

Любов Шевців

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА**

ЛЮБОВ ШЕВЦІВ

**СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ
ОБЛІК І АНАЛІЗ**

Навчальний посібник

Львів – 2025

УДК 657.1:338.24(075.8)

Ш 37

Рецензенти:

Пилипенко А.А., доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і бізнес-консалтингу,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця

Яремко І.Й., доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»

Крупка Я.Д., доктор економічних наук, професор
професор кафедри обліку і оподаткування
Західноукраїнський національний університет

*Рекомендовано Вченою радою ЛНУ ім. Івана Франка.
Протокол № 78/2 від 28 лютого 2025 року.*

Шевців Л.Ю.

Ш 37 Стратегічний управлінський облік і аналіз: навч. посіб. /
Л.Ю. Шевців. – Львів: ГАЛИЧ-ПРЕС. 2025 – 504 с.

ISBN 978-617-8483-29-6

У посібнику викладено фундаментальні основи стратегічного управлінського обліку і аналізу, розглянуто місце, завдання та функції у системі управління підприємством для формування стратегії, чітко описуються спеціальні методи та технології обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. Особлива увага приділяється стратегічному управлінському обліку та аналізу витрат, питанням методичного забезпечення стратегічного витратоутворення. Призначений для здобувачів вищої освіти ступеня «магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» для удосконалення професійних компетенцій, управлінським бухгалтерам, фінансовим менеджерам, керівникам, власникам бізнесу, стейкхолдерам, бізнес-консультантам, викладачам економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, аспірантам, а також усім, хто задіяний до процесу прийняття рішень щодо витрат, ціноутворення, оперативного та стратегічного планування, є джерелом інформації при написанні курсових та магістерських робіт, інших видів робіт.

УДК 657.1:338.24(075.8)

ISBN 978-617-8483-29-6

© Шевців Л.Ю., 2025

© Вид-во «ГАЛИЧ-ПРЕС», 2025

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	6
РОЗДІЛ 1. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ	9
Глосарій розділу 1	10
1.1. Розвиток стратегічного управлінського обліку	14
1.2. Концепція стратегічного управління в прийнятті стратегічних управлінських рішень	16
1.3. Механізм формування стратегії	35
1.3.1. Сутність, види стратегій, їх класифікація	35
1.3.2. Формування конкурентної стратегії	41
1.3.3. Стратегія «лідерства на основі зниження ціни», стратегічне позионування	46
1.3.4. Стратегія диференціації і стратегія фокусування	49
1.3.5. Розробка стратегії підприємства	51
1.4. Стратегічний управлінський облік і аналіз в інформаційному забезпеченні стратегічного управління	54
1.5. Роль обліково-аналітичного забезпечення в системі стратегічного управління.....	57
Висновки до розділу 1	65
Контрольні запитання до розділу 1	65
Тестові завдання до розділу 1	66
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	69
Глосарій до розділу 2	70
2.1. Передумови становлення стратегічного управлінського обліку	72
2.2. Концептуальні положення стратегічного управлінського обліку	74
2.2.1. Підходи вчених до визначення терміну «стратегічний управлінський облік»	74
2.2.2. Концепції стратегічного управлінського обліку	82
2.2.3. Мета, завдання, предмет, об'єкти, функції стратегічного управлінського обліку	85
2.2.4. Інструментарій стратегічного управлінського обліку	88
2.2.5. Принципи стратегічного управлінського обліку	93
2.2.6. Відмінності традиційного управлінського обліку і стратегічного управлінського обліку	95
2.3. Організація стратегічного управлінського обліку. Стратегічна облікова політика	98
2.4. Побудова стратегічної бухгалтерії на основі концепції бухгалтерського інжинірингу	109
Висновки до розділу 2.....	121
Контрольні запитання до розділу 2	122
Тестові завдання до розділу 2	122

РОЗДІЛ 3. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ	126
Глосарій розділу 3	127
3.1. Методичний інструментарій стратегічного аналізу	131
3.2. Сутність методів стратегічного аналізу	147
3.2.1. Стратегічний аналіз невизначеності	147
3.2.2. SWOT-аналіз/ PEST-аналіз/ SPACE-аналіз, модель PIMS	150
3.3. Ранжування ключових чинників успіху конкурентної позиції підприємства	175
3.4. Матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ)	182
3.5. Матриця АнсOFFа	189
3.6. Матриця GE/McKinsey і матриця Shell/DPM	192
3.7. Стратегічний бенчмаркінг	201
Висновки до розділу 3	216
Контрольні запитання до розділу 3	217
Тестові завдання до розділу 3	218
РОЗДІЛ 4. СТРАТЕГІЧНО-ОРІЄНТОВАНІ КАЛЬКУЛЯЦІЙНІ СИСТЕМИ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ	222
Глосарій розділу 4	223
4.1. Сутність стратегічного управління витратами	226
4.2. Обліково-аналітичні підходи до управління транзакційними витратами	232
4.3. Організація системи обліково-аналітичного забезпечення (ОСОАЗ) стратегічного управління витратами	239
4.4. Метод таргет-костинг як прогресивний метод цільового стратегічного управління витратами	250
4.5. Облік витрат на основі видів діяльності, застосування інших методів	254
4.6. Ланцюжок цінностей в стратегічному управлінні витратами	272
4.7. LCC, кайзен-костинг, стратегічне позиціонування, костквілінг в стратегічному управлінні витратами	276
Висновки до розділу 4	280
Контрольні запитання до розділу 4	282
Тестові завдання до розділу 4	283
РОЗДІЛ 5. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ	287
Глосарій розділу 5	287
5.1. Витрати на забезпечення якості продукції в стратегічному управлінському обліку ...	289
5.2. Впровадження систем «TQC», «JIT»	297
5.3. Сутність теорії обмежень	306
5.4. Реінжиніринг бізнес-процесів	311
Висновки до розділу 5	315
Контрольні запитання до розділу 5	315
Тестові завдання до розділу 5	316

РОЗДІЛ 6. СТРАТЕГІЧНЕ ПЛАНУВАННЯ, БЮДЖЕТУВАННЯ, ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В СТРАТЕГІЧНОМУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, ЗВІТНОСТІ	321
Глосарій розділу 6	322
6.1. Роль стратегічного планування в діяльності підприємств	324
6.2. Організація бюджетування та його взаємозв'язок з обліком і звітністю	329
6.3. Поопераційно-орієнтоване бюджетування (АВВ)	347
6.4. Облік за центрами відповідальності в стратегічному управлінському обліку, аналізу і звітності	351
6.5. Аналіз інвестиційних рішень для цілей стратегічного управлінського обліку ..	361
6.6. Стратегічне управління грошовими потоками	374
Висновки до розділу 6	377
Контрольні запитання до розділу 6	378
Тестові завдання до розділу 6	379
РОЗДІЛ 7. ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ	382
Глосарій до розділу 7	382
7.1. Сутність збалансованої системи показників (BSC), її використання, декомпонування стратегії	383
7.2. Роль збалансованої системи показників (BSC) у розробці стратегії	387
7.3. Побудова збалансованої системи показників	395
7.4. Алгоритм розробки та впровадження BSC для вітчизняних підприємств, переваги і типові небезпеки	408
Висновки до розділу 7	412
Контрольні запитання до розділу 7	413
Тестові завдання до розділу 7	413
РОЗДІЛ 8. СТРАТЕГІЧНА УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ	416
Глосарій до розділу 8	417
8.1. Сутність стратегічної управлінської звітності	420
8.2. Методологія формування стратегічної управлінської звітності	424
8.3. Управлінська звітність за центрами відповідальності із використанням ключових показників ефективності	429
8.4. Формування системи управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства	435
8.5. Звітність на основі збалансованої системи показників	439
8.6. Міжнародні підходи до формування управлінської звітності	448
8.7. Структура звітності зі сталого розвитку	464
Висновки до розділу 8	473
Контрольні запитання до розділу 8	474
Тестові завдання до розділу 8	475
БІБЛІОГРАФІЧНИЙ ПЕРЕЛІК	478
ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК	492

ПЕРЕДМОВА

Глобальні зміни у всіх сферах людської діяльності, впливають на потреби стейкхолдерів, бізнесу щодо ефективної організації стратегічного управління на підприємстві та реалізації їх стратегічних цілей. Впровадження організаційно-економічного механізму стратегічного управлінського обліку на основі обліково-аналітичної системи, забезпечить інформаційні потреби стратегічного менеджменту для реалізації довгострокової стратегії розвитку суб'єктів підприємництва. Вибір стратегічного розвитку на основі здійснення стратегічного аналізу, обліку забезпечить підприємству набуття конкурентних переваг та прибутковість у довгостроковій перспективі, з максимальним використанням потенціалу та змін у зовнішньому середовищі, що і визначило потребу видання посібника, який є продовженням вивчення дисципліни «Управлінський облік» (2022).

Навчальний посібник охоплює:

– теоретичний матеріал, присвячений питанням організаційного, обліково-інформаційного і методичного забезпечення стратегічного управлінського обліку і аналізу, при цьому значну увагу приділено практичним аспектам використання інструментарію та методології з розробки стратегії, використання структурованого плану рахунків, типових аналітичних таблиць, матриць, які не тільки полегшують процес розуміння суті і змісту стратегічного управлінського обліку і аналізу, але і дозволяють здійснювати це в практичній діяльності для формування стратегічної звітності, а також стратегічного управління витратами, яке базується на концепції вартісного ланцюжка та калькуляції витрат повного життєвого циклу продукту, стратегічного позиціонування, аналізі витратоутворюючих чинників; фінансових і нефінансових показників, їх впливу на оцінку стратегії розвитку підприємства для стратегічного планування;

– навчальний тренінг, до складу якого входять: ключові терміни та поняття до кожного розділу; глосарій до розділів; контрольні запитання до розділів; тестові завдання до розділу; практичні приклади до підрозділів для формування вмінь і навичок критичного мислення, ситуаційного комплексного аналізу, формування і

оформлення різних форм звітності зі стратегічного управління залежно від виду діяльності.

Для того, щоб знання стратегічного управлінського обліку і аналізу набули дієвого застосування в обліковій діяльності, необхідно забезпечити опанування студентами теоретичних концепцій, методик та практичних підходів до побудови ефективних систем управління. За допомогою запропонованого навчального посібника вивчення дисципліни «Стратегічний управлінський облік і аналіз» сприятиме формуванню у студентів компетентностей, які визначені до кожного розділу, а саме:

- вміння виявляти, ставити, збирати, обробляти та аналізувати статистичні дані, науково-аналітичні матеріали, необхідні для вирішення комплексних стратегічних завдань;
- навички використання інформаційних і комунікаційних технологій для стратегічного менеджменту;
- здатність проведення досліджень на відповідному рівні і здатність формувати та використовувати облікову інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством в цілях підвищення ефективності, результативності та соціальної відповідальності бізнесу;
- здатність організувати обліковий процес та регламентувати діяльність його виконавців у відповідності з вимогами законодавства та менеджменту підприємства;
- здатність застосовувати теоретичні, методичні і практичні підходи щодо організації обліку, контролю, планування;
- здатність застосовувати методи і методики аналітичного забезпечення сучасних систем менеджменту з урахуванням стратегії розвитку підприємства в умовах невизначеності, ризику та/або асиметричності інформації.
- здатність формулювати завдання, удосконалювати методики та впроваджувати сучасні методи фінансового та управлінського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування у відповідності зі стратегічними цілями підприємства;

- вміти розвивати та підвищувати свій загальнокультурний і професійний рівень, знати теорію, методику і практику формування облікової інформації та розробляти внутрішньофірмові стандарти і форми управлінської та іншої звітності суб'єктів господарювання;
- збирати, оцінювати та аналізувати фінансові та нефінансові дані і обґрунтовувати інноваційні підходи до інформаційного забезпечення системи контролю використання ресурсного потенціалу суб'єктів господарювання та органів державного сектору з урахуванням стратегії розвитку бізнесу.

Посібник покликаний зробити свій внесок у підтримку впровадження стратегічного управлінського обліку і аналізу в різних організаціях, для удосконалення професійних компетенцій, управлінським бухгалтерам, фінансовим менеджерам, керівникам, власникам бізнесу, стейкхолдерам, бізнес-консультантам, а також усім, хто задіяний до процесу прийняття рішень щодо витрат, ціноутворення, операційного та стратегічного планування і управління, є джерелом інформації при написанні курсових та магістерських робіт, інших видів робіт. Призначений для здобувачів вищої освіти ступеня «магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування», студентів вищих навчальних закладів для використання як у навчальному процесі, так і для самостійної підготовки відповідного ступеня вищої освіти, а також викладачам економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, аспірантам, професорсько-викладацьким складом.

Автор висловлює вдячність шановним рецензентам – професорам А.А. Пилипенко, І.Й. Яремко, Я.Д. Крупка, покійному професору Є.В. Крикавському за цінні поради під час опрацювання рукопису.

Особлива вдячність М.Б.Шевціву за редагування навчального посібника, побудову таблиць, рисунків.

Сподіваюсь отримати пропозиції та побажання, які будуть враховані у наступних виданнях.

РОЗДІЛ 1. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Зміст розділу

Глосарій до розділу 1

1.1. Розвиток стратегічного управлінського обліку

1.2. Концепція стратегічного управління в прийнятті стратегічних управлінських рішень

1.3. Механізм формування стратегії

1.3.1. Сутність, види стратегій, їх класифікація

1.3.2. Формування конкурентної стратегії

1.3.3. Стратегія «лідерства на основі зниження ціни», стратегічне позиціонування

1.3.4. Стратегія диференціації і стратегія фокусування

1.3.5. Розробка стратегії підприємства

1.4. Стратегічний управлінський облік і аналіз в інформаційному забезпеченні стратегічного управління

1.5. Роль обліково-аналітичного забезпечення в системі стратегічного управління

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентностей:

- Здатності розуміння місця стратегічного обліку та стратегічного аналізу в стратегічному управлінні;
- Здатності набуття знань стратегічного управління як основи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень;
- Здатності набуття знань сутності, видів стратегій, їх класифікації;
- Здатності побудови обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління;
- Здатності розуміння і застосування підходів до формування стратегії за моделлю Портера;
- Здатності набуття знань стратегії «лідерства на основі зниження ціни», стратегії диференціації, стратегії фокусування;

- Здатності розуміння і застосування знань до розробки стратегії підприємства;
- Здатності набуття знань для побудови стратегічної бухгалтерії на основі концепції бухгалтерського інжинірингу.

Ключові терміни та поняття

стратегічне управління (менеджмент), стратегічний управлінський облік, концепція стратегічного управління, завдання стратегічного управління, етапи стратегічного управління, стратегічне управлінське рішення, інструментарій прийняття стратегічних рішень, стратегія, стратегія «лідерства на основі зниження ціни», стратегія диференціації, стратегія фокусування, обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління, базові елементи формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, стратегічні облікові комунікації, стратегічний контроль, стратегічна бухгалтерія, концепція бухгалтерського інжинірингу.

Глосарій розділу 1

Стратегічне управління (менеджмент) – сукупність прийомів, принципів, засобів і методів управління виробництвом, яка заснована на довгостроковому прогнозуванні, зіставленні внутрішніх і зовнішніх факторів, обліку обмежень ресурсів і системи стратегічних цілей, критерієм для подальшого прийняття стратегічних рішень.

Концепція стратегічного управління – система прийняття рішень, що розвивається, на відміну від існуючих концепцій, являється єдністю двох логічно пов'язаних керуючих систем: системи прийняття рішень щодо стратегії підприємства і системи цільового використання цієї стратегії в процесі прийняття рішень, при виборі стратегічних цілей в умовах невизначеності впливів зовнішнього середовища.

Прийняття рішень – це вибір найбільш вигідної альтернативи, заключна стадія управління.

Стратегічне управлінське рішення – управлінські дії, які спрямовані на вирішення визначених стратегічних завдань компанії.

«Стратегія – це певний набір правил, прийомів та управлінських рішень, що відображає вектор розвитку підприємства, застосування яких дає змогу виконати план діяльності підприємства щодо досягнення його стратегічних цілей й забезпечити високу конкурентоспроможність в умовах динамічного середовища».

Процес формування стратегії полягає в накопиченні з усіх своїх можливих джерел інформації – її «стратегічність», а потім «піймані» стратегічні моменти синтезуються в цілісне бачення головного напрямку, за яким повинен розвиватися бізнес.

Стратегія «лідерства на основі зниження ціни - низька собівартість продукції є основою для відповідного (нижчого за середній рівень) рівня цін.

Стратегія диференціації – одна із загальних конкурентних стратегій, що полягає в орієнтації діяльності підприємства на створення унікальних у будь-якому аспекті продуктів, який визначається важливим достатньою кількістю споживачів.

Стратегія позиціонування – більш глибока диференціація продукції, що випускається фірмою, або досягнення нижчих цін (витрат) на сегменті, що обслуговується.

Місія підприємства це послання, адресоване як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам, в якому викладається причина існування підприємства і характерні риси, що відрізняють його від інших фірм; це спосіб сприйняття, імідж підприємства, визначення напрямів його діяльності і розподілу ресурсів.

Виконання стратегії це проведення стратегічних змін (удосконалень) на підприємстві, які приводять його у стан готовності перетворення стратегії в реальність.

Користувачі інформації стратегічного управлінського обліку – це керівництво підприємств як на вищому (рада директорів, президент, віце-президенти тощо), так і на нижчих рівнях управління.

Інформаційне забезпечення стратегічного управлінського обліку – складова наявної у суб'єкта господарювання обліково-аналітичної системи в рамках розширення її інформаційного простору, спрямованого на

забезпечення якості процесу стратегічного управління, його постійне вдосконалення та розвитку підприємства в цілому.

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління – це інформаційна система, яка повинна базуватися на даних бухгалтерського обліку підприємств та врахуванні аналітичної інформації, що надходить до суб'єктів господарювання із зовнішнього середовища і сприяє виконанню завдань стратегічного менеджменту. **Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління** є єдиністю стратегічного обліку, аналізу та менеджменту, як аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства з метою визначення його стратегічного потенціалу, позиції та перспектив; систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів стратегічного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації операційно-тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Концепція стратегічної бухгалтерії – використання аспектів реінжинірингу, який спрямований на оптимізацію основних напрямів діяльності підприємства з метою підвищення її ефективності, та необхідність пошуку нових підходів до управління, у тому числі і до організації облікової системи на основі показників стратегічного управлінського обліку - чистих активів, чистих пасивів і їх численних модифікацій.

Концепція бухгалтерського інжинірингу – на основі бухгалтерського балансу моделювання нових видів стратегічних звітів залежно від потреб користувачів та методологічних можливостей впровадження на підприємстві системи стратегічного обліку.

Бухгалтерський інжиніринг – універсальний засіб облікового моделювання, що базується на використанні традиційних облікових даних та передбачає їх трансформацію і доповнення з метою задоволення потреб користувачів інформації з нової інжинірингової системи обліку.

Бухгалтерське моделювання передбачає розробку і апробацію моделей стратегічного управлінського обліку ситуаційного і організаційного характеру.

Похідний балансовий звіт – інтерпретація показників бухгалтерської звітності в зручному вигляді для цілей аналізу, управління, планування, прогнозування.

Стратегічний інжиніринг – система облікових, контрольних, аналітичних та зведених інструментів і окремих елементів інформаційно-аналітичного забезпечення процесів розробки і реалізації стратегій розвитку підприємства, оцінки їх ефективності, яка характеризується інтеграцією традиційних і інжинірингових методів і моделей стратегічного обліку, контролю і аналізу, облікових, аналітичних і контрольних процедур, використовуваних способів і засобів отримання, узагальнення та відображення результатів з виходом на показники вартості організації.

Стратегічний контроль – форма управлінського контролю, що використовується для контролю за формуванням і виконанням стратегічних планів та який спрямований на досягнення майбутніх цілей.

Комунікація – загальна концепція передачі інформації.

Стратегічна комунікація включає в себе набір різноманітних комунікаційних методів, інструментів та процедур, які сприяють досягненню стратегічних цілей підприємства за допомогою забезпечення комунікації між суб'єктами стратегічного менеджменту підприємства та його керівництвом, працівниками і стейкхолдерами.

Стратегічні облікові комунікації – це цілеспрямований комплекс заходів, що стосуються створення та передачі облікової інформації про стратегію підприємства різним групам користувачів на основі використання комунікаційних ресурсів, засобів та інструментів, і які здійснюються для досягнення місії підприємства.

Види стратегічних комунікацій: управлінські, PR-комунікації, інформаційні / соціальні маркетингові кампанії, до складу яких можна включити процес підготовки, обробки та передачі облікової інформації стратегічного спрямування внутрішнім та зовнішнім користувачам.

1.1. Розвиток стратегічного управлінського обліку

Розвиток підприємства в довгостроковій перспективі є найважливішим показником його стабільної діяльності, характеризує ступінь залежності фінансового стану від зовнішніх інвестицій та кредитів.

У сучасний період саме стратегічний управлінський облік (СУО) є ключовою частиною менеджменту будь-якого підприємства (організації), визначає потребу в аналізі, плануванні і контролі, для прийняття стратегічних управлінських рішень з довгострокового розвитку, а ефективного застосування пов'язане з:

- недостатністю інтеграції в інші системи управління, що може призвести до неузгодженості та неефективності (потребує залучення фахівців ІТ-сектору та інтеграції програмних продуктів з обліку; чи доопрацювання та застосування одного програмного продукту для паралельного ведення двох обліків в одній системі);
- недостатністю достовірної та актуальної інформації впливає на процес прийняття рішень та створює неточності у стратегічному плануванні і потребує створення достовірного джерела інформації, яким може бути бухгалтерський облік, або паралельне ведення управлінського обліку і збирання інформації, а також відображення запланованих показників, які можуть бути достовірно визначені;
- відсутністю кваліфікованих фахівців чи їх недостатністю для ефективного застосовування СУО, може ускладнити процес планування та управління в довгостроковому періоді (потребує підготовленість навчальних закладів, а саме вдосконалення навчальних програм, розробка за тематикою курсів післявузівської підготовки та вебінарів для спеціалістів-практиків);
- відсутністю підтримки керівництва може призвести до того, що СУО не розглядатиметься як пріоритет і не буде реалізований ефективно;
- складністю вимірювання результатів стратегічного управління може потребувати використання різних індикаторів, що ускладнює визначення ефективності СУО при впровадженні (неод-

норідність показників: фінансових чи нефінансових, може ускладнити їх вимір та порівняння; відсутність стандартизованих методів вимірювання результатів стратегічного управлінського обліку; зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, що може вплинути на результати реалізації; недолік інструментів та технологій; що можуть впливати на результати);

- недостатня гнучкість СУО для адаптації змін в умовах сталого розвитку;
- недостатній контроль за виконанням стратегічних цілей та завдань;
- відсутністю зв'язку з корпоративною культурою, впливає на мотивацію працівників та неефективне застосування СУО.

Розвиток стратегічного управлінського обліку пов'язано з проблемою системи інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, пов'язаної із інформаційним дефіцитом вищого ієрархічного рівня менеджменту підприємства.

Тому, розвиток стратегічного управлінського обліку потребує інтеграції, комунікації з усіма видами обліку, забезпечення доступу до якісної, достовірної інформації, розвиток кваліфікованих фахівців, підтримка керівництва, спрощення вимірювання результатів на основі методів стратегічного аналізу, збільшення гнучкості та контроль за виконанням стратегічних цілей, а також взаємодія з корпоративною культурою.

1.2. Концепція стратегічного управління в прийнятті стратегічних управлінських рішень

На сьогодні, стратегічний управлінський облік є однією з функцій стратегічного управління, яка надає менеджерам інформацію про стан підприємства та можливості його розвитку в умовах ризиків, в т.ч. воєнних.

Одним із напрямків розвитку сучасного бізнесу є *стратегічне управління (менеджмент)*, що дозволяє пов'язати між собою корпоративну стратегію підприємства з його організаційними

процесами, для забезпечення ефективного використання наявних виробничих ресурсів та досягнення сталого економічного розвитку, зміни облікових підходів з метою створення надійного інформаційного забезпечення.

Стратегічне управління – діяльність на перспективу, на майбутнє. Одні вчені зазначають, що сутність стратегічного управління (менеджменту), полягає у можливості та вмінні будувати ситуаційні моделі, розробляти перспективні стратегії розвитку підприємства, засновані на безперервному контролі та аналізі змін, що відбуваються, як під час діяльності підприємства, так і в зовнішньому середовищі, і здатності успішно втілювати стратегію в життя. Інші вчені вказують, що стратегічне управління полягає у формулюванні, дотриманні та реалізації стратегії розвитку підприємства, при цьому безперервний контроль і оцінка відбуваються в її діяльності, з метою забезпечення ефективного функціонування і збереження фінансової стійкості в нестабільних умовах зовнішнього середовища.

При реалізації стратегічного управління відбувається конкретизація поставлених цілей та технологій шляхом розробки стратегії розвитку та позиціонування компанії на ринку, моніторинг і аналіз внутрішнього потенціалу компанії, її можливостей для реалізації стратегії, а також стану довкілля з урахуванням факторів ризику та невизначеності. Основу стратегічного управління складають:

- «аналіз реального стану та загроз зовнішнього середовища або його окремих сегментів;
- стратегічне планування, яке передбачає завдання планових показників (цілей), параметрів, що характеризують якість управління, для керованого об'єкта загалом на всіх рівнях управління;
- стратегічні управлінські рішення, які мають принциповий, довгостроковий характер, і забезпечують розвиток та вдосконалення господарюючого суб'єкта, переведення їх у якісно і кількісно інший стан».

Стратегічне управління (менеджмент) виник у 1950-1960-х рр., однак значний внесок для його остаточного формування здійс-

нили праці учених 1940-х – початку 1950-х рр., зокрема А. Чендлера, І. Ансоффа, П. Друкера, Е. Е. Чейффа. Починаючи з 1950-х рр., стратегічний менеджмент пройшов такі етапи свого розвитку (табл. 1.1):

Таблиця 1.1

Етапи становлення й розвитку концепції стратегічного управління (менеджменту)

Етапи розвитку	Період	Характеристика етапу
1) Базове фінансове планування (бюджетування)	1920-1940-і р.р.	Період формування і значного розвитку корпоративного сектору в Сполучених Штатах Америки, коли конкурентне середовище характеризувалося стабільністю і передбачуваністю. Перші спроби виникнення стратегічного менеджменту були пов'язані з розвитком бюджетного контролю. Розроблена методика бюджетування діяльності підприємства (Дж. Мак-Кінсі) мала короткострокове спрямування та дозволяла синтезувати операційні цілі підприємства з методами управління витратами.
2) Довгострокове планування (екстраполяція)	1950-1970 р.р.	Розвиток економічних систем західних країн, який характеризувався високими темпами зростання ринків та значною передбачуваністю і стабільністю розвитку економіки. Вченими здійснювався пошук більш ефективних систем планування діяльності шляхом довгострокового передбачення (екстраполяції) показників на наступні роки зі складанням п'ятирічних бюджетів.

3) Стратегічне (зовнішньо орієнтоване) планування	1970-кінець 1980-х р.р.	<p>Увага спрямовувалася у стратегічному управлінні від планування диверсифікації та зростання до досягнення конкурентоспроможності у вигляді позиціонування. Акцент робився на зовнішні джерела конкурентних переваг, якими виступали зручний вибір галузі, становище на галузевому ринку і т.д. Склались різні види бюджетів залежно від різних видів стратегічних варіантів розвитку.</p> <p>Зростання ролі стратегічного аналізу у системі стратегічного управління, як методу довгострокового прогнозування. Криза теорії традиційного управлінського обліку.</p>
4) Стратегічне управління (класичний варіант) – конкурентні переваги	1990 р.р.	<p>Етап ресурсної концепції управління (поява статті К.К. Прахалада та Г. Хамела «Ключова компетенція корпорації», що започаткувала розвиток ресурсної концепції в менеджменті). Увага зосереджувалася на розкритті внутрішніх резервів ефективності економічного суб'єкта.</p> <p>Суть ресурсної концепції полягала в тому, що економічні суб'єкти, що працюють в одній галузі, різні (неоднорідні) через володіння унікальними ресурсами та організаційними здібностями, які є джерелом конкурентних переваг, реалізованих як економічних ресурсів, недоступних конкурентам. У 1990-х рр. більшість корпорацій світу також почали активно впроваджувати цю систему. На відміну від стратегічного планування, система стратегічного менеджменту містить сукупність дій, які дозволяють забезпечити швидке реагування на зміни зовнішнього середовища, що може супроводжуватись переглядом цілей компанії і коригуванням загальних напрямів розвитку, також здійснення активного впливу на нього за допомогою розробки відповідних стратегічних методів і моделей. Розвиток моделей стратегічного аналізу, що базуються на аналізі конкуренції (конкурентний аналіз) та стратегічному позиціонуванні. Виділення стратегічного управлінського обліку у самостійну підсистему.</p>

5) Складні системи стратегічного управління	2000 р. – сучасний період	Реалізація концепції динамічних здібностей. Увага звертається на динамічний характер стратегій економічних суб'єктів, знань інноваційних стратегічних управлінських рішень. В рамках концепції динамічних здібностей ключовим ресурсом успішності бізнесу є інтелектуальний капітал, що забезпечує здатність до більш швидких та нестандартних дій зі створення нових ринків, розпізнавання нових можливостей ведення бізнесу та організаційного оновлення, спрямованих на досягнення стійких конкурентних переваг економічного суб'єкта. Формування єдиної системи стратегічного обліково-аналітичного забезпечення управління (СОАЗУ) суб'єктом господарювання. Створення на підприємствах департаментів стратегічних фінансів (управління стратегічним розвитком).
---	---------------------------	---

Nota bene

***Стратегічним управлінням (менеджментом)** є сукупність прийомів, принципів, засобів і методів управління виробництвом, яка заснована на довгостроковому прогнозуванні, зіставленні внутрішніх і зовнішніх факторів, обліку обмежень ресурсів і системи стратегічних цілей, критерієм для подальшого прийняття стратегічних управлінських рішень.*

Nota bene

***Концепція стратегічного управління** – система прийняття рішень, що розвивається, на відміну від існуючих концепцій, являється єдністю двох логічно пов'язаних керуючих систем : системи прийняття рішень щодо стратегії підприємства і системи цільового використання цієї стратегії в процесі прийняття рішень при виборі стратегічних цілей в умовах невизначеності впливів зовнішнього середовища.*

Принципи стратегічного управління: принцип аналізу попередньої діяльності; принцип узгодження зовнішніх і внутрішніх факторів, принцип відповідності стратегії і тактики; принцип обліку людського фактора; принцип організації стратегічного управлінського обліку і контролю.

Мета стратегічного управління – визначення місії, цілей та стратегій, розробка і забезпечення виконання системи планів як інструментів реалізації стратегічних орієнтирів з удосконалення підприємства.

Завдання стратегічного управління :

- оцінка впливу умов зовнішнього середовища, забезпечення цільової спрямованості всієї діяльності компанії, встановлення нових шляхів розвитку, виявлення факторів загрозливого характеру;
- організація внутрішнього середовища, що сприяє своєчасній реакції менеджменту на мінливі умови функціонування компанії;
- аналіз альтернативних варіантів управлінських рішень, які пов'язані з проблемою розподілу наявних ресурсів в стратегічно обґрунтовані і високоефективні проекти.

Приклад стратегічного управління, як сукупність системоутворюючих елементів, включає виконання етапів, які подано на рис.1.1.:

1. Визначення сфери діяльності і формулювання стратегічних напрямів.
2. Постановка стратегічних цілей та задач для їх досягнення.
3. Формулювання стратегії для досягнення визначених цілей і результатів діяльності.
4. Реалізація стратегічного планування.
5. Оцінка результатів діяльності та зміна стратегічного планування або методів його реалізації.



Рис. 1.1. Етапи стратегічного управління

На рис.1.2 елементами, що забезпечують безперервність, повторюваність і ефективність функціонування *стратегічного управління* є: *стратегічне мислення, стратегічна інформація, стратегічна гнучкість.*

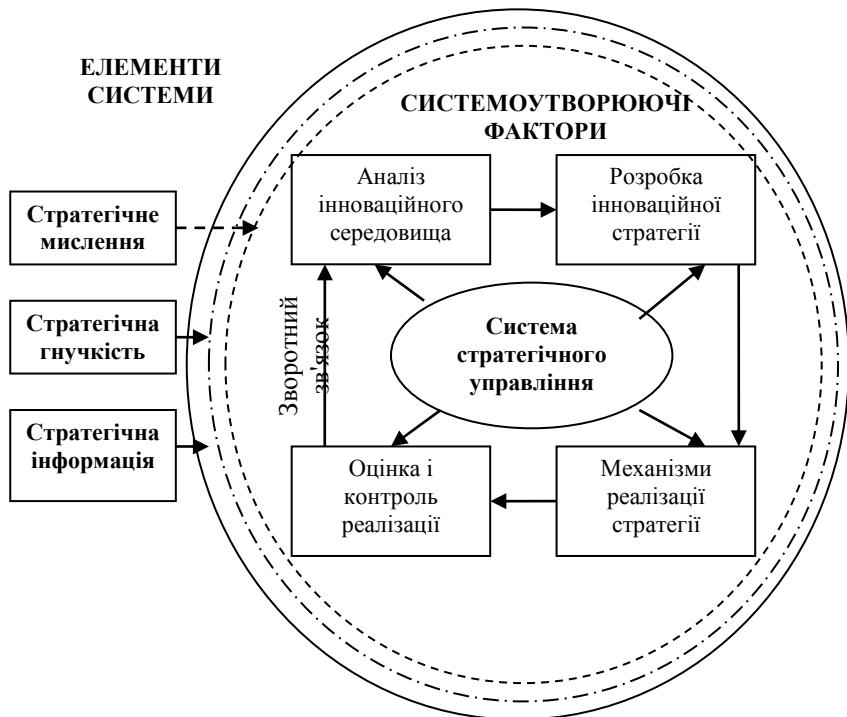


Рис.1.2. Система стратегічного управління як система системоутворюючих факторів

Найважливішими цілями стратегічного управління (рис.1.3.) вважають цілі розвитку підприємства, які відображають співвідношення темпів зміни обсягу продажу (реалізації) та прибутку підприємства, темпів змін обсягу продажу (реалізації) та прибутку галузі в цілому. Залежно від того, яке співвідношення, темпів зростання підприємства, воно може розвиватися: швидкими, стабільними темпами або може спостерігатися скорочення. Відповідно цим темпам зростання – можуть встановлюватись: цілі швидкого зростання, ціль стабільного зростання і ціль скорочення.

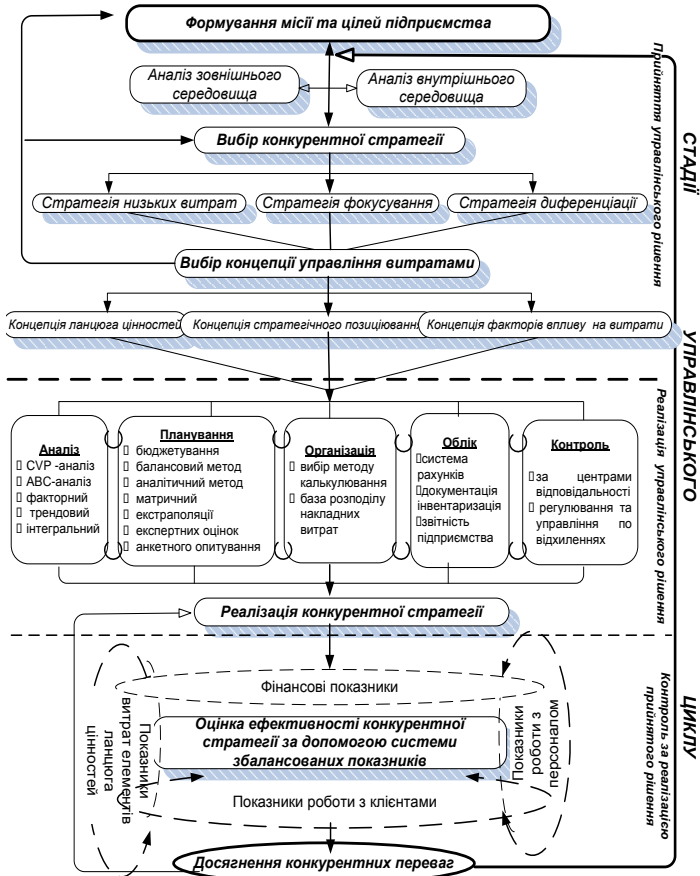


Рис. 1.3. Формування стратегічного розвитку підприємства

Отже, формування стратегічного розвитку підприємства полягає у досягненні поставлених цілей і отримання стійких конкурентних переваг (рис.1.3.), із своєчасною реакцією та адаптацією до непередбачуваних змін навколишнього середовища, вироблення продукції, яка буде визнана споживачем, завдяки формуванню усіх ресурсів для майбутнього розвитку шляхом застосування стратегічного аналізу і стратегічного планування.

Систему стратегічного менеджменту визначають п'ять взаємопов'язаних управлінських процесів, ядром яких є стратегія, що розглядається як основний інструмент забезпечення (досягнення) ефективності та конкурентоспроможності на основі:

- аналізу бізнес-середовища (аналіз бізнес-оточення);
- формування місії та цілей економічного суб'єкта;
- вибір стратегії для реалізації місії та досягнення цілей;
- реалізація обраної стратегії;
- оцінка та контроль виконання стратегії.

Особливості стратегічного управління та його відмінність від звичайного операційного управління подано в табл.1.2.

Таблиця 1.2.

Порівняльна характеристика стратегічного і операційного управління

Тип Ознаки	Стратегічне управління	Операційне управління
Орієнтація	Довкілля і підприємство: адаптація	Підприємство: економічна ефективність і рентабельність виробництва
Цілі	<ul style="list-style-type: none"> - Забезпечення виживання - Проведення антикризової політики - Потенціал успіху 	Забезпечення прибутковості та ліквідності
Завдання	<ol style="list-style-type: none"> 1. Участь у встановленні якісних і кількісних цілей підприємства 2. Відповідальність за стратегічне планування 3. Розробка альтернативних стратегій 4. Визначення «критичних» зовнішніх і внутрішніх умов, що лежать в основі стратегічного планування 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Керівництво при плануванні та розробці бюджету (поточне і оперативне планування) 2. Визначення «вузьких» і пошук «слабких» місць для тактичного управління 3. Визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточними цілями 4. Порівняння планових (нормативних) і фактичних показників результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень

Продовження табл. 1.2

	5. Визначення «вузьких» і пошук «слабких» місць	5. Аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів
	6. Визначення основних підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей	6. Мотивація і створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень
	7. Аналіз економічної ефективності (інновацій та інвестицій)	
	8. Аналіз впливу відхилень на виконання стратегічних планів	
	9. Мотивація і створення інформаційних систем для прийняття управлінських рішень	
	10. Визначення нових можливостей на основі SWOT-аналізу та внесення коректив у стратегічні плани	
Методи та інструменти	Аналіз ринку / аналіз конкурентів; життєвий цикл конкурентної переваги фірми; аналіз кривої успіху; аналіз системних рішень ін.	Управління за сумами покриття (система «директ-костинг»); метод «стандарт-кост»; граничні величини; методи оцінки економічної ефективності і т.д.
Оцінка	Шанси, ризики, сильні і слабкі сторони	Дохід / Витрати Результат / Дохід

Відмінності *стратегічного управління від операційного*: більш довготривала постановка цілей і розроблення заходів по їх досягненню; комплексний характер забезпечення міцних ринкових позицій підприємства; пріоритетом є інноваційна стратегія як фактор життєздатності підприємства.

Промислове підприємство, результатом діяльності якого є випуск продукції, відрізняється наявністю трьох взаємозалежних фаз: **постачання, виробництва і збуту** та рівнями управління (табл. 1.3.).

Таблиця 1.3

Характеристика проблем стратегічного і операційного управління

Стратегічне управління	Операційне управління
• Філософія і цілі напрямків	• Часткові і одиничні цілі
• Стратегії	• Програми, а також операції і процедури
• Створення потенціалу логістичних ефектів і вартостей	• Використання існуючого потенціалу (відповідне застосування засобів)
• Довгий горизонт планування	• Короткотермінове планування
• Еластичність	• Відсутність еластичності, схильність до бюрократії
• Абстракційно-аналітичний і креативно-інтуїтивний спосіб мислення (створення концепцій і ідей)	• Аналітично-практичний спосіб підходу, точні знання (орієнтація на впровадження)
• Орієнтована на підприємство, наскрізна перспектива при визначенні й оцінці проблем	• Орієнтація на визначені проблеми, на певну сферу діяльності
• Врахування зовнішньої інформації	• Перетворення внутрішньої (в масштабі підприємства) інформації
• Наближена, загальна інформація	• Точна, детальна інформація
• Слабо визначена структура проблеми	• Добре визначена і виокремлена проблема
• Пошук нових сфер завдань, принципові (структурні) зміни	• Зміни, які характеризують зростання

Очевидно, що управління в межах такого підприємства має здійснюватися на стратегічному, тактичному і операційному вимірі, стосуватися довгострокових, середньострокових і короткострокових завдань, бути локалізованим стосовно окремих рішень в певній фазі виробництва чи охоплювати сумісні або всі фази виробництва.

Nota bene

***Прийняття рішень** – це вибір найбільш вигідної альтернативи, заключна стадія управління.*

Блок – схема проектування та узгодження типових рішень керівництвом підприємства, представлена на рис.1.4.

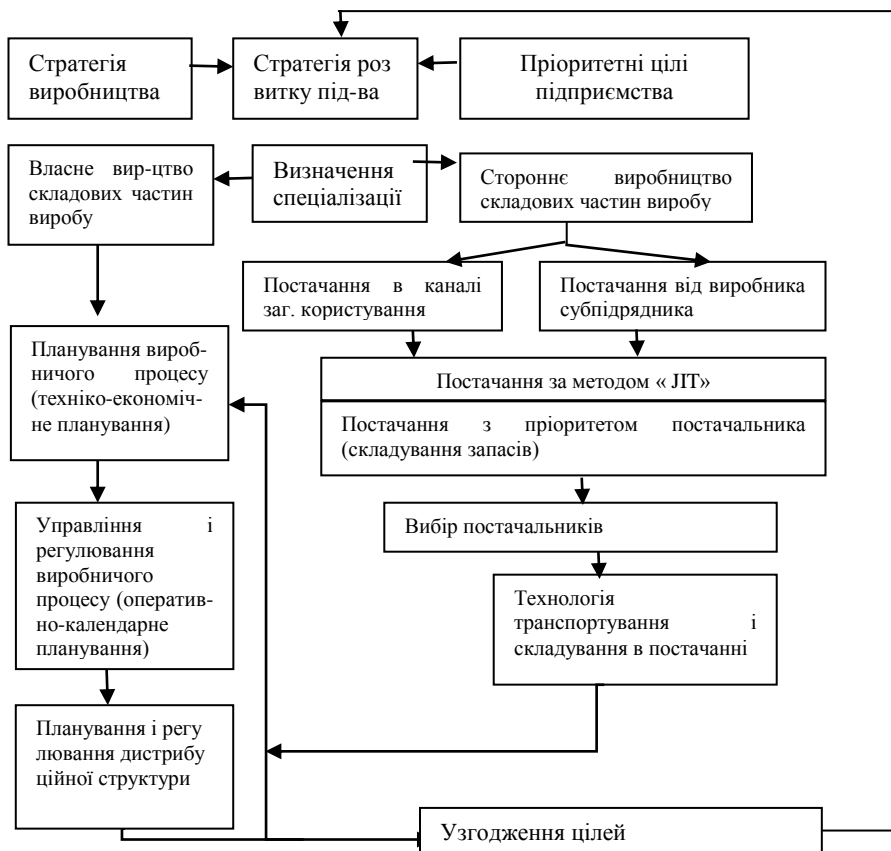


Рис.1.4. Проектування та узгодження типових рішень

Основні етапи прийняття рішень включають:

- визначення мети та завдань;
- збір і аналіз інформації стосовно завдань, які покликані розв’язати певну проблему;
- визначення ключових факторів і вихідних характеристик для розв’язання проблеми з урахуванням існуючих обмежень та сильних сторін;
- уточнення та остаточне формулювання мети;

- обґрунтування та розробка формалізованої моделі проблеми, яку належить вирішити;
- розробка варіантів рішення проблеми та вибір оптимального варіанта вирішення проблеми;
- економічне обґрунтування вибраного варіанта рішення, погодження та остаточне затвердження рішення, реалізація рішення, контроль та оцінка виконання рішення.

