

УДК 657.47

## ДІАГНОСТИКА СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Соболь Г. О.

*У статті досліджено напрями діагностики системи стратегічного управління витратами підприємства. Аналіз опосередкованих індикаторів фінансової стабільності дозволяє встановити повноту реалізації стратегічних цілей підприємства. Оцінка стану інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами – виявляє внутрішні резерви удосконалення системи управління витратами. Автором визначено, що в основі практичного застосування запропонованого підходу повинна перебувати розробка збалансованої системи показників.*

**Ключові слова:** стратегічне управління витратами, індикатори фінансової стабільності, інформаційне забезпечення управління витратами.

### ВСТУП

Криза фінансово-економічних відносин в Україні продемонструвала значимість якісної системи управління витратами, яка у повній мірі реалізує функції планування, мотивації, координації, обліку, аналізу, контролю, прогнозуванню, інші. При цьому, економічна нестабільність найбільш вразила систему стратегічного управління витратами. Приділяючи увагу напрямам «вживання», суб'єкти господарювання при певній стабілізації ринку виявились неготовими до утримання конкурентних позицій.

В основі ефективної діяльності суб'єктів промисловості перебуває здатність системи управління витратами до саморозвитку. В умовах економічної невизначеності комплекс важелів управління витратами часто звужується до оцінки втрат за результатами ретроспективного аналізу наслідків управлінських рішень. З позиції переважної більшості суб'єктів, прогнозування діяльності на перспективу унеможливується внаслідок високого рівня зовнішнього економічного ризику. Отже, система управління витратами втрачає властивість саморозвитку, що створює підґрунтя для поступової втрати конкурентних позицій на ринку.

Проблеми діагностики системи управління є предметом дослідження науковців в області менеджменту, маркетингу [2, 5, 6, 10]. Розглядаючи сучасні підходи до оцінки якості системи управління, автори більшу увагу приділяють напрямам реструктуризації діяльності в існуючих умовах функціонування суб'єкта господарювання, відмічаючи: «управління не може бути успішним, якщо воно не передбачає мінімізацію втрат і втрачених можливостей» [5, с. 117].

Витрати та ефективність управління ними є ключовим аспектом у наукових дослідженнях провідних науковців з управлінського обліку. Нападівська Л.В., Карпенко О.В. досліджують сучасні стратегії управління затратами у контексті загальної місії управлінського обліку [4, 8, 9]. Проект Концепції побудови бухгалтерського обліку в Україні, розроблений Мосаковським В., основу побудови управлінського обліку розкриває передусім через призму організації та методики управлінського обліку витрат [7].

Гудайлюк З. виокремлює поняття прогнозного (стратегічного) обліку як основи для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру [1].

Водночас, слід відмітити, що науковцями приділяється недостатня увага проблемам оцінки та відродження внутрішніх резервів, відновлення якісних характеристик системи стратегічного управління витратами. Тому актуальним є дослідження моделі діагностики системи стратегічного управління витратами підприємства.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є уточнення напрямів діагностики системи стратегічного управління витратами підприємства. Для реалізації поставленої мети було використано методи діалектичного пізнання, індукції, дедукції, інформаційного моделювання, статистичних розрахунків, а також причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Ефективність управління витратами визначає економічну доцільність всіх напрямів господарювання суб'єкта. У теорії і практиці управління виокремлюють дві основні тенденції існування, організації: функціонування та розвиток. Наразі не існує єдиної методики, яка враховує різносторонність поставленої проблеми і використовує одночасно декілька можливих підходів до оцінки системи управління витратами.

Для досягнення найкращого ефекту не достатньо обмежуватись лише ретроспективним аналізом наслідків управлінських рішень, у тому числі за інформацією управлінської (внутрішньогосподарської)

звітності, бюджетів, аналітичних записок тощо. Необхідно врахувати майновий стан підприємства, його фінансову історію, конкурентоспроможність, а також зовнішні фактори – такі як наявність чи відсутність державної підтримки, надійність банківської установи, що обслуговується підприємство тощо. Адаже «діагностика» трактується – у перекладі з грецької – як розпізнавання стану об'єкта за прямими та непрямими ознаками. Тому, на нашу думку, діагностику системи стратегічного управління витратами підприємства слід досліджувати за напрямками: 1) аналіз опосередкованих індикаторів фінансової стабільності; 2) оцінка стану інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами.

