

9. Костирко Л.А. Диагностика потенциала финансово-экономической устойчивости предприятия : монография / Л.А. Костирко. – Луганск : Изд-во СНУ им. В. Даля, 2004. – 240 с.

10. Лук'янова В.В. Сучасний стан теоретичних основ діагностики діяльності підприємства / В.В. Лук'янова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 3. – С. 52-58.

11. Муравьев А.И. Теория экономического анализа: проблемы и решения / А.И. Муравьев. – М. : Изд-во "Финансы и статистика", 1998. – 144 с.

12. Родионова Н.В. Антикризисный менеджмент / Н.В. Родионова. – М. : Изд. об. "ЮНИТИ-ДАНА", 2001. – 223 с.

13. Фаріон І.Д. Діагностика і економічний аналіз у сфері послуг : курс лекцій / І.Д. Фаріон, Л.І. Савчук, С.М. Жукевич / за ред. д-р екон. наук, проф. І.Д. Фаріона. – Тернопіль : Вид-во "Екон. думка", 2005. – 260 с.

14. Швиданенко Г.О. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства : монографія / Г.О. Швиданенко, О.І. Олексик. – К. : Вид-во КНЕУ, 2002. – 192 с.

Заярная Н.Н., Онишкевич М.Ю. Сущность диагностики состояния хозяйственной деятельности предприятия

Исследована необходимость применения диагностики в хозяйственной деятельности. На основе анализа научных публикаций и учебных пособий рассмотрена сущность понятия "диагностика" и представлено собственное толкование "диагностики состояния хозяйственной деятельности предприятия" с выделением основных задач.

Zayarnaya N.M., Onyshkevich M.Yu. Essence of diagnostics of the state of economic activity of enterprise.

In the article importance of application of diagnostics is investigational in economic activity. On the basis of analysis of scientific publications and train aids essence of concept "diagnostics" is considered and own interpretation of "diagnostics of the state of economic activity of enterprise" is presented. The basic tasks of diagnostics to activity of enterprise are certain.

УДК 005.935(075.8) Доц. В.Р. Шевчук, канд. екон. наук; доц. З.Л. Бандура, канд. екон. наук – Львівський НУ ім. Івана Франка

КОНЦЕПЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

Традиційні системи контролю витрат в управлінському обліку акцентують на тому, щоб не допустити зростання витрат, фокусуються на виробничій стадії життєвого циклу продукту та не враховують стратегічного позиціонування фірми. І навпаки, стратегічне управління витратами основну увагу приділяє не стільки стримуванню зростання витрат, скільки їх скороченню, базується на концепції ланцюжка створення цінності та формує підходи до управління витратами фірми, залежно від її стратегічного позиціонування.

Ключові слова: управлінський облік, стратегічне управління витратами, аналіз ланцюжка створення цінності, стратегічне позиціонування.

Традиційні системи контролю управлінського обліку і механізми, які можуть використовуватися для управління витратами, основну увагу зосереджують на порівнянні фактичних результатів із наперед встановленими нормативами (зазвичай через розроблення бюджетів), на виявленні та аналізі відхилень, а також на здійсненні коректувальних дій, які забезпечують відповідність майбутніх результатів тим, які заплановані в бюджеті. У традиційних

системах регулювання витрат переважно акцентують на тому, щоб не допустити зростання витрат, а не на їх скороченні. І навпаки, стратегічне управління витратами основну увагу приділяє не стільки стримуванню зростання витрат, скільки їх скороченню.

Крім того, традиційне управління витратами зосереджується на виробничій стадії життєвого циклу продукту та ігнорує витрати у довиробничій і післявиробничій стадіях. Оскільки такі витрати у сучасному бізнес-середовищі досить значні, відсутність інформації про них ставить підприємство у заздалегідь не вигідне становище. Стратегічне управління витратами оперує поняттям витрат повного життєвого циклу продуктів чи послуг, що дає змогу менеджерам визначити методи зниження цих витрат і отримати конкурентні переваги для підприємства.

Зауважимо також, що якщо традиційні системи управління витратами застосовують на цей час постійно, то стратегічне управління витратами наразі використовують епізодично, переважно тоді, коли з'являються очевидні можливості для скорочення витрат. Крім того, на сьогодні питання сутності та концептуальних засад стратегічного управління витратами ще недостатньо досліджені, що і визначає актуальність цього дослідження.