Бізнес-процеси прийняття рішень щодо функціонування виробничого підприємства можуть включати: вибір оптимальної спеціалізації виробництва; вибір технології; вибір постачальників; вибір транспортно-складських технологій; визначення величини партії закупівлі, виробничої партії та партії поставок; обґрунтування політики запасів; оптимізація використання технологічного часу. **Приклад** переліку об'єктів рішень на стратегічному, тактичному та операційному рівні подано в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

**Перелік об'єктів рішень на стратегічному,
тактичному та операційному рівні**

№	Суттєві об'єкти логістичних рішень	Значення в процесі менеджменту		
		Стратегічний	Тактичний	Операційний
1.	Вибір оптимальної спеціалізації	++++	++	-
2.	Вибір технологій	++++	++	+
3.	Вибір постачальників	++	+++	+
4.	Вибір транспортно-складських технологій	++	+++	+
5.	Планування виробничого процесу	+	++	+++
6.	Планування використання технологічного часу	-	++	+++

Нагадаємо, що вибір *управлінського рішення* здійснюють на основі аналізу результатів діяльності структурного підрозділу або підприємства в цілому за допомогою попередньо встановлених показників, значення яких оцінюються з огляду прийнятності конкретних умов господарювання з дотриманням правил їх оптимізації.

Приклади інструментарію прийняття стратегічних рішень:

- метод встановлення економічної величини замовлення, відомий як «формула Вільсона» (аналогічний підхід може бути застосований до визначення оптимальної партії виробництва, оптимальної партії поставки, оптимальної величини готівки тощо);
- метод дослідження кількісно-вартісних зв'язків (ABC-аналіз), що ґрунтується на «правилі Парето» (відомий як інтегральна крива концентрації Лоренса. ABC-аналіз використовується у разі оптимізації систем управління запасами, формуванні товарної політики тощо);
- метод дослідження кількісно-ймовірнісних зв'язків, відомий як XYZ-аналіз, та його модифікація у поєднанні з ABC-аналізом (використовується під час оптимізації спеціалізації виробництва, в управлінні запасами);
- метод кластерного аналізу, побудований на засадах багатofакторного аналізу (використовується для вибору постачальників, перевізників, інших учасників логістичних процесів);
- методи оптимізації фізичного походження: метод центр ваги, метод гравітації, методи промислової динаміки тощо (використовуються для: оптимізації дистрибуційної мережі (гравітаційне правило Рейлі), розміщення складів, виробництв, кількості рівнів складування («правило квадратного кореня»), співвідношення між рівнями складування (принципи Форрестера));
- метод повних витрат (повної вартості) (використовується в модифікаціях при виборі виробничих, транспортних, складських, інформаційних, маніпуляційних, пакувальних технологій. Придатний і в концепції «ланцюга вартості» за Портером);
- метод формування зразків (еталонів) та похідні від нього (відомий передусім як бенчмаркінг, використовується для розроблення стандартів обслуговування).

Передумовою ефективного управління підприємством та прийняття стратегічних управлінських рішень є формування в системі стратегічного управлінського обліку безперервного потоку узагальнюючих показників на усіх його рівнях на основі форм стратегічної управлінської звітності (в якій формується

якісна, оперативна, поточна та перспективна інформація про витрати, доходи та результати діяльності, фінансові та нефінансові показники), що і відображено на рис.1.5.

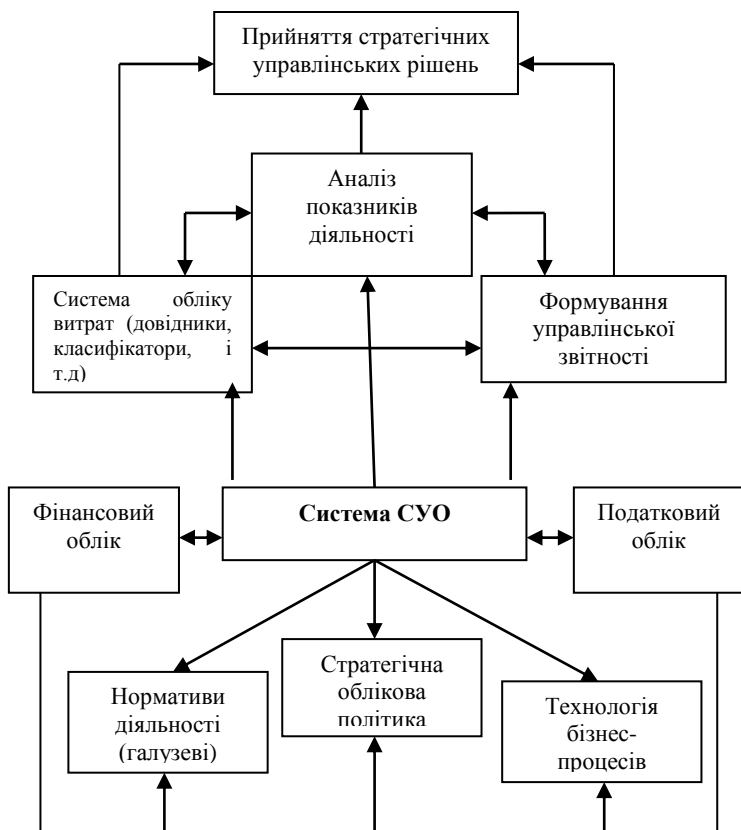


Рис.1.5. Роль стратегічного управлінського обліку в управлінні для прийняття стратегічних управлінських рішень

Ухвалення стратегічних управлінських рішень це інформаційний процес, який забезпечує приведення об'єкта управління в бажаний стан.

Інформація, яка використовується менеджерами для прийняття стратегічних управлінських рішень, формується в

системі її обліково-аналітичного забезпечення, яке набуло в сучасних умовах статус стратегічного ресурсу.

Nota bene

Стратегічне управлінське рішення – управлінські дії, які спрямовані на вирішення визначених стратегічних завдань компанії.

Стратегічним управлінським рішенням притаманні такі властивості:

- директивний і контурний характер (надають широку свободу виконання в тактичному відношенні);
- організаційне призначення;
- незапрограмованість, тобто вони приймаються в нових, неординарних обставинах;
- кардинальність, стосуються основних проблем і напрямків діяльності підприємства;
- комплексність;
- імовірнісний характер прийняття рішень (приймаються в умовах невизначеності і певною мірою ризику);
- фінансовоємке, потрібне залучення значних коштів;
- унікальні, інноваційні, мають творчий характер;
- орієнтуються як на фінансові так і нефінансові показники.

За результатами діяльності керівництво підприємства може приймати **стратегічні управлінські рішення**:

- ✓ пов'язані з фінансовими ресурсами, повинні носити комплексний характер, тобто кожне окремо прийняте рішення здійснює вплив на остаточний фінансовий результат діяльності підприємства в цілому;
- ✓ щодо процесів управління на підприємстві мають носити динамічний характер, розвиватися і підлаштовуватися впливу зовнішніх факторів, оскільки одне ефективне рішення може не принести такого ж бажаного ефекту вдруге.

Керівництво підприємства повинно розробити та застосувати дієвий інструментарій, що надаватиме можливість забезпечення такої організації системи управління, щоб вона не суперечила, а сприяла досягненню поставлених стратегічних цілей.

Зміст табл. 1.5. вказує на стратегічне, тактичне та операційне значення рішень стосовно вибраних об'єктів.

Таблиця 1.5.

Структуризація типових рішень за значимістю

№	Суттєві об'єкти	Значення в процесі управління		
		стратегічне	тактичне	операційне
1	Вибір оптимальної спеціалізації	++++	++	-
2	Вибір технології	++++	++	+
3	Вибір постачальників	++	+++	+
4	Вибір транспортно-складських технологій	++	+++	+
5	Планування виробничого процесу	+	++	+++
6	Планування використання технології часу	-	++	+++

На основі інформації стратегічного управлінського обліку вирішуються практично усі завдання, пов'язані з менеджментом підприємства, які поділяють на дві групи:

1) *операційні завдання*: визначення точки безбитковості; планування асортименту продукції (товарів), що підлягає реалізації; визначення структури випуску продукції з урахуванням ліміту фактора; відмова від замовлення або залучення додаткових замовлень; прийняття рішень із ціноутворення;

2) *стратегічні завдання*: інвестування діяльності; реструктуризація бізнесу; доцільність освоєння нових видів продукції;

3) *тактичні завдання*, які включають організацію, облік, контроль, мотивацію, аналіз і регулювання прийнятих рішень, а також відповідальність за їх виконання в короткостроковому періоді.

Проте, діяльність будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності пов'язана з певними ризиками. Вагомою причиною виникнення ризику є брак інформації, так як неврахування саме цього фактору з великою вірогідністю може привести до фінансових втрат підприємства. Незалежно від причин виникнення **підприємницького ризику, дії (рішення), які керівник виконує під**

час їх проходження через певні етапи, які повинні бути оптимізовані, задля мінімізації впливу цих ризиків (див. табл. 1.6.).

Таблиця 1.6.

Співставлення етапів прийняття стратегічного управлінського рішення з можливими підприємницькими ризиками і шляхами їх мінімізації

Етапи прийняття стратегічного рішення	Можливі ризики	Ймовірність ризику	Шляхи мінімізації ризику
1) Ідентифікація проблеми	Ризик невірного формулювання проблеми	5 (висока)	Ретельне дослідження інформації, експертна оцінка, анкетування працівників
2) Збір інформації та формулювання обмежень	Інформаційний, ресурсний ризики	2 (нижча середнього)	Удосконалення методики збирання інформації, аналіз релевантної отриманої інформації
3) Визначення альтернативних варіантів подальших дій	Ризик логічності та послідовності	3 (середня)	Обмеження кількості альтернатив, з яких здійснюється подальший вибір
4) Оцінка та вибір альтернатив	Ризик неузгодженості альтернатив, ризик не обґрунтованості вибору	4 (вища середнього)	Узгодження альтернатив з цілями організації та її місією
5) Прийняття управлінського рішення	Ризик опору з боку працівників	1 (низька)	Роз'яснення важливості змін для підприємства

Тому, від якості прийнятих стратегічних управлінських рішень безпосередньо залежить *прибутковість бізнесу*, а саме: цінова політики, організація виробництва, обсяги реалізації продукції (в.т.ч. їх логістика).

Особливістю формування концепції стратегічного управління (менеджменту), зокрема з позиції бухгалтерського обліку, є виділення концепції **стратегічного контролю**, як форми управлінського контролю, що використовується для контролю за формуванням і виконанням стратегічних планів та який спрямований на досягнення майбутніх цілей. Зокрема, здійснюється

безпосередній контроль за стратегією підприємства з метою виконання стратегічних цілей шляхом перегляду існуючих стратегій, їх коригування або підтвердження доцільності подальшої реалізації.

Для ефективної реалізації *стратегічного контролю* на підприємствах з'являється потреба в наданні обліковою системою інформації відповідного змісту та типу, яку розглядають як загальну передумову її подальшого розвитку шляхом:

1) Уточнення сутності стратегічного контролю та етапів його здійснення;

2) Виділення видів облікової інформації, необхідної для його ефективної реалізації на підприємствах, та форми її представлення;

3) Формування напрямів удосконалення облікової системи (на теоретичному, методологічному та організаційному рівнях) з метою забезпечення потреб суб'єктів здійснення стратегічного контролю.

В останні роки дослідники стратегічного управління (менеджменту) використовують поняття *«стратегічної комунікації»*, яке включає в себе набір різноманітних комунікаційних методів, інструментів та процедур, які сприяють досягненню стратегічних цілей підприємства за допомогою забезпечення комунікації між суб'єктами стратегічного менеджменту підприємства та його керівництвом, працівниками і стейкхолдерами та вважає новою парадигмою розвитку стратегічного менеджменту.

Основоположники концепції стратегічної комунікації К. Халлахан, Д. Хольхаузен, Б. ван Рулер, Д. Верчіч, К. Срірамеш.

Види стратегічних комунікацій: управлінські, PR-комунікації, інформаційні / соціальні маркетингові кампанії, до складу яких включають процес підготовки, обробки та передачі облікової інформації стратегічного спрямування внутрішнім та зовнішнім користувачам.

Обліковий процес можна розглядати як елемент стратегічної комунікаційної взаємодії всередині підприємства та з зовнішніми стейкхолдерами через суб'єктів організації обліку, суб'єктів

його ведення та практики комунікації, що також підтверджується існуючими дослідженнями, в яких система бухгалтерського обліку розглядається як інформаційно-комунікаційна система.

Стратегічні облікові комунікації – це цілеспрямований комплекс заходів, які стосуються створення та передачі облікової інформації про стратегію підприємства різним групам користувачів на основі використання комунікаційних ресурсів, засобів та інструментів, і які здійснюються для досягнення місії підприємства. Зокрема, стратегічні облікові комунікації здійснюються виходячи з потреб стратегічного менеджменту для розробки та реалізації стратегії підприємства, а також з метою інформаційного впливу на внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, щоб створити умови для посилення конкурентних переваг підприємства.

1.3.Механізм формування стратегії

1.3.1.Сутність, види стратегій, їх класифікація

Сучасна теорія стратегічного управління характеризується суперечливістю поглядів на характер, склад, призначення та сутність поняття «стратегія» підприємства. Різноманітність стратегічних методологій обумовлює зміст та форми представлення стратегій: корпоративна, конкурентна, функціональна, операційна, планова, виробнича тощо. Відмінність концептуальних підходів обумовлюють відповідні методологічні засоби побудови стратегії, які впливають на визначення самої її суті. Виникнення так званих «шкіл стратегії» історично пов'язано з різними етапами розвитку методології стратегічного управління, які переважно з різних позицій підходили до розуміння сутності стратегії і, як результат, її призначення, процесу формування та реалізації. Зокрема, послідовники школи планування визнають такі основні типи стратегій в стратегічному розвитку підприємства:

- загальна (корпоративна) стратегія, яка визначає види бізнесу, організації, в яких вона може функціонувати, встановляє напрями розвитку підприємства (сфери бізнесу) та визначає глобальні цілі стратегічного значення;
- конкурентні стратегії, які спрямовані на окрему сферу діяльності підприємства (сферу бізнесу), визначають як орга-

нізація може діяти в кожній зі стратегічних сфер, конкретизують стратегічні задуми підприємства щодо набуття конкурентних переваг для забезпечення поновлювальної відмінності та прибутковості;

- функціональні стратегії, які конкретизують дії підприємства з досягнення встановлених цілей за різними функціональними напрямками діяльності (виробництво, маркетинг, фінанси, інновації, персонал тощо).

Узагальнюючи сучасні підходи вчених до розуміння сутності терміну «стратегія» виділяють три найбільш значущі ознаки, які позначають стратегію як:

- систему заходів на довгострокову перспективу;
- всебічний план дій суб'єкта господарювання, орієнтований

на перспективу;

- напрям перспективного розвитку, що включає, набір правил і програму дій з його здійснення.

Nota bene

«Стратегія – це певний набір правил, прийомів та управлінських рішень, що відображає вектор розвитку підприємства, застосування яких дає змогу виконати план діяльності підприємства щодо досягнення його стратегічних цілей й забезпечити високу конкурентоспроможність в умовах динамічного середовища».

Управлінці (менеджери) мають акцентуватися на розробці стратегії як конкретного плану діяльності підприємства, і на стратегії, як напрямку діяльності, основних векторах розвитку підприємства.

Nota bene

Процес формування стратегії полягає в накопиченні з усіх своїх можливих джерел інформації – її «стратегічність», а потім «піймані» стратегічні моменти синтезуються в цілісне бачення головного напрямку, за яким повинен розвиватися бізнес.

Сучасний процес формування стратегії зумовлює оцінку зовнішнього та внутрішнього бізнес-середовища суб'єкта господарювання. Зовнішнє бізнес-середовище суб'єктів

господарювання визначають конкуренти, клієнти/покупці, постачальники. Внутрішнє бізнес-середовище становлять цілі, ресурси / можливості, організаційна структура та системи управління суб'єктом господарювання. **Приклад процесу формування стратегії** подано на рис.1.6.

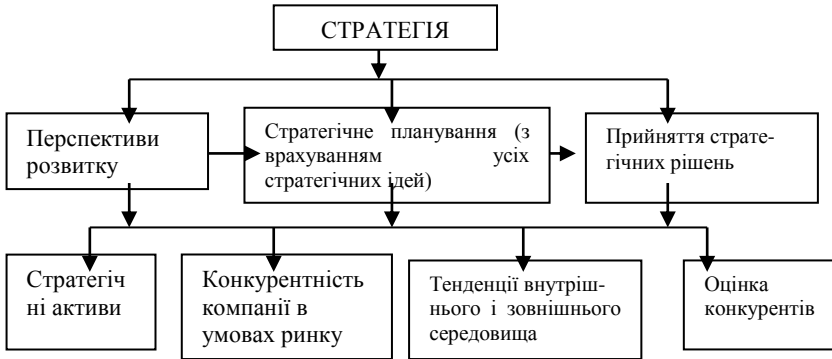


Рис.1.6. Процес формування стратегії підприємства

Процес формування стратегії передбачає:

- трансляцію місії суб'єкта господарювання;
- розробку принципів і цінностей суб'єкта господарювання;
- формування бачення суб'єкта господарювання;
- розробку плану довгострокового розвитку суб'єкта господарювання з прийняттям стратегічних управлінських рішень.

Інформаційним забезпеченням реалізації стратегії є:

- веб-сайти суб'єкта господарювання;
- презентації суб'єкта господарювання;
- бухгалтерська (фінансова) звітність суб'єкта господарювання;
- нефінансова (стратегічна управлінська) звітність суб'єкта господарювання;
- прийняття рішень і конкретних дій суб'єкта господарювання, які найбільш чітко і об'єктивно відображають реалізацію прийнятої виробничої стратегії.

Класифікаційні ознаки поділу стратегій, наведені в табл.1.7, відрізняються за раціональністю, обов'язковістю (чи не обов'язковістю) використання на підприємстві тощо.

Таблиця 1.7

Класифікаційні ознаки поділу стратегій

Класифікаційна ознака поділу стратегій	Види стратегій
1. За ієрархією в системі управління	<ul style="list-style-type: none"> • корпоративна (портфельна) стратегія; • конкурентна (ділова) стратегія; • функціональні стратегії; • операційна стратегія (у даній класифікації не відноситься до функціональних стратегій);
2. За функціональними ознаками	<ul style="list-style-type: none"> • маркетингова стратегія; • операційна стратегія (як стратегія окремих підрозділів); • виробнича стратегія (як функціональна стратегія); • фінансова стратегія; • соціальна стратегія; • екологічна стратегія; • стратегія НДКІР.
3. За напрямом розвитку підприємства (базові стратегічні альтернативи)	<ul style="list-style-type: none"> • зростання; • скорочення; • сполучення базових альтернатив; • стратегія ліквідації (банкрутство); • стратегія виживання (запобігання банкрутству); • стратегія стабілізації.
4. За конкурентною позицією на ринку	<ul style="list-style-type: none"> • стратегія лідерства; • стратегія претендента; • стратегія послідовника; • стратегія новачка.

5. За способом досягнення конкурентних переваг	<ul style="list-style-type: none"> • стратегія оптимальних витрат; • стратегія лідерства за витратами; • стратегія диференціації; • стратегія позиціонування.
6. Залежно від виду диференціації (маркетингові стратегії)	<ul style="list-style-type: none"> • стратегія товарної диференціації; • стратегія сервісної диференціації; • стратегія іміджевої диференціації; • стратегія кадрової диференціації
7. За багатоаспектністю стратегій (ефективність стратегій підприємства)	<p>стратегій (ефективність стратегій підприємства);</p> <ul style="list-style-type: none"> • стратегії, які забезпечують першість у входженні на ринок і динамічне захоплення його; • стратегії несподіваного і швидкого освоєння ринку; • стратегії пошуку і захоплення ринкової ніші; • стратегії зміни економічних характеристик продукту (ринку, галузі).
8. За конкурентністю стратегій	<ul style="list-style-type: none"> • стратегії зростання (використовують за позитивної ринкової кон'юнктури); • стратегії підтримки (спрямовані на підтримку основної діяльності, частки ринку тощо); • стратегії реструктуризації (застосовують для зміцнення підприємства і пристосування його до динамічних умов ринку); • стратегії скорочення (згорання) діяльності (використовують у зв'язку з погіршенням фінансового стану); • стратегії ліквідації (реалізуються шляхом санації, банкрутства або закриття підприємства).

Корпоративна стратегія (вона ж ділова для вузькопрофільних підприємств) описує загальний напрям розвитку підприємства і «складається з дій, які вживаються для зміцнення його позицій у різних галузях промисловості, і підходів, використовуваних для управління справами компанії», то цілком коректним буде назвати її портфельною. Корпоративна (портфельна) стратегія містить такі основні напрямки: розподіл інвестицій за окремими господарськими підрозділами; здійснення диверсифікації для забезпечення синергійного ефекту; посилення

конкурентних позицій у кожному виді бізнесу; формування потенціалу підприємства в цілому.

Конкурентна стратегія передбачає такі напрямки: реагування на зовнішні зміни з метою досягнення результативності діяльності; розробка заходів, підходів до формування конкурентних переваг; формування заходів з метою посилення конкурентних позицій і поліпшення показників діяльності.

Функціональні стратегії – забезпечуючі стратегії, що визначають стратегічну орієнтацію функціональних напрямків – підсистему управління підприємством (маркетингу, виробництва, фінансів, науково-дослідного сектору, управління персоналом, екологічної і соціальної сфер) і забезпечують досягнення їх цілей, а також керованість процесом виконання корпоративної та конкурентної стратегій, приймаючи при цьому відчутну участь у розробці і коригуванні останніх. Метою функціональних стратегій є створення високоефективного функціонального потенціалу підприємства, який забезпечуватиме керованість стратегічних змін, що зумовлюється цілісністю та збалансованістю їхнього змісту та механізмів здійснення у системі управління.

Операційна стратегія полягає в розробці загальної політики і планів використання ресурсів підприємства, націлених на максимально ефективну підтримку її довгострокової конкурентної стратегії. Основні особливості операційної стратегії підприємства: акцентування на всій операційній діяльності загалом, але перш за все на нарощуванні можливостей на обраних стратегічних напрямках; розглядається як складова загальної стратегії бізнес-організації; в обов'язковому порядку вона має узгоджуватися з всіма іншими функціональними стратегіями підприємства; акцентується на ефективних технологіях, організації операційної діяльності та на використанні ресурсів; сутність розроблення стратегії полягає в прийнятті довгострокових рішень стосовно поточної та майбутньої операційної діяльності підприємства.

1.3.2. Формування конкурентної стратегії

Конкурентну стратегію розглядають як управлінський засіб досягнення комплексу конкурентних переваг, що має забезпечити досягнення визначених стратегічних цілей підприємства.

Конкурентна стратегія підприємства спрямована на вирішення стратегічних завдань, найсуттєвішими з них є: сприяння досягненню стратегічних цілей, встановлених загальною стратегією розвитку підприємства; забезпечення набуття/утримання підприємством конкурентних переваг в обраній сфері діяльності/напрямку бізнесу; перманентне забезпечення/збереження конкурентоспроможності підприємства в обраній сфері діяльності/напрямку бізнесу та його продуктів; максимізація цінності продуктів (послуг) фірми на товарних ринках; формування власного ринкового простору, максимально недосяжного для конкурентів; підтримка бізнес-моделі підприємства.

М.Портер вважав, що *конкурентна стратегія* повинна формуватися з урахуванням структури галузі та ринків, тому особливий акцент в своїх працях він робив на вивченні галузі, в яких працюють підприємства. Вчений сфокусував увагу стратегічного менеджменту на виявлення конкурентних переваг підприємств. Конкурентна стратегія підприємства спрямована на вирішення цілого ряду *стратегічних завдань*, найсуттєвішими з них є: сприяння досягненню стратегічних цілей, встановлених загальною стратегією розвитку підприємства; забезпечення набуття/утримання підприємством конкурентних переваг в обраній сфері діяльності/напрямку бізнесу; перманентне забезпечення/збереження конкурентоспроможності підприємства в обраній сфері діяльності/напрямку бізнесу та його продуктів; максимізація цінності продуктів (послуг) фірми на товарних ринках; формування власного ринкового простору, максимально недосяжного для конкурентів; підтримка бізнес-моделі підприємства.

Відомий представник Гарвардської школи бізнесу М. Портер запропонував на підставі врахування співвідношення двох найважливіших факторів – *масштабів цільового ринку та конкурентних переваг* три основних підходи до розроблення стратегії поведінки компанії на ринку: лідерство у витратах, диференціація та фокусування. (табл.1.8.).

Таблиця 1.8.

Аналіз підходів до формування конкурентної стратегії (за М.Портером)

Назва підходу	Сутність підходу	Необхідні передумови, джерела переваг	Основні ризики
Лідерство у витратах	Мінімізація витрат на виробництво та реалізацію продукції	<ul style="list-style-type: none"> - стабільні умови, коли попит перевищує пропозицію; - обслуговування великої кількості різних сегментів ринку; - використання найсучаснішого обладнання; - максимальна автоматизація процесів; - високопрофесійний персонал; - диференціація; - вигідний доступ до сировини, матеріалів та комплектуючих; - постійний моніторинг поточної ситуації. 	<ul style="list-style-type: none"> - більш високі технологічні та маркетингові досягнення конкурентів; - нові розробки в управлінні; - створення дистрибуторської мережі; - перебільшена увага до витрат, що призводить до нездатності відчутти необхідність зміни асортименту продукції; - зміна зовнішніх факторів у країні і світі; - інфляція; - поява на ринку глобальних конкурентів; - втрата мотивації співробітниками
Диференціація	Зайняти унікальне місце в умовах споживачів, оперуючи певною унікальною властивістю товару	Наявність у підприємства потенціалу для проведення НДДКР, сучасного обладнання, за допомогою якого можна виготовити якісну продукцію, гарних дизайнерських розробок, високорозвиненої системи маркетингу.	<ul style="list-style-type: none"> - Велика різниця у втратах з лідером галузі, коли ціни для більшості споживачів стають невиправдано високими; - зростання ступеня інформованості споживачів, у результаті чого товар перестає бути унікальним; - копіювання продукту конкурентами.

		Джерелами переваг можуть слугувати як якість продукції, вид, марка, способи доставки товару, післяпродажний сервіс (логістика).	
Спеціалізація (фокусування)	Фіксація певного сегменту ринку і концентрація підприємства на обраному сегменті.	Побудова своєї діяльності на аналізі потреб та вимог конкретних споживачів певного сегменту ринку й досягнення більш високого рівня обслуговування, ніж у конкурентів. Два шляхи досягнення переваг: за рахунок фокусування на витратах або за рахунок фокусування на диференціації.	Витрати компанії, яка працює з вузькою цільовою аудиторією вищі за витрати компанії, яка обслуговує галузь у цілому, тому рівень цін може перевищити ефект від фокусування; - скорочення різниці у вимогах до конкретного товару з боку цільового сегмента і ринку в цілому; - конкуренти знаходять ще вужчі групи споживачів (підсегменти) в межах обраного фірмою цільового сегмента.

М. Портер дійшов висновку, що підприємство може застосовувати лише одну з базових стратегій через їх несумісність. Для реалізації будь-якої стратегії підприємство повинно мобілізувати всі наявні ресурси для забезпечення низького рівня собівартості (стратегія «лідерства на основі зниження ціни»), або забезпечення високої якості продукції (стратегія диференціації). На думку дослідника, підприємство може реалізувати й альтернативні стратегії, але для цього концентрація ресурсів повинна здійснюватися відповідно до визначених напрямів діяльності, а виробництво продукції з різними базовими перевагами, зосереджуватись в різних виробничих підрозділах. Тобто має бути створено декілька окремих спеціалізованих виробництв, які б реалізували свою індивідуальну стратегію, основу на конкурентній перевазі у рівні витрат чи диференціації продукції.

При виборі конкурентної стратегії, на *прикладі* підприємств хлібопекарської галузі, орієнтуються на такі ключові чинники успіху (КЧУ) як: висока якість продукції, а саме відмінні смакові якості, широкий асортимент продукції, регулярне впровадження нових видів продукції, досвід роботи та ділова репутація, пізнаваність бренду, швидка реакція на зміни смаків споживачів, розвинута система логістики та маркетингу, досвід та професійність працівників, вдале розташування (близькість до кінцевого споживача), технічний рівень обладнання та організації виробництва, низький рівень операційних витрат (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Результати опитування експертів щодо визначення конкурентних переваг хлібопекарських підприємств

№ з/п	Ключові фактори успіху	Кількість голів експертів, %	Ранг фактора
1.	Висока якість продукції (відмінні смакові властивості)	85,5	10
2.	Широкий асортимент продукції	83,3	9
3.	Значний досвід роботи та ділова репутація	80,0	8
4	Регулярне впровадження нових видів продукції	55,0	7
5	Пізнаваність бренду	50,0	6
6.	Розвинута система логістики та маркетингу	33,3	5
7.	Досвід та професійність працівників	33,0	4
8.	Вдале розташування (близькість до кінцевого споживача)	30,3	3
9.	Технічний рівень обладнання та організації виробництва	20,0	2
10.	Низький рівень операційних витрат	16,7	1

Хлібопекарські підприємства використовують переважно традиційні способи набуття та утримання власних конкурентних переваг (табл. 1.10), що передбачає використання політики прямого зіткнення інтересів підприємств на ринку. Основними підходами до набуття та утримання конкурентних переваг є адаптація до змін конкурентного середовища, адаптація до зміни потреб споживачів,

пошук слабких місць у позиціях конкурентів, виявлення найкращого досвіду конкурентів та копіювання його у різних формах.

Таблиця 1.10

Результати дослідження підходів хлібопекарських підприємств до набуття (утримання) конкурентних переваг

Основні підходи до набуття (утримання) конкурентних переваг	% досліджених підприємств, що використовують відповідні підходи
Пошук нових можливостей, ринків, споживачів	100
Швидка адаптація до змін на ринку	60
Пошук слабких місць конкурентів	40
Швидка адаптація до зміни вимог споживачів	20
Копіювання найкращого досвіду конкурентів	15

Більшість хлібопекарських підприємств згідно прикладу, при формуванні конкурентної стратегії, стратегічні цілі визначають: збільшення обсягів виробництва та продажу продукції для забезпечення бажаного рівня прибутковості та завантаження виробничих потужностей (табл.1.11).

Таблиця 1.11.

Розподіл хлібопекарських підприємств за ідентифікованими стратегічними цілями при формуванні конкурентної стратегії

Основні стратегічні наміри підприємства	% досліджених підприємств, що мають відповідні стратегічні наміри
Збільшення обсягів виробництва, в т.ч.	85,5
- запакованого хлібу та ХБВ	33,3
- дрібно штучних ХБВ	33,3
- заморожених напівфабрикатів	33,3
Розробка нових видів продукції	50,0
Вихід на нові ринки, в т.ч.	40,0
- на зовнішні (міжнародні) ринки	

Ключовими стратегічними завданнями при формуванні та реалізації конкурентної стратегії є розробка нових видів продукції та вихід на нові ринки, в тому числі на зовнішні ринки. Отже, ключовими чинниками успіху в хлібопекарській галузі є висока якість

продукції, а саме відмінні смакові якості, широкий асортимент продукції, регулярне впровадження нових видів продукції, досвід роботи та ділова репутація, пізнаваність бренду, швидка реакція на зміни смаків споживачів, розвинута система логістики та маркетингу, досвід та професійність працівників, вдале розташування (близькість до кінцевого споживача), технічний рівень обладнання та організації виробництва, низький рівень операційних витрат.

1.3.3. Стратегія «лідерства на основі зниження ціни», стратегічне позиціонування

Nota bene

Стратегія «лідерства на основі зниження ціни» - низька собівартість продукції є основою для відповідного (нижчого за середній рівень) рівня цін.

Стратегія базується на оптимізації всіх частин виробничо-управлінської системи: виробничих потужностей, які використовують технологічні переваги великомасштабного виробництва, рівня витрат на сировину, матеріали, енергоносії; продуктивності праці, структури систем розподілу тощо, тобто орієнтуванні на високий рівень показників ефективності виробництва. З іншого боку, стратегія повинна знижувати інші показники конкурентоспроможності: якість виготовлення окремих деталей, швидка доставка продукції покупцям і відповідний рівень сервісу, надійність та технічна взаємодоповненість до раніше виготовлених частин тощо.

Перевагами стратегії є:

- *для конкурентів* - у підприємства з найменшими витратами краща конкурентна позиція на ринках, де домінує цінова конкуренція. Перебуваючи в захищеній від цінових баталій позиції лідера, підприємство має змогу розширювати свою частку ринку за рахунок низьких цін і отримувати вищий чи рівний маржинальному прибуток по галузі;
- *для споживачів* - відносно низькі ціни лідера спонукають до купівлі його продукції, відшкодовуючи витрати на виробництво та забезпечуючи маржинальний прибуток для пода-

льшого розвитку підприємства. У цьому наочно проявляється зацікавленість покупця та виробника. При обмеженості ринкового попиту, частина найдорожчих товарів залишається нереалізованою;

- для поставальників – більша частка ринку дає змогу «перебирати на себе» великі обсяги поставок сировини, матеріалів тощо для певної галузі. Це допомагає справлятися (на основі переговорів і вертикальної інтеграції різних типів) зі зростанням цін на купівлю ресурсів.

Недоліки у застосуванні:

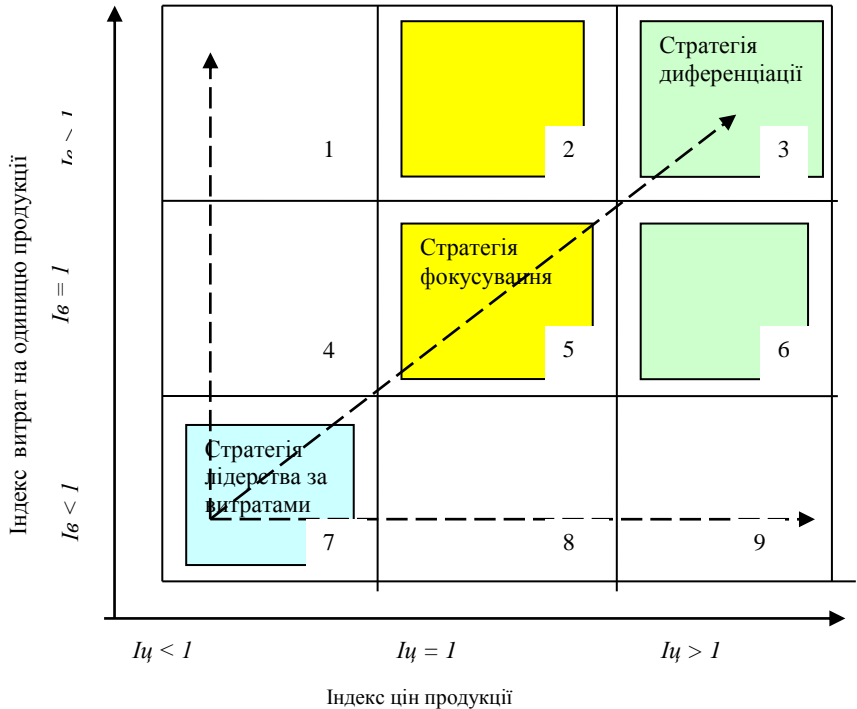
- 1) ризик «технологічного прориву» зводить нанівець попередні інвестиції в удосконалення звичних виробничих процесів і переваг в ефективності;
- 2) ризик зменшення еластичності товару за ціною на основі зростання вимог до якості товарів та інших нецінових факторів;
- 3) поява товарів з іншими, більш привабливими якостями для задоволення тих самих потреб;
- 4) насичення ринку в разі зміни потреб.

Часто досліджувану вище стратегію визначають як **стратегія позиціонування підприємства за моделлю Портера** – вибір стратегії в залежності від п'яти сил: поставальників, покупців, загрози появи товарів-замінників, загрози входження до галузі нових конкурентів та існуючої інтенсивності конкуренції всередині галузі. За М. Портером, підприємство може витримувати конкуренцію підтримуючи низькі витрати (лідерство на основі витрат) або пропонуючи продукцію (товари, послуги), що перевершує конкурентів (диференціація продукції й фокусування). Інформація про витрати в тій або іншій формі важлива для всіх підприємств, але різні стратегії вимагають різних поглядів на витрати.

Nota bene

Стратегічне позиціонування – здійснення відмінних від конкурентів видів діяльності або виконання схожої діяльності, але іншими способами.

Приклад матриці стратегічного позиціонування бізнес-поля представлено на рис.1.7.



Умовні позначення: $I_b = S_p / S_k$, де I_b – індекс витрат; S_p – собівартість продукту підприємства; S_k – собівартість продукту підприємства-конкурента; $I_c = C_p / C_k$, де I_c – індекс цін; C_p – ціна продукту підприємства; C_k – ціни продукту підприємства-конкурента.

Рис. 1.7. Матриця стратегічного позиціонування бізнес-стану підприємства

1.3.4. Стратегія диференціації і стратегія фокусування

Nota bene

Стратегія диференціації – одна із загальних конкурентних стратегій, що полягає в орієнтації діяльності підприємства на створення унікальних у будь-якому аспекті продуктів, який визначається важливим достатньою кількістю споживачів.

Основні види стратегії диференціації:

1. *Продуктова диференціація* – це пропозиція продуктів з характеристиками або дизайном кращим, ніж у конкурентів. Її основу становлять товарний асортимент продукції підприємства (група аналогічних або тісно пов'язаних між собою товарів).

2. *Диференціація персоналу* – тренування персоналу або найм більш кваліфікованих працівників, що дасть змогу отримати переваги в якості роботи з клієнтами ніж персонал конкурентів. Кваліфікований персонал відповідає таким вимогам: компетентність, доброзичливість, відповідальність, комунікабельність.

3. *Диференціація цін* – встановлення системи цін, які змінюються в залежності від стану ринку та його кон'юнктури.

4. *Сервісна диференціація* полягає в пропозиції послуг (надійність і швидкість поставок, установка, післяпродажне обслуговування, консультування клієнтів, їх навчання), які супроводжують продукт і по рівню вигідно відрізняються від послуг усіх конкурентів.

5. *Диференціація іміджу* – це створення іміджу підприємства та/ чи продукції, що з кращого боку відрізняє підприємство від конкурентів.

Основні переваги та ризики стратегії диференціації (згідно з підходом М. Портера) наведено в табл. 1.12.

Таблиця 1.12.

Переваги та ризики стратегії диференціації

Переваги	Ризики
<ul style="list-style-type: none"> - підвищення лояльності споживачів до продукції підприємства; - високі входні бар'єри забезпечуються уподобаннями споживачів; - вплив покупців на продукцію знижується завдяки його унікальним властивостям; - отримання додаткового прибутку, за рахунок цього відносини з постачальниками полегшуються; - формування сприятливого іміджу підприємства. 	<ul style="list-style-type: none"> - можливе зниження потреби споживача з диференційованої продукції, що призведе до збитків підприємства і неефективності виробництва; - надмірні витрати на створення і збереження іміджу підприємства; - унікальні характеристики продукції можуть бути не зрозумілі споживачам і опинитися для них надмірними, покупець не відчує різниці між якістю і ціною і вважатиме за краще продукцію конкурентів; - зниження переваг стратегії диференціації, якщо продукт вийде схожим на продукцію конкурентів.

Nota bene

***Стратегія фокусування** – більш глибока диференціація продукції, що випускається фірмою, або досягнення нижчих цін (витрат) на сегменті, що обслуговується.*

Стратегія фокусування пов'язана з наявністю певних ризиків у її застосуванні:

1) можливість у багатьох підприємств галузі, знайти ефективні засоби конкуренції в тому самому сегменті, на який націлене підприємство;

2) більша залежність підприємства від прихильностей та зміни потреб споживачів;

3) «пересегментація» ринку, коли підприємство може втратити свій сегмент за рахунок появи нових конкурентів, товарів, зміни в потребах тощо.

4) запровадження винаходу (інновації), що дає змогу задовольнити потреби сегмента іншим способом.

Отже, необхідне постійне коректування змін стратегій та цілей поставлених завдань, внаслідок кількісних та якісних змін в технологічному процесі виробництва, збуту, інформаційному забезпеченні в умовах невизначеності ризиків, що впливають на потреби ринку, а, отже, споживачів і постачальників.

1.3.5. Розробка стратегії підприємства

Характеристика основних підходів до розробки стратегії підприємства наведена в табл. 1.13.

Таблиця 1.13.

Порівняльна характеристика підходів до розробки стратегії підприємства

Підходи	Ринковий підхід	Ресурсний підхід	Модель Дельта
Фокусування стратегії	Галузь/бізнес	Корпорація	Розширене підприємство (компанія, клієнт, постачальники, /обслуговуючі компанії)
Тип конкурентної переваги	Зниження витрат /диференціація/ фокусування на конкретному сегменті	Ресурси, можливості, ключові компетенції	Кращий продукт, комплексні клієнтські рішення, системна замкнутість

Кожний рівень керівництва вирішує свої певні задачі та здійснює закріплені за ним функції під час формування стратегії. Вирішальна роль належить вищому керівництву, і може бути наведена у вигляді п'яти послідовних етапів.

Перший етап – поглиблене вивчення стану зовнішнього середовища, цілей та розроблених стратегій.

Другий етап складається з того, що вище керівництво повинне прийняти рішення щодо ефективного використання ресурсів.

На третьому етапі вище керівництво приймає рішення з приводу організаційної структури. Виявляється відповідність організаційної структури прийнятим до реалізації стратегіям, і, якщо це необхідно, вносяться відповідні зміни до організаційної структури фірми.

Четвертий етап складається з проведення необхідних змін в організації, без яких неможливо приступити до реалізації стратегії.

П'ятий етап участі вищого керівництва в реалізації стратегії складається з того, що воно проводить перегляд плану здійснення стратегії в тому випадку, якщо цього вимагають виникаючі обставини.

Баланс інтересів визначає вектор спрямованості підприємства, який формально представляється у вигляді місії і стратегічних цілей (рис. 1.8.).

