

Матвієнко Р.О., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економіки та бізнес-технологій, Національний авіаційний університет, м. Київ, Україна

ORCID ID: 0000-0003-0477-4022

e-mail: fpkpa@gmail.com

Управління вартістю у сучасному бізнес-середовищі

Анотація. В статті проаналізовано, що розуміння процесів формування ціни має велике значення не лише для управління витратами, але і для ухвалення стратегічних і тактичних рішень по всьому спектру бізнес-операцій, які ведуть до загального покращення ефективності бізнесу. Конкурентне бізнес-середовище вимагає все складнішого управління вартістю. Управління вартістю пройшло через численні моделі, інструменти й методи. Сучасне бізнес-середовище викликає необхідність стратегічного управління вартістю – застосування методів управління вартістю для одночасного покращення стратегічного становища компанії й скорочення витрат. Ріст глобальної конкуренції, технологічні інновації і зміни в бізнес-процесах зробили управління вартістю важливішим і динамічнішим, ніж будь-коли раніше. Підкреслено необхідність управління вартістю, особливо стратегічного управління вартістю, в сучасному бізнес-середовищі.

Ключові слова: управління вартістю; стратегічне управління вартістю; сучасне бізнес-середовище.

Matviienko Roman, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Economics and Business Technologies, National Aviation University, Kyiv, Ukraine

Cost Management in the Contemporary Business Environment

Introduction. Understanding of cost behaviour is of great significance not only for cost management but also for managers to make strategic and tactical decisions across the entire spectrum of business operations, which would at last lead to overall business performance improvement. The increasingly competitive business environment has imposed the need that costs should be managed in a more sophisticated way than they were earlier. Throughout its history, cost management went through numerous models, tools, and techniques. The contemporary business environment imposes the need for strategic cost management, which is the application of cost management techniques so that they simultaneously improve the strategic position of a company and reduce costs. The increasing pressure of global competition, technological innovation, and changes in business processes have made cost management much more critical and more dynamic than ever before. The paper is going to stress the necessity of cost management and especially strategic cost management in contemporary business environment.

The **purpose** of the paper is to stress the necessity of strategic cost management in the contemporary business environment. The main research objectives are:

- to accentuate the need for cost management in order to improve efficiency;
- to accentuate the need for strategic cost management as a response to the contemporary business environment.

Results. In order to record and compare its cost efficiency with competitors, the companies make its production-cost chain. This chain identifies all activities starting from supply through production and into distribution and sales. Also, this chain identifies the costs of all these activities. The purpose is to identify costs, to compare the realized costs with the planned ones, and then to implement the corrective measures to remove deviations. This chain enables a company to get insight into the cost structure and to conclude what costs are more above the competitors and what are below, then to find out the causes of such situation and to identify the corrective measures in order to improve cost efficiency. In this case, it is possible to identify two techniques of cost management: target costing and kaizen costing. Target costing is applied in order to reduce costs in the design phase of a product, while kaizen costing is used at the production phase. When either of these techniques identifies the problem of costs, then individuals from companies in the production-cost chain can work together to resolve the problem.

Conclusions. The modern business environment imposes the need for finding and defining new concepts and tools to support strategic enterprise management. The aim of introducing new concepts is certainly raising the overall efficiency of a company. Current economic circumstances exert a significant pressure on corporations to, in order to improve efficiency, better manage costs. The success of a company is the result of developing and implementing effective strategies supported by methods and tools of management accounting. Cost management is a broad concept and focuses on reducing costs and continually improvement and change rather than on the cost content itself. Unlike the traditional systems of costs control that are routinely applied on continuous basis, cost management is applied on an ad hoc basis and when it is necessary to identify the opportunities to reduce costs.

Keywords: cost management, strategic cost management, contemporary business environment.

JEL Classification: D20; L23; M11; M21.