Отож, цілями цієї роботи є:

1. Обґрунтувати актуальність досліджень щодо змісту та концептуальних засад стратегічного управління витратами.
2. Проаналізувати літературні джерела на предмет сутності та напрямів стратегічного управління витратами.
3. Розглянути основні підходи до стратегічного управління витратами в управлінському обліку.

Шанк Дж. і В. Говіндараджан [6] вважають, що поява стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох напрямків стратегічного менеджменту: 1) аналіз ланцюжка створення цінності; 2) стратегічне позиціонування; 3) аналіз і управління чинниками, що визначають витрати. Під ланцюжком створення цінності (або просто ланцюжком цінності) розуміють взаємопов'язаний набір видів діяльності (функцій бізнесу) компанії, які додають корисність продукту, внаслідок чого підвищується його цінність для клієнта.

Стратегічне позиціонування впливає на процеси управління витратами підприємства, залежно від його стратегічного вибору в створенні конкурентних переваг. Очевидно, що підходи до управління витратами будуть відрізнятися, залежно від стратегічного позиціонування підприємства. Аналіз й управління чинниками, що визначають витрати, передбачає створення таких умов роботи, які забезпечували б найсприятливіше поєднання функціональних можливостей підприємства та його ефективності з точки зору отримання максимального прибутку внаслідок мінімізації витрат.

На думку К. Друрі, до складу стратегічного управління витратами входять ті види діяльності, якими користуються менеджери для скорочення витрат. Причому деякі з них отримують вищий пріоритет завдяки інформації, отриманій з облікової системи, а інші дії відбуваються без опори на таку інформацію. До останніх можна віднести удосконалення процесів, коли виявляються можливості з ефективнішого і продуктивнішого здійснення, внаслідок чого очевидно буде отримане скорочення витрат [4, с. 832].

Крім того, К. Друрі звертає увагу на те, що хоча за допомогою стратегічного управління витратами можна здійснити скорочення витрат, цього не можна робити зниженням ступеня задоволеності споживачів. В ідеалі потрібно прагнути до вибору таких варіантів дій, за яких скорочення витрат сприяє зростанню ступеня задоволеності споживачів.

Аткінсон, А. Ентони, Банкер, Д. Раджив, С. Каплан Роберт, Янг, С. Марк наголошують на тому, що традиційні управлінські системи обліку і контролю вимірюють та оцінюють результат лише в одній ланці ланцюжка створення цінності, а саме – в поточному виробничому процесі, а отож, ігнорують довиробничі і післявиробничі витрати, пов'язані з продуктами чи послугами. Таким чином, у процесі обговорення трьох сучасних методів розрахунку витрат – цільового калькулювання, розрахунку витрат у системі безперервного вдосконалення (кайзер костингу) і калькулювання екологічних витрат колектив авторів ілюструє переваги врахування ланцюжка створення цінності [2, с. 543-575].

У чому ж істотна відмінність традиційного підходу до управління витратами від концепції стратегічного управління витратами? Відмінність полягає в принципово іншому світогляді стосовно процесу управління витратами. Можна констатувати, що змінюється парадигма управління витратами. Наведемо основні відмінності традиційного підходу до управління витратами від стратегічного управління витратами:

1. Відмінність з точки зору мети. Метою в межах традиційного підходу є зниження витрат будь-яким шляхом як основний спосіб утримання і завоювання конкурентних переваг. У межах стратегічного управління витратами ця мета також присутня, але планування системи управління витратами різко змінюється, залежно від основного стратегічного позиціонування підприємства. Понад це, в межах кожного зі стратегічних напрямків можливе планування збільшення значення витрат на котрійсь ділянці ланцюжка створення цінності, якщо це зумовить адекватне зниження витрат для інших ділянок чи дасть фірмі іншу конкурентну перевагу.
2. Відмінність з точки зору способів аналізу витрат. У традиційному підході оцінюють суму витрат (собівартості) на одиницю продукції чи виробничий підрозділ. У межах стратегічного управління витратами вартість розглядають з погляду різних етапів загального ланцюжка створення цінності, частиною якого є підприємство і його підрозділи.
3. Відмінність з точки зору описання поведінки витрат. У межах традиційної системи витрати розглядають головним чином як функцію обсягу реалізації продукції. Тому ґрунтовно аналізують змінні, постійні та змішані витрати. Обсяг реалізованої продукції розглядають як критичний чинник утворення витрат. З позицій стратегічного управління витратами, останні передусім залежать від стратегічного вибору. Тому вони є функцією значно загальніших структурних і функціональних чинників.