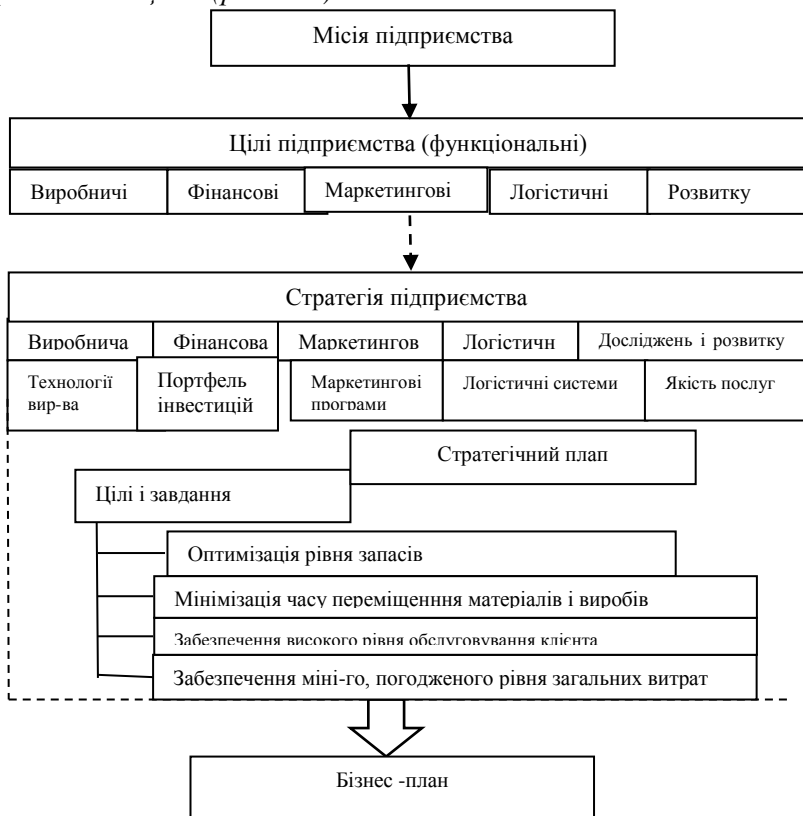


Рис. 1.8. Місце стратегії в системі стратегічного планування

Nota bene

Місія підприємства це послання, адресоване як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам, в якому викладається причина існування підприємства і характерні риси, що відрізняють його від інших фірм; це спосіб сприйняття, імідж підприємства, визначення напрямів його діяльності і розподілу ресурсів

Етапи розробки стратегії :

- 1) виявлення та аналіз тенденцій, що можна спостерігати;
- 2) встановлення загальної мети підприємства;
- 3) побудова ієрархії цілей («дерева цілей»);
- 4) встановлення індивідуальних цілей та задач як інструменту забезпечення їхнього виконання.

На рис. 1.9. відображено взаємозв'язок стратегічних цілей і стратегій підприємства.

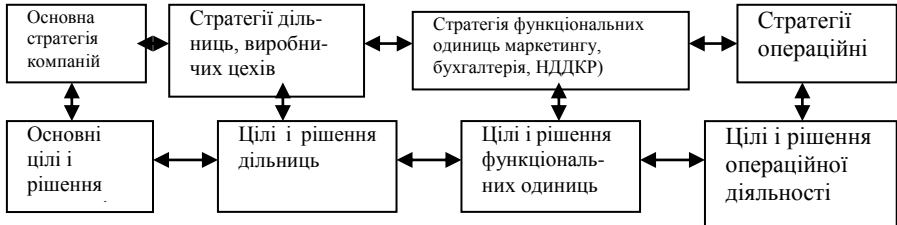


Рис.1.9. Взаємозв'язок цілей і стратегій підприємства

Процес виконання стратегії є наступним у послідовності реалізації мети стратегічного управління.

Nota bene

Виконання стратегії це проведення стратегічних змін (удосконалень) на підприємстві, які приводять його у стан готовності перетворення стратегії в реальність.

Рівні планування стратегій:

- загальна (корпоративна) стратегія;
- конкурентна стратегія;
- функціональні стратегії (маркетинг, НДДКР, виробництво, фінанси, управління персоналом, інформаційні системи);
- операційні стратегії.

За функціональним критерієм виділяють стратегії:

- маркетингову,
- виробничу,
- фінансову,
- організаційну,
- соціальну стратегії.

Різновидами функціональних стратегій є: екологічна стратегія, стратегія науково-дослідницька та проектно-конструкторських робіт.

За стадіями життєвого циклу бізнесу виділяють стратегії: зростання; утримання; скорочення.

Відповідно до конкурентної позиції на ринку розрізняють стратегії: лідера; претендента; послідовника; початківця.

За способом досягнення конкретних переваг виділяють три основні стратегії: стратегія мінімальних витрат, стратегія диференціації, стратегія зосередження.

Проектування стратегії завершується постановкою завдань, що являє собою кількісну конкретизацію цілей підприємства із зазначенням способів і термінів їх досягнення для кожного рівня: корпоративного, ділового, функціонального, операційного.

1.4.Стратегічний управлінський облік і аналіз в інформаційному забезпеченні стратегічного управління

На сьогодні стратегічний управлінський облік є однією з функцій стратегічного управління, яка надає менеджерам інформацію про стан підприємства та можливості його довгострокового розвитку, що і відображено на рис.1.10.

Nota bene

Стратегічний управлінський облік – підсистема стратегічного управління підприємством, яка здійснює інформаційну підтримку процесу прийняття рішень шляхом збирання, реєстрації, аналізу, зберігання і передачі інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства з метою забезпечення його конкурентоспроможності у коротко-строковій та довгостроковій перспективі.

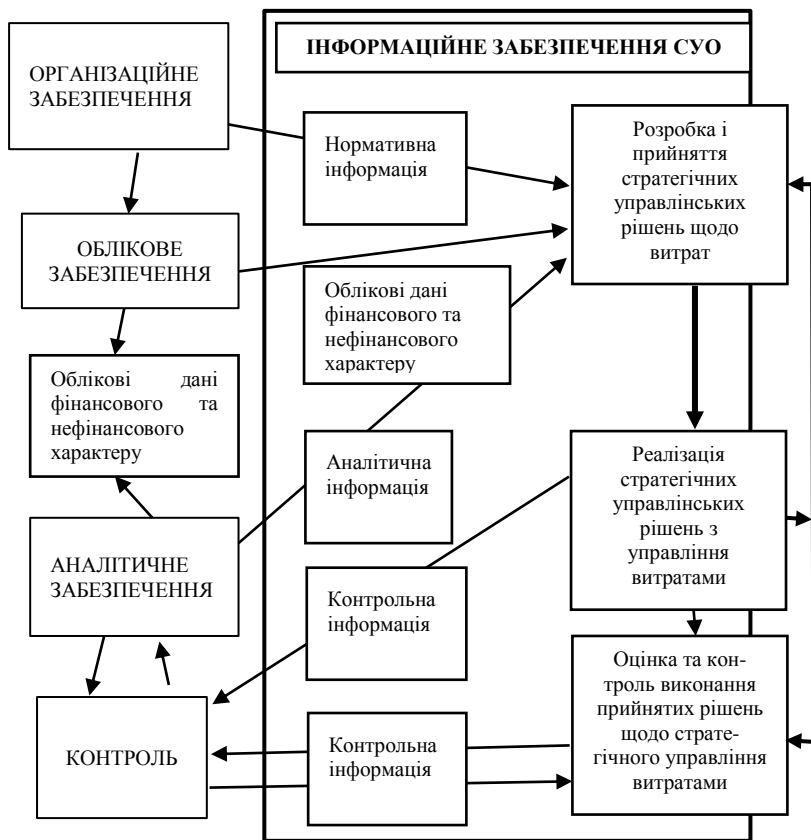


Рис.1.10. Інформаційне забезпечення стратегічного управлінського обліку

Аналізуючи схему рис.1.10, видно, що в умовах цифровізації, технологічного сталого розвитку, криз і різних можливих ризиків, стратегічне управління потребує належного *інформаційного забезпечення стратегічного управлінського обліку*, як складової наявної у суб'єкта господарювання обліково-аналітичної системи в рамках розширення її інформаційного простору, спрямованого на забезпечення якості процесу

стратегічного управління, його постійного вдосконалення та розвитку підприємства в цілому.

Стратегічний управлінський облік максимально наближений до системи управління, а результатом діяльності його підсистеми має бути формування низки інформаційних показників, завдяки яким можливо буде виявляти конкурентні позиції підприємства та приймати рішення щодо його подальшого розвитку.

У системі стратегічного управлінського обліку важливу роль займають нефінансові показники діяльності, їх використання набуває більшої актуальності і стає обов'язковою нормою. Система показників, що включає інформацію лише фінансового характеру, не здатна в повній мірі забезпечити необхідною інформацією процес прийняття стратегічних управлінських рішень. В табл. 1.14. наведено порівняльну характеристику фінансових і нефінансових показників.

Таблиця 1.14

Порівняльна характеристика фінансових і нефінансових показників

Параметри порівняння	Фінансові показники	Нефінансові показники
Мета порівняння	Забезпечення інформацією про фінансове становище господарюючого суб'єкта	Забезпечення інформацією про потенціал господарюючого суб'єкта
Законодавчо-норматичне регулювання	Регулюються законодавством, нормативними актами і методичними вказівками	Регулюються локальними та внутрішніми регламентами, інструкціями господарюючого суб'єкта
Спосіб визначення	Реально оцінити в поточному періоді часу і за фактом прийняття управлінського рішення на їх основі	Зв'язок з кінцевими результатами діяльності може бути визначена на основі статистичних даних, збір яких може зайняти необмежену кількість часу

Продовження табл. 1.14

Репрезентативність	Репрезентативні	Втрачають репрезентативність за мірою використання
Горизонт	Як правило, мають історичний характер	Стратегічна направленість
Відображення в бухгалтерській звітності	Більша частина обов'язкова для відображення	Відображається у звітності з метою підвищення інвестиційної привабливості

В умовах невизначеності, кризи, ризику, сталого розвитку, конкурентоспроможними можуть стати тільки ті підприємства, які готові до інноваційних змін і мають добре організовану систему контролю, планування та управління, що може забезпечити стратегічний управлінський облік.

1.5. Роль обліково-аналітичного забезпечення в системі стратегічного управління

Формування і розвиток концепції стратегічного менеджменту наприкінці ХХ ст. визначив передумови для удосконалення стратегічної обліково-аналітичної системи як невід'ємного елемента системи управління підприємством.

Пріоритетним напрямком формування інформації в системі *стратегічного управлінського обліку* є задоволення інформаційних потреб *стратегічного менеджменту*, а саме:

- облік ключових факторів успіху;
- формування стратегічної управлінської звітності;
- облік в динаміці індикаторів внутрішнього середовища підприємства.

Для ефективного стратегічного управління на рівні підприємства необхідна *облікова інформація*, на основі якої встановлюються стратегічні цілі і завдання діяльності, здійснюється моніторинг, визначаються ключові показники за всіма напрямками, а також розподіляються ресурси, постійно

змінюються умови діяльності підприємства, тому регулярно коригується стратегічний план (табл.1.15).

Аналітична інформація, що використовується, є результатом обробки облікової інформації, що свідчить про певне дублювання джерел інформації для забезпечення стратегічного управління.

Таблиця 1.15.

Зв'язок етапів стратегічного управління та видів облікової і аналітичної інформації

Процес стратегічного управління	Інформація бухгалтерського обліку, що забезпечує підтримку процесу стратегічного управління
Етап 1. Стратегічне планування	Стратегічний та фінансовий аналіз за даними бухгалтерської та управлінської звітності
Етап 2. Стратегічна організація	
2.1. поширення інформації про вибрану стратегію	Бухгалтерські звіти в доступній формі для всіх внутрішніх користувачів інформації
2.2. розробка і здійснення тактичних кроків для реалізації стратегії	Фінансовий аналіз на основі прогнозної бухгалтерської звітності
Етап 3. Стратегічний контроль	Кошториси витрат, фінансові бюджети, дані внутрішнього та зовнішнього аудиту

З моменту виникнення бухгалтерський облік виконує сервісну функцію, забезпечуючи потреби менеджменту підприємства, власників та зовнішніх користувачів (інвесторів та позичальників) інформацією.

При побудові системи стратегічного управління використовують інтегрований підхід, який дозволить поєднати облікову стратегічно-орієнтовану інформаційну систему та систему стратегічного аналізу.

Стратегічний аналіз має «заповнити» ті прогалини в інформаційному забезпеченні стратегічного управління, що залишатиме за собою система бухгалтерського обліку.

Стратегічний управлінський облік спрямований на подання вищому керівництву оціночної інформації про зовнішнє середовище з метою пошуку та використання внутрішніх

можливостей – досягнення стійкої конкурентоспроможності компанії у довгостроковій перспективі (див. табл. 1.16.).

Таблиця 1.16.

Критерії складу інформації відповідно рівнів управління

Критерії складу інформації (рівні управління)	Користувачі інформації	Принципи управлінського обліку	Характер інформації	Часовий діапазон
Стратегічний	Керуюча компанія. Керівники дочірніх компаній	Перспективність. Екстернальність. Гнучкість. Потенціал.	Приблизна. Має якісний характер	Понад рік
Тактичний	Керівники дочірніх компаній. Керівники підрозділів	Релевантність. Достатність. Раціональність. Конфіденційність. Відповідальність	Релевантна	Місяць. Квартал. Рік
Операційний	Керівники підрозділів. Фахівці підрозділів	Реактивність. Інтернальність. Прогнозованість. Оптимальність.	Детальна. Точна. Вузька. Внутрішня	День. Тиждень

Для побудови ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління необхідним є обґрунтування поняття якості облікової інформації стратегічного характеру. Інформація, яку створює система бухгалтерського обліку підприємства, одночасно має:

- враховувати потреби й орієнтуватись на конкретні групи користувачів інформації, зокрема на суб'єктів прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень;

- бути основою для прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень;

- виступати інформаційною базою для побудови системи аналітичних показників ефективності стратегічного менеджменту підприємства.

Варіанти взаємозв'язку стратегічного управління та бухгалтерського обліку:

1. Система бухгалтерського обліку може бути інформаційним супроводом (забезпеченням) процесу стратегічного менеджменту. Застосування бухгалтерського обліку як забезпечуючої інформаційної підсистеми системи стратегічного менеджменту, яка виступає генератором облікової інформації для розробки проектів стратегічних рішень та інформаційним джерелом для проведення стратегічного контролю.

2. Стратегічний управлінський облік (фінансовий і управлінський) є лише одним із етапів стратегічного менеджменту, що забезпечує сканування внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства.

3. Система бухгалтерського обліку може бути одним із інструментів системи стратегічного менеджменту в ході реалізації функції перерозподілу ресурсів у національній економіці.

4. Система бухгалтерського обліку може бути об'єктом стратегічного менеджменту.

Nota bene

Стратегічний управлінський облік визначають як обліково-інформаційну систему, що охоплює дані оперативного, бухгалтерського, податкового, статистичного обліку, а також відомості, отримані з позаоблікових джерел.

Nota bene

Користувачі інформації стратегічного управлінського обліку – це керівництво підприємств як на вищому (рада директорів, президент, віце-президенти тощо), так і на нижчих рівнях управління.

Для задоволення існуючих потреб користувачів в обліковій інформації стратегічного характеру, необхідною є розробка моделі яка б забезпечувала виконання вимог:

1. Інформаційний супровід процесу аналізу і планування стратегії підприємства, її реалізації та контролю, що передбачає адекватне відображення цих процесів у фінансовому обліку; інформаційне забезпечення планування, вибору і побудови нової

стратегії; інформаційне забезпечення процесу реалізації прийнятої стратегії для проведення її аналізу та стратегічного контролю; інформаційне забезпечення процесу коригування розробленої стратегії відповідно до запланованих і фактичних показників у випадку необхідності зміни стратегічних цілей та задач;

2. Інформаційну підтримку стратегічного управління в режимі реального масштабу часу (коли інтервал між моментом введення господарської операції та її обробкою має наближатись до нуля) з метою невідкладного вирішення стратегічних задач, що виникають у процесі господарської діяльності в умовах динамічних і непередбачуваних змін зовнішнього середовища підприємства.

Nota bene

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління – це інформаційна система, яка повинна базуватися на даних бухгалтерського обліку підприємств та врахуванні аналітичної інформації, що надходить до суб'єктів господарювання із зовнішнього середовища і сприяє виконанню завдань стратегічного менеджменту.

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління є єдністю стратегічного обліку, аналізу та менеджменту, як аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства з метою визначення його стратегічного потенціалу, позиції та перспектив; систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів стратегічного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативних-тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Така аналітична інформація обов'язково проходить через рахунки бухгалтерського обліку, але повинна активно використовуватися бухгалтерами підприємств у практичній діяльності, пов'язаній з підтримкою управлінських ініціатив, що сприяють їх розвитку.

Завданнями обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління є:

- визначення пріоритетів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління;
- визначення основних вимог, що висуваються системою стратегічного управління до системи його інформаційного забезпечення;
- обґрунтування напрямів адаптації облікової системи підприємства до вимог стратегічного управління;
- визначення параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління;
- розробка нових організаційних і теоретико-методологічних підходів до побудови системи стратегічно орієнтованого інформаційного забезпечення.

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління є єдністю стратегічного управлінського обліку, аналізу та менеджменту, як аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства з метою визначення його стратегічного потенціалу, позиції та перспектив.

Базовими елементами обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління (рис.1.11.) вважають стратегічні імперативи:

- 1) позиціонування підприємства у зовнішньому середовищі, яке передбачає дослідження унікальності діяльності, конкурентних переваг та інших позицій, що впливають на вибір стратегії підприємств і на особливості обліково-аналітичного забезпечення її формування і реалізації;
- 2) обліковий моніторинг внутрішнього середовища підприємства, метою якого є виявлення сильних і слабких сторін діяльності;
- 3) обліковий моніторинг зовнішнього середовища підприємства шляхом використання стратегічних облікових інструментів з метою виявлення фактичних і потенційних загроз і можливостей діяльності;
- 4) застосування ефекту синергії, сутність якого полягає в забезпеченні інтеграції окремих елементів управлінських інформаційних систем (системи стратегічного менеджменту та обліково-аналітичної системи) з метою отримання консолідованого результату вищої продуктивності.

Сучасна система *обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємств*, побудована на основі поєднання підсистем фінансового й управлінського обліку, має надавати інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень під іншим кутом зору, ніж це реалізовано в діючій моделі бухгалтерського відображення фактів господарського життя.

Так, для налагодження багатоаспектної обліково-інформаційної бази прийняття обґрунтованих стратегічних управлінських рішень доцільно провести синтез базових принципів стратегічного розвитку підприємства із принципами побудови та функціонування облікової системи підприємств і з концепціями цінності, стратегічного позиціонування та моніторингу стратегічних факторів впливу на витрати.

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління, може бути досягнуто під впливом інтеграційних процесів системи бухгалтерського обліку; надати сучасну інтерпретацію майнових інтересів користувачів; знизити інформаційні ризики й подолати інформаційну асиметрію суб'єкта господарювання.

Орієнтація системи *стратегічного управління підприємства* на концепцію сталого розвитку сприяє процесу формування обліково-аналітичного забезпечення, який виходить на якісно новий рівень, що дозволяє управляти бізнес-процесами, які відповідають за зміни в структурі капіталу; оперативно відновлювати діяльність після кризових станів; мінімізувати фінансові збитки; задовольняти вимоги клієнтів, акціонерів, управлінців; підтримувати ділову репутацію.



Рис. 1.11. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління

Висновки до розділу 1

У вітчизняній теорії і практиці обліку визначився новий етап його розвитку, суміщення мети обліку, з фіксації фактів господарського життя на формування інформації, необхідної для управлінських цілей, у тому числі стратегічних.

Впровадження *стратегічного управління* на підприємствах дозволяє створити передумови для забезпечення виживання в конкурентній боротьбі у довготривалій перспективі. На вибір стратегічних управлінських рішень впливатимуть чинники: вибір основних напрямків діяльності, освоєння нових ринків, технологій, продуктів, формулювання та впровадження нових стратегій, які піднімуть підприємство на конкурентний рівень діяльності, виробництва.

Вдале функціонування системи стратегічного управлінського обліку побудоване на основі застосування значної чисельності інструментарію та процедур, що в процесі діяльності підприємства можуть змінюватися в залежності від цілей управління або кінцевої мети господарювання. За таких умов домінантним принципом стратегічного управлінського обліку є те, що отримана інформація повинна бути корисною для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень керівництвом підприємства.

Таким чином, класичні елементи бухгалтерського і управлінського обліку не могли забезпечити інформаційну складову прийняття стратегічних управлінських рішень, знадобилася нова облікова система, яка виходить за межі тактичного управлінського та бухгалтерського обліку, тісно пов'язана з маркетингом, логістикою і менеджментом. Інформаційна підтримка вироблення стратегій розвитку бізнесу ґрунтується на використанні обліково-аналітичних стратегічних інструментів.

Контрольні запитання до розділу І

1. Стратегічне управління: сутність, види, концепції
2. Різновиди стратегій та їх характеристика
3. Що таке стратегічне управління і від яких чинників залежить?
4. Яка мета, завдання, сутність стратегічного управління?
5. Які є основні групи факторів, що визначають мету стратегічного управління?
6. Сформулюйте етапи стратегічного управління ?
7. В чому полягає суть концепції стратегічного управління, що лежить в основі стратегічного мислення?
8. В чому полягають відмінності стратегічного і оперативного управління?
9. Назвіть управлінські процеси стратегічного управління?
10. Що таке стратегія, її основні завдання?
11. Вкажіть обов'язкові етапи для встановлення цілей стратегічного управління.
12. Назвіть стадії реалізації стратегії. Охарактеризуйте кожен з них?
13. Що являє собою процес реалізації стратегії?
14. За якими ознаками класифікують стратегії?
15. Назвіть основні етапи реалізації стратегії та поясніть їх зміст?
16. Визначити суть формування стратегії за моделлю Портера.
17. Які є ознаки конкурентних стратегій?
18. Сформулювати сутність стратегії «лідерства на основі зниження ціни».
19. Визначити види стратегії диференціації.
20. Стратегія фокусування: суть, переваги.
21. Які підходи до розробки стратегії підприємства.
22. Визначити поняття «обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління».
23. У чому полягає зміст «обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління»?

Тестові завдання до розділу I

1. Стратегічне управління – це:

- Наука.
- Мистецтво.
- Вид діяльності.
- Усі відповіді вірні.

2. Мета стратегічного управління:

- Визначення місії, цілей та стратегій, розробка і забезпечення виконання системи планів як інструментів реалізації стратегічних орієнтирів з удосконалення підприємства.
- Організація в межах повномасштабної стратегічної бухгалтерії із застосуванням сучасних інформаційних технологій, стратегічних додатків і систем.
- Сукупність прийомів, принципів, засобів і методів управління виробництвом, яка заснована на довгостроковому прогнозуванні.
- Усі відповіді вірні.

3. Призначення місії підприємства – це:

- Пояснення ринку, що представляє собою підприємство або до чого воно прагне.
- Пояснення ринку, на який прибуток розраховує підприємство, визначення загальної цілі і призначення підприємства.
- Правильні відповіді 1 і 2.
- Усі відповіді вірні.

4. Які показники можуть використовуватись для обґрунтування стратегій:

- Кількісні;
- Фінансові.
- Нефінансові.
- Усі відповіді вірні.

5. До способів формування стратегічного плану відносяться:

- Максимальна деталізація і кількісна оцінка основних положень стратегічного плану (жорсткий спосіб).
- Описовий спосіб, де числові показники грають другорядну роль (м'який спосіб).

- Прямий та непрямий.
 - Усі відповіді вірні.
- 6.** Показниками планування та реалізації стратегії можуть бути:
- Економічність стратегії.
 - Результативність стратегії.
 - Ефективність стратегії.
 - Усі відповіді вірні.
- 7.** Стратегія управління:
- Вибір та обґрунтування політики залучення та ефективного розміщення ресурсів підприємства.
 - Конкретизація поставлених цілей у вигляді системи планів та їх ресурсного забезпечення за різноманітними параметрами.
 - Вибір найбільш вигідної альтернативи.
 - Усі відповіді вірні.
- 8.** Тактика управління:
- Конкретизація поставлених цілей у вигляді системи планів та їх ресурсного забезпечення за різноманітними параметрами.
 - Вибір та обґрунтування політики залучення та ефективного розміщення ресурсів підприємства.
 - Вибір найбільш вигідної альтернативи.
 - Усі відповіді вірні.
- 9.** Система стратегічного управління це сукупність системоутворюючих елементів стратегічного управління, таких як:
- Аналіз оточення і розробка стратегії.
 - Механізми реалізації стратегії.
 - Оцінка і контроль реалізації.
 - Усі відповіді вірні.
- 10.** Визначити принципи стратегічного управління:
- Принцип аналізу попередньої діяльності.
 - Принцип узгодження зовнішніх і внутрішніх факторів, відповідності стратегії і тактики.
 - Принцип обліку людського фактора і організації стратегічного обліку і контролю.
 - Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Зміст розділу

Глосарій до розділу 2

2.1. Передумови становлення стратегічного управлінського обліку

2.2. Концептуальні положення стратегічного управлінського обліку

2.2.1. Підходи вчених до визначення терміну «стратегічний управлінський облік»

2.2.2. Концепції стратегічного управлінського обліку

2.2.3. Мета, завдання, предмет, об'єкти, функції стратегічного управлінського обліку

2.2.4. Інструментарій стратегічного управлінського обліку

2.2.5. Принципи стратегічного управлінського обліку (СУО)

2.2.6. Відмінності традиційного управлінського обліку і стратегічного управлінського обліку

2.3. Організація стратегічного управлінського обліку. Стратегічна облікова політика

2.4. Побудова стратегічної бухгалтерії на основі концепції бухгалтерського інжинірингу

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатності розуміння сутності стратегічного управлінського обліку як складової системи управління;
- Здатності знань становлення і розвитку стратегічного обліку;
- Здатності набуття знань концептуальних положень стратегічного управлінського обліку;
- Здатності знань методичного забезпечення стратегічного обліку;
- Здатності знань інструментарію СУО;
- Здатності методики організації СУО;
- Здатності розуміння і знань стратегічного управлінського обліку в інформаційному забезпеченні стратегічного менеджменту підприємства.

Ключові терміни та поняття

стратегічний управлінський облік, історичні етапи розвитку, методичне забезпечення стратегічного обліку, концептуальні положення СУО, інструментарій, предмет, об'єкти, суб'єкти, метод, цілі, принципи, функції, організація стратегічного управлінського обліку.

Глосарій до розділу 2

Стратегічний управлінський облік (СУО) – це система, яка являє собою інформаційну технологію ідентифікації, збору і трансформації відомостей про основні тенденції макро- і мікросередовища, що дозволяють реально позиціонувати можливості і ризики реалізації стратегії підприємства і на цій основі приймати стратегічні управлінські рішення з її оптимізації.

Предмет стратегічного управлінського обліку – сукупність об'єктів у процесі стратегічного управління; комплекс виробничо-фінансових операцій господарської діяльності, інформація про які відображається у фінансовій звітності підприємства і в подальшому використовується у аналітично-стратегічному плануванні, а об'єктами є витрати і результати діяльності підприємства.

Об'єкт стратегічного управлінського обліку – фінансові та виробничі ресурси, витрати, результати діяльності, персонал, ризики, стратегія; окремі види та напрямки діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище.

Суб'єкти стратегічного управлінського обліку – спеціалісти облікового або аналітичного підрозділів підприємства.

Концепція (з лат. conceptio: розуміння, система) це спосіб розуміння і трактування певних явищ, основна точка зору, керівна ідея їх висвітлення, провідний задум, конструктивний принцип тієї чи іншої діяльності.

Концепція стейкхолдерів сформована у праці Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід», згідно якої власники та менеджери повинні керувати діяльністю компанії так, щоб враховувалися інтереси стейкхолдерів та зберігався відповідний особливий етичний баланс.

Метод СУО – це сукупність способів і прийомів отримання та подання стратегічної інформації, а також акумулювання знань на рівні внутрішньокорпоративних організаційних знань.

Інструментарій стратегічного управлінського обліку визначають як «...комплексний механізм координації та інтеграції конкретних інструментів формування обліково-аналітичної інформації, варіативне використання яких посилює здатність досягнення поставлених цілей»; комплекс інструментів які відповідають галузевій специфіці і потребам стратегічного управлінського обліку для виконання мети.

Методичне забезпечення стратегічного обліку визначає інформаційні джерела процесів стратегічного управління, розробки і реалізації стратегії розвитку з урахуванням змін, що відбуваються в умовах значної невизначеності зовнішнього і внутрішнього середовища, на основі використання інжинірингового стратегічного інструментарію (системи інжинірингових інструментів стратегічного, прогнозного, сценарного, ситуаційного, сегментарного, фрактального характеру).

Стратегічний структурований план рахунків забезпечує зв'язок функціонування фінансового, управлінського, стратегічного та інших видів обліку в єдину інтегровану систему, розширюючи при цьому інформаційну ємність обліку і відображаючи специфіку діяльності конкретного господарюючого суб'єкта, забезпечуючи інформаційно-аналітичні можливості обґрунтування та оцінки ефективності стратегії розвитку організації.

Організація стратегічного управлінського обліку будується на визначенні облікових стратегічних показників, що визначають успіх стратегії і розраховуються на базі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу: чистих активів, чистих пасивів, зони стратегічної безпеки, маржі безпеки, стратегічних і ситуаційних складових.

Стратегічна облікова політика – забезпечує реалізацію стратегічних планів та ініціатив підприємства, в результаті якої відбувається формування суб'єктивної (стратегічно-орієнтованої) облікової реальності.

2.1. Передумови становлення стратегічного управлінського обліку

Вищезазначений термін з'явився у США і Західній Європі у 80-х роках ХХ ст., що стало відповіддю загальної системи обліку на потреби стратегічного управління підприємствами та організаціями. Дослідження історії виникнення стратегічного управлінського обліку є першою необхідною умовою в дослідженні його перспектив розвитку в Україні. У своєму становленні стратегічний управлінський облік пройшов декілька етапів, які сформульовано в табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Історичні етапи становлення стратегічного управлінського обліку

Етапи розвитку	Періоди	Події
1 етап	20-30-ті роки ХХ-го століття	<i>Зарубіжний досвід:</i> Основоположники нормативного обліку - Г. Емерсон, Д.Ч.Гаррісон, Т. Дауні (США). Перша згадка системи норм і стандартів Стандарт-кост, Директ-костинг (Ч. Кларк), нові принципи оцінки (FIFO, LIFO). <i>Вітчизняний досвід:</i> Основоположники нормативного обліку в СРСР – М.Х. Жебрак. Виділення нормативного обліку в окрему систему обліку витрат.
2 етап	40-50-ті роки ХХ-го століття	<i>Вітчизняний досвід:</i> Затвердження Положень і галузевих інструкцій з планування та обліку собівартості промислової продукції для поліпшення обліку витрат на виробництво. Відповідно до «Основних положень з планування, обліку і калькуляції собівартості промислової продукції» від 1955 року, всі промислові підприємства зобов'язані при будь-якому методі обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості організувати нормативний облік витрат на виробництво продукції.
3-ій етап	60-70-ті роки ХХ-го століття	<i>Вітчизняний досвід:</i> Проведення науково-дослідних робіт, що стосувалися системи норм і нормативів. Затвердження Держпланом СРСР в 1969 році системи матеріальних норм і нормативів. Затвердження ряду інших законодавчих документів (Положень, Методичних рекомендацій, Інструкцій) з нормування виробничих процесів.

Продовження табл. 2.1

		<i>Зарубіжний досвід:</i> У 1972 р. Американська асоціацією бухгалтерів вперше підготувала фахівців з управлінського обліку. Випускникам присуджено кваліфікацію «Бухгалтер-аналітик».
4-ий етап	80- (поч.) 90-х років XX століття	<i>Зарубіжний досвід:</i> 1989 р.-- критика існуючого управлінського обліку. Суспільний інститут фахівців з управлінського обліку (Certified Institute of Management Accountants - CIMA) ухвалив рішення про проведення дослідження сучасного стану і розвитку управлінського обліку.
5 –ий етап	90-ті роки XX століття	<i>Зарубіжний досвід:</i> Поєднання завдань і способів їх реалізації менеджменту і бухгалтерського обліку. Як наслідок цього – поява нового напрямку в управлінському обліку – стратегічного управлінського обліку. <i>Вітчизняний досвід:</i> Відмовою від централізованої системи нормування і планування на користь ринкової економіки.
6 –ий етап	Кінець 90-х років XX століття – початок XXI століття	<i>Зарубіжний досвід:</i> Бурхливий розвиток стратегічного напрямку в управлінському обліку. <i>Вітчизняний досвід:</i> Самостійна розробка норм і нормативів за наказом керівництва окремих промислових підприємств з метою економії ресурсів і посилення контролю за виробничими процесами. Разом з цим впровадження в практику управлінського обліку, вивчення теоретичних аспектів бухгалтерського обліку та стратегічного менеджменту з метою стратегічного управління підприємством.

Фактори, що сприяли розвитку стратегічного управлінського обліку:

- науково-практичні передумови для розвитку стратегічного управлінського обліку;
- організаційні передумови – теорія і практика управління.
- законодавчо-нормативні передумови обумовлені особливостями політичних та економічних умов розвитку в кожній конкретній країні, дотриманням міжнародних вимог до яко-

сті та змісту представленої господарюючими суб'єктами звітності.

Зазначені групи передумов дозволили виділити базові компоненти системи стратегічного управлінського обліку:

- *розробка системи показників, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень;*
- *облік і управління витратами;*
- *стратегічне і оперативне планування діяльності.*

2.2. Концептуальні положення стратегічного управлінського обліку

2.2.1. Підходи вчених до визначення терміну «стратегічний управлінський облік»

Стратегічний управлінський облік є сучасним напрямком інтегрованого розвитку класичної школи управлінського обліку і стратегічного менеджменту, орієнтованого на забезпечення виживання підприємства в довгостроковій перспективі шляхом встановлення його динамічної рівноваги із зовнішнім середовищем.

Визначаючи сутність стратегічного управлінського обліку фахівці враховують:

- *перелік функцій;*
- *основні цілі і завдання, поставлені в центр інформаційної системи;*
- *місце і роль стратегічного управлінського обліку в процесі досягнення стратегічних установок підприємств (організації);*
- *інструментарій в системі обліково-аналітичного забезпечення та підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.*

Вчені Купер і Каплан (Cooper and Kaplan), стверджують, що прийоми стратегічного управлінського обліку були розроблені перш за все для підтримки загальної конкурентної стратегії підприємства, головним чином за рахунок використання

інформаційної технології для більш досконалого обліку собівартості продукції та послуг.

Сіммондз (Simmonds), розглядає стратегічний управлінський облік як спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу конкурентів, який застосовується при розробці та оцінці стратегії власного бізнесу.

Бромвіч (Bromwich), дав визначення стратегічного управлінського обліку: це спосіб аналізу фінансової інформації про ринки продукції підприємства, витрати конкурентів, структуру витрат і відслідкування стратегії підприємства та стратегії конкурентів на цих ринках упродовж декількох звітних періодів.

Зокрема, Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів (СІМА) (англ. Chartered Institute of Management Accountants, США), наводить визначення «стратегічного управлінського обліку» в якому зазначається, що це форма управлінського обліку, при якій основний акцент робиться на інформації, пов'язаній із зовнішніми факторами, що впливає на підприємство, а також і внутрішньої інформації (у тому числі і нефінансової).

Оскільки не було узгодженості у трактуванні поняття «стратегічний управлінський облік», Лорд (Lord) у 1996 року визначила підходи до сутності стратегічного управлінського обліку, зокрема:

1) вихід за межі внутрішньої орієнтації традиційного управлінського обліку і отримання інформації про конкурентів;

2) визначення залежності між стратегічною позицією, обраною підприємством, та очікуваним застосуванням управлінського обліку (тобто звітність щодо стратегічного позиціонування);

3) отримання конкурентних переваг за рахунок аналізу способів зменшення витрат чи підвищення рівня диференціації продукції підприємства за рахунок використання зв'язків у контексті оптимізації чинників впливу на витрати.

Аналіз досліджень вчених до визначення поняття «стратегічний управлінський облік» дозволив згрупувати їх за напрямками, які подано в табл. 2.2.

**Підходи зарубіжних вчених до визначення поняття
«стратегічний управлінський облік»**

№ з/п	Напрями
1	Стратегічний управлінський облік як частина стратегічного планування,
2	Стратегічний управлінський облік як окремий напрям управлінського обліку
3	Стратегічний управлінський облік як частина стратегічного менеджменту підприємства

В Україні відсутнє нормативне закріплення поняття «стратегічний управлінський облік». Однак існує визначення даного терміну професійними організаціями, вітчизняними вченими, а саме:

Бруханський Р. визначає стратегічний управлінський облік як систему ідентифікації, збору, обробки та представлення інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності про ресурси, затрати і результати діяльності підприємства (стратегічної бізнес-одиноці) в певному бізнес-середовищі, яка необхідна для цілей стратегічного менеджменту.

Криштопа І.І. трактує СУО як процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та надання економічної інформації фінансового та нефінансового характеру внутрішнім і зовнішнім користувачам щодо формування та досягнення поставлених цілей (стратегічних та оперативних), спрямованих на перевищення рівня результативності діяльності суб'єкта господарювання над рівнем конкурентів протягом тривалого часу.

Nota bene

***Стратегічний управлінський облік (СУО)** – це система, яка являє собою інформаційну технологію ідентифікації, збору і трансформації відомостей про основні тенденції макро- і мікросередовища, що дозволяють реально позиціонувати можливості і ризики реалізації стратегії підприємства і на цій основі приймати стратегічні управлінські рішення з її оптимізації.*

Nota bene

***Стратегічний управлінський облік (СУО)** – це складна багатофункціональна та багаторівнева інформаційна система відкритого типу, що функціонує в соціокультурному просторі і в управлінському середовищі, покликана забезпечити формування та надання стратегічної інформації для інформаційної підтримки повного циклу основних функцій стратегічного управління (планування, організації, аналізу, контролю, регулювання), побудована за принципами проактивності, найбільшій адаптованості до специфіки діяльності підприємства, релевантності до прийняття управлінських рішень та інноваційності.*

Стратегічний управлінський облік являє собою систему надання та аналізу інформації виключно у фінансовому розрізі про ринки, на яких працює підприємство, про структуру витрат підприємства та витрати конкурентів протягом кількох періодів.

Стратегічний управлінський облік – це напрям управлінського обліку, метою якого є прийняття стратегічних управлінських рішень з урахуванням інформації, що отримана в результаті аналізу довкілля підприємства.

Стратегічний управлінський облік – це процес збирання та аналізу даних про діяльність підприємства та його конкурентів з метою формування і реалізації стратегії.

Узагальнений аналіз вітчизняних підходів вчених до визначення поняття «стратегічний управлінський облік» дозволив згрупувати їх за напрямками (табл.2.3.):

- *облікова система, яка включає фінансовий, управлінський облік, моніторинг зовнішнього середовища, стратегічне планування, що дозволяє внутрішнім, зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення;*
- *глобальна модель інформаційної технології, об'єднуючою в рамках єдиної системи фінансовий та управлінський облік і забезпечує керівників і спеціалістів підприємства виробничою інформацією;*

єю для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інвесторів інформацією щодо діяльності підприємства.

Стратегічний облік використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, сформовані маркетинговими службами, відділами управління ризиком;

- *інформаційна система*, що забезпечує підтримку прийняття в організації стратегічних рішень. Зазвичай стратегічні рішення мають довгостроковий характер, вони впливають на всі сторони життя і діяльності організації і, хоча можуть і не мати внутрішньої складової, як правило, мають зовнішню спрямованість;
- *управлінський облік в контексті бізнес-стратегій*, запланованих до впровадження або вже впроваджених в організації, який повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом в порівнянні з конкурентами, постачальниками і, можливо, споживачами;
- *спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу суперників*, який застосовується при розробці та моніторингу стратегії власного бізнесу;
- *стратегічний облік відноситься до фінансового аналізу* проблем, пов'язаних з чотирма чинниками - 4C (від англ. commitment, control, cash, capability): зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом.

Таблиця 2.3.

Визначення поняття «стратегічний управлінський облік»

Підхід до визначення	Науковці, які його пропонують	Визначення стратегічного управлінського обліку
1) Окремий вид обліку	К.Уорд	облік для стратегічного менеджменту
	В.В. Панков, В.Ф.Несветайлов	облік, спрямований на підтримку стратегічно-орієнтованих рішень, тісно пов'язаний з ринково-орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має як фінансовий, так і не фінансовий характер, спрямований не тільки на фіксацію конкретних фактів, а більше на відстежування трендів, тенденцій або суттєвих змін, оперує плановими і прогнозними даними довгострокового характеру

Продовження табл 2.3

	П.Й. Атамас	облік, який зосереджується на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах
2) Елемент, підсистема обліку та управління	В.З. Семанюк	підсистема обліку, функція стратегічного управління, яка забезпечує менеджерів інформацією про внутрішнє середовище діяльності підприємства для прийняття стратегічних рішень
	Пліскун І. Й.	інформаційна модель, що поєднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік, і забезпечує фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інформацією для оцінки діяльності підприємства
4) Процес	Шеремет Д. А	процес прийняття стратегічних рішень, у рамках якого пропонується ретельний аналіз бізнес-середовища, де організація здійснює свою діяльність.
5) Окрема економічна система	Голов С.Ф.	система управлінського обліку, спрямована на прийняття управлінських рішень
	Пушкар М.С.	система, яка надає інформацію про зовнішнє середовище для стратегічного управління та формується в системі контролінгу

Характеристики стратегічного управлінського обліку:

1. *Стратегічний управлінський облік* містить в собі не просто облік як такий, а три взаємопов'язані частини: стратегічний аналіз, стратегічне планування (бюджетування), стратегічний контроль.
2. *Стратегічний управлінський облік* є технологією інформаційної підтримки корпоративного управління і стратегічного управління.
3. *Стратегічний управлінський облік* спрямований на перспективу, є основою для формування, оцінки і вибору глобальних стратегічних ініціатив.
4. *Стратегічний управлінський облік* є підтримкою при прийнятті і виконанні стратегічних рішень у таких сферах, як інвестиційні проекти, придбання нового бізнесу і запуск

- нової продукції; у складі стратегічних розглядаються рішення щодо життєвого циклу продукції; вибору корпоративної стратегії; формування власної позиції в умовах конкуренції; стратегічного (довгострокового) ціноутворення; оцінки структури, прибутковості та рентабельності покупців та ринків збуту; оцінки власних конкурентних переваг.
5. *Стратегічний управлінський облік* сконцентрований на зовнішніх факторах, які здійснюють вплив на фінансово-господарську діяльність організації; передбачає моніторинг поточного стану і тенденцій розвитку зовнішнього середовища та самої організації, ступеня реалізації визначених стратегічних цілей і завдань з метою позиціонування організації в зовнішньому середовищі, оцінки (а в разі необхідності – і переоцінки) її цільових установок і на цій основі формування стратегічних альтернатив подальшого розвитку.
 6. *Стратегічний управлінський облік* орієнтований не тільки на фінансові показники ефективності, але і на нефінансові, формує не тільки кількісну, але і якісну інформацію.
 7. *Стратегічний управлінський облік* орієнтований не стільки на фіксацію конкретних фактів, скільки на відстежування трендів, тенденцій або значущих змін мікро- і макросередовища.
 8. *Стратегічний управлінський облік* є базою для аналізу ефективності інноваційних впроваджень та управління ризиками.
 9. *Стратегічний управлінський облік* є динамічним в тій же мірі, в якій динамічний бізнес комерційної організації.
 10. *Стратегічний управлінський облік* адаптований до реальних комерційних потреб організації, внаслідок чого відіграє одну з ключових ролей у її діяльності.

На рис.2.1 подано специфічні властивості стратегічного управлінського обліку.



