

І.В. Мілаш, канд. екон. наук

А.В. Красноусов, асист.

АНАЛІЗ КОНЦЕПЦІЙ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Систематизовано базові концепції стратегічного управління витратами підприємств торгівлі. Надано характеристику сучасним концепціям стратегічного управління витратами торговельних підприємств та проведено їх порівняльний аналіз.

Систематизированы базовые концепции стратегического управления затратами предприятий торговли. Представлена характеристика современных концепций стратегического управления затратами торговых предприятий и произведён их сравнительный анализ.

Base conceptions of strategic management are systematized by the expenses of trade enterprises. Description of modern conceptions of strategic management is presented by the expenses of trade enterprises and their comparative analysis is produced.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Система управління витратами торговельного підприємства вимагає якісної інформації. При цьому основною проблемою тут є необхідність ув'язування численних витрат із обсягом реалізованих товарів і наданих послуг, оскільки облік витрат на торговельних підприємствах є багатопрофільним процесом, що охоплює всі стадії торгово-технологічного процесу (процес закупівлі, зберігання, реалізації товарів тощо). У межах стратегічного управління витратами необхідний вихід за межі конкретного торговельного підприємства. Оскільки стратегічне управління витратами є саме тією сферою діяльності щодо взаємодії макро- і мікроекономічних процесів, які забезпечують економічну самостійність торговельного підприємства та його конкурентоспроможність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвитку теоретичних і методичних основ стратегічного управління витратами підприємства присвячені праці таких провідних вітчизняних і закордонних дослідників і практиків, як С.Я. Голов, І.З. Должанська, Т.О. Загорна, В.Ф. Палій, А.В. Череп, М.Г. Чумаченко, В. Говіндараджан, К. Друрі, Б. Нідлз, Ф. Котлер, М. Портер, Дж. Шанк, Дж.К. Шим та ін. Проте переважна більшість проведених наукових досліджень стосуються особливостей функціонування

підприємств виробничої сфери, які суттєво відрізняються від умов діяльності суб'єктів господарювання сфери обігу.

Мета та завдання статті полягають у визначенні особливостей концепцій стратегічного управління витратами торговельних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасні концепції стратегічного управління витратами є дієвими інструментами в їх дослідженні. Базові концепції в теоретичній і практичній сферах управління витратами підприємств представлені в таблиці.

Концепція витратоутворюючих чинників є традиційною для більшості видів підприємницької діяльності, зокрема й торгівлі. Розуміння поведінки витрат означає розуміння складної взаємодії набору витратоутворюючих чинників у реальній ситуації.

Витратоутворюючі чинники поділяються на дві групи: структурні, що пов'язані зі структурою й торгово-технологічним процесом торговельного підприємства, та функціональні, що пов'язані зі здатністю торговельного підприємства успішно функціонувати.

Таблиця – Базові концепції стратегічного управління витратами [1]

Концепція	Час створення	Основоположник
Витратоутворюючих чинників	80-ті роки XX ст.	Шерер, Остер, Дікін, Каплан, Махер, Портер, Купер та ін.
Доданої вартості	80-ті роки XX ст.	Дж. Шанк, В. Говіндараджан
Ланцюжка цінностей	1985 рік	М. Портер
Альтернативності витрат	80-ті роки XX ст.	В. Ковальов
Трансакційних витрат	60-70-ті роки XX ст.	Р. Коуз, О. Уільямсон
Функціонального обліку витрат (ABC – Activity Based Costing)	Друга половина 80-х років XX ст.	Р. Купер, Р. Каплан
Стратегічного позиціонування	90-ті роки XX ст.	Дж. Шанк, В. Говіндараджан
Економічної доданої вартості (EVA – economic value added)	Початок 90-х років XX ст.	Компанія Stern Stewart & Co
Збалансованої системи показників (Balanced Scorecard)	Початок 90-х років XX ст.	Р. Каплан, Д. Нортон

У науковців немає єдиної думки щодо переліку витратотворюючих чинників, але ключовими є наступні ідеї: у стратегічному аналізі зв'язок із обсягом діяльності не є найсуттєвішим чинником пояснення динаміки витрат підприємства; у стратегічному сенсі кориснішим є пояснення позиції щодо витрат мовою структурних альтернатив і виняткових навичок, які формують конкурентну позицію торговельного підприємства; не всі стратегічно визначальні чинники однаково важливі в будь-який час, але деякі з них є найбільш важливими у кожному конкретному випадку; для кожного чинника витрат існує конкретна система аналізу, яка необхідна для розуміння позиції підприємства; структурні та функціональні чинники впливають на загальні витрати торговельного підприємства.