З точки зору стратегічного управлінського обліку, корисно сприймати організацію (підприємство) як послідовність видів діяльності, спрямованих на створення товару чи послуги. Стратегія організації зі залучення клієнтів (її пропозиція цінності) залежать від того, як вона встановлює послідовність видів діяльності, що створюють і доставляють товар чи послугу клієнтам, і уп-

равляє цим ланцюжком. Ця послідовність, як уже зазначалося, має назву ланцюжка створення цінності. Вітчизняні автори [1, 3] застосовують варіант перекладу цього терміна як вартісний ланцюжок. Однак, на наш погляд, такий переклад не відображає значущості та унікальності концепції ланцюжка створення цінності в стратегічному управлінні, оскільки кожна ланка в цьому ланцюжку повинна робити більший, порівняно з витратами на його здійснення, внесок у кінцеву цінність продукту.

Координованість окремих складових ланцюжка цінності створює умови для підвищення ступеня задоволення споживачів, особливо з точки зору ефективності, витрат, якості і своєчасності доставки. Компанія, яка виконує види діяльності, які входять до ланцюжка цінності, більш ефективно, ніж її суперники, отримує конкурентну перевагу. Отож, важливо зрозуміти, яким чином виконують види діяльності, що входять до ланцюжка створення цінності, і як вони взаємодіють один з одним. Тому види діяльності не є набором незалежних складових, а є системою взаємопов'язаних етапів, у яких результати одного з них впливають на витрати інших.

Доцільно також розглядати ланцюжок створення цінності і з точки зору споживання, коли кожную наступну ланку розглядають як споживач продукції попередньої ланки. Якщо в ланцюжку цінності кожна ланка розроблена так, щоб забезпечувати потреби своїх замовників (наступних ланок), то задоволення кінцевого споживача буде гарантоване. Понад це, якщо розглядати кожную ланку в ланцюжку цінності як залежність між постачальником і споживачем, то думку (враження) споживачів можуть використовувати як корисний зворотний зв'язок для оцінювання якості послуг, наданих постачальником. У такому разі з'являються можливості для удосконалення видів діяльності протягом всього ланцюжка цінності.

Шанк Дж. і В. Говіндараджан вважають, що компанія повинна оцінювати свій ланцюжок цінності порівняно з аналогічними ланцюжками цінності, які є в суперників чи в певній сфері бізнесу загалом. Ці автори рекомендують таку методику [4, с. 847]:

1. Виявити ланцюжок цінності у певній сфері, а потім уточнити значення витрат, надходжень і активів стосовно кожної ланки цього ланцюга. Ці види діяльності є будівельними блоками, за допомогою яких компанії певного виду діяльності створюють продукт, який покупці вважають для себе цінним.
2. Здійснити діагностику чинників витрат, які регулюють кожен із визначених видів діяльності.
3. Передбачити конкурентну перевагу, навіть якщо значення контрольованих компанією чинників витрат є вищим, ніж у суперників, або реформувати весь ланцюжок цінності. Завдяки систематичному аналізу витрат, надходжень і активів за кожним видом діяльності компанія може вийти на нижчі витрати. Це досягається порівнянням ланцюжка цінності компанії і ланцюжків цінності її основних суперників, а також виявленням видів діяльності, необхідних для управління ланцюжком цінності краще, ніж це роблять менеджери суперників стосовно своїх ланцюжків.