Рис. 2.1. Особливості стратегічного управлінського обліку

На основі аналізу сучасних наукових та спеціальних джерел зроблено висновки:

- стратегічний управлінський облік, це – інформаційна система;
- стратегічний управлінський облік має велике значення в реалізації процесу прийняття стратегічних управлінських рішень;
- система стратегічного управлінського обліку надає та аналізує інформацію, що характеризує як внутрішнє, так і зовнішнє середовище організації;

- одні автори вважають, що призначення стратегічного управлінського обліку – надавати та аналізувати лише відносну фінансову інформацію; інші, вважають, що має бути розглянута та врахована також і нефінансова інформація.

2.2.2. Концепції стратегічного управлінського обліку

Nota bene

Концепція (з лат. conceptio: розуміння, система) це спосіб розуміння і трактування певних явищ, основна точка зору, керівна ідея їх висвітлення, провідний задум, конструктивний принцип тієї чи іншої діяльності.

Концепція стратегічного управлінського обліку – успішна спроба відновлення «втраченого значення» управлінського обліку.

Основні концептуальні положення стратегічного управлінського обліку визначено в табл.2.4.

Таблиця 2.4.

Концептуальні положення стратегічного управлінського обліку

Концептуальна ознака	Визначення
Бачення	Перспективи розвитку підприємства на період до 5-10 років, що представляє собою сукупність істотних характеристик зовнішніх і внутрішніх умов фінансово-господарської діяльності та її ключові цінності.
Місія	Чітке визначення «призначення» підприємства, оптимальних результатів фінансово-економічної діяльності, виходячи з мети і завдань підприємницької діяльності та соціально-значущих проєктів.
Тактика	Науково-обгрунтована система вироблення управлінських рішень щодо оптимізації поточного і перспективного розвитку підприємства, яка виконує функції обліку, контролю, аналізу, мотивації та регулювання раніше прийнятих рішень.
Стратегія	Прогноз оптимального розвитку організації, що представляє собою економічну модель (технологію) досягнення бажаних результатів діяльності господарюючого суб'єкта при певній ймовірності наявності відповідних внутрішніх і зовнішніх умов підприємницької діяльності.

Продовження табл 2.4

Предмет	Комплекс господарських операцій і процесів фінансово-економічної і виробничо-господарської діяльності, дані про які відображаються в системі узагальнення обліково-аналітичної інформації за принципами і вимогами планування, прогнозування, аналізу, контролю, для забезпечення ухвалення обґрунтованих, якісних і ефективних управлінських рішень у рамках стратегічного менеджменту (на всіх етапах розробки і реалізації місії і стратегії).
Об'єкт	Витрати і доходи підприємств в розрізі її структурних підрозділів - центрів відповідальності, інвестиційна та інноваційна діяльність, внутрішнє ціноутворення, бюджетування, система управлінської звітності, а також зовнішні економічні умови діяльності організації, в тому числі основні тенденції, можливості і ризики, позиція найважливіших конкурентів.
Метод	Сукупність способів і прийомів пошуку і підготовки якісної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, в тому числі елементи методу бухгалтерського обліку, прийоми економічного аналізу, економіко-математичні, статистичні методи та інші прийоми ідентифікації та перетворення інформаційних потоків відповідно до інформаційних запитів сфери управління .

Вчені пропонують застосовувати **інструменти стратегічного управлінського обліку, які включають :**

- ланцюжок цінностей (М. Портер);
- витратоутворюючих факторів;
- стратегічного позиціонування;
- стратегічного обліку власності (капіталу);
- стратегічного управління витратами (Дж. Шанк, В. Говіндараджан);
- прогнозування та оптимізації грошових потоків (Альфред Кінг);
- балансового управління економічними процесами;
- обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління;
- постановки стратегічного обліку на підприємствах (В.І. Ткач);
- стратегічного обліку інновацій;

- використання стратегічного обліку при зовнішньому і довірчому управлінні власністю;
- побудова стратегічного обліку грошових потоків.

Nota bene

Концепція стейкхолдерів сформована у праці Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід», згідно якої власники та менеджери повинні керувати діяльністю компанії так, щоб враховувалися інтереси стейкхолдерів та зберігався відповідний особливий етичний баланс.

Стейкхолдери – будь-які індивідууми, групи або організації, які мають значущий вплив на прийнятті компанією рішення та/або опиняються під впливом цих рішень (за Е. Фрімена). До стейкхолдерів, відносять: власників компанії, її найманих менеджерів, персонал компанії (не менеджерів) – внутрішні; а також покупці продуктів компанії, постачальники ресурсів, держава, місцеве співтовариство (соціум) і суспільні групи (організації) – зовнішні.

Розвиток концепції **стейкхолдерів** пов'язано з появою у 2002 році праці Дж. Поста, Л. Престона, С. Сакса. «Переосмислення корпорації: стейкхолдерський менеджмент і багатство організації».

Практичні підходи використання концепції стейкхолдерів пов'язані:

– підприємство взаємодіє з великою кількістю груп та осіб (стейкхолдерів), які входять в його оточення (внутрішнє й зовнішнє), що впливають або на які можуть впливати рішення підприємства;

– теорія відображає природу цих відносин: процесами, що супроводжують відносини, і результатами (ресурсного обміну) для підприємства та його стейкхолдерів;

– інтереси всіх стейкхолдерів потенційно мають право бути прийнятими до уваги і задоволеними;

– теорія ставить акцент на управлінському рішенні (таким чином цільовою групою є, як правило, менеджмент).

2.2.3. Мета, завдання, предмет, об'єкти, функції стратегічного управлінського обліку

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, уряду і суспільства). Мета СУО – визначає завдання організації та реалізації СУО.

Завдання стратегічного управлінського обліку.

1. Формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства.
2. Забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу та визначення ключових чинників успіху для підприємства.
3. Калькулювання за видами діяльності.
4. Розробка системи показників для оцінки ключових чинників успіху підприємства.
5. Надання адекватної інформації для забезпечення реалізації обраної стратегії та складання звітності про ключовими чинниками успіху.
6. Забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодження зі стратегічними цілями (моніторинг реалізації стратегії).
7. Надання інформації стосовно довгострокових результатів різних напрямів дії.
8. Оцінка далекого і близького оточення з метою виявлення основних тенденцій макросередовища та їх потенційного впливу на результати діяльності та конкурентні позиції.
9. Оцінка ресурсного потенціалу, в тому числі, інтелектуального.
10. Економічне обґрунтування ефективності стратегії організації в процесі її декомпозиції за допомогою системи збалансованих показників.
11. Прогнозування рівня показників результативності та ефективності діяльності організації в цілому, а також у розрізі стратегічних бізнес-одиниць на період до 5-10 років.

12. Поточний моніторинг стану макро- і мікросередовища та періодична оцінка результатів діяльності, ступеня досягнення стратегічних установок.

Мета і завдання визначають предмет і об'єкти СУО.

Nota bene

Предмет стратегічного управлінського обліку – сукупність об'єктів у процесі стратегічного управління; комплекс виробничо-фінансових операцій господарської діяльності, інформація про які відображається у фінансовій звітності підприємства і в подальшому використовується у аналітично-стратегічному плануванні, а об'єктами є витрати і результати діяльності підприємства.

Об'єкти стратегічного управлінського обліку є фінансові та виробничі ресурси, витрати, результати діяльності, персонал, ризики, стратегія; окремі види та напрямки діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище.

Суб'єкти стратегічного управлінського обліку – спеціалісти облікового або аналітичного підрозділів підприємства.

Інститут професійних бухгалтерів управлінського обліку СІМА, вважає, що увага акцентується все ж більше на зовнішньому середовищі, яке безпосередньо впливає на поведінку підприємства в умовах глобалізації та регіоналізації економіки.

У системі стратегічного управлінського обліку цілі обумовлюють багатогранність його інструментарію (табл.2.5.).

Таблиця 2.5.

Формування цілей в системі стратегічного управлінського обліку

Формування інформації в системі стратегічного управлінського обліку як інформаційної платформи в прийнятті стратегічних управлінських рішень	
Цілі планування собівартості, ціни і прибутку	Цілі контролю фактичних витрат, доцільності їх віднесення на продукт при розрахунку прогнозних показників
Цілі обліку витрат для різних моделей калькулювання	Цілі аналізу в системі «витрати-випуск-прибуток»

Перелік основних завдань стратегічного управлінського обліку дозволяє сформулювати найважливіші його **функції**:

- 1) *Прогнозна функція* – формування системи наукових економічно-обґрунтованих прогнозів щодо конкурентної позиції підприємства, фінансових результатів її діяльності в розрізі бізнес-одиноць, ринків збуту продукції, груп покупців, в сукупності складових декомпозиційної системи збалансованих показників, що відобразатиме стратегію її розвитку.
- 2) *Аналітична функція* – оцінка стану та основних тенденцій динаміки макро- і мікросередовища, виявлення можливостей і ризиків реалізації стратегії підприємства (організації), аналіз ефективності діяльності підприємства з позиції різних груп користувачів.
- 3) *Контрольна функція* – поточний моніторинг стану макро- і мікросередовища з метою оперативного виявлення змін (управління змінами), негативних тенденцій або неврахованих можливостей зростання конкурентоспроможності.
- 4) *Інформаційна функція* – забезпечує збір інформації, пов'язаної з конкуренцією, формуванням стратегічної управлінської звітності в якості інформаційної бази для прийняття стратегічних управлінських рішень.
- 5) *Координуюча функція* – декомпозиція стратегічних установок в розрізі центрів фінансової відповідальності, використання обліку, скорочення витрат, бізнес-процесів, посадових осіб та ін. з метою створення умов для координації дій щодо реалізації стратегії підприємства (організації).
- 6) *Регулююча функція* – процес прийняття стратегічних управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію стратегії підприємства (організації) і умов її реалізації.

Усі функції стратегічного управлінського обліку являють собою різні взаємопов'язані і взаємообумовлені процеси, спрямовані на створення умов для вибору оптимальної стратегії розвитку підприємства (організації) і її ефективної реалізації.

Відсутність чіткого визначення мети, елементів облікової політики, регламенту відбору, групування та узагальнення

інформації на підприємстві, виконання контрольної функції призводить до ряду серйозних проблем:

- нерозуміння керівництвом організацій, особливо в сфері малого бізнесу, значення і ролі управлінського, в тому числі стратегічного обліку;
- наявність малоефективних систем обліку, контролю, управління;
- відсутність системи виявлення внутрішніх і зовнішніх резервів зростання прибутку;
- збитковість основної діяльності;
- непосильний рівень податкового навантаження та інше.

2.2.4. Інструментарій стратегічного управлінського обліку

Nota bene

***Метод СУО** – це сукупність способів і прийомів отримання та подання стратегічної інформації, а також акумулювання знань на рівні внутрішньокорпоративних організаційних знань для стратегічного управління.*

***Інструментарій** – комплекс інструментів які відповідають галузевій специфіці і потребам стратегічного управлінського обліку для виконання мети.*

Порівняємо методи бухгалтерського і управлінського обліку, які може застосовувати стратегічний управлінський облік в практичній діяльності, і які подано на рис. 2.2., 2.3., 2.4.

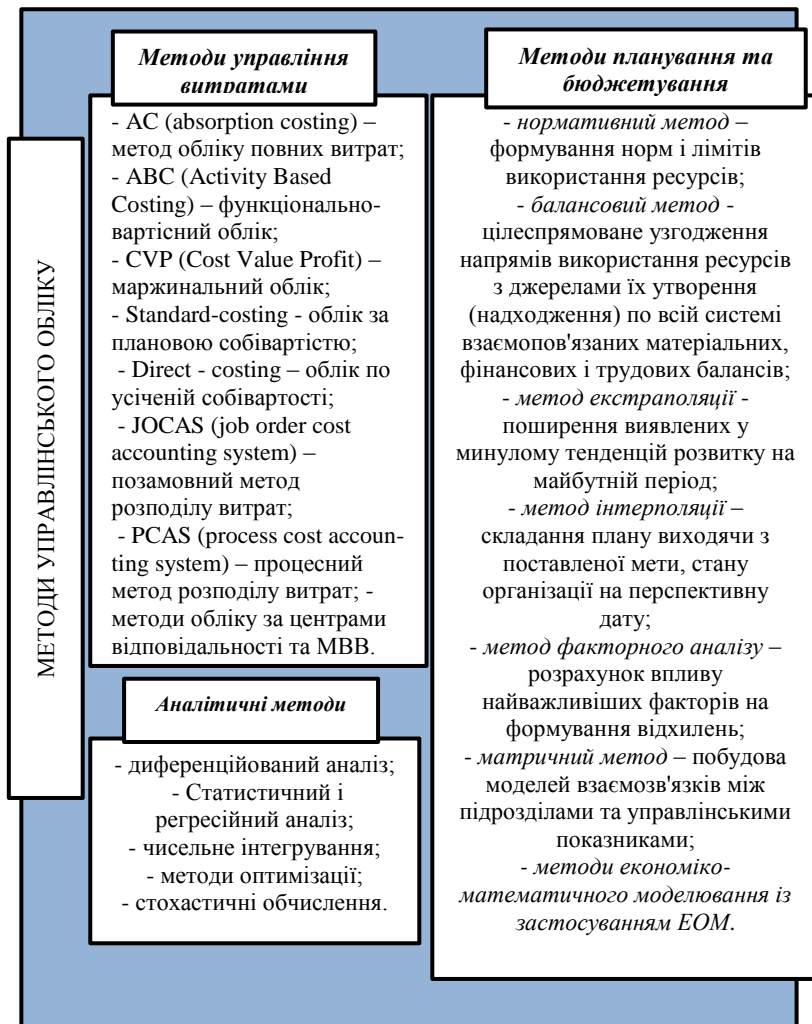


Рис.2.2. Методи управлінського обліку для стратегічного управління

На рис.2.3. подано методи стратегічного управлінського обліку рекомендовані різними вченими для практичного застосування на підприємствах.



Рис.2.3. Методи стратегічного управлінського обліку для практичного застосування на підприємствах

Також до найчастіше використовуваних відносять методи стратегічного управлінського обліку:

- методи моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами),
- моніторингу динаміки вартості підприємства (бренду, марки, бізнесу тощо),
- методи стратегічного ціноутворення та калькулювання (AB-costing, LC-costing, JIT-costing, target-costing, калькулювання на основі ланцюга цінностей, PFC-калькулювання),
- методи стратегічного позиціонування, стратегічний бенчмаркінг,
- методи планування та гнучкого бюджетування (flexed budget або flexible budget),
- система збалансованих показників (BSC),
- методи стратегічного (SWOT-аналіз, STEP аналіз, GAP-аналіз, CVP-аналіз, аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища, аналіз прибутковості за споживачами, продуктами, бізнес-процесами тощо) та системного аналізу,
- модель доданої вартості (EVA),
- відстеження необхідності зміни стратегії, формування сигнальних індикаторів для виявлення проблем та інші.

На рис. 2.4. відображено методи бухгалтерського обліку.



Рис.2.4. Методи бухгалтерського обліку для стратегічного управління

На відміну від бухгалтерського, стратегічний управлінський облік, оперує набором специфічних методів, як:

- ланцюг вартості (цінності) підприємства,
- конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), стратегічного ціноутворення та калькулювання,
- стратегічного позиціонування,
- бюджетування,
- система збалансованих показників (BSC),
- стратегічного та системного аналізу,
- доданої вартості (EVA),
- формування сигнальних індикаторів для виявлення проблем (необхідності зміни стратегії та інші).

Приклад застосування методів стратегічного управлінського обліку подано в табл.2.6.

Таблиця 2.6.

Застосування і рейтинг методів стратегічного управлінського обліку

Методи стратегічного управлінського обліку	Застосування		Рейтинг	
	пункти	рейтинг	пункти	рейтинг
Моніторинг стратегічної позиції	5,0	1	5,7	1
Калькуляція ціни	4,5	2	5,4	2
Оцінка результатів конкуренції на підставі фінансових звітів	4,4	3	5,3	3
Оцінювання вартості конкуренції	4,1	4	5,3	4
Стратегічна калькуляція	3,5	5	4,9	5
Облік якості	3,2	6	4,3	6
Облік цільових коштів	3,1	7	3,9	8
Облік коштів ланцюга вартості	3,0	8	4,3	7
Моніторинг вартості товару	2,7	9	3,4	11
Облік вартості життєвого циклу	2,6	10	3,6	9
Облік вартості компетенції	2,3	11	3,5	10
Бюджетування вартості товару	2,3	12	3,3	12

Інструменти стратегічного управлінського обліку зарубіжні вчені визначають: ABC (Aktivity Based Costing), Life – Cycle Costing (LCC), target costing (цільове калькулювання), BSC (Balanced Scorecards), стратегічний бенчмаркінг, EVA (економічна додана вартість), кайзен-костинг, GIT (точно в строк), SWOT-

аналіз, TQM (Total Quality Management). *Приклад* застосування інструментів стратегічного управлінського обліку подано в табл.2.7.

Таблиця 2.7.

Ступінь застосування на практиці інструментів стратегічного управлінського обліку

№ п/п	Інструменти стратегічного управлінського обліку	Вимір	Пункти
1	Стратегічного позиціонування (конкурентоспроможність клієнтів)	Стратегічний	5,77
2	Аналіз прибутковості	Стратегічний	5,18
3	Аналіз відхилень	Стратегічний	4,39
4	Бюджет	Операційний	4,52
5	Методи just in time	Стратегічний	4,43
6	Benchmarking	Стратегічний	3,56
7	Облік власності	Стратегічний	3,55
8	Облік невикористаних коштів	Операційний	2,98
9	Звітність сталого розвитку	Стратегічний	2,92
10	Аналіз ланцюга вартості	Стратегічний	2,81
11	Облік грошових потоків	Операційний	2,75

2.2.5. Принципи стратегічного управлінського обліку

Концепція стратегічного управлінського обліку набуває цілісний характер при наявності чітко сформульованих принципів. Специфіка стратегічного управлінського обліку визначає необхідність розробки системи принципів його функціонування як технології інформаційного забезпечення управління релевантною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Сукупність принципів забезпечує дієвість системи СУО і не повинна уніфікувати обліковий процес.

Принципи стратегічного управлінського обліку (СУО).

- 1. Принцип відповідності облікової інформації стратегічному рівню прийняттю рішень.** Стратегічному рівню управління відповідає інформація, здатна максимально повно забезпечити інформаційні потреби вищого керівництва організації при вирішенні стратегічних цілей і завдань. Необхідно за-

безпечити повну відповідність змісту окремих форм стратегічної управлінської звітності посадовими обов'язками і інформаційними запитами представників стратегічного рівня управління.

2. *Принцип гнучкості методу і відповідності використовуваного інструментарію ключовим стратегічним цілям і завданням.* Згідно з цим принципом вибір форми і інструментів ведення стратегічного управлінського обліку буде здійснюватися ситуативно, з урахуванням особливостей зовнішніх і внутрішніх умов, а також специфіки технології прийняття стратегічних управлінських рішень. В результаті вміст стратегічної управлінської звітності не є статичним, а гнучко реагує на суттєві зміни макро- і мікросередовища, інновації в галузі технологій виробництва, збуту, інформаційного забезпечення та управління.
3. *Принцип відповідності стратегії і організаційної структури (принцип стратегічної звітує одиниці).* Даний принцип має схожість з прийнятим в міжнародній практиці принципом звітує одиниці (entity). в системі стратегічного управлінського обліку наочно реалізується принцип відповідності стратегії і організаційної структури.
4. *Принцип єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень.* Інформаційна база стратегічного управлінського обліку має широкий спектр і залежить від особливостей системи стратегічного управління і поставлених стратегічних цілей і завдань. При цьому єдине інформаційне поле, з одного боку, підлягає децентралізації за центрами фінансової відповідальності, з іншого боку, узагальненню на вищому рівні управління. Аналіз і синтез – основні процеси трансформації інформаційних потоків, що лежать в основі формування обліково-аналітичного забезпечення процесу вироблення стратегічних управлінських рішень.
5. *Принцип множинності аналітичних угруповань витрат, облікових оцінок і використовуваних показників.* Близька за відповідністю цьому принципу є вимога «різні витрати для рі-

зних цілей». У стратегічному управлінському обліку з'являється можливість багатозадачності і багатоваріантності доступних обліково-аналітичних рішень.

6. *Рівний статус значущості кількісної та якісної інформації.* Різноманітність управлінських завдань передбачає і наявність різноманітних шляхів і способів їх вирішення. Тому таку велику роль відіграє якісна інформація, отримання якої не пов'язане з жорсткими нормативними вимогами або обчислювальними обмеженнями, а оперативність доставки виявляється дуже високою.

2.2.6. Відмінності традиційного управлінського обліку від стратегічного управлінського обліку

Класичні елементи бухгалтерського і управлінського обліку не могли забезпечити інформаційну складову прийняття стратегічних управлінських рішень, потрібна була нова облікова система, яка виходить за межі традиційного управлінського та бухгалтерського обліку, була тісно пов'язана з маркетингом, логістикою і менеджментом. Якщо бухгалтерський облік це фактичні дані про господарську діяльність підприємства, які мали місце у минулому, то *стратегічний управлінський облік - це система аналізу фінансових і нефінансових показників підприємства, і навіть планування і звітності. Стратегічний управлінський облік не варто ототожнювати з бухгалтерським обліком, оскільки другий є частиною першого.*

Відмінності систем традиційного управлінського обліку й стратегічного управлінського обліку сформульовано в табл. 2.8.

На відміну від традиційного управлінського обліку в системі стратегічного управлінського обліку дуже багато приблизних оцінок, об'єктом цього обліку може бути окремий вид продукції (робіт, послуг), або окремий центр відповідальності. Користувачами інформаційних ресурсів для потреб стратегічного управлінського обліку є обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства.

Таблиця 2.8.

**Відмінності стратегічного управлінського обліку
від традиційного управлінського обліку**

№ п/п	Ознаки порівняння	Традиційний управлінський облік	Стратегічний управлінський облік
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Рівні управління	Операційне управління	Стратегічне управління
2.	Часовий горизонт	Короткостроковий період	Довгостроковий період
3	Одержувачі інформації	Керівництво нижчого рівня управління (внутрішні користувачі)	Вищий рівень управління (зовнішні і внутрішні користувачі)
4.	Критерії оптимізації рішень	Ризики підприємства	Вартість підприємства
5.	Критерії готовності підприємства до діяльності	Грошовий надлишок	Позиція підприємства
6.	Предмет завдань	Ефективне використання засобів	Розвиток підприємства
7.	Характеристика завдань	Поточні (тактичні) завдання	Стратегічні завдання
8.	Вплив чинників	Внутрішні	Зовнішні
9.	Часовий вимір інформації	Сьогодення	Перспективність
10.	Використання ресурсів	Доступні ресурси в даний момент	Ресурси довгострокового періоду
11.	Орієнтація керівників	Продукція	Ринок
12.	Вимір завдань	Кількісні завдання	Якісні завдання
13.	Облік і аналіз внутрішніх факторів і процесів	Здійснюється надмірна концентрація на внутрішніх чинниках	Проводиться облік і аналіз зміни внутрішніх факторів
14..	Облік і аналіз зовнішніх факторів і процесів	Облік і аналіз зовнішніх факторів і процесів не виробляється	Облік і аналіз зовнішніх факторів і процесів проводиться, причому багато зовнішні фактори виносяться на перший план

Продовження табл 2.8

15.	Облік і аналіз не фінансових факторів і показників	Не фінансові фактори, як правило, не враховуються	Здійснюється систематизований облік і оцінка не фінансових факторів і показників
16.	Придатність до умов динамічного мінливого середовища	Не завжди придатний, оскільки враховуються лише внутрішні чинники	Придатний до умов динамічного, постійно мінливого і еволюціонуючого зовнішнього середовища
17.	Ставлення до аналізу витрат	Єдиним чинником, що визначає динаміку витрат, визнається обсяг виробленої продукції. На цій підставі витрати поділяються на змінні і постійні	Для стратегічного аналізу обсяг виробленої продукції не є найбільш істотним фактором, який пояснює динаміку витрат. Не всі фактори є однаково важливими в будь-який момент часу, але деякі (більше, ніж один), ймовірно, дуже важливі в кожному конкретному випадку. Для кожного фактора витрат існує своя система аналізу
18.	Характер показників	Використовуються абсолютні показники	Акцент робиться на відносних показниках, таких як рентабельність продукції, фондівіддача, фондомісткість і т.п.
19.	Фокус уваги	Акцентує увагу на результатах підприємств холдингу в цілому	Розділяє весь бізнес підприємств холдингу на основні компоненти і дозволяє обробляти інформацію про конкретні підгрупах

Отже, використання складових стратегічного управлінського обліку надасть можливість розрахувати прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності або окремого виду продукції.

2.3. Організація стратегічного управлінського обліку. Стратегічна облікова політика

Побудова стратегічного управлінського обліку базується на: стратегічному управлінні, стратегічному плануванні, стратегічному аналізі.

На рис. 2.5. подано організацію стратегічного управлінського обліку, яке дослідники пропонують, розглядати на основі інформації: облікового і аналітичного забезпечення; стратегічного контролю для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Приклад організації стратегічного управлінського обліку підприємства, який може включати (залежно від специфіки діяльності):

1) визначення економічного змісту системи стратегічного управлінського обліку:

- розробка фінансової моделі;
- розробка і / або коригування корпоративних регламентів та інструкцій;

2) документальне забезпечення стратегічного управлінського обліку:

- розробка єдиних класифікаторів та кодифікатор,
- облікова політика для цілей стратегічного управлінського обліку,
- уніфіковані форми управлінської документації,
- розробка плану рахунків для стратегічної бухгалтерії;

3) методичне забезпечення документообігу:

- регламент формування цільових значень ключових показників ефективності;
- регламент контрольних процедур для стратегічного управлінського обліку;
- регламент доступу і обмежень користувачів інформаційної системи.

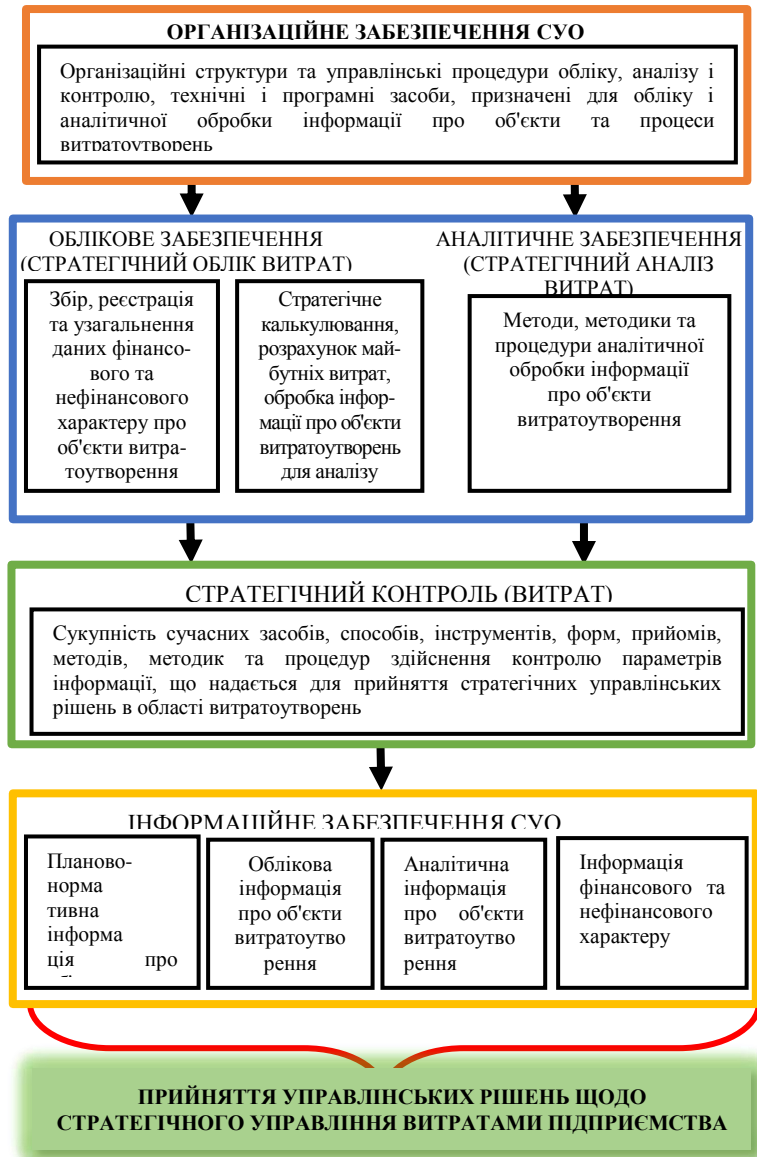


Рис.2.5. Організація стратегічного управлінського обліку

Також, можуть виділяти три рівні **організації** стратегічного управлінського обліку на підприємстві кожен з яких передбачає реалізацію комплексу відповідних складових (елементів), направлених на реалізацію потреб облікового процесу: **методичний, технічний, організаційний**.

Методичне забезпечення стратегічного управлінського обліку може включати:

- ✓ відповідне облікове забезпечення у вигляді початкового оператора,
- ✓ систему облікових алгоритмів і агрегованих облікових записів,
- ✓ обліково-контрольні точки, які формують в цілому обліковий механізм відображення стратегії.

Методичне забезпечення стратегічного управлінського обліку визначає інформаційні джерела процесів стратегічного управління, розробки і реалізації стратегії розвитку з урахуванням змін, що відбуваються в умовах значної невизначеності зовнішнього і внутрішнього середовища, на основі використання інжинірингової стратегічної інструментарію - системи інжинірингових інструментів стратегічного, прогностного, сценарного, ситуаційного, сегментарного, фрактального характеру.

Так, Бруханський Р. пропонує механізм побудови стратегічного управлінського обліку підприємства (стратегічної бірності) в системі стратегічного менеджменту здійснювати за етапами поданими на рис.2.6.

Зарубіжні дослідники в основу методики стратегічного управлінського обліку закладають вартість організації у вигляді агрегованого показника чистих активів в ринковій оцінці і дезагрегованого показника власності чистих пасивів у справедливій оцінці. Успіх стратегії побудованої на визначенні облікових стратегічних показників, які розраховуються на базі інструментів бухгалтерського інжинірингу: чистих активів, чистих пасивів, зони стратегічної безпеки, маржі безпеки, стратегічних і ситуаційних складових.

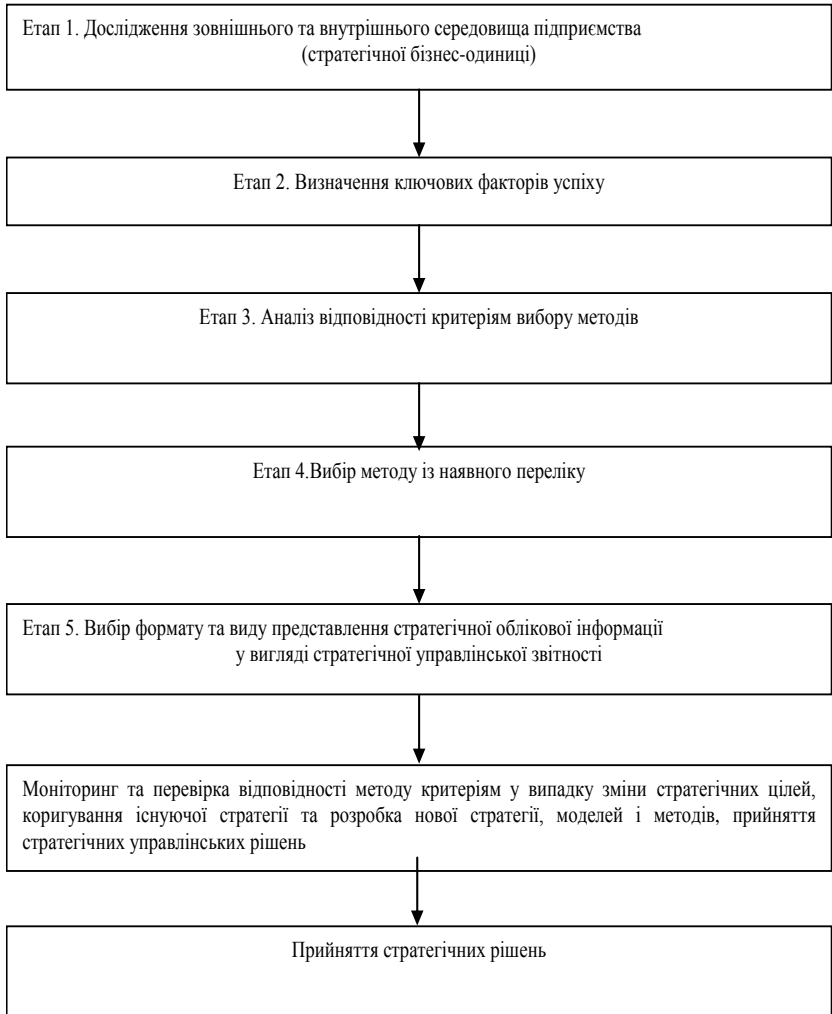


Рис. 2.6. Механізм побудови стратегічного управлінського обліку підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в системі стратегічного управління

Методичне забезпечення стратегічного управлінського обліку (підходів зарубіжних дослідників щодо інжинірингових стратегічних інструментів) включає розділи:

1. параметри зовнішнього середовища;
2. модель стратегічної місії;
3. об'єкти обліку;
4. початковий оператор;
5. облікове забезпечення;
6. обліковий механізм;
7. облікові стратегічні показники;
8. прийняті стратегічні управлінські рішення.

Перший розділ – параметри зовнішнього середовища, їх оцінка та облік в процесі розробки і реалізації стратегії розвитку організації: ринки матеріально-технічних ресурсів, енергетичних ресурсів, товарні ринки, валютні і кредитні ринки, законодавство, податкова і митна політики, звичаї ділового обороту і ін.

Другий розділ – модель стратегічної місії, яка характеризується метою, цінностями, стандартами поведінки, стратегією конкурентної боротьби компанії (із включенням виробничої спеціалізації компанії, характеристики споживачів і географічні межі, з відображенням результатів в системі стратегічних інжинірингових інструментів облікового і аналітичного характеру).

Третій розділ – об'єкти обліку, на які орієнтований стратегічний облік, з використанням інжинірингових інструментів:

- постачальники: ресурсний похідний баланс; сегменти торгової діяльності: сегментарний, фрактальний похідні балансу; канали збуту: маркетинговий похідний баланс;
- клієнти: клієнтський похідний баланс;
- конкурентне середовище і конкуренти: кон'юнктурний похідний баланс; ланцюжок цінностей: секційний похідний баланс;
- людські ресурси: поведінковий похідний баланс;
- соціально-економічні процеси: соціально-економічний похідний баланс;

- аутсорсингові процеси: аутсорсинговий похідний баланс;
- інвестиції: інвестиційний похідний баланс;
- інновації: інноваційний похідний баланс;
- венчурний капітал: венчурний похідний баланс;
- реорганізаційні процеси: реорганізаційний похідний баланс;
- синергетичний ефект: синергетичний похідний баланс;
- види стратегічної активності: стратегічний похідний баланс.

Четвертий розділ – представлений початковим оператором у вигляді системи агрегованих і аналітичних позицій, і показників з відображенням стратегічних процесів: рахунки, субрахунки і аналітичні позиції; укрупнені рахунки, розділи, блоки, модулі стратегічного структурованого плану рахунків; розділи бухгалтерського (планового, прогнозного і т.п.) балансу; мега-рахунки; система показників стратегічного розвитку організації.

Стратегічний структурований план рахунків побудований на використанні принципів архітекtonіки:

- структурна архітектура з відповідними синтетичними і аналітичними позиціями структурованих планів рахунків, прив'язаних до структури конкретної організації;

- інтеграційна архітектура, що забезпечує інтеграцію стратегічного обліку, контролю і аналізу;

- інструментальна архітектура з можливостями використання комплексу інжинірингових стратегічних інструментів, інтегрованих в структурований план рахунків;

- алгоритмічна архітектура, представлена системою ітеративних алгоритмів стратегічного обліку, контролю, аналізу;

- адаптивна архітектура, що забезпечує ефективне функціонування інтегрованої системи стратегічного обліку, контролю і аналізу.

Напрямки побудови стратегічного структурованого плану рахунків:

- план рахунків комерційних організацій (8 розділів);

- фінансовий план рахунків (10 розділів);
- виробничий план рахунків (10 розділів).

Стратегічний структурований план рахунків – забезпечує зв'язок функціонування фінансового, управлінського, стратегічного та інших видів обліку в єдину інтегровану систему, розширюючи при цьому інформаційну сміть обліку і відображаючи специфіку діяльності конкретного господарюючого суб'єкта, забезпечуючи інформаційно-аналітичні можливості обґрунтування та оцінки ефективності стратегії розвитку організації.

Якщо робочий план рахунків є схемою реєстрації та групування об'єктів обліку при здійсненні підприємствами конкретних видів діяльності, то структурований робочий план рахунків спрямований на обліково-аналітичне забезпечення управління структурними підрозділами підприємства на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях.

П'ятий розділ – система облікового забезпечення, яка будується на використанні: облікових алгоритмів як послідовних ітеративних процесів обробки облікової інформації; інжинірингових облікових записів по агрегованих і аналітичним позиціях в залежності від обраного початкового оператора; обліково-контрольних точок у вигляді найрізноманітніших агрегованих аналітичних позицій, за якими організовується контроль ефективності стратегії.

Шостий розділ – реалізація облікового механізму стратегічного обліку, який передбачає інформаційне забезпечення обґрунтування, реалізації, коригування та оцінки ефективності стратегії розвитку на базі складання і використання представлених в методиці стратегічних інжинірингових інструментів і механізмів.

Сьомий розділ – облікові стратегічні показники, якими виступають індикатори стратегічного успіху і оцінки ефективності стратегії: оцінка впливу стратегії розвитку на вартість організації; оцінка ефективності стратегії за показниками економічного потенціалу організації; відношення зони стратегічної безпеки до встановлених стратегічних нормативів.

Восьмий розділ методики стратегічного обліку орієнтований на прийняття стратегічних управлінських рішень щодо оптимізації стратегії розвитку організації.

Методичне забезпечення стратегічного управлінського обліку орієнтоване на інформаційну підтримку і формування стратегії розвитку організації на основі реалізації стратегічного облікового механізму за вибраними об'єктами обліку і відповідними інжиніринговими стратегічними інструментами з використання встановлених розділів.

Організаційний етап системи стратегічного управлінського обліку передбачає:

- 1) інтеграція з існуючими інформаційними системами (бухгалтерської, фінансової);
- 2) можливість реалізації наявними технічними засобами, в т.ч. програмним забезпеченням;
- 3) фіксування в режимі реального часу інформації не тільки про фінансові потоки, але і фактів, здатних з достатнім ступенем вірогідності вплинути на їх зміну;
- 4) використання єдиної термінології і облікових одиниць в рамках одного бізнес-процесу;
- 5) постійний моніторинг та визначення контрольних точок перевірки на відповідність моделі оригіналу;
- 6) забезпечення корпоративними стандартами і корпоративною етикою.

Організація стратегічного управлінського обліку будується на визначенні облікових стратегічних показників, що визначають успіх стратегії і розраховуються на базі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу: чистих активів, чистих пасивів, зони стратегічної безпеки, маржі безпеки, стратегічних і ситуаційних складових.

Залежно від розміру підприємства, можливостей інформаційної системи і використання сучасного технічного забезпечення, як **приклад** можна виділити варіанти організації СУО (табл. 2.9).

Таблиця 2.9.

Типові варіанти організації стратегічного управлінського обліку

1-й варіант	Стратегічний управлінський облік організовується з обліком цілісного підприємства і стратегії, що реалізується.	Однопрофільні малі підприємства
2-й варіант	Використання окремих напрямів стратегічного управлінського обліку в умовах часткового застосування комп'ютерних технологій і програм.	Малі і середні підприємства
3-й варіант	Організація стратегічного управлінського обліку в межах повномасштабної стратегічної бухгалтерії із застосуванням сучасних інформаційних технологій, стратегічних додатків і систем.	Середні і великі підприємства

Стратегічна облікова політика

Для чіткого ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, прийняття управлінських рішень, стейкхолдерам, потрібна інформація стратегічного спрямування про діяльність підприємства, для формування конкретної стратегії компанії на основі соціальної функції бухгалтерського обліку. Так, використання механізмів облікової політики шляхом зміни показників, що відображаються у фінансовій звітності, може впливати на рішення інших суб'єктів щодо залучення фінансових ресурсів зі сторони. Роль бухгалтерського обліку в системі стратегічного менеджменту, пов'язаний суто з інформаційним забезпеченням суб'єктів прийняття стратегічних рішень.

Nota bene

Під обліковою політикою стратегічного спрямування розуміють прийняття такої облікової політики, яка забезпечує реалізацію стратегічних планів та ініціатив підприємства, в результаті якої відбувається формування суб'єктивної (стратегічно-орієнтованої) облікової реальності.

Загалом враховують відмінності між звичайною (традиційною) обліковою політикою та стратегічною обліковою політикою (рис. 2.7.).



Рис.2.7. Відмінність між звичайною та стратегічною обліковою політикою

Виділяють два основні напрями реалізації стратегічної облікової політики підприємства, які подано на рис. 2.8

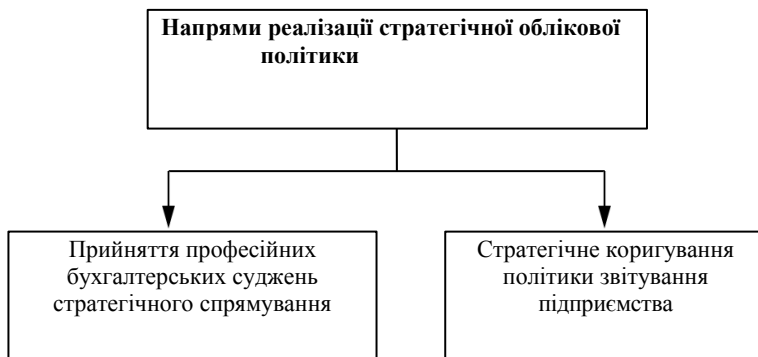


Рис.2.8. Напрями реалізації стратегічної облікової політики

Основними напрямками реалізації стратегічної облікової політики є: прийняття професійних бухгалтерських суджень стратегічного спрямування; стратегічне коригування політики звітування підприємства.

Використання першого напрямку спрямоване на досягнення фінансових показників, які сприятимуть досягненню стратегічних цілей підприємства, а другого – на створення необхідного інформаційного впливу на зовнішніх користувачів, що є суб'єктами прийняття управлінських рішень (інвестиційних, позикових тощо), від реалізації яких залежить досягнення таких стратегічних цілей.

Nota bene

Стратегічна облікова політика – забезпечує реалізацію стратегічних планів та ініціатив підприємства, в результаті якої відбувається формування суб'єктивної (стратегічно-орієнтованої) облікової реальності.

Основні завдання стратегічної облікової політики:

- створення дієвого інформаційного забезпечення, що покращуватиме ефективність стратегічного управління на підприємстві шляхом облікового відображення стратегічно важливих об'єктів,
- застосування нових оціночних базисів, що є більш корисними для формування нових та реалізації існуючих стратегій,
- здійснення стратегічного контролю.

Отже, стратегічна облікова політика не обмежується лише прийняттям бухгалтерських суджень стратегічного спрямування, а включає стратегічне коригування політики звітування підприємства, яке на відміну від попереднього її елементу, спрямованого на досягнення конкретних показників діяльності підприємства, передбачає здійснення інформаційного впливу на суб'єктів, що в цілому також забезпечує досягнення стратегічних цілей підприємства.

