

ІНТЕГРАЦІЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

Мілаш І.В., Красноусов А.В.

Харківський державний університет харчування та торгівлі

Розкрито сутність концепції стратегічного управління витратами на основі моделі економічної доданої вартості. Викладено зміст концепції збалансованої системи показників у стратегічному управлінні витратами. Надано характеристику концепції управління на основі технологій функціонального обліку витрат за видами діяльності. Доведено необхідність інтеграції інструментарію стратегічного управління витратами. Обґрунтовано синергетичний ефект від інтеграції інструментарію стратегічного управління витратами.

Ключові слова: витрати, стратегічне управління, підприємство, інтегрована система, інструментарій.

Постановка проблеми. У наш час зменшення витрат у звичайному розумінні перестає сприйматися як зрозумілий факт, оскільки це є комплексною проблемою, що тісно пов'язана з питаннями підвищення ефективності використання ресурсів підприємства торгівлі, якості й удосконалення управління, планування, обліку, аналізу, стимулювання, конкурентоспроможності, капіталізації, стратегічного розвитку бізнесу. Проте принцип стратегічності витрат найчастіше несе в собі елемент проблематичності, оскільки жоден елемент вихідних даних звітного періоду про витрати з самого початку не є всередині себе стратегічним. Ці дані лише тоді стають стратегічними, коли вони пов'язуються зі стратегічною можливістю або майбутньою проблемою, що пов'язана з понесеними або майбутніми витратами.

У зв'язку із цим за сучасних умов змінилося загальне сприйняття обліку: від уявлень про облік як виключно фінансовий механізм підприємства керівники переходять до усвідомлення його комерційного значення. Саме управлінський облік викликав тенденцію, відповідно до якої збереження прибутковості підприємства стало важливішим завданням, ніж отримання миттєвої вигоди. Завдяки цьому сформувався стратегічний підхід до управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у формування теорії стратегічного управління внесли І. Ансофф, Дж. Куїнн, Е. Чандлер, М. Портер, Г. Хемел, К. Прахалад, Г. Мінцберг, А. Томпсон, А. Стрікланд та ін. Серед праць з проблеми управління витратами із стратегічною спрямованістю слід відзначити роботи В. Говіндараджана, К. Друрі, І. Должанської, Ф. Котлера, С. Ніколаєвої, Б. Нідлза, М. Портера, А. Череп, Дж. Шанка та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Високо оцінюючи внесок науковців у розробку цієї проблеми, не можна не відзначити, що в працях вище перелічених авторів недостатньо уваги приділяється питанням стратегічного управління витратами на підприємствах торгівлі, зокрема, розробці методичного інструментарію стратегічного управління витратами підприємств торгівлі та його інтеграції.

Мета статті. Метою даної роботи є формування інструментарію стратегічного управління витратами підприємств торгівлі та його інтеграція.

Виклад основного матеріалу. За багато років розвитку методів обліку розроблена множина інструментів управління витратами, зокрема і стратегічного спрямування. При цьому безперечним фактом є одне: виконання функції підтримки стратегічних рішень не сприяє як надмірне збільшення

бухгалтерської точності, так і надмірно спрощений узагальнений підхід, що базується на одному рівні аналізу доходності товару. Необхідна гнучка система, що дозволяє підприємству визначати істинні витрати і доходи стосовно кожного рішення за будь-яким сегментом ринку. При подальшому розвитку інструментів стратегічного управління витратами торговельні підприємства дістають розширені можливості аналізу та оцінки більшої кількості критичних для бізнесу чинників.

Останніми роками в економічно розвинених країнах широке поширення отримали концепції стратегічного управління підприємством на основі моделі економічної доданої вартості (Economic Value Added – EVA), збалансованої системи показників (Balanced Scorecard) (ЗСП), а також управління на основі технологій ABC – функціонального обліку витрат за видами діяльності (Activity – Based Costing – ABC). Зростає інтерес до цих бізнес-інновацій і в Україні. Кожна із названих моделей має як свої переваги, так і певні обмеження, у зв'язку із чим представляється можливим проаналізувати можливі шляхи інтеграції перелічених вище концепцій у межах стратегічного управління витратами з метою їх поєднання в єдиний інструмент стратегічного управління витратами на основі місії підприємства і його стратегічних цілей, застосування якого в торговельному підприємстві дозволяє мінімізувати вплив властивих кожній моделі обмежень і забезпечити синергетичний ефект від їх спільної реалізації.

