

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор НУХТ,
професор _____ А.І. Українець
(підпис)

«___» _____ 20 р.

Г.Г.ОСАДЧА

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

КУРС ЛЕКЦІЙ

для студентів освітнього ступеня «Магістр»
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Облік і аудит»
денної та заочної форм навчання

Всі цитати, цифровий та фактичний
матеріал, бібліографічні відомості
перевірені. Написання одиниць
відповідає стандартам

Підпис(и) автора(ів) _____
«___» _____ 2017р.

Реєстраційний номер
електронного курсу лекцій у НМУ
49.84-18.05.2017

СХВАЛЕНО
на засіданні кафедри
обліку і аудиту
Протокол №14
від 17.05.2017 р.

КИЇВ НУХТ 2017

Стратегічний управлінський облік [Електронний ресурс] : курс лекцій для студ. освітнього ступеня «Магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» спеціалізації «Облік і аудит» денної та заочної форм навч. / Г.Г. Осадча. – К. : НУХТ, 2017. – 67 с.

Рецензент **Н.М. Ткаченко**, д-р екон. наук

Укладач: Г.Г. Осадча, канд.екон.наук

Подається в авторській редакції

© Г.Г.Осадча, 2017

© НУХТ, 2017

Зміст

	стор.
Вступ	5
Тема 1. Сутність стратегічного управлінського обліку	6
1. Етапи виникнення та еволюційного розвитку управлінського обліку..	6
2. Стратегічне управління та стратегічний управлінський облік. Сутність стратегічного управлінського обліку.....	9
3. Мета, основні завдання, предмет, об'єкти та принципи стратегічного управлінського обліку. Функції стратегічного управлінського обліку...	16
4. Напрями використання стратегічного управлінського обліку на підприємстві.....	19
Тема 2. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства	22
1. Основні концепції, які є базою стратегічного управлінського обліку.	22
2. Конкурентні стратегії підприємства згідно з матрицею І. Ансоффа...	23
3. Бостонська матриця.....	26
4. Визначення ключових чинників успіху за допомогою SWOT-аналізу.	29
5. Динаміка витрат і крива досвіду.....	33
Тема 3. Стратегічне управління витратами в управлінському обліку	34
1. Концепції стратегічного управління витратами.....	34
2. Аналіз ланцюжка створення цінностей.....	36
3. Калькуляція витрат повного життєвого циклу.....	37
4. Цільове калькулювання.....	38
5. Калькулювання для безперервного удосконалення.....	38
6. Еталонне оцінювання.....	39
Тема 4. Роль управлінського обліку в підвищенні продуктивності та правлінні якістю діяльності	40
1. Реінжиніринг бізнес-процесів в обліку.....	40
2. Типи розміщення виробничих потужностей і їх вплив на ефективність виробничого циклу.....	41
3. Теорія обмежень в управлінському обліку.....	43
4. Витрати на управління якістю.....	44
5. Система «якраз вчасно» в управлінському обліку.....	45
Тема 5. Концепція збалансованої системи показників (BSC) та роль стратегічного управлінського обліку в управлінні вартістю підприємства	49
1. Система збалансованих показників.....	49
2. Модель економічної доданої вартості	51
3. Облік витрат по видам діяльності	52
4. Особливості інтеграції BSC з обліком затрат за видами діяльності та EVA.	55
Тема 6. Формування збалансованої облікової відомості, як системи стратегічного менеджменту	57

1. Система збалансованих показників і розробка стратегічної карти.....	57
2. Розробка і реалізація стратегії.....	59
Тема 7. Організація стратегічного управлінського обліку на підприємстві та роль стратегічного управлінського обліку в прийнятті екологічних рішень.....	60
1. Основні вимоги щодо організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві.....	61
2. Організаційна модель стратегічної бухгалтерії.....	61
Список рекомендованої літератури.....	66

ВСТУП

Метою викладання навчальної дисципліни “Стратегічний управлінський облік” є формування знань з теорії організації та методології стратегічного управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку, опрацювання питань побудови стратегічного управлінського обліку підприємства, як складової формування і належного функціонування облікового процесу, організація його інформаційного, технічного, програмного, кадрового та організаційного забезпечення, розробка напрацювань щодо удосконалення та розвитку облікового процесу суб'єкта господарювання.

Основними завданнями вивчення дисципліни “Стратегічний управлінський облік” є:

- засвоєння теоретичних основ з методології стратегічного управлінського обліку на підприємстві;
- формування управлінського розуміння місця і ролі стратегічного управлінського обліку в обліковій системі суб'єкту господарювання;
- засвоєння основних принципів введення і організації стратегічного управлінського обліку в обліковій практиці вітчизняних суб'єктів господарювання.

У відповідності до кваліфікаційної характеристики знань майбутніх випускників університету зі спеціальності “Облік і аудит” в результаті вивчення дисципліни **студенти повинні знати і розуміти:**

- сутність стратегічного управлінського обліку;
- основні поняття стратегічного управлінського обліку;
- сучасну парадигму стратегічного управлінського обліку;
- особливості предмету, об'єкту і функцій стратегічного управлінського обліку;
- основні відмінності в системах фінансового, управлінського та стратегічного управлінського обліку;
- особливості облікового аналітичного забезпечення ведення стратегічного управлінського обліку.

Вивчення студентом курсу "Стратегічний управлінський облік" повинно сформувані у нього такі **вміння і навички:**

- уміння оцінювати вплив зовнішніх факторів макросередовища на стратегію розвитку підприємства;
- здатність розробляти концепцію стратегічного управління підприємства;
- уміння розробляти концепцію управління витратами;
- уміння формувати напрями прогнозування, контролю та оптимізації грошових потоків підприємства;
- компетентно вимірювати фінансову ефективність суб'єкту господарювання, оцінювати результати його комерційної діяльності, рівень бюджетування, аналізувати відхилення і здійснювати бюджетний контроль;

- уміння здійснювати планування майбутньої стратегії і тактики функціонування підприємства в цілому та окремих господарських центрів відповідальності;

- мати змогу вимірювати і оцінювати ефективність господарювання загалом та в розрізі окремих стратегічних центрів відповідальності на різних фазах життєвого циклу; - вміння здійснювати вплив на хід реалізації обраної стратегії;

володіти сучасними методиками ведення бухгалтерської звітності стратегічного управлінського обліку: розробляти систему збалансованих показників, поводити оцінку підприємства з застосуванням економічно доданої вартості.

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Етапи виникнення та еволюційного розвитку управлінського обліку.
2. Стратегічне управління та стратегічний управлінський облік. Сутність стратегічного управлінського обліку.
3. Мета, основні завдання, предмет, об'єкти та принципи стратегічного управлінського обліку. Функції стратегічного управлінського обліку.
4. Напрями використання стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

1. Етапи виникнення та еволюційного розвитку управлінського обліку

Облік виступає цілісною і надскладною системою. Думки науковців щодо складових облікової системи відрізняються.

У 60-70-х роках ХХ-го ст. в США та інших розвинутих європейських країнах відбувається процес інтеграції методів фінансового та управлінського обліку, аналізу, нормування, планування та контролю в єдину систему обробки даних та подачі їх з метою прийняття стратегічних рішень. Ця система носить назву стратегічний управлінський облік.

Стратегічний облік орієнтується не тільки на досягнення оперативної мети, але й на глобальні стратегічні завдання. Саме така орієнтація означає подальший рівень поглиблення облікової системи виходячи з сучасного бачення ролі та значення інформаційних ресурсів для прогнозування явищ і процесів.

Говорячи про стратегічний управлінський облік потрібно обов'язково вказати історичні передумови виникнення управлінського обліку. Власне управлінський облік формувався як самостійна інформаційна система. Перші думки про необхідність формування самостійної інформаційної системи про витрати підприємства і про те, якою вона має бути, з'явилися ще на початку двадцятого століття у книзі І. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати». У цій роботі вперше була здійснена спроба виділити облік витрат виробництва в самостійний напрямок облікової роботи.

Другою важливою обставиною, яка сприяла виділенню управлінського обліку в самостійну галузь бухгалтерської науки, було створення в США національної асоціації бухгалтерів-виробників, яка виникла в жовтні 1919 року за ініціативою Дж. Лі Нікольсона, – діяча у сфері фабрично-заводського рахівництва. Ця асоціація відіграла велику роль в розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США.

У повоєнні роки (після Другої світової війни) стає очевидним той факт, що дані бухгалтерського обліку широко використовуються у формуванні та виконанні управлінської політики, а бухгалтер почав приділяти неабияку увагу прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю за забезпеченням інформацією служб управління. Це означає, що у бухгалтера з'явилися додаткові функції в області управління і прийняття господарських рішень.

Практичним кроком на шляху становлення і розвитку управлінського обліку було виділення із загальної бухгалтерської служби підприємства управлінської бухгалтерії. Створення двох самостійних бухгалтерій (фінансової й управлінської) було пов'язане з розширенням виробництва, утворенням великих компаній, а також з необхідністю збереження їх комерційної таємниці.

Ця обставина певним чином вплинула на формування єдиних національних рахунків. Так, до Другої світової війни в країнах континентальної Європи національні рахунки були представлені рахунками фінансового й управлінського обліку в єдиній формі. Після війни в економічному житті Європи вирішального значення почав набувати американський капітал, а разом з ним отримав визнання і англо-американський підхід до бухгалтерського обліку. Думки більшості теоретиків і практиків зійшлися на тому, що план єдиних національних рахунків призводить до порушення комерційної таємниці.

Поява управлінського обліку, як самостійної навчальної дисципліни, пов'язана з Американською асоціацією бухгалтерів, яка у 1972 році розробила програму одержання диплому спеціаліста з управлінського обліку з наданням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Цей рік ознаменував офіційний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський.

Прийоми і методи управлінського обліку, які використовувалися у директивній економіці, що характерна всім пострадянським країнам, не давали потрібного результату. Адже тільки в умовах ринкових відносин можлива об'єктивна інтеграція методів управління в єдину систему управлінського обліку.

В умовах розвитку ринкових відносин намітилися дві групи основних користувачів облікової інформації: внутрішні й зовнішні. Внутрішніми користувачами інформації є керівництво та службовці підприємств, установ, організацій; зовнішніми – акціонери компаній, комерційні партнери, кредитори, податківці, статистичні служби та ін.

Специфічні потреби внутрішніх користувачів інформації зумовили виникнення особливого виду обліку, який повинен задовольняти специфічні потреби обмеженої чисельності осіб, які мають безпосереднє відношення до

господарюючого суб'єкта і уповноважені приймати ситуаційні управлінські рішення.

Перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку, нові економічні умови, розширили функції та повноваження бухгалтерської служби. Бухгалтерська професія сьогодні займає якісно інший рівень, а бухгалтер-аналітик у своїй діяльності піднімається на новий рівень, перейшовши від облікової реєстрації господарських фактів до управління виробництвом.

З середини 70-х років ХХ ст., коли вчені почали обговорювати наукові підходи до прогнозування і планування, пов'язані з виникненням філософії стратегічного управління, стало зрозумілим, що для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри кредиторів, інвесторів і партнерів керівництво повинно мати повноцінну інформацію стратегічного характеру.

Управлінський облік, який традиційно був спрямований лише на внутрішньогосподарське управління, в сучасних умовах все більшою мірою передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час тощо, що має надзвичайно важливе значення для оптимізації стратегії розвитку підприємства.

Отже, стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Стратегічний управлінський облік – це інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).

Таким чином стратегічний облік є складовою управлінського обліку, найвищим рівнем управлінського обліку.

Таблиця 1

Етапи розвитку управлінського обліку за окремими джерелами

№ п/п	Джерело	Етапи розвитку управлінського обліку
1.	Бутинець Ф.Ф. [1, с.17 Бухгалтерський управлінський облік: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доповн. – Житомир: Рута, 2002 – 480 с.]	I етап – до 1900 р. – зародження; II етап – 1930-1970 рр. – формування та розвиток; III етап – 1970 р. і дотепер – стратегічне управління
2.	Голов С.Ф. [2, с.21 Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.]	I стадія – до 1900 р. – зародження; II стадія – 1900-1950 рр. – формування; III стадія – 1950-2000 рр. – розвиток; IV стадія – з 2000 р. і дотепер – інтеграція

№ п/п	Джерело	Етапи розвитку управлінського обліку
3.	Добикіна Е.К., Ровенська В.В., Рижиков В.С. [3, с.11]	I етап – кінець 19 ст. – промисловий облік; II етап – до початку 2-ї світової війни – аналітичний облік; III етап – до 1953 р. – управлінський облік; IV етап – до 1975 р. – маржинальний облік; V етап – з 1975 р. – стратегічний облік
4.	Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. [4, с.12 Добровський В. М. Управлінський облік: навч. посіб. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.]	I етап – середина XIX ст.; II етап – початок XX ст. – середина 50-х років XX ст.; III етап – 50-80-ті роки XX ст. IV етап – з 80-х років XX ст. і дотепер
5.	Іванюта П.В., Левченко З.М. [5, с.13 Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навчальний посібник / П. В. Іванюта, З. М. Левченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.]	I етап – 1932-1935 рр. (стандарт-кост); II етап – 1953-1975 рр. (директ-кост); III етап – 1981 р. – дотепер (нормативний метод)
6.	Рудницький В., Рудницький Т. [Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку / В. Рудницький, Т. Рудницький // Економічний аналіз. Випуск 6. – 2010. – С. 24-27.]	I етап – 1890-1920 рр. – школа наукової організації праці; II етап – 1921-1939 рр. – школа біхевіористична; III етап – 1940-1950 рр. – школа теорії кількісного підходу; IV етап – 1951-1960 рр. – школа класичної теорії організації (системний напрямок); V етап – 1961-1980 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок); VI етап – 1981-1990 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок); VII етап – 1991-2010 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок)
7.	Янчук Т.Ю. [Янчук Т. Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т. Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 285-287.]	I етап – 50-ті роки 19 ст. – зародження; II етап – 1950-1970 рр. – управління виробництвом; III етап – середина 70-х років і дотепер – стратегічне управління

2. Стратегічне управління та стратегічний управлінський облік.

Сутність стратегічного управлінського обліку

Стратегічне управління – метод, згідно з яким підприємство націлюється на досягнення певних цілей, використовуючи переваги своїх сильних сторін та захищаючи від ударів слабкі сторони.

Цей метод містить стратегічне планування (стратегії), в якому враховані не лише сильні та слабкі сторони підприємства, а й можливості, що пропонуються йому зовнішнім середовищем (розширення ринку, загроза конкуренції тощо).

Стратегічне планування об'єднує 5 етапів:

а) визначення офіційної мети (цілей) та завдань;
б) проведення позиційного аналізу з метою визначення положення підприємства відносно зовнішнього середовища (конкуренти, ринок, технології, економіка, політичний клімат і т. ін.).

Для цього часто використовують аналіз сильних і слабких сторін підприємства, можливостей і загроз: SWOT-аналіз (від англ. слів: Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats). Сильні і слабкі сторони – це внутрішні фактори підприємства, а можливості та загрози – це фактори середовища існування підприємства (зовнішнього середовища);

в) визначення і оцінка стратегічних варіантів дій;
г) вибір стратегічних варіантів і формування стратегічного плану;
д) виконання, перегляд і контроль.

Отже, стратегічне управління, на відміну від традиційного, виявляє більший інтерес до того, що відбувається за межами підприємства. Тому **стратегічний управлінський облік** повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах.

Одним із шляхів, за допомогою якого управлінський облік може впливати на розвиток подій у майбутньому, може бути **аналіз ефекту від зміни стратегії**, оцінка результативності таких змін. Аналіз здійснюють за трьома аспектами: зростання, ціни, продуктивності (витрат). Виконують його методами факторного аналізу: ланцюгові підстановки, обчислення різниць та ін.

Другим визначальним напрямком стратегічного управлінського обліку є **аналіз прибутковості конкурентів** (АПК) з метою оцінки наслідків можливого зниження (підвищення) ціни на продукцію (як це вплине на поведінку конкурентів на ринку). Джерелами даних про конкурентів можуть бути: щорічні звіти (оприлюднені офіційно); офіційні статистичні дані про обсяги ринку конкретного виду продукції; повідомлення у пресі; знання власної справи; безпосередні практичні спостереження; інформація, одержана від спільних постачальників та покупців; інші неофіційні джерела. Особливе значення для управління має знання суми змінних та постійних витрат конкурента, їх співвідношення (оперативний леверидж), щоб можна було оцінити вплив зміни обсягу продажів та ціни на поведінку конкурента (його прибуток).

Третім важливим напрямком роботи управлінських бухгалтерів є **аналіз прибутковості замовників** (АПЗ) з метою залучення їх до постійної співпраці. Цей аналіз дає можливість визначити рівень прибутковості роботи з окремими

замовниками шляхом порівняння витрат на кожного замовника із сумарними надходженнями. Витрати на замовника включають: обробку замовлень клієнтів; відвідання замовника працівниками відділу продажів; послуги (витрати) на доставку продукції замовнику; витрати на зберігання запасів на складі (при поставках за принципом «якраз вчасно»); витрати на кредитування (при реалізації в кредит). Тобто, необхідно врахувати витрати на реалізацію для конкретного замовника, включаючи собівартість продукції, та порівняти їх з виручкою від продажів. Аналіз виконують з використанням методу калькулювання за видами діяльності.

Четверта важлива проблема стратегічного управлінського обліку – **акціонерна вартість**. Бажання збільшення акціонерної вартості – рушійна сила багатьох операційних і стратегічних рішень, спрямованих на збільшення доходу акціонерів. Основним показником, який характеризує прибутковість вкладення капіталу акціонерами, є чиста теперішня вартість (ЧТВ):

$$\text{ЧТВ} = \frac{C_1}{(1+i)^1} + \frac{C_2}{(1+i)^2} + \frac{C_3}{(1+i)^3} + \frac{C_n}{(1+i)^n},$$

де C_1 – потоки коштів за роками (дивіденди на вкладення акціонерів);
 i – необхідна ставка прибутку на акції.

Показник ЧТВ: враховує тривалість терміну використання акцій; витрати на капітал та ризик; не залежить від обраної облікової політики. Тому він вважається найбільш об'єктивним критерієм оцінки акціонерної вартості.

Метод аналізу акціонерної вартості (ААВ) – це оцінка стратегічних рішень відносно їх здатності максимально збільшити акціонерну вартість, тобто багатство акціонерів. З цією метою використовують дисконтовані грошові потоки.

Акціонерна вартість = Сумарна вартість підприємства – Ринкова вартість непогашених позик

Потоки коштів, що використовуються для визначення сумарної вартості підприємства, називають **вільними потоками коштів (ВПК)**. Їх можна визначити на підставі інформації звіту про прибутки та збитки і балансу:

ВПК = Прибуток підприємства (до оподаткування) + Амортизація – Податки з прибутку – Витрати на заміну та збільшення основних засобів – Додаткові вкладення в робочий капітал (оборотні засоби).