2.4. Побудова стратегічної бухгалтерії на основі концепції бухгалтерського інжинірингу

Nota bene

Концепція стратегічної бухгалтерії – використання аспектів реінжинірингу, який спрямований на оптимізацію основних напрямів діяльності підприємства з метою підвищення її ефективності, та необхідність пошуку нових підходів до управління, у тому числі і до організації облікової системи на основі показників стратегічного управлінського обліку - чистих активів, чистих пасивів і їх численних модифікацій.

Шляхи побудови стратегічної бухгалтерії:

- ✓ оцінка (методи оцінки вартості підприємства), аналіз, облік зовнішніх чинників і ризиків;
- ✓ управлінська ієрархія (комунікаційні зв'язки);
- ✓ вдосконалення інтелектуальних знань (стратегічне мислення, управління: новаторством, безперервним розвитком, змінами; генерація знань);
- ✓ використання переваг мережевої економіки;
- ✓ вибір споживачів та постачальників, управління на основі ланцюжка вартості;
- ✓ організація обліку у фракталах простору і часу.

Підходи ведення стратегічної бухгалтерії повинні включати:

1) парадигми: глобального стратегічного менеджменту, інформаційних систем, технологій;

2) гіпотези: зовнішніх чинників, ризику, невизначеності, фрактальності;

3) теорії: управління змінами, прийняття рішень, прогнозування, реінжиніринг;

4) бухгалтерське моделювання: для визначення облікових характеристик стратегічної бухгалтерії;

5) моделювання і організація стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах;

б) інформаційно-технічні можливості комп'ютерних технологій (ІТ-технологій) на підприємствах;

7) обліково-аналітичні потреби стратегічного управління підприємства (використання інформації у фракталах простору і часу);

8) бухгалтерський підхід «грошові кошти / чисті пасиви» (еволюційно-адаптивна балансова теорія, яка передбачає облік різноманітних ситуацій, адаптивних до зміни системи чинників, що впливають на власність, платоспроможність, резервну систему підприємства тощо, визначення і аналіз агрегованих і дезагрегованих показників чистих активів і чистих пасивів як основних індикаторів цього впливу.

Оцінка, облік системи чинників і аналіз їх впливу, як фактичного, так і прогнозного на власність підприємства, платоспроможність, резервну систему здійснюється на основі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу - системи похідних балансових звітів.

Гіпотеза зовнішніх чинників є однією з основних гіпотез формування стратегічної бухгалтерії, оскільки чинники зовнішнього середовища на 80% визначають стратегію підприємства. Гіпотеза ризику зумовлює необхідність вибору стратегії захисту від неї (ризик) і на цій основі: оцінки, обліку і аналізу ризику як обов'язкового компонента усіх господарських операцій. Гіпотеза невизначеності пов'язана з низьким рівнем передбачуваності, точності і повноти інформації про зовнішнє середовище і процеси, що відбуваються в ньому. Якщо в умовах ризику вірогідність настання несприятливої події може бути оцінена, то в умовах невизначеності - ні. Чим більший зовнішній вплив і залежність підприємств від зовнішнього середовища, тим вищий рівень невизначеності. Гіпотеза невизначеності – організація стратегічного управлінського обліку по територіальних фракталах і часових горизонтах на базі фрактального похідного балансового звіту.

Управління змінами в зовнішньому середовищі – основна вимога парадигми стратегічного управління; інформація, що надається стратегічною бухгалтерією, має сприяти процесу стратегічного управління для розпізнавання потенційно можливих небезпек, запобігання економічних катастроф і банкрутства господарюючих суб'єктів на базі аналізу адекватної умовам вартості чистих активів і чистих пасивів.

Теорії, що характеризують невизначеність: теорія рефлексивності, синергетичної економіки, мережевої економіки, ситуаційно-матричної бухгалтерії, стратегічної бухгалтерії. Пол Самуельсон писав, що невизначеність і ризик - невід'ємні складові світу бізнесу. Суть бізнесу: вкласти кошти зараз, щоб одержати прибуток у майбутньому.

Використання гіпотези фрактальності зумовлене появою теорії фрактального ринку, стрімким розвитком цифрових інформаційних систем і

технологій; створенням мережевої економіки; пов'язана з територіальним і часовим діленням ринку; наявність принципів: спостереження; подібності елементів структури; гнучкості; аналізу фрактальної структури. Гіпотеза фрактальності забезпечує врахування численних зовнішніх чинників за рахунок використання різних комбінацій фракталів простору і часу.

Фрактали розглядаються як гіперкомплексні об'єкти стратегічної бухгалтерії з просторовою (територіальні фрактали), часовою (часові фрактали) або просторово-часовою (різні комбінації фракталів простору і часу) локалізацією подібних елементів у структурі фінансових, товарних, арбітражних і будь-яких інших ринків. В основі фрактальності лежить концепція подібних, саморегульованих і таких, що самовідтворюються систем, тобто основний принцип діяльності мережевих організацій, вільно пов'язаних між собою у виробничій діяльності. Термін фрактал був введений Б. Мандельброт (Benoit Mandelbrot) у 1975 р., і походить від латинського слова «frangere» - «ламати». Цей термін відображає зламаний, фрагментований характер фрактальних об'єктів. Це наука про природу без оздоб та ідеалізування її об'єктів. Відповідно бізнес - це «фрактал», що, по суті, означає одну і ту ж модель, але з нескінченною різноманітністю. Фрактали часу розглядаються як інвестиційні горизонти різної глибини з інтервалом в декілька хвилин, годинника, днів, років і можуть бути представлені багатогоризонтальними фракталами інвестицій, багатоаналітичними і багатосегментарними горизонтами, проектними горизонтами, горизонтами прогнозування, стратегічними горизонтами, інноваційними часовими лініями з урахуванням різних комбінацій часової тривалості, фінансовими, товарними й іншими горизонтами. Територіальні фрактали є різноманітними внутрішніми і зовнішніми сегментами діяльності промислового підприємства, географічними зонами, сегментами ринку, стратегічними майданчиками і магістралями тощо.

Відповідно гіпотези фрактальності, на ринку купівля і продаж здійснюється з різною часовою тривалістю, у різних територіальних поділах будь-якого розміру, розташування і приналежності в один і той же час, враховує зовнішні чинники, та формує інформацію з різних рівнів управління як в просторі, так і в часі з метою ухвалення обґрунтованих рішень багаторівневого характеру. Використання гіпотези фрактальності в *стратегічному управлінському обліку* дає можливість визначати інформацію і забезпечувати управління за територіальними фракталами (внутрішні і зовнішні сегменти діяльності, ланки ланцюжка створення вартості продукту, тощо) і фракталами часу (інвестиційні, інноваційні і стратегічні горизонти).

Застосування в *стратегічній бухгалтерії* теорії прийняття рішень вимагає розробки напрямів дій і їх обґрунтування шляхом вибору системи показників і відповідного аналізу, та можливість моделювання з наявних варіантів рішень, оптимального рішення. Зокрема, прийняття рішень щодо: бухгалтерської моделі, математичної моделі, матриці рішень тощо, які ґрунтуються на аналізі сценаріїв можливих шляхів розвитку майбутнього на базі показників бухгалтерських, стратегічних, фрактальних та інших похідних балансових звітів.

Основними напрямками реінжинірингу в межах стратегічного обліку і управління виступають: розвиток пріоритетних ключових видів діяльності

підприємства в ланцюжку створення вартості продукту; впровадження нового виду діяльності; перепроектування існуючого ланцюжка створення вартості тощо.

Концепція стратегічної бухгалтерії подана в табл. 2.10., може бути використана як базис для розробки стратегічно-орієнтованої системи підприємства, дозволяє сформувати єдиний інформаційний простір для здійснення стратегічного управління.

Таблиця 2.10

Побудова стратегічної бухгалтерії

Парадигми, спотегені і теорії, що беруть участь у формуванні стратегічної бухгалтерії	Облікові характеристики і аспекти стратегічної бухгалтерії							Моделювання стратегічної бухгалтерії				Організація стратегічного управління обліку									
	Стратегічна діагностика	Стратегічне мислення і поведінка	Інформаційне поле стратегічної бухгалтерії	Стратегічні рішення	Оцінювання виконання стратегії	Бухгалтерський інжиніринг	Вимрювання фактів господарської діяльності			Моделювання стратегічного управлінського обліку	Ситуаційне моделювання	Організаційне моделювання	Основні принципи, доцільності і вимоги до системи обліку	Складовості облікового процесу	Механізм обліку	Алгоритм обліку	Результат обліку	Процес укладення стратегічних рішень	Облікові механізми відображення стратегії	Результат і програмне забезпечення	
							Оцінювання	Час	Фрактальні процеси												
Парадигма глобального стратегічного менеджменту	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	
Парадигма інформальних систем і технологій	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	
Гіпотеза зовнішніх чинників	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	
Гіпотеза різьки	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	
Гіпотеза невизначеності	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	
Гіпотеза фрактальності	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	
Теорія управління змінами	Н	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	В	Н
Теорія укладення рішень	Н	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	В	Н
Теорія протизування	Н	Н	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	Н	Н	Н	В	Н	Н	Н
Теорія реінвінтуру	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	В	Н
Бухгалтерське моделювання	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	В	В	В

Побудова моделі стратегічної бухгалтерії на вітчизняних підприємствах передбачає:

- організаційне забезпечення системи;
- організація робіт з автоматизації обліку,
- формування регламентованих документів.

Організаційне забезпечення стратегічної бухгалтерії передбачає:

- регламентацію облікового процесу;

- організацію регламентації праці керівника відділу *стратегічної бухгалтерії* / управлінського обліку / контролінгу на підставі «Наказу про організацію управлінського обліку / контролінгу»;
- наявність документів – «Положення про відділ *стратегічної бухгалтерії*/ управлінського обліку»;
- посадової інструкції бухгалтера-управлінця; «Положення про калькулювання собівартості продукції», «Положення про комерційну таємницю»;
- графіків визначення видів робіт;
- конкретних виконавців;
- планованих і фактичних термінів виконання.

«Наказ про організацію моделі *стратегічної бухгалтерії* (в т.ч з управлінського обліку) для прийняття стратегічних рішень в тому числі, повинен містити розділи:

1. Принципи та об'єкти *стратегічної бухгалтерії* /управлінського обліку,
2. Складові *стратегічної бухгалтерії* / чи управлінського обліку за видами діяльності,
3. Центри виникнення витрат та центри відповідальності,
4. Аналітичний план рахунків,
5. Класифікація витрат,
6. Методи обліку виробничих витрат,
7. Розподіл загальновиробничих витрат з визначеною базою розподілу,
8. Методи калькулювання і формування бюджетів.

Організація відділу стратегічної бухгалтерії /управлінського обліку сприяє розширенню аналітичних можливостей і може призвести до появи надлишкових даних.

Залежно від потреб різних рівнів управління облікову інформацію необхідно згрупувати та виділити в обліковій політиці підприємства, що сприятиме побудові ефективної стратегічної бухгалтерії / чи системи управлінського обліку для прийняття стратегічних рішень.

На великих вітчизняних підприємствах стратегічна бухгалтерія поділяється на бухгалтерську службу апарату управління і бухгалтерію цехів (підрозділів / відділів). У самій

бухгалтерській службі існує ієрархічна структура підпорядкованості співробітників і відділів, починаючи від наймолодшого обліковця (за посадою), закінчуючи головним бухгалтером.

Стратегічний управлінський облік на вітчизняних підприємствах стикається з проблемою неможливості організації управління стратегією за даними бухгалтерської звітності. Складена відповідно до НП(С)БО1 фінансова звітність, не в повній мірі відповідає потребам стратегічного менеджменту, в частині релевантності даних.

У системі стратегічного управлінського обліку підприємств усіх галузей можуть використовуватися інструменти бухгалтерського інжинірингу (підходи В.І. Ткача).

Інжинірингова теорія бухгалтерського обліку (за підходом В. І. Ткач, інших вчених) включає елементи:

- 1) предмет (майно, елементи затрат, джерела і статті калькуляції);
- 2) система об'єктів (чисті активи та чисті пасиви);
- 3) інжиніринговий метод обліку (система похідних балансових звітів в різних оцінках).

Nota bene

Концепція бухгалтерського інжинірингу: на основі бухгалтерського балансу моделювання нових видів стратегічних звітів залежно від потреб користувачів та методологічних можливостей впровадження на підприємстві системи стратегічного обліку.

Категорія бухгалтерського інжинірингу з'явилася у зв'язку з використанням інструментів фінансової інженерії, яких у списку Дж. Фіннетрі представлено близько трьохсот, із стрімким розвитком електронної техніки, в 70 – ті роки ХХ ст. і пов'язують з застосуванням в Німеччині автоматизованих нульових балансів. На сьогоднішній день фахівці нараховують біля сотні видів інструментів бухгалтерського інжинірингу, що характеризуються використанням математичного апарату, специфічного програмного забезпечення, використанням структурованих планів рахунків, різних видів балансів, п'ятивимірних систем замість двох і т. д.

Nota bene

***Бухгалтерський інжиніринг** – універсальний засіб облікового моделювання, що базується на використанні традиційних облікових даних та передбачає їх трансформацію і доповнення з метою задоволення потреб користувачів інформації з нової інжинірингової системи обліку.*

***Бухгалтерське моделювання** передбачає розробку і апробацію моделей стратегічного управлінського обліку ситуаційного і організаційного характеру.*

Моделювання забезпечує конструювання інформаційних потоків багатоваріантного характеру під впливом системи чинників в реальних і прогнозних ситуаціях.

Використання інжинірингових методів і процедур у стратегічному управлінському обліку зумовлене необхідністю трансформації бухгалтерської інформації залежно від поставлених цілей і вирішуваних завдань у напрямі визначення показників чистих активів і чистих пасивів, що характеризують потенціал підприємства і його зміну під впливом системи чинників (чинники зовнішньої дії, зміна потоків платежів, процеси реорганізацій, отримання урядової допомоги, вартісні зміни тощо).

Для моделювання облікової діяльності підприємств є доступними такі інжинірингові інструменти:

- стратегічний похідний балансовий звіт;
- імунаційний похідний балансовий звіт;
- хеджований похідний балансовий звіт;
- методика ситуаційного аналізу;
- аутсорсинговий похідний балансовий звіт;
- стратегічний облік і аналіз грошових потоків мережевого підприємства;
- методика ситуаційного контролю;
- стратегічний аналіз власності комерційних організацій;
- ситуаційний похідний балансовий звіт;
- моніторинговий похідний балансовий звіт.

***Похідний балансовий звіт** – інтерпретація показників бухгалтерської звітності в зручному вигляді для цілей аналізу, управ-*

ління, планування, прогнозу. У цьому полягають відмінності управлінської звітності (як самостійного об'єкта) і похідних балансових звітів (як моделювання бухгалтерського балансу), їх запровадження в систему управління підприємством дозволяє одержати інформацію про альтернативний розвиток цього підприємства.

Таким чином, якщо звичайний бухгалтерський баланс є первинним балансом, що формується у відповідності до вітчизняного облікового законодавства, то похідні баланси складаються для заздалегідь визначених цілей (наявних управлінських запитів) на основі обґрунтування ряду концептуальних припущень.

Виходячи з таких припущень, в процесі побудови похідного балансового звіту відбувається поступова трансформація первинного балансу. *Наприклад*, враховуючи припущення про необхідність відображення в балансі об'єктів на основі оцінки облікових об'єктів за заставною вартістю, складається відповідний похідний заставний баланс підприємства у відповідних оцінках.

«Формування диверсифікаційного похідного балансового звіту, дозволить управляти товарною стратегією, за ринковою та балансовою вартістю, запровадження якого пояснює забезпечення стратегічної стійкості бізнесу в нестабільних умовах господарювання, що може бути досягнуто шляхом збільшення питомої ваги на ринку їх учасниками нових видів продукції та розширення асортименту» (Криштопа І.І.), з виділенням етапів алгоритму побудови похідного балансового звіту (див.рис.2.9.).

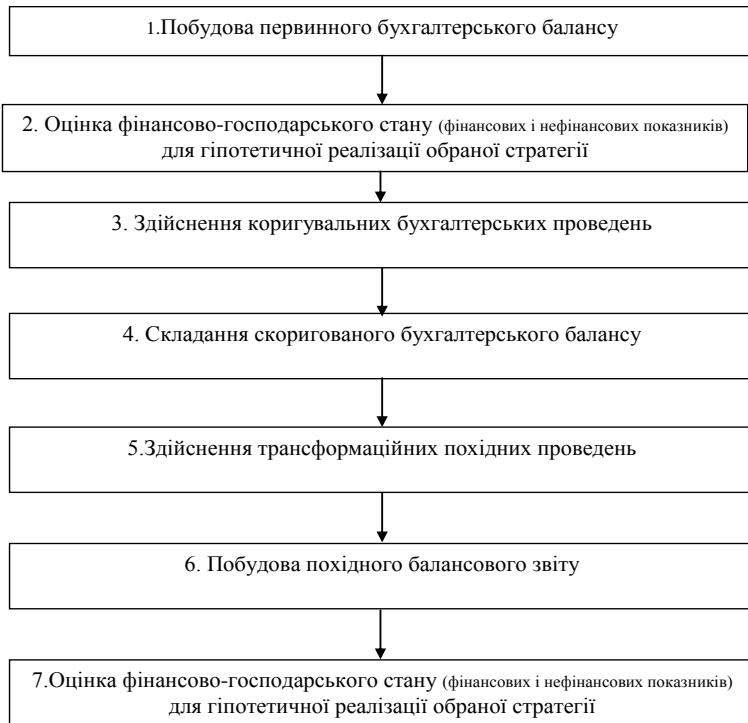


Рис.2.9. Етапи побудови похідного балансового звіту

Алгоритм побудови похідних стратегічних балансових звітів на основі концепції бухгалтерського інжинірингу подано на рис. 2.10. (Ткач В. І., Корягін М., Жук В.М.).

Для побудови *алгоритму похідного стратегічного балансу*, Р. Бруханський пропонує здійснювати етапи: побудова первинного бухгалтерського балансу (агрегація облікових об'єктів); здійснення коригувальних бухгалтерських проводок (здійснення коригуючих операцій), складання скоригованого бухгалтерського балансу (здійснення стратегічних операцій), здійснення трансформаційних похідних проведень (формується стратегічний балансний звіт підприємства, який відображає прогностичний варіант реалізації

стратегії та її коригування у випадку виявлення відхилень, та здійснення гіпотетичних операцій/чи реалізацію активів/задоволення зобов'язань підприємства, відображених в стратегічному балансі), побудова похідного балансового звіту.

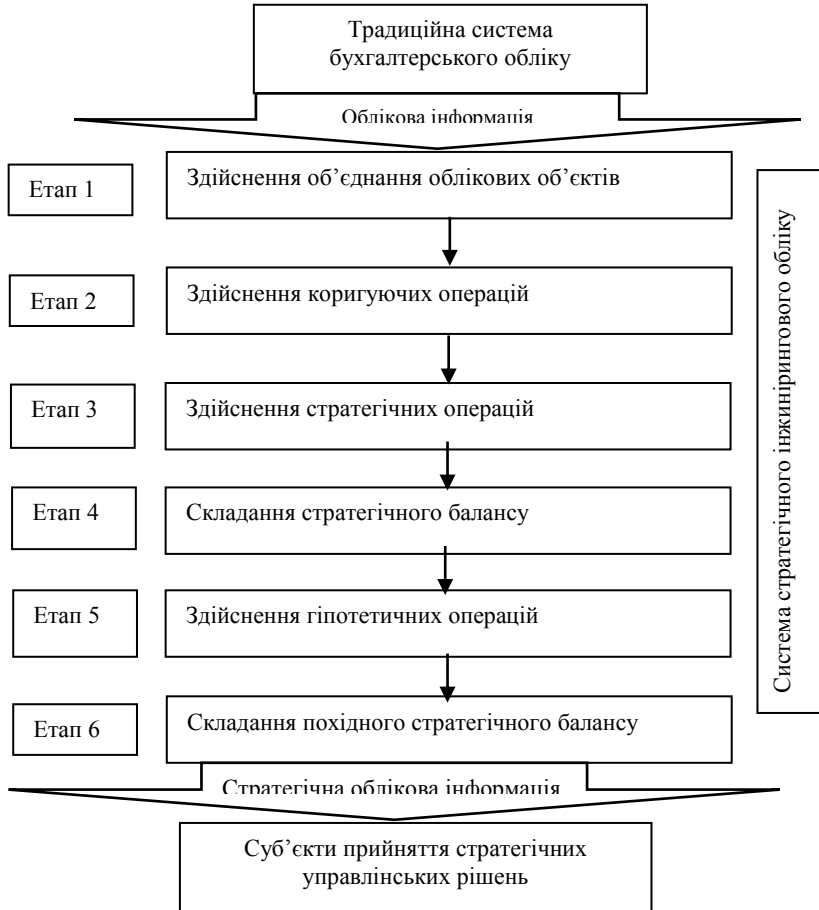


Рис. 2.10. Алгоритм побудови похідних стратегічних балансових звітів

За результатами гіпотетичних операцій складається *стратегічний похідний балансовий звіт* з двох статей – чистих пасивів в пасиві та їх грошового вираження в активі.

Формування «стратегічного прогнозного балансу», рис.2.11., представляє собою сукупність прогнозних значень основних показників діяльності підприємства (ряд ключових звітних статей і аналітичних показників) і складається в агрегованому вигляді, об'єднує показники, прогнозні значення яких є визначальними для оцінки та аналізу фінансово-господарської діяльності на найближчу стратегічну перспективу.

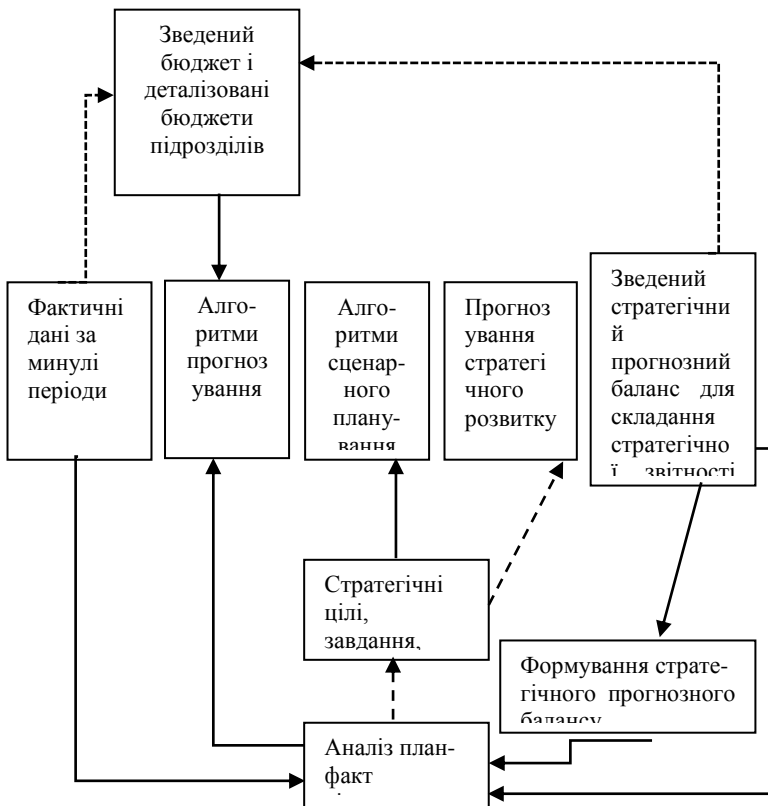


Рис. 2.11. Стратегічний прогнозний баланс

В сучасний період активно застосовується стратегічний інжиніринг.

Nota bene

Стратегічний інжиніринг – система облікових, контрольних, аналітичних та зведених інструментів і окремих елементів інформаційно-аналітичного забезпечення процесів розробки і реалізації стратегій розвитку підприємства, оцінки їх ефективності, яка характеризується інтеграцією традиційних та інжинірингових методів і моделей стратегічного обліку, контролю і аналізу, облікових, аналітичних і контрольних процедур, використовуваних способів і засобів отримання, узагальнення та відображення результатів з виходом на показники вартості організації.

Інструменти стратегічного інжинірингу :

- інтегрований план рахунків (включає: стратегічний структурований робочий план рахунків);
- база (система) даних;
- матриці стратегій;
- облікові, контрольні та аналітичні інструменти (включають інтегровані зведені інструменти, матриці стратегій).

Як **приклад**, для будівельної компанії, можна розробити і апробувати *галузевий стандарт* «Структурований план рахунків інвестиційно-будівельної діяльності», побудований на використанні *трьох оптик*: *виробнича*, призначена для стабільної діяльності, *фінансова*, що забезпечує інвестиційну діяльність і *спеціалізована*, орієнтована на організації, зайняті реалізацією і обслуговуванням інвестиційно-будівельної діяльності, і який характеризувався б чотирма модулями: фінансовий облік; управлінський облік; стратегічний облік; організація контролю; системою підмодулів і показників, та спрямований на забезпечення ефективної діяльності підприємств.

Висновки до розділу 2

Стратегічний управлінський облік (СУО) є сучасним напрямком інтегрованого розвитку класичної школи управлінського обліку і стратегічного менеджменту, являє собою обліково-аналітичну систему орієнтовану на забезпечення виживання підприємства в довгостроковій перспективі шляхом встановлення його динамічної рівноваги із зовнішнім середовищем. Вітчизняні дослідники визначають стратегічний управлінський облік:

– стратегічний управлінський облік – система ідентифікації, збору, обробки та представлення інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності про ресурси, затрати і результати діяльності підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в певному бізнес-середовищі, яка необхідна для цілей стратегічного менеджменту (Бруханський Р.).

Концептуальні положення СУО повинні акумулювати трактування його сутності, виділення й обґрунтування функцій, конкретизацію методів і розробку механізму здійснення їх вибору на основі обґрунтованих критеріїв (економічна доцільність, технічно-організаційна відповідність, стратегічна обґрунтованість, відповідність існуючій на підприємстві системі стратегічного менеджменту та ін.), що дозволить створити передумови для ведення стратегічного управлінського обліку в господарській діяльності підприємств.

Мета стратегічного обліку - забезпечення менеджерів та керівництва компанії інформацією про результати діяльності як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів для прийняття стратегічних управлінських рішень. Вирішуючи завдання – розрахунок прибутковості, стратегічний облік, відображає фінансові показники кожного сегмента бізнесу, скільки витрачається коштів на розвиток кожного напрямку та який дохід вони приносять. Аналізуючи дані, керівництво зможе ухвалити рішення про закриття неприбуткових напрямків, перерозподіл рекламного бюджету та кадрові перестановки.

Фіксуючи очікувані витрати та доходи, можна зрозуміти, скільки і коли коштів можна вивести з компанії або яку суму можна інвестувати в інші проекти без наслідків для бізнесу. Крім того, планування бюджету дозволяє передбачити та запобігти касовому розриву та тимчасовій нестачі коштів.

Контрольні запитання до розділу 2

1. У чому полягала необхідність становлення і розвитку стратегічного обліку?
2. Сформулювати історичні етапи розвитку стратегічного управлінського обліку.
3. У чому полягає сутність СУО?
4. Визначити поняття «стратегічний управлінський облік»?
5. Які концептуальні положення стратегічного обліку?
6. Які ви знаєте концепції стратегічного обліку, їх суть, відмінності?
7. Яка мета, завдання, функції стратегічного обліку ?
8. Охарактеризувати особливості СУО.
9. Визначити суть методів СУО?
10. Що таке інструментарій СУО?
11. Охарактеризувати принципи стратегічного обліку.
12. У чому полягає значення функцій, предмету, об'єктів СУО?
13. Яка роль стратегічного обліку в інформаційному забезпеченні стратегічного менеджменту підприємства?
14. Сформулювати підходи до організації стратегічного управлінського обліку.
15. Які підходи до побудови стратегічної бухгалтерії на основі концепції бухгалтерського інжинірингу ви знаєте?

Тестові завдання до розділу 2

1.Визначити історичні етапи розвитку стратегічного управлінського обліку

- 1-етап: 20-30-ті роки ХХ-го ст.; 2-етап: 40-50-ті роки ХХ-го ст.; 3-ій етап: 60-70-ті роки ХХ-го ст.; 4-ий етап: 80 р.-(поч.) 90-х років ХХ ст.;
- 5-ий етап: 90-ті роки ХХ ст.;

- 6-ий етап: кінець 90-х р. XX ст. – поч. XXI ст.
 - Усі відповіді вірні.
- 2.** Виділити базові компоненти стратегічного управлінського обліку:
- Облік і управління витратами;
 - Розробка показників діяльності, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень;
 - Стратегічне і оперативне планування діяльності.
 - Усі відповіді вірні.
- 3.** За якими ознаками групують підходи до визначення поняття «стратегічний управлінський облік»
- Окремий вид обліку та елемент, підсистема обліку та управління.
 - Інструмент інформаційної підтримки.
 - Окрема економічна система та процес.
 - Усі відповіді вірні.
- 4.** Яке з визначень «стратегічний управлінський облік» наведено Сертифікованим інститутом фахівців з управлінського обліку:
- Система управлінського обліку спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.
 - Форма управлінського обліку, при якій основний акцент робиться на інформації, пов'язаній із зовнішніми факторами, що впливають на підприємство, а також і внутрішньої інформації (у тому числі і не фінансовій).
 - Облік, спрямований на підтримку стратегічно-орієнтованих рішень, тісно пов'язаний з ринково-орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має як фінансовий, так і нефінансовий характер, спрямований не тільки на фіксацію конкретних фактів, а більше на відстежування трендів, тенденцій або суттєвих змін, оперує плановими і прогнозними даними довгострокового характеру.
 - Усі відповіді вірні.
- 5.** Яке з визначень «стратегічний управлінський облік» групують за ознакою інструмент інформаційної підтримки.
- Надання й аналіз даних управлінського обліку щодо бізнесу і його конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії такого бізнесу.

- Облік повинен, передусім забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку стосовно конкурентів.
- Інформаційна модель, що поєднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік, і забезпечує фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інформацією для оцінки діяльності підприємства.
- Усі відповіді вірні.

6. Яке з визначень «стратегічний управлінський облік» групують за ознакою окремий вид обліку.

- Облік, спрямований на підтримку стратегічно-орієнтованих рішень, тісно пов'язаний з ринково-орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має як фінансовий, так і нефінансовий характер, спрямований не тільки на фіксацію конкретних фактів, а більше на відстежування трендів, тенденцій або суттєвих змін, оперує плановими і прогнозними даними довгострокового характеру.
- Облік, який зосереджується на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах.
- Облік для стратегічного менеджменту.
- Усі відповіді вірні.

7. Стратегічний управлінський облік – це:

- Процес виявлення, накопичення, аналізу та передачі інформації для ефективного використання ресурсів.
- Впорядкована інформаційна система, що відображає стан і рух об'єктів.
- Система обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень і зосереджена на зовнішніх факторах (прибутковість конкурентів, частка на ринку).
- Усі відповіді вірні.

8. Предметом стратегічного управлінського обліку є:

- Механізм ефективного управління підприємством.

- Комплексний системний підхід.
 - Забезпечення потреб управління в інформації.
 - Усі відповіді вірні.
- 9. Цілі стратегічного управлінського обліку:**
- Інформаційна допомога керівництву, контроль та прогнозування витрат, прийняття управлінських рішень; вибір ефективного шляху розвитку підприємства;
 - Визначення та відображення результатів діяльності, аналіз стану і руху об'єктів;
 - Окреме відображення активів і пасивів;
 - Усі відповіді вірні.
- 10. Основні завдання стратегічного управлінського обліку:**
- Стійкий фінансовий стан підприємства і створення передумов для стратегічного розвитку, утримання підприємством вигідних ринкових позицій та зменшення небезпеки помилок і збільшення можливостей реалізації завдань.
 - Утримання підприємством вигідних ринкових позицій та зменшення небезпеки помилок і збільшення можливостей реалізації завдань.
 - Формування інформаційного забезпечення для аналізу ринків; забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу; калькулювання за видами діяльності; розробка системи показників; моніторинг реалізації стратегії; довгострокові результати різних напрямів дії.
 - Усі відповіді вірні.
- 11. 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, ін.);
 - Господарська діяльність підприємства яка планується;
 - Стратегічне управління підприємством; надання адекватної інформації.
 - Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 3. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ

Зміст розділу

Глосарій розділу 3

- 3.1. Методичний інструментарій стратегічного аналізу
- 3.2. Сутність методів стратегічного аналізу
 - 3.2.1. Стратегічний аналіз невизначеності
 - 3.2.2. SWOT-аналіз/ PEST-аналіз/ SPACE-аналіз, модель PIMS
- 3.3. Ранжування ключових чинників успіху конкурентної позиції підприємства
- 3.4. Матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ)
- 3.5. Матриця Ансоффа
- 3.6. Матриця GE/McKinsey і матриця Shell/DPM
- 3.7. Стратегічний бенчмаркінг

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентностей:

- Здатності набуття знань поняття «стратегічного аналізу»;
- Здатності знань мети, предмета і об'єктів стратегічного аналізу;
- Здатності розуміння механізму здійснення стратегічного аналізу;
- Здатність до формування інформаційного забезпечення стратегічного аналізу для прийняття стратегічних рішень;
- Здатності розуміння методичного інструментарію стратегічного аналізу;
- Здатності знань методів і функцій стратегічного аналізу їх застосування на підприємстві;
- Здатності формування видів стратегічного аналізу;
- Здатності набуття знань ролі стратегічного аналізу в системі стратегічного менеджменту підприємства;
- Здатності розуміння стратегічного аналізу невизначеності;
- Здатності набуття знань методів стратегічного аналізу зовнішнього й внутрішнього середовища підприємства;

SWOT-аналіз/ PEST-аналіз/ SPACE-аналіз, їх практичного застосування;

- Здатності набуття знань формування матриці «Важливість / Результативність», її застосування;
- Здатність до формування, застосування Бостонської матриці «Зростання галузі / Частка ринку» (BCG);
- Здатності набуття знань ранжування ключових чинників успіху конкурентної позиції підприємства для практичного застосування;
- Здатності набуття знань матриці GE/McKinsey; матриці Shell/DPM;
- Здатності розуміння методу стратегічного бенчмаркінгу для впровадження на підприємствах.

Ключові терміни та поняття

Стратегічний аналіз, предмет стратегічного аналізу, об'єкти стратегічного аналізу, механізм здійснення стратегічного аналізу, метод стратегічного аналізу, функції стратегічного аналізу, інформаційне забезпечення стратегічного аналізу, стратегічний аналіз зовнішнього середовища, стратегічний аналіз внутрішнього середовища, методичний інструментарій стратегічного аналізу, стратегічний аналіз невизначеності, SWOT-аналіз; PEST-аналіз; конкурентні стратегії; Матриця Ансольфа; стратегічний бенчмаркінг.

Глосарій розділу 3

Стратегічний аналіз - це комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на економічне становище підприємства в перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства.

Предмет стратегічного аналізу – концептуальні напрями функціонування і розвитку підприємства, його організаційні, економічні та інформаційні ресурси й можливості, які розглядаються з погляду нарошування стратегічного потенціалу підприємства та зміцнення його позицій на ринку в довгостроковому аспекті.

Об'єкти стратегічного аналізу – окремі стратегічні господарські підрозділи, стратегічні зони господарювання, сектори бізнесу або окремі продукти.

Механізм здійснення стратегічного аналізу – сукупність елементів, які забезпечують організаційну основу процесу його проведення. Основними його елементами є: завдання, інструментарій, інформаційне забезпечення, норми та правила, етапи здійснення, суб'єкти стратегічного аналізу тощо.

Інформаційне забезпечення стратегічного аналізу – передбачає збір, перевірку, систематизацію та обробку даних про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства.

Стратегічний аналіз зовнішнього середовища - це комплексне дослідження зовнішнього середовища організації (галузі, конкурентів, споживачів, постачальників) з метою оцінки можливостей та загроз і розробки оптимальної економічної стратегії на основі вибору серед можливих альтернатив.

Стратегічний аналіз внутрішнього середовища може бути визначений як процес комплексного дослідження внутрішніх ресурсів та резервів підприємства з метою системної оцінки його реальних і потенційних можливостей, виявлення внутрішніх стратегічних можливостей і проблем.

Метод стратегічного аналізу базується на певній сукупності загальнонаукових і власних (прикладних) методичних прийомів.

«Невизначеність» – це ситуація, коли повністю або частково відсутня інформація про можливі стани системи (підприємства) та його зовнішнього середовища.

SWOT-аналіз (SWOT-analysis) це системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху.

PEST-аналіз – стратегічний аналіз політичних (P – political), економічних (E – economic), соціальних (S – social) та технологічних (T – technological) чинників зовнішнього середовища підприємства, які дають змогу оцінити зовнішню політичну, економічну, соціальну та технологічну ситуацію, яка склалася, та

спрогнозувати її вплив на виробничу та комерційну діяльність підприємства.

SPACE-аналіз – передбачає врахування особливостей діяльності підприємства, специфіку галузі, наявні виробничі та економічні можливості, а також орієнтири і цінності, яких дотримується підприємство.

Матриця «Важливість / Результативність» - аналітичне групування під час розробки стратегії підприємства, групування та ранжування факторів конкурентоздатності, таких як рівень витрат, якість, гнучкість тощо; щоб правильно здійснити відбір і ранжування факторів конкурентоздатності для визначення пріоритетів удосконалення діяльності фірми.

Конкурентні стратегії – це план конкретних дій, спрямованих на створення стійких конкурентних переваг на ринку певних продуктів чи іншому певному ринку для вирішення конкретної задачі.

Матриця Ансоффа – аналітичний інструмент стратегічного менеджменту, розроблений американським фахівцем зі стратегічного менеджменту Ігорем Ансоффом, і призначений для визначення стратегії позиціонування товару на ринку.

Ключові чинники успіху (critical success factors) - це операційні чинники, такі як якість, час, зниження витрат, обслуговування клієнтів, експлуатаційні якості продукту, які сприяють довгостроковій прибутковості організації.

Конкурентоспроможність продукції – це ступінь її відповідності на певний момент вимогам цільових груп споживачів або обраного ринку за найважливішими характеристиками: технічними, економічними, екологічними тощо.

Конкурентоспроможність підприємства – рівень її компетенції відносно інших підприємств-конкурентів у нагромадженні та використанні виробничого потенціалу певної спрямованості, а також його окремих складових: технології, ресурсів, менеджменту, навичок і знань персоналу тощо, що знаходить вираження в таких результируючих показниках, як якість продукції, прибутковість, продуктивність тощо.

Стратегічна група конкурентів – певна кількість підприємств, які займають близькі позиції на ринку і конкурують між собою на основі одних і тих самих конкурентних переваг та однаковими методами.

Аналіз профілю конкурента базується на визначенні перспективних цілей та стратегій конкурента і на аналізі поточних дій конкурента.

Анкетна форма аналізу конкурентів – аналітичний інструмент порівняння фактичного стану параметрів об'єкта досліджень з прогнозними.

Матриця Бостонської консалтингової групи «Зростання галузі / Частка ринку» (BCG) – аналізування секторів бізнесу спеціалізованого підприємства або позиції господарських підрозділів диверсифікованої компанії на основі темпів зростання ринку і відносної частки, яку посідає підприємство або його підрозділ на ринку; своєрідне відображення позицій конкурентного виду бізнесу в стратегічному просторі, що визначається двома координатними осями, одна з яких використовується для вимірювання темпів зростання галузі, а інша – для вимірювання відносної частки продукції підприємства на ринку.

Матриця GE/McKinsey являє собою матрицю, що складається з дев'яти клітинок для відображення і порівняльного аналізу стратегічних позицій і напрямів господарської діяльності організації.

Матриця Shell/DPM є розвитком ідеї стратегічного позиціонування бізнесу, базується на множинних оцінках не тільки якісних, але й кількісних параметрів бізнесу, орієнтує менеджерів на перерозподіл певних фінансових потоків з тих секторів бізнесу, які породжують грошову масу, в сектори бізнесу з високим рівнем рентабельності інвестицій у майбутньому.

Бенчмаркінг (benchmarking) (еталонне оцінювання) – процес вивчення і адаптації найкращих методів (найкращих практик) інших організацій для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання.

3.1. Методичний інструментарій стратегічного аналізу

Nota bene

Стратегічний аналіз це спосіб дослідження і перетворення бази даних, одержаних внаслідок аналізу середовища, на стратегію підприємства. **Стратегічний аналіз** є початковим етапом розробки будь-якої стратегії та інструментом збору, аналізу та оцінки бази даних про внутрішнє і зовнішнє оточення з метою виявлення позитивних і негативних чинників та шляхів досягнення стратегічних цілей і напрямків розвитку.

Механізм здійснення стратегічного аналізу – сукупність елементів, які забезпечують організаційну основу процесу його проведення.

Зміст стратегічного аналізу полягає у використанні специфічних методів і прийомів, що дозволяють діагностувати потенційні та наявні загрози підприємства, виявити можливості у поліпшенні управління ним.

Основними елементами механізму стратегічного аналізу, які залежать від мети його здійснення є: завдання, інструментарій, інформаційне забезпечення, норми та правила, етапи здійснення, суб'єкти стратегічного аналізу тощо.

Nota bene

Мета стратегічного аналізу – змістовний і більш-менш формальний опис об'єктів дослідження, виявлення тенденцій, особливостей, можливих напрямів його розвитку. **Предметом стратегічного аналізу** є концептуальні напрями функціонування і розвитку підприємства, його організаційні, економічні та інформаційні ресурси й можливості, які розглядаються з погляду нарощування стратегічного потенціалу підприємства та зміцнення його позицій на ринку в довгостроковому аспекті. **Об'єкти стратегічного аналізу** – окремі стратегічні господарські підрозділи, стратегічні зони господарювання, сектори бізнесу або окремі продукти.

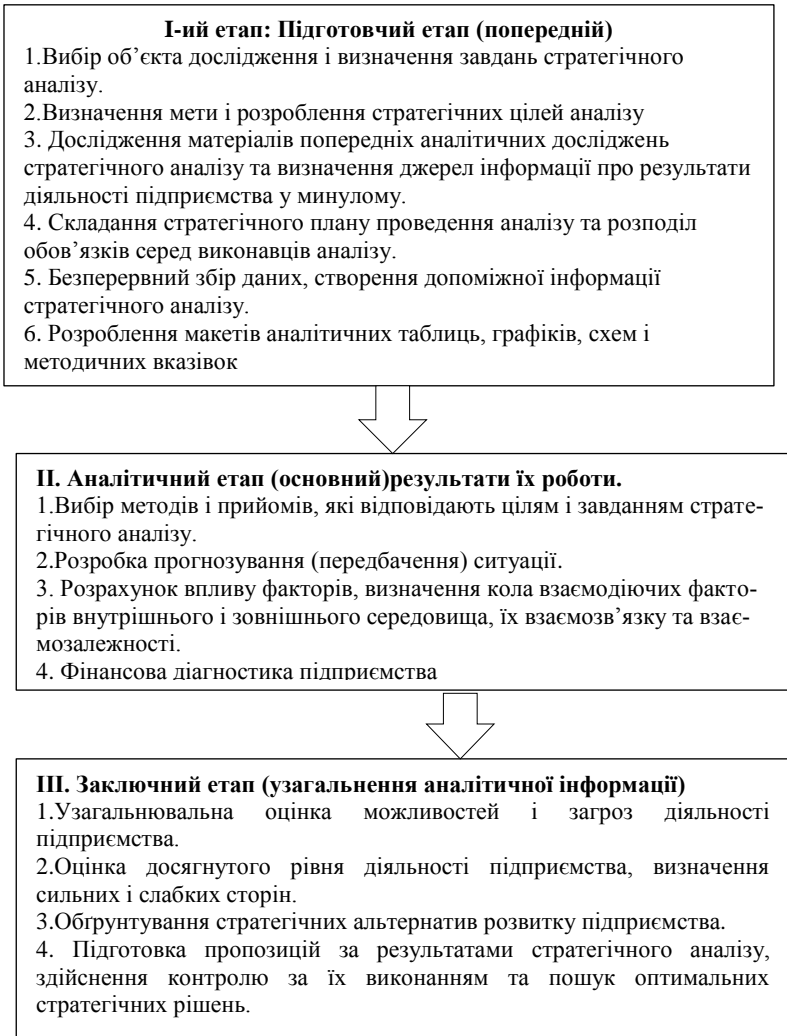


Рис.3.1. Механізм здійснення стратегічного аналізу

На рис.3.1 подано *механізм здійснення стратегічного аналізу* на підприємстві для обґрунтування і прийняття стратегічних управлінських рішень.