Постановка проблеми. Сучасне бізнес-середовище сильно відрізняється від колишнього. Головне питання будь-якої компанії – як вижити в XXI столітті і як

зростати й розвиватися у довгостроковій перспективі в таких умовах. Ключові зміни в сучасному бізнес-середовищі пов'язані з різними ролями знань, різними

ролями клієнтів та інших зацікавлених сторін, процесами глобалізації, фундаментальною трансформацією, розширенням спектра технологічних можливостей, виробництвом принципово нових технологій (інформаційні технології, біотехнології, нові матеріали) та зі зміною концепцій управління та організації. Це зумовило впровадження нових методів управління витратами та корпоративною ефективністю, як завжди «вичерпного» джерела конкурентної переваги.

Управління витратами містить використання інформації аналізу витрат в різних областях, таких як проект, вартість запасів, операції, процес і загальне управління ефективністю бізнесу. Total cost management (TCM) - це підхід до управління витратами протягом усього життєвого циклу підприємства, проекту, програми, об'єкта, продукту або послуги. Фокус управління витратами починається з етапу вибору, планування та ініціювання проекту. Отже, слід зазначити, що управління витратами є ключовою функцією управління бізнесом. Розуміння поведінки витрат може також підтримувати прийняття рішень по всьому спектру бізнес-операцій: від вибору проекту до ціноутворення, альтернативного використання ресурсів. В даний час розробляються нові і вельми складні підходи для підвищення ефективності аналізу витрат на підтримку прийняття рішень.

З 1980-х років у відповідь на критику корисності традиційних методів управлінського обліку, заснованих на внутрішніх факторах, з'явилися нові методи управління витратами. Сучасне бізнес-середовище зумовила необхідність врахування також зовнішніх стосовно фірм факторів зовнішнього середовища, які створили нове поле знань і професійної практики під назвою Стратегічне управління витратами (Strategic Cost Management) - СКМ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Прийняття стратегічних методів управління витратами компаніями було предметом декількох досліджень (Guilding, Cravens and Tayler, 2007; Bowhill and Lee, 2009; Dekker and Smidt, 2010, Waweru, Hoque and Uliana, 2012; Cinquini and Tenucci, 2013; Cadez and Guilding, 2014; Noordin, Zainuddin and Tayler, 2015; Angelakis and Therio Floropoulos, 2017). Дослідження показали, що ця концепція більшою мірою була прийнята розвиненими країнами, такими як Японія та США.

Формулювання цілей дослідження. Мета статті – підкреслити необхідність стратегічного управління витратами в сучасному бізнес-середовищі. Основними завданнями дослідження є:

- підкреслити необхідність управління витратами з метою підвищення ефективності;
- підкреслити необхідність стратегічного управління витратами як відповідь на сучасні умови ведення бізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження.

У сьогоdnішньому бізнес-середовищі управління витратами стало критичним фактором успіху для компаній. Витрати стають все більш і більш ключовим детермінантом ефективності будь-якої компанії. Історично склалося так, що для визначення собівартості продукції та послуг використовувалися 2 системи управління витратами: калькуляція замовлень на виконання робіт і калькуляція процесу. Багато компаній продовжують використовувати ці системи. Проте з середини 1980-х років компанії впроваджують калькуляцію витрат на основі діяльності для продуктів, клієнтів і послуг. Системи управління витратами розрізняються тим, як вони розподіляють непрямі витрати на об'єкти витрат, що впливає на загальну ефективність компанії. Таким чином, можна сформулювати наступну гіпотезу:

1. Якщо компанія ефективно управляє витратами, то вона може значно підвищити загальну ефективність.