У зв'язку із цим, формування інструментарію стратегічного управління витратами в підприємствах торгівлі нами пропонується здійснювати на основі врахування синтезу (комбінування з метою досягнення синергії) трьох концепцій: функціонального обліку витрат за видами діяльності (товарними позиціями та групами), збалансованої системи показників та економічної доданої вартості:

1. ABC + EVA (технологія ABC-and-EVA);
2. ЗСП + EVA (EVA як основна складова фінансової перспективи ЗСП);
3. ЗСП + ABC (облік за видами діяльності як основа для розрахунку ЗСП), а також формування єдиної інтегрованої системи стратегічного управління витратами, що включає спільне використання інструментів EVA, ЗСП і ABC.

Модель EVA як інтегральна оцінка привабливості бізнесу може знайти широке застосування у межах управління витратами на основі видів діяльності. Теоретичною основою інтеграції EVA і технологій ABC є наступне: модель EVA в стратегічному управлінні витратами використовується для аналізу змін вартості бізнесу, пов'язаних з реалізацією певного стратегічного рішення, а також як незалежний від

бухгалтерського прибутку критерій оцінки успішності досягнення цілей. У свою чергу, технології ABC також призначені для оцінки створюваної підприємством для своїх клієнтів споживчої вартості, що пов'язана з реалізацією товарів і наданням послуг. Основною метою застосування ABC у даному випадку є виявлення непродуктивних, з точки зору додавання вартості товарам і послугам, видів діяльності та їх виключення з ланцюжка вартості підприємства. З іншого боку, максимізація створюваної в процесі реалізації вартості товарів і послуг для клієнтів виступає умовою зростання інвестиційної вартості підприємства. Проте, сама по собі можливість реалізовувати товари і надавати привабливі для споживача послуги ще не забезпечує підприємству успіху на ринку – створення високої споживчої вартості повинно здійснюватися ефективно, забезпечуючи підприємству можливість нарощувати вартість власного бізнесу. Саме цей баланс інтересів здатна забезпечити реалізація технологій управління витратами на основі видів діяльності.

Застосування ABC в стратегічному управлінні витратами підприємств торгівлі не зводиться тільки до побудови певної технології обліку витрат. ABC уводить «принцип бачення і метод аналізу: життя компанії розпадається на види діяльності – творці вартості для клієнтів і види діяльності, що непродуктивні за цим критерієм. Таке бачення концептуально ідентичне проблемі пошуку засобів збільшення вартості бізнесу» [1, с. 79]. Таким чином, існує теоретична можливість інтеграції EVA і ABC в єдиний механізм стратегічного управління витратами й досягнення зростання вартості бізнесу в торгівлі.

З практичної точки зору передумовою подібної інтеграції може служити той факт, що для коректного розрахунку EVA для окремої стратегічної господарської одиниці, конкретного проекту і т. п. необхідно не лише обґрунтовано оцінити використовані частки активів, але й максимально точно розрахувати собівартість товарів, що реалізуються, і послуг, що надаються. Як відомо, основна проблема у даному випадку полягає в розподілі накладних витрат між конкретними товарами (послугами) і товарними групами. Саме технології ABC на сьогодні є досить ефективним засобом вирішення подібних проблем.

Іншим практичним аспектом, що визначає доцільність інтеграції EVA і ABC, є явище, що досить часто спостерігається за умов ринку, при якому виникає істотний розрив між показниками операційного прибутку певних товарних груп і тією доданою вартістю, яку вони генерують для торговельного підприємства в цілому [2]. Іншими словами, той факт, що товар (послуга) приносить підприємству торгівлі операційний прибуток, ще не означає, що цей товар (товарна група, послуга) покриває вартість вкладеного власниками капіталу. Для того, щоб своєчасно виявляти подібні ситуації, а також компенсувати недоліки традиційного підходу, що передбачає відшкодування тільки операційних витрат на товар і вартості вкладених інвестором коштів, але що ігнорує оцінку їх «приросту», існує можливість інтеграції ABC-підходу з концепцією EVA.

Інтегрована система ABC + EVA поєднує в собі можливість об'єктивного розподілу операційних витрат ABC-методом з оцінкою створеної підприємством у цілому й окремо взятими товарами (товарними групами, послугами) економічної доданої вартості, внаслідок чого система управління торговельним підприємством отримує потужний інструмент управління вартістю для акціонерів за допомогою оптимізації структури витрат [2]. Отже,

інтегрована система ABC + EVA дозволить удосконалити систему стратегічного управління витратами підприємства торгівлі. ABC-метод дозволить створити оптимальну структуру витрат, але оптимізація витрат не дає можливості регулювати створення вартості для акціонерів (власників) торговельного підприємства.