Стратегічний аналіз проходить підготовчий, аналітичний і заключний етапи. При цьому використовується низка специфічних методів і прийомів, що дозволяють діагностувати потенційні та існуючі загрози підприємства, виявити можливості підприємства. На першому етапі відбувається постановка мети і завдань стратегічного аналізу, визначаються основні критерії (індикатори) оцінки. На другому етапі відбувається аналіз загроз внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства. Важливою складовою цього етапу є методичне забезпечення стратегічного аналізу, що передбачає вибір методів і прийомів, які відповідають його цілям та завданням. На третьому етапі здійснення стратегічного аналізу проводиться оцінка рівня загроз діяльності підприємства з погляду аналізу макро- та мікросередовища. Зібравши максимальну інформацію про фактори зовнішнього середовища, її оцінюють і визначають загрози та можливості.

Стратегічний аналіз виконує функції:

- аналітичну – аналіз економічних явищ і процесів;*
- практичну – визначення мети і напрямів стратегічного розвитку, формування рекомендацій щодо економічної поведінки суб'єктів галузі;*
- прогнозу – вироблення певних прогнозів на основі стратегічного аналізу та оцінки процесів і явищ;*
- виховну – виховання раціонального економічного мислення, визначення правил економічної поведінки господарюючих суб'єктів.*

Nota bene

Інформаційне забезпечення стратегічного аналізу – передбачає збір, перевірку, систематизацію та обробку даних про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства.

Одночасно виявляється сила впливу кожного фактору і прогнозуються наслідки можливих загроз. Інформаційну базу аналізу формують за допомогою цільового підбору даних, які надходять із численних джерел (табл. 3.1) і є процесом перетворення сукупності даних у стратегічну інформацію на основі їх аналітичної обробки та пристосування для використання в управлінні підприємством.

Таблиця 3.1.

Інформаційне забезпечення стратегічного аналізу

Аспекти аналізу	Джерела інформації
Зовнішнє середовище непрямого впливу	законодавство; нормативна база; податкова ставка; темпи інфляції чи дефляції; засоби масової інформації; конференції, презентації, виставки; Інтернет-сайти тощо
Зовнішнє середовище прямого впливу	технічний прогрес; інновації виробництва; нововведення; результати сегментації ринку; власні дослідження; спеціалізовані видання тощо
Внутрішнє середовище	штатний розпис; звітність підприємства і підрозділів; плани підприємства і підрозділів; чинні інвестиційні та інші проекти; первинні бухгалтерські документи і реєстри; договори, угоди; різноманітна технічна і технологічна документація; матеріали ревізій, перевірок; матеріали власних спостережень тощо

Інформаційне забезпечення стратегічного аналізу дає позитивний ефект, якщо підтримується керівництвом підприємств і забезпечує їх інформацією, тісно пов'язаною із системою обліково-аналітичним інформаційним простором внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, системою планування на підприємстві (рис.3.2.).



Рис.3.2. Інформаційне забезпечення стратегічного аналізу

На рис.3.3. відображено поділ стратегічного аналізу на зовнішній і внутрішній, на організаційному і частково на методологічному рівнях.

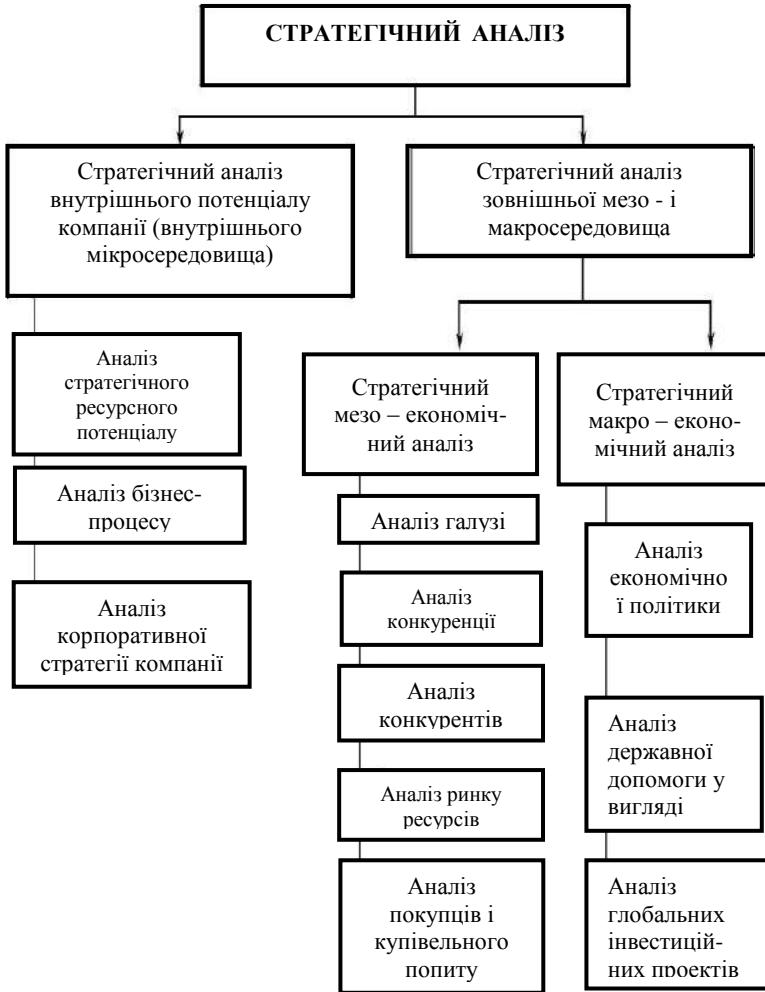


Рис.3.3. Стратегічний аналіз внутрішнього потенціалу та зовнішнього мезо - і макросередовища

Для проведення стратегічного аналізу, використовують інформацію яка повинна:

– містити дані не більше, ніж це необхідно для з'ясування надійної картини теперішнього часу, зокрема виділяють стратегічно важливі змінні і чинники, які мають істотне значення для розвитку;

– бути необхідною і достатньою для прийняття своєчасних управлінських рішень;

– статистичні звіти повинні відображати відхилення від планових показників, щоб привернути увагу менеджерів і керівництва до з'ясування причин відхилень від поставлених завдань розвитку підприємств;

– звіти і статистичні дані мають бути своєчасними і надавати можливість корегувати діяльність.

Застосувавши стратегічний аналіз менеджмент досліджує:

1) В якому становищі перебуває підприємство зараз?

2) В якому становищі воно повинно бути через певний проміжок часу (через три, п'ять, десять років)?

3) Які існують шляхи досягнення бажаного становища і якими способами його можна досягнути ?

Nota bene

Стратегічний аналіз зовнішнього середовища це комплексне дослідження зовнішнього середовища організації (галузі, конкурентів, споживачів, постачальників) з метою оцінки можливостей та загроз і розробки оптимальної економічної стратегії на основі вибору серед можливих альтернатив. Стратегічний аналіз внутрішнього середовища може бути визначений як процес комплексного дослідження внутрішніх ресурсів та резервів підприємства з метою системної оцінки його реальних і потенційних можливостей, виявлення внутрішніх стратегічних можливостей і проблем.

Види стратегічного аналізу об'єднують спільні завдання і методи, що являють собою «інтерфейс» між аналізом зовнішніх і внутрішніх стратегічних чинників.

Метод стратегічного аналізу базується на певній сукупності загальнонаукових і власних (прикладних) методичних прийомів. До першої категорії належать ті прийоми, які ґрунтуються на методі філософії або, точніше, логіки. Ці методичні прийоми є універсальними; вони можуть застосовуватися у будь-якій сфері економіки, техніки чи мистецтва.

Методика стратегічного аналізу передбачає застосування різноманітних методів і прийомів: дискримінантного, кластерного, компонентного, факторного, регресійного, порівняльного, портфельного, сценаріїв розвитку, стратегічних позицій бізнесу (моделі BCG, GE/McKinsey та інші), часових рядів, імітаційного моделювання, експертних оцінок, теорії масового обслуговування, сітьового аналізу, функціонально-вартісного аналізу, SWOT-аналізу тощо. Усі методи стратегічного аналізу можна поділити на три групи.

1. Статистичні методи (статистичне спостереження, абсолютні та відносні величини, середні величини, ряди динаміки, балансовий, групування, графічний, порівняння, індексний, ланцюгових підстановок, абсолютних різниць, відносних різниць, інтегральний, диференційний, логарифмування та ін.), рис.3.4.
2. Економіко-математичні методи (системний аналіз, імітація, моделювання, ділові ігри, математичне програмування, математичний аналіз, дослідження операцій, математична теорія оптимальних процесів, методи експертних оцінок і мозкового штурму та ін.).
3. Спеціальні методи, що використовуються лише у стратегічному аналізі (STEP-аналіз; SWOT-аналіз; SPACE-аналіз; метод аналізу LOTS; PIMS-аналіз; вивчення профілю об'єкта, матричні методи портфельного аналізу та ін.). У стратегічному аналізі використовують ряд загальнонаукових прийомів: аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, спостереження, порівняння, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний аналіз, оцінка, класифікація та ін. (рис.3.5.).

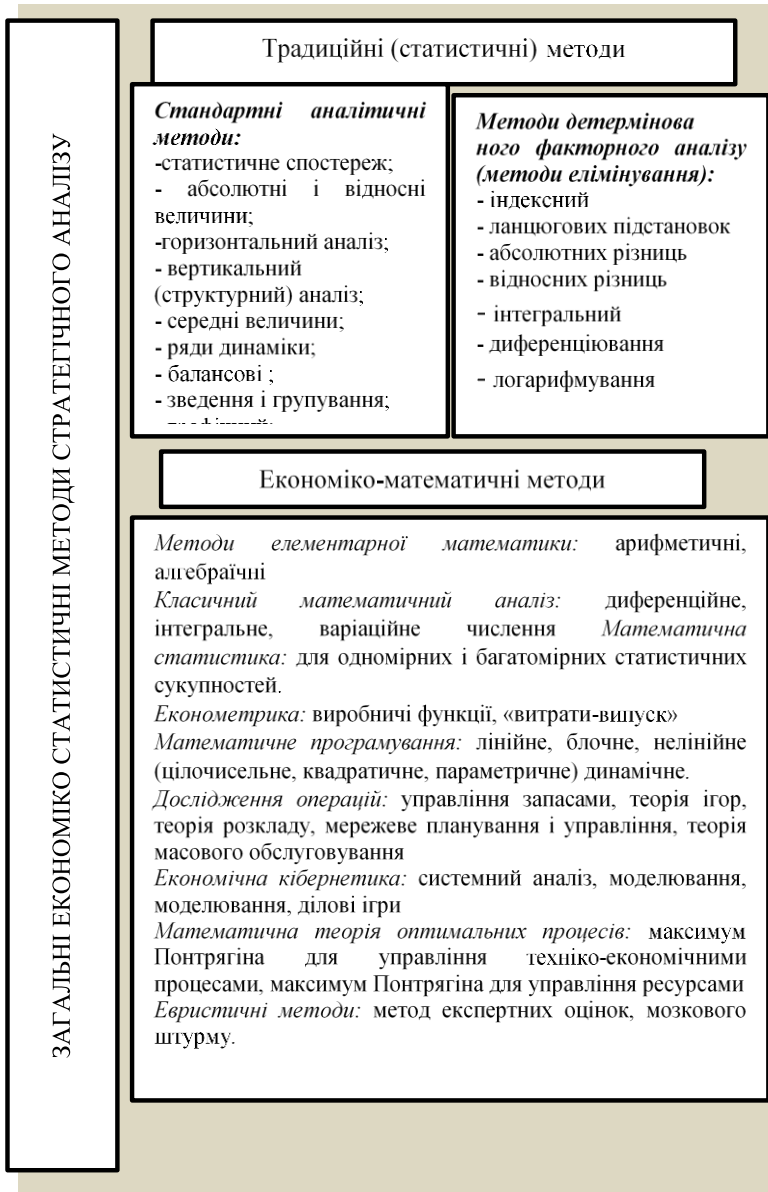


Рис. 3.4. Економіко-статистичні методи стратегічного аналізу



Рис.3.5. Спеціальні методи стратегічного аналізу

Використання певних прийомів або їх сукупності у процесі діагностики рівня загроз залежить від призначення дослідження: ситуаційний аналіз, прогнозування, розробка стратегічних альтернатив, обґрунтування стратегії, стратегічне планування, прийняття рішень, а також від ступеня повноти й охоплення аналізу. Застосування методів стратегічного аналізу залежить від

об'єктів діагностики. В основі стратегічного аналізу лежить вивчення зовнішнього середовища в розрізі макро- і мікросередовища, а також внутрішнього середовища підприємства (його стратегічного потенціалу) з метою визначення стратегічних альтернатив, необхідно виокремити ті методичні прийоми, які використовуються при дослідженні кожного з цих напрямів.

У таблиці 3.2. відображено роль мікро- і макросередовища підприємства, сформулювати цілі і завдання, виробити стратегію розвитку підприємства, націлену на посилення його позиції на ринку.

Таблиця 3.2.

Роль мікро- і макросередовища для розроблення стратегії

Складові стратегічного аналізу підприємства	Ключові питання стратегічного аналізу	Методи і прийоми стратегічного аналізу
Макросередовище	<p>Які основні економічні показники характеризують галузь? Яким є рівень конкуренції і вплив кожної з конкурентних сил? Що викликає зміну в галузі? Які підприємства мають найбільш сильні (слабкі) позиції? Чи приваблива галузь щодо перспективи одержання прибутку, вищого від середнього?</p>	<p>дослідницько-аналітичні; евристичні; спостереження; порівняння; прогнозування; моделювання; детерміновані факторні; SWOT-аналіз; PEST-аналіз; складання профілю середовища; сегментації ринку; екстраполяція трендів; GAP-аналіз або аналіз розриву; експертні оцінки; методи сценаріїв; тощо</p>
Мікросередовище	<p>Чи підходить чинна стратегія? Які сильні і слабкі сторони підприємства, можливості та загрози?</p>	<p>факторні; порівняння; прогнозування; моделювання; оцінки конкурентоспроможності підприємства;</p>

Продовження табл. 3.2

	Чи конкурентоспроможне підприємство за витратами? Наскільки сильна конкурентна позиція підприємства? Які стратегічні проблеми повинні бути вивчені?	бенчмаркінг; аналізу витрат і ланцюжка цінностей; складання профілю середовища; портфельні; SWOT-аналіз; SPACE-аналіз; аналіз LOTS; PIMS-аналіз; тощо
--	---	---

Отже, стратегічний аналіз розглядається як логічний і змістовний метод, сутність якого полягає в інформаційно-аналітичному забезпеченні процесів бізнес-планування і оцінки розвитку потенціалу підприємства.

Стратегічний аналіз передбачає використання моделей, які в наочній формі формулюють зв'язки між ефективністю функціонування організації і контрольованими та неконтрольованими параметрами, що визначають рівень цієї ефективності.

Стратегічний аналіз включає в себе аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, а також оцінку перспектив зростання підприємства, аналіз позицій у конкурентній боротьбі, встановлення пріоритетів у розподілі ресурсів між різними видами діяльності, аналіз напрямів диверсифікації. Результати стратегічного аналізу є основою для вибору стратегії підприємства.

Здійснення стратегічного аналізу діяльності підприємств супроводжується певними труднощами, зокрема на підприємствах переважно відсутні служби, які б відповідали за такий аналіз, відсутні розробки методологічної бази стратегічного аналізу, часто відсутня необхідна інформація (це пов'язано з проблемою організації управлінського обліку на додаток до фінансового обліку), не відчувається потреба у проведенні управлінського стратегічного аналізу з боку керівництва підприємств.

Види стратегічного аналізу також можуть групувати відповідно до предметів дослідження і можливої мети проведення (табл. 3.3.).

Таблиця 3.3.

Основні види стратегічного аналізу

Види стратегічного аналізу	Предмет стратегічного аналізу	Мета проведення
Аналіз далекого зовнішнього середовища	Демографія, економіка, природне середовище, технологія, політика, законодавство, соціально-культурне середовище та ін.	Відслідковування і аналіз тенденцій/подій, непередбачуваних підприємству, які можуть вплинути на потенційну ефективність його стратегії; розробка можливих реакцій на зміну чинників макросередовища
Аналіз близького зовнішнього середовища	Покупці, акціонери, кредитори, урядові органи, громадськість, профспілки та ін.	Відстежування і аналіз інтересів зацікавлених груп, їх вплив на діяльність підприємства; ранжування інтересів зацікавлених осіб
Стратегічний управлінський	Окремі напрями діяльності; функціональні підсистеми; основні структурні підрозділи; всі бізнес-процеси	Оцінка ефективності поточної діяльності з точки зору забезпечення майбутнього довгострокового прибутку; визначення сильних і слабких сторін підприємства; визначення конкурентних переваг; аналіз розвитку виробничого потенціалу
Портфельний	Стратегічний портфель підприємства, стратегічні зони господарювання підприємства	Узгодження стратегій господарських підрозділів підприємства; забезпечення рівноваги між господарськими підрозділами з швидкою віддачею і напрямками, що готують майбутнє; розподіл кадрових і фінансових ресурсів між господарськими підрозділами; аналіз портфельного балансу; вибір конкурентних позицій в СЗГ; перерозподіл ресурсів між СЗГ; визначення СЗГ, від якої слід відмовитися; визначення потреб нових СЗГ; встановлення основних синергічних зв'язків

Продовження табл. 3.3

Галузевий	Рушійні сили галузі, конкуренти, галузь	Оцінка і аналіз привабливості галузі; визначення факторів успіху галузі; визначення рушійних сил галузі; оцінка конкурентних сил галузі; обґрунтування рішення про вибір базового ринку
Конкурентний	Конкуренти	Аналіз і оцінка конкурентної позиції підприємства; оцінка конкурентних сил галузі; прогнозування дій конкурентів і оцінка їх впливу на діяльність організації; визначення конкурентних переваг; аналіз стратегічної позиції
Стратегічний маркетинговий аналіз	Споживачі, товари фірми, цінова політика, сервісне обслуговування продукції, комунікації фірми, попит, маркетинг і ін.	Виділення, дослідження, визначення структури і можливостей розвитку ринків і ринкових сегментів; оцінка і прогноз майбутнього стану товарів підприємства; вивчення поведінки споживачів, аналіз попиту; аналіз цінової політики; аналіз процесу просування товару; аналіз сервісного обслуговування продукції; аналіз системи формування попиту і стимулювання збуту; аналіз реклами
Аналіз стратегічної проблеми (задачі)	Цілі, стратегії, стратегічна проблема (задача)	Виявлення стратегічних проблем; аналіз стратегічних проблем; оцінка наслідків вирішення стратегічних проблем

Методи, підходи, моделі стратегічного аналізу систематизовано і згруповано в залежності від виду стратегічного аналізу (табл. 3.4.). Управлінська значущість методів аналізу зовнішнього середовища підприємства виражається у можливості визначати сили прояву кожного впливового фактору зовнішнього середовища, а також ступеня чутливості стратегії до зовнішніх чинників. На вибір методу аналізу зовнішнього середовища впливають наступні характеристики зовнішнього середовища:

- складність – число чинників, на які підприємству слід реагувати;
- рухливість – темп змін, швидкість, з якою відбуваються зміни в оточенні підприємства;
- невизначеність – кількість і надійність інформації про конкретні фактори зовнішнього середовища; чим вища невизначеність, тим з більшою кількістю проблем доводиться стикатися менеджерам;
- звичність подій – новизна виникаючих змін.

Таблиця 3.4.

Методичний апарат стратегічного аналізу

Вид	Методи, підходи, моделі стратегічного аналізу
Аналіз далекого зовнішнього середовища	PEST-аналіз, SWOT-аналіз зовнішнього середовища, метод «5x5», М. Х. Мескона, матриця «Ймовірність посилення фактора – дія фактора на організацію» Дж. Х. Вілсона, аналіз впливу, аналіз перехресного впливу, матриця фірми «Єврокіп», прогностичні методи, експертні методи, економіко-статистичні методи, імітаційне моделювання, ін.
Аналіз близького зовнішнього середовища	SWOT-аналіз, прогностичні методи, економіко-статистичні методи, імітаційне моделювання, сценарний аналіз, імітаційне моделювання, матриця «Ймовірність посилення фактора – дія фактора на організацію» Дж.Х. Вілсона, можливостей, матриця загроз, аналіз впливу, аналіз перехресного впливу, матриця фірми «Єврокіп», експертні методи ін.
Стратегічний управлінський аналіз	SNW-підхід, ланцюжок цінностей Портера, система McKinsey, підхід Омае, ЖЦОрг, крива досвіду, SWOT-аналіз, аналіз «GAP», метод аналізу розривів, побудова профілю організації, побудова профілю здібностей І. Ансоффа, метод «PDS» («Problem Detection Study»), модель McKinsey «7C», проект PIMS, графік прибутковості «Майсігми», ABC-аналіз, експертні оцінки, математичні методи – аналіз трендів, факторний аналіз, розрахунок середніх показників, спеціальних коефіцієнтів і ін.
Портфельний аналіз	БКГ, модифікована БКГ, матриці McKinsey, Ансоффа, Артура де Літтла, Шелл, модель Стейнера, матриця Томпсона і Стрікланда, матриця Р. Купера. і ін. Теоретичною базою є концепція життєвого циклу товару, крива досвіду і база даних ПІМС
Галузевий	Концепція рушійних сил галузі, 5 конкурентних сил Портера, ЖЦОтр, та ін.
Конкурентний	Побудова карти стратегічних груп, концепція рушійних сил, модель п'яти сил по Портеру, побудова конкурентного профілю та ін.
Стратегічний маркетинговий аналіз	Методи сегментації, побудова сітки сегментації, прогнозування попиту, ЖЦТ, і ін.
Аналіз стратегічної проблеми (задачі)	Аналіз розриву, побудова профілю підприємства, метод «PDS» методи експертних оцінок із застосуванням EOM і імітаційне моделювання, побудова «дерева проблем», аналіз перехресного впливу, метод ранжування стратегічних задач, матриця фірми «Єврокіп» та ін.

Рідше у практиці стратегічного аналізу використовують групи експертних методів. Зокрема це метод «інтерв'ю», метод аналітичних доповідних записок, метод «комісій», метод «мозкових атак», метод «Дельфі», сценарне планування, стратегічні бесіди. Для експертних оцінок характерний прогноз майбутнього на основі як раціональних обґрунтувань, так і інтуїтивних знань. Методи експертних оцінок, як правило, мають якісний характер. Дозволяють достатньо швидко отримати дані щодо можливих процесів розвитку тієї або іншої події на ринку, виявити сильні і слабкі сторони підприємства, оцінити ефективність тих або інших заходів. Переваги експертного методу у порівнянні з інтуїтивним підходом полягають у можливості обміну і співставленням ідей.

Експертні методи ґрунтуються на використанні неповної і непрямой інформації, досвіду фахівців-експертів, інтуїції. Використовуються переважно при вирішенні неструктурованих і слабоструктурованих проблем. До переваг експертних методів можна віднести можливість обміну і зіставлення ідей, колективна інтеграція ідей, наочність результатів, творче вирішення проблем, розробка сценаріїв розвитку. До недоліків відносять складність комунікації, потреба в часі.

За результатами аналізу внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства здійснюється оцінка стратегічних альтернатив, обґрунтовується система стратегій та розробляється проект рішень, що передбачає використання методичних прийомів стратегічного аналізу.

Під час планування стратегії найбільш доцільним є застосування методів варіантного аналізу, методів творчого мислення і експертних оцінок, методів формування господарського портфеля. У процесі аналізу стратегії та прийняття стратегічних рішень використовують методи імітаційного моделювання, теорію ігор, теорію масового обслуговування, методи сітєвого аналізу, методи експертних оцінок, методи функціонально-вартісного аналізу, матричний підхід.

Матричний підхід вважається одним з найпоширеніших методів оцінки якості діяльності підприємства, перевагою є те,

що він дозволяє досліджувати розвиток конкуренції в динаміці. Матриця – це модель, що може бути побудована на основі будь-яких показників. Класифікацію матриць здійснюють за такими ознаками:

1. Залежно від рівня стратегічного планування:

– Матриці на рівні корпорації – аналізують вхідний в корпорацію бізнес, тобто допомагають здійснювати портфельний аналіз, а також аналіз ситуації в корпорації загалом.

– Бізнес-рівень – включає матриці, які мають відношення до даної бізнес-одиниці й відносяться найчастіше до одного товару, аналізують властивості цього товару, ситуацію на ринку даного товару й т. ін.

– Матриці функціонального рівня досліджують чинники, що впливають на функціональні сфери підприємства, з яких найбільш важливими є маркетинг, управління персоналом.

2. Залежно від кількості досліджуваних осередків:

– Матриці 2 на 2 – BCG, матриця І. Ансоффа.

– Матриці 3 на 3 – McKinsey, Shell.

– Матриці 3 на 5 – Hofer/Schendel.

– Матриці 4 на 5 – ADL.

3. Залежно від об'єкта вивчення:

– Конкурентна позиція фірми.

– Портфель фірми.

– Конкурентна стратегія.

4. Залежно від одержуваної інформації:

– Кількісні матриці.

– Змістовні матриці.

5. Залежно від стратегічної школи походження матриці і напрямків стратегічного дослідження.

Для реалізації матричного підходу необхідно:

1) визначити перелік об'єктів, щодо яких розглядається первинний, вторинний і третинний впливи факторів;

2) визначити перелік чинників, які мають значний вплив на конкурентоспроможність.

Під час аналізу підприємств-конкурентів застосовується досить багато матриць тієї або іншої спрямованості. Потребує

систематизація матриць, поетапне впровадження матричного підходу на всіх етапах функціонування підприємств. Матричні методи відіграють дуже важливу роль в стратегічному аналізі, плануванні. Роль стратегічного аналізу в системі стратегічного менеджменту підприємства визначається його перевагами, які дають змогу:

- створити інформаційну базу для прийняття стратегічних рішень на основі оцінювання внутрішнього і зовнішнього середовища;
- зменшити негативний вплив змін зовнішнього та внутрішнього середовища на результати діяльності підприємства;
- швидко реагувати на зміни і вносити відповідні корективи до стратегії, яка реалізується на даному етапі діяльності суб'єкта господарювання;
- визначити необхідний рівень потенціалу підприємства та дію чинників зовнішнього середовища, які в поєднанні дають змогу досягнути його стратегічних цілей.

Отже, стратегічний аналіз підприємства є комплексним, багаторівневим дослідженням зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, що дозволяє визначити стратегічні орієнтації, на основі яких формується стратегія розвитку підприємства, розробляється стратегічний план їх забезпечення.

3.2. Сутність методів стратегічного аналізу

3.2.1. Стратегічний аналіз невизначеності

В основу традиційного підходу до розуміння стратегії покладено припущення, що менеджери й економісти, застосовуючи цілу низку потужних аналітичних інструментів, можуть передбачити майбутнє будь-якого бізнесу настільки точно, щоб безпомилково вибрати правильний стратегічний напрям для нього. При цьому досить часто «невизначеність» (коли ймовірність настання таких подій оцінити заздалегідь неможливо) майбутнього просто

недооцінюється, що призводить до перебільшення ролі традиційних інструментів фінансового прогнозування і прийняття рішень.

Згідно з підходом, що застосовується фахівцями консалтингової фірми McKinzeу, існує чотири рівні невизначеності:

- 1) достатньо ясне майбутнє;
- 2) майбутнє у вигляді низки альтернатив;
- 3) майбутнє у вигляді «діапазону»;
- 4) повна невизначеність майбутнього.

Згідно з цією теорією, перед тим, як проводити стратегічний аналіз з метою визначення найоптимальнішої стратегії, потрібно визначити природу невизначеності, оскільки кожен її рівень вимагає іншої стратегії.

Nota bene

«Невизначеність» – це ситуація, коли повністю або частково відсутня інформація про можливі стани системи (підприємства) та його зовнішнього середовища.

Виокремлено такі основні властивості невизначеності:

- непередбачуваність подій у системі та оточенні;
- неминучий супутник великих (складних) систем з прямо пропорційною залежністю (від невизначеності);
- потреба у прийнятті рішень (досить часто) без достатньої інформації про чинники середовища та їх взаємовплив;
- ускладнення щодо передбачення зовнішніх змін керівниками підприємств;
- підвищення ймовірності ризиків провалу стратегії підприємства;
- прямо пропорційний вплив чиннику невизначеності на поведінку системи;
- ускладнення проведення розрахунків витрат щодо альтернативних стратегічних напрямів тощо.

Систематизовано для практичного використання чотири види невизначеності підприємства (табл. 3.5.).

Таблиця 3.5.

Види невизначеності для формування стратегії розвитку підприємства

№ з/п	Види невизначеності	Характерні особливості	Ключові аспекти
1	Досить точно прогнозоване майбутнє суб'єкта господарювання	Невизначеність має незначний вплив на стратегії розвитку підприємства	Достатньо розробити одну стратегію майбутнього розвитку. Використовується стандартний набір методів для стратегії розвитку (дослідження ринку та конкурентів). Слід дослідити ланцюжок розрахунку вартості і використати модель п'яти сил М. Портера для визначення безпеки і виникнення проблем конкретного під-ва. Це допоможе знайти конкурентну перевагу щодо зайняття стратегії розвитку найвигіднішої позиції на ринку
2	Альтернативні варіанти майбутнього стратегії розвитку	Найпоширеніший і обумовлений змінами у державному регулюванні та у законодавчо-нормативному полі	Кожний суб'єкт господарювання зіштовхується зі змінами у державному регулюванні та законодавстві, тому досить складно передбачити поведінку конкуруючих підприємств галузі. Кожний з можливих варіантів цілком зрозумілий, але передбачити, який з них буде реалізований, вкрай складно. У цій ситуації керівництву необхідно розробити кілька відокремлених сценаріїв, що обумовлює обґрунтування на відповідному варіанті розвитку подій. Метод сценаріїв передбачає наявність декількох етапів і певної послідовності дій.
3	Діапазон можливих варіантів майбутнього (ДМВМ)	Дозволяє виявити ДМВМ, який визначається декількома змінами	Формування стратегії розвитку для підприємств є значно складнішим, потрібен методологічний апарат планування. Необхідно виявити ряд сценаріїв, які описували б альтернативні варіанти майбутнього, а потім зосередитися на відстеженні ринкових сигналів і змінах у законодавстві. Це вимагає виконання декількох правил (обмежитись 4-5-ма варіантами; уникати створення зайвих сценаріїв, але не єдиного; скласти комплекс сценаріїв корпоративної стратегії розвитку), що дозволить оцінити ступінь стійкості діючих стратегій, визначити переможців, аутсайдерів і ризик реалізації стратегії розвитку
4	Повна невизначеність	Це найбільш багатомірний	Практично неможливо спрогнозувати стратегію розвитку підприємства, але менеджери (при систематизації відомостей) можуть скласти загальне уявлення про майбутнє, виявити певну множину змінних, що визначають основний напрямок розвитку ринку та індикатори, які здатні сигналізувати про позитивні чи негативні зміни

Під час проведення стратегічного аналізу обов'язково потрібно враховувати особливості середовища, в якому функціонує підприємство, і зважати на рівень невизначеності, з якою доведеться зіткнутися під час дослідження. Специфіка стратегічного аналізу полягає у тому, що досить часто достовірної інформації просто немає і доводиться розробляти декілька сценаріїв для найімовірніших варіантів розвитку подій у майбутньому.

3.2.2. SWOT-аналіз/ PEST-аналіз/ SPACE-аналіз, модель PIMS

Одним з найпопулярніших інструментів стратегічного управління, який дозволяє побудувати стратегічний баланс і проаналізувати можливі стратегії поведінки підприємства в ринковому середовищі, є SWOT-аналіз. Стратегічний баланс, тобто поєднання негативних і позитивних факторів, що впливають на діяльність компанії як ззовні, так і зсередини, допомагає правильно оцінити можливості, що відкриваються перед компанією у майбутньому. *SWOT-аналіз спрямований на визначення корпоративної стратегії компанії з урахуванням впливу зовнішнього і внутрішнього середовища одночасно.* Під час вибору оптимальної стратегії компанії аналітики користуються двома підходами: 1) від внутрішніх факторів (сильні й слабкі сторони) до зовнішніх (можливостей розвитку та загроз) - SWOT-аналіз; 2) від зовнішніх до внутрішніх факторів – TOWS-аналіз.

Обидва підходи доповнюють один одного. Для того, щоб провести SWOT-аналіз, необхідно правильно визначити внутрішні (сильні й слабкі сторони фірми) й зовнішні фактори (можливості та загрози), оцінити їх важливість і порівняти. Сильні й слабкі сторони фірми доцільно розглядати за окремими розділами (маркетинг, виробництво, фінанси, організація, кадри), кожен з яких повинен містити низку факторів. Можливості й загрози зовнішнього середовища необхідно оцінювати за аналогічною методикою, поділяючи їх на окремі розділи, наприклад економіка, політика/законодавство, науково-технічний прогрес, природне середовище, соціальна сфера. Цей перелік можна збільшувати або скорочувати. Сильні й слабкі сторони, можливості й загрози позиціонуються на полях матриці SWOT-аналізу.

SWOT-аналіз застосовують для визначення ключових чинників успіху. Назва цього методу - аббревіатура початкових літер, які характеризують об'єкти аналізу: S - Strength (сильні сторони підприємства); W - Weakness (слабкі сторони підприємства); O - Opportunities (можливості розвитку підприємства); T - Treats (загрози розвитку підприємства).

Nota bene

SWOT-аналіз (SWOT-analysis) це системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху.

На рис.3.6 відображають SWOT-аналіз, у вигляді матриці 2x2, де в комірках зліва - сильні сторони і можливості, а в комірках справа - слабкі сторони і загрози.

	Можливості (O)	Загрози (T)
	1 2	1 2
Сильні сторони (S) 1 2	Поле «СiМ» (SO) (Сильні сторони і Можливості)	Поле «СiЗ» (ST) (Сильні сторони і Загрози)
Слабкі сторони (W) 1 2	Поле «СлМ» (WO) (Слабкі сторони та Можливості)	Поле «СлЗ» (WT) (Слабкі сторони та Загрози)

Рис. 3.6 Матриця SWOT-аналізу

Комірки S, W, O, T, наведені на рисунку містять відповідно сильні, слабкі сторони підприємства, можливості і загрози його розвитку. У комірках SO, ST, WO і WT представлені розроблені керівництвом стратегічні дії за такими напрямками:

- SO (сила і можливості) - стратегічні дії з використання сильних сторін підприємства, щоб отримати віддачу від можливостей, які з'являються в зовнішньому середовищі.
- WO (слабкості і можливості) - стратегічні дії, які дозволяють за рахунок виявлених можливостей спробувати подолати слабкі сторони підприємства.
- ST (сила і загрози) - стратегічні дії, які передбачають використання сил організації для усунення загроз.
- WT (слабкості і загрози) - стратегічні дії, які дали б можливість підприємству позбутися слабких сторін чи спробувати подолати існуючу загрозу.

На основі проведеного аналізу для виявлення найбільш впливових чинників Дж. Вільсон запропонував матрицю, за допомогою якої визначається вплив фактора на організацію та

ймовірність посилення його впливу. **Матриця** – це модель, що може бути побудована на основі будь-яких показників. **Приклади** приблизних варіантів чинників в SWOT наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Вплив фактора на підприємство

	МОЖЛИВОСТІ "O" — OPPORTUNITIES	ЗАГРОЗИ "T" — THREATS
ЗОВНІШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нові види продукції 2. Нові технології 3. Нові потреби, мода, в т.ч. потреби неусвідомлені 4. Захоплення суміжних сегментів - вивчення ситуацій перемикачів споживачів 5. (Пере) Визначення цільової аудиторії 6. Додаткові послуги 7. Тенденції попиту 8. Співпраця з іншими компаніями 9. Збільшення реклами на ЦА 10. Формування УТП 11. Добрі зв'язки з громадськістю 12. Державна підтримка 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Продукти-замінники 2. Нові гравці на ринку 3. Слабкість постачальників 4. Життєвий цикл товару (ЖЦТ) на спаді 5. Зміна тенденцій попиту / моди 6. Законодавче регулювання <ol style="list-style-type: none"> a. Нові митні бар'єри b. Нові законодавчі акти 7. Лобювання конкурентів 8. Активність конкурентів <ol style="list-style-type: none"> a. Програми просування b. Додаткові послуги 9. Сезонний спад 10. Економічний спад
	ПЕРЕВАГИ "S" — STRENGTH	НЕДОЛІКИ "W" — WEAKNESS
ВНУТРІШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ	<ol style="list-style-type: none"> 1. Великий досвід 2. Висока якість продукції 3. Висока популярність компанії 4. Високі продажі 5. Лідерство в галузі / сегменті 6. Інноваційні технології, патенти 7. Низька собівартість 8. Задоволеність клієнтів 9. Відпрацьовані бізнес-процеси 10. Згуртований колектив 11. Якісне обладнання 12. Широкий асортимент 13. Навчений персонал 14. Потенціал маркетингу 15. Швидка обробка замовлень 16. Канали дистрибуції 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Мало оборотних коштів 2. Слабкий імідж продукції 3. Низька репутація компанії 4. Слабка дистрибуція, просування 5. Слабкий маркетинг 6. Ні корпоративної культури 7. Відсутність стратегії 8. Внутрішньополітичні проблеми 9. Вузька продуктова лінійка 10. Низька кваліфікація співробітників 11. Низька мотивація співробітників 12. Невідома торгова марка 13. Немає післяпродажного обслуговування 14. Мало додаткових послуг

Застосування SWOT-аналізу розглянемо на *прикладі оптової фармацевтичної компанії*, в якій необхідно визначити не тільки можливості та загрози зовнішнього середовища підприємства, але й виявити ймовірність використання та вплив обраних можливостей та загроз на результати компанії. Тому, спочатку оцінюють ймовірність використання можливостей та їх вплив на діяльність організації, будують матрицю можливостей. Аналогічно здійснюється аналіз загроз та будується матриця загроз. Наступним етапом SWOT-аналізу буде оцінка факторів внутрішнього середовища організації. Для цього використовують метод визначення профілю внутрішнього середовища. Для кожного фактора приводиться експертна оцінка його вагомості. *Проведений аналіз факторів внутрішнього й зовнішнього середовища та ранжування їх по рівню впливу на діяльність оптової фармацевтичної компанії*, дозволяє сформуванню конкретний перелік слабких і сильних сторін компанії, а також загрози і можливості. Встановлення зв'язків між найбільш впливовими слабкими і сильними сторонами компанії, загрозами і можливостями зовнішнього середовища - заключний етап процесу SWOT-аналізу (табл.3.7.).

Таблиця 3.7.

Підсумковий вигляд матриці SWOT-аналізу

Аналіз сторін сьогоднішнє	Аналіз впливів										Аналіз сторін майбутнє	
	Можливості					Загрози						
Сильні сторони	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	Можливості	
S1	++	++	++	0	++	0	++	0	+	+	12	O1
S2	+	0	+	0	0	+	++	0	0	0	5	O2
S3	+	0	++	+	0	+	+	+	0	0	7	O3
S4	+	++	++	++	+	++	++	+	0	++	16	O4
S5	+	0	+	++	+	0	++	+	+	0	9	O5
Слабкі сторони												Загрози
W1	-	0	0	0	-	-	-	-	0	-	-10	T1
W2	-	-	-	-	0	0	-	0	0	0	-7	T2
W3	0	-	0	0	-	0	-	0	-	-	-6	T3
W4	-	-	-	-	0	0	-	-	-	-	-11	T4
W5	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-15	T5
	0	-1	3	1	-2	2	3	-1	-2	-4	-1	

Ідеологія технології може бути відтворена у вигляді матриці SWOT – аналізу (рис. 3.7).

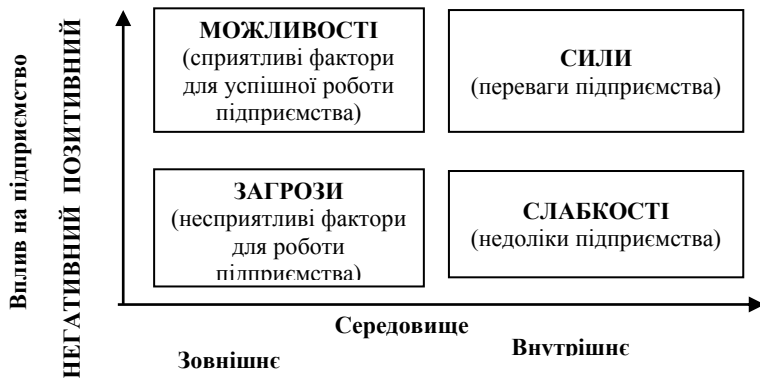


Рис. 3.7 Формування матриці SWOT – аналізу

Проведення SWOT-аналізу виконується з виокремленням трьох етапів. Етап 1. Формування переліку сильних та слабких сторін роботи підприємства, можливостей та загроз, що його очікують. Як правило, компоненти матриці деталізуються з виокремленням певних прошарків.

Етап 2. Можливості та загрози, виявлені в процесі аналізу, розбиваються на три групи за ступенем впливу на підприємство та вірогідністю впливу. Результати розподілу оформляються у вигляді матриці (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Матриця вірогідність-наслідки загроз

Вірогідність реалізації загроз	Наслідки впливу загроз		
	Руйнівні (Р)	Тяжкі (Т)	Легкі (Л)
Висока (В)	ВР	ВТ	ВЛ
Середня (С)	СР	СТ	СЛ
Низька (Н)	НР	НТ	НЛ

В поле миттєвого реагування менеджерів при розробці стратегії повинні попадати загрози полів ВР, ВТ, СР. Аналогічна матриця формується за можливостями підприємства (табл. 3.9). В поле миттєвого реагування менеджерів при розробці стратегії повинні попадати можливості полів ВС, ВП, СС.

Таблиця 3.9.

Матриця вірогідність-вплив можливостей

Вірогідність використання можливостей	Вплив можливостей		
	Сильний (С)	Помірний (П)	Малий (М)
Висока (В)	ВС	ВП	ВМ
Середня (С)	СС	СП	СМ
Низька (Н)	НС	НП	НМ

Етап 3. Між компонентами матриці встановлюються ланцюги зв'язків, які в подальшому можуть бути використані при формуванні стратегії.

Сильні сторони підприємства це переваги, що виділяють фірму серед конкурентів. Слабкі сторони це недоліки підприємства, що підлягають виправленню, щоб конкуренти не могли використовувати їх як свої переваги.

На практиці для визначення сильних і слабких сторін фірми може бути використано декілька підходів:

- внутрішній — на основі аналізу досвіду підприємства, думок його фахівців;
- зовнішній — на основі порівняння з конкурентами;
- нормативний — на основі думок експертів і консультантів.

