

ТЕХНОЛОГІЯ "ЛАНЦЮГ ЦІННОСТЕЙ" І БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК З МЕТОЮ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Шайкан А.В., к.е.н., доцент

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

Данная статья посвящена вопросам интеграции концепции управления затратами "цепочка ценностей" в систему бухгалтерского учета и управления предприятия. Автор обращает внимание на важность правильного построения взаимодействия системы бухгалтерского учета с установленными принципами управления предприятием, делает ударение на последних тенденциях развития этого вопроса в современной науке и практике.

This article is devoted to the questions of the management conception integration by the expenses "chainlet of values" in the system of business accounting and enterprise management. The author pays attention to the importance of the correct construction of business accounting system co-operation with the set principles of management by the enterprise. The author emphasizes the last progress trends of this question in modern science and practice.

Бухгалтерський облік у традиційному розумінні на вітчизняних підприємствах частіше всього концентрує увагу своїх складових (фінансового, управлінського і податкового обліку) на внутрішніх процесах. При цьому в коло інтересів обліку потрапляють закупівля, виробництво, реалізація, види діяльності тощо. Іншими словами, в процесі обліку досліджуються основні етапи створення так званої доданої вартості. В зарубіжній обліковій та управлінській науці додана вартість (value added) визначається як різниця між ціною реалізації виготовлених товарів, робіт і послуг та витратами на закупівлю необхідних ресурсів для процесу виробництва. При цьому початковим, так би мовити "стартовим" початком цієї вартості, є саме вартість товарів, робіт та послуг, придбаних у постачальників [1, 51].

Традиційно вважалося, що впливати, а відповідно, й управляти стартовою величиною доданої вартості неможливо, таким чином, усі свої сили підприємство повинне спрямовувати на збільшення різниці між вартістю купівельних ресурсів та величиною реалізації товарів, робіт та послуг, що виготовлені в процесі виробництва. Основними недоліками доданої вартості як інструменту обліку і управління є те, що даний інструмент починає діяти надто пізно, а закінчує свою діяльність надто рано. В доданій вартості абсолютно не береться до уваги процес створення вартості ресурсів постачальниками. А звідси випливає неможливість управління нею не тільки по вартості (ціні за одиницю ресурсу), але й по кількості (обсягу) поставлених ресурсів і по вчасності їх надходження. З історії відома велика кількість прикладів, коли менеджери роблять акцент на внутрішні зміни в організації управління і виробництва, не беручи до уваги саме процес створення цієї "стартової" доданої вартості постачальниками, і як наслідок, отримують незадовільні результати від процесу змін в управлінні. В літературі з управлінського та виробничого обліку зарубіжних авторів часто наводиться такий яскравий приклад невдалого управління [2, 847].

Менеджери однієї з американських автомобільних компаній прорахували, що підприємство отримає великі переваги від впровадження технології під назвою "точно в строк". Дана управлінська технологія полягає в жорсткому плануванні всіх виробничих процесів, включаючи і процес забезпечення ресурсами. Одним з найуспішніших прикладів роботи даної технології є виробництво літаків "Боїнг". Процес управління виробництвом літаків налагоджено таким чином, що високоточний план по виробництву складається на два роки вперед, при цьому виконання тієї або іншої операції по створенню конкретного літака під індивідуальне або типове замовлення конкретного покупця вираховано по хвилинах! Відповідно, прораховано, коли і на яку ділянку виробництва повинні надійти ті чи інші комплектуючі. Всі комплектуючі виготовляються на інших підприємствах постачальниках в 70 країнах світу. При цьому план постачання виконується так точно, що жодна з комплектуючих не надходить на підприємство раніше ніж за два дні, а більшість прибуває за день або у день монтажу. Зважаючи на кількість і різноманітність комплектуючих і їх вартість, підприємство від такої системи управління отримує чималу економію. Звичайно, що це стало можливим через відповідне налагодження бухгалтерського обліку і управління.