Застосування технології ABC є виправданим не в усіх випадках. Інтегроване використання інструментів ABC і EVA дозволяє досягти синергетичного ефекту в стратегічному управлінні витратами і створенні доданої вартості для інвесторів. ABC фокусується на оптимальному розподілі накладних витрат, а EVA – дозволяє проводити процес управління витратами цілеспрямовано, при цьому основною метою є збільшення вартості підприємства. Отже, система управління підприємства отримує новий інструмент, який дає змогу створювати вартість для власників шляхом поліпшення структури витрат.

Застосування інтегрованої системи ABC + EVA є найбільш доцільним для тих підприємств торгівлі, стратегія яких ґрунтується на активному інвестуванні в розвиток. В якості індикатора, що дозволяє оцінити доцільність впровадження в підприємстві системи ABC + EVA, використовується показник CO – коефіцієнт відношення вартості капіталу до операційних витрат.

Експертним шляхом встановлено, що якщо значення даного показника вище 0,1, то з високою частотою ймовірності можна стверджувати про доцільність впровадження на підприємстві інтегрованої системи ABC + EVA [2, 3]. Величина 0,1 ґрунтується на експертних дослідженнях наукових співробітників Департаменту промислового інжинірингу університету Пітсбургу, що займаються вивченням системи ABC + EVA, впроваджуючи її на підприємствах [3].

Ключова особливість і відмінна риса системи ABC + EVA полягає у віднесенні вартості капіталу торговельного підприємства на об'єкти розподілу витрат, що дозволяє більш коректно визначати величину витрат як на кожен вид діяльності, що пов'язаний із реалізацією товарів, так і на кожний товар.

Застосування інтегрованої системи ABC + EVA дозволить розподілити витрати капіталу за товарами (товарними групами) і послугами, після чого, підсумовуючи їх із заздалегідь певними операційними витратами, ідентифікувати ту групу товарів (послуг), яка створює додану вартість для інвесторів.

Методика застосування інтегрованої системи ABC + EVA в підприємстві торгівлі може бути представлена у вигляді наступних укрупнених кроків, основна частина яких ідентична етапам впровадження методу ABC [2]:

- 1) Всебічний аналіз фінансової інформації про діяльність підприємства.
- 2) Ідентифікація основних видів діяльності торговельного підприємства.
- 3) Визначення повних операційних витрат для кожного виду діяльності.
- 4) Вибір оптимальних носіїв витрат для кожного виду діяльності і визначення їх кількісної величини, розрахунок ставки носія витрат.
- 5) Калькуляція операційних витрат за об'єктами обліку витрат.
- 6) Визначення витрат капіталу за кожним товаром і товарною групою.

Цей крок, що реалізується після розподілу відповідних операційних витрат, має на увазі також розподіл витрат на капітал на відповідні об'єкти обліку витрат на основі кількісних значень вибраних носіїв витрат з метою подальшого визначення EVA

за кожним із товарів (товарних груп, послуг). Річ у тому, що множина видів діяльності в підприємстві торгівлі споживають не лише операційні, але й інвестиційні ресурси, а це означає, що при використанні для розрахунку витрат технологій ABC ці ресурси також необхідно враховувати. Інакше високий ризик отримання спотвореної, штучно заниженої величини витрат. Перевага ж системи ABC + EVA полягає якраз у тому, що її використання дозволяє розподілити витрати капіталу за відповідними видами діяльності і товарами, додати їх до заздалегідь розрахованих операційних витрат за кожним товаром і, зіставивши з показником товарообороту, ідентифікувати в результаті ті товари, реалізація яких реально створює додану вартість для інвестора.

Таким чином, інтегрована модель EVA і технологій управління витратами на основі ABC – система ABC + EVA – покликана забезпечити об'єктивну оцінку результативності підприємства і його інвестиційної привабливості.

Застосування технологій обліку витрат за видами діяльності може також послужити надійною основою для успішного впровадження методу управління підприємством на основі ключових показників ефективності. Основною передумовою подібної інтеграції є той факт, що управління за видами діяльності має на увазі постійний моніторинг ефективності здійснення ключових бізнес-процесів підприємства, найбільш раціональним способом реалізації якого виступає використання набору показників, кожен з яких має своє цільове значення, а також відповідального за його досягнення [1].

