Free Press. – 1992.
4. Kaizen costing and value analysis [Електронний ресурс] IFRS Research and Development A.B. – 2001. – Режим доступу: http://www.ifsworld.com/us/binaries/kaizen_costing_tcm44-3199.pdf
5. Kotha S., Vadlamani B.L. Assessing generic strategies: an empirical investigation of two competing typologies in discrete manufacturing industries / S.Kotha, B.L. Vadlamani // Strategic Management Journal. – 1995 - № 16 - pp. 75-83.
6. Porter M. Competitive Advantage / M. Porter - Free Press, New York - 1985.
7. Roslender R., Hart S.J. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives /R. Roslender, S.J. Hart // Management Accounting Research. -2003 - № 14(3) - pp. 255-279.
8. Shank J.K. Strategic cost management: new wine or just new bottles? / J.K. Shank // Journal of Management Accounting Research. – 1989 -№ 1 - p. 47-65.
9. Shank J.K., Govindarajan V. What “drives” cost? A strategic cost management perspective / J.K.Shank, V. Govindarajan // Advances in Management Accounting. – 1993 - № 2- pp. 27-46.
10. Simmonds K. Strategic Management Accounting / K. Simmonds // Management Accounting (UK), - 1981 - pp. 26-29.