

УДК 330.366:658.016

DOI: 10.31891/2307-5740-2020-284-4(3)-22

ОСТРИНІНА О. П.

Університет митної справи та фінансів

ФОРМУВАННЯ АДАПТИВНОЇ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Пришвидшення трансформацій ринкового оточення потребує від суб'єктів господарювання провадження постійної випереджаючої адаптації до змінених умов діяльності. Відповідно авторською гіпотезою постало формування адаптивної системи стратегічного контролінгу, яка заснована на принципах адаптивного управління рівнем витрат та коригує модель власної діяльності відповідно до змін бізнес-моделі підприємства. Стратегічний контролінг запропоновано розглядати як сполучну ланку для зв'язування контурів оперативного та стратегічного управління підприємством та витратами. Розкрито логіку наслідування параметрів стратегічного вибору підприємства на параметри оперативного управління витратами. Доведено інтеграційний характер управління витратами підприємства. Подано схему процесу формування та функціонування адаптивної системи стратегічного контролінгу витрат підприємства. Розкрито особливості застосування OLAP-технологій для формування інформаційно-аналітичного забезпечення роботи адаптивної системи стратегічного контролінгу витрат підприємства. Розроблено класифікатори причин порушення імперативного зв'язку параметрів стратегічного вибору та рівня витрат підприємства.

Ключові слова: адаптивне управління, моніторинг, стратегічний контролінг, собівартість, управління витратами, стратегічний менеджмент

OLENA OSTRININA

University of Customs and Finance

AN ADAPTIVE SYSTEM FORMATION OF THE ENTERPRISE'S STRATEGIC COST CONTROLLING

Modern enterprises operate under the conditions of radical changes in production processes through digitalization, big data processing, and cyber-physical systems usage. At the same time, accelerating the market environment's transformations requires the business entities to adapt to the changes of the environmental conditions. With this transformation in mind, the purpose of the article is to develop the theoretical and methodological bases of strategic cost controlling system formation, which is coordinated with the results of the enterprise's strategic choice. The author's hypothesis was to form a strategic controlling adaptive system based on the principles of adaptive cost management and adjusts the model of its activities according to changes in the enterprise's business model. It has been proposed to consider strategic controlling as a link for connecting the contours of an enterprise's operational costs and strategic management. The logic of transferring an enterprise's strategic choice parameters onto the operational cost management parameters has been disclosed. The integrative nature of enterprise cost management systems has been proven. The main idea here is to consider the interests of all enterprise stakeholders and their impact on the level of the cost. The scheme of the strategic controlling adaptive system of the enterprise cost formation and functioning has been given. The features of OLAP-technologies involvement for information-analytical support forming for an adaptive system of enterprise's cost strategic controlling have been revealed. The types of violation reasons for breaking the relationship between an enterprise's strategic choice parameters and the level of costs have been developed.

Keywords: adaptive management, monitoring, strategic controlling, cost, cost management, strategic management.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями

Ефективність діяльності будь-якого підприємства визначається співвіднесенням витрат та результатів такої діяльності. Оскільки головною метою для більшості підприємств є отримання прибутку, то завдання мінімізації рівня витрат або максимізації доходу та виходу продукції з понесених витрат залишається вельми актуальним. Разом з тим, формулювання та реалізація даного завдання потребують певного коригування щодо збільшення швидкості змін середовища господарювання, залучення підприємств до різних форм коопераційних відносин, уніфікації технологічного процесу, превалювання нецінових форм ведення конкурентної боротьби тощо. Окрім того, рівень понесених витрат повинен відповідати обраній стратегії та розглядатися як окрема складова стратегічного вибору підприємства. Водночас очевидним є неможливість одностороннього вироблення стратегії, яка залишається незмінною протягом усього періоду існування підприємства. Формування стратегії та здійснення стратегічного вибору перетворюється на постійний процес. Таке перетворення вимагає відмінного від наявних підходу щодо організації контролю відповідності витрат стратегічним настановам діяльності підприємства, оскільки наявні методичні підходи у сфері управління витратами орієнтовані переважно на калькулювання собівартості продукції, визначення відхилень від планового рівня витрат, мінімізацію рівня витрат у короткостроковій перспективі замість підтримки належного рівня конкурентоспроможності продукції.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Організація дієвого контролю за рівнем витрат є однією з ключових вимог досягнення високої ефективності діяльності підприємства. В більшості досліджень подібний контроль розглядається як складова системи управління витратами. При цьому існує численна кількість тлумачень поняття «управління витратами», що визначається як: «сукупність дій, спрямованих на мінімізацію витрат підприємства» [12, с. 41], «процес

цілеспрямованого впливу на структуру та поведінку витрат» [7, с. 33], «приведення рівня витрат у відповідність до стратегічних і поточних цілей підприємства» [15, с. 214], «коригуючі впливи щодо рівня витрат» [4, с. 4], «процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат» [10, с. 19], «вплив на витрати підприємства» [14, с. 49] тощо. При цьому, тлумачення поняття «управління витратами» не завжди дослідниками пов'язується саме з понесенням витрат, а поширюється на всі елементи підприємства, як це задекларовано, наприклад, в роботах І. Бурачека («динамічний процес досягнення високого економічного результату діяльності підприємства» [2, с. 392]) та О. Чумак («діяльність щодо забезпечення очікуваного рівня ефективності функціонування підприємства» [15, с. 58]). Саме з огляду на таке розширення більш доречним бачиться орієнтування на організацію контролінгу витрат, трактуючи контролінг як «орієнтовану на розвиток підприємства систему спостереження та розробки шляхів досягнення поставленої мети» [13, с. 119]. Така орієнтованість на досягнення поставленої мети вимагає більш докладного дослідження аспектів стратегічності в реалізації контролінгу витрат.

В контексті наведених тлумачень парадоксальною бачиться ситуація, коли стратегічне управління витратами не є складовою контролінгу витрат, а виступає більш високим рівнем абстракції. Відповідно відразу слід звернути увагу на численну кількість робіт, які розглядають систему контролінгу витратами як елемент чи передумову організації управління іншими складовими економічної системи підприємства. Так, наприклад, І. Маркіна з співавторами [8, с. 83-88] розглядає контролінг витрат як один з факторів підтримки достатнього рівня економічної безпеки підприємства. Тут передбачається, що об'єктами підтримки безпеки є сукупність різного роду ресурсів, ефективність використання яких забезпечується керівними впливами з боку системи контролінгу витрат. Я. Леонов та Ю. Герасименко [6, с. 176-182] розглядають систему контролінгу витрат як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства. Цілоком слушними бачиться розробки Г. Філіної [11] та О. Михайленко [9] щодо зв'язування процесів управління витратами та ціноутворення. Г. Адамова [1] стратегічне управління витратами розглядає як синонім цільовому калькулюванню. На думку автора метод визначення собівартості «таргет-костинг» більше відповідає контурам оперативного управління витратами, тоді як обґрунтування параметрів цінової політики підприємства буде перетинатися з стратегічним управлінням витратами.

Важливим питанням з теоретичної точки зору також виявляється правильне визначення об'єкту для розгортання системи контролінгу витрат. Тут показовим є твердження Т. Жадан та О. Куліш [5, с. 25] щодо виокремлення економічну, бухгалтерську та податкову концепції тлумачення поняття «витрати підприємства». Кожна з таких концепцій має власне розуміння витрат, а отже передбачає певні відмінності при організації управління або контролінгу витрат. Відповідно важливим теоретико-методичним завданням є формування уніфікованого підходу до організації контролінгу витрат, який обов'язково має бути розширений врахуванням описаної вище стратегічної складової. В контексті такого розширення слід підтримати наголос Дж. Шанка [16] щодо необхідності переорієнтації управлінського обліку (такий облік в [16] розглядається як синонім управління витратами та контролінг витрат) на підтримку реалізації стратегічного процесу підприємства. Відповідно стратегічний контролінг витрат визначається як «застосування в стратегічному управлінні інформації щодо витрат» [16, с. 16] або як «процес оцінки фінансового впливу альтернативних управлінських рішень щодо витрат, базований на поєднанні трьох основних методів: аналіз ланцюга цінностей, аналіз стратегічного позиціонування та аналіз витрато утворюючих факторів» [16, с. 7].

Формулювання цілей статті

Метою дослідження є розвиток теоретико-методичних засад формування системи стратегічного контролінгу витрат, заснованої на принципах адаптивного управління та орієнтованої на узгодження рівня витрат з результатами стратегічного вибору підприємства.