Шанк Дж. і В. Говіндараджан наголошують на тому, що сфокусованість на результатах застосування ланцюжка цінності приводить до адаптації

більш широкого стратегічного підходу до управління витратами. Вони стверджують, що традиційний управлінський облік, який спрямований на внутрішньогосподарське управління, "починається занадто пізно і закінчується занадто рано". Тобто, якщо аналіз витрат закупівельної діяльності починається тільки з моменту закупівель, то втрачаються всі можливості для аналізу зв'язків з постачальниками компанії, а завершення аналізу в момент продажу продукції не дає змогу відслідковувати зв'язку компанії зі споживачами. І справді, початок аналізу витрат з моменту закупівлі не дає можливості використання в своїх інтересах зв'язків і умов роботи постачальників. Істотну перевагу підприємство може отримати, надавши певні пропозиції постачальникам, що дасть змогу покращити роботу останніх і отримати для себе певні переваги щодо витрат. З іншого боку, підприємство може значно розширити свої конкурентні переваги, якщо здійснюватиме післяпродажне обслуговування клієнтів. Таким чином можуть бути створені передумови для "прив'язування" певних клієнтів до підприємства на тривалий період.

Залежно від стратегічного позиціонування підприємства, будуть відрізнятися підходи до управління витратами. Неможливо не погодитися з К. Уордом стосовно того, що "стратегічні рішення повинні прийматися тільки після усесторонньої оцінки їх фінансових наслідків, для чого необхідно, щоб діюча система стратегічного управлінського обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала їй" [5, с. 21]. Таким чином, конкретна стратегія потребує відповідного використання тих чи інших прийомів управлінського обліку, а це, своєю чергою, вимагає розуміння напрацьованих у стратегічному менеджменті видів стратегій.

Зрозуміло, що компанії використовують ті чи інші прийоми управлінського обліку залежно від того, яку стратегічну позицію вони займають. У табл. проілюстровано потенційні відмінності з позиції управління витратами, які залежать від стратегічного спрямування діяльності компанії.

Табл. Залежність між стратегіями та прийомами управлінського обліку [4, с. 863]

Прийоми управлінського обліку	Стратегії	
	диференціація продукції	лідерство щодо витрат
Значення нормативних витрат для оцінки показників функціонування центрів витрат	не дуже важливо	дуже важливо
Важливість складання гнучких бюджетів для управління витратами у виробничому обліку	від середньої до низької	від високої до дуже високої
Важливість досягнення бюджетних показників	від середньої до низької	від високої до дуже високої
Важливість аналізу маркетингових витрат	критична з точки зору успіху компанії на ринку	не важливо
Важливість собівартості продукції для прийняття рішень з ціноутворення	низька	висока
Важливість аналізу витрат конкурентів	низька	висока

У межах стратегічного управління витратами собівартість визначається багатьма чинниками, які впливають один на одного. У традиційному управ-

лінському обліку та управлінні витратами розглядають переважно один чинник – обсяг продукції у поєднанні з так званими носіями витрат у межах певного виробничого чи комерційного процесу. Це, безумовно, корисно, але має обмежений вплив на результат управління витратами, оскільки зводиться до поділу витрат на змінні і постійні, визначення величини маржинального доходу, точки беззбитковості й інших подібних показників бізнесу.

Ідея витратоутворювальних чинників у стратегічному управлінні витратами полягає в тому, що під час аналізу витрат потрібно піднятися на вищий рівень причин появи витрат. У цьому випадку існує потенційна можливість того, що, прийнявши правильне стратегічне рішення на верхньому рівні (наприклад, змінивши технологію), керівництво водночас позбудеться великої кількості чинників нижнього рівня (виробничих чи комерційних носіїв витрат). Ця ідея виглядає дуже привабливою, особливо з погляду керівників вищої ланки. Треба тільки пам'ятати, що серйозне стратегічне рішення нерідко призводить до значного обсягу інвестиційних витрат, і в кожному конкретному випадку це рішення варто ретельно перевіряти та обґрунтовувати, розглядаючи відповідний інвестиційний проект.

Найістотніший вплив на витрати мають функціональні чинники, тобто ті, які впливають на витрати підприємства і пов'язані з його здатністю успішно функціонувати. Для всіх функціональних чинників "більше" завжди означає "краще". Перелік функціональних чинників охоплює:

- залучення робочої сили – взяття з боку робітників зобов'язань з постійного удосконалення з точки зору витрат;
- комплексне (тотальне) управління якістю – переконання, що якість продукції є одним із головних чинників, які забезпечують конкурентну перевагу;
- раціональне використання потужностей – вибір найкращого варіанта з тих, які можливі на підприємстві;
- ефективність планування підприємства з точки зору внутрішньозаводської логістики;
- використання зв'язків з постачальниками і замовниками у контексті ланцюжка цінності і витрат підприємства.