**Аналіз опосередкованих індикаторів фінансової стабільності.** Розгляд господарської діяльності у контексті потоку управлінських рішень, орієнтованих на оптимізацію величини витрат, потребує уваги не тільки до кількісних методик оцінки ефективності [2], але й до проблеми застосування якісних характеристик. Це зумовлюється тим, що кількісні оцінки переважної більшості фінансово-економічних показників мають суттєві обмеження в умовах економічної невизначеності. Водночас, на формування самих фінансово-економічних показників впливає низка важливих факторів, що не піддаються кількісному вимірюванню.

Стратегічний аспект управління витратами передбачає не тільки відповідність місії діяльності підприємства, його загальній стратегічній меті, але й вимагає координації існуючої організації системи управління витратами, її ефективності. Напрямом альтернативної діагностики активності підприємств є застосування методики аналізу опосередкованих індикаторів фінансової стабільності (табл. 1).

Методика аналізу передбачає експертну оцінку факторів (X1 ...X17) від 0 до 4 за шкалою: 0 – фактор відсутній; 1 – фактор виражений слабо; 2 – фактор виражений посередньо; 3 – фактор виражений сильно; 4 – фактор виражений дуже сильно. Потім у графі „ΣX” сумують зазначені оцінки для кожного з показників групи STABILITY і для всієї групи в цілому та порівнюються з даними графі „max ΣX” (максимально можливими значеннями). На основі одержаних результатів можна зробити висновки про ймовірну фінансову стабільність чи нестабільність підприємства. А отже, оцінити сталість внутрішніх важелів стратегічного управління витратами.

З метою діагностики потенціалу розвитку стратегічного управління витратами хлібопекарних підприємств Дніпропетровської та Полтавської областей у якості досліджуваної сукупності була сформована вибірка загальною кількістю одиниць спостереження – 30 хлібопекарних підприємств

**Таблиця 1 Загальний підхід до формування матриці опосередкованих індикаторів фінансової стабільності підприємства**

	x 1	x 2	x 3	x 4	x 5	x 6	x 7	x 8	x 9	x1 0	x1 1	x1 2	x1 3	x1 4	x1 5	x1 6	x1 7	$\Sigma X_m$ ax
<b>S</b>	x		x	x	x	x	x	x	x					x	x	x		11
<b>T</b>				x	x	x	x	x	x						x	x	x	9
<b>A</b>	x	x						x	x		x	x	x	x		x	x	10
<b>B</b>		x	x										x			x		4
<b>I</b>	x			x	x	x			x	x	x		x					8
<b>L</b>	x	x								x	x	x		x			x	6
<b>I</b>		x	x						x			x	x	x		x		7
<b>T</b>						x			x	x		x		x	x			6
<b><math>\Sigma Y_m</math></b>																		
<b>ax</b>	3	4	3	3	3	4	3	3	5	3	3	4	4	5	3	5	3	61

**Показники по вертикалі матриці:**

S – солідна ділова репутація (strong business reputation);

T1 – налагоджена система маркетингу (tooled marketing system);

A – висока ділова активність (high business activity);

B – швидка маневреність бізнесу (business mobility);

I1 – стабільні вхідні та вихідні грошові потоки (stable in- and outflows);

L – низька плинність кадрів (low labor fluctuation);

I2 – якість управління (high standard of incorporate management);

T2 – висока якість продукції (top quality of goods);

$\Sigma Y$  – сумарна оцінка впливу фактору  $x_i$  на групу показників, розміщених по вертикалі

$\Sigma X$  – сумарна оцінка впливів факторів (X1 ... X17) на відповідний показник Y.

**Показники по горизонталі**

X1 – головний офіс підприємства знаходиться у „бізнес-зоні” міста;

X2 – високий рівень комп’ютеризації компанії;

X3 – висока якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;

X4 – електронна адреса підприємства знаходиться у престижній e-mail зоні;

X5 – підприємство має власну веб-сторінку;

X6 – веб-сторінка підприємства має доменне ім’я не нижче 2-3 рівня, високий рівень цитування, „хітів” та „хостів” (відвідувань), власну розсилку новин, додатній баланс позитивних і негативних відгуків у „гостьовій книзі”;

X7 – реклама у друкованих ЗМІ розташовується постійно і займає місце на бізнес-шпальтах;

X8 – реклама на телебаченні і радіо має високу якість і розміщується у prime-time;

X9 – підприємство входить до регіональних та загальнодержавних рейтингів якості, а його керівники – до видань типу „Хто є хто” регіонального та всеукраїнського рівня;

X10 – підприємство та його працівники мають зареєстровані патенти, ліцензії, ноу-хау;

X11 – підприємство оплачує медичне страхування своїх працівників;

X12 – підприємство стабільно виплачує премії та бонуси персоналу;

X13 – підприємство сприяє додатковій освіті своїх працівників;

X14 – ділова активність фірми – підприємство має довгострокові корпоративні контракти з постачальниками програмного забезпечення; постачальниками інтернет-послуг; операторами мобільного зв’язку; фірмами-перевізниками; закладами оптової та роздрібною торгівлі та ін.;

X15 – додатній баланс позитивних та негативних згадувань про підприємство у засобах масової інформації;

X16 – підприємство витрачає кошти на благодійність;

X17 – підприємство сприяє розвитку інфраструктури міста;

різної форми власності, які було згруповано за ознакою розміру доходу від реалізації.

Виявлено, що найнижчу загальну оцінку фінансової стабільності мають суб’єкти господарювання з доходом від реалізації до 100 тис. грн. Простежується пряма залежність між динамікою доходу від реалізації та фінансовою стабільністю підприємства.

Одночасно встановлено низку показників, вплив яких підприємствами недооцінено. Зокрема, це X1 (хлібозаводи зазвичай будують у промисловій зоні міста), X6 (культура використання інтернет-технологій для забезпечення ефективності бізнесу тільки набуває свого розвитку в Україні); X10 (хлібопекарні підприємства приділяють недостатню ноу-хау), X11 (система медичного страхування в Україні перебуває у стадії зародження), X14 (загальноекономічна ситуація в країні зумовлює високий рівень ризику при укладанні довгострокових угод), X15 (керівництвом приділяється недостатня увага ролі засобів масової інформації) [11, с. 163-165].

Формування матриці опосередкованих індикаторів фінансової стабільності хлібопекарних підприємств Дніпропетровської, Полтавської областей продемонструвало, що діяльність хлібозаводів націлена на реалізацію тактичних цілей – задоволення потреби населення та юридичних осіб у хлібі,

хлібобулочних, макаронних, кондитерських виробів. Тоді як для реалізації стратегічних цілей управління витратами підприємства потребують значних інвестицій. За відсутності потенційних інвесторів питання стратегічного розвитку системи управління витратами розглядається як другорядне.

**Оцінка стану інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами.** Очевидно, що у ринкових умовах ядром стратегічного управління витратами повинні виступати внутрішні важелі управління: координованість процесу прийняття та реалізації управлінських рішень, раціональна організація підприємства, узгоджуватись із завданнями структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Практика управління свідчить, що для обґрунтування і реалізації рішення з оптимізації витрат аналітичне обґрунтування на основі економічних показників не є достатнім критерієм. Оцінка стану інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами повинна відповідати принципам комплексності і системності підходу та охоплювати такі напрями роботи.

1. *Вивчення структури підприємства, організаційних взаємозв'язків та стилю управління.* Якість та повнота реалізації рішення з оптимізації витрат базується на ефективності всіх функцій управління. Процедура прийняття рішення, його впровадження повинна відповідати стратегічним цілям діяльності підприємства, узгоджуватись із завданнями структурних підрозділів (центрів відповідальності). Недотримання цієї вимоги може поставити під сумнів реальність досягнення очікуваного ефекту, а отже, негативно вплинути на позицію суб'єкта на конкурентоспроможному ринку. Раціональність побудови організаційних взаємозв'язків та стилю управління витратами є предметом наукових досліджень в області корпоративного управління та менеджменту.

2. *Оцінка змісту облікової політики, схеми документообороту.* В основі інформаційної підтримки управлінських рішень стратегічного спрямування перебуває, в першу чергу, бухгалтерський облік. Від того, наскільки його раціональна побудова відповідає цілям управління витратами, залежатиме оперативність підготовки та надання інформації для менеджерів.