Виклад основного матеріалу

Система управління витратами не може бути сформована незалежно від загальної системи управління підприємством. Відповідно виникає важливе завдання узгодження керівних впливів та цільових орієнтирів цих двох систем управління. Стратегічний контролінг у даному випадку пропонується розглядати як сполучну ланку для зв'язування контурів оперативного та стратегічного управління підприємством та витратами. При цьому слід розуміти, що з одного боку управління витратами є імперативним елементом для будь-якої системи управління підприємством. З іншого боку, слід забезпечити взаємодію стратегічного та тактичного управління витратами (один з одним, а також з оперативним та стратегічним управлінням підприємством). Описані в наявних дослідженнях методи управління витратами орієнтовані переважно на вирішення завдань оперативного управління, які формуються в результаті стратегічного вибору підприємства. Логіку подібного зв'язування результатів стратегічного вибору підприємства з параметрами стратегічного та оперативного управління витратами відображено на рис. 1.

З рис. 1 можна побачити, що зроблений підприємством стратегічний вибір встановлює параметри відбору того чи іншого методу управління витратами (у тому числі і вибір методу обліку витрат). Наприклад, якщо стратегічний вибір підприємства передбачає стратегію лідерства за витратами, то доречним є здійснювати управління витратами з використанням методу цільової собівартості (таргет-костинг). Авторською пропозицією у даному випадку є не стільки описаний зв'язок, скільки додавання до даного зв'язку принципів адаптивного управління підприємством. Встановлений зв'язок між стратегічним вибором та оперативним управлінням витратами визначає специфікацію адаптерів (під адаптерами

розуміється зв'язок відхилень певних показників з можливими сценаріями автоматичного регулювання отриманих відхилень). При цьому до оперативного управління витратами долучаються ймовірнісні характеристики (тут можуть бути використано, наприклад, методи побудов дерев рішень або байесовські мережі довіри).



Рис. 1. Розкриття логіки наслідування параметрів стратегічного вибору підприємства на параметри оперативного управління витратами

Джерело: авторська розробка

Далі слід зазначити, що дослідники у сфері управління витратами як правило виділяють системний та процесний підходи. В контексті формування адаптивної системи стратегічного контролю витрат та означеного на рис. 1 взаємозв'язку стратегічного вибору підприємства з оперативним управлінням витратами, пропонується додавання також й ситуаційного підходу. Ситуаційний підхід у даному випадку орієнтується на адаптацію рівня витрат відповідно до змін в зовнішньому оточенні та внутрішньому середовищі підприємства. Приймаючи дану позицію вважаємо доречним додати також кібернетичний, сценарний та інженерний підходи до організації управління витратами. Більш того, доречним бачиться наголос на інтеграційному характері управління витратами підприємства, оскільки організація такого управління має враховувати інтереси значної кількості стейхолдерів підприємства. Об'єднання всіх зазначених підходів дозволяє отримати наведену на рис. 2 модель формування та функціонування адаптивної системи стратегічного контролю витрат підприємства.

Особливість наведеної на рис. 2 схеми адаптивної системи стратегічного контролю витрат підприємства полягає в наявності декількох контурів адаптації. На нижчому рівні таких контурів відбувається реалізація зазначеного вище ситуаційного підходу, коли з використанням положень теорії адаптивного управління відбувається регулювання рівня витрат. Таке регулювання може базуватися на сполученні відомих методів управління витратами (директ-костінг, стандарт-костінг, таргет-костінг тощо) з адаптерами регулювання рівня витрат. Зрозуміло, що логіка роботи адаптивного управління визначатиметься змістом обраного методу управління витратами. Для таргет-костінгу адаптація полягатиме у реалізації сценаріїв доведення витрат до заданого рівня, а для нормативного методу – у коригуванні норм витрат та у реагуванні на відхилення в рівні витрат. Також передбачається додавання більш високого рівня адаптації, за якого відбувається коригування архітектури системи стратегічного контролю (саме тому запропоноване введення поняття «адаптивна система контролю»). Тобто з огляду на постійність здійснення підприємством стратегічного вибору бачиться можливим трансформація тих факторів, які відстежуються системою стратегічного контролю. Тобто на нижчому рівні адаптації коригують параметри діяльності підприємства, а на верхньому рівні адаптації коригують параметри системи, яка коригує параметри діяльності підприємства (можна трактувати як синтез системи стратегічного контролю витрат). Саме циклічність процесів адаптації й було відображено на рис. 2.

Орієнтуючись на подану на рис. 2 схему зазначимо на вагомості розробки переліку адаптерів процесу формування витрат. Такі адаптери можуть носити кількісний (орієнтуватися, наприклад, на рівень відхилення витрат за тією чи іншою статтею) та якісний (наприклад, додержання певних процедур, що мають вплив на рівень витрат) характер. У даному випадку адаптером пропонується розуміти сценарій реагування на зміну того чи іншого показника. Реалізація такого розуміння адаптивного управління витратами можливо лише у разі наявності належного інформаційно-аналітичного забезпечення, яке в переважній більшості досліджень ґрунтується на бухгалтерській інформації (точніше інформації з підсистем

фінансового та управлінського обліку). Зміщення акцентів на стратегічне управління витратами потребує розширення інформаційної бази контролінгу. Існує цілий ряд досліджень, орієнтованих на розширення інформації управлінського обліку іншими видами інформації, у тому числі яка надходить до підприємства з зовнішнього оточення або від контрагентів. Також слід враховувати наявність ймовірної інформації.

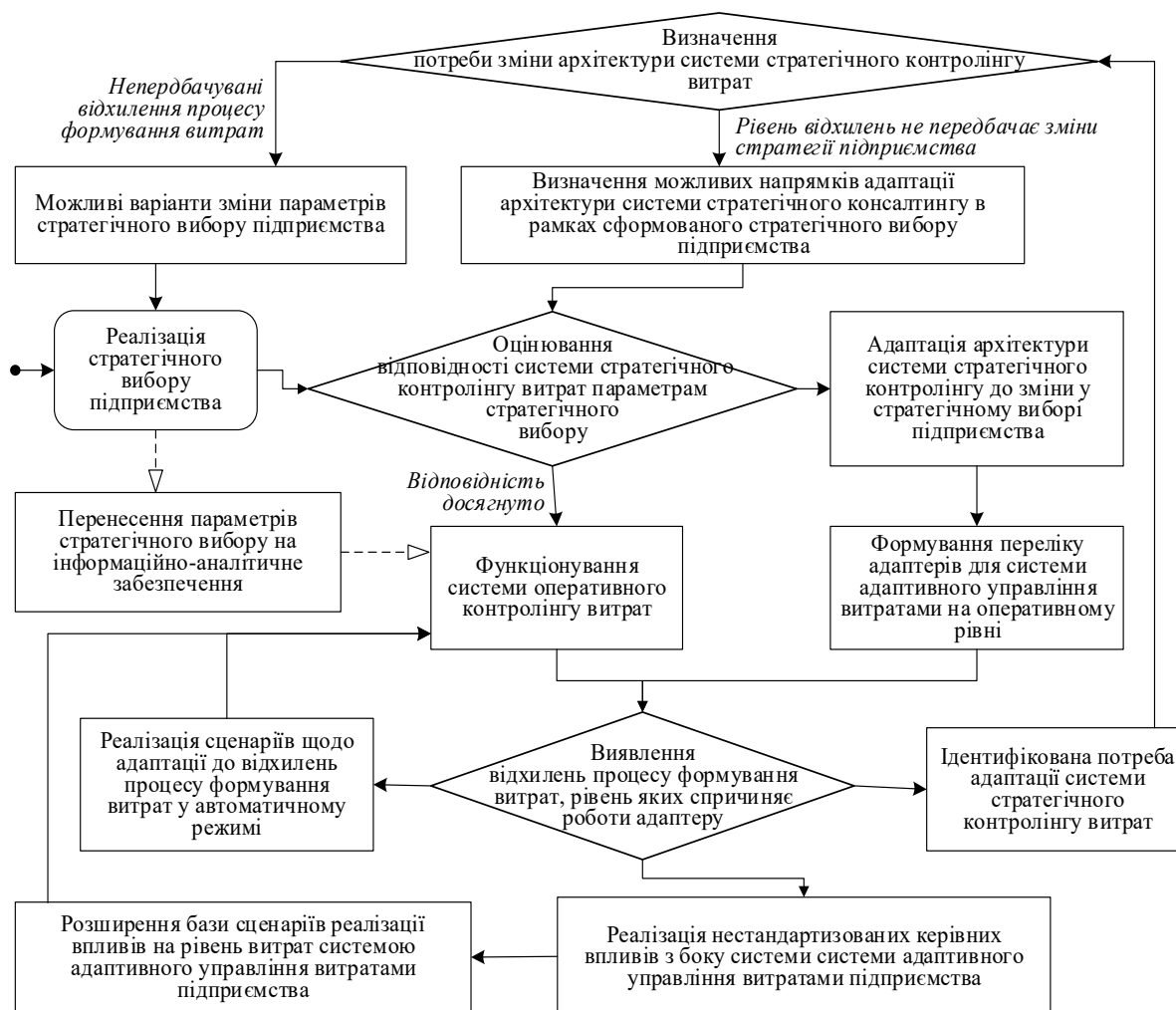


Рис. 2. Схема процесу формування та функціонування адаптивної системи стратегічного контролінгу витрат підприємства
Джерело: авторська розробка

Отже, з точки зору розкриття логіки роботи поданого на рис. 2 елементу «Перенесення параметрів стратегічного вибору на інформаційно-аналітичне забезпечення» вельми цікавою бачиться пропозиція О. Гарина [3], щодо формування класифікаторів причин та відхилень витрат. Відповідну до особливостей діяльності конкретного підприємства сукупність подібних класифікаторів пропонується зіставляти з виділеними в системі управління витратами адаптерами процесу формування витрат. Здійснювати таке зіставлення пропонується на основі використання кубів технології аналітичної обробки даних OLAP (online analytical processing), приклад застосування якої відображено на рис. 3.

Як можна побачити з рис. 3, застосування OLAP-технологій дозволяє в рамках кожної організаційної можливості підприємства сформувати відповідний адаптер системи управління витратами, який буде пов'язано з відповідним звітом системи стратегічного менеджменту підприємства. В рамках деталізації відповідальних за реалізацію даної організаційної можливості визначатимуться коди можливих порушень процесу формування рівня витрат. Сукупність таких кодів пропонується пов'язати з сценаріями адаптивного регулювання процесу формування рівня витрат, які відповідатимуть нижньому рівню адаптації в поданій на рис. 2 схемі (рівню оперативної адаптації). Опис верхнього рівня адаптації (стратегічної адаптації) поданої на рис. 2 схеми виходить за рамки мети даного дослідження, хоча він може бути реалізований, наприклад, відображенням зв'язків з стратегічними витратами елементів стратегічної карти збалансованої системи показників.

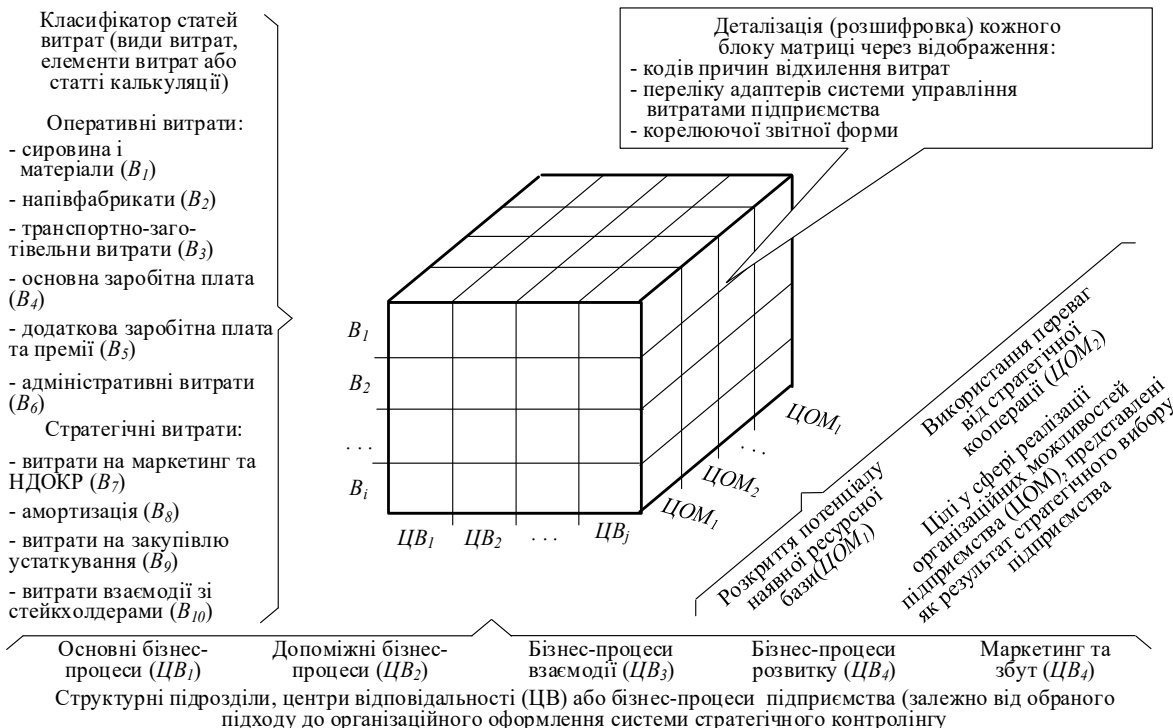


Рис. 3. Застосування OLAP-технології для формування інформаційно-аналітичного забезпечення роботи адаптивної системи стратегічного контролінгу витрат підприємства

Джерело: авторська розробка

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі

Таким чином, було розглянуто теоретико-методичний базис організації адаптивної системи стратегічного контролінгу витрат підприємства, орієнтовний на автоматичне пристосування архітектури стратегічного контролінгу параметрам стратегічного вибору підприємства, які переглядаються на регулярній основі. При цьому потребує доопрацювання визначення змісту та переліку стратегічних адаптерів рівня витрат, що становитиме перспективи подальших розробок автора. Також в рамках перспективних розробок передбачається розробка детальної класифікації стратегічних витрат та розвиток методів управління витратами в частині їх переорієнтування саме на стратегічні витрати підприємства.

Література

1. Адамова Г.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: ГУУ, 2013. 196 с.
2. Бурачек І.В., Іщук В.А. Еволюція концепцій управління витратами підприємства. Економіка і суспільство. 2017. № 13. С. 388-393.
3. Гарин О.Л. Формирование системы управления затратами на промышленном предприятии. Економіка розвитку. 2002. № 2(22). С. 60-65.
4. Грецак М.Г., Коцюба О.С., Гордієнко В.М. Управління витратами. К.: КНЕУ, 2008. 264 с.
5. Жадан Т.А., Куліш О.О. Економічна сутність категорії «витрати» як об'єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Бізнес Інформ. 2017. № 11. С. 24-30.
6. Леонов Я.В., Герасименко Ю.С. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності. Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. 2010. Т. 2. № 1(3). С. 175-183.
7. Литовченко О.Ю. Управління витратами підприємства: теоретичний аспект. Інфраструктура ринка. 2019. № 31. С. 301-309.
8. Маркіна І.А., Лень В.В., Шапка В.О. Управління витратами як фактор підвищення економічної безпеки підприємства. Актуальні проблеми інноваційної економіки. 2019. № 3. С.83-88
9. Михайленко О.В., Лаленко Т.В. Управління витратами і цінова політика на підприємстві. Економіка і суспільство. 2017. № 12. С. 304-309.
10. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
11. Філіна Г.І. Управління витратами та цінами. К.: ДП «Видавничий дім «Персонал», 2008. 240 с.
12. Фостолович А.В., Сімаков О.О. Місце управління витратами в сучасній системі управління підприємством. Економіка та держава. 2019. № 10. С. 36-45.
13. Цигилик І.І., Мозіль, О.І., Кірдякіна Н.В. Контролінг в системі управління. Актуальні проблеми економіки. 2005. № 3(45). С. 117-123.
14. Чиж В.І. Класифікація затрат в управлінському обліку для забезпечення інформаційних потреб

управління. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. 2010. № 23. С. 48-54.

15. Чумак О.В., Андрущенко І.С. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства : монографія. Харків: Видавець Іванченко І.С., 2016. 268 с.

16. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: новые методы увеличения конкурентоспособности. СПб.: Бизнес Микро, 1999. 288 с.