Зрозуміло, що далеко не завжди той чи інший чинник може бути проаналізований для конкретного підприємства. Понад це, не завжди вдається успішно управляти кожним з чинників у контексті зниження витрат. Однак з позицій стратегічного управління витратами:

- обсяг виробництва (продажу) не є найістотнішим чинником, який пояснює поведінку витрат;
- корисніше пояснювати стан витрат мовою тих структурних альтернатив і функціональної майстерності, які формують конкурентоспроможну позицію певного підприємства;
- не всі стратегічні чинники однаково важливі в досліджуваній момент часу – необхідно здійснювати безперервний моніторинг стану підприємства, очікуючи моменту, коли настає час для кожного з чинників.

Таким чином, між стратегічним управлінням витратами і традиційним підходом немає суперечностей, як може здатися на перший погляд. Виглядає так, що стратегічне управління витратами створює базові стратегічні установки для системи управління витратами, а традиційні методи зосереджуються на калькулюванні виробничої собівартості, вишукуючи резерви її зниження, зок-

рема використовуючи залежність витрат від обсягу продукції. Отже, стратегічне управління витратами – це система прийняття рішень вищого рівня, тоді як традиційний підхід забезпечує більш деталізовані технології управління витратами на виробничій стадії повного життєвого циклу продукту.

Література

1. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посібн. / П.Й. Атамас. – Д.-К. : Центр навч. літ-ри, 2006. – 440 с.
2. Аткинсон, Энтони А. Управленческий учет. – 3-е изд. : пер. с англ. / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Янг С. Марк. – М. : Изд. дом "Вильямс", 2005. – 878 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. – 3-тє вид. / С.Ф. Голов. – К. : Вид-во "Лібра", 2006. – 704 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник : пер. с англ. / К. Друри. – М. : Изд. об. "ЮНИТИ-ДАНА", 2005. – 1071 с.
5. Уорд К. Стратегический управленческий учет : пер. с англ. / К. Уорд. – М. : ЗАО "Олимп-Бизнес", 2002. – 448 с.
6. Шанк Дж. Стратегическое управление издержками / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб. : Изд-во "Бизнес-Микро", 1999. – 342 с.

Шевчук В.Р., Бандура З.Л. Концепция стратегического управления затратами в управленческом учете

Традиционные системы калькулирования издержек в управленческом учете в основном акцентируют внимание на уменьшении величины, фокусируются на производственной стадии жизненного цикла продукта не учитывая стратегическое позиционирование фирмы. И наоборот, стратегическое управление издержками в своей основе сосредоточено не столько на стимулировании роста затрат, сколько на их сокращении, что обусловлено концепцией цепочки создания ценностей и формирует подходы к управлению издержками фирмы исходя из ее стратегического позиционирования.

Ключевые слова: управленческий учет, стратегическое управление издержками, анализ цепочки создания ценностей, стратегические позиции.

Shevchuk V.R., Bandura Z.L. The conception of strategic cost management in management accounting

The cost control system in management accounting the main stress makes on the restraining of the costs, concentrates on manufacturing cycle of total-life-cycle and not takes into strategic position of the firm. On the contrary, strategic cost management the main attention pays to not restraining of the costs but cutting down the costs, is based on the conception of value chain and forms the approaches to the firm's cost management depending on its strategic position.

Keywords: management accounting, strategic cost management, value chain, strategic position.

УДК 330.658.012.32:621(477)

Ст. викл. О.І. Бала, канд. екон. наук;
ст. викл. Н.Я. Петришин, канд. екон. наук;
ст. викл. Я.Ю. Криворучко, канд. екон. наук – НУ "Львівська політехніка"

МОДЕЛЬ РОЗВИТКУ КОРПОРАТИВНОЇ КУЛЬТУРИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Досліджено особливості розвитку корпоративної культури на машинобудівних підприємствах. Автори розробили модель розвитку корпоративної культури та наве-