Концепція доданої вартості поширена в західній теорії та практиці. У межах даної концепції складові витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості: починаючи із закупівель товарів і закінчуючи їх реалізацією. Ключовим моментом у концепції доданої вартості є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями і реалізацією. При цьому зі сфери уваги аналітиків випадає значна частина матеріальних витрат, що є важливим для галузей промисловості. Проте для торговельної галузі такий підхід до аналізу поведінки витрат можна вважати цілком виправданим.

На думку Дж. Шанка і В. Говіндараджана [2], стратегічне управління витратами на основі доданої вартості, з одного боку, починається надто пізно і не дозволяє торговельному підприємству використати у своїх інтересах зв'язки з постачальниками та виробниками, оскільки багато управлінських рішень можуть бути зведені нанівець із причини їх неузгодженості з ланцюжком цінностей постачальників і виробників товарів; з іншого боку, закінчується дуже рано і не реалізує всі можливості використання зв'язків із клієнтами (покупцями), оскільки для успішного позиціонування на ринку необхідно враховувати не лише власні, але й витрати споживача після купівлі товару або отримання послуги.

Із цим важко не погодитися, оскільки припинення аналізу витрат у момент реалізації зводить нанівець усі можливості використання зв'язків з клієнтами і споживачами, які є так само важливі, як і зв'язки з постачальниками й виробниками.

Концепція ланцюжка цінностей, що сформульована М. Портером, докорінно відрізняється від концепції доданої вартості. Дана концепція базується на необхідності виходу за межі підприємства для ефективного управління витратами і в аналізі витрат переносить акцент на процеси, що відбуваються за межами підприємства.

Концепція ланцюжка цінностей ґрунтується на розширювальному підході до управління витратами торговельного

підприємства і пропонує враховувати витратоутворюючі механізми за усім ланцюжком цінностей у межах даного виду діяльності – від вихідних джерел закупівлі товарів до їх реалізації кінцевим споживачам та надання ним торговельних послуг.

На нашу думку, аналіз ланцюжка цінностей є першим ключем до ефективного управління витратами торговельного підприємства. Проте, пропоновані в даній концепції підходи до управління витратами є важко реалізованими у вітчизняній діловій практиці з багатьох причин: із-за нестабільності економічної ситуації, відсутності необхідної інформації, витрат на отримання інформації тощо.

Концепція альтернативності витрат (або витрат втрачених можливостей) ґрунтується на тому, що будь-яке фінансове рішення приймається в результаті порівняння альтернативних витрат і практична реалізація всякого управлінського рішення у цьому випадку пов'язана із відмовою від якогось альтернативного варіанта [3].

У підприємствах торгівлі дія даної концепції поширюється на поточні операційні витрати (наприклад, здійснення доставки товарів власним транспортом або засобами спеціалізованих фірм); ухвалення фінансових рішень поточного характеру (наприклад, щодо управління дебіторською заборгованістю); організацію внутрішньо фірмового управління, зокрема створення системи управлінського контролю; ухвалення і реалізацію інвестиційних рішень (наприклад, при оцінці варіантів можливого вкладення капіталу). Слід зазначити, що у фінансовому обліку ці витрати не відображаються, але в стратегічному управлінні альтернативні варіанти бажано брати до уваги.

Як самостійна проблема концепція транзакційних витрат сформувалася у 60–70-х роках у США і Західній Європі і пов'язана з іменами Р. Коуза і О. Уільямсона.

На думку Р. Коуза, щоб здійснити ринкову транзакцію, необхідно визначити, з ким бажано укласти угоду, сповістити потенційних партнерів про умови угоди, провести попередні переговори, підготувати контракт, зібрати відомості, щоб переконатися, що умови контракту дотримуються та ін. [4].

Уільямсон О. вважає транзакцію базовою одиницею аналізу. На його думку, контрактну проблему корисно вивчати з точки зору мінімізації транзакційних витрат [5]. При цьому всі транзакційні витрати необхідно розділяти на *ex ante* (витрати на складання проекту контракту, проведення переговорів і забезпечення гарантії реалізації угоди) і *ex post* (витрати, що пов'язані з поганою адаптацією до непередбачуваних подій і обставин, що виникають у разі порушення відповідності механізму реалізації угод; витрати на тяжби, що супроводжують зусилля із усунення збоїв у контрактних відносинах; витрати, що пов'язані з точним виконанням контрактних зобов'язань).

Останніми роками концепція трансакційних витрат є предметом підвищеного інтересу з боку вітчизняних економістів. Проблематика трансакційних витрат розглядається системно, а витрати, що мають природу трансакційних витрат, трактуються як економічна категорія. Нині вони виступають самостійним предметом досліджень.