3. *Оцінка постановки управлінського обліку витрат та змісту форм внутрішньогосподарської звітності.* Виступаючи частиною інформаційного забезпечення управління, управлінський облік максимально наближений до цілей і завдань управління витратами. Належний рівень організації управлінського обліку на підприємстві (зміст положення про управлінську бухгалтерію, посадові інструкції, відповідні методичні рекомендації, форми внутрішньої звітності і т. ін.) сприятиме своєчасній підготовці якісної інформації для обґрунтування рішень у умовах економічних альтернатив [12].

Недосконале функціонування системи управлінського обліку призводить до труднощів збору інформації для оперативної оцінки ефективності здійснення витрат. На етапі оперативного управління відбувається коригування тактичних завдань, а у їх контексті – уточнюється стратегія управління витратами на перспективу. Тому, управлінський облік виступає першоосновою для розробки стратегії розвитку діяльності суб'єкта господарювання.

4. *Оцінка «достатності» системи інформаційного забезпечення управління витратами.* Націленість на стратегічне управління витратами потребує перегляду внутрішніх стандартів інформаційного забезпечення управління. В умовах перенасиченості інформаційного поля, на перший план висувається вимога релевантності інформації. Крім того, в умовах великої кількості показників, складності розрахунків розглядати ефективність стратегічного управління витратами без автоматизації не доцільно. Програмне забезпечення повинне мати максимальний набір функцій для автоматизації всіх бізнес-процесів на підприємстві, а також передбачати можливість удосконалення (зміни) під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів.

Отже, якщо оцінка змісту облікової політики, схеми документообороту та постановки управлінського обліку витрат, змісту форм внутрішньогосподарської звітності є предметом інтересу фахівців з обліку і контролю, то вимоги до формування загальної системи інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами охоплюють всю ієрархію управління, розкриваючи тісний взаємозв'язок та взаємоузгодженість його функцій.

6. *Оцінка рівня кваліфікації персоналу.* Діагностика за вказаним напрямом є виключно важливою, оскільки визначає потенціал розвитку системи управління витратами на перспективу.

Запропоновані напрями оцінки стану інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами не є вичерпними. Вони підлягають деталізації та уточненню на етапі розробки діагностичних тестів.

## ВИСНОВКИ

Функціонування суб'єктів господарювання у сучасних ринкових умовах зумовлює нагальність впровадження діагностики системи стратегічного управління витратами підприємства за напрямами: 1) аналіз опосередкованих індикаторів фінансової стабільності; 2) оцінка стану інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами. Перший напрям дозволяє встановити повноту реалізації стратегічних цілей підприємства, другий – виявляє внутрішні резерви удосконалення системи управління витратами. Результати дослідження дозволяють стверджувати, що в основі практичного застосування запропонованого підходу повинна перебувати розробка збалансованої системи показників, що визначає подальші напрями наукових досліджень.

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №2. – С. 14–19.
2. Жукевич С.М. Діагностика фінансового стану в системі управління підприємством / С. М.Жукевич, Н.В.Кудласва // Научный вестник ДГМА. – № 1 (4Е), 2009. – С. 234-240.
3. Ильин В. Системный подход к управлению компанией. / В.Ильин. – М.: Вершина, 2007. – 264 с.
4. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія. / О.В.Карпенко. – Полтва: ВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
5. Ковальчук С.В. Маркетингова діагностика антикризового управління підприємством // С.В.Ковальчук. // Наукові праці УХТ. – № 29. – 2009. – С. 116-119.
6. Мізюк Б.М. Системне управління: монографія. / Б.М.Мізюк. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2004. – 388 с.
7. Мосаковський В. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні. / Мосаковський В. // Облік і аудит. - № 10. – 2007. – С. 18-25.
8. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – № 8–9. – 2005. – С. 50–62.
9. Нападівська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 78-93.
10. Сіменко І.В. Визначення методичного інструментарію оцінки якості систем управління / І.В. Сіменко // Вісник ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 3. – С. 91-99.
11. Соболев Г.О. Організація і методика управлінського обліку витрат: дис. ... кандидата ек. наук: 08.00.09. / Соболев Ганна Олегівна. – К.: 2008. – 297 с.
12. Соболев Г.О. Обліково-аналітична модель управління витратами. / Г.О. Соболев // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 12. – ч.ІІ. – Кіровоград: КНТУ, 2007. – С. 323-327.

---

Соболев Ганна Олегівна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету споживчої кооперації України, тел. (05322) 2-06-55, e-mail: [annasobol@mail.ru](mailto:annasobol@mail.ru)