Вільні потоки коштів дорівнюють чистим потокам коштів від операцій після відрахування сплачених податків та коштів для додаткових інвестицій. Іншими словами, це сума коштів, що знаходяться в розпорядженні держателів звичайних (простих) акцій та довгострокових позикодавців.

Тому факторами акціонерної вартості є: обсяг продажів; прибутковість продажів; ставки оподаткування; додаткові інвестиції в основні засоби та робочий капітал.

ВПК доцільно планувати на весь життєвий цикл підприємства, що дуже не просто. Тому їх визначають, як правило, на обмежений термін – період планування, протягом якого можливо проектувати з оптимальним ступенем

точності, а потім визначають залишкову вартість підприємства як потоки коштів поза періодом планування.

Залишкова вартість підприємства (ЗВП) визначається за формулою:

$$\text{ЗВП} = \frac{C_{n-1}}{i}$$

де, C_{n-1} – вільні потоки коштів у наступному після періоду планування році;

i – ставка прибутку, яку вимагають інвестори.

Сумарна вартість підприємства дорівнює сумі дисконтованих вільних потоків коштів за плановий період та дисконтованої залишкової вартості підприємства.

Акціонерна вартість дорівнює сумарній вартості за мінусом ринкової вартості довгострокового позикового капіталу.

Аналіз акціонерної вартості (ААВ) може бути дуже корисним при вирішенні таких стратегічних управлінських питань:

- придбання нових підприємств;
- продаж існуючих підприємств;
- розробка нових продуктів або завоювання (освоєння) нових ринків;
- реорганізація або структуризація підприємства та ін.

Тільки тоді, коли акціонерна вартість зростає, можна говорити про збільшення багатства акціонерів.

Одним з важливих показників стратегічного управлінського обліку і методом визначення акціонерної вартості вважають метод **розрахунку економічної доданої вартості (ЕДВ)**, розроблений і зареєстрований американської фірмою Stern Stewart під назвою EVA®. У цьому показнику знайшло відображення твердження, що для одержання прибутку (в економічному значенні цього поняття) підприємство повинно генерувати прибуток у розмірі, який перевищує ставки прибутку, що їх вимагають інвестори на вкладений капітал.

Метод ЕДВ якраз і показує, чи перевищують генеровані підприємством доходи ставки прибутку, яких вимагають інвестори. Формула розрахунку така:

$$\text{EVA}^{\circledR} = \text{NOPAT} - (R \times C),$$

де NOPAT – чистий операційний прибуток після сплати податків;

R – рівень прибутковості власного капіталу, якого вимагають інвестори;

C – інвестований капітал (тобто вартість активів за мінусом зобов'язань).

За методикою розрахунку показник ЕДВ (EVA®) близький до показника залишкового прибутку (ЗП), який визначається при аналізі продуктивності центрів інвестування (внутрішньогосподарських підрозділів).

Якщо показник ЕДВ має позитивне значення, можна говорити про зростання акціонерної вартості, збільшення багатства акціонерів.

Метод ЕДВ (EVA®) передбачає застосування цілого ряду коригувань вихідних звітних показників:

– витрати на НДДКР та на маркетинг необхідно розглядати як витрати майбутніх періодів і списувати поступово протягом періоду, коли вони приносять вигоду, а не одноразово. Тому на списану суму таких витрат може бути збільшено інвестований капітал;

– така ж методика врахування і нематеріальних активів (списані суми треба додати до вартості активів);

– витрати на реструктуризацію також повинні розглядатися як інвестиції, а не як витрати, що підлягають списанню;

– ліквідні фінансові інвестиції треба виключити з вартості активів, тому що прибуток від їх використання не включається в розрахунок прибутку від операцій (показник NOPAT).

Таким чином, метод розрахунку ЕДВ (EVA®) стимулює менеджерів до ефективного використання ресурсів (капіталу акціонерів).

Методи ЕДВ та ААВ дуже тісно пов'язані і теоретично внаслідок розрахунків повинні давати одне і те ж значення акціонерної вартості.

Американські економісти Роберт Каплан і Девід Нортон розробили систему збалансованих показників, які включають як фінансові, так і нефінансові цілі, критерії, планові показники. Кількість таких показників повинна бути не більша 20 і охоплювати 4 основні сфери діяльності підприємства: фінанси, клієнти, внутрішні процеси на підприємстві, навчання і зростання професійності персоналу.

Цей метод забезпечує досягнення рівноваги зовнішніх і внутрішніх факторів, попереджувальних і результативних критеріїв, жорстких фінансових показників і менш жорстких (пластичних) нефінансових критеріїв.

Стратегічна спрямованість обліку зумовила появу та розвиток нових напрямків його досліджень, зокрема: аналіз вартісного ланцюжка; калькулювання на основі діяльності; калькулювання життєвого циклу продукту; цільове калькулювання; аналіз витрат на якість та ін.

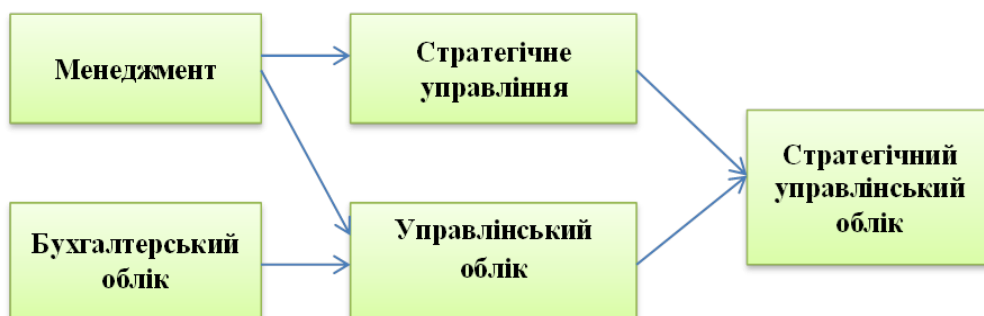


Рис. 1. Синтез стратегічного управління і управлінського обліку

Визначення сутності стратегічного управлінського обліку науковцями

Визначення сутності	Зауваження	Джерело
1	2	3
Стратегічний облік – це певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень.	В своїй праці вчений застосовує і іншу назва стратегічного обліку – фінансовий менеджмент.	5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / под ред. В.А. Микрюкова ; пер. с англ. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 616 с. <i>У 1998 році англійський економіст Боб Райан, розвинувши тезу про можливість зародження у ринковій економіці прогностичного обліку, назвав його стратегічним [3].</i>
Стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах	Автор робить акцент на систематизації виключно зовнішніх інформаційних потоків, де саме підприємство залишається поза увагою	1. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П.Й. Атамас . – К.: Центр навчальної літератури , 2006. – 440 с .
Стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting) – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень	Не розкрито сутність процедурного апарату стратегічного обліку, а вказано тільки призначення	2. Голов С.Ф. Управлінський облік : підруч. / С.Ф. Голов . – К.: Лібра , 2003. – 704 с .
Стратегічний управлінський облік – засіб для забезпечення інформацією, що необхідна для прийняття стратегічних рішень в організації.		6. Innes J . Strategic Management accounting , in tones , J (ed .). – Handbook of Management accounting , Gee , Ch . 2. – 1998. – 96 8 p.
Стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом по відношенню з конкурентами, постачальниками і, можливо, споживачами	Визначення відносних фінансових результатів підприємства порівняно із контрагентами передбачає виконання ряд аналітичних процедур, що є прерогативою аналізу, а не облікової системи	3. Кит Уорд . Стратегический управленческий учёт / У. Кит. – М.: ЗАО « Олимп-Бизнес », 2002. – 448 с.

1	2	3
Стратегічний управлінський облік – це спосіб надання і аналізу даних управлінського обліку про бізнес конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії підприємства	Акцент робиться саме на аналізі, а не обліку (реєстрації та систематизації даних), власного бізнесу та бізнесу суперників в стратегічних цілях	8. Simmonds K. Strategic management accounting / K . Simmonds // Management accounting . – 1981. – № 59(4). P. 26-29.
Стратегічний управлінський облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегій підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках		9. Bromwich M . The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M . Bromwich // Accounting . Organisation and Society . – 1990 . – № 1. P. 27-46.

Для більш глибокого розуміння сутності стратегічного управлінського обліку розглянемо порівняння тактичного (управлінського) та стратегічного управлінського обліку, що наведено в табл.

Таблиця 3

Порівняльна характеристика тактичного і стратегічного управлінського обліку

Критерій порівняння	Стратегічний облік	Тактичний облік
1	2	3
Мета	Забезпечення функціонування підприємства, особливо в кризових умовах; проведення антикризової політики; підтримка потенціалу економічного розвитку	Забезпечення прибутковості і ліквідності підприємства
Завдання	- участь у встановленні і реалізації стратегічних цілей підприємства	- управління в процесі планування і розробки бюджетів (поточне і оперативне планування)
	- відповідальність за стратегічне планування	- визначення вузьких і пошук слабких місць при тактичному управлінні діяльністю підприємства
	- розробка альтернативних стратегій розвитку підприємства	- визначення усієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей
	- визначення зовнішніх і внутрішніх умов, що лежать в основі стратегічних планів	- аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів
	- визначення вузьких і пошук слабких місць економічного розвитку підприємства	- мотивація і створення системи обліково-аналітичного забезпечення прийняття поточних управлінських рішень

1	2	3
	- визначення підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей	
	- аналіз економічної ефективності інновацій та інвестицій	
Функціональна приналежність	- планування і координація управлінських рішень, що визначають розвиток підприємства на тривалий період; - розробка самостійних систем аналітичних розрахунків і взаємообумовлених планових показників	- інформаційне забезпечення; - контроль і регулювання; - оцінка результатів раніше прийнятих управлінських рішень і відповідальність за їх виконання
Орієнтація	Зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства
Рівень управління	Стратегічний	Тактичний і оперативний

3. Мета, основні завдання, предмет, об'єкти та принципи стратегічного управлінського обліку

Є слушною думка К. Друрі, що «стратегічний управлінський облік повинен, передусім забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку стосовно конкурентів». Такий підхід до стратегічного управлінського обліку дає можливість вивчати систему управління витратами за видами діяльності, прийоми стратегічного управління витратами, фінансові і нефінансові показники оцінки діяльності центрів відповідальності.

Виходячи з цього, **мета стратегічного управлінського обліку** - забезпечення керівництва всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персонал, уряд і суспільство).

Для досягнення стратегічної поставленої мети необхідне вирішення наступних основних завдань:

- посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
- розробка перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства в довгостроковій перспективі;
- стратегічне управління грошовими коштами підприємства та підвищення його ефективності;

- облік витрат та калькулювання собівартості продукції (послуг) та бізнес-процесів для стратегічно спрямованої оцінки запасів, обчислення фінансових результатів, ціноутворення;

- формування системи стратегічного управління витратами з метою їх оптимізації;

- встановлення системи взаємовідносин між структурними підрозділами, організація ефективної багатоступінчастої системи внутрішнього контролю на підприємстві;

- впровадження системи стратегічного планування і бюджетування;

- зменшення небезпеки помилок та збільшення можливостей реалізації стратегічних завдань підприємства тощо.

Предмет стратегічного управлінського обліку - господарська діяльність підприємства та її розвиток у перспективі.

Об'єкти стратегічного управлінського обліку - окремі види та напрямки діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище.

Користувачі інформації стратегічного управлінського обліку - керівництво підприємства як на вищому (рада директорів, президент, ніш президенти тощо), так і на нижчих рівнях управління. Керівникам вищого рівня управління інформація управлінського обліку необхідна для прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, керівникам нижчих рівнів - для реалізації стратегії.

Система стратегічного обліку пов'язана з цілями стратегічного управління. Вона діє за умови дотримання наступних принципів.

Принцип цілеспрямованості. Цілеспрямованість - необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства. Наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату.

Принцип системності. Системність - передбачає цілісний і всебічний підхід до запровадження системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробці чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного управлінського обліку певним працівникам.

Принцип систематичності. Систематичність - довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного управлінського обліку, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства.

Принцип своєчасності. Своєчасність - полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування діючої стратегії.

Принцип оптимальності. Оптимальність - передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного управлінського обліку повинен бути позитивним.

Принцип достатності інформації. Цей принцип означає, що у кожній приватній моделі повинна використовуватися тільки відома інформація (нормативна, довідкова, прогнозна) з необхідною точністю для моделювання результатів діяльності підприємства. Виконання принципу достатності дає можливість перейти від загальних моделей до більш докладних, поступово уточнюючи і конкретизуючи результати.

Принцип інваріантності інформації. Цей принцип вимагає щоб вхідна інформація, яка використовується в моделі, була незалежна від параметрів моделювання системи, які невідомі на даній стадії дослідження.

Принцип наступності. Суть цього принципу полягає в тому, що кожна наступна модель не повинна порушувати властивості об'єкта та критерії, які установлені або розраховані у попередніх моделях. Вибір критеріїв моделі повинен будуватися на принципі наступності за умови, що забезпечується виконання принципів достатності та інваріантності інформації. Дотримання даного принципу особливо важливо, тому що модель складається з цілої системи взаємозалежних моделей, які визначаються цілями.

Принцип достовірності та зіставності інформації. Цей принцип дозволить забезпечити найбільш наближені розрахунки до реальних результатів моделювання. Наявність недостовірної і незмістовної інформації знижує якість кожної конкретної моделі, а також цінність отриманих при моделюванні результатів.

Принцип ймовірності помилок. Цей принцип дозволяє відслідковувати помилки, що виникають у процесі моделювання, а також в межах розробленої моделі оцінити ризик можливої помилки і її наслідки, розробити основні методи реагування на помилку.

Функції стратегічного управлінського обліку:

- забезпечення керівників різних рівнів управління обліково-аналітичною інформацією, необхідною для стратегічно спрямованого планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

- контроль та оцінка процесу досягнення стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього та поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

- інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення стратегічних цілей;

- інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання;

- моделювання процесу накопичення та аналізу обліково-аналітичної інформації як засобу прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім та зовнішнім

середовищем з метою досягнення стратегічних цілей підприємства.

4. Напрями використання стратегічного управлінського обліку на підприємстві

Постійна мінливість ринкового середовища зумовила необхідність застосування стратегічного підходу до системи господарювання на підприємстві.

Стратегія — це генеральна комплексна програма дій, яка визначає пріоритетні для підприємства проблеми, його місію, головні цілі та розподіл ресурсів для їхнього досягнення. Вона формулює цілі та способи їхнього досягнення так, щоб указати підприємству певний (такий, що об'єднує всі його підрозділи) напрямок розвитку. За своїм змістом стратегія є довгостроковим плановим документом, результатом стратегічного планування.

Стратегічне планування — процес здійснення сукупності систематизованих та взаємоузгоджених робіт із визначення довгострокових (на певний період) цілей та напрямків діяльності підприємства.

Першим, найбільш суттєвим і визначальним рішенням за стратегічного планування є *вибір цілей*. Основну ціль підприємства заведено називати місією. Вибір місії підприємства здійснюється з урахуванням дії чинників зовнішнього середовища.

Виходячи із загальної місії підприємства формулюють його інші стратегічні цілі. Реальність та ефективність стратегії підприємства буде забезпечено, якщо стратегічні цілі будуть: конкретними та вимірюваними; чітко зорієнтованими у часі (коли і якої цілі треба досягнути); досяжними, збалансованими, ресурсно-забезпеченими; однонапрямленими та такими, що взаємно підтримують одна одну. При цьому бажано встановлювати цілі для кожного напрямку діяльності підприємства.

Після визначення місії та цілей починається *діагностичний етап*, стратегічного планування. Першим важливим кроком є вивчення зовнішнього середовища.

Аналіз зовнішнього середовища — це безперервний процес спостереження, вивчення та контролю дії зовнішніх щодо підприємства чинників із тим, щоб своєчасно та вичерпно визначити можливості й загрози для підприємства, тобто позитивну й негативну дію зовнішніх чинників — політичних економічних, науково-технічних, соціальних, міжнародних тощо.

Для розробки та здійснення стратегії велике значення має (аналіз ринкових чинників, які через свою постійну й висок) мінливість можуть безпосередньо вплинути на успіх або крах підприємства. Ідеться передовсім про мікроекономічний аналіз: попиту, пропонування та рівня конкуренції за певною системою показників.

Типові показники мікроекономічного аналізу ринкових чинників

Ринкові чинники	Основні аналітичні показники
Попит	Еволюція попиту (стабільність, вплив різних чинників, перспективи нового використання) • Розмір та зростання сегментів ринку • Характеристика попиту (потреби, мотивація придбання, цінова еластичність, концентрація і прихильність покупців, надійність каналів розподілу)
Пропонування	Виробнича потужність продуцентів • Структура витрат (за видами ресурсів — робоча сила, сировина й матеріали; галузеві особливості) • Організаційно-економічні, технічні та соціальні проблеми продуцентів (перешкоди на вході й виході виробничих систем, форми організації виробництва, стан матеріально-технічного забезпечення, технічний рівень виробництва, конкурентоспроможність, соціальні й політичні зміни) • Канали розподілу (специфіка, розмір, динаміка) • Фінансова система (особливості кругообороту коштів, потреба в коштах, способи і джерела фінансування)
Конкуренція	Конкуренти (ринкова позиція, частка постійних витрат, номенклатура продукції, наявність стратегічних розробок, структура капіталовкладень) • Конкурентний опір (існування перешкод на вході системи, ризик санкцій з боку конкурентів) • Замінники продукції (якість, використання) • Клієнти (рівень концентрації, частка закупівель у загальній сумі витрат, витрати на заміну одного постачальника іншим, загроза вертикальної інтеграції зверху) • Постачальники (рівень концентрації, диференціація продукції, загроза вертикальної інтеграції знизу)

Базова стратегія як генеральний напрямок є стрижнем стратегічного плану підприємства. Згідно з циклом розвитку підприємства можна вибрати одну з таких базових стратегій:

- стратегію зростання, що відбиває намір підприємства збільшувати обсяги продажу, прибутку, капіталовкладень тощо;
- стратегію стабілізації — у разі діяльності підприємства за відчутної нестабільності обсягів продажу та прибутку;
- стратегію виживання — суто оборонну стратегію, що застосовується за глибокої кризи підприємства.

У рамках відповідної базової стратегії можна вибрати один з кількох напрямків дій, які заведено називати стратегічними альтернативами (табл. 4.).

Реалізація базової та альтернативних стратегій забезпечується наступною їхньою конкретизацією та розробкою *функціональних і ресурсних субстратегій*.

До функціональних стратегій (субстратегій) відносять:

- стратегію науково-дослідних та експериментально-впроваджувальних робіт;
- виробничу стратегію;
- маркетингову стратегію.

У групу стратегій *ресурсного забезпечення* включають: стратегію кадрів та соціального розвитку; стратегію технічного розвитку; стратегію матеріально-

технічного забезпечення; фінансову стратегію; організаційну стратегію; інвестиційну стратегію.

Кожна субстратегія, як правило, містить:

а) цілі, умови та основні напрямки діяльності в тій чи тій сфері, кінцеві результати за функціональними стратегіями або вплив на ці результати, що його забезпечує втілення в життя ресурсних стратегій;

б) порядок і послідовність (у просторі і часі) вирішення якісних та кількісних завдань довгострокових планів; низка заходів, адекватних призначенню субстратегії, що забезпечить досягнення встановленої мети.

Методичний інструментарій:

- для бюджетування: методи планування фінансово-збутової діяльності; визначення точки критичного обсягу виробництва; трансфертне ціноутворення; бюджетування та нормування затрат; ABC-метод, ланцюг цінності, бізнес-планування.

- для обліку: стратегічно орієнтовані методи обліку витрат та калькулювання собівартості;

- для контролю: аналіз нормативних та фактичних показників, оцінка ступеня вкладу окремих центрів відповідальності в кінцевий фінансовий результат.

- для аналізу: імітаційне моделювання; лінійне програмування; аналіз відхилень від стандартних затрат виробництва; функціонально-вартісний аналіз; метод сегментного аналізу; аналіз порога рентабельності; аналіз динаміки затрат виробництва; технологічний аналіз; кореляційно-регресійний аналіз; метод візуального пристосування; спрощений статистичний аналіз; метод ланцюгових підстановок; аналіз коливань затрат під впливом різних чинників; метод найменших квадратів.

- для прийняття управлінських рішень: оптимальне використання ресурсів за наявності обмежень; прийняття рішень в умовах невизначеності; лінійне програмування та імітаційне моделювання; ціноутворення; оцінка альтернативних та інвестиційних рішень; оптимізація розміру та партій замовлення; оптимізація використання потужності.

Механізм реалізації:

- представлення і обґрунтування тенденцій розвитку довгострокової діяльності підприємств;

- забезпечення систематизації і передачі інформації про витрати і результати фінансово-виробничої діяльності;

- формування інформаційного забезпечення ухвалення управлінських рішень по досягненню оперативних і стратегічних цілей підприємства;

- розробка і реалізація покрокової стратегії інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності підприємства

Запитання до самоперевірки

1. У чому суть стратегічного управлінського обліку, його мета та основні завдання у системі стратегічного менеджменту?

2. Вкажіть предмет та об'єкти стратегічного управлінського обліку, хто є основними користувачами його інформації?
3. Які основні стратегії підприємства згідно з М. Портером?
4. Що таке ключові фактори успіху? З якою метою та як їх визначають?
5. Функції стратегічного управлінського обліку.
6. Порівняльна характеристика управлінського і стратегічного управлінського обліку.

ТЕМА 2. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СИСТЕМА ІНФОРМАЦІЙНОЇ ПІДТРИМКИ КОНКУРЕНТНОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

1. Основні концепції, які є базою стратегічного управлінського обліку.
2. Конкурентні стратегії підприємства згідно з матрицею І. Ансоффа.
3. Бостонська матриця.
4. Визначення ключових чинників успіху за допомогою SWOT-аналізу.
5. Динаміка витрат і крива досвіду.

1. Основні концепції, які є базою стратегічного управлінського обліку.

Якщо розглядати стратегічний управлінський облік як систему інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень, то неможливо не погодитися з К. Уордом стосовно того, що «стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх фінансових результатів, для чого необхідно, щоб діюча система стратегічного управлінського обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала їй» Таким чином, конкретна стратегія потребує відповідного використання тих чи інших прийомів управлінського обліку, а це, своєю чергою, вимагає розуміння напрацьованих у стратегічному менеджменті видів стратегій.

Стратегія (strategy) (від грец. strategos - «мистецтво генерала») комплексний план діяльності підприємства, який розробляється на основі творчого науково обґрунтованого підходу і призначається для досягнення довгострокових глобальних цілей підприємства

Згідно з Майклом Портером успішні стратегії можуть бути* поділені на три великі категорії.

(Стратегія лідерства щодо витрат - стратегія, що дає компанії іMi.il у отримувати конкурентні переваги шляхом виготовлення якісної продукції (послуг) зі значно меншими витратами. Лідерство у витратах і зазвичай досягають завдяки високій продуктивності в процесі виробництва, нижчим адміністративним витратам і витратам на збут. Низькі витрати дозволяють компаніям встановлювати нижчі ціни і збільшувати свою частину ринку. Потенційним недоліком цієї стратегії є тенденція до зниження витрат шляхом виключення і послаблення характеристик, що забезпечують і стабілізують ціни і на продукцію. Крім того, продукт, створений з меншими витратами, залишається конкурентоспроможним доти, доки споживачі

переконані, що він еквівалентний продукту за вищою ціною

Стратегія диференціації передбачає переконання споживачів у і тому, що продукт або послуга є унікальними. Це дає компанії можливість встановлювати високу ціну й отримувати конкурентну перевагу у прибутках без суттєвого зниження витрат. Слабким місцем і стратегії диференціації є небезпека втратити наявні переваги через недостатню увагу до ймовірного зниження витрат. Тож якщо споживачі вважатимуть, що унікальність продукції недостатньо суттєва, вони можуть звернути увагу на продукцію конкурента, який застосовує і стратегію низьких витрат

Припустимо, однак, що компанія не може дотримуватися жодної і цих типових стратегій у масштабі всієї сфери діяльності. Тоді їй і під взяти на озброєння третю стратегію, а саме - спеціалізуватися на окремому сегменті цієї сфери (ніші), де вона може користуватися і широкою конкурентною перевагою (зосередження).

Стратегію зосередження застосовують компанії, які концентрують увагу на характерному сегменті ринку, зокрема на певній к і категорії споживачів, окремій географічній зоні або специфічному «асортименті продукції (послуг). Така стратегія означає вибір ринкової піші, де конкуренція є слабкою або компанія має суттєві конкурентні переваги за рахунок технології чи інших форм диференціації. Власне компанія досягає конкурентної переваги за рахунок низьких витрат чи диференціації (або одразу обох) у вузькій сфері. Суттєвим недоліком стратегії зосередження є те, що обрана компанією ринкова ніша може зникнути внаслідок технологічних змін у даній сфері діяльності або зміни уподобань споживачів

Компанія є успішною, якщо їй вдається запровадити і ефективно застосовувати одну з окреслених вище стратегій. Проте визнаючи, що одна із стратегій є домінуючою, компанія зазвичай застосовує дві чи більше стратегій. Наприклад, компанія може застосовувати комбінований підхід: диференціацію продукції з одночасним зниженням витрат.

Зрозуміло, що компанії використовують ті чи інші прийоми управлінського обліку залежно від того, яку стратегічну позицію вони займають. У таблиці 1 проілюстровані потенційні відмінності з точки зору управління витратами, які залежать від стратегічного спрямування діяльності компанії.

2. Конкурентні стратегії підприємства згідно з матрицею І. Ансоффа

Конкурентні стратегії можна охарактеризувати як план конкретних дій, спрямованих на створення стійких конкурентних переваг на ринку певних продуктів чи іншому певному ринку для вирішені конкретної задачі

Отже, конкурентні стратегії визначають плани дій стосовно продуктів і ринків, необхідні для виконання найбільш конкретних (тобто на нижчому організаційному рівні) задачі організації.

Різновидом портфельних матриць є матриця відомого американського фахівця зі стратегічного менеджменту *Ігоря Ансоффа*, призначена для опису можливих стратегій підприємства в умовах зростаючого ринку. Вважається, що при виборі напрямів зростання у підприємства є кілька стратегічних альтернатив: стратегія вдосконалення діяльності, товарної експансії (розробка нових або вдосконалення існуючих продуктів), розвитку ринку, диверсифікації, рис. 2.1.

Товар \ Рынок	Старый рынок	Новый рынок
Старый товар	А. Совершенствование деятельности (1)	В. Стратегия развития рынка (2)
Новый товар	С. Товарная экспансия (3)	Д. Диверсификация (4)

Рис. 1. Можливі стратегії зростання по товарах / ринкам

Виділяють такі основні стратегічні рекомендації даної моделі.

1. **Стратегія вдосконалення діяльності.** При виборі даної стратегії підприємствам рекомендується звернути увагу на заходи маркетингу для наявних товарів на існуючих ринках: провести вивчення цільового ринку підприємства, розробити заходи щодо просування продукції і збільшенню ефективності діяльності на існуючому ринку.

У цьому випадку дохід забезпечується за рахунок раціоналізації виробництва (постійні удосконалення при незначних капіталовкладеннях) і збуту (зниження собівартості, реклама, сервіс, надання торговельних знижок).

Ця стратегія ефективна при зростаючому або ненасиченому ринку.

Є наступні альтернативи інтенсивного зростання:

- **розвиток первинного попиту** шляхом залучення нових користувачів товару, спонукання покупців до більш частого використання або до більшого разового споживання, пошук нових можливостей використання товару;

- **збільшення частки ринку** за рахунок залучення покупців фірм-конкурентів за допомогою активних маркетингових заходів - розвитку збутової мережі, використання стимулюючих заходів, гнучкої цінової політики, розвитку сервісних послуг і т.д. Звичайно ця стратегія використовується на стадії зрілості життєвого циклу товару;

- **придбання ринків** шляхом злиття або поглинання фірм-конкурентів;

- **захист свого становища на ринку** за допомогою розвитку функціонального маркетингу;

- **раціоналізація ринку** - фокусування на рентабельних ринкових сегментах, відхід з деяких сегментів ринку, підвищення ефективності продажів.

2. **Стратегія розвитку ринку**, або ринкова експансія (новий ринок для освоєного продукту). Дана стратегія спрямована на пошук нових ринків / сегментів ринку для вже освоєних товарів. Дохід забезпечується завдяки

розширенню ринку збуту як в межах географічного регіону, так і поза ним. Така стратегія пов'язана зі значними витратами і великим ризиком, ніж А і С (див. рис. 2), але в перспективі більш доходна. Однак вийти безпосередньо на нові географічні ринки досить важко, так як вони "чужі", зайняті іншими фірмами.

Тут також є ряд альтернатив:

- освоєння нових сегментів на тому ж ринку;
- вихід на нові ринки всередині країни і в інших країнах.

Стратегія розвитку ринку спирається в основному на систему збуту продукції і ноу-хау в області маркетингу.

Зовнішні передумови:

- стагнація або скорочення ринку;
- ослаблення власної конкурентної позиції.

3. **Товарна експансія** (новий продукт на освоєний ринок) - стратегія розробки нових / вдосконалення існуючих товарів з метою збільшення продажів.

Зовнішні передумови: стабільний або зростаючий ринок.

Мета - збільшення продажів.

Підприємство може здійснювати таку стратегію на вже відомому ринку, відшуковуючи і заповнюючи ринкові ніші. Дохід у цьому випадку забезпечується за рахунок збереження частки ринку в майбутньому. Така стратегія найбільш краща з погляду мінімізації ризику, оскільки підприємство діє на знайомому ринку.

Є наступні альтернативні варіанти реалізації стратегії:

- додавання споживчих характеристик товару (фокусованих ніша).

Наприклад, поряд з телевізорами виробляються відеодвійки;

- розширення товарної номенклатури та асортименту продукції.

Припустимо, виробник напоїв випускає їх в різній упаковці і різних за обсягом ємностях. Крім того, він може придбати виробництво доповнюючих товарів, наприклад чіпсів, чи отримувати їх за договором і перепродувати під своєю маркою.

Важливими інструментами товарної експансії є товарна політика підприємства та сегментація ринку.

4. **Стратегія диверсифікації** передбачає розробку нових видів продукції одночасно з освоєнням нових ринків. При цьому товари можуть бути новими для всіх підприємств, що працюють на цільовому ринку, або тільки для даного підприємства. Така стратегія забезпечує прибуток, стабільність і стійкість фірми у віддаленому майбутньому.

Вона є найбільш ризикованою і дорогою.

Ряд причин змушує підприємства займатися диверсифікацією, головними з яких є прагнення зменшити або розподілити ризик, а також прагнення освоїти нові області діяльності і отримати фінансові вигоди від роботи в нових областях.

Диверсифікація передбачає виявлення саме того виду діяльності, при якому можна найбільш ефективно реалізувати конкурентні переваги підприємства.

При аналізі слід враховувати, що диверсифікація має свої позитивні і негативні сторони. Головна небезпека диверсифікації пов'язана з розпиленням сил, а також з проблемами управління диверсифікованими підприємствами. Власне, саме проблема керованості великих компаній і привела до розвитку методів портфельного аналізу.

Практика західного менеджменту свідчить, що ймовірність успіху окремих стратегій зростання неоднакова внаслідок зменшення синергічного ефекту:

- для старого товару на старому ринку (А) цей ефект становить 50%;
- для нового товару на старому ринку (С) - 33%;
- старого товару на новому ринку (В) - 20%;
- для нового товару на новому ринку (D) - 5% (рис. 3.5).

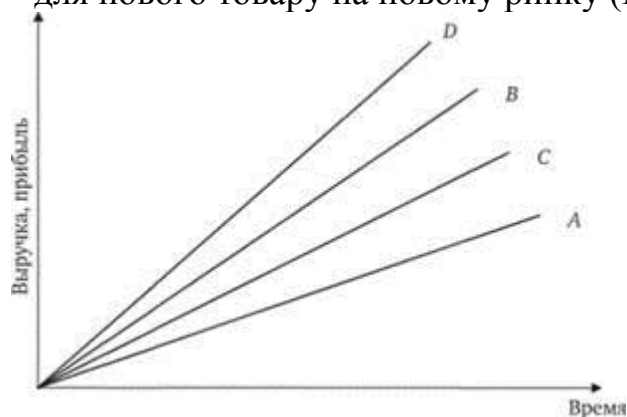


Рис. 2. Чотири варіанти розвитку фірми по І. Ансофф

Таким чином, алгоритм вибору стратегії (за І. Ансофф) виглядає наступним чином: $A \rightarrow C \rightarrow B \rightarrow D$ (від мінімуму капіталовкладень до максимуму капіталовкладень).

Переваги матриці Ансофа: простота, наочність. **Недоліки** – врахування хоч і найважливіших, але лише двох чинників (ринок і товар), а також одностороння орієнтація на зростання. Стратегії Ансоффа враховані в так званих уточнених стратегіях.

3. Бостонська матриця

Як зазначає Кіт У орд, «функція управлінського обліку в межах стратегічного менеджменту полягає в тому, щоб у межах відведеного поля у надавати всю потрібну інформацію для прийняття рішень менеджерами певного рівня. Однак стратегічні рішення, що приймаємо и н конкретній організації, можуть значно відрізнятися залежно , які завдання стоять перед даною організацією, а також від, на якому в ній приймають ці рішення. Система стратегічного управлінського обліку повинна бути побудована таким чином, щоб організацію інформацією, що задовольнятиме саме ці специфічні умови прийняття стратегічних рішень.

Можливості вибору тієї чи іншої стратегії залежать і від того, на «кому етапі життєвого циклу знаходиться продукт.

Аналіз ринкової позиції

Важливими інструментами вивчення ринкової позиції компанії є аналіз життєвого циклу та портфельна матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ).

Життєвий цикл виробу (Product Life Cycle) — період часу від початку розроблення виробу до моменту зникнення на нього споживчого попиту.

На рис. 3 наведено чотири основні стадії життєвого циклу виробу.

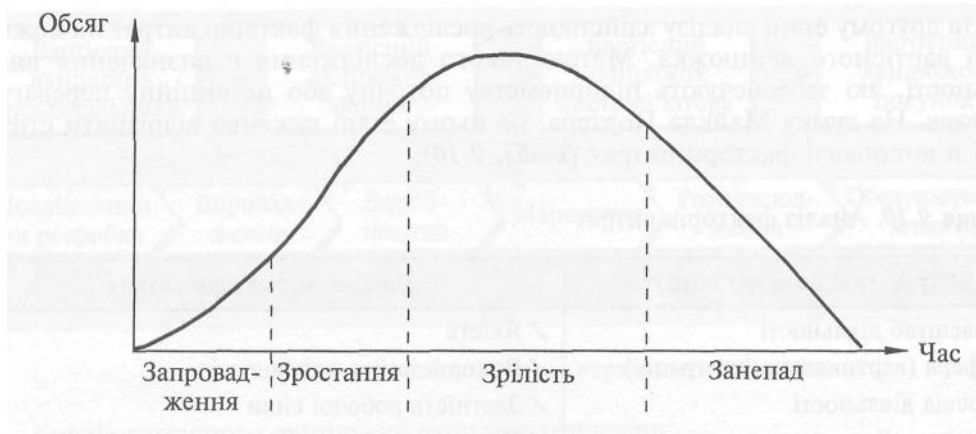


Рис.3. Основні стадії життєвого циклу виробу.

Аналіз життєвого циклу продукту забезпечує підґрунтя визначення різних стратегій і ціноутворення на різних стадіях життєвого циклу.

Бюджетування життєвого циклу (Life-Cycle Budgeting) — узагальнення у вигляді бюджету всіх витрат і доходів, які передбачаються впродовж життєвого циклу певного виробу.

Бюджетування життєвого циклу дає змогу приймати стратегічні рішення щодо ціноутворення та прибутковості. Практичне використання бюджетування життєвого циклу буде розглянуто далі.

		Конкурентна позиція	
		Висока	Низька
Зростання ринку	Високе		
	Низьке		

Рис.4. Портфельна матриця БКГ

Матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ) дає можливість розподілити продукти, замовників або дочірні підприємства на чотири категорії

(рис. 4.).

Дойні корови (Cash Cows) — це продукти (замовники або дочірні підприємства), які забезпечують постійні грошові надходження при малих інвестиціях і незначному зростанні ринку (зазвичай не більше 10% на рік).

Зірки (Stars) — це ринкові лідери, які забезпечують високий рівень прибутковості, але потребують постійних додаткових інвестицій. З часом зростання їх уповільнюється і вони перетворюються на дойних корів.

Собаки (Dogs) — це не конкурентоздатні на статичному ринку продукти (замовники або дочірні підприємства). Такі продукти (клієнти, дочірні компанії) підтримують доти, доки вони виконують свою стратегічну роль у портфелі компанії. При цьому вони мають лише забезпечити власну безбитковість, а компанія не здійснює додаткових інвестицій і витрат на маркетинг.

Знаки питання — це конкурентоздатні продукти (клієнти, дочірні підприємства), які ще не справляють суттєвий вплив на ринку. Вони є потенційними зірками, але потребують значних інвестицій. Якщо ринкова позиція їх виявиться недостатньо міцною, вони можуть перетворитися на "собак".

Аналіз ринкової позиції за допомогою матриці БКГ дає змогу збалансувати портфель компанії й обрати відповідну стратегію, зокрема:

зростання частки ринку, навіть за рахунок тимчасового скорочення прибутку (тобто перетворення "знаків питання" на "зірок");

утримання частки ринку (впевненість, що "дойні корови" залишаються такими);

зростання короткотермінових грошових потоків навіть без адекватного довготермінового результату (використання "дойних корів" для фінансування інших видів діяльності);

ліквідація неефективних і неперспективних видів діяльності (тобто "собак" і "знаків питання" з дуже низькими показниками).

Матриця БКГ є корисним інструментом аналізу. Проте не слід перебільшувати її можливості та зосереджуватися лише на "зірках" або "дойних коровах". Завжди конче важливим є розуміння перспективних можливостей і зосередження зусиль на розвитку їх.

Оцінка моделі БКГ

Переваги:

- модель використовується для дослідження взаємозв'язку між бізнес-одинацями, що входять в організацію, а також їх довгострокових цілей;

- модель може бути основою для аналізу різних стадій розвитку бізнес-одинаці (бізнесу) і відповідно аналізу відмінності її потреб на різних етапах розвитку;

- являє собою простий, доступний для розуміння підхід до організації бізнес портфеля організації (портфеля цінних паперів).

Недоліки:

- не завжди правильно оцінює можливості бізнесу. Для певної одинаці,

такої, як «собака», може порекомендувати відходження з ринку, у той час як зовнішні і внутрішні зміни здатні змінити позицію бізнесу. Так, дрібне фермерське господарство, що поставляє овочеву продукцію, у 70-ті роки могло бути оцінене як «собака», але вже до 90-х років погіршення екологічної обстановки й особливе ставлення до «чистих» продуктів створили нові перспективи для цього бізнесу;

- надмірно зосереджена на потоках готівки, у той час як для організації не менш важливим показником є ефективність інвестицій. Націлена на суперзростання і залишає без уваги можливості оздоровлення бізнесу, застосування кращих методів управління;

- закритість інформації про підприємства-конкурентів суттєво ускладнює побудову об'єктивної матриці.

Більш складним варіантом портфельної моделі є багатофакторна матриця компанії «Мак-Кінсі», що розробила її на замовлення «Дженерал Електрик». Фактор «можливості розширення ринку» тут перетворився на багатофакторне поняття «привабливість ринку (галузі)». Фактор «відносна частка ринку» зріс до поняття «стратегічне положення фірми», що характеризує різні елементи внутрішнього середовища підприємства

4. Визначення ключових чинників успіху за допомогою SWOT-аналізу

Процес визначення конкурентоспроможної стратегії для компанії доцільно починати зі стратегічного аналізу Існуючої ситуації та визначення ключових чинників успіху.

Аналіз середовища — це важливий інструмент управління підприємством. Він допомагає менеджерам різних рівнів забезпечувати баланс між підприємством і середовищем шляхом створення продукції та обміну її у зовнішньому середовищі на необхідні для забезпечення життєдіяльності підприємства ресурси. У процесі взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем менеджерів цікавить насамперед те, як повинно вести себе підприємство у довгостроковій перспективі, щоб в умовах конкурентної взаємодії з іншими підприємствами підтримувати баланс в обміні із зовнішнім середовищем і забезпечувати при цьому стаке функціонування підприємства.

У зовнішньому середовищі відбуваються динамічні процеси змін. Одні з цих процесів відкривають нові можливості для підприємства, створюють для нього сприятливі умови. Інші, навпаки, створюють додаткові труднощі. Для успішного виживання у довготерміновому періоді менеджери повинні вміти передбачати труднощі, з якими може зіткнутися підприємство у майбутньому, і нові можливості, які можуть відкритися для нього. Тому в процесі стратегічного аналізу необхідно зосередити увагу на майбутніх загрозах і можливостях, пов'язаних зі станом зовнішнього середовища, а також врахувати сильні та слабкі сторони внутрішнього середовища підприємства.

Для стратегічного аналізу середовища використовуються такі методи: SWOT-аналіз; аналіз ланцюжка цінностей; оцінка конкурентоспроможності.

Метод SWOT (у перекладі з англ. — сила (strength), слабкість (weakness), можливості (opportunities) і загрози (threats)) ґрунтується на підході, який дає змогу вивчати зовнішнє і внутрішнє середовища підприємства разом. За допомогою цього методу можна встановити взаємозв'язки між силою та слабкістю, які властиві підприємству, і зовнішніми загрозами та можливостями. Спершу виявляють сильні і слабкі сторони, а також загрози та можливості, після цього встановлюють взаємозв'язки між ними, що може бути використано для розробки стратегії підприємства. Томпсон і Стрикланд пропонували приблизно такий набір характеристик, висновок за якими дає можливість скласти список слабких та сильних сторін підприємства, а також перелік загроз і можливостей, пов'язаних із зовнішнім середовищем.

Сильні сторони:

- високий рівень компетентності;
- адекватні фінансові ресурси;
- висока кваліфікація персоналу;
- добра репутація у покупців і клієнтів;
- відомий лідер ринку;
- винахідливий стратег у функціональних сферах діяльності підприємства;
- можливість одержання економії від збільшення обсягу виробництва;
- захищеність від сильного конкурентного тиску;
- технологія, що відповідає сучасним вимогам;
- наявність інноваційних здібностей і можливості їх реалізації;
- переваги в сфері витрат;
- перевірений часом менеджмент.

Слабкі сторони:

- відсутність чітких стратегічних напрямів;
- погіршення конкурентної позиції;
- застаріле обладнання;
- низька прибутковість;
- відсутність спеціалістів ключової кваліфікації і компетентності;
- вразливість щодо відношення до конкурентного тиску;
- наявність внутрішніх виробничих проблем;
- відставання у сфері досліджень і розробок;
- вузька виробнича лінія;
- слабка знання ринкової ситуації;
- неспроможність фінансувати необхідні зміни в стратегії.

Можливості:

- вихід на нові ринки або сегменти ринку;

- розширення виробничої лінії;
- збільшення випуску різноманітної продукції;
- вертикальна інтеграція;
- можливість перейти до групи, яка має кращу стратегію;
- прискорення росту ринку.

Загрози:

- можливість появи нових конкурентів;
- сповільнення росту ринку;
- зростаючий конкурентний тиск;
- несприятлива політика держави;
- зміна потреб і смаків споживачів;
- несприятливі демографічні зміни.

В практичній діяльності підприємство може доповнити список тими характеристиками зовнішнього і внутрішнього середовища, які відображають конкретну ситуацію.

Після складання списку сильних і слабких сторін підприємства, а також загроз і можливостей встановлюють зв'язки між ними. Для цього складають матрицю.

	Можливості 1, 2, 3 ...	Загрози 1, 2, 3 ...
Сильні сторони	Поле - сила і можливості	Поле - сила і загрози
1		
2		
3	Слабкі сторони	Поле – слабкості і загрози
1	Поле – слабкості і можливості	
2		
3		

Рис. 5. Матриця сильних і слабких сторін, можливостей та загроз

Ліворуч у матриці виділяють два блоки, в які вписують усі виявлені на першому етапі аналізу сильні і слабкі сторони підприємства. У верхній частині — блоки можливостей і загроз. На перетині блоків утворюються чотири поля: СіМ (сила і можливості); СіЗ (сила і загрози); СліМ (слабкості і можливості); СліЗ (слабкості і загрози). На кожному полі дослідник розглядає усі можливі парні комбінації і виділяє ті з них, які необхідно врахувати при розробці стратегії поведінки підприємства. Аналіз таких взаємопов'язаних чинників дає можливість зробити висновки про реальне становище підприємства і необхідність стратегічних змін.

Для успішного аналізу оточення підприємства за методом SWOT важливо не тільки виявити загрози і можливості, а й оцінити їх з точки зору важливості та ступеня впливу на стратегію підприємства.

Для оцінки можливостей використовується метод позиціонування кожної конкретної можливості на матриці можливостей.

Імовірність використання можливості	Вплив		
	Сильний	Помірний	Малий
Висока	Поле ВС	Поле ВП	Поле ВМ
Середня	Поле СС	Поле СП	Поле СМ
Низька	Поле НС	Поле НП	Поле НМ

Рис.6. Матриця можливостей.

У верхній частині таблиці позначають ступінь впливу можливостей на діяльність підприємства (сильний, помірний, малий). У лівій частині зазначається імовірність того, що підприємство зможе скористатися можливістю. Одержані поля можливостей мають різне значення для підприємства. Можливості, які зафіксовані у полях ВС, ВП, СС, пріоритетні для підприємства, ними потрібно обов'язково скористатися. А ті, що представлені на полях СМ, НП, НМ, практично не заслуговують на увагу. Використати можливості, які потрапили на інші поля, можна за умови, якщо підприємство має достатньо ресурсів.

Подібним способом складається матриця загроз.

Імовірність реалізації загрози	Можливі наслідки			
	Зруйнування	Критичне становище	Важке становище	Легко позбавитися
Висока	Поле ВЗ	Поле ВК	Поле ВВ	Поле ВЛ
Середня	Поле СЗ	Поле СК	Поле СВ	Поле СЛ
Низька	Поле НЗ	Поле НК	Поле НВ	Поле НЛ

Рис. 7. Матриця загроз

У верхній частині таблиці вказуються можливі наслідки реалізації загрози для підприємства. Ліворуч відображають імовірність того, що погроза буде реалізована. Погрози, які потрапили на поля ВЗ, ВК, СЗ, показують велику небезпеку для підприємства і потребують негайної їх ліквідації. Загрози, зафіксовані на полях ВВ, СК, НЗ, також становлять небезпеку для підприємства і повинні ліквідуватися у першу чергу. Що ж до загроз, розташованих на полях НК, СВ, СЛ, то для їх усунення потрібен уважний і відповідальний підхід. Погрози, зафіксовані на інших полях, також не повинні проходити повз увагу керівництва підприємства.

Для аналізу середовища можна використовувати метод складання його профілю.

Таблиця 5

ПРОФІЛЬ СЕРЕДОВИЩА

Фактори середовища	Важливість для галузі А	Вплив на підприємство В	Спрямованість впливу С	Ступінь важливості $D = A \cdot B \cdot C$
1				
2				
3				
...				

Метод передбачає вписування окремих факторів середовища у таблицю. Кожному фактору експертним шляхом дається оцінка:

важливості для галузі за школою:

велика — 3; помірна — 2; низька — 1;

впливу на підприємство за шкалою:

великий — 3; помірний — 2; низький — 1; відсутність впливу — 0;

спрямованості впливу за шкалою:

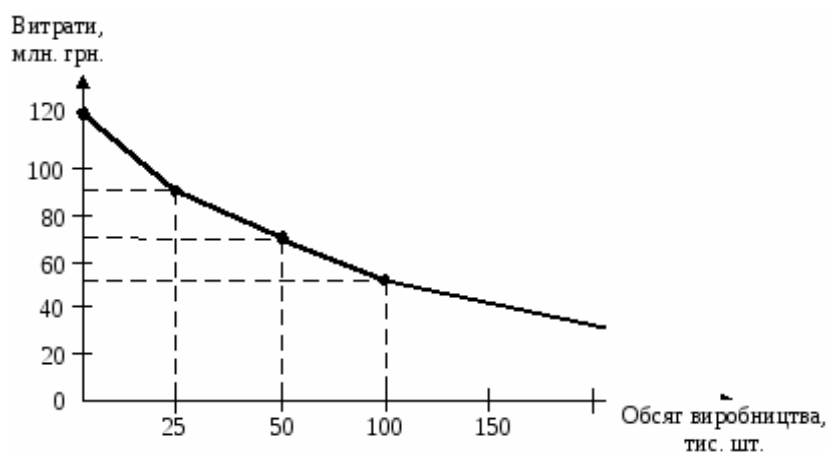
позитивна — (+ 1), негативна (– 1).

Потім усі три експертні оцінки перемножують і у такий спосіб одержують інтегровану оцінку, яка показує ступінь важливості фактора для підприємства. За допомогою такої оцінки керівництво підприємства з'ясовує, які з факторів середовища мають більш важливе значення для підприємства і тому заслуговують на особливу увагу.

Аналіз середовища — це дуже складний і важливий процес для вироблення стратегії підприємства. Він потребує постійного спостереження і оцінки факторів, встановлення зв'язку між ними, а також виявлення сильних та слабких сторін підприємства, можливостей і загроз, які існують у зовнішньому середовищі.

5. Динаміка витрат і крива досвіду

Одна із класичних моделей стратегій розроблена у 1926 році. Вона пов'язує визначення стратегії з досягненням переваги у витратах. Припускається, що щоразу, коли обсяг виробництва подвоюється, витрати на створення одиниці продукції зменшуються на 20 %.



Зниження витрат при збільшенні обсягу виробництва обумовлене комбінацією таких факторів:

1. Переваги в технології, що виникають із розширенням виробництва;
2. Навчання на досвіді найбільш ефективним способом організації виробництва;
3. Ефект економії на масштабі.

Відповідно до кривої досвіду основним напрямком стратегії фірми повинне стати завоювання найбільшої частки ринку, оскільки саме в найбільшого з конкурентів з'являються можливості досягнення найнижчих

одиничних витрат і, отже, найвищих прибутків.

Гонитва за домінуванням на ринку як стратегічний імператив виправдовує себе у випадку швидкозростаючих ринків, що дають конкурентам можливості для зростання. Застосування кривої досвіду можливо в основному в галузях матеріального виробництва.

У сучасних умовах досягнення лідерства у витратах необов'язково пов'язане зі збільшенням масштабів виробництва. Нинішнє високотехнологічне устаткування розраховане не тільки на великі виробництва, але й на невеликі. Сьогодні навіть маленька фірма може використовувати комп'ютери, модульне устаткування, які забезпечують високу продуктивність і можливості перебудови для розв'язання різних специфічних завдань.

Головним недоліком моделі є урахування тільки однієї із внутрішніх проблем організації й неухважність до зовнішнього середовища (у першу чергу до потреб покупців).

Заяитання до самоперевірки

1. Які основні стратегії підприємства згідно з М. Портером?
2. Що таке ключові фактори успіху? З якою метою та як їх визначають?
3. Що включає - SWOT аналіз і з якою метою його застосовують?
4. Як охарактеризувати конкурентні стратегії підприємства згідно з матрицею І. Ансоффа?
5. Що таке життєвий цикл виробу і які стадії він включає?
6. Охарактеризуйте роль і місце управлінського обліку в контексті кожної стратегії, представленій у Бостонській матриці. Що сприяє популярності Бостонської матриці?
7. У чому полягає важливість врахування кривої досвіду в процесі стратегічного управлінського обліку?

ТЕМА 3. СТРАТЕГІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

1. Концепції стратегічного управління витратами.
2. Аналіз ланцюжка створення цінностей.
3. Калькуляція витрат повного життєвого циклу.
4. Цільове калькулювання.
5. Калькулювання для безперервного удосконалення.
6. Еталонне оцінювання.

1. Концепція стратегічного управління витратами.

У своєму теперішньому стані управління витратами являє собою наукову практичну сферу, яка вже пройшла неабиякий шлях і досягла певного рівня зрілості. Необхідно визначити із загального переліку такі основні методи управління витрат.

Концепція стратегічного управління витратами (SCM) з'явилася відносно недавно. Платформною даної концепції є принципи стратегічного

менеджменту. Її виникнення є результатом синтезу трьох напрямів теорії стратегії підприємства :аналіз ланцюжка цінностей (вартості) ; стратегічне позиціонування; аналіз і управління факторами, що визначають утворення витрат.

Ефективність господарювання головним чином залежить від добре впорядкованого управління витратами підприємства, постає необхідність дослідження відповідних концепцій з позиції аналізу основних їх складових та подальшого синтезу найбільш прийнятної для вітчизняних підприємств.

Першою концепцією, що дала поштовх розвитку наукового підходу до управління витратами, **стала концепція витратостворюючих факторів**. Вона полягає у тому, що на витрати підприємства впливають ряд факторів, як структурних, так і функціональних. До структурних відносять масштаб діяльності і обсяг інвестицій; горизонтальну і вертикальну інтеграцію; криву обсягів реалізації продукції; технології, що використовуються на кожній стадії ланцюжка витрат тощо. Функціональні фактори включають ефективність виробництва продукції, управління збутом, якість планування, нормування і контроль витрат.

В рамках **концепції доданої вартості** складові витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини і матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт, послуг.

Ключовим моментом такого підходу до управління витратами є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями і реалізацією, відповідно зі сфери уваги аналітиків випадає велика частина матеріальних витрат, що є важливими для матеріалоємних галузей. Такий підхід звужує сферу впливу операційних витрат на загальні, і аналітичні оцінки з цих позицій навряд чи можуть бути вичерпними в матеріалоємних видах діяльності.

Концепція стратегічного управління витратами (SCM) базується на фундаментальних поняттях і принципах стратегічного менеджменту. Вона з'явилася в результаті злиття трьох напрямів: аналізу ланцюжків цінностей, стратегічного позиціонування та аналізу витратостворюючих факторів.

Концепція ощадливого виробництва (lean production) – це система організації і управління розробкою продукції, виробництвом, взаємовідношеннями з постачальниками і споживачами, коли продукція виготовляється в точній відповідності до запитів споживачів і з меншими втратами у порівнянні з масовим виробництвом великими партіями. Головна мета ощадливого виробництва – ліквідувати дії, які поглинають час і ресурси, не створюючи цінності, а також формування умов, при яких всі інші дії вишикуються в безперервний потік, який “витягує” споживач.

Концепція environmental costing концентрує свою увагу на постійному моніторингу та можливому запобіганню екологічних витрат. Аткинсон поділяє екологічні витрати на дві категорії: явні та неявні. Явні витрати включають витрати на модифікацію технологій і процесів, витрати на очищення та утилізацію, вартість дозволів, штрафи, судові витрати. Неявні витрати в

основному пов'язані з інфраструктурою, необхідною для моніторингу екологічних аспектів діяльності підприємства. Ці витрати, як правило, включають у себе крім адміністративних витрат, витрати на юридичні консультації, навчання та інформування працівників, а також витрати, пов'язані зі втратою ділової репутації внаслідок екологічних катастроф.

Ця концепція враховує вибір постачальників, чия філософія і практика взаємодії з навколишнім середовищем узгоджується з філософією та практикою покупця, утилізацію відходів під час процесу виробництва та післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку та утилізацію.

Концепція управління конкурентоспроможними витратами базується на положенні, що для забезпечення низьковитратності підприємству потрібно випереджати конкурентів у володінні ринком. Сутність концепції складається в послідовному виміру причинно-наслідкових витрат і вибору оптимальних витрат: витрати на вибір стратегії; витрати на інновації; витрати на виробництво; витрати на підвищену якість продукту; витрати на прискорення технологічного циклу; витрати на продаж.

Витрати підприємства визначають його цінову конкурентоспроможність, можливість використання цінових методів конкурентної боротьби. В сучасних умовах така концепція забезпечує стійкий рівень конкурентоспроможності підприємства.

2. Аналіз ланцюжка створення цінностей.

Концепція ланцюжка цінностей зосереджує увагу на дослідженні витрат на процеси, що відбуваються за межами підприємства. Дана концепція підкреслює необхідність "виходу" за межі підприємства і налагодження взаємного співробітництва з усіма учасниками ланцюжка цінностей (постачальниками, дилерами, організаціями, що забезпечують після продажне обслуговування, споживачами) з метою створення високоефективних систем формування вартості, які б забезпечували організаціям-учасникам суттєві конкурентні переваги.

Згідно з М. Портером, під **ланцюжком цінностей** слід розуміти узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємств : від вихідних джерел сировини до готової продукції, доставленої кінцевому споживачу, включаючи після продажне обслуговування.

Видобуток та первинна переробка сировини
Дослідження та розробка
Виробництво
Маркетинг
Розподіл
Обслуговування

Рис.8. Ланцюжок формування цінностей щодо продукції підприємства за М. Портером.

Концепція ланцюжка цінностей дозволяє виокремити щонайменше чотири стратегічні шляхи зменшення витрат та збільшення прибутку :

Взаємодія з постачальниками;

Взаємодія зі споживачами;

Технологічні взаємодії всередині ланцюжка цінностей окремого підрозділу підприємства;

Взаємодії між ланцюжками цінностей підрозділів підприємств.

3. Калькуляція витрат повного життєвого циклу.

Калькулювання життєвого циклу виробу (life-Cycle Costing) – вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу. Калькуляція дозволяє вирішити основні завдання :

• на її підставі визначається ціна на продукцію;

• дані про собівартість використовуються для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Визначення життєвого циклу продукції і типовий зміст робіт на його стадіях встановлюють вітчизняні стандарти відповідно до яких весь життєвий цикл продукції поділяють на 3 стадії:

1. Дослідження і проектування;

2. Виготовлення продукції;

3. Споживання (експлуатація) та утилізація продукції;

Залежно від фази життєвого циклу використовують різні методи управління. Як правило, це стандарт-кост, таргет-костинг, та кайзен-костинг.

“Стандарт-кост” відноситься до одного з найбільш поширених за кордоном методів управлінського обліку, методів управління виробничими затратами. Засновником цієї системи був Ф.Тейлор, який обґрунтував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у 1911 р. розробив і впровадив діючу систему “стандарт-кост”. Вона й стала прототипом вітчизняної системи обліку під назвою усім відомого нормативного методу

Основною ідеєю методу “стандарт-кост” є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути. Розробка норм — стандартів, складання стандартних калькуляцій до початку виробництва і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів, систематизованих як сукупність, отримали назву системи “стандарт-кост” (standart cost).

Основними принципами системи “стандарт-кост” є науково обґрунтоване попереднє нормування витрат;

• роздільний облік витрат за нормативами та відхилень від нормативів;

• періодичний перегляд нормативів при зміні умов виробництва,

• калькулювання собівартості продукції за нормативними і фактичними витратами;

• систематичний контроль і аналіз відхилень від нормативів за видами, місцями виникнення, причинами;

“ оперативне реагування на відхилення.

Концепція життєвого циклу продукції описує процес управління витратами на виготовлення продукту на всіх стадіях його життєвого циклу. Залежно від фази життєвого циклу використовуються різні методи управління. Як правило, це «таргет-костинг» для першого етапу (циклу досліджень, розробок та проектувань), система «стандарт-кост» або «кайзен-кост» – для другого (виробничого циклу), та система «стандарт-кост» – для третього етапу (циклу післяпродажного обслуговування, виведення з ринку та утилізації).

Таким чином концепція LCC (TLCC) розширює межі традиційних підходів до управління витратами, оскільки дозволяє оцінити та врахувати витрати за весь термін існування продукту, визначити чи дозволяє прибуток, отриманий від товару на етапі виробництва покрити витрати, понесені на більш ранніх чи пізніх етапах.

4. Цільове калькулювання.

Концепція цільової собівартості (Target costing) передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації. Таким чином, у виробництво будуть впроваджуватися тільки ті види продукції, розрахункова собівартість яких не перевищує цільову собівартість.

Метод таргет-костинг (ТС) можна визначити як інтегральну модель управління витратами і прибуток, що зорієнтовано на безперервне зниження і контроль витрат виходячи з наявних умов ринку шляхом об'єднання зусиль маркетингових, конструкторських, виробничих та інших підрозділів підприємства.

Ідея таргет-костингу є простою і потужною одночасно і полягає у тому, щоб формувати собівартість продукції на основі попередньо з'ясованої ціни продажу. Тобто традиційна форма ціноутворення :

собівартість + прибуток = ціна, у межах таргет-костингу перетворюється на вираз *ціна – прибуток = собівартість*. Таким чином, очікувана ціна та бажаний прибуток зумовлюють необхідний рівень витрат (цільову собівартість).

Використання положень даної концепції найбільш виправдане при проектуванні нового продукту, коли виникає необхідність пошуку технологічних та технічних рішень, що дозволить зберегти припустимий рівень споживчої цінності товару не виходячи за рамки допустимого рівня витрат.

5. Калькулювання для безперервного удосконалення.

Калькулювання для безперервного вдосконалення (Kaizen Costing) — процес зниження витрат упродовж виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинного пошуку поліпшень.

Ключова ідея такого підходу полягає у тому, що:

удосконалення є метою й відповідальністю кожного працівника щодня, весь час; У завдяки невеличким, але безперервним зусиллям кожного можна досягти значного зниження витрат.

Поєднання методів бюджетування життєвого циклу, цільового калькулювання та калькулювання для безперервного вдосконалення забезпечують стратегічний аналіз і зниження витрат на всіх стадіях життєвого циклу.

В основі концепції “кайзен-костинг” – це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті якого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства. **Сутність методу кайдзен-костинг** полягає у наскрізному вишукуванні та реалізації шляхів усунення різниці між розрахунковою та цільовою собівартістю продукту. Слово «кайдзен» з японської можна перекласти як «зміни на краще». Кайдзен-костинг використовують паралельно з таргет-костингом, тому що вони вирішують практично одне й те саме завдання, зниження рівня окремих статей витрат і собівартості кінцевого продукту до деякого прийняттого рівня, але на різних стадіях життєвого циклу продукту.

При цьому таргет-костинг вирішує це завдання на стадії планування і розроблення, а кайдзен-костинг – на стадії виробництва. Таким чином, ці два методи слід розглядати як взаємодоповнюючі.

6. Еталонне оцінювання.

Бенчмаркінг або метод еталонних порівнянь. Метод бенчмаркінгу можна охарактеризувати як системний пошук і впровадження практики найбільш успішних підприємств, що має підвищити потенціал та результати діяльності даного підприємства. Процес бенчмаркінгу включає здійснення таких етапів :

1. Встановлення показників та функцій, які підлягають вивченню при еталонуванні.
2. Вибір підприємств-еталонів, які демонструють найкращі результати за обраними на попередньому етапі показниками та функціями.
3. Збирання та опрацювання даних для встановлення розриву між еталонним рівнем розглядуваних показників чи функцій та рівнем, досягнутим підприємством.
4. Формулювання цілей та розроблення плану дій.

Запитання до самоперевірки

1. У чому полягає сутність концепції стратегічного управління витратами, та які її основні відмінності від традиційного підходу до управління витратами?
2. Що таке ланцюжок створення цінності? Для чого здійснюють його аналіз?
3. Що таке калькулювання життєвого циклу? У чому полягає його принципова відмінність від традиційного калькулювання собівартості продукції?

4. Що таке цільове калькулювання? З якою метою та коли його застосовують?

5. Що таке конструювання цінності та пошаровий аналіз? У чому полягає їх зв'язок із цільовим калькулюванням?

6. Що таке калькулювання з метою безперервного вдосконалення? У чому полягають його принципові відмінності від калькулювання стандартних витрат?

7. Що таке еталонне оцінювання, які його етапи та ключові чинники?

8. Які витратоутворювальні чинники можна виділити в стратегічному управлінні витратами?

ТЕМА 4. РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ПІДВИЩЕННІ ПРОДУКТИВНОСТІ ТА ПРАВЛІННІ ЯКІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Реінжиніринг бізнес-процесів в обліку

2. Типи розміщення виробничих потужностей і їх вплив на ефективність виробничого циклу

3. Теорія обмежень в управлінському обліку

4. Витрати на управління якістю

5. Система «якраз вчасно» в управлінському обліку

1. Реінжиніринг бізнес-процесів в обліку

Реінжиніринг бізнес-процесів включає аналіз бізнес-процесів і внесення в існуючий порядок діяльності організації суттєвих змін, а саме - перепроєктування виконуваних робіт і застосовуваних видів діяльності.

Відмінною рисою реінжинірингу бізнес-процесів є те, що він включає радикальні і різкі зміни, які пов'язані з відмовою від поточних прийомів і розробку цілком нових методів здійснення бізнес-процесів. У цьому випадку акцент робиться головно не на дрібні покращання, а на значні перетворення. Але це не означає, що реінжиніринг бізнес-процесів замінює собою постійні покращання. Якщо на підприємстві вже проведений реінжиніринг певного процесу, то далі будуть потрібні методи **безперервних покращань** (*continuous improvement*), що мають технологічний характер, які потрібно застосовувати, аби успішно функціонувати в майбутньому.

Реінжиніринг бізнес-процесів бере свій початок від двох статей, написаних у 1990 році Хаммером (Hammer) та Давенпортом і Шортом (Davenport and Short). Хоча самому терміну **реінжиніринг бізнес-процесів** зовсім небагато років, більшість теорій, на яких він базується, набагато старші.

Таким чином, **реінжиніринг бізнес-процесів** (*business process reengineering*) - це фундаментальне переосмислення і радикальне перепроєктування бізнес-процесів із метою досягнення істотного поліпшення їх функціонування.

Істотне поліпшення функціонування означає, що реінжиніринг - це не просто підвищення маржинального доходу бізнесу, це не поліпшення на 5-10%. Це якісний перехід до нового рівня ефективності бізнесу, здійснення прориву.

Ефективність може вимірюватися різноманітними методами, усе залежить від того, що важливо для конкретного бізнесу. Критерій реінжинірингу - завжди різкий прорив в ефективності функціонування.

Радикальне перепроектування означає, що реінжиніринг - це не поліпшення теперішнього стану, не проведення косметичних змін, не перетасування вже існуючих систем. Скоріше це відмова від того що було раніше, і початок з "чистого аркуша", новий винахід того, як робота повинна бути виконана. Як приклад доречно навести слова Едвіна Артета, генерального директора "Проктер&Гембл". У 1993 році, коли "Проктер&Гембл" розпочинав проект реінжинірингу, він проголосив: "Якби "Проктер&Гембл" сьогодні не існував, як ми могли б його створити? Ми збираємося розібрати цей будинок по цеглинці, а потім знову його побудувати".

Під *бізнес-процесом (business process)* ми розуміємо групу взаємозалежних видів діяльності, що спільно створюють цінність для споживача. Споживачу абсолютно однаково, яким чином усередині компанії організовано виконання тих або інших завдань/ видів діяльності, - його хвилює тільки та цінність, яку він одержує у вигляді продукту і послуг компанії. Проте процеси - це першооснова організації, це засіб створення цінності для споживачів.

Прикладом бізнес-процесу може бути обробка матеріалів, що складається з окремих видів діяльності, пов'язаних із плануванням виробництва, зберіганням матеріалів, інспектуванням якості отриманих матеріалів і платежами постачальникам. Цей процес може стати об'єктом реінжинірингу шляхом узгодження виробничого графіку з відповідним постачальником, з яким попередньо укладені договори на поставку матеріалів. Ці матеріали повинні прибувати на підприємство відповідно до виробничого графіка. При цьому якість матеріалів гарантується їх інспектуванням до доставки на підприємство. Кінцевим результатом такого підходу може стати усунення чи постійне зменшення видів діяльності, пов'язаних із зберіганням, закупівлями та інспектуванням якості матеріалів. Ці види діяльності належать до категорії тих, що не додають цінності, тому надають можливості для зниження витрат без погіршення якостей продукту з точки зору споживача.

2. Типи розміщення виробничих потужностей і їх вплив на ефективність виробничого циклу

Для усвідомлення того, чому товарно-матеріальні запаси накопичуються у традиційних системах обробки і, таким чином, збільшують тривалість виробничого циклу, важливо розглянути способи розміщення виробничих потужностей.

• Розглянемо три основних типи розміщення обладнання і організації робочих місць:

- розміщення за технологічним принципом, або поопераційне планування;
- розміщення за продуктивним принципом, або поточне планування;

- розміщення за принципом виробничих ланок.

Розміщення за технологічним принципом, або поопераційне планування (*process layout*) - організація виробничого процесу, за якої все подібне обладнання чи функції групуються разом. Така схема розміщення обладнання характерна для організацій, у яких виготовляються невеликі партії унікальних продуктів. Обробка продукту партіями є найбільш очевидною причиною накопичення запасів незавершеного виробництва в системі поопераційного планування, оскільки на кожному етапі обробки всі одиниці продукції повинні очікувати, доки відповідні працівники не оброблять усю партію, перш ніж перемістити всі елементи партії до наступної стадії обробки.

Розміщення за продуктовим принципом, або поточне планування (*product layout*) - організація виробничого процесу, за якої обладнання розміщується для виробництва окремого продукту. Конвеєр зі складання побутової техніки чи виробнича лінія з пакування кондитерських виробів - усе це приклади поточного планування. Розміщення обладнання і робочих місць за продуктовим принципом здійснюється в основному на підприємствах з високими обсягами виробництва. Продукція переміщується вздовж поточної лінії, біля якої складуються деталі, які будуть використані. В даному випадку зниження рівня запасів, а відповідно витрат, можна досягнути постачанням матеріалів безпосередньо на поточну лінію в те місце і в той час, коли вони потрібні. Зрозуміло, що при організації партій поставки матеріалів слід враховувати і оптимізацію витрат на таку доставку.

Розміщення за принципом виробничих ланок (*cellular manufacturing*) - реалізується у випадку, якщо підприємство організоване у вигляді декількох ланок; всередині кожної такої ланки всі види обладнання, необхідні для виробництва групи аналогічних продуктів, розміщуються один до одного максимально близько. Така ланка має U-подібну форму, що забезпечує робітникам зручний доступ до необхідних деталей. Обладнання при плануванні виробництва за принципом формування технологічних ланок переважно є гнучким і може бути легко, або навіть автоматично, переналагоджене для виробництва різних продуктів. Часто при провадженні виробничих ланок кількість робітників, необхідних для виготовлення продукту, може бути скорочена. U-подібна форма розміщення обладнання забезпечує кращий візуальний контроль трудових процесів, оскільки працівники можуть безпосередньо спостерігати за діями колег.

Тривалість виробничого циклу (*cycle time*) - проміжок часу від отримання сировини від постачальника до поставки готової продукції клієнтам.

Як свідчить практика, технологічний час звичайно не перевищує 10-15% процесу виробництва, а решту становлять операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не додають цінності виробу.

Показником, що характеризує ефективність виробничих процесів підприємства, є **ефективність виробничого циклу (*manufacturing cycle*)**

efficiency - MCE) - співвідношення продуктивного (технологічного) часу до загальної тривалості виробничого циклу.

$MCE = \text{Технологічний час} / (\text{Технологічний час} + \text{Час переміщення} + \text{Час зберігання} + \text{Час контролю})$

Приклад

Уявімо, що час виробництва продукту включає:

- технологічний час - 5 днів;
- час переміщення - 7 днів;
- час зберігання - 12 днів;
- час контролю - 4 дні;

Звідси, $MCE = 4 / (4 + 7 + 12 + 4) = 4 / 27 = 0,148$.

Це означає, що лише близько 14% виробничого часу витрачається на фактичну обробку продукту, а майже 86% часу витрачається на операції, що не додають цінності продукту.

3. Теорія обмежень в управлінському обліку

Як впливає з раніше визначеного, основним завданням процесу проектування виробничих потужностей є зменшення тривалості виробничого циклу і, як результат, - збільшення операційного прибутку. Одним із методів управління цим процесом для всіх описаних типів планування є теорія обмежень. Відповідно до цієї теорії операційний прибуток може бути збільшений завдяки ретельному управлінню «вузькими місцями» (недостатніми ресурсами) в процесі. Вузьке місце або недостатній ресурс - це будь-яка умова, яка заважає організованій системі досягнути своєї цілі.

Теорія обмежень (theory of constraints - TOC) - концепція управління, яка максимізує обсяг продукції через вузьке місце процесу

Теорія обмежень розроблена на початку 70-х років ХХ століття Елі Голдраттом (Eliyahu Moshe Goldratt). В Україні він відомий як автор книг «Ціль» і «Ціль-2», в яких у формі роману-есе були викладені основні постулати теорії.

Теорія обмежень передбачає доволі простий підхід, який будь-яка організація може використовувати для постійного покращання свого стану; метод його реалізації називається «барабан-буфер-мотузка».

Отож, аналіз із метою зменшення обмежень передбачає п'ять етапів:

1. Виявити обмеження (вузькі місця чи критичні ресурси) системи. Це можуть бути виробничі ресурси, підрозділ, процедура управління.

2. Визначити способи найбільш ефективного використання вузького місця. Зробити все можливе для того, щоб вузьке місце використовувалось з найбільшою ефективністю.

3. Підпорядкувати ритм роботи всієї системи ритму вузького місця.

4. Підвищити пропускну здатність вузького місця (тобто усунути його, можливо, за рахунок залучення додаткових ресурсів). Тут уже необхідно застосовувати інструменти інвестиційного аналізу для оцінки доцільності

інвестиційних витрат.

5. Повернутися до етапу 1, тобто постійно вдосконалювати методи управління:

а) не дозволяючи розробленим у процесі другого чи третього етапу правилам і процедурам перетворитися в нове обмеження;

б) визначаючи нові вузькі місця, які стали помітні тільки після усунення попереднього.

Таким чином, підґрунтям підходу до управління на основі теорії обмежень є:

- зменшення витрат усієї системи, а не окремих ділянок;
- створення запасів тільки там, де це необхідно для збільшення випуску.

Теорія обмежень базується на використанні таких чотирьох показників:

Загальні або прямі змінні витрати (*totally variable costs*) - це витрати, які включають сировину та інші витрати, які можуть бути ототожені з готовою продукцією. Наприклад, комісійні торговим агентам чи митні збори;

• **Продуктивний маржинольний дохід (*маржинальний дохід на основі пропускної здатності*) (*throughput contribution margin*)** - різниця між доходом від продажу та цілком змінними витратами.

• **Операційні витрати (*operating costs*)** - це всі витрати, які необхідні для виготовлення продукції чи надання послуг (крім цілком змінних витрат).

• **Інвестиції (*investments*)** - це сума коштів, які інвестовані в бізнес для того, щоб продавати товари.

4. Витрати на управління якістю

Розглядаючи ціль реінжинірингу бізнес-процесів, ми вказували на те, що зниження витрат через покращання бізнес-процесів в організації має супроводжуватися підвищенням якості з ціллю забезпечення задоволення споживачів. Глобальна конкуренція призвела до розробки міжнародних стандартів якості, таких як серія стандартів ISO 9000, стандарти Товариства контролю якості США - серія Q, промисловий стандарт Японії Z 8101-1981 тощо. Сертифікація компанії за цими стандартами показує клієнтам, що менеджмент компанії приймає на себе зобов'язання дотримуватися процедур і процесів, які забезпечать виробництво товарів і послуг вищої якості. За даними різних джерел витрати на якість складають від 5% до 15% виручки від реалізації або ж 20%- 30% від загальної суми витрат на виробництво продукції. Оскільки якість продукції в сучасних умовах стає одним із ключових конкурентних показників, це вимагає формування в управлінському обліку інформації про витрати на якість та їх ефективність.

Якщо ще в 80-х роках ХХ ст. більшість європейських і американських компаній розглядали якість як додаткові витрати на виробництво, то вже наприкінці цього століття вони почали розуміти, що якість дозволяє економити кошти. Адже краще випускати якісну продукцію з першого разу, ніж витратити додаткові ресурси на виявлення браку, його виправлення, гарантійне обслуговування споживачів тощо. Таким чином, у багатьох компаніях

відбувається перехід від контролю якості до так званого тотального управління якістю, тобто перехід до усунення причин, які викликають погану якість, замість виявлення їх проявів.

Тотальне управління якістю (total quality management - TQM) - це система управління, спрямована на залучення всіх працівників до постійного вдосконалення якості діяльності з метою повного виключення дефектів і задоволення потреб споживачів.

Роль управлінського обліку в управлінні якістю полягає в наданні різних видів звітів і показників, які мотивуватимуть менеджерів вимірювати і оцінювати свої зусилля з підвищення якості. До нефінансових показників якості відносять, наприклад, відсоток дефектів, кількість перероблених виробів, кількість рекламацій, відсоток повернених виробів тощо.

Фінансовим вимірником якості є витрати на якість.

Витрати на якість (cost of quality) - це витрати на забезпечення відповідності продукції або послуг встановленим стандартам якості та витрати, що виникають внаслідок невідповідності цим стандартам.

Витрати на якість охоплюють:

1. Витрати на запобігання.
2. Витрати на оцінку якості.
3. Витрати внаслідок внутрішнього браку.
4. Витрати внаслідок зовнішнього браку.

Перші дві категорії характеризують витрати на відповідність стандартам якості, наступні - витрати на невідповідність стандартам якості.

5. Система «якраз вчасно» в управлінському обліку

Всеохоплююча і ефективна система «якраз вчасно», яка інтегрує багато розглянутих ідей, а саме перехід від традиційного розміщення виробничого обладнання за технологічним принципом і заміна його на схему виробничих ланок, збільшення продуктивності через ліквідацію вузьких місць, наголос на тотальній якості тощо, є яскравим прикладом реінжинірингу бізнес-процесів.

Система «якраз вчасно» (just-in-time system) - комплексна система управління запасами та виробництвом, яка полягає у виробництві або закупівлі потрібних товарів, матеріалів чи компонентів відповідної якості та кількості точно у необхідний момент.

Управління підприємством за принципом «якраз вчасно» - у даний час є дуже популярним, як на заході, так і в Україні. Дуже часто, намагаючись внести елемент новизни в цю достатньо випробовану часом (майже 50 років) концепцію управління, деякі автори називають її іншими іменами, наприклад, «гнучке» або «ощадне» виробництво (lean manufacturing), виробництво без складів, «Канбан» та ін.

Вважається, що впровадження систем «якраз вчасно» стало одним із основних чинників, які свого часу забезпечили успіх японських компаній на міжнародних ринках. Зокрема система «якраз вчасно» забезпечує досягнення таких цілей:

- усунення видів діяльності, що не додають цінності продукту;
- забезпечення нульових товарно-матеріальних запасів;
- відсутність браку;
- доведення розміру партії до одиниці;
- швидке налагодження обладнання, відсутність простоїв та поломок;
- забезпечення 100% своєчасності обслуговування;
- виробництво, зорієнтоване на конкретну потребу.

Система «якраз вчасно» проста в теорії, але її важко досягнути на практиці. Однак визначені цілі створюють у компанії атмосферу постійного вдосконалення та високої якості.

На початку цього розділу ми з'ясували, що з усіх складових виробничого циклу (технологічний час, час переміщення, час зберігання, час контролю) лише технологічний час додає цінності продукту. Кінцева ціль підходу «якраз вчасно» — перетворити вихідні матеріали в готову продукцію протягом часу, що дорівнює часу технологічної обробки, тобто усунути всі види діяльності, які не додають цінності.

Першим етапом при впровадженні виробництва за принципом «якраз вчасно» є реорганізація виробничих площ підприємства, відмова від розміщення обладнання за технологічним принципом і перехід до розміщення за продуктовим принципом, а в ідеалі - до виробництва за принципом виробничих ланок, що уже було описано.

Виробництво за принципом «якраз вчасно» призначене для виготовлення певних виробів у певний час, тобто тільки тоді, коли вони потрібні, і в необхідній кількості. Результатом такої філософії стала розробка виробничої системи типу «тягни», яка передбачає, що деталі переміщуються у виробничій системі на основі попиту на кінцеву продукцію, при цьому основна увага приділяється підтриманню постійним потоку компонентів замість наявності партії незавершеного виробництва. За наявності системи «тягни» робота з компонентами не починається доти, доки не буде отриманий запит від наступного процесу. Прийоми «якраз вчасно» призначені для переміщення матеріалів безперервним потоком без зупинок і зберігання.

Система «тягни» доповнюється відстеженням споживання на кожній операційній стадії і використанням різних типів наглядних сигнальних систем (в Японії їх називають «канбан», що в перекладі означає «табличка», «знак»), за допомогою яких дається дозвіл на випуск і переміщення продукції до місця, де вона проходить наступний етап обробки. До отримання такого дозволу виробнича ланка не може переміщувати виготовлені нею деталі далі. Як сигнальні механізми, як правило, використовуються контейнери канбан. Вони містять матеріали чи компоненти, які переміщуються від одного центру робіт до іншого. Ємність таких контейнерів варіює переважно від двох до п'яти одиниць. Отже, вони достатньо місткі, щоб дати можливість виробничій лінії працювати без зупинок, навіть в умовах невеликих перерв у роботі окремих робочих центрів, що входять у виробничу ланку. Контейнери канбан

розміщуються між верстатів» ми. Доки канбан не наповнений, робітник продовжує виготовляти деталі і поміщати їх у контейнер. Після того, як контейнер наповнений, робітник зупиняє роботу і відновлює її лише тоді, коли випущені ним раніше деталі забираються з контейнера робітником, який діє на наступному верстаті.

При застосуванні системи «тягни» проблеми, які виникають в будь-якій частині системи, негайно зупиняють виробничу лінію, оскільки робочі центри в початкових етапах не отримують сигналу про продовження роботи (тому що контейнер канбан залишається повним), якщо проблема виникає на кінцевому етапі. І навпаки, робочі центри, розміщені на заключному етапі, не отримують відповідь на свій сигнал (оскільки контейнери канбан виявляються порожніми), якщо проблеми виникають в робочих центрах, розміщених на перших етапах загального виробничого циклу. В результаті цього уваги відразу ж спрямовується на виниклу проблему і негайно приймаються коректуючі заходи для виправлення ситуації.

Філософія управління за принципом «якраз вчасно» призначена для скорочення та врешті повного усунення часу на налагодження. Досягнути цього можна шляхом придбання обладнання, яке налагоджується автоматично, або ж за рахунок іншого підходу до проектування продукції. Наслідком досягнення практично нульового часу налагодження є зникнення переваг випуску продукції великими партіями. Таким чином, розмір партії може бути доведено до одиниці продукції.

Прийоми системи «якраз вчасно» поширюються і на закупівлі матеріалів, поставка яких у цьому випадку здійснюється безпосередньо перед їх використанням. Погодивши з постачальником графік більш частоті доставки матеріалів, компанія може суттєво знизити розміри своїх запасів і врешті звести їх до мінімуму. Додатково до цього компанія може висунути вимогу до постачальника щодо перевірки ним якості матеріалів ще до їх доставки і гарантувати забезпечення заданого рівня якості, що теж може значною мірою знизити власні витрати підприємства на обробку вхідної сировини і матеріалів.

Система «якраз вчасно» зумовлює зміни і в методології обліку запасів та витрат на виробництво. При цій системі зникає необхідність у рахунку «Сировина і матеріали», адже матеріали не зберігаються на складі, а прямо від постачальника надходять у виробничі підрозділи. Тому рахунки «Матеріали» і «Виробництво» можуть бути об'єднані в один рахунок. Прямі витрати праці, частка яких значно зменшується, розглядають як частину накладних витрат і включають у статтю «Додані витрати». Більше того, всі виробничі накладні витрати разом з прямими витратами праці за поточний місяць у цьому ж місяці списуються на рахунок «Собівартість реалізації». Вважається, що розподіл їх та віднесення на рахунки «Виробництво» і «Готова продукція» не дає корисної інформації (адже на рахунок «Готова продукція» залишків, як правило, не повинно бути). Накладні витрати, що припадають на незавершене виробництво,

відображають у кінці місяця регулюючими записами: Дт «Виробництво» – Кт «Собівартість реалізації».

Схематично порядок відображення витрат на рахунках у системі «якраз вчасно» можна розглянути на прикладі таких господарських операцій в табл.б:

Таблиця б

№ п/п	Господарська операція	Дебет	Кредит
1.	Одержані матеріали від постачальника	Матеріали та виробництво 50000	Постачальники 50000
2.	Одержана з виробництва готова продукція (списано використані матеріали)	Готова продукція 45000	Матеріали та виробництво 45000
3.	Списана реалізована готова продукція (за вартістю використаних на її виготовлення матеріалів)	Собівартість реалізації 42000	Готова продукція 42000
4.	Списані накладні витрати звітнього періоду	Собівартість реалізації 24000	Виробничі накладні витрати 24000
5.	Відображається частка накладних витрат, що припадає на залишки незавершеного виробництва та готової продукції	Матеріали на виробництво 2400 Готова продукція 1440	Собівартість реалізації 3840

З упровадженням управління за принципом «якраз вчасно» система управлінського обліку набуває нових рис. По-перше, управлінський облік повинен підтримувати перехід до виробництва «якраз вчасно» з допомогою відслідковування, ідентифікації і надання інформації менеджерам щодо джерел затримок, помилок і відходів виробництва в системі. Важливі показники надійності системи «якраз вчасно» включають такі еталони чи стандарти ефективності виробничого циклу:

1. Рівень браку.
2. Тривалість циклу.
3. Відсоток своєчасності доставки.
4. Точність виконання замовлення.
5. Фактичне виробництво як відсоток від запланованого виробництва.
6. Фактичні машино-години у порівнянні з запланованими машино-годинами.

По-друге, завдяки системі «якраз вчасно» значно скорочується обсяг традиційних процедур управлінського обліку, оскільки суттєво зменшується обсяг запасів, які потрібно відслідковувати, і про які потрібно повідомляти.

Запитання до самоперевірки

1. Що таке реінжиніринг бізнес-процесів?
2. Як визначають ефективність виробничого циклу?
3. Опишіть етапи аналізу із метою зменшення обмежень. У чому полягає зміст теорії обмежень?
4. Що таке облік продуктивності? Які показники застосовують для оцінки продуктивності ?

5. Що таке тотальне управління якістю?
6. На які категорії (групи) поділяють витрати на якість? Наведіть приклади витрат кожної категорії.
7. З якою метою складають звіт про витрати на якість? Які рішення можна приймати за його допомогою?
8. Дайте визначення системи «якраз вчасно». У чому полягає її сутність?

ТЕМА 5. КОНЦЕПЦІЯ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ (BSC) ТА РОЛЬ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

1. Система збалансованих показників
2. Модель економічної доданої вартості
3. Облік витрат по видам діяльності
4. Особливості інтеграції BSC з обліком затрат за видами діяльності та EVA.

1. Система збалансованих показників

Збалансована система показників (*Balanced Score-card - BSC*) - система оцінки і стратегічного розвитку бізнесу підприємства, заснована на системі показників, що характеризують його діяльність у чотирьох напрямках: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток персоналу.

Концепція Balanced ScoreCard (BSC) –збалансована система показників (ЗСП) –була розроблена на початку 1990-х років для вирішення теоретико-методологічних та практичних проблем, пов'язаних з ототожненням первинних даних, їх попередньою аналітичною обробкою та орієнтацію на забезпечення потреб стратегічного менеджменту Р. Капланом та Д. Нортонем. Потім питанням ЗСП займалися такі вчені, як: П. Хорват, Д. Привольнев, М. Малярець, А. Штереверя, О. Ачкасова та ін.

Головною ідеєю концепції ЗСП є переведення стратегії у дію. Модель BSC –це формат опису діяльності підприємства за допомогою деякого набору показників, що відповідають певним стратегічним перспективам. На відміну від традиційного управління, що занадто зосереджено на фінансових показниках, BSC-модель орієнтує керівництво підприємства на стратегічний розвиток. Цілі і показники цієї системи формуються залежно від світогляду і стратегії кожної конкретної компанії і розглядають її діяльність за чотирма основними критеріями: фінансовим, відносинами з клієнтами, внутрішніми бізнес-процесами, а також навчанням та розвитком персоналу (рисунок). Одним із принципів ЗСП є умова інформаційної доступності для робітників компанії на всіх рівнях. Мета і показники їх виконання для збалансованої системи –це більше, ніж набір фінансових та нефінансових параметрів, вони виникли внаслідок ієрархічного процесу, що визначається стратегією компанії. Завдання ЗСП полягає у тому, щоб трансформувати місію компанії в конкретні, відчутні завдання та показники.

У класичному варіанті вся інформація, необхідна керівникові для прийняття рішень, розбивається на чотири взаємозалежних блоки або перспективи:

1. Фінанси (яке уявлення про компанію у акціонерів та інвесторів?);
2. Клієнти (який компанію бачать покупці її продуктів?);
3. Бізнес-процеси (які бізнес-процеси вимагають оптимізації, на яких організації варто зосередитися, від яких відмовитися?);
4. Навчання та розвиток ((які можливості існують для зростання і розвитку компанії).

Фінансова складова передбачає встановлення взаємозв'язку між стратегією розвитку компанії і фінансовими цілями, які є своєрідними орієнтирами при визначенні завдань і параметрів інших складових. При цьому при встановленні фінансових показників, що визначають реалізацію стратегії розвитку підприємства, необхідно враховувати стадію життєвого циклу підприємства. Наприклад, на стадії зростання підприємства в якості такого показника може бути прийнятий зріст прибутку та обсягів продажів на цільовому сегменті ринку, на стадії сталого розвитку - показники рентабельності інвестицій, рентабельності власного і залученого капіталу та ін.; на стадії зрілості - грошовий потік від основної діяльності і зниження потреб в оборотному капіталі. Крім того, у фінансову складову багато компаній включають оцінки ризику стратегії (наприклад, диверсифікацію напрямків бізнесу та джерел доходу компанії).

Клієнтська складова визначає цільові сегменти споживчого ринку та цільову групу клієнтів. До ключовими показниками клієнтської складової відносяться: частка ринку, збереження клієнтської бази, розширення клієнтської бази, задоволення потреб клієнта, прибутковість клієнта (див. Табл. 8.2). Ці показники можуть бути згруповані в ланцюжок причинно-наслідкових зв'язків (див. Рис. 8.18).

Складова внутрішніх бізнес-процесів визначає види діяльності, найбільш важливі для досягнення цілей споживачів і акціонерів. Цілі і показники даної складової формулюються після розробки фінансової та клієнтської складових, що дозволяє орієнтувати параметри внутрішніх бізнес-процесів на задоволеність клієнтів і акціонерів. При цьому рекомендується визначити вартісну ланцюжок внутрішніх бізнес-процесів, що включає три основні бізнес-процеси: інноваційний, операційний і післяпродажне обслуговування. Відповідно, по кожному з внутрішніх бізнес-процесів повинні бути визначені ключові показники їх оцінки. Найважливіші показники для оцінки основних внутрішніх бізнес-процесів - собівартість, якість продукції (послуг) і тривалість тимчасового циклу (виробництва, реалізації продукції, обслуговування клієнтів і т.д.).

Складова навчання та розвитку персоналу формує на підприємстві відповідне кадрове забезпечення. Основні показники цієї складової дозволяють оцінити кадрову ситуацію в компанії. До них відносяться задоволеність

працівника, збереження кадрового складу і ефективність працівника. Задоволеність працівника вважається умовою, що забезпечує два інших показника. На задоволеність працівника впливають такі стимулюючі чинники, як: сфери компетентності персоналу, технологічна інфраструктура підприємства, сприятливий клімат у колективі.

2. Модель економічної доданої вартості

Одним з важливих показників стратегічного управлінського обліку і методом визначення акціонерної вартості вважають метод **розрахунку економічної доданої вартості** (ЕДВ), розроблений і зареєстрований американської фірмою Stern Stewart під назвою EVA®. У цьому показнику знайшло відображення твердження, що для одержання прибутку (в економічному значенні цього поняття) підприємство повинно генерувати прибуток у розмірі, який перевищує ставки прибутку, що їх вимагають інвестори на вкладений капітал.

Метод ЕДВ якраз і показує, чи перевищують генеровані підприємством доходи ставки прибутку, яких вимагають інвестори. Формула розрахунку така:

$$EVA^{\circledR} = NOPAT - (R \times C),$$

де NOPAT – чистий операційний прибуток після сплати податків;

R – рівень прибутковості власного капіталу, якого вимагають інвестори;

C – інвестований капітал (тобто вартість активів за мінусом зобов'язань).

За методикою розрахунку показник ЕДВ (EVA®) близький до показника залишкового прибутку (ЗП), який визначається при аналізі продуктивності центрів інвестування (внутрішньогосподарських підрозділів).

Якщо показник ЕДВ має позитивне значення, можна говорити про зростання акціонерної вартості, збільшення багатства акціонерів.

Метод ЕДВ (EVA®) передбачає застосування цілого ряду коригувань вихідних звітних показників:

– витрати на НДДКР та на маркетинг необхідно розглядати як витрати майбутніх періодів і списувати поступово протягом періоду, коли вони приносять вигоду, а не одноразово. Тому на списану суму таких витрат може бути збільшено інвестований капітал;

– така ж методика врахування і нематеріальних активів (списані суми треба додати до вартості активів);

– витрати на реструктуризацію також повинні розглядатися як інвестиції, а не як витрати, що підлягають списанню;

– ліквідні фінансові інвестиції треба виключити з вартості активів, тому що прибуток від їх використання не включається в розрахунок прибутку від операцій (показник NOPAT).

Таким чином, метод розрахунку ЕДВ (EVA®) стимулює менеджерів до ефективного використання ресурсів (капіталу акціонерів).

Методи ЕДВ та ААВ дуже тісно пов'язані і теоретично внаслідок розрахунків повинні давати одне і те ж значення акціонерної вартості (рис. 9).

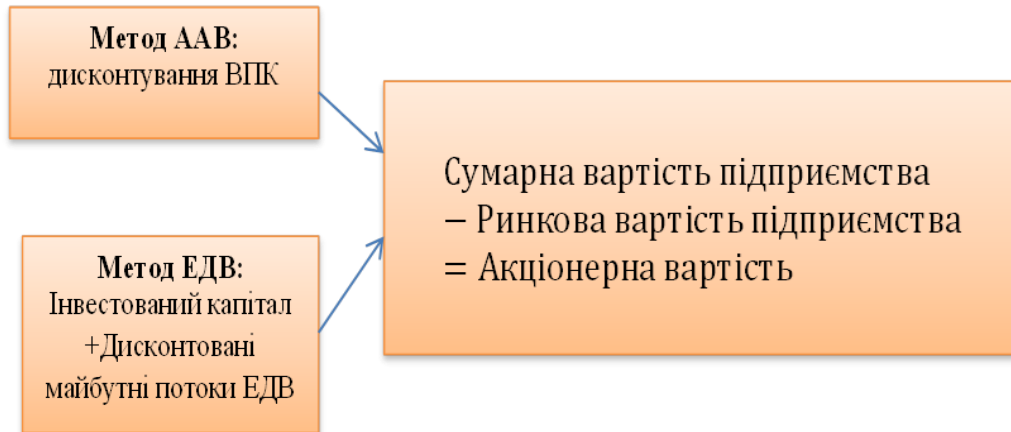


Рис. 9. Два методи розрахунку акціонерної вартості

Перелічені показники оцінки діяльності підприємства зараховують до групи фінансових. Вони дуже важливі, але не єдині для такої оцінки. Фінансові показники характеризують результати попередніх рішень, тобто спрацьовують «із запізненням». У той же час є показники, які можуть попереджувати про можливі зміни фінансових показників. У більшості випадків їх не можна виміряти фінансовими оцінками, тому їх відносять до нефінансових, наприклад, якість продуктів, рівень інновацій, навчання кадрів, ставлення клієнтів і т. ін.

Американські економісти Роберт Каплан і Девід Нортон розробили систему збалансованих показників, які включають як фінансові, так і нефінансові цілі, критерії, планові показники. Кількість таких показників повинна бути не більша 20 і охоплювати 4 основні сфери діяльності підприємства: фінанси, клієнти, внутрішні процеси на підприємстві, навчання і зростання професійності персоналу.

Цей метод забезпечує досягнення рівноваги зовнішніх і внутрішніх факторів, попереджувальних і результативних критеріїв, жорстких фінансових показників і менш жорстких (пластичних) нефінансових критеріїв.

3. Облік витрат за видами діяльності

Розвиток техніки, впровадження гнучких технологій на основі використання комп'ютерів зумовили зміни структури витрат, скорочення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу, а посилення конкуренції на ринку обмежило можливості зростання прибутку за рахунок підвищення цін.

В умовах автоматизації виробництва значно зросла частка накладних (загальновиробничих) витрат і зменшилася питома вага заробітної плати основних робітників. На ряді підприємств США у сорокових роках минулого сторіччя відношення загальновиробничих витрат до прямої заробітної плати складало 20%, а у вісімдесятих роках – 1500% і більше. Тому на підприємствах стали більш уважними до накладних витрат [20, с. 87].

У кінці 1980х років у США опубліковано книгу професорів Джонсона і Р. Каплана «Втрата актуальності – злет і падіння управлінського обліку», в якій вони піддали критиці облік за повною собівартістю, при якому накладні витрати розподіляються пропорційно прямим трудовитратам або прямій оплаті праці, тоді як з розвитком техніки та технології частка останньої у собівартості продукції зменшується, а частка накладних витрат – зростає. У зв'язку з цим коефіцієнти розподілу накладних витрат стають дуже високими, а їх вплив на собівартість стає вирішальним. Тому така методика розподілу накладних витрат переключує рівень собівартості.

Професор Р.Купер (США) першим запропонував назву «поопераційний облік» (activitybased costing, ABC), мета якого якомога точніше розподіляти накладні витрати. Поопераційний облік витрат став основою калькулювання собівартості за видами діяльності.

ABC метод – це результат удосконалення традиційного методу калькулювання повних витрат, при якому накладні витрати розподіляються спочатку між основними підрозділами, а потім відносяться на об'єкти калькуляції пропорційно одній попередньо обраній базі (як правило, прямим витратам праці). У XVIII XIX ст. це було правильно, тому що в основі виробництва знаходилася жива праця, а механізми відігравали допоміжну роль. Тому частка накладних витрат була порівняно невисокою, а конкуренція – незначною. У нових умовах, при значному зростанні рівня накладних витрат, виникла проблема більш конкретного управління останніми, об'єктивного визначення собівартості окремих видів продукції з метою правильного формування ціни та визначення прибутковості виробництва. ABC метод націлено на вирішення саме цих проблем шляхом більш точного розподілу накладних витрат, визначення факторів, що впливають на їх рівень.

При цьому методі підприємство розглядається як сума робочих операцій, що визначають його специфіку. Згідно з ABC методом робоча операція повинна мати індексвимірник вихідного результату – коствдрайвер (фактор витрат). Наприклад, витрати на утримання складу можна віднести на ті матеріали, які там зберігаються, пропорційно зайнятій ними площі (обсягу або масі) та тривалості періоду зберігання ($m^2 \times \text{дн.}$; $\text{тонни} \times \text{дні}$ тощо).

Дослідження, проведене серед великих підприємств Англії, показало, що 15% таких підприємств застосовують повністю методи ABC, 8% – частково, а 77% – взагалі не використовують методи ABC. Частіше цей метод застосовують підприємства фінансовобкомерційні, сфери обслуговування та роздрібної торгівлі, рідше – виробничі.

Метод калькулювання на основі діяльності орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва. При цьому виходять не з положення, що «продукція споживає ресурси», а з положення, що продукція споживає процеси (операції), а вже останні «споживають» певні ресурси. Цей підхід обумовлено тим, що технологічний час становить не більше 15% часу виробництва, а решта

– це операції транспортування, зберігання, контролю і т. ін., які зумовлюють збільшення витрат, але нічого не додають до споживної вартості виробу.

Калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності і в яких розмірах необхідні для виготовлення кожного виду продукції. З цією метою всі операції з виготовлення продукції поділяють на чотири групи і для кожної операції визначають костбдрайвер (фактор витрат):

а) діяльність на рівні одиниці продукції (окремого виробу обробка сировини, розкрій матеріалів, зварювання, свердління тощо. Факторами витрат тут можуть бути: людинобгодини, машинобгодини, маса сировини і т. ін.;

б) діяльність на рівні партії виробів – наладка устаткування, зберігання сировини, транспортування готової продукції тощо. Факторами витрат тут можуть бути: кількість наладок устаткування, маса матеріалів, готової продукції і т. ін.;

в) діяльність на рівні виду продукції – проектування виробництва, збереження умов виробництва, контроль якості тощо. Факторами витрат на цьому рівні можуть бути: час проектування, кількість перевірок якості і т. ін.;

г) діяльність на рівні підприємства – утримання офісу, охорона, освітлення, навчання персоналу тощо. Факторами витрат тут можуть бути: площа офісу, час навчання персоналу і т. ін.

Накладні витрати, що мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні групи, а потім розподіляються між виробами пропорційно обсягу використаного фактора витрат для виготовлення того або іншого виробу.

Таблиця 7

Методика калькулювання витрат на основі діяльності

А. Розрахунок ставки витрат на одиницю фактора

Витрати		Фактор витрат		Рівень витрат на одиницю фактора, грн.
Найменування	Сума	Найменування	Кількість	
Поточні змінні витрати:				
– матеріали	43000	Кількість виробів		
– зарплата	95000	Кількість виробів		
– обробка	120000	Машино-години	60000	2
Довгострокові змінні витрати:				
– налагодження устаткування	36000	Кількість партій	72	500
– пакування продукції	24000	Кількість замовлень	80	300
– витрати на збут	36000	Кількість замовників	60	600
– адміністративні	64000	Кількість замовлень	80	800

Б. Розподіл витрат на основі діяльності

Показник	Вид продукції			Разом
	А	Б	В	
Кількість виготовленої і реалізованої продукції	1000	6000	1000	
Ціна одиниці продукції, грн.	30	40	50	
Доход від реалізації, грн.	300000	240000	50000	590000
Поточні змінні витрати:				
– матеріали: на одиницю продукції	2	3	5	
всього	2000	18000	5000	43000
– зарплата: на одиницю продукції	5	6	9	
всього	50000	36000	9000	95000
обробка: маш.-год. на одиницю продукції	3	4	6	
маш.-год. всього	30000	24000	6000	60000
витрати на обробку, грн.	6000	48000	12000	120000
Разом поточних змінних витрат	130000	102000	26000	258000
Довгострокові змінні витрати				
– налагодження устаткування :				
кількість партій	20	20	32	72
сума витрат	1000	10000	16000	36000
– пакування продукції:				
кількість замовлень	20	30	30	80
сума витрат	6000	9000	9000	24000
– витрати на збут:				
кількість замовників	4	24	32	60
сума витрат	24000	14400	19200	36000
– адміністративні витрати:				
кількість замовлень	20	30	30	80
сума витрат	16000	24000	24000	64000
Разом довгострокових змінних витрат	34400	57400	68200	160000
Всього витрат на продукцію	164400	159400	94200	418000
Прибуток (збиток), грн.	135600	80600	(44200)	172000

Отже, принципова відмінність традиційної системи калькулювання і системи калькулювання на основі діяльності полягає у підході до розподілу накладних витрат. Такі розрахунки (за ABC методом) дають більш точну характеристику прибутковості окремих видів продукції з урахуванням повних витрат, адже при цьому методі постійні витрати розглядаються як довгострокові змінні.

4. Особливості інтеграції BSC з обліком затрат за видами діяльності та EVA.

Більшою мірою система збалансованих показників буде корисна компаніям, які потребують максимально ефективного менеджменту для реалізації стратегічних цілей, а також підприємствам, які пройшли процедуру реструктуризації і зазнають труднощів при побудові системи менеджменту. Умовно можна виділити чотири основних ознаки того, що компанія має потребу в BSC:

Перша ознака - у підприємства є стратегія і місія, при цьому менеджмент в силу різних причин не залучений у процес стратегічного управління: близько 85% менеджерів витрачають на розгляд стратегічних питань менше години в місяць або погано розуміють, у чому полягає суть стратегічного управління.

Друга ознака - нерозуміння співробітниками стратегічних цілей компанії і їх неучасть у досягненні цих цілей. Ці проблеми дозволяє вирішити впровадження BSC.

Третя ознака - використання системи збалансованих показників виправдано в групі компаній, де кожне підприємство переслідує свої цілі, не завжди відповідні єдиної стратегії холдингу. За рахунок впровадження BSC вирішується питання комунікації підприємств групи і вибудовується зрозуміла схема стратегічного управління. І четвертий важливий ознака того, що компанії доцільно впровадити систему збалансованих показників, - відсутність оперативного контролю над процесом реалізації стратегії підприємства. Стратегічне управління компанією являє собою безперервний процес, який включає постановку стратегічних цілей, виконання поставлених завдань, контроль і прийняття коригуючих управлінських рішень. Якщо компанія не може контролювати виконання поставлених цілей, не варто сподіватися, що вони будуть досягнуті.

Типовий проект розробки та впровадження системи Balanced Scorecard на підприємстві включає наступні етапи.

Формалізація: На цьому етапі відбувається узгодження головних цілей, які стоять перед компанією - перший і необхідний крок у побудові того, що розробники системи Balanced Scorecard називали «стратегічно орієнтованою організацією». *Приклад: Припустимо, метою компанії є 150%-ве зростання вартості бізнесу протягом двох років.*

Визначення напрямків діяльності компанії, необхідних для реалізації стратегічних цілей. Як правило, визначаються 4 напрямки, які по своїй суті є перспективами BSC.

Запитання до самоперевірки

1. У чому полягають обмеження традиційної системи калькулювання?
2. Які основні відмінності калькулювання за видами діяльності від традиційної системи калькулювання?
3. Для кожного ієрархічного рівня діяльності (на рівні одиниці продукту, на рівні партії продукту і на рівні продукту) наведіть приклади видів діяльності (операцій).
4. Підберіть до названих вище прикладів видів діяльності (операцій) відповідні фактори витрат і вкажіть їх види. Яка доцільність таких факторів витрат для кожного з видів діяльності?
5. Як визначають ставку фактора витрат діяльності?
6. Які основні етапи калькулювання за видами діяльності?
7. Як можна застосувати калькулювання за видами діяльності для

визначення прибутковості клієнтів?

8. У чому полягає сутність управління витратами за видами діяльності?

9. Наведіть приклади діяльності, що відповідно додає цінність та не додає цінності продукції (послугам). Обґрунтуйте, як можна знизити витрати без зниження цінності продукту з точки зору споживача?

10. Як визначається показник рентабельності інвестованого капіталу з позицій системи Du Pont?

11. Як обґрунтувати переваги та недоліки підходу до оцінки діяльності на базі показника рентабельності інвестованого капіталу?

12. У чому полягає концепція стратегічного управління підприємством на базі показника економічної доданої вартості (EVA®)?

13. Як розраховується показник економічної доданої вартості?

ТЕМА 6. ФОРМУВАННЯ ЗБАЛАНСОВАНОЇ ОБЛІКОВОЇ ВІДОМОСТІ, ЯК СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

1. Система збалансованих показників і розробка стратегічної карти.

2. Розробка і реалізація стратегії

1. Система збалансованих показників і розробка стратегічної карти.

Стратегія визначає загальні напрями і пріоритети в розвитку компанії. Вона повинна не просто містити формальні плани, а припускати практичну реалізацію її положень співробітниками компанії на всіх рівнях ієрархії. На жаль, на практиці часто можна бачити ситуацію, коли розроблена стратегія залишається прерогативою топ-менеджменту, що не розуміється і не використовується в роботі іншими співробітниками компанії. Рядові співробітники і лінійні менеджери можуть навіть не знати її основних положень, виконуючи засвоєні ними раніше рутинні операції. Також негативним фактором є взаєморозуміння з приводу стратегічних альтернатив компанії серед вищих рівнів управління, пов'язане з різними причинами. Приміром, в якості такої причини може виступати фокусування членів ради директорів на своїх функціональних напрямках і прагнення розвивати лише їх. Таке положення призводить до порушення комунікацій між ними, втрати синергетичного ефекту і виникненню систематичних конфліктів, в ході яких кожен з учасників прагне до просування власної позиції.

Одним з основних робочих інструментів, що використовуються в рамках ССП, є ***стратегічні карти***. Дані карти представляють графічні схеми, що відображають у наочній формі стратегічні цілі підприємства за чотирма перерахованим вище гілкам, пов'язуючи їх з існуючими бізнес-процесами, а також з показниками, що дозволяють виявити ступінь їх досягнення. Стратегічна карта дозволяє керуючим перекладати складні і абстрактні цілі в конкретні і яскраво візуалізовані завдання, зрозумілі всім учасникам бізнес-процесів. Приклад подібної карти наведено на рис. 10.

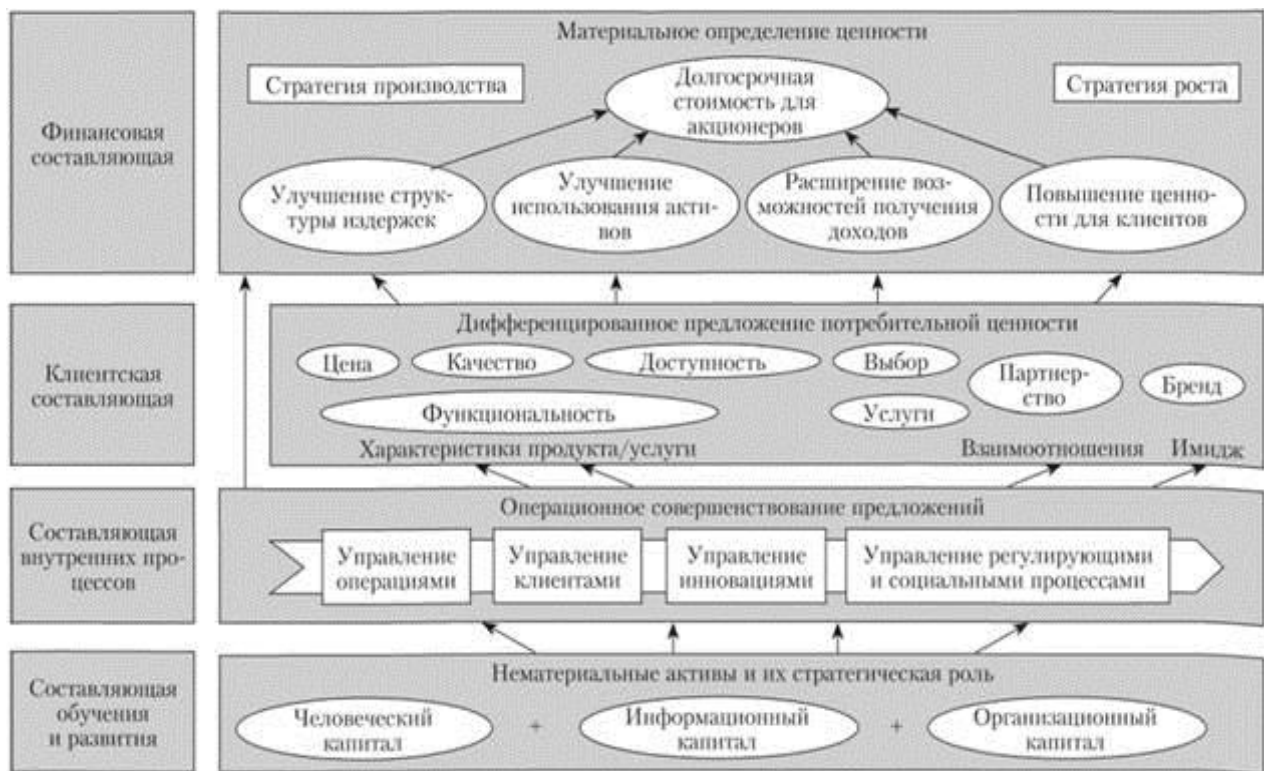


Рис. 10. Приклад стратегічної карти

На представленій схемі зображена стратегічна карта, яка відображає всі чотири гілки ССП. У термінології, використовуваної при побудові стратегічних карт, ці гілки називаються проекціями. Проекція "Складова навчання і розвитку" містить базову основу розвитку підприємства: нематеріальні активи, що складають фундамент його конкурентоспроможності. До них відносяться людський капітал, інформаційний капітал (патенти, "ноу-хау", права на інноваційні розробки і т.д.) і організаційний капітал (репутація підприємства або гудвіл). В рамках даної карти розвиток цієї проекції є необхідною умовою для ефективного розвитку наступної проекції (рівня) "Складова внутрішніх процесів". Серед внутрішніх процесів представлені такі групи: управління операціями; управління клієнтами (маркетинговий комплекс); управління інноваціями; керування регулюючими і соціальними процесами.

Розглянута схема є спрощеним прикладом стратегічних карт, що дозволяє скласти загальне уявлення про їх структуру та основні елементи. Стратегічні карти ефективні не тільки як інструмент планування для вищого керівництва. Вони можуть створюватися для будь-якого рівня ієрархії підприємства з метою залучення до їх розробки лінійних керівників і фахівців компанії. Ці заходи і має на увазі розглянутий нами вище в даному параграфі принцип зворотного зв'язку, покликаний пробудити особисту ініціативу представників різних рівнів його ієрархії.

Процеси відіграють ключову роль у методі стратегічних карт Каплана і Нортон, оскільки забезпечують організації можливість реалізації цілей і є основою, що дозволяє планувати, діяти, вимірювати і перевіряти роботу.

2. Розробка і реалізація стратегії

Формування стратегії завершується постановкою численних цілей і завдань, які розподіляються між відділами та підрозділами нижчого рівня або окремими працівниками. Формування стратегії є досить простим процесом в порівнянні з плануванням здійснення стратегії. Зусилля керівництва при формуванні стратегії становлять приблизно 20%, тоді як визначення того, як ця стратегія буде здійснюватися, може зажадати 80% зусиль.

У результаті стратегічного планування повинен бути отриманий документ або набір документів, в яких визначені місія, цілі, стратегія організації, а також конкретні заходи щодо їх реалізації.

До складу **стратегічного плану** можуть входити такі документи (приблизний перелік): звіт про стратегічну діагностику; місія компанії; основні стратегічні цілі; стратегія розвитку компанії; план стратегічних заходів.

Процес розробки стратегічного плану дуже схожий на процес розробки місії підприємства і також вимагає участі всіх ключових співробітників. Основна відмінність полягає в тому, що до розробки плану підключається значно більше співробітників підприємства, тому процес узгодження цілей, складу робіт і розподілу ресурсів від відділу до відділу і від рівня до рівня може виявитися дуже виснажливим, що вимагає численних зборів і погоджень.

У будь-якому випадку процес розробки стратегічного плану є ітеративним, тобто процеси узгодження між різними рівнями управління і між підрозділами виконуються послідовно, один за одним. При цьому результати, отримані на попередньому етапі, можуть уточнюватися (або навіть переглядатися) з урахуванням результатів наступного етапу.

Здійснення стратегії відповідає на питання, як вона буде реалізована на основі наявних ресурсів. Тому необхідно звертати увагу на кілька ключових аспектів.

По-перше, виконання завдання вимагає розподілу ресурсів. Ресурси зазвичай складають фонди, люди, управлінський талант, технологічний потенціал, обладнання. По-друге, здійснення стратегії вимагає формальної і неформальної організації, яка доповнює і підтримує місію компанії. Повноваження, відповідальність і виконання залежать від організаційної структури і культури. По-третє, системи планування і контролю повинні стежити за тим, щоб при виконанні завдань ефективно здійснювалися певні дії, необхідні для проведення стратегії. По-четверте, основним фактором успіху є мотивація співробітників. І, хоча процес здійснення стратегії не настільки ясний, як її формування, всі менеджери розуміють, що без її втілення в життя успіх неможливий.

Отже, після розробки стратегії організації та її закріплення в стратегічному плані (а іноді і паралельно з цим етапом) починається реалізація конкретних заходів, спрямованих на досягнення стратегічних цілей компанії.

Як і для будь-якого іншого процесу, для успішної реалізації стратегії необхідно виконання наступних основних управлінських функцій, які повинні

пронизувати всі бізнес-процеси підприємства: планування; організація - створюється організаційна структура і наповнюється ресурсами; стимулювання - створюються умови, в яких співробітники будуть ефективно працювати; контроль - виробляються критерії оцінки, збирається, аналізується інформація, порівнюється з критеріями, приймається рішення про допустимість наявних різночитань.

За результатами контролю слідує коригування, тобто вносяться зміни до той етап процесу стратегічного управління, на якому були допущені помилки, або внаслідок змінених умов зовнішнього або внутрішнього середовища. Потім процес повторюється заново - процес стратегічного управління є постійним, як і будь-який управлінський процес.

Запитання до самоперевірки

1. Які переваги та загрози запровадження управління на основі показника економічної доданої вартості на підприємствах?
2. У чому суть застосування показників економічної доданої вартості (EVA®) та чистої теперішньої вартості (NPV) для аналізу акціонерної вартості підприємства?
3. Вкажіть можливі проблеми та обмеження впровадження систем калькулювання та управління витратами за видами діяльності на підприємствах України. У яких випадках доцільно застосовувати калькулювання та управління витратами за видами діяльності?
4. Яка облікова інформація є корисною для мінімізації фінансових ризиків?
5. Чи залежить величина ступеня ризику від невизначеності підприємницької діяльності?

ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТА РОЛЬ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ПРИЙНЯТТІ ЕКОЛОГІЧНИХ РІШЕНЬ

1. Основні вимоги щодо організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві
2. Організаційна модель стратегічної бухгалтерії

1. Основні вимоги щодо організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві

Комплексний підхід передбачає, що дана дезинтегрована система обліку є комплексною і стратегічний управлінський облік акумулює всі інформаційні потоки, забезпечуючи комунікаційні зв'язки між окремими рівнями управління.

Багато питань стратегічного управлінського обліку як у вітчизняній, так і в світовій бухгалтерській науці не вирішені дотепер. До основних з них належать обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту, моделювання і організація стратегічного управлінського обліку на підприємствах, методичні й практичні аспекти складання і використання похідних балансових звітів, організація обліку у фразі таллах простору і часу.

Все вищезазначене свідчить про актуальність проблеми організації стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах і вимагає розробки відповідної моделі.

При розробці організаційної моделі стратегічного управлінського обліку необхідно виходили, перш за все, з того, хто є користувачем інформації стратегічного обліку. Система стратегічного обліку забезпечує інформацією осіб, що безпосередньо ухвалюють управлінські рішення тактичного і стратегічного характеру - менеджерів, власників і керівництво промислового підприємства.

З метою створення стратегічної бухгалтерії на промислових підприємствах:

а) визначені основні елементи стратегічної бухгалтерії, що розробляється, а саме: інформаційна основа, обліково-аналітичний механізм відображення і реалізації стратегії, контроль реалізації стратегії;

б) визначені механізм і алгоритм стратегічного управлінського обліку, де як початкова точка виступає бухгалтерський баланс, а як кінцева – похідний балансовий звіт;

в) розроблена організаційна модель стратегічної бухгалтерії, що визначає основу її побудови на промислових підприємствах.

Розроблена організаційна модель стратегічної бухгалтерії представлена відповідними модулями стратегічного управлінського обліку (облік і управління власністю, облік і управління грошовими потоками та платоспроможністю, облік і управління резервною системою і ризиками) і агрегатами, що їх характеризують: механізм стратегічного управлінського обліку; алгоритм стратегічного управлінського обліку; результат стратегічного управлінського обліку; стратегічний контроль.

2.Організаційна модель стратегічної бухгалтерії

Організація стратегічної бухгалтерії передбачає використання таких інструментів бухгалтерського інжинірингу: для обліку і управління власністю: органічних, актуарних, синергетичних, реорганізації, ліквідаційних, субсидіарних, субстанціальних похідних балансових звітів; обліку і управління грошовими потоками і платоспроможністю: дисконтованих, диференціальних та імунізаційних похідних балансових звітів; для обліку і управління резервною системою і ризиками: хеджованих, віртуальних і похідних балансових звітів інтегрованого ризику; для обліку впливу зовнішніх чинників: стратегічних і фрактальних похідних балансових звітів; з метою управління діяльністю у фракталах простору і часу: фрактальних похідних балансових звітів; з метою прогнозування тенденцій розвитку підприємства: стратегічних і віртуальних похідних балансових звітів.

Як агрегати організаційної моделі розглянути механізм стратегічного управлінського обліку, методика стратегічного управлінського обліку у вигляді розробленого алгоритму, одержувані в результаті показники і контроль

реалізації вибраної підприємством стратегії, формують основу обліково-аналітичного забезпечення стратегічної бухгалтерії.

Перший агрегат організаційної моделі стратегічної бухгалтерії визначає механізм стратегічного управлінського обліку: бухгалтерський баланс; відомість записів коригувань; скоригований баланс; відомість специфічних записів; специфічний баланс; відомість гіпотетичних записів; специфічний похідний балансовий звіт.

При цьому всі коригування, специфічні та гіпотетичні бухгалтерські записи складаються не за рахунками, а розділами балансу, оскільки призводять до зміни чистих активів і чистих пасивів як основних показників власності підприємства:

В основі представленої методики організації стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах лежить балансовий напрям розвитку стратегічного обліку, який набув широкого поширення в Німеччині, Австрії, Франції, США.

Балансовий напрям стратегічного обліку передбачає, що як початкова точка розробки стратегії береться бухгалтерський баланс.

Проводиться оцінювання специфічних чинників на основі експертних висновків у відповідній системі цін.

Комплекс специфічних чинників включає: процедури реорганізацій, синергетичні, організаційні, технічні та технологічні ефекти, агрегати резервної системи підприємства, прогнозовані показники грошових потоків з урахуванням термінів, розмірів, процентних ставок і ризиків, чинники зовнішньої дії тощо.

Шляхом коригувань на основі подвійного запису по розділах балансу у відомості специфічних бухгалтерських записів (імунізаційних, інтегрованого ризику, субсидіарних, стратегічних тощо) обліковуються фактичні або прогнозовані специфічні чинники, і формується специфічний баланс, який дає можливість охарактеризувати певну стратегічну ситуацію на базі агрегованого показника власності чистих активів: імунізаційний баланс: стратегія зміни платоспроможності; баланс інтегрованого ризику: стратегічне оцінювання ризикової ситуації; баланс реорганізації: стратегія окремих варіантів реорганізації підприємства; стратегічний баланс: вплив зовнішніх чинників на потенціал підприємства; фрактальний баланс: реалізація стратегії у фракталах простору і часу.

Чисті активи визначаються на базі використання відповідної системи цін виходячи з поставленого завдання: чисті активи в поточній оцінці; чисті активи у заставних цінах; чисті активи у ціпах заміщення; прогнозні чисті активи; дисконтовані чисті активи; чисті активи у ринковій оцінці; чисті активи у справедливій оцінці.

Облік передбачуваних специфічних чинників забезпечує отримання можливих варіантів і альтернатив на основі показника специфічних чистих активів, а також вибір і реалізацію оптимального варіанту.

Аналіз специфічних і балансових чистих активів дає можливість виявити конкретне нарощування або втрату власності в результаті впливу певних чинників у вигляді специфічних складових: стратегічної складової; імунізаційної складової; хеджованої складової; інноваційної складової; синергетичної складової (синергетичного ефекту) тощо.

Шляхом гіпотетичної реалізації активів і задоволення зобов'язань в необхідній для ухвалення рішень оцінці (балансовій, ринковій, справедливій, ліквідаційній, заміщення тощо) за розділами балансу на основі подвійного запису формується похідний балансовий звіт, що визначає власність підприємства у вигляді дезагрегованого показника чистих пасивів з урахуванням цінового чинника (цінкової складової) і що є кінцевою точкою розробки стратегії, що характеризує її результат.

Третій агрегат моделі визначає результат стратегічного управлінського обліку у вигляді показників: чистих активів; чистих пасивів; стратегічного фінансового результату; фрактального потенціалу підприємства.

Стратегія, що реалізується підприємством, визначає кінцевий результат його діяльності, який може бути охарактеризований показниками чистих активів і чистих пасивів.

Одержані в процесі реалізації наведеного алгоритму показники чистих активів і чистих пасивів у багатоваріантному численні і у різних оцінках визначають можливі напрями і альтернативи реалізації стратегічної програми підприємства. На основі аналізу показників чистих активів і чистих пасивів вибирається і упроваджується найбільш оптимальний варіант розвитку підприємства.

При цьому ланцюжок аналізу включає такі показники: бухгалтерські чисті активи; скориговані чисті активи; специфічні чисті активи; чисті пасиви; зміна власності; нарощена (проїдена) вартість.

У стратегічному аспекті аналіз показників чистих активів і чистих пасивів спрямований на забезпечення приросту вартості власності, досягнення стійкої конкурентної переваги і високих фінансових результатів діяльності.

Визначення стратегічного фінансового результату передбачає порівняння чистих активів (чистих пасивів) на дві дати: чисті активи (пасиви) на початок періоду - чисті активи (пасиви) на кінець періоду, з метою визначення зміни впливу окремих чинників на власність підприємства.

При цьому під періодом часу розуміється часовий горизонт будь-якої тривалості залежно від потреб управління.

Стратегічний фінансовий результат визначає приріст або скорочення власного капіталу промислового підприємства на певному відрізку часу в розрізі аналізованих специфічних чинників.

При цьому можливі два варіанти:

- позитивний стратегічний результат: приріст вартості власності;
- негативний стратегічний результат: вибуття, втрата власності.

Наведена організаційна модель передбачає визначення результатів реалізації стратегії у фракталах простору і часу на базі фрактального потенціалу промислового підприємства і його зміни у вигляді показників фрактальних чистих активів і чистих пасивів.

Аналіз результатів стратегічного управлінського обліку дає можливість успішно адаптувати стратегію до змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі, новим умовам і ситуаціям на базі зміни стратегічної орієнтації, коригування стратегії або відхилення у разі несприятливих результатів.

Стратегія в контексті нашого дослідження зводиться до вирішення таких завдань: досягнення високої платоспроможності; досягнення достатнього рівня резервного захисту підприємства; максимізація прибутку; нарощення власності; досягнення стійкої конкурентної переваги.

Четвертий агрегат моделі передбачає контроль реалізації стратегії на базі нульових балансових звітів.

В основі стратегічного контролю лежить складання нульових балансів на початок і кінець періоду шляхом гіпотетичної реалізації активів і гіпотетичного задоволення зобов'язань, визначення різниці в чистих пасивах на початок і кінець періоду, і встановлення фактів несанкціонованого вибуття власності.

Як справедливо зазначив професор К. Друрі, без визнання стратегічного управлінського обліку контроль і моніторинг стратегічних завдань, можливо буде здійснюватися за межами системи фінансового управління, з використанням самостійних заходів, втрачаючи тим самим здатність з легкістю приймати до уваги дію досягнень підприємства у даних сферах.

При цьому основний акцент має бути зроблений на аналізі успішності вибору і реалізації стратегії підприємства з урахуванням її відповідності умовам господарювання, що склалися.

Розроблена організаційна модель стратегічної бухгалтерії забезпечує облік і управління власністю, грошовими потоками, платоспроможністю, резервною системою і ризиками на базі розроблених механізму і алгоритму стратегічного управлінського обліку, результатів стратегічного управлінського обліку і організації системи контролю.

Запропоновані механізм і алгоритм стратегічного управлінського обліку є основою його організації на промислових підприємствах.

При цьому передбачається, що стратегічний управлінський облік є частиною загальної дезінтегрованої системи бухгалтерського обліку на промисловому підприємстві.

Проведений в ході дослідження аналіз стану бухгалтерського обліку в промисловості засвідчує, що сьогодні на промислових підприємствах діє громіздка, трудомістка і малоефективна інтегрована система фінансового і управлінського обліку, що не відповідає вимогам стратегічного менеджменту, не придатна для ухвалення стратегічних рішень, задоволення потреб у релевантній інформації і інформаційної підтримки реалізації стратегії підприємства.

Основними недоліками аналізованих систем обліку є зайва громіздкість та ігнорування переваг сучасних інформаційних технологій і систем.

Неоднозначність трактування питань організації стратегічного управлінського обліку призвела до необхідності проведення анкетного обстеження промислових підприємств Запорізької області на предмет визначення стану і перспектив розвитку стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах.

В процесі дослідження була розроблена і апробована на ряду промислових підприємств анкета за визначенням стану і перспектив розвитку стратегічного управлінського обліку. Програма розробленої анкети включає такі розділи:

- а) загальна характеристика промислового підприємства;
- б) організація стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

В результаті здійсненого анкетного обстеження було виявлено три можливі варіанти організації стратегічного управлінського обліку на підприємствах промисловості.

Перший варіант передбачає, що стратегічний управлінський облік виступає самостійним видом обліку і застосовується залежно від інформаційних потреб стратегічного менеджменту, поставлених і вирішуваних завдань.

Даного підходу дотримуються організації, які ведуть активну діяльність, використовують сучасні програмні засоби і реалізують інтенсивну конкурентну стратегію.

Другого варіанту дотримуються підприємства, що вважають, що стратегічний управлінський облік організовується по мірі необхідності і включає: облік і управління власністю, грошовими потоками та платоспроможністю, резервною системою, ризиками тощо.

Прихильники третього напряму вважають, що стратегічний управлінський облік є інформаційним джерелом стратегічного управління промисловими підприємствами і входить у загальну систему бухгалтерського обліку, яка складається з фінансового обліку, управлінського обліку і стратегічного управлінського обліку.

Запитання до самоперевірки

1. Основні вимоги щодо організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві
2. Організаційна модель стратегічної бухгалтерії
3. Методичні основи формування інформаційного забезпечення управління екологічними процесами.
4. Екологічні витрати в бухгалтерському обліку.
5. Використання даних бухгалтерського обліку в процесі прийняття екологічних рішень.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

Основні законодавчі та нормативно-правові акти

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-ХІУ, зі змінами та доповненнями.
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства України від 30.11.2010 р. № 291.
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755VI
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. П(С)БО 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства України від 31.12.1999. № 318 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 19.01.2000 р. за N 27/4248 (зі змінами та доповненнями).
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства України від 30.11.2010 р. № 291.
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
6. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
<http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>.
7. Міжнародні стандарти фінансової звітності.
http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=92410&cat_id=92408

Базова

8. Атамас, П.Й. Управлінський облік. 2-ге видання. Навчальний посібник, рекомендовано МОН України К. : ЦУЛ, 2009. – 440 с.
9. Бруханський Р. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільському господарстві: Теоретико-методологічні основи: дис. докт. екон. наук.: Бруханський Руслан Феоктистович. К., 2015.- 492с.
10. Голов, С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704с.
11. Корецький М. Х. Управлінський облік: Навч. посібник./ Корецький М. Х., Даций Н. В., Пельтек Л. В. — К.: Центр учбової літератури, 2007 — 296с.
12. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів / Л.В. Нападовська.- 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010.- 648 с.
13. Оксанич, О. Е. Калькуляція собівартості продукції , робіт та послуг. навч. посіб. / О. Е. Оксанич, І. А. Волкова, О. О. Миронова – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 326 с.
14. Фаріон І. Д. Управлінський облік : Підручник. Затв. МОНУ для студ. ВНЗ /І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К. : ЦУЛ, 2012. – 792 с.
15. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік: Навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл.] /В.Шевчук; за ред. О.М.Ковалюка. –К.:Алерта, 2009. -176.

16. Чернелевський Л.М. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості: навч. посіб. /Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча. – К.: Пектораль, 2005. – 364 с.

17. Чернелевський Л.М. Організація обліку: управлінський аспект (Харчова промисловість): навч. посіб. /Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча. – К.: НУХТ, 2011 – 463с

Допоміжна

18. Добровський, В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; за ред. В.М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235с.

19. Друри, К. Управленческий и производственный учет: підручн. /К. Друри; пер. с англ. В.Н. Егорова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.– 1071 с.

20. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. пер. с англ. О.Л. Кавериной, И.В. Романовского — М.: Финансы и статистика, 2003. - 416 с.

21. Шеремет, А.Д. Управленческий учет: Учебное пособие / А.Д. Шеремет. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 512 с.