Трансакційні витрати можна інтерпретувати як витрати на адаптацію торговельного підприємства до ринкових умов, що змінюються. Базовою одиницею в теорії трансакційних витрат є акт економічної взаємодії, угода, трансакція. Категорія трансакції розуміється гранично широко і використовується для позначення обміну товарами, зобов'язаннями, угодами, що вимагають документального оформлення і припускають взаєморозуміння сторін.

Найбільш типовими видами трансакційних витрат є: витрати пошуку інформації, витрати ведення переговорів, витрати виміру, витрати специфікації та захисту прав власності, витрати опортуністичної поведінки (недотримання умов угоди, поведінка, що націлена на отримання односторонніх вигод на шкоду партнеру), витрати «політизування» (супроводжують ухвалення рішень всередині підприємства в односторонньому порядку).

Концепція функціонального обліку витрат (ABC) формалізує облік і аналіз витрат за видами діяльності в частині розподілу накладних витрат на товари (послуги). Системи ABC використовують для аналізу прибутковості, управління і контролю витрат.

ABC-підхід дозволяє визначити види діяльності (товарів), що призводять до виникнення витрат, і досліджувати для них основні носії витрат. Це забезпечує глибше розуміння витрат.

Дії, що здійснюються на цих етапах, в контексті методу ABC називають функціями. У основі функціонального управління лежать аналітичні методи, що базуються на використанні ABC-інформації.

Купер Р. і Каплан Р. виділяють три незалежних, але погоджено діючих чинника, що є основою практичного застосування ABC: істотно змінився процес структуризації витрат; значно зріс рівень конкуренції, що вимагає ефективного управління витратами; знизилася витрати на збір і аналіз інформації, що необхідна для ABC.

Теорія ABC припускає, що у разі розрахунку вартості торговельної послуги повинні враховуватися всі функції, що забезпечують бізнес-процеси (бізнес-функції).

Одним із напрямів застосування ABC-методу є формування на торговельному підприємстві системи бюджетів для визначення обсягу і вартості робіт, а також потреб у ресурсах. Отримана ABC-інформація дозволяє приймати обґрунтовані рішення про розподіл ресурсів, що спираються на розуміння взаємозв'язків функцій і вартісних об'єктів, вартісних чинників і обсягу робіт.

ABC як високоефективний універсальний метод зниження витрат широко застосовується в економічно розвинених країнах світу. Також вона є основою для інших методів управління підприємством.

Концепція стратегічного позиціонування. Стратегічне позиціонування [2] є здійсненням відмінних від конкурентів видів діяльності або виконанням схожої діяльності, але іншими способами.

Ключовою ідеєю концепції є включення в сферу управлінського обліку й аналізу витрат детальної інформації про стратегічний розвиток торговельного підприємства, галузі й економіки в цілому. Підкреслена увага до стратегічного позиціонування – один із ключів до стратегічного управління витратами.

Традиційно облік і аналіз витрат розглядаються з позиції оцінки відбитих у бухгалтерському обліку господарських операцій. Оскільки облік є не самоціллю, а засобом для досягнення успіху в бізнесі, при оцінці системи і методології обліку, що прийняті на підприємстві, слід виходити з їх відповідності прийнятій стратегії розвитку. Очевидна виправданість такого підходу до управління витратами, проте його практична реалізація у вітчизняній сфері послуг вимагає високого рівня внутрішньо фірмового фінансового менеджменту.

Концепція економічної доданої вартості (EVA) була розроблена фахівцями консалтингової компанії Stern Stewart & Co на базі теоретичних розробок Ф. Модільяні й М. Міллера. Дослідження свідчать, що EVA забезпечує отримання кориснішої інформації порівняно з обліковими даними, такими як бухгалтерський прибуток, рентабельність капіталу, темпи зросту прибутку на одну акцію. EVA є єдиним показником для оцінки вартості бізнесу з моменту створення.

У стратегічному управлінні критерій EVA використовується в комбінації з інструментами стратегічного аналізу, як матриця консалтингової групи Бостона, матриця ринкової привабливості та конкурентних позицій (матриця GE/McKinsey) та ін.

Економічно додана вартість – це показник, за допомогою якого вимірюють прибуток підприємства. При цьому традиційні фінансові звіти трансформують в EVA-звіти шляхом виправлення можливих спотворень у операційній діяльності підприємства, що викликані вимогами законодавства і коригуванням операційного прибутку.

Автор концепції не зупинився на розробці показника EVA, а створив концепцію «Система управління на основі показника EVA». Ця система фінансового управління задає єдину основу для ухвалення рішень основним і допоміжним персоналом підприємства і дозволяє моделювати, відстежувати, проводити й оцінювати рішення в єдиному ключі: додавання вартості до інвестицій акціонерів.