З урахуванням виявлених можливостей та загроз виокремлюються групи впливу «Можливості – Сильні/слабкі сторони», «Загрози - Сильні/слабкі сторони» та створюється матриця. У матрицю заносяться всі виявлені можливості, загрози, слабкі та сильні сторони підприємства, після чого на перетині розділів утворюються чотири поля. На кожному з полів необхідно розглянути всі можливі парні комбінації та виокремити ті, які необхідно буде враховувати при розробці стратегії підприємства.

Після перевірки взаємного впливу факторів за допомогою SWOT-аналізу можна визначити чотири різновиди корпоративної стратегії фірми (рис. 3.8):

- 1) стратегія, яка використовує сильні сторони фірми для реалізації зовнішніх можливостей (стратегія «Максі-Максі»);

- 2) стратегія, яка використовує сильні сторони фірми для знешкодження зовнішніх загроз (стратегія «Максі-Міні»);
- 3) стратегія, спрямована на мінімізацію слабких сторін фірми на основі використання зовнішніх можливостей (стратегія «Міні-Максі»);
- 4) стратегія, спрямована на мінімізацію слабких сторін фірми та уникнення зовнішніх загроз (стратегія «Міні-Міні»).

Розглянувши методологію SWOT-аналізу можна виділити переваги та недоліки.

Переваги методу SWOT-аналіз:

- систематизація знань про внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на процес стратегічного планування;
- визначення конкурентних переваг та формування стратегічних пріоритетів;
- періодична діагностика ринку та ресурсів фірми.

Недоліки методу SWOT-аналіз:

- суб'єктивність вибору та ранжування факторів зовнішнього та внутрішнього середовища;
- слабка підтримка прийняття конкретних управлінських рішень;
- погана адаптація до середовища, що постійно змінюється.

***Приклад** оцінювання сильних і слабких сторін, можливостей та загроз за допомогою матриці SWOT-аналізу відображено в табл. 3.10.*

Таблиця 3.10.

Матриця SWOT-аналізу

Складові SWOT-аналізу	Можливість	Загрози
	А. Зниження вартості комп'ютерної техніки	а) Низька купівельна спроможність населення
Б. Розвиток інформаційних технологій, зокрема систем автоматизованого обліку товару	б) Нестача обігових коштів у лікувально-профілактичних закладах	
В. Низька концентрація оптових фірм на ринку	с) Недобросовісність частини аптек стосовно оплати	
Г. Організація конкурсів (тендерів) на закупівлю ліків за рахунок бюджетних коштів	д) Збільшення кількості суб'єктів оптового ринку	

Продовження табл 3.10

	Д.Збільшення кількості аптек, аптечних пунктів і аптечних кіосків. Створення аптечних мереж	е)Жорстке державне регулювання цін стосовно великого переліку препаратів
	Ж. Розвиток навчальних (тренінгових) послуг	ф)Мінімізація аптеками товарних запасів
	З. Зростання ролі людського фактора	
Сильні сторони	SO-стратегії	ST-стратегії
I.Досвід роботи на ринку	Участь у тендерах (Г), збільшення ринкової частки (В)	Участь у добродійних та гуманітарних акціях (d)
II.Широкий, глибокий та диверсифікований товарний асортимент, зокрема наявність ексклюзивних оригінальних препаратів	Привернення уваги можливих клієнтів (Д)	Формування асортиментної політики, тісно пов'язаної із диверсифікацією в напрямку розширення нелікарського асортименту (e)
III.Довгострокові контракти з виробниками, зокрема іноземними		Розроблення цінової політики стосовно переліку ліків, які підлягають державному регулюванню (e)
IV.Широкий радіус обслуговування		Використання географічної консолідації (f)
V.Відсутність роздрібної аптечної мережі	Створення договірної вертикальної маркетингової системи на основі консигнаційного забезпечення замість простого товарного кредитування (Д, f)	
VI.Значна кількість постійних клієнтів	Використання принципів теорії портфоліо для дискримінації клієнтів на основі АВС-аналізу (Д, d)	
VII.Наявність електронної пошти, зв'язок через Web-вузли	Автоматизація системи збуту на основі встановлення модулів у постійних партнерів групи А (А, Б, d)	

Продовження табл. 3.10

Слабкі сторони	WO-стратегії	WT-стратегії
1.Зменшення ринкової частки	Привернення уваги нових клієнтів шляхом формування оптимального асортименту доступних за ціною для різних сегментів споживачів лікарських засобів, привернення уваги нових клієнтів (В, Д, а, b, c, d)	
2.Недостатній рівень кваліфікації персоналу	Реалізація програми навчання фахівців (Ж, b, c)	
3.Відсутність чіткої системи оплати праці	Оптимізація системи оплати праці на основі ранжування посадової структури підприємства (З, b, c)	
4.Низький рівень розвитку механізації, автоматизації та техніко-технологічної бази складського господарства	Впровадження систем автоматизованого обліку, зокрема автоматичної ідентифікації ліків за допомогою штрихового кодування (Б, d)	
5. Високі витрати на транспортування	Маршрутизація перевезень з використанням спеціального комп'ютерного забезпечення, зокрема електронного та цифрового атласу доріг (А, Б).	Зосередження на певному географічному ринку (географічне фокусування) (,f)
6.Низький рівень системи керування товарними запасами	Поетапне впровадження окремих модулів Корпоративної системи управління підприємством (А, Б), зокрема стосовно управління товарними запасами (Ж, f)	
7.Недостатньо ефективна робота з клієнтами	Реалізація програми навчання фахівців (Ж)	Переорієнтація на платоспроможних добросовісних клієнтів, перегляд системи надання товарних кредитів і політики встановлення відсотків за ними (b, c)

Основні етапи опрацювання стратегії підприємства на основі SWOT-аналізу наведено на рис. 3.8.

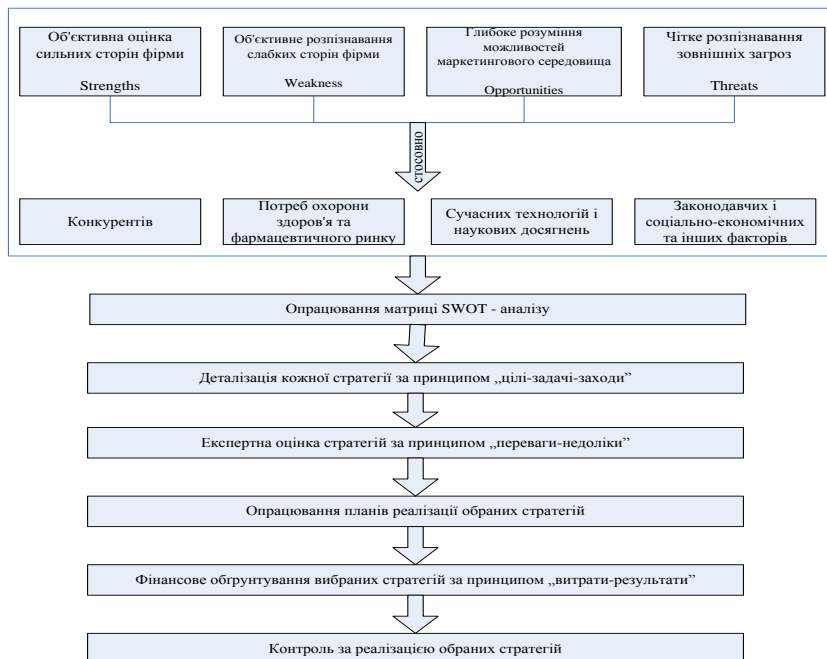


Рис. 3.8. Етапи опрацювання стратегій підприємства на основі SWOT-аналізу

Отже, за результатами проведеного SWOT-аналізу встановлюємо, що досліджувана оптова фармацевтична фірма має ряд сильних сторін і можливостей на фармацевтичному ринку. Це дозволяє запропонувати конкретні стратегії з потенціуванням загроз і можливостей за умови врахування й обмеження впливу слабких сторін і загроз, що забезпечить конкурентні переваги компанії. Наприклад, наявність електронної пошти, зв'язку через Web-вузли, зниження вартості комп'ютерної техніки та розвиток інформаційних технологій можна використати для оснащення дискримінованих за теорією портфолію постійних покупців (аптек) групи А модами, що у свою чергу сприятиме усуненню загроз з боку мінімізації товарних запасів в аптеках та збільшенню кількості суб'єктів оптового ринку.

PEST-аналіз

PEST-аналіз – стратегічний аналіз політичних (*P – political*), економічних (*E – economic*), соціальних (*S – social*) та технологічних (*T – technological*) факторів зовнішнього середовища підприємства, які дають змогу оцінити зовнішню політичну, економічну, соціальну та технологічну ситуацію, яка склалася, та спрогнозувати її вплив на виробничу та комерційну діяльність підприємства.

PEST-аналізу проводять у послідовності:

- 1) формування розширеного переліку факторів для аналізу в межах кожної групи: політичні, економічні, соціальні та технологічні. Цей етап передбачає виокремлення чинників, які чинитимуть суттєвий вплив на майбутні результати діяльності аналізованого підприємства;
- 2) визначення значущості та ступеня впливу кожного з виокремлених чинників. Так, на цьому етапі слід визначити силу впливу кожного з факторів за бальною шкалою. Під час проведення аналізу використовують 3-бальну шкалу, відповідно до якої: 1 бал – вплив фактору незначний, тобто його зміни майже не впливають на результати діяльності підприємства (насамперед розглядаються обсяги продаж та розмір прибутку); 2 бали – істотна зміна фактору впливає на результати підприємства; 3 бали – вплив фактору високий, будь-які його зміни призводять до змін результатів діяльності підприємства. Сила впливу кожного фактору визначається на основі експертного опитування. На цьому ж етапі визначається спрямованість впливу кожного фактору (позитивна – «+» чи негативна – «-»);
- 3) оцінка ймовірності зміни фактору за бальною шкалою на основі експертного опитування. На **прикладі** діяльності підприємства «ПрАТ «Видобувна компанія «Укрнафтобуріння застосовуємо PEST-аналіз з використанням 5-бальної шкали оцінювання, де 1 – ймовірність зміни фактору майже не існує; 2 – низька ймовірність, 3 – середня ймовірність; 4 – висока ймовірність; 5 – надвисока (максимальна) ймовірність змін;
- 4) оцінка реальної значущості факторів, що передбачає розрахунок зваженої оцінки впливу факторів. Застосування методу SWOT-аналізу це розрахунок оцінки з поправкою на вагу шляхом коригування

впливу факторів на середню експертну оцінку. Фрагмент отриманих результатів для етапів 1–4 аналізованого підприємства «ПрАТ «Видобувна компанія «Укрнафтобуріння» наведено в табл. 3.11.;

5) розподіл усіх факторів із розширеного переліку згідно порядку убування реальної значущості факторів.

Таблиця 3.11.

Ранжування факторів на основі PEST-аналізу ПрАТ «Видобувна компанія «Укрнафтобуріння»

ПОЛІТИЧНІ		ЕКОНОМІЧНІ	
Фактор	Вага	Фактор	Вага
Імовірність розвитку військових дій у країні	0,34	Темпи зростання економіки	0,34
Стійкість політичної влади та існуючого уряду	0,32	Ступінь глобалізації та відкритості економіки	0,21
Податкова політика (тарифи і пільги)	0,15	Рівень розвитку підприємництва та бізнессередовища	0,20
Бюрократизація і рівень корупції	0,13	Рівень інфляції і процентні ставки	0,15
СОЦІАЛЬНО-КУЛЬТУРНІ		ТЕХНОЛОГІЧНІ	
Фактор	Вага	Фактор	Вага
Вимоги до якості продукції і рівня сервісу	0,13	Рівень інновацій і технологічного розвитку галузі	0,24
Ставлення до натуральних і екологічно чистих продуктів	0,11	Законодавство в області технологічного оснащення галузі	0,15
Рівень кваліфікованості і освіченості населення	0,08	Витрати на дослідження і розробки	0,13

Спостерігаємо, що розподіл здійснюється для наочності, адже чим вища реальна значущість фактору, тим більшу уваги слід приділяти для контролю його змін. Отримані результати етапу 5 аналізованого підприємства «ПрАТ «Видобувна компанія «Укрнафтобуріння» наведено в табл.3.12.

б) формування зведеної таблиці PEST-аналізу, тобто формулювання висновків та приведення результатів у матричний вигляд. Згідно аналізу по кожному фактору прописано його вплив на галузь та підприємство й визначено заходи, вжиття яких здатне знизити негативний вплив фактору чи максимально використати його позитивний вплив на діяльність підприємства.

Таблиця 3.12

**Аналіз факторів на основі PEST-аналізу ПрАТ
«Видобувна компанія «Укрнафтобуріння»**

Опис фактору	Вплив фактору	Напрямок впливу	Експертна оцінка				Середня оцінка	Оцінка з поправкою на вагу
			1	2	3	4		
ПОЛІТИЧНІ ФАКТОРИ								
Стійкість політичної влади та існуючого уряду	3	-	4	4	5	4	4,3	0,32
Бюрократизація і рівень корупції	2	-	3	2	2	3	2,5	0,13
Податкова політика (тарифи і пільги)	3	+	5	1	1	1	2,0	0,15
Імовірність розвитку військових дій у країні	3	-	4	5	5	4	4,5	0,34
ЕКОНОМІЧНІ ФАКТОРИ								
Темпи зростання економіки	3	-	4	5	4	5	4,5	0,34
Рівень інфляції і процентні ставки	2	-	3	3	3	3	3,0	0,15
Ступінь глобалізації та відкритості економіки	2	+	4	5	4	4	4,3	0,21
Рівень розвитку підприємництва та бізнес середовища	2	-	5	3	4	4	4	0,20
СОЦІАЛЬНО-КУЛЬТУРНІ ФАКТОРИ								
Ставлення до натуральних і екологічно чистих продуктів	2	-	2	2	3	2	2,3	0,11
Вимоги до якості продукції і рівня сервісу	3	-	3	1	1	2	1,8	0,13
Рівень кваліфікованості і освіченості населення	2	-	1	1	2	2	1,5	0,08
ТЕХНОЛОГІЧНІ ФАКТОРИ								

Продовження табл. 3.12

Рівень інновацій і технологічного розвитку галузі	3	-	3	3	4	3	3,3	0,24
Витрати на дослідження і розробки	2	-	2	3	2	3	2,5	0,13
Законодавство у сфері технологічного оснащення галузі	3	+	3	1	2	2	2,0	0,15
ЗАГАЛЬНИЙ ПІДСУМОК	40					48,8		

Фрагмент отриманих результатів для етапу 5 щодо аналізованого підприємства «ПрАТ «Видобувна компанія «Укрнафтобуріння» наведено в табл. 3.13.

Таблиця 3.13.

**Фрагмент зведеної таблиці PEST-аналізу ПрАТ
«Видобувна компанія «Укрнафтобуріння»**

Фактори	Зміни в галузі	Зміни в компанії	Дії
Політичні			
Імовірність розвитку військових дій у країні	Військовий конфлікт на Сході України має потенціал здійснення негативного впливу на показники галузі та її інвестиційну привабливість. Також слід урахувати, що на окупованій території перекривається доступ до газовидобувних свердловин, що зменшує обсяг видобутку	Компанія може зазнати збитків через подальше зниження купівельної спроможності населення й тенденцій до «економії ресурсів». Споживчий попит на тлі зростання цін може призводити до скорочення вжитку	Вдосконалити виробничі стандарти й зробити акцент на експортну діяльність

Продовження табл. 3.13

Стійкість політичної влади та існуючого уряду	Стійкість політичної влади безпосередньо впливає на економічну стабільність та інвестиційну привабливість як країни у цілому, так і галузі. Однак аналіз політичного середовища дає змогу зробити висновок щодо відсутності позитивних змін даного фактору й очікування змін політичної влади	Компанія може втратити частину впливу та прибутку у зв'язку з нестабільною політичною ситуацією	Прогнозувати стан політичної ситуації й мати запасні виходи з непередбачуваних ситуацій
Бюрократизація і рівень корупції	Рівень корупції та бюрократизації знижуватиме ефективність галузі та зменшуватиме потенціал подальшого розвитку	Втрата доходів, зниження репутації, складність роботи з іноземними споживачами	Проводити антикорупційні заходи по всій вертикалі
Податкова політика (тарифи і пільги)	Низьке податкове навантаження позитивно відображатиметься на роботі галузі, і навпаки. Зараз слід констатувати досить лояльну податкову політику, яка не подає ознак на різкі зміни	Безпосереднє реагування розміру доходів на будьякі зміни в законодавстві. Лібералізація податкового навантаження підвищить розмір прибутку	Ретельно слідкувати за змінами податкового законодавства, шукати законні шляхи оптимізації податкового навантаження
Економічні			
Темпи зростання економіки	Негативний вплив темпів зростання економіки на галузь: ріст ціни на нафтогазові товари для споживача за незмінної якості, пониження платоспроможності населення, абстрагованість нафтогазової промисловості країни від світової	Для компанії зміни зростання темпів економіки прямо пропорційні можливому прибутку, оскільки продаж нафти та газу проходить на аукціонах, а рівень розвитку економіки здійснює вплив на їх кількість	Розвиток та модернізація виробництва, оскільки стагнація на тлі уповільнених темпів зростання економіки є шляхом до закриття

Продовження табл. 3.13

Рівень інфляції і процентні ставки	Зростання інфляції та процентних ставок кредитування здійснюватиме негативний вплив на галузь	Зростання інфляції та процентних ставок звужує можливості для інвестування, а розроблення нових родовищ – довгий та ресурсовитратний процес, тобто це прямо звужує можливості для розвитку	Пошук іноземних інвесторів, емісія акцій
Ступінь глобалізації та відкритості економіки	Сьогодні й у найближчому майбутньому ступінь глобалізації та відкритості економіки, особливо в галузі, досить невисокий. Українська нафто- та газовидобувна промисловість здебільшого орієнтована на внутрішній ринок	Глобалізаційні процеси можуть позитивно змінити компанію, якщо вона буде готова до роботи та конкуренції з міжнародними компаніями	Робота за міжнародними стандартами, виконання протоколів безпеки та кваліфікації
Рівень розвитку підприємництва та бізнес-середовища	В умовах глобальної пандемії рівень розвитку підприємництва та бізнес-середовища у цілому має несприятливий прогноз. Як результат – застій у галузі, вихід великої кількості компаній із ринку, зростання його монополізації	Зменшення кількості партнерів, зниження кількості продажів через скорочення місткості ринку	Укріплення бізнес-зв'язків, розроблення спеціальних програм для партнерів, що можуть постраждати від змін бізнес-середовища та компаній, що шукають нових партнерів
Соціально-культурні			
Вимоги до якості продукції і рівня сервісу	Якщо рівень вимог щодо якості буде більш високим, галузь понесе витрати для забезпечення даного рівня якості. Підвищення вимог до якості можна прогнозувати у разі переорієнтації галузі на зовнішній ринок	Компанія несе витрати на забезпечення певного рівня якості, якщо поріг якості буде підвищено, у компанії зросте розмір витрат	Перехід на інноваційні способи видобутку, на більш прогресивне обладнання

Продовження табл. 3.13

Ставлення до натуральних і екологічно чистих продуктів	Сьогоднішні у суспільстві набувають популярності настрої щодо важливості збереження природи та використання екологічно чистих продуктів, тож газовидобувні компанії вже змушені шукати більш безпечні для екології шляхи видобутку газу, що, звісно, підвищує вартість видобутку	Зростання витрат на організацію більш безпечного способу видобутку	Демонстрація соціальної відповідальності, економічний видобуток, перехід на інноваційне обладнання
Рівень кваліфікованості і освіченості населення	Україна має достатньо невелику кількість кваліфікованих робітників і активної молоді, особливо через відтік кадрів, що негативно впливатиме на розвиток газовидобувної галузі	Негативний вплив на підприємство через великий відбір кадрів, дуже довгий період тестування, унікальність і важливість кожного робітника	Користуватися послугами HR-агентств, пошук робітників на конкурентних підприємствах, конкурси на високі посади
Технологічні			
Рівень інновацій і технологічного розвитку галузі	Залишатиметься незадовільним через брак коштів і нестачу державної підтримки	Неефективне видобування, переробка, розповсюдження та продаж нафти, а отже, її обмеження можливостей отримання прибутку	Створення, розроблення й запровадження нових інноваційних технологій, підготовка і перепідготовка кадрів для інноваційної діяльності
Законодавство у сфері технологічного оснащення галузі	Незмінність законодавства у сфері технологічного оснащення галузі в Україні стійка	Робота компанії відповідно до необхідних та дозволених норм	Дотримання прийнятих норм, ретельне відслідковування змін

Продовження табл 3.13

Витрати на дослідження і розробки	Низька частка витрат на інновації в загальному обсязі продукції, незначна частка витрат на НДДКР галузі, низька частка інноваційної продукції у нафтовидобувному і нафтопереробному секторах у загальному обсязі продукції, фінансування інноваційних проєктів у нафтопереробці та нафтохімії за залишковим принципом	Недостатній відсоток витрат на НДДКР	Переглянути величину витрат на інноваційний розвиток, підвищити фінансування технологічної сфери
-----------------------------------	---	--------------------------------------	--

Отже, першочерговим об'єктом стратегічного аналізу є зовнішнє середовище господарювання підприємства, що має на меті виявлення основних загроз та можливостей, які підприємство має обов'язково враховувати під час розроблення та корегування стратегії власного розвитку.

Ідентифікація та аналіз зовнішніх можливостей і загроз

Ринкові можливості й загрози значною мірою обумовлюють стратегії підприємств. Залежно від загальноекономічних умов, а також ситуації на ринку, в конкретній галузі, майбутня діяльність підприємства може бути як багатообіцяючою, так і безперспективною.

На практиці під час проведення SWOT-аналізу в тій частині, що стосується ідентифікації та аналізу зовнішніх можливостей і загроз, застосовують прийоми ранжування та імовірнісної оцінки чинників. При цьому можуть бути використані дві методики:

1) вибираються тільки «парні» фактори можливостей і загроз (наприклад, «зростання грошових доходів населення» – це можливість, а «зменшення грошових доходів населення» - загроза);

2) фактори можливостей і загроз можуть бути незалежними (наприклад, вихід на ринок іноземних конкурентів з нижчим рівнем витрат – загроза, яка в процесі аналізу не має «парної» можливості).

Для кожної пари можливостей і загроз визначають імовірності P_{mi} та P_{zi} таким чином, щоб дотримувалася умова:

$$P_{mi} + P_{zi} = 1.$$

Загальну оцінку можливостей (М) і загроз (З) розраховують за формулами:

$$M = \sum M_i * P_i \dots\dots\dots(3.1)$$

$$Z = \sum Z_i * P_i, i = 1, 2, \dots, n \dots (3.2),$$

де i – номер фактора.

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства на основі SWOT-аналізу

Аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін рекомендується проводити як порівняльний аналіз, причому головна увага має спрямовуватися на конкурентоспроможність підприємства. Це означає, що *внутрішні чинники – це насамперед чинники конкурентоспроможності.*

Оцінку внутрішніх чинників здійснюють за показниками, серед яких виділяють такі їх групи:

1. Прибутковість;
2. Репутація (імідж), яка може бути описана такими поняттями, як прихильність споживачів, довіра ділових партнерів тощо.
3. Продуктивність (витрати на одиницю продукції, середньоденний виробіток тощо).
4. Продукція, її структура і асортимент.
5. Фінансові ресурси (структура капіталу, випуск акцій, рух коштів, зміна оборотності капіталу, виплата дивідендів тощо).
6. Виробничі потужності, будівлі, споруди (квадратні метри, постійні витрати та інші показники).
7. Дослідження і впровадження новинок (прямий і непрямий ефект, грошові та якісні показники).

8. Організація фірми (заходи із впровадження нових управлінських структур, створення нових підрозділів).
9. Трудові ресурси (підвищення професійного рівня, робоча дисципліна тощо).
10. Соціальна відповідальність (працевлаштування безробітних, підтримка благодійних фондів і організацій тощо).

У цьому аналізі важливе значення має встановлення показника конкурентної сили (C_j), який порівнюється з аналогічними показниками інших підприємств. Абсолютне значення цього показника може бути знайдено наступним чином:

$$C_{\text{абс}} = \Sigma (C_i - \max C_{kj}), \quad j = 1, 2, \dots, m, \dots \quad (3.3),$$

де C_i – оцінка i -го фактора конкурентної сили (слабкості) для підприємства; C_{kj} – оцінка i -го фактора конкурентної сили (слабкості) для j -го конкурента; M – кількість конкурентів.

Розрахунок за цією методикою відбувається відповідно до визначених балів (від 0 до 10). Ці бали присвоюються в розрізі чинників, що розглядаються і порівнюються з дослідженим підприємством. Визначення конкурентної сили можна подати у вигляді табл. 3.14.

Таблиця 3.14

Визначення конкурентної сили компанії

№ за/п	Фактор	Оцінка (0...10 балів)					
		C_{k1}	C_{k2}	C_{k3}	C_{k4}	Назва дослідженого підприємства	
		1	2	3	4	C_i	$C_i - \max C_{ki}$
..

Розглянута методика SWOT-аналізу може мати безліч модифікацій. Незмінною залишається тільки ідея порівняння зовнішніх можливостей і загроз, сильних і слабких сторін підприємства. Ця методика є дієвим інструментом стратегічного аналізу, який дозволяє зробити перший крок на шляху оцінки стратегічних позицій і перспектив розвитку фірми.

SPACE-аналіз

SPACE-аналіз передбачає врахування особливостей діяльності підприємства, специфіку галузі, наявні виробничі та економічні можливості, а також орієнтири і цінності, яких дотриму-

ється підприємство. Для формування критеріїв, оцінки та визначення необхідної рекомендованої стратегії слід залучати фахівців, що мають ґрунтовні знання з методології стратегічного аналізу. *Організація проведення SPACE-аналізу включає:*

– *початковий етап* – підготування стратегічного семінару. Метою даного етапу є відбір серед колективу осіб, які будуть брати участь у розробленні стратегії. У провідних компаніях цей обов'язок покладається на відділ стратегічного планування, проте на малих чи середніх підприємствах даний відділ часто є відсутнім, тому робоча група створюється із представників керівництва, головних менеджерів та аналітиків компанії;

– *розроблення основних факторів оцінювання.* Під час стратегічного семінару потрібно визначити критерії оцінювання, їх послідовність, а також сформувані показники до кожного критерію оцінювання. Визначаючи послідовність критеріїв, необхідно брати до уваги їхні ваги, які в сумі повинні дорівнювати одиниці.

– *визначення необхідної стратегії на основі суми кінцевих зважених оцінок.* Після проведення вищезазначених розрахунків підприємство потрапляє в одне із чотирьох положень, а саме: агресивне, конкурентне, консервативне та оборонне, на основі яких обирається необхідна стратегія;

– *погодження рекомендованої стратегії.*

Для проведення SPACE-аналізу підприємства та побудови матриці, як правило, використовують такі групи показників:

– фінансова сила (ФС);

– конкурентна перевага (КП);

– привабливість сектора, у якому функціонує підприємство (ПС);

– стабільність сектора, у якому функціонує підприємство (СС).

Для проведення оцінки фінансової сили підприємства (ФС), найбільш доцільно обирати такі критерії, як: рентабельність продажів, платоспроможність, наявність фінансових ресурсів, витратність (сума витрат на 1 грн. чистого доходу), рентабельність вкладеного капіталу.

Оцінку конкурентної переваги підприємства (КП) рекомендується проводити за наступними критеріями: імідж підприємства

тва, структура асортименту продукції, рівень якості продукції, ціна реалізації, наявність кваліфікованих керівників.

Критеріями оцінки привабливості сектора, в якому функціонує підприємство (ПС), можуть виступити рівень конкуренції; стабільність прибутків; загальна привабливість галузі; застосування виробів даної галузі в інших секторах економіки; можливість розширення діяльності.

Для оцінки стабільності сектору функціонування підприємства (СС), як правило, обираються такі критерії, як темп зростання економіки країни, стабільність попиту, вплив науково-технічного прогресу на розвиток галузі, ступінь впливу держави на галузь, стабільність зв'язків з партнерами.

Після встановлення переліку критеріїв, надання їм певної ваги та виставлення балів експертами (наприклад, за 10-ти бальною шкалою), проводиться розрахунок зваженої оцінки по кожній із чотирьох груп. **Приклад**, нехай в результаті аналізу отримано такі значення комплексних показників (в балах):

- фінансова сила (ФС) – 5,75;
- конкурентні переваги підприємства (КП) – 6,7;
- стабільність середовища (СС) – 5,45;
- привабливість сектора (ПС) – 5,6.

Отримані результати розрахунків наносяться на прямокутну систему координат, в якій кожна половина осей X та Y відображає відповідну групу показників. Для визначення вектору рекомендованої стратегії знаходяться координати точки $P(x, y)$ за наступним алгоритмом:

$$x = \text{ПС} - \text{КП} = 5,6 - 6,7 = -1,1;$$

$$y = \text{ФС} - \text{СС} = 5,75 - 5,45 = 0,3.$$

Отже, у **прикладі** координати точки, за якою будується вектор стратегії, знаходяться у верхньому лівому квадранті. В результаті сполучення цієї точки з початком координат утворюється вектор, який вказує на вид конкурентної стратегії.

Згідно побудованої матриці SPACE-аналізу, підприємство знаходиться в консервативній позиції, на стабільному ринку із низькими темпами зростання. При низьких темпах зростання ринку

конкуренція підсилюється між учасниками ринку через скорочення попиту.

Для консервативної позиції рекомендуються наступні стратегії: скорочення витрат; забезпечення фінансової стабільності; концентрація на управлінні потоками платежів; додатковий захист конкурентоспроможних продуктів; спроба проникнення на більш привабливі ринки.

Модель стратегічного аналізу PIMS

PIMS вважають найбільш змістовною базою даних про великі промислові корпорації і дієвим інструментом стратегічного аналізу економічної інформації. PIMS (Profit Impact of Market Strategies) у перекладі означає «вплив ринкової стратегії на прибуток».

PIMS являє собою спробу узагальнити всі змінні, які впливають на довгострокову прибутковість компанії.

Модель розроблено в 60-х рр. у корпорації «Дженерал Електрик». База даних цієї моделі формувалася в Інституті стратегічного планування в Кембриджі (штат Массачусетс) та охоплює понад 3000 організацій Північної Америки, Канади, Західної Європи. Об'єктом аналізу **PIMS** є СЗГ (або бізнес-одиниці), за кожною з яких визначають найважливіші виробничі, організаційно-економічні, ринкові чинники; збирається інформація про результати фінансово-господарської діяльності, постачальників, споживачів, конкурентну ситуацію, виробничо-технічні процеси, прогнози зміни обсягів виробництва і цін на сировину, а також визначається вплив кожного з них на кінцеві результати й відносна важливість цього впливу.

Основою моделі PIMS є судження, що ефективність функціонування будь-якого підприємства, незалежно від його галузевої приналежності, розміру, особливостей продукції, географічного розташування, визначається загальними для всіх виробництв чинниками.

Визначили 37 чинників, які приблизно на 80 % пояснюють розбіжності в показниках ефективності суб'єктів підприємництва. В основу проекту покладено багатофакторні регресійні моделі, що

дозволяють порівнювати дані, які характеризують діяльність організацій, що належать до однієї галузі.

Метод PIMS ґрунтується на певних аналітичних моделях: оцінки «номіналу» рентабельності, «чутливості» стратегії, оптимальної стратегії, стратегічного аналога тощо.

PIMS для українських підприємств носить лише інформаційний характер, але дає можливість керівництву використовувати досвід інших, а також вибирати такі напрями діяльності, які забезпечують високий дохід.

У табл. 3.15 додатково наведено вплив факторів на ефективність підприємницької діяльності (згідно з моделлю PIMS).

Таблиця 3.15

Вплив чинників на ефективність підприємницької діяльності

Чинники	Вплив
Привабливість ринкових умов	швидкість зростання галузі в довгостроковій перспективі (4– 10 років); швидкість зростання галузі в короткостроковій перспективі (до трьох років); стадія життєвого циклу продукту
Сила конкурентних позицій	частка ринку; відносна ринкова частка; відносна якість продукту; відносна ширина продуктової лінії
Ефективність використання інвестицій	інтенсивність інвестицій (сумарні інвестиції, віднесені до обсягу продажів, і сумарні інвестиції, віднесені до доданої вартості); інтенсивність основного капіталу (відношення основного капіталу до обсягу продажів); вертикальна інтеграція (відношення доданої вартості до обсягу продажів); відсоток використання виробничих потужностей
Використання бюджету	витрати на маркетинг по відношенню до обсягу продажів; витрати на НДДКР по відношенню до обсягу продажів; витрати на нові продукти по відношенню до обсягу продажів
Поточні зміни у становищі на ринку	зміна ринкової частки

Засновники моделі PIMS найбільш важливим фактором, який впливає на результати функціонування організації, вважають якість товарів та послуг. Автори методу PIMS отримали також результати, які показують, що прибутковість збільшується у міру зростання показника відносної ринкової частки конкретних цільових ринків. Так, середній показник прибутковості при

показнику ринкової частки менше 10 % складав близько 9 %. У середньому різниця в 10 % в показнику ринкової частки призводила до різниці в 5 % показника прибутковості. Суб'єкти підприємництва з ринковою часткою близько 40 % в середньому мали показник прибутковості в 30 %. Переваги та недоліки методу PIMS подано в табл. 3.16.

Таблиця 3.16

Переваги та недоліки методу PIMS

Переваги моделі	Недоліки моделі
Дає можливість виміряти відносну якість продукту, оскільки вирішальною умовою успіху в бізнесі є задоволення потреби споживачів	Два самостійні підрозділи підприємства розглядаються як один об'єкт стратегічного аналізу (якщо понад 60 % продукції одного з них надходить для подальшого опрацювання у другий підрозділ або якщо понад 60 % ресурсів, які споживаються конкретним підрозділом, виділені для спільного використання кількома підрозділами без попереднього цільового розподілу між ними)
У цій моделі передбачається оцінка відповідності структури виробництва структури потреб	Недостатньо відображені показники, які характеризують науково-технічну політику суб'єктів господарювання, її організаційну структуру, стиль і методи керівництва тощо
Використання моделі дає можливість суб'єктам підприємства вчитися на досвіді інших підприємств, вибирати найзручніші способи майбутніх дій для отримання високих результатів	Об'єктом дослідження здебільшого є підприємства, які вже завоювали певні позиції на ринку, тому цей метод не можна застосовувати у високотехнологічних галузях, які мають динамічну організаційну структуру
Модель PIMS так само, як і методи портфельного аналізу, сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень	Щодо українських підприємств, застосування даного методу дещо ускладнене, оскільки, він був розроблений для насичених, високо розвинутих, стійких ринків, яких на території нашої країни не дуже багато

3.3. Ранжування ключових чинників успіху конкурентної позиції підприємства

Nota bene

Конкурентна перевага будь-якої компанії може бути створена шляхом порівняння її результатів з показниками конкурентів.

Синтетичним показником конкурентоспроможності продукції може виступати ступінь його відповідності вимогам цільових груп споживачів або ринку за найважливішими на даний момент характеристиками. Множину параметрів конкурентоспроможності класифікують: технічні групи, економічні, нормативні тощо, які мають різні переліки та зміст залежно від особливостей продукції, що випускається.

Категорію «конкурентоспроможність» розглядають у двох аспектах: як конкурентоспроможність продукції та конкурентоспроможність організації.

Nota bene

Конкурентоспроможність продукції – це ступінь її відповідності на певний момент вимогам цільових груп споживачів або обраного ринку за найважливішими характеристиками: технічними, економічними, екологічними тощо. Конкурентоспроможність підприємства – рівень її компетенції відносно інших підприємств-конкурентів у нагромадженні та використанні виробничого потенціалу певної спрямованості, а також його окремих складових: технології, ресурсів, менеджменту, навичок і знань персоналу тощо, що знаходить вираження в таких результуючих показниках, як якість продукції, прибутковість, продуктивність тощо. Стратегічна група конкурентів – певна кількість підприємств, які займають близькі позиції на ринку і конкурують між собою на основі одних і тих самих конкурентних переваг та однаковими методами.

Для оцінки й аналізу діяльності конкурентів також виділяється метод аналізу профілю конкурента та анкетні форми опитування. **Аналіз профілю конкурента** базується на визначенні перспективних цілей та стратегій конкурента і на аналізі

поточних дій конкурента. За цими даними визначають «профіль конкурента». На основі аналізу профіля роблять припущення щодо можливостей ймовірних кроків конкурента для покращення своєї конкурентної позиції.

Анкетна форма аналізу конкурентів – аналітичний інструмент порівняння фактичного стану параметрів об'єкта досліджень з прогностичними. Принципова різниця може полягати у визначенні структури показників, що характеризують конкурента.

Етапи послідовності аналізу конкурентів включають:

- виявлення існуючих і потенційних конкурентів;
- встановлення того, які стратегії буде проводити на ринку кожен із цих конкурентів;
- оцінка стратегічної позиції конкуруючих продуктів;
- отримання інформації про відносні витрати за конкуруючими продуктами;
- аналіз відносних продажних цін і споживчих властивостей конкуруючих продуктів.

Nota bene

Конкурентні стратегії – це план конкретних дій, спрямованих на створення стійких конкурентних переваг на ринку певних продуктів чи іншому певному ринку для вирішення конкретної задачі.

Конкурентні стратегії визначають плани дій стосовно продуктів і ринків, необхідні для виконання найбільш конкретних (тобто на нижчому організаційному рівні) задач організації. Приклад стратегічного управління для досягнення конкурентних переваг подано на рис. 3.9. Під час вибору і розробки стратегії вимірюється ступінь важливості факторів конкурентоздатності для клієнтів (споживачів), які називають **ключовими чинниками успіху**. Ці фактори мають бути розташовані за пріоритетами згідно з відносною важливістю кожного з них.

Nota bene

Ключові чинники успіху (critical success factors) (КЧУ) - це операційні чинники, такі як якість, час, зниження витрат, обслуговування клієнтів, експлуатаційні якості продукту, які сприяють довгостроковій прибутковості організації.



Рис.3.9. Стратегічне управління для досягнення конкурентних переваг

Ключові чинників успіху (конкурентні переваги) в галузях промисловості відрізняються та можуть з часом змінюватися під впливом зміни загальної ситуації в галузі.

Конкурентні переваги підприємства можуть бути класифіковані за наступними ознаками (табл.3.17.).

Таблиця 3.17.

Класифікація ключових чинників успіху підприємств

Класифікаційна ознака	Види конкурентних переваг
1	2
За ступенем стійкості	<ul style="list-style-type: none"> Низькостійкі є доступними для інших підприємств (легко отримати та відповідно легко втратити). Середньостійкі можуть утримуватися підприємством протягом більш тривалого часу (наприклад, репутація підприємства, канали збуту та ін.). Високостійкі характеризують унікальні можливості підприємства, що є важкими для повторення конкурентами (як правило, відносяться відкриття, нові технології та ін.).
За строком використання	<ul style="list-style-type: none"> Реальні визначають поточну конкурентну позицію підприємства. Потенційні служать основою майбутньої конкурентної позиції.
За сферою конкуренції	<ul style="list-style-type: none"> Локальні досягаються в межах регіону, в якому працює підприємство. Національні обумовлені перевагами країни, в якій розташоване підприємство. Глобальні - пов'язані з підприємницької діяльністю на світовому ринку.

Формування та підтримання конкурентної переваги охоплює весь механізм діяльності підприємства, пов'язаний зі створенням, виробництвом та реалізацією продукції.

Найбільш розповсюджені види КЧУ представлені в таблиці 3.18.

Таблиця 3.18.

Види ключових чинників успіху підприємства

Група КЧУ	КЧУ
Науково-технологічні	<ul style="list-style-type: none"> швидкість створення нових продуктів та впровадження їх у виробництво; володіння ноу-хау, патентами, авторськими правами; ступінь володіння наявними технологіями та ін.
Виробничі	<ul style="list-style-type: none"> низька собівартість продукції; якість продукції.

Маркетингові	<ul style="list-style-type: none"> • широка представленість в точках роздрібної торгівлі; • наявність власних точок роздрібної торгівлі; • низькі витрати по реалізації; • гарантійне обслуговування; • швидка доставка; • різні форми реалізації продукції та ін.
Інші	<ul style="list-style-type: none"> • вигідне місце розташування підприємства, що призводить до зниження витрат на транспортування; • доступ до кваліфікованого персоналу; • рівень інформаційних систем; • досвід в області менеджменту; • добрий імідж підприємства та ін.

Найбільш важливим для підприємства є володіння довгостроковими та стійкими конкурентними перевагами, які обумовлюються трьома факторами:

- джерелом переваги,
- кількістю джерел переваг,
- можливостями підприємства знаходити нові джерела переваг.

Тривалість конкурентної переваги визначається здатністю підприємства зберегти та забезпечити її захист від можливого відтворення конкурентами.

Основними принципами формування та підтримання конкурентної переваги є :

- прагнення менеджменту підприємства до покращень, нововведень та змін в усіх аспектах господарської діяльності підприємства;
- удосконалення та збільшення кількості джерел конкурентних переваг, що сприяють збереженню конкурентного становища підприємства;
- застосування системного підходу до створення конкурентної переваги.

Приклад формування формуляру для виміру конкурентної позиції на підставі ключових чинників успіху виробничого підприємства (табл.3.19) і визначення його конкурентної позиції на основі аналізу ключових чинників успіху (табл.3.20).

Таблиця 3.19.

Формуляр виміру конкурентної позиції на підставі ключових чинників успіху

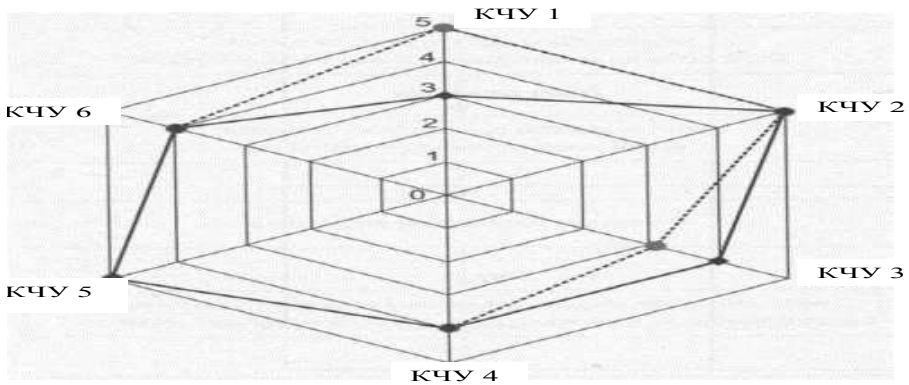
Ключовий чинник успіху	Вартість (сутність) ключового чинника успіху (у %)	Передбачувана тенденція (тренд) сутності ключового чинника успіху (зростання, стабілізація, спад)	Оцінка ступеня оволодіння ключового чинника успіху (в масштабі од 0 до ..)	Розрахунок (оцінка – вартість)
КЧУ 1				
КЧУ 2				
КЧУ 3				
...				
КЧУ n				
Разом				

Таблиця 3.20.