Насправді, процес відбору й узгодження ключових показників ефективності діяльності торговельного підприємства сам по собі вже має на увазі наявність в підприємстві переліку ідентифікованих видів діяльності, існуючих у цьому підприємстві, а також основних результатів їх здійснення. Фактично кожен ключовий показник ефективності акцентує увагу на найважливіших аспектах функціонування підприємства і свідчить про те, наскільки добре був виконаний той чи інший бізнес-процес. Цільові й фактичні значення ключових показників ефективності в динаміці дають менеджерам підприємства можливість проаналізувати, наскільки бізнес-процес задовольняє вимогам клієнтів, а також виявити ті області, що потребують поліпшення.

Іншим чинником, що дозволяє говорити про можливість появи синергетичного ефекту при інтеграції ABC і різних інструментів стратегічного управління витратами підприємств торгівлі, є можливість значного підвищення якості стратегічного управління витратами внаслідок подібної інтеграції. Своє яскраве втілення система стратегічного управління у межах стратегічного управління витратами отримала в розробленій Р. Капланом і Д. Нортоном збалансованій системі показників (ЗСП) [4], яку часто називають технологією стратегічної системи управлінського обліку [3]. На наш погляд, ЗСП не можна розглядати лише як облікову систему, оскільки вона є складовою системи управління торговельним підприємством, виступаючи її ядром.

На нашу думку, інтеграція ЗСП з іншими інструментами стратегічного управління витратами заслуговує на особливу увагу. Це пов'язане з тим, що застосування ЗСП дозволяє поширювати в підприємстві інформацію про стратегічні цілі та завдання, встановлювати показники, що визначають міру їх досягнення, за допомогою складання стратегічного бюджету створювати плани витрати ресурсів і визначати послідовність здійснення різ-

них видів діяльності для досягнення запланованих результатів. На основі сказаного можна відзначити, що є теоретичні передумови до можливості інтеграції технологій ABC і ЗСП.

За допомогою застосування технологій ABC в підприємстві торгівлі з'являється можливість отримання інформації, що представляє цінність для всіх перспектив ЗСП. Зокрема, система ABC є джерелом інформації про витрати на здійснення основних бізнес-процесів, технології ABC дозволяють отримати відомості про прибутковість і рентабельність реалізації певних товарних груп, окремих товарів, а отже й сукупну прибутковість підприємства та його стратегічних господарських одиниць, за допомогою ABC можливо отримати точну інформацію про витрати на навчання і розвиток персоналу підприємства і т. ін. Іншими словами, інтеграція ЗСП і ABC допомагає зосередити увагу менеджерів торговельного підприємства на найважливіших результатах його діяльності.

Також слід зазначити, що систематизація показників є ітераційним процесом – критерії ефективності діяльності підприємства періодично оновлюються відповідно до нових цілей і завдань. Спільне застосування ЗСП і ABC дозволяє порівняти ці цілі з отриманими результатами наприкінці періоду, що, у свою чергу, допомагає підтримувати важливість ABC і інтерес до неї як основного джерела інформації для отримання кількісних значень показників.

Розглянемо можливість взаємодії ЗСП і EVA, які в сучасному діловому світі вважаються одними з найбільш популярних в області бізнес-інновацій.

ЗСП і EVA органічно вписуються в процеси стратегічного планування і бюджетування в підприємстві торгівлі, мають можливість ієрархії показників і трансляції стратегії від загальної корпоративного рівня до рівня стратегічних бізнес-одиниць і навіть окремих виконавців. Перевага ЗСП полягає в її цілісності й системності, вона не вимагає наявності спеціальних знань в області фінансів і прикладної економіки. EVA, у свою чергу, має безперечну перевагу – математичну точність. EVA дає підприємствам торгівлі можливість сформулювати стратегічну мету – зростання вартості підприємства.

У системі ЗСП передбачається, що до моменту її побудови вже мають бути сформульовані місія і бачення підприємства. EVA, у свою чергу, дозволяє розробити систему показників у межах фінансового аспекту.

Таким чином, ЗСП доповнює EVA, оскільки систематично і комплексно враховує різні аспекти діяльності підприємства торгівлі. Об'єднання математичної точності й однозначності оцінки, що властива EVA, із всеосяжністю і системністю підходу до оцінки ефективності діяльності, характерної для ЗСП, дозволяє отримати ефективний інструмент стратегічного управління витратами з посиленими прогностичними можливостями.