Модель EVA розвивалася на основі концепції економічного прибутку. У ній передбачається, що вартість підприємства дорівнює

величині інвестованого капіталу плюс надбавка, яка дорівнює приведений вартості, що створюється в наступному році.

Безперечною перевагою EVA є математична точність. EVA визначається як різниця між чистим прибутком і вартістю власного капіталу підприємства, що використаний для його отримання.

У процесі аналізу показник EVA можна розкласти на декілька частин, що дозволяє «прив'язувати» створення вартості до певних груп людей або підрозділів і, таким чином, отримувати деякий критерій для диференційованої винагороди за виконану на підприємстві роботу.

Слід зазначити, що дана концепція не є зовсім новою в економіці, але лише нещодавно її стали використовувати як інструмент управління вартістю. Вона дозволяє сконцентрувати увагу на пріоритетних напрямках стратегічного управління, чітко сформулювати стратегічні цілі у межах фінансового аспекту.

Концепція EVA стає основним принципом оцінки діяльності підприємства. EVA є певним індикатором якості управлінських рішень: постійна позитивна величина даного показника свідчить про збільшення вартості підприємства, тоді як негативна – про її зниження.

Збалансована система показників (ЗСП), на думку її розробників [6], має безперечні переваги перед традиційними концепціями, що використовуються для управління й оцінки ефективності діяльності торговельного підприємства. Завдяки ЗСП здійснюється формування цільових орієнтирів стратегічного розвитку, трансформація стратегічних цілей у показники оперативного управління, моніторинг руху підприємства на шляху до досягнення стратегічних цілей. Актуалізація і коригування цілей дозволяє зіставляти глобальні цілі підприємства з поточними завданнями кожного співробітника.

У межах ЗСП здійснюється взаємозв'язок чотирьох найважливіших стратегічних елементів, за якими контролюються досягнення стратегічних цілей і завдань підприємства: фінансовий елемент, споживчий елемент (клієнти), внутрішні бізнес-процеси, навчання і зріст. Основний принцип ЗСП: ефективно управляти можна лише тим, що можна достовірно виміряти, тому концепцію ЗСП треба розглядати не стільки як систему показників, скільки як всеосяжну систему управління за допомогою взаємозв'язку між стратегічними та операційними показниками; фактичними і плановими показниками; показниками підприємства і його структурних одиниць; показниками результативності й винагороди; показниками, що відносяться до всіх стратегічно важливих аспектів діяльності.

При стратегічному управлінні витратами увага приділяється причинно-наслідковим зв'язкам. Особливе значення Каплан і Нортон надавали створенню зворотного зв'язку, який дозволяє перевірити життєздатність стратегії. Зворотний зв'язок в ЗСП є процесом, що замикає контур безперервного вдосконалення системи показників.

Для успішного функціонування ЗСП потрібна якісна інформація. У зв'язку з тим, що у межах ЗСП встановлюються стратегічні цілі, а оцінюються значення окремих показників на коротший термін, видимий нерозривний зв'язок із бюджетуванням, аналізом відхилень, комплексним управлінням якістю.

Висновки. На підставі викладеного, можна зробити висновок, що розглянуті концепції стратегічного управління витратами не однорідні. Одні концепції (функціональні витратоутворюючі чинники, додана вартість) ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і пов'язані з обліком. Інші концепції (структурні витратоутворюючі чинники, ланцюжок цінностей, ABC, стратегічне позиціонування, EVA, ЗСП) розглядають витрати як об'єкт управління не стільки в обліковому, скільки в економічному плані. Окремі концепції (транзакційні витрати) поєднують обліковий і економічний аспекти. При цьому, всі розглянуті концепції управління витратами є дієвими інструментами в дослідженні витрат підприємств торгівлі.

Список літератури

1. Лапыгин Ю. Н. Стратегическое управление затратами : монография / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – Владимир : ВлГУ : ВГПУ, 2005. – 183 с.
2. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами: новые методы увеличения конкурентоспособности : [пер. с англ.] / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб. : Бизнес-Микро, 1999. – 288 с.
3. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 768 с.
4. Coase R. H. The Problem of Social Cost / R. H. Coase // Journal of Law and Economics. – 1960. – № 44.
5. Williamson O. E. The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm. Englewood Cliffs / O. E. Williamson. – N. J. : Prentice-Hall, 1964.
6. Каплан Роберт С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию : [пер. с англ.] / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. – 2-е изд., исп. и доп. – М. : Олимп-Бизнес, 2003. – 320 с.

Отримано 01.02.2013. ХДУХТ, Харків.

© І.В. Мілаш, А.В. Красноусов, 2013.