У сучасному бізнес-середовищі компанії змушені більш ефективно управляти витратами, щоб підвищити загальну ефективність. Звичайно, зниження витрат не повинно призводити до зниження якості продукції, що також призведе до зниження ефективності. Замість цього компанії змушені планувати, контролювати й розподіляти накладні витрати більш ефективним чином. Якщо компанія скоротить витрати, вона зможе запропонувати свою продукцію за нижчою ціною, що може стати її конкурентною перевагою на ринку. Нища ціна призведе до збільшення обсягів реалізації, а збільшення обсягів реалізації й менші витрати автоматично приведуть до зростання прибутку. Отже, компанія буде економічно ефективною і забезпечить більшу рентабельність власного капіталу (return on equity ROE) і повернення активів (return of assets ROA). Таким чином, загальну ефективність (продуктивність, ефективність і рентабельність) буде підвищено. Управління витратами – це динамічний процес, який передбачає постійне вдосконалення з метою підтримання і поліпшення конкурентних позицій на ринку. Крім того, в сучасних умовах ведення бізнесу простого зниження витрат недостатньо, замість цього необхідно стратегічне управління витратами. Протягом всієї історії управління витратами були вдосконалені існуючі і винайдені нові інструменти і методи, починаючи з ранніх моделей калькуляції витрат на основі діяльності і продовжуючи останнім часом в напрямку стратегічного управління витратами. Таким чином, можна сформулювати наступну гіпотезу:

2. Якщо компанія управляє витратами стратегічно, то вона може скоротити витрати з одного боку і покращити стратегічний стан з іншого боку.

Стратегічне управління витратами – це застосування методів управління витратами, з метою одночасного покращення стратегічного стану компанії й зниження витрат. Cooper і Slagmulder пропонують зробити 3 окремих кроки для переходу від не сфальцьованого управління витратами до

стратегічного управління витратами [1]. Першим кроком є перегляд наявних і запланованих ініціатив з управління витратами для забезпечення підвищення стратегічного стану компанії. Другий крок полягає в розширенні сфери внутрішнього управління витратами за межі бізнес-одиниці (ланцюжка постачань). Нарешті, ці автори пропонують розширити програму управління витратами за межі компанії на весь ланцюжок постачань [2]. Існує 3 типи ініціатив щодо управління витратами: ті, які підсилюють, які не впливають і ті, які пробуджують конкурентні позиції компанії на ринку.

Метою стратегічного управління витратами є використання даних про витрати з метою розробки більш досконалих стратегій ідентифікації, які б забезпечували стійку конкурентну перевагу. Виходячи з цієї мети, стратегічне управління витратами не може, як традиційний управлінський облік, обмежуватися конкретною бізнес-одиницею. Домінування фінансового управлінського обліку у 20 столітті призвело до атрофії методів управління витратами. Традиційні системи обліку витрат обмежуються нарахуваннями на продукцію. Інші потенційні об'єкти витрат, такі як постачальники й клієнти, ігноруються, а пов'язані з ними витрати розглядаються як накладні витрати, які розподіляються по продуктах або визнаються як витрати періоду і безпосередньо включаються у звіт про прибутки й збитки. На перший погляд може здатися, що управляти невиробничими витратами неможливо, оскільки основні причини їх виникнення приховані. Щоб стратегічно управляти цими витратами, необхідно зв'язати їх з деякими об'єктами витрат, відмінними від продуктів. Одним з основних методів для цього є управління на основі діяльності, перевага цього методу перед традиційними методами калькуляції витрат полягає в можливості того, що витрати розраховуються по широкому колу об'єктів, включаючи продукти, постачальників і клієнтів [3].

Наступним кроком стратегічного управління витратами є процес виходу за межі компанії, так зване міжорганізаційне управління витратами [4]. Міжорганізаційне управління витратами (Inter-organizational cost management IOCM) – це стратегічна практика управління витратами, яка розширює застосування заходів з управління витратами за межі традиційного управління внутрішніми витратами, включаючи управління витратами серед партнерів по ланцюжку постачань. У багатьох випадках ці види діяльності легко визнаються міжорганізаційними доповненнями традиційних видів діяльності з управління витратами, таких як міжорганізаційне застосування калькуляції витрат на основі діяльності [5]. Діяльність IOCM також можна розглядати як методи управління ланцюжками постачань, що приносять користь партнерам по ланцюжку постачань, такі як процеси just-in-time для управління і контролю рівнів запасів [6], [7]. Загальна тема, що визначає

діяльність IOCM, полягає в тому, що вона включає спільні або кооперативні дії між учасниками ланцюга постачань для зниження витрат і створення вартості для організацій в ланцюжку постачань [8], [9]. Виходячи з цього погляду на міжорганізаційне управління витратами, набір методів управління граничними витратами можна розглядати як організаційний ресурс, що використовується для створення вартості фірми [8], [1].