Отже, користуючись такими прикладами, як "Боїнг", автомобільна компанія вирішила перейняти досвід і впровадила на підприємстві технологію "точно в строк". Відразу підприємство отримало значну внутрішню економію, але збільшення цін на комплектуючі перевищило цю економію. Проведення відповідного аналізу показало, що 50% витрат підприємства пов'язано з придбанням комплектуючих у

постачальників. В той же час автомобільне підприємство знижувало запаси комплектуючих і вимагало від постачальників підлаштуватися під власний виробничий процес. Як наслідок, на кожний долар, що вдалося зекономити за рахунок впровадження технології "точно в строк", постачальники витратили більше ніж один долар додаткових витрат, що було пов'язано з порушенням стабільності свого виробничого процесу через впровадження системи "точно в строк" у покупця (в даному випадку в автомобільного підприємства). Відповідно, ціна на ресурси для автомобільної компанії підвищилася більше, ніж вдалося зекономити на реорганізації власного виробничого процесу. Основною помилкою автомобільного підприємства став якраз розгляд доданої вартості з точки "старту". І повна відсутність попередньо проведеного аналізу впливу зміни структури і управління власного виробництва на стан справ постачальників.

Сучасне стратегічне управління перетинає даний бар'єр. Адже початок обліку, аналізу та управління витратами з моменту закупівлі і закінчення моментом продажу не дає можливості використовувати у власних інтересах зв'язки з постачальниками та покупцями. А без даних можливостей досягнення успіху підприємством стає сумнівним. Відповідно до цього в сучасному стратегічному управлінні використовується технологія під назвою "ланцюг цінностей". Концепція управління на базі технології "ланцюга цінності" була запропонована М. Портером (рис.1) [2, 846; 3]. Дана концепція відрізняється від доданої вартості саме тим, що виходить за рамки внутрішньої організації виробництва. В ланцюгу вартості розглядаються процеси, що відбуваються не тільки на підприємстві, але і за його межами. Кожне підприємство, що бере участь у виробництві або реалізації конкретного товару, розглядається в контексті загального ланцюга видів діяльності, що створюють цінність (вартість). Через це види діяльності не є набором незалежних складових, а являють собою систему взаємопов'язаних етапів, в яких результати одного з них впливають на витрати інших.

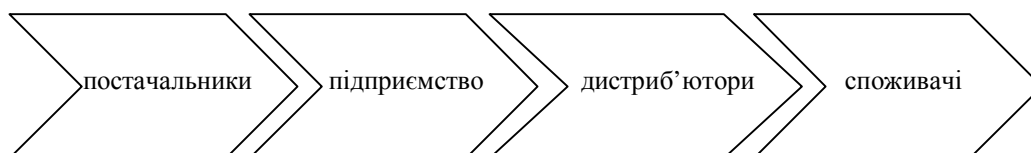


Рис. 1. Ланцюг цінності

Таким чином, ланцюг цінності кожного окремого підприємства є часткою загального ланцюга, що починається від початкового ресурсу і закінчується кінцевим споживачем.

У свою чергу, ланцюг цінності конкретного підприємства можна розглядати як певний набір видів економічної діяльності, що здійснюються даним підприємством (рис. 2).

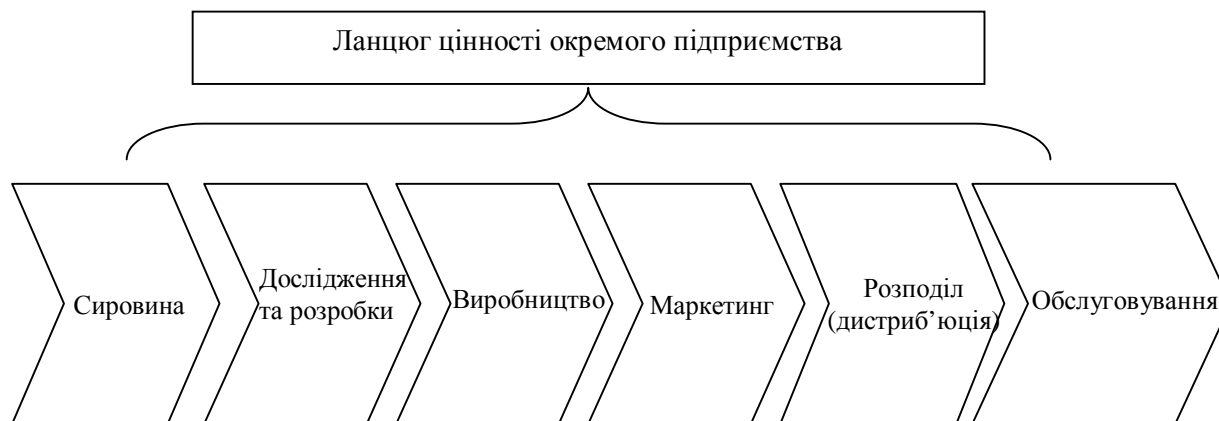


Рис. 2. Ланцюг цінності окремого підприємства

Як бачимо, ланцюг цінності окремого підприємства подано у вигляді набору видів економічної діяльності, що здійснює дане підприємство в різних галузях функціонування. Необхідно додати, що ланцюг цінності підприємства під впливом ринкових пріоритетів та нових технологій здатний до постійних змін та вдосконалення. І цю здатність до розвитку і вдосконалення необхідно постійно використовувати. В даному випадку розвиток ланцюга цінності можна уявити у вигляді висхідної спіралі (рис. 3).

Як вже зазначалось вище, ланцюг цінності окремого підприємства є складовою частиною ширшої системи, що складається з ланцюжків цінності інших підприємств постачальників і споживачів.

Підприємство, що бажає покращити свою успішність та прибутковість, повинне дослідити власний ланцюг цінності. У випадку, коли підприємство диверсифіковане, даних ланцюгів може бути декілька. Наприклад, умовне підприємство випускає два види продукції. Припустимо, що це зубна паста та зубні щітки. Матеріали, з яких виготовляються дані товари, різні. Відповідно, різними є і постачальники (виробники похідної сировини). Також різняться технології обробки даної сировини на підприємстві. Тож маємо два різні ланцюги цінності. Крім того, можливі випадки, коли ланцюг цінності в процесі виробництва може бути розділено на кілька. Прикладом може бути перероблювальне підприємство молочної промисловості. На даному підприємстві сировина, що потрапляє до технологічного процесу, під час переробки може стати різним продуктом. Отже, в точці технологічної обробки маємо розділ ланцюга цінності на кілька (в залежності від кількості видів продукції) (рис. 3).

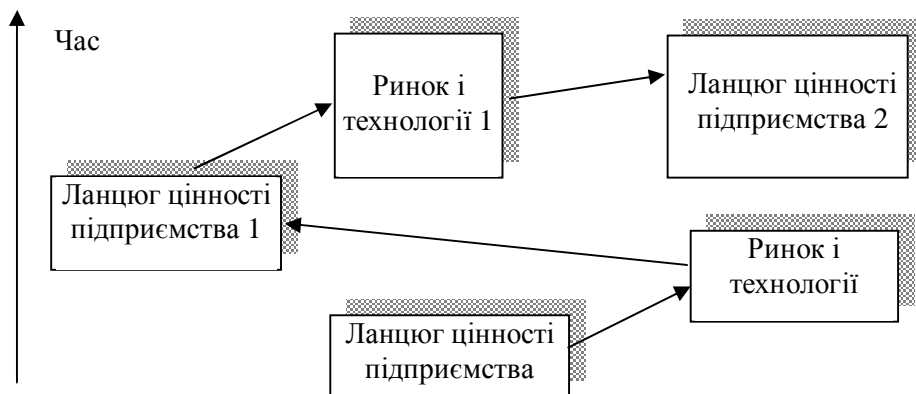


Рис. 3. Розвиток ланцюга цінності з переходом на новий рівень під впливом змін ринку та технологій

З рис. 4 видно, що в певній точці технологічного процесу відбувається розділ на кілька видів продукції (ця кількість може варіюватися в залежності від виробничої програми підприємства). Далі кожен окремий вид продукції може просуватися на ринок, створюючи власний ланцюг цінності. А може бути реалізований разом з іншими продуктами через сумісний канал розподілу. В такому випадку ланцюг цінності для даних продуктів знову буде співпадати.

Для досягнення успіху підприємству необхідно не тільки дослідити власний ланцюг цінності, але дослідити та оцінити те, як діяльність підприємства поєднується з ланцюгами цінностей постачальників, дистрибу'терів та споживачів.

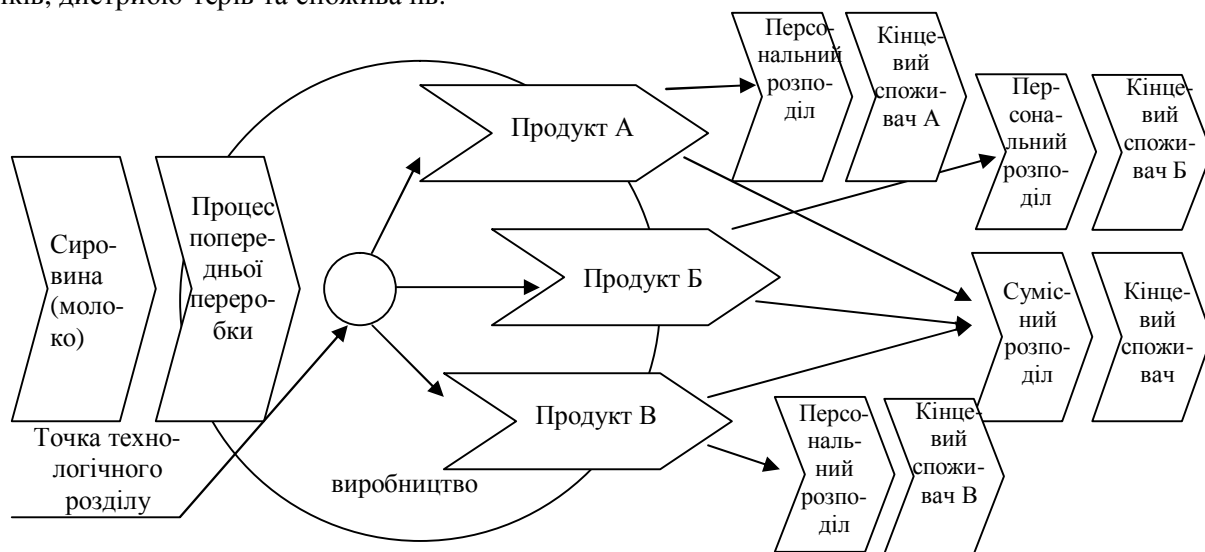


Рис. 4. Ланцюг цінності підприємства молочної промисловості

Складання повного ланцюга цінності є достатньо трудомістким процесом. Проте його виконання дозволяє підприємству (на якій би ланці цього ланцюга воно не знаходилось) зрозуміти природу витрат та знайти оптимальну модель поведінки в цьому ланцюгу.

Отже, відповідно до технології ланцюга цінностей скорочення власних витрат та збільшення прибутку можливо через дослідження витрат постачальників та споживачів, а також через співпрацю з ними. Даний підхід протирічить деякою мірою класичному підходу в бухгалтерському обліку з метою управління (управлінському обліку), який зосереджується винятково на внутрішніх бізнес-процесах і інформація якого зазвичай є закритою для сторонніх користувачів.

Для ефективного використання ланцюга цінності є два шляхи. Перший полягає у співпраці з постачальниками і споживачами. Ця співпраця стосується гармонізації виробничих процесів підприємств, що є партнерами по ланцюгу цінностей. Особливої уваги потребує співпраця облікових працівників та менеджерів. В окремих випадках можливе навіть прийняття рішення про організаційну перебудову управління та приведення системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог, що передбачає співпраця. Найчастіше така тісна співпраця є з безпосередніми партнерами, обсяг відносин з якими є переважаючим щодо інших напрямків діяльності.

Наприклад, невеликі підприємства по наданню послуг населенню з роздрукування фото та поліграфічної продукції часто підлаштовуються під вимоги технологічного процесу та обліку поліграфічних центрів і великих комбінатів. У свою чергу, поліграфічні центри власні технологічні процеси і систему управління та обліку погоджують з підприємствами-виробниками технологічного обладнання та виробниками витратних матеріалів. Ті, в свою чергу, тісно співпрацюють з постачальникам ресурсів і комплектуючих і т. д.

Другий шлях полягає в отриманні контролю за найбільшою частиною ланцюга цінності. Такий контроль отримують через поглинання або злиття підприємств, що задіяні в даному ланцюгу. Одним із найяскравіших прикладів утворення підконтрольного ланцюга цінностей є створення групи "Метінвест-холдинг". Компанія "Метінвест-холдинг" за підсумками 2007 р. зайняла 6-те місце у світі по виробництву залізорудної сировини, а в 2008 році очікується, що увійде в п'ять перших найпотужніших гірничорудних компаній світу.

Група "Метінвест" – вертикально інтегрована компанія з сильними позиціями на всіх етапах ланцюжка створення цінності: від видобутку вугілля і руди до постачання кінцевого продукту споживачам. Компанія має дивізійну структуру побудови бізнесу, що найбільшою мірою відповідає поставленим базовим принципам: забезпечувати високу інвестиційну привабливість і прозорість корпоративної структури (рис. 5).



Рис. 5. Загальна структура побудови управління групи "Метінвест"

Як видно з рис. 5, найвищими органами управління компанією є Наглядова Рада (стратегічне управління) і Правління (оперативне управління).

Корпоративний центр є ядром управління і центром ухвалення найбільш значущих стратегічних рішень групи "Метінвест". В рамках ТОВ "Метінвест холдинг" централізовані такі функції управління групою: управління фінансами і інформаційними технологіями, стратегічне планування, управління

інвестиціями, координація процесів злиття і поглинання, управління персоналом, PR, адміністрування, управління безпекою, юридичне управління.

Дивізіони (утворення, що здійснюють координацію дій підприємств однієї галузі), забезпечуючи максимізацію внутрігалузевих синергій, здійснюють стратегічне і оперативне керівництво підприємствами.

Підприємства є самостійними юридичними особами, розвиток яких сплановано на довгі роки наперед в рамках збалансованої стратегії компанії.

Структура "Метінвест" побудована таким чином, що містить у собі три основні угруповання: дивізіон вугілля та коксу, що підпорядковує три підприємства по видобутку вугілля та виготовлення коксу; гірничорудний дивізіон, що підпорядковує сім підприємств, які займаються забезпеченням процесу видобутку та безпосередньо видобутком залізної руди; дивізіон сталі та прокату (12 підприємств), що займається виготовленням з ресурсів, які надаються першими двома дивізіонами, сталі та виробами зі сталі (прокату), а також його реалізацією (рис. 6).

Дана структура практично підпорядкувала собі 90 % ланцюга цінності кінцевого продукту. В окремих випадках підприємства самої групи є споживачами кінцевого продукту, що дозволяє здійснювати контроль ще більше.

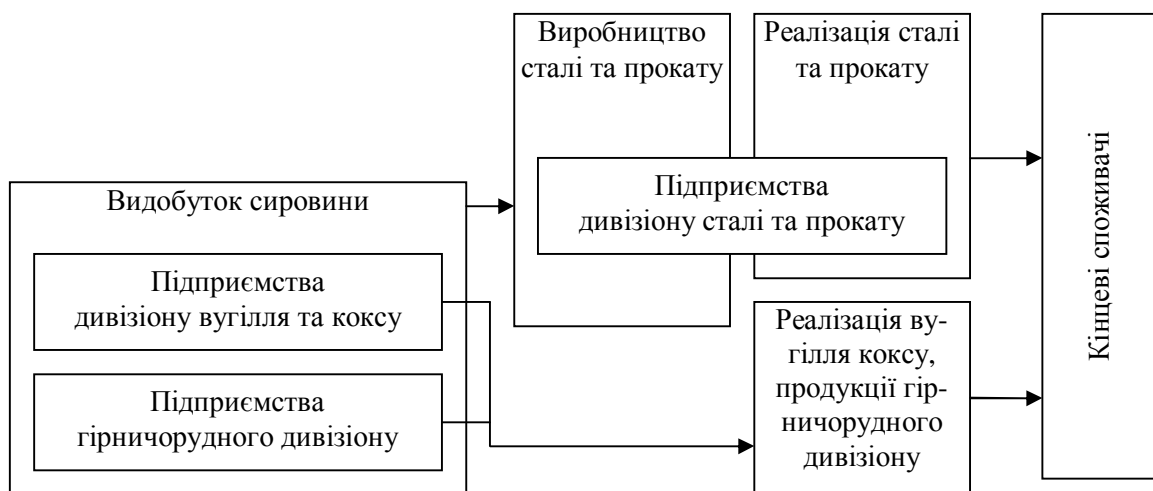


Рис. 6. Ланцюг цінності "Метінвест-холдингу"

Управління такою кількістю великих промислових підприємств, здійснення контролю над постачанням ресурсів і реалізацією готової продукції в таких масштабах, як це здійснюється "Метінвест-холдингом", неможливо без гармонізації системи управління та обліку на всіх підприємствах даної бізнесової мега-структури та застосування загального стратегічного підходу в розвитку.

Саме тому й були створені такі структури, як управління дивізіонами, що виконують роль координаторів управління підприємств, що за своїм технологічним процесом входять до відповідної ланки ланцюга цінності. Координація управління дивізіону полягає у встановленні єдиних вимог до системи управління та обліку всередині дивізіону відповідно до вимог групи, відстеження та управління рухом ресурсів, керівництво інвестиціями, розрахунками та іншими фінансовими потоками тощо.

Задля реалізації даних завдань підприємства "Метінвест-холдингу" широко впроваджують інформаційні технології та системи управління й обліку. В даний час практично всіма підприємствами холдингу впроваджується інформаційна система управління ресурсами (інформаційна система ERP рівня) SAP R3.

Вважається, що застосування ланцюга цінності дає можливість підприємству отримати чотири основні напрямки для збільшення прибутку. На рис. 7 першим напрямком збільшення прибутку підприємства зазначений зв'язок з постачальниками.

Другий напрямок – це дослідження та управління зв'язками між ланцюгами цінності окремих підрозділів в межах одного підприємства.

Третій напрямок являє собою технологічні зв'язки в межах ланцюга цінності одного підприємства (підрозділу, центра відповідальності).

Четвертий напрямок є зв'язком зі споживачами (замовниками, покупцями).



Рис. 7. Напрямки для збільшення прибутку у разі застосування технології ланцюга цінності

Загальний підхід до створення ланцюга цінності включає три основні кроки [4]. А саме:

- виявлення ланцюга цінності в галузі, в якій працює підприємство;
- встановлення витратостворюючих факторів, що регулюють кожний з видів економічної діяльності підприємства;
- створення стійкої конкурентної переваги.

Розглянемо ці кроки детальніше. На першому кроці необхідно дослідити та виявити витрати, доходи та активи для всіх видів економічної діяльності, що створюють цінність. Встановлення ланцюга цінності дозволяє розбити всю галузь на окремі види діяльності за такими ознаками:

- 1) в сумарних витратах виробництва витрати на даний вид економічної діяльності складають значну питому вагу;
- 2) витрати на даний вид діяльності відрізняються від інших специфікою поведінки;
- 3) даний конкретний вид діяльності може здійснюватися різними способами (або здійснюється конкурентами в інший спосіб, ніж даним підприємством);
- 4) даний конкретний вид економічної діяльності має великі потенційні можливості для створення диференціації.

На другому кроці встановлюють перелік витратостворюючих факторів. В даному напрямку, на відміну від традиційного бухгалтерського обліку (його управлінського напрямку), де зазвичай розглядається один витратостворюючий фактор – обсяг виробництва – необхідно виявити як можна більшу кількість факторів. Серед встановлених факторів роблять градацію за ступенем важливості. Цікавим є те, що рейтинг ступеня важливості витратостворюючих факторів може змінюватися з часом.

Третій крок – це створення конкурентної переваги над іншими підприємствами, що працюють або бажають працювати в даній галузі. В цьому випадку використовують два шляхи. Перший полягає в кращому, ніж у конкурентів, управлінні витратостворюючими факторами. Це можливо за рахунок:

- зниження витрат на конкретний вид діяльності при підтримці незмінної величини доходів від цього виду діяльності (традиційний підхід, що заснований на застосуванні облікового інструментарію для контролю за витратами і пошуку резервів зменшення витрат);
- збільшення доходів при підтримці незмінної величини витрат (паралельно з традиційними прийомами за контролем відхилення по витратах часто застосовуються прийоми маркетингу по популяризації продукції та ін.);
- змішаний підхід, що полягає в одночасовому збільшенні доходів та зменшенні витрат від конкретного виду діяльності (можливий, перш за все, при зміні технології);
- зменшення активів, що використовуються в даному конкретному виді діяльності при незмінному рівні витрат і доходів (можливо при підвищенні якості використання активів).

У разі неодержання бажаного результату від управління витратостворюючими факторами використовують шлях перебудови ланцюга цінностей.

При дослідженні і розробці ланцюга цінності підприємства обов'язково повинні оцінювати власний ланцюг цінності у порівнянні з аналогічними ланцюгами цінності, що є у конкурентів. Або порівнювати власну модель ланцюга цінності з класичним підходом у галузі.

Отже, бачимо, що технологія ланцюга цінності цілком логічно вписується в загальний стратегічний підхід управління підприємством, адже включає в себе не тільки дослідження внутрішніх факторів, а й зовнішніх.

ЛІТЕРАТУРА

1. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. Научно-методическое издание. – М., 2003.– 304 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
3. Савчук В.П. Управление издержками предприятия и анализ безубыточности // Корпоративный менеджмент, <http://www.Cfin.ru/management/costing/savchuk-06.shtml> 27.02.08/ 04.35.40.
4. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами. – СПб.: Бизнес Микро, 1999. – 277 с.