Створення єдиного інтегрованого інструменту стратегічного управління витратами, що об'єднує модель EVA і ЗСП, полягає у введенні EVA в фінансову перспективу ЗСП як ключового показника ефективності [4]. Даний підхід є цілком виправданим, оскільки EVA – це інтегральний розрахунковий фінансовий показник, що за своєю сутністю схожий до показників рентабельності капіталу, рентабельності чистих активів та ін. Введення EVA до складу показників фінансової перспективи ЗСП в якості результуючого показника дозволить у певному значенні «замкнути» сукупність оцінок ефективності досягнення поставлених стратегічних цілей управління витратами на одному підсумковому

показнику, підтримуючи при цьому достатню увагу до системи показників інших перспектив ЗСП, у тому числі й нефінансових.

Іншим аргументом на користь інтеграції EVA до структури ЗСП є наступне: чітко визначена, ієрархічна модель розрахунку EVA здатна забезпечити глибшу структурування як самої системи збалансованих показників, існуючих у ній причинно-наслідкових зв'язків між окремими перспективами, так і процесу цілепокладання в підприємстві в цілому, всієї системи стратегічного управління та стратегічного управління витратами, зокрема. Стратегічний процес у будь-якому торговельному підприємстві, що використовує для оцінки ефективності своєї діяльності ЗСП, вибудовується зверху вниз. На початковому етапі, на основі місії підприємства та його бачення, а також інтересів власників підприємства і при безпосередній участі топ-менеджменту формуються основні фінансові цілі та орієнтири, які, в свою чергу, є основою стратегічних цілей інших перспектив ЗСП. Саме на цій стадії побудови ЗСП впровадження до її складу показника EVA, як результуючого критерію діяльності підприємства з точки зору

власників, дозволяє структурувати весь подальший процес розробки стратегічної карти управління витратами, забезпечуючи при реалізації стратегії дотримання заданих критеріїв приросту капіталу.

Висновки і пропозиції. Використання значення EVA як спільної стратегічної мети і показника фінансової перспективи ЗСП у стратегічному управлінні витратами здатне забезпечити значний синергетичний ефект, орієнтуючи процес вироблення стратегічних цілей і відповідну систему збалансованих показників торговельного підприємства на збільшення його вартості.

Таким чином, інтеграція різних інструментів стратегічного управління витратами сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємства торгівлі.

Для досягнення стратегічних цілей торговельне підприємство може використовувати всі розглянуті інструменти стратегічного управління витратами в комплексі шляхом створення єдиної інтегрованої системи стратегічного управління витратами, що включає об'єднану з моделлю економічної доданої вартості збалансовану систему показників, засновану на технологіях ABC.

Список літератури:

1. Ушанов И. Г. Основные направления интеграции моделей EVA, BSC и технологий ABC / И. Г. Ушанов // Вектор науки ТГУ. Серия «Экономика и управление». – 2010. – № 2 (2). – С. 77-81.
2. Зозуля В. EVA – ABC: Одним выстрелом – двух зайцев / В. Зозуля // Рынок капитала (Управление компанией). – 2001. – № 4. – С. 28-33.
3. Лапыгин Ю. Н. Управление затратами на предприятии. Планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – М.: ЭКСМО, 2007. – 128 с.
4. Каплан Р. С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2005. – 320 с.

Милаш И.В., Красноусов А.В.

Харьковский государственный университет питания и торговли

ИНТЕГРАЦИЯ ИНСТРУМЕНТАРИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЙ ТОРГОВЛИ

Аннотация

Раскрыта сущность концепции стратегического управления затратами на основе модели экономической добавленной стоимости. Изложено содержание концепции сбалансированной системы показателей в стратегическом управлении затратами. Предоставлена характеристика концепции управления на основе технологий функционального учета затрат по видам деятельности. Доказана необходимость интеграции инструментария стратегического управления затратами. Обоснован синергический эффект от интеграции инструментария стратегического управления затратами.

Ключевые слова: затраты, стратегическое управление, предприятие, интегрированная система, инструментарий.

Milash I.V., Krasnousov A.V.

Kharkiv University of Food Technology and Trade

INTEGRATION TOOLKIT STRATEGIC COST MANAGEMENT TRADING ENTERPRISES

Summary

The essence of the concept of strategic cost management based on the model of economic value added. Be made to the concept of Balanced Scorecard in Strategic Cost Management. Given the characteristics of the concept of management based on the technologies of functional cost accounting activities. The necessity of integration tools of strategic cost management. Justified synergies from the integration of tools of strategic cost management.

Keywords: costs, strategic management, enterprise, integrated system, tools.