References

1. Adamova G.A. (2013) *Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet (Management accounting)*. M.: GUU. 196 s.
2. Burachek I.V., Ishchuk V.A. (2017) *Evolutsiya kontseptsii upravlinnya vytratamy pidpryyemstva (Evolution of enterprise cost management concepts)*. *Ekonomika i suspil'stvo*. № 13. S. 388-393.
3. Garin O.L. (2002) *Formirovaniye sistemy upravleniya zatratami na promyshlennom predpriyatii (ormation of a cost management system for industrial enterprise)*. *Ekonomika rozvytku*. № 2(22). S. 60-65.
4. Hreshchak M.H., Kotsyuba O.S., Hordiyenko V.M. (2008) *Upravlinnya vytratamy (Cost management)*. K.: KNEU. 264 s.
5. Zhadan T.A., Kulish O.O. (2017) *Ekonomichna sutnist' katehoriyi «vytraty» yak ob'yekta bukhgalters'koho obliku ta vnutrishn'oho kontrolyu (he economic essence of the category of "costs" as an object of accounting and internal control)* *Biznes Inform*. № 11. S. 24-30.
6. Leonov YA.V., Herasymenko YU.S. (2010) *Systema upravlinnya vytratamy yak faktor pidvyshchennya konkurentospromozhnosti (Cost management system as a factor in increasing competitiveness)*. *Byuletin' Mizhnarodnoho Nobelivs'koho ekonomichnoho forumu*. Vol. 2. № 1(3). S. 175-18.
7. Lytovchenko O.YU. (2019) *Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva: teoretychnyy aspekt (Enterprise cost management: a theoretical aspect)*. *Infrastruktura rynku*. № 31. S. 301-309.
8. Markina I.A., Len' V.V., Shapka V.O. (2019) *Upravlinnya vytratamy yak faktor pidvyshchennya ekonomichnoyi bezpeky pidpryyemstva (Cost management as a factor in improving the economic security of the enterpris)*. *Aktual'ni problemy innovatsiynoi ekonomiky*. № 3. P. 83-88
9. Mykhaylenko O.V., Lalenko T.V. (2017) *Upravlinnya vytratamy i tsinova polityka na pidpryyemstvi (Cost management and pricing policy in the enterprise)*. *Ekonomika i suspil'stvo*. № 12. S. 304-309.
10. Turylo A.M., Kravchuk YU.B., Turylo A.A. (2006) *Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva (Enterprise cost management)*. K.: Tsentri navchal'noyi literatury. 120 s.
11. Filina H.I. (2008) *Upravlinnya vytratamy ta tsinamy (Cost and price management)*. K.: DP «Vydavnychy dim «Personal». 240 s.
12. Fostolovych A.V., Simakov O.O. (2019) *Mistse upravlinnya vytratamy v suchasniy systemi upravlinnya pidpryyemstvom (The place of cost management in the modern enterprise management system)*. *Ekonomika ta derzhava*. № 10. S. 36-45.
13. Tsyhylyk I.I., Mozil', O.I., Kiryakina N.V. (2005) *Kontrolinh v systemi upravlinnya (Controlling in the management system)*. *Aktual'ni problemy ekonomiky*. № 3(45). S. 117-123.
14. Chyzh V.I. (2010) *Klasyfikatsiya zatrat v upravlins'komu obliku dlya zabezpechennya informatsiynykh potreb upravlinnya (Classification of costs in management accounting to meet the information needs of management)*. *Zbirnyk naukovykh prats' Cherkas'koho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu*. № 23. S. 48-54.
15. Chumak O.V., Andryushchenko I.S. (2016) *Upravlinnya vytratamy v informatsiyno-analitychniy systemi pidpryyemstv restorannoho hospodarstva (Cost management in the information-analytical system of restaurant enterprises)*. *Kharkiv: Vydavets' Ivanchenko I.S.* 268 s.
16. Shank Dzh., Govindaradzhan V. (1999) *Strategicheskoye upravleniye zatratami: novyye metody uvelicheniya konkurentosposobnosti (Strategic cost management: new methods of increasing competitiveness)*. SPb.: Biznes Mikro. 288 s.

Надійшла / Paper received : 22.07.2020
Надрукована / Paper Printed : 28.09.2020