Для того щоб знизити витрати по ланцюжку створення вартості одночасно зміцнюючи стратегічний стан компанії, необхідно узгодити програми управління витратами з постачальниками і клієнтами. Метою цього міжфірмового коригування програм управління витратами є пошук кращих рішень для більшої економії витрат, ніж у випадку, коли компанія, клієнти та постачальники роблять це самостійно [9]. Таким чином, стратегічне управління витратами вимагає від компанії внесення змін, аналогічних тим, які вимагаються від постачальників і клієнтів. Всі ці зміни мають як негативну, так і позитивну сторони. Завдання стратегічного управління витратами полягає в тому, щоб визначити економічні наслідки цих змін, а потім знайти шляхи отримання вигод кожною фірмою по мірі підвищення ефективності всього ланцюжка створення вартості.

Для того, щоб зафіксувати й порівняти свою ефективність витрат з конкурентами, компанії складають свій виробничо-вартісний ланцюжок. Цей ланцюжок визначає всі види діяльності, починаючи від постачання через виробництво і до розподілу і реалізації. Крім того, цей ланцюжок визначає витрати на всі ці види діяльності. Мета полягає в тому, щоб визначити витрати, порівняти фактичні витрати з запланованими, а потім реалізувати коригувальні заходи для усунення відхилень. Цей ланцюжок дозволяє компанії отримати уявлення про структуру витрат і зробити висновок про те, які витрати вищі ніж у конкурентів, а які нижче, а потім з'ясувати причини такої ситуації та визначити коригувальні заходи для підвищення ефективності витрат. У цьому випадку можна виділити два методи управління витратами: таргет-костинг і кайдзен-костинг. Цільова калькуляція (таргет-костинг) застосовується для зниження витрат на етапі проектування продукту, в той час як калькуляція кайдзен використовується на етапі виробництва. Коли будь-який з цих методів визначає проблему витрат, то окремі особи з компаній в ланцюжку виробництва витрат можуть працювати разом, щоб розв'язати цю проблему.

Крім цих двох згаданих методів управління витратами, існують також інші методи та інструменти управління витратами, такі як калькуляція витрат на основі діяльності, зворотна калькуляція, загальне управління якістю, цільова калькуляція, калькуляція вартості продукту життєвого циклу, аналіз ланцюжка створення вартості, збалансована система показників, облік потоку створення цінності. Загальним для всіх

цих методів і моделей є зниження витрат з метою встановлення конкурентоспроможної ціни, що призведе до збільшення обсягів реалізації й збільшення частки ринку. Збільшення обсягів реалізації з одного боку, зниження витрат з іншого, призведе до збільшення прибутку, як домінуючого фінансового показника ефективності. Це, у свою чергу, призведе до підвищення ставок на власний капітал і прибутковості активів. Таким чином, компанія буде втілювати в життя значну економічну ефективність і прибутковість як найбільш значущі форми ефективності (гіпотеза 1). Інформація про управління витратами є актуальною для менеджерів з метою вдосконалення корпоративного управління і містить як фінансову інформацію про витрати і доходи, так і відповідну нефінансову інформацію про продуктивність, якість та інші ключові чинники успішної компанії. Фінансова інформація, що розглядається ізольовано, може призвести до несприятливих бізнес-рішень, оскільки вони зосереджені на короткостроковій перспективі. Щоб досягти успіху, компанія повинна зосередитися на довгострокових факторах, таких як удосконалення продуктів і виробничих процесів, якість продукції і лояльність клієнтів. Акцент тільки на фінансовій інформації може призвести до того, що менеджери зосередяться тільки на зниженні витрат (фінансовий показник), нехтуючи або навіть підриваючи стандарти якості. Таке рішення може бути критичною помилкою, яка призведе до втрати клієнтів і частки ринку в довгостроковій перспективі. Отже, інформація про управління витратами містить інформацію фінансову і не фінансову, короткострокову і довгострокову, яка необхідна менеджеру для досягнення конкурентного успіху. Найбільш помітною моделлю, яка охоплює як фінансові, так і нефінансові показники ефективності, є збалансована система показників. Збалансована система показників може бути реалізована як основа управлінського обліку в сенсі розширеного бухгалтерського звіту, який передбачає успіх компанії з чотирьох точок зору: фінанси, клієнт, внутрішні бізнес-процеси, навчання і зростання. Останні 3 перспективи були включені для вимірювання і покращання фінансового становища компанії в майбутньому. Крім того, збалансована система показників є основою стратегічного управління, яка може підтримувати стратегічне управління витратами.

Задоволеність клієнтів – це прихована змінна, яка включає суб'єктивне сприйняття клієнтами якості продукту або послуги. Крім того, рівень задоволеності заснований не тільки на досвіді клієнта, але і на його очікуваннях щодо якості продукції/послуг. Додаткові проблеми виникають, якщо вимірюються невідповідні атрибути або якщо вибірка не є репрезентативною. Важливо, щоб дослідники розпізнали й виділили відповідні змінні, тобто атрибути, які будуть вимірюватися. Крім того, не рекомендується вимірювати тільки загальне задоволення. Замість

цього необхідно визначити декілька параметрів, які можуть бути використані для підтвердження рівня задоволеності клієнтів продуктами/послугами. Нарешті, необхідно виявити первинні причини, що приводять до задоволеності, а також виділити змінні, які з'являються в результаті задоволення [10].

Внутрішні бізнес-процеси істотно впливають на задоволеність клієнтів і їх фінансовий стан. А саме, якщо б підприємницькі структури виконували внутрішні бізнес-процеси більш ефективно, було б менше витрат, менше дефектних продуктів, браку, відходів, а виробничий цикл був би коротшим, що у кінцевому результаті привело б до підвищення продуктивності, ефективності витрат та рентабельності, а також вплинуло б на якість продукту як основний детермінант задоволеності клієнтів.

Перспектива навчання і зростання охоплює фактори нематеріальних активів, які сприяють збільшенню вартості. Ця перспектива охоплює людський, інформаційний та організаційний капітал як основні компоненти нематеріальних активів. Ці активи неминуче призводять до поліпшення управління витратами.

Оскільки стратегічні питання набувають все більшого значення в галузі управління, управління витратами еволюціонувало від традиційної ролі калькуляції витрат і оперативного контролю до ширшого стратегічного напрямку: стратегічного управління витратами.

Численні інструменти управління витратами призводять до зниження витрат з одного боку і покращання стратегічного стану через конкурентні ціни з іншого боку (гіпотеза 2). Стратегічне управління витратами передбачає розробку інформації з управління витратами, яка забезпечує основну функцію управління – стратегічне управління.

Стратегічне мислення передбачає передбачення змін, а продукти та виробничі процеси призначені для задоволення змін попиту. Важливими є проактивна орієнтація, гнучкість і швидкість реагування на мінливі вимоги навколишнього середовища. Очікується, що життєвий цикл продукту – час введення нового продукту до його видалення з ринку буде ставати все коротше і коротше.

Висновок. Сучасне бізнес-середовище вимагає необхідності пошуку та визначення нових концепцій та інструментів підтримки стратегічного управління підприємством. Метою впровадження нових концепцій, безумовно, є підвищення загальної ефективності компанії. Нинішні економічні умови чинять значний тиск на корпорації, які з метою підвищення ефективності модернізують управління витратами. Успіх компанії - це результат розробки та реалізації ефективних стратегій, підкріплених методами та інструментами управлінського обліку. Управління витратами є широкою концепцією і фокусується на зниженні витрат і постійному удосконаленню, а не на самих витратах. На відміну від

традиційних систем контролю витрат, які зазвичай застосовуються на постійній основі, управління витратами застосовується на разовій основі та коли необхідно визначити можливості для зниження витрат.

Сучасне бізнес-середовище вимагає необхідність стратегічного управління витратами з метою зниження витрат з одного боку і покращання стратегічного стану компанії, з іншого боку. На жаль, більшість компаній в Україні, як і раніше використовують традиційні моделі

калькуляції собівартості продукції. Крім того, велика сума витрат не розподіляється належним чином через відсутність дійсної документації та відсутність знань.

У цьому сенсі в Україні необхідно інвестувати в нематеріальні активи та здобувати нові компетенції, навички й знання, щоб менеджери могли розв'язувати проблеми сучасного бізнес-середовища. Отже, менеджери будуть готові впроваджувати різні інновації в галузі управлінського обліку для підвищення загальної ефективності компанії.

Література:

1. Cooper R., Slagmulder R. Inter-Organizational Cost Management and Relational Context. *Accounting, Organizations and Society*. 2011. №. 29, P. 1-26;
2. Schulze M., Seuring S., Ewering C.. Applying Activity-Based Costing in a Supply-Chain Environment. *International Journal of Production Economics*. 2019. №. 135, P. 716-725;
3. Kaplan R. S., Cooper R. *Cost and Effect*. Boston: Harvard Business School Press. 2004.
4. Fayard D., Lee S. L., Leitch A. R., Kettinger W. J. Effect of Internal Cost Management, Information System Integration, and Absorptive Capacity on Inter-organizational Cost Management in Supply Chains. *Accounting, Organizations and Society*. 2019. №. 37, P. 168-187;
5. Kaplan R.S., Narayanan V.G. Measuring and Managing Customer Profitability. *Cost Management*. 2008. №. 15, P. 5-15;
6. Berry T., Ahmed A., Cullen J., Dunlop A. The Consequences of Inter-firm Supply Chains for Management Accounting. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*. 2004. №. 75, P. 74-75;
7. Cellini G., de Mottos X., Slagmulder R., VanWasenhove L.N., Wright L. Inventory-Driven Costs. *Harvard Business Review*. 2012. №. 83, P. 135;
8. Coad A.F., Cullen J. Inter-Organizational Cost Management: Towards an Evolutionary Perspective. *Management Accounting Research*. 2013. №. 17, P. 342-369;
9. Cooper R., Slagmulder R. The Scope of Strategic Cost Management. *Management Accounting*. 2005. №. 79, P. 18-19;
10. McGahan A. M., Porter M. E. (2004). How Much Does Industry Matter Really? *Strategic Management Journal*. 2004. №. 18. P. 17-34.

References:

1. Cooper, R., & Slagmulder, R. (2011). Inter-Organizational Cost Management and Relational Context. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 1-26.
2. Schulze, M., Seuring, S. & Ewering, C. (2019). Applying Activity-Based Costing in a Supply-Chain Environment. *International Journal of Production Economics*, 135, 716-725.
3. Kaplan, R.S., & Cooper, R. (2004). *Cost and Effect*. Boston: Harvard Business School Press.
4. Fayard, D., Lee, S. L., Leitch, A. R. & Kettinger, W. J. (2019). Effect of Internal Cost Management, Information System Integration, and Absorptive Capacity on Inter-organizational Cost Management in Supply Chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 168-187.
5. Kaplan, R. S. & Narayanan, V. G. (2008). Measuring and Managing Customer Profitability. *Cost Management*, 15, 5-15.
6. Berry, T., Ahmed, A., Cullen, J., & Dunlop, A. (2004). The Consequences of Inter-firm Supply Chains for Management Accounting. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 75, 74-75.
7. Cellini, G., de Mottos, X., Slagmulder, R., VanWasenhove, L. N. & Wright, L. (2012). Inventory-Driven Costs. *Harvard Business Review*, 83, 135.
8. Coad, A. F. & Cullen, J. (2013). Inter-Organizational Cost Management: Towards an Evolutionary Perspective. *Management Accounting Research*, 17, 342-369.
9. Cooper, R. & Slagmulder, R. (2005). The Scope of Strategic Cost Management. *Management Accounting*, 79, 18-19;
10. McGahan, A. M. & Porter, M. E. (2004). How Much Does Industry Matter Really? *Strategic Management Journal* 18 (Summer).