Визначення конкурентної позиції підприємства на основі аналізу ключових чинників успіху

Ключовий чинник успіху (КЧУ)	Вартість (сутність) ключового чинника успіху (у %)	Передбачувана тенденція (тренд) сутності ключового чинника успіху (зростання, стабілізація, спад)	Оцінка ступеня оволодіння ключовим чинником успіху (в мас-штабі від 0 до ..)	Розрахунок = оцінка * вартість
КЧУ 1: орієнтація на споживача	20	зростання	3	0,6
КЧУ 2: кваліфікації і досвід кадрів	30	зростання	5	1,5
КЧУ 3: зображення представництва	10	спад	4	0,4
КЧУ 4: контроль коштів і утримання доброї фінансової позиції	20	без змін	4	0,8
КЧУ 5: якість обладнання	10	зростання	5	0,5
КЧУ 6: направленість на інновації	10	зростання	4	0,4
Разом	100			4,2

Графічна інтерпретація конкурентної позиції досліджуваного підприємства подано на рис.3.10., а конкурентний профіль рис. 3.11.



-◆- Ступінь оволодіння ключових чинників успіху виробничого підприємства « X »
 --●-- Ступінь оволодіння ключових чинників успіху лідером.

Рис. 3.10. Графічна інтерпретація конкурентної позиції досліджуваного підприємства

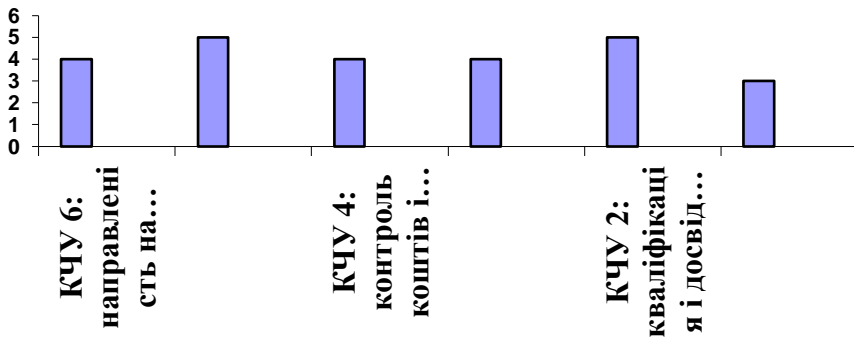


Рис. 3.11. Конкурентний профіль досліджуваного підприємства

3.4. Матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ)

Nota bene

Матриця «БКГ» - дозволяє приймати рішення стосовно вкладень на довгострокову перспективу в організаціях, які виробляють різні продукти, що перебувають на різних стадіях життєвого циклу та мають різні темпи зростання й різні частки ринку.

Матриця Бостонської консалтингової групи «Зростання / Частка ринку» (BCG) – аналізування секторів бізнесу спеціалізованого підприємства або позиції господарських підрозділів диверсифікованої компанії на основі темпів зростання ринку і відносної частки, яку посідає підприємство або його підрозділ на ринку; своєрідне відображення позицій конкурентного виду бізнесу в стратегічному просторі, що визначається двома координатними осями, одна з яких використовується для вимірювання темпів зростання галузі, а інша – для вимірювання відносної частки продукції підприємства на ринку.

BCG побудована на базі емпіричної залежності витрат і обсягу виробництва і дозволяє проводити стратегічний аналіз стану і характеру розвитку конкретних видів бізнесу, зосереджується на грошових потоках підприємства, які або спрямовуються на проведення операцій в окремому секторі бізнесу, або виникають внаслідок виконання операцій.

Концепція Бостонської матриці «Зростання галузі / Частка ринку» (БКГ, BCG), запропонована Бостонською консалтинговою групою (рис. 3.12.), пов'язує стратегії розвитку компанії з різними фазами життєвого циклу її продукту і показує, як необхідно пристосовувати стратегії до мінливих потреб компанії, щоб вони були успішними. Бостонська консалтингова група («The Boston Consulting Group») – провідна міжнародна компанія, що спеціалізується на управлінському консалтингу. Засновник компанії Брюс Д. Хендерсон (1915–1992) відомий як автор моделі оцінки асортименту «Матриця БКГ».

У 2015 р. *The Boston Consulting Group* зайняла 2-ге місце в рейтингу 100 кращих роботодавців США, який щорічно публікує *Fortune*. В основі матриці БКГ лежить визначення експертами майбутніх темпів зростання і частки ринку порівняно з часткою основного конкурента та зіставлення різних стратегічних зон господарювання, у яких функціонує організація.

Матриця БКГ, що подана на рис. 3.12, являє собою відображення позиції конкретного бізнесу в стратегічному просторі, що задається двома координатними осями.

Дійні корови (cash cows) - це продукти, які забезпечують постійні грошові надходження при малих інвестиціях і незначному зростанні ринку.

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

Собаки (dogs) - це неконкурентоспроможні на статичному ринку продукти, яких підтримують діти, доки вони виконують свою стратегічну роль у портфелі компанії.



Рис.3.12. Матриця «Зростання – частка ринку» Бостонської консалтингової групи

Знаки запитання - це конкурентоспроможні продукти, які ще не справляють суттєвий вплив на ринку. Горизонтальна вісь

матриці БКГ показує частку ринку, яку займає кожен продукт, господарський підрозділ або вид діяльності (СЗГ) відносно головного (ведучого) конкурента на ринку. Горизонтальна вісь варіюється від 0,1 до 10, розподіл нанесено по шкалі. Частка ринку даної стратегічної зони господарювання вимірюється в частинах відносної частки ринку, контрольованої основним конкурентом (лідером). У матриці межа між «високою» та «низькою» відносними частками ринку проходить на рівні 1.

Спочатку за БКГ розмежувальна лінія між «високими» та «низькими» темпами зростання галузей була обрана на рівні, який у два рази перевищував темп зростання валового національного продукту плюс інфляція, однак межу можна провести на будь-якому рівні (5 %, 10 % і т. д.), який менеджери вважатимуть доречним.

Вертикальна вісь показує річний темп зростання від 0 до 20 % і більше, а 10 % виділяється як розподіл між швидким і повільним зростанням. Нанесені на матрицю кола показують положення стратегічних зон господарювання (продукту, бізнес-одиниці, виду діяльності) на осях «зростання – частка ринку». Діаметр кола (розмір) визначається часткою прибутку даного підрозділу, діяльності в загальному прибутку корпорації. Квадранти матриці відбивають різні ситуації з рухом грошей.

У матриці «зростання – частка ринку» Бостонської консалтингової групи застосовується така класифікація:

1) Стратегічні зони господарювання, що потрапляють у праву верхню клітинку матриці БКГ, названо «знаками питання» чи «проблемними дітьми», «дикими кішками». «Важкі діти» – це нові продукти, які виробляються в галузях з високими темпами зростання. Продукти або бізнес-одиниці можуть бути дуже перспективними, але вони вимагають істотної фінансової підтримки центру. Стратегії, що пропонуються для «важких дітей»:

- або згортати свою діяльність і переводити ресурси в більш перспективні сфери бізнесу,
- або посилено інвестувати «знаки питання» з високим потенціалом і намагатися виростити з них «зірок».

2) Стратегічні зони господарювання з високою відносною часткою ринку і високими темпами зростання названі «зірками», оскільки вони обіцяють найбільші прибутки й перспективи зростання. «Зірки» – це ринкові лідери, що знаходяться, як правило, на вершині свого продуктового циклу. Відрізняються одна від одної потребами в інвестиціях. Деякі з них можуть покривати свої інвестиційні потреби за рахунок надходжень від власної діяльності, інші потребують фінансової підтримки з боку материнської організації (підрозділу) для того, щоб не відстати від високого темпу зростання галузі. Незважаючи на стратегічну привабливість позиції даного продукту, його чистий дохід досить низький, тому що потрібні істотні інвестиції для забезпечення високих темпів зростання. «Зірки» у довгостроковій перспективі прагнуть стати «дійними коровами», і це відбувається, якщо темпи зростання ринку сповільнюються.

3) Організації, господарські підрозділи, продукти, які мають високу відносну частку ринку та низькі темпи зростання, названі «дійними коровами».

«Дійні корови» заробляють кошти в обсязі, що перевищує їхні потреби в реінвестуванні. Вони генерують кошти, використовувані на фінансування нових придбань, на виплату дивідендів, на пророблення «знаків питання» і вирішення «зірок». Тому зусилля організації повинні бути спрямовані на підтримку «дійних корів» у квітучому стані, щоб якнайдалі використовувати їхні можливості.

4) Організації, господарські підрозділи, (продукти) з низькою відносною часткою ринку та низькими темпами зростання називаються «собаками» через слабкі перспективи їхнього зростання й відстаючі позиції на ринку.

«Собаки» найчастіше нездатні заробляти значні кошти в довгостроковій перспективі (тобто не приносять грошей і прибутку або ж дають дуже низьку фінансову віддачу).

Отже, до «собак, що слабшають», БКГ рекомендує застосовувати стратегію збору врожаю, скорочення й ліквідації залежно від того, який варіант може принести найбільшу вигоду.

Найкращий варіант збалансованого портфеля організації виглядає в такий спосіб: 2–3 товари – «дійні корови», 1–2 – «зірки», трохи «важких дітей» і трохи «собак».

Якщо стратегічними цілями підприємства вважається зростання рентабельності і прибутку, тоді набір допустимих стратегічних рішень щодо того, як можна досягнути вказаної цілі, обмежується чотирма варіантами:

- 1) збільшення частки підприємства на ринку;
- 2) боротьба за збереження існуючої частки на ринку;
- 3) максимальне використання існуючого положення бізнесу підприємства на ринку;
- 4) відмова підприємства від даного виду бізнесу.

Рішення, які передбачає матриця BCG, залежать від становища конкретного виду бізнесу в стратегічному просторі, що утворюється двома осями координат. Зокрема, на **прикладі** рис.3.13. *матриці (BCG) розглядаються лише два чинники: відносна частка ринку і темпи зростання ринку. Відносна частка ринку – це відношення між часткою ринку, яку займає кожен продукт підприємства (СОБ) і загальним обсягом ринку, на якому він представлений.* Відкладається ця змінна на горизонтальній осі і свідчить про рівень конкурентоспроможності або рентабельності. Названа частка ринку вимірюється обсягом аналогічної продукції, реалізованої лідером. Темп зростання ринку – це його динаміка, річний темп зростання продукції даної галузі, можливість дальшого розширення ринку. Відкладається названа змінна на вертикальній осі, де вона варіює від 0 до 20 % і більше; 10 % розділяє на осі швидке і повільне зростання.

Матриця БКГ, таким чином, визначає чотири основні позиції в яких може перебувати бізнес (товари) підприємства (квадранти матриці), які отримали загально визнані нині маркетингові назви: «знаки питання», «зірки», «дійні корови», «собаки».

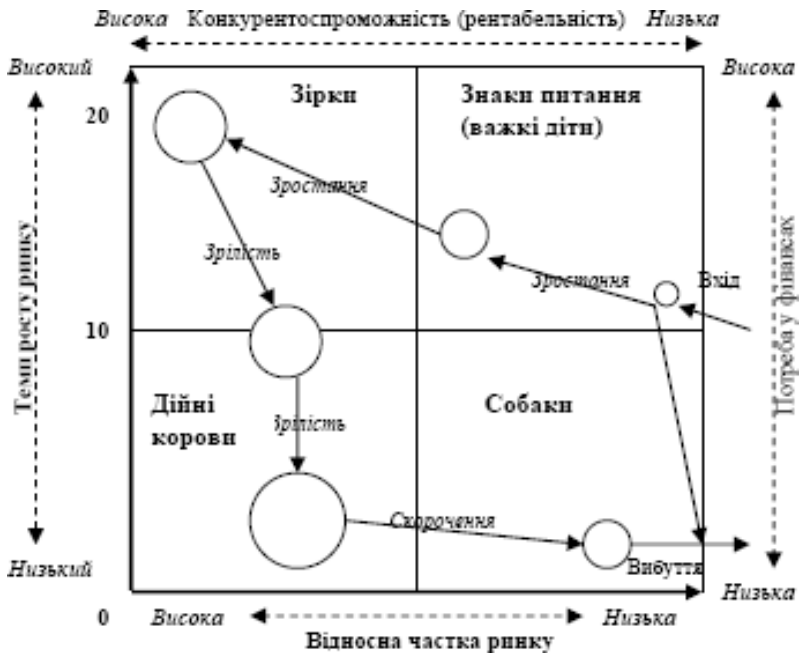


Рис. 3.13. Матриця БКГ «зростання – частка ринку»

В залежності від того, яку позицію займає той чи інший бізнес підприємства (СОБ), тобто в якому квадранті матриці він перебуває, вибирається відповідна стратегія даного бізнесу.

Стратегія 1. «Збільшення частки ринку» – перетворення «знаків питання» на «зірок». А для «зірок» – утримання, далі збільшення і оптимізація долі ринку. Дана стратегія, особливо бізнес, що займає позицію «знак питання» потребує значних інвестицій.

Стратегія 2. «Збереження частки ринку» – це стратегія для СОБ, які перебувають в позиції «дійні корови», причому сильні «дійні корови», що знаходяться на ринках, які ще розвиваються хоч і не швидкими темпами. Зберігаючи значну частку ринку, великі кошти від «дойння» направляються в СОБ з товаром, що виходить на ринок і розвивається («знаки запитання»), а також на інновації.

Стратегія 3. «Збирання врожаю» – отримання короткострокового прибутку в максимально можливих розмірах навіть за рахунок скорочення частки ринку. Таку стратегію застосовують в першу чергу для слабких «корів», що не мають майбутнього і для таких же «знаків питання» та «собак».

Стратегія 4. «Ліквідація бізнесу» – застосовується для СОБ, що перебувають в позиції «собак» і «знаків питання», не приносять доходу і немає надії, що колись будуть його приносити. Ліквідаційні засоби направляються в СОБ, які розвиваються («знаки питання», «зірки»).

Позиції, що посідають окремі сектори бізнесу в стратегічному просторі, визначеному моделлю BCG, диктують вибір цілком конкретних напрямів дій (табл. 3.21).

Таблиця 3.21.

Рекомендовані стратегії для секторів бізнесу відповідно до моделі BCG

Сектори бізнесу	Рекомендовані стратегії
“Зірки”	Намагатися зберегти або збільшити частку свого бізнесу на ринку
“Важкі діти”	Йти на збільшення присутності на ринку, або зміцнювати позиції, або скорочувати бізнес
“Дійні корови”	Намагатися зберегти або збільшити частку свого бізнесу на ринку
“Собаки”	Зберігати свої позиції на ринку, скорочувати обсяги діяльності, або виводити цей вид бізнесу з господарського портфеля підприємства

Стратегічний аналіз з використанням матриці BCG відображено на рис.3.14. Стратегічний управлінський облік повинен пристосовуватися до змін у пріоритетах бізнес-стратегії в міру розвитку останньої.

Рекомендовані за допомогою матриці BCG стратегії для різних секторів бізнесу не потрібно тлумачити як абсолютно адекватні й однозначні. Все залежить від конкретних умов господарювання і особливостей діяльності підприємства.



Рис. 3.14. Стратегічний аналіз з використанням матриці «Зростання / Частка ринку»

3.5. Матриця Ансбффа

Під час проведення аналізу зовнішніх факторів часто виникає проблема формалізації і кількісної оцінки економіко-соціальних категорій і явищ. Для оцінки різних зовнішніх чинників у стратегічному аналізі застосовують різноманітні коефіцієнти, індекси, тести і т.п. *Приклад.* Відомо, одним з головних зовнішніх чинників, що впливають на діяльність підприємства, є конкуренція. Вона може становити для підприємства як можливість, так і загрозу. Для кількісного вираження конкуренції може розраховуватися показник інтенсивності конкуренції, який формується під впливом:

- 1) характеру розподілу ринкових часток між конкурентами;
- 2) темпів зростання ринку;
- 3) рентабельності ринку тощо.

Для оцінки характеру розподілу ринкових часток між конкурентами використовують індекс Герфіндаля:

$$I_h = \sum N_i^2 \quad (3.3),$$

при $N_i = OP_i / OP$ для всіх $i = 1, \dots, n$, (3.4),

де - I_h – індекс Герфіндаля ($0 < I_h < 1$); N_i – частка i -го підприємства в загальному обсязі реалізації продукції; OP_i – обсяг реалізації продукції i -го підприємства; OP – загальний обсяг реалізації продукції на ринку; n – загальна кількість підприємств – виробників продукції.

За допомогою індексу Герфіндаля вимірюють ступінь монополізації ринку, а також рівень конкуренції.

Якщо $I_h < 0,4$, можна стверджувати, що ринок є нестабільним, а конкуренція високою. При $0,4 < I_h < 0,7$ інтенсивність конкуренції вважається середньою, а при $I_h > 0,7$ незначною.

Розроблений американським фахівцем зі стратегічного менеджменту Ігорем Ансоффом у 1966 році.

Nota bene

Матриця Ансоффа (матриця товар-ринок, варіант стратегії зростання) – призначена для визначення стратегії позиціонування товару на ринку і для опису можливих стратегій підприємства в умовах зростаючого ринку.

Вважається, що при виборі напрямків зростання підприємства є кілька стратегічних альтернатив: стратегія удосконалення діяльності, товарної експансії (розробка нових чи удосконалення існуючих продуктів), розвитку ринку, диверсифікованості.

І. Ансофф при плануванні стратегії пропонує аналізувати такі **рішення**: внутрішня оцінка фірми; оцінка зовнішніх можливостей; планування цілей і вибір завдань; рішення про диверсифікацію і вибір стратегії; вибір конкурентної стратегії; формування компонента стратегії диверсифікації і конкурентної стратегії у вигляді окремих проектів.

Стратегія, продає більше поточних продуктів вашій існуючій клієнтській базі. Тим самим змушує поточних споживачів купувати у вас більше. Отже, ви пропонуєте знижки або програми лояльності, і з його допомогою ви можете збільшити продажі без нових продуктів або нових клієнтів. Це змушує компанії шукати нові

ринки або клієнтів для своїх існуючих продуктів, розширюватися, відкриваючи нові магазини. Наприклад, пропонуючи нові послуги, як-от доставка додому або безперебійний транспорт. Це також задоволення потреб іншого сегменту ринку. Йдеться про вихід на нові ринки, надаючи більше послуг, щоб залучити більше клієнтів. Таким чином ви можете відкрити нові джерела доходу, не змінюючи продукти. **Приклад** матриці Ansoff відображено в табл.3.22.

Таблиця 3.22

Матриця Ансоффа

		Товари	
		старі	нові
Ринки	старий	1. Стратегія проникнення на ринок Товарна експансія	3. Стратегія розвитку продукту
	новий	2. Стратегія розвитку ринку	4. Стратегія диверсифікації

У кожному з чотирьох полів матриці наведено певну стратегію і її елементи.

Поле 1: показує спрямованість стратегії організації на існуючі продукти та ринки. Мета цієї стратегії – стабілізація або розширення ринку.

Подібні стратегії отримали назву «скорочення витрат» або «проникнення на ринок» і передбачають посилення маркетингових зусиль. Ця стратегія використовується організаціями, що розвивається в умовах ненасиченості ринку. Можливі шляхи досягнення цілей – збільшення споживання (через зниження цін, погіршення якості продукції) та залучення по-купців конкуруючих продуктів (через рекламу, зниження цін).

Поле 2: включає стратегії, спрямовані на розвиток ринку. Вони передбачають вихід на нові ринки з існуючими товарами.

Можливими шляхами можуть бути:

- збут на нових регіональних, національних або інтернаціональних ринках;
- розширення функцій продукту;
- нові галузі використання старого продукту, впровадження у нові сегменти ринку.

Поле 3: включає стратегії, спрямовані на розробку нових продуктів (інновації), які будуть збуватися на старих ринках. Ці стратегії застосовуються організаціями, що мають сильні проектні служби: справжні інновації (нові на ринку); квазі-нові продукти; «*me-too*» продукти (тільки для нас нові).

Поле 4: представляє стратегії диверсифікації, під якими розуміються зміна напрямків і сфер діяльності, тобто включення у виробничу програму виробів, які не мають прямої схожості з виробами, що випускаються.

Переваги матриці: наочність, простота застосування.

Недоліки: однобічна орієнтація на зростання, обмеження у розрізі двох характеристик (продукт – ринок, хоча і важливіх). Інші важливі елементи, наприклад, технологія або становище організації в галузі не враховуються.

Отже, матриця Ansoff стратегічних можливостей стає в нагоді, щоб знайти методи залучення нових клієнтів і збільшення прибутку, дозволяє підприємствам розширювати та планувати свій розвиток.

3.6. Матриця GE/McKinsey і матриця Shell/DPM

Успіх, який супроводжував модель стратегічного аналізу у плануванні бізнесу, розроблену спеціалістами BCG, стимулював методичні дослідження у цій галузі. Вже на початку 70-х років з'явилася аналітична модель, запропонована корпорацією «General Electric» і «McKinsey & Co», і отримала назву матриця «GE/McKinsey», яка до 1980 р. стала найпопулярнішою багатофакторною моделлю аналізу конкурентних позицій бізнесу в стратегічній перспективі.

Nota bene

Матриця GE/McKinsey являє собою матрицю, що складається з дев'яти клітинок для відображення і порівняльного аналізу стратегічних позицій і напрямів господарської діяльності організації.

Головною особливістю матриці є те, що в ній вперше для порівняння видів бізнесу розглядаються не тільки такі чинники, як обсяг продажу, прибуток, рентабельність інвестованих коштів і

т.п., але й досить суб'єктивні характеристики бізнесу, такі як мінливість частки ринку, технології, стан забезпеченості кадрами тощо.

У GE/McKinsey всі сектори бізнесу підприємства ранжуються як кандидати з погляду отримання додаткових інвестицій як за кількісними, так і за якісними параметрами. Для того, щоб окремий сектор бізнесу, тобто господарський підрозділ, отримав значні інвестиції в майбутньому, розглядаються не тільки поточні обсяги продажу, прибуток і рентабельність інвестованих коштів, але й інші фактори, такі як технології, рівень конкуренції, спільні потреби.

Матриця GE/McKinsey має формат 3x3, тобто складається з дев'яти клітинок (рис. 3.15). По осях Y та X вказуються інтегральні оцінки привабливості ринку і відносної переваги підприємства на відповідному ринку.

На відміну від матриці BCG, в моделі GE/McKinsey кожна вісь координат розглядається як вісь багатфакторного виміру.

Привабливість ринку	«Переможець» (1)	«Переможець» (2)	Сумнівний бізнес (“?”)
	«Переможець» (3)	Середній бізнес	«Переможений» (1)
	«Генератор Прибутку»	«Переможений» (2)	«Переможений» (3)

**Рис. 3.15 Структура матриці
«Привабливість галузі / Позиція в конкуренції»**

Сектори бізнесу, що розглядаються, відображаються на сітці матриці у вигляді кіл або, як їх іноді називають, «бульбашок», центри яких однозначно визначаються оцінками привабливості ринку (вісь Y) і відносної переваги організації на ринку (вісь X). Кожне коло відповідає загальному обсягу продажу на деякому ринку, а частка бізнесу підприємства показана сегментом у цьому колі. Як вісь Y, так і вісь X умовно діляться на три частини: верхній, середній і нижній ряди. Стратегічні позиції бізнесу

поліпшуються в міру його переміщення на матриці у напрямі «права нижня клітина – ліва верхня клітина».

У матриці виділяються три зони стратегічних позицій: 1) зона «переможців»; 2) перехідна зона, в яку входять позиції, де стабільно генерується прибуток від бізнесу, середні позиції бізнесу і сумнівні види бізнесу; 3) зона «переможених».

Сектори бізнесу, які під час позиціонування потрапляють у зону «переможців», мають кращі або середні порівняно з іншими значення факторів привабливості ринку і переваг підприємства на ринку. Стосовно таких секторів бізнесу скоріш за все може бути прийнято позитивне рішення щодо додаткових інвестицій. Такі сектори бізнесу, як правило, обіцяють у найближчому майбутньому подальший розвиток і зростання.

Якщо підприємство має певний сумнівний бізнес (або знак «?»), про що свідчить його позиціонування у верхньому куті, що пов'язано з відносно незначними конкурентними перевагами підприємства, втягнутого у вельми привабливий і перспективний з погляду стану ринку бізнес, то можливі такі стратегічні рішення:

- 1) розвиток підприємства у напрямі посилення тих переваг, які обіцяють перетворитися в сильні сторони;
- 2) виділення підприємством своєї ринкової ніші та інвестування в її розвиток;
- 3) якщо перший і другий варіанти неможливі, залишити цей сектор бізнесу.

Середній бізнес характеризується відсутністю будь-яких особливих рис: середній рівень привабливості ринку, середній рівень відносних переваг підприємства у даному виді бізнесу. Таке становище визначає обережну стратегічну лінію поведінки: інвестувати вибірково і тільки в дуже прибуткові й найменш ризиковані проекти.

Сектори бізнесу, становище яких визначається низьким рівнем привабливості ринку і високим рівнем відносних переваг у даній галузі, називають «генераторами прибутку». Перебуваючи в цій позиції, керувати інвестиціями необхідно з погляду отримання ефекту в короткостроковій перспективі, оскільки в будь-який час

може настати колапс галузі. При цьому інвестиції повинні спрямовуватися в найпривабливіші сектори бізнесу.

Найгірше становище відповідно до GE/McKinsey мають сектори, названі «переможеними». Вони мають щонайменше один з нижчих і не мають жодного з вищих параметрів, які визначаються на осях X та Y. Додаткові інвестиції в такі сектори бізнесу повинні бути обмеженими або призупинені взагалі, оскільки зв'язок між такими інвестиціями і масою прибутку відсутній.

Загальний стратегічний принцип, який рекомендує GE/McKinsey, полягає в такому: збільшувати кількість ресурсів для розвитку і підтримання бізнесу в привабливих галузях, якщо підприємство має певні переваги на ринку, і, навпаки, зменшувати ресурси, що спрямовуються у певний вид бізнесу, якщо ринки або позиції підприємства на них виявляються слабкими. Для будь-якого бізнесу, що опиняється між цими двома позиціями, стратегія буде селективною. GE/McKinsey рекомендуються стратегії для різних позицій фірми і її становища на ринку, які подані в табл.3.23.

Таблиця 3.23.

Рекомендовані стратегії для різних позицій матриці GE/McKinsey

Позиції матриці GE/McKinsey	Рекомендовані стратегії
«Переможець» (1)	Інвестування
«Переможець» (2)	Зростання
«Переможець» (3)	Зростання
Сумнівний бізнес («?»)	Отримання доходів
Середній бізнес	Отримання доходів
«Генератор прибутку»	Отримання доходів
«Переможений» (1)	Отримання доходів, скорочення
«Переможений» (2)	діяльності
«Переможений» (3)	Отримання доходів, скорочення
	діяльності
	Вихід з бізнесу

Модель GE/McKinsey передбачає низку методичних припущень щодо позиціонування секторів бізнесу. Відносні переваги підприємства в певній галузі визначаються на підставі порівняння рівня доходності відповідного бізнесу з аналогічним бізнесом у конкурентів, але під час проведення стратегічного аналізу доцільніше позиціонувати бізнес підприємства відповідно до його перспектив, а не зважати тільки на його поточний статус.

Оцінка ринкової привабливості базується на припущенні, що вона обов'язково відображається на середньому потенціалі отримання прибутку в довгостроковій перспективі для всіх підприємств цієї галузі. Насправді це припущення часто не справджується. У цілому GE/McKinsey рекомендує надто поверхневі стратегії, які можна використовувати лише як орієнтир для подальшого поглибленого аналізу, а не розглядати як рекомендацію для кінцевого стратегічного управлінського рішення. Для оцінки конкурентних позицій за допомогою матриці GE/McKinsey використовують також бальну систему.

Матриця Shell/DPM

У 1975 р. британо-голандська компанія «Shell» розробила і впровадила у практику стратегічного аналізу та планування свою власну модель, що отримала назву «матриця спрямованої політики». Її поява була безпосередньо пов'язана з особливостями динаміки економічного середовища в умовах енергетичної кризи, що виникла в ті роки: переповнення світового ринку сировою нафтою, неухильне падіння цін на неї, низька галузева норма прибутку, висока інфляція. Традиційні методи фінансового прогнозування виявилися неадекватними, коли йшлося про вибір довгострокової інвестиційної стратегії в таких умовах. На відміну від широко відомих на той час моделей BCG і GE/McKinsey модель Shell/DPM менш за все покладалася на оцінку досягнень компанії, що аналізується, в минулому і головним чином зосереджувалася на аналізі розвитку поточної ситуації в галузі та перспектив.

Nota bene

Матриця Shell/DPM є розвитком ідеї стратегічного позиціонування бізнесу, базується на множинних оцінках не тільки якісних, але й кількісних параметрів бізнесу, орієнтує менеджерів на перерозподіл певних фінансових потоків з тих секторів бізнесу, які породжують грошову масу, в сектори бізнесу з високим рівнем рентабельності інвестицій у майбутньому.

Порівняно з однофакторною матрицею BCG розміром 2x2, матриця Shell/DPM, як і матриця GE/McKinsey, є двофакторною матрицею 3x3. Багатопараметричний підхід, використаний для оцінки стратегічних позицій бізнесу в GE/McKinsey і Shell/DPM, виявився на практиці більш реалістичним, ніж підхід, покладений в основу матриці BCG.

Як і всі класичні моделі стратегічного планування, *Shell/DPM* являє собою двовимірну таблицю, де вісь X відображає сильні сторони привабливості (конкурентну позицію), а вісь Y – галузеву (продукт-ринок) привабливість (рис. 3.16). Точніше, вісь X відображає конкурентоспроможність сектора бізнесу компанії, або його здатність отримувати переваги за рахунок тих можливостей, які існують у відповідній галузі. Вісь Y є загальним виміром стану і перспектив галузі.

Розбивку Shell/DPM на дев'ять клітин (у вигляді матриці 3x3) зроблено не випадково. Кожна з цих клітин відповідає специфічній стратегії.

The diagram shows a 3x3 matrix with a vertical axis labeled 'Перспективи галузі бізнесу' (Business Sector Prospects) and a horizontal axis labeled 'Конкурентоспроможність бізнесу' (Business Competitiveness). The origin is marked '0'. The matrix is divided into three rows and three columns, each containing a specific strategic action.

Перспективи галузі бізнесу	Подвоїти обсяг виробництва або згорнути бізнес	Підсилювати конкурентні переваги	Лідер виду бізнесу
	Продовжувати бізнес з обережністю або частково згортати виробництво	Продовжувати бізнес з обережністю	Зростання
	Згортати бізнес	Частково згортати бізнес	Генератор готівки
0	Конкурентоспроможність бізнесу		

Рис. 3.16. Матриця Shell/DPM (спрямованої політики)

Так, позиція «Лідер бізнесу» характеризується тим, що галузь є привабливою і компанія займає в ній сильні позиції, будучи лідером; потенційний ринок досить значний, темпи зростання ринку високі; слабких сторін компанії, а також загроз з боку конкурентів не помічено. Можливі стратегії: продовжувати інвестування в бізнес, доки галузь продовжує зростати, для того, щоб захистити свої провідні позиції; продовжувати інвестувати, поступаючись поточними вигодами для майбутніх прибутків.

Позиція «Стратегія зростання» характеризується тим, що галузь є середньою за привабливістю, але компанія посідає у ній сильні позиції. Така компанія є однією з лідерів, що перебуває на стадії зрілості життєвого циклу даного бізнесу. Ринок є помірковано зростаючим або стабільним, з непоганою нормою прибутку і без наявності будь-якого іншого сильного конкурента. Можливі стратегії: намагатися зберегти поточні позиції, оскільки ці позиції можуть забезпечити необхідні фінансові ресурси для самофінансування і генерувати додаткові кошти, які можна інвестувати в інші перспективні галузі бізнесу.

Позиція «Стратегія генератора готівки» характеризується тим, що компанія посідає досить сильну позицію в непривабливій галузі. Вона, якщо і не є абсолютним лідером, то хоча б належить до групи лідерів. Ринок є стабільним, але таким, що скорочується, а норма прибутку в галузі такою, що знижується. Існують певні загрози з боку конкурентів, хоча продуктивність компанії досить висока, а витрати низькі. Можливі стратегії: бізнес, що потрапляє в цю клітину, є основним джерелом доходу компанії. Оскільки жодного розвитку цього бізнесу в майбутньому не прогнозується, то стратегія полягає в тому, щоб здійснювати незначні інвестиції, отримуючи максимальний дохід.

Позиція «Стратегія посилення конкурентних переваг» – компанія посідає середні позиції в привабливій галузі. Оскільки частка ринку, якість продукції, а також репутація компанії є достатньо високими, то компанія може перетворитися в лідера, якщо використає свої ресурси і можливості належним чином. Перед тим, як здійснювати будь-які витрати в даному випадку, необхідно ретельно проаналізувати залежність економічного ефекту від капіталовкладень у даній галузі. Можливі стратегії: інвестувати, якщо галузь є досить привабливою,

здійснюючи при цьому детальний аналіз інвестицій; з метою перетворитися на лідера; галузь розглядається як приваблива для інвестування, якщо вона може забезпечити посилення конкурентних переваг. Необхідні інвестиції будуть більшими, ніж очікуваний дохід, і тому необхідні додаткові капіталовкладення за рахунок інших секторів бізнесу для подальшої боротьби за частку ринку.

Позиція «Продовжувати бізнес з обережністю» – компанія посідає середні позиції в галузі з середньою привабливістю. Жодних особливих сильних сторін або можливостей додаткового розвитку в компанії немає; ринок зростає повільно; повільно знижується середньогалузева норма прибутку. Можливі стратегії: обережне інвестування і тільки тоді, коли є впевненість, що віддачу буде отримано швидко; постійний аналіз свого економічного становища. Позиція «Стратегія часткового згортання»: компанія посідає середні позиції в непривабливій галузі. Жодних особливих сильних сторін і фактично жодних можливостей компанія не має; ринок є непривабливим. Можливі стратегії: оскільки малоімовірно, що, потрапляючи в цю позицію, компанія буде продовжувати отримувати істотний дохід, стратегію, що пропонується, буде не розвивати цей вид бізнесу, а поступово перетворювати фізичні активи і становище на ринку в грошову масу, а потім використати мобільні власні ресурси для освоєння більш перспективного бізнесу.

Позиція «Подвоїти обсяг виробництва або згорнути бізнес» – компанія займає слабкі позиції у привабливій галузі. Можливі стратегії: інвестувати або залишити цей бізнес. Оскільки спроба посилити конкурентні позиції такого бізнесу шляхом «наступу на широкому фронті» вимагає занадто значних і ризикових інвестицій, вона може бути здійснена лише після детального аналізу. Якщо виявиться, що компанія здатна боротися за лідерство в галузі, тоді стратегічна лінія поведінки – «подвоєння бізнесу». У протилежному разі, найкращим стратегічним рішенням повинно бути рішення залишити цей бізнес.

Позиція «Обережно продовжувати бізнес або частково згорнути виробництво» – компанія посідає слабкі позиції у галузі із середньою привабливістю. Можливі стратегії: жодних інвестицій; все управління має бути зосереджено на балансі потоку грошових

коштів; намагатися утримуватися в цій позиції до тих пір, доки вона дає прибуток; поступово згортати бізнес.

Позиція «Стратегія згорання бізнесу» – компанія посідає слабкі позиції у непривабливій галузі. Можливі стратегії: оскільки компанія, яка потрапляє у цю клітину матриці, майже завжди втрачає кошти, необхідно зробити все можливе, щоб позбавитися від такого бізнесу і чим швидше, тим краще.

Менеджер чи аналітик може використовувати модель як для опису фактичної або очікуваної позиції, що визначається відповідними показниками, так і для визначення можливих стратегій. Стратегії, що визначаються, *не варто розглядати як «істину в останній інстанції»*.

Модель *Shell/DPM* призначена для того, щоб допомагати приймати стратегічні управлінські рішення, а не заміняти їх. *Розглядаючи сильні і слабкі сторони моделі Shell/DPM*, потрібно спочатку відзначити, що більшість теоретичних припущень схожі з припущеннями, зробленими у моделі *GE/McKinsey*.

Переваги моделі Shell/DPM

Однією з основних позитивних рис моделі *Shell/DPM* є те, що вона вирішує проблеми поєднання якісних і кількісних показників у єдину параметричну систему. Вона безпосередньо не залежить від статистичного зв'язку між часткою ринку і прибутковістю бізнесу.

Недоліки моделі Shell/DPM:

- вибір показників для стратегічного аналізу є дуже умовним;
- не існує критеріїв, згідно з якими можна було би визначити, яка кількість показників необхідна для аналізу;
- важко оцінити, які показники є найбільш суттєві;
- «зважування» показників під час конструювання шкал матриці дуже ускладнено;
- порівнювати господарські підрозділи організації, що належать до різних галузей, оскільки показники мають помітну залежність від галузі.

На практиці поширені дві основні помилки при використанні моделі *Shell/DPM*. По-перше, менеджери часто буквально розуміють рекомендовані цією моделлю стратегії. По-друге, зустрічаються спроби оцінити якнайбільше факторів,

вважаючи, що це приведе до більш об'єктивної картини. Насправді можна отримати зворотній ефект і компанії, чії позиції оцінювалися таким чином, завжди опинялися в центрі матриці. Однією з основних позитивних рис моделі Shell/DPM є те, що вона вирішує проблеми поєднання якісних і кількісних показників у єдину параметричну систему. Незважаючи на певні недоліки, модель Shell/DPM є доповненням до арсеналу засобів і прийомів стратегічного аналізу і планування підприємств, які прагнуть до конкурентоспроможності в довгостроковому аспекті.

3.7. Стратегічний бенчмаркінг

В останні роки спостерігається тенденція до зниження витрат виробництва на одиницю продукції у розвинених країнах в середньому на 0,5–1 % на рік. Це означає, що основні і оборотні виробничі фонди використовуються ними продуктивніше завдяки використанню новітніх технологій та вільного обміну інформацією щодо шляхів зменшення витрат виробництва через Глобальну мережу бенчмаркінгу.

Nota bene

Бенчмаркінг (benchmarking) (еталонне оцінювання) – процес вивчення і адаптації найкращих методів (найкращих практик) інших організацій для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання.

Термін «бенчмаркінг» походить від англійського «benchmark» - «початок відліку». В найзагальнішому значенні benchmark - це щось, що використовується як еталон при порівнянні з іншими предметами.

Головна мета бенчмаркінгу – це підвищення ефективності діяльності й завоювання переваг у конкурентному суперництві на тривалій час. Його місце в системі стратегічного менеджменту (виявлення найкращих практик і виявлення критичних продуктів і процесів).

Уперше цей метод був розроблений у 1972 році Інститутом стратегічного планування в Кембриджі (США) для оцінки

ефективності бізнесу. Цілеспрямовано використовувати бенчмаркінг почала компанія Rank Xerox у момент кризи в 1979 році. Метою підвищення якості продукції є порівняння з еталоном (бенчмаркінг), тобто порівняння своїх виробів з кращими світовими зразками. Таке порівняння вигідне з точки зору витрат, адже створює можливості економії часу і коштів для досягнення мети, не повторюючи помилок інших підприємств, не дублюючи їх дій, а використовуючи кращий позитивний досвід.

За даними консалтингової компанії Bain & Co протягом останніх двох років бенчмаркінг входить в трійку найпоширеніших методів управління виробничо-господарською діяльністю в міжнародних корпораціях. *Бенчмаркінг допомагає порівняно швидко та з меншими витратами вдосконалювати бізнес-процеси. Американський центр продуктивності та якості (APQC) розглядає бенчмаркінг як безперервний процес дослідження найкращого практичного досвіду, як ефективний інструмент безперервного удосконалення підприємства.*

Бенчмаркінг здійснюється на двох рівнях:

I – *стратегічний бенчмаркінг* – процес забезпечення відповідності стратегії компанії ключовим факторам успіху в галузі і стратегіям поведінки конкурентів.

II – *операційний бенчмаркінг* – більш детальний, чим стратегічний. Він спрямований на забезпечення переваг над конкурентами (створення конкурентних переваг) за різними функціональними напрямками діяльності фірми: собівартістю виробництва, ефективністю реалізації, дослідженням, розробкам тощо.

Nota bene

Стратегічний бенчмаркінг - це взаємозв'язок методології стратегічного планування і процесу бенчмаркінгу, кінцевим результатом якого є знаходження унікальних можливостей, необхідних для завоювання підприємством конкурентних переваг.

Необхідні для цього вихідні дані збирають, використовуючи будь-яку з чотирьох можливих стратегій.

Здійснення *стратегічного бенчмаркінгу* до початку стратегічного планування підвищує ступінь ефективності

управління, дозволяє максимально здійснити задумані проекти, що базуються на результатах бенчмаркінгу (за умови врахування основних напрямків, близьких перспектив розвитку організації).

Спрямованість проектів може бути абсолютно різноманітною. **Наприклад**, вона може включати в себе розробку інноваційних або модернізацію виробів, оновлення обладнання, розробку нових ділових і виробничих процесів або вдосконалення вже існуючих, освоєння нових або розвиток старих ринків збуту інше. Тому якщо компанія хоче зберегти управління такою складною системою змін, то їй абсолютно необхідно виробити новий стиль менеджменту.

Цілі стратегічного бенчмаркінгу:

- 1) пошук вузьких місць в компанії, за допомогою правильного впливу на які можлива зміна моделі ведення бізнесу;
- 2) пошук і відкриття нових методів управління для ефективного проведення стратегічних змін в компанії.

Партнерами зі стратегічного бенчмаркінгу є або конкуренти (потенційні і реальні), або інші організації, досвід яких в тих чи інших питаннях, що становлять стратегічний інтерес для керівництва вашої компанії, є безперечним.

Об'єкти стратегічного бенчмаркінгу:

- 1) використання конкурентами і сторонніми організаціями-лідерами стратегії ведення бізнесу і розподілу ресурсів;
- 2) альтернативні управлінські структури організації;
- 3) передові рішення, що стосуються області поглинання, злиття, інвестицій в науково-дослідних і дослідно-конструкторських роботах (НДДКР);
- 4) позиції організації в цілому, позиціонування окремих ліній продукції (послуг);
- 5) застосування інноваційних стратегій управління змінами при впровадженні програмних засобів управління організацією або методів, що стимулюють організаційні зміни (система менеджменту якості на основі стандартів ISO 9000 (9001), методів загального управління якістю).

Завдання стратегічного бенчмаркінгу – розробка (коригування) ефективних стратегій і стратегічних рішень.

Стратегічний бенчмаркінг може використовуватися при розробці стратегій підприємств, регіонів та окремих держав; дозволяє зрозуміти як працюють передові компанії та дозволяє зменшити витрати виробництва, підвищити прибутковість, оптимізувати структуру витрат та вибір стратегії діяльності підприємства, що особливо важливо для розвитку економіки України.

Використання бенчмаркінгу дозволяє значно знизити витрати на маркетингові дослідження, тобто вдосконалити маркетингову систему управління підприємством, як *альтернативний метод стратегічного планування, в якому завдання розвитку підприємства визначають з урахуванням еталонних значень показників конкурентів.*

Стратегічний бенчмаркінг охоплює велике коло проблем – від розробки стратегії ведення бізнесу до розподілу ресурсів організації. Таким чином, стають можливими вивчення можливостей компаній, для виділення із загального кола конкурентів на ринку, а також проведення аналізу функціонування організації і виробленої нею продукції.

Можливості, що відкриваються при проведенні стратегічного бенчмаркінгу, розглянемо на прикладах. Приклад здійснення стратегічного бенчмаркінгового дослідження в корпорації «Hewlett-Packard» (HP). Метою бенчмаркінгового дослідження стали перевірка концепції «якість як засіб конкурентної боротьби» і виявлення відмінних рис визнаних компаній-лідерів, за допомогою вивчення яких HP планувала знайти власне рішення і вибрати стратегічний напрям розвитку корпорації. Тому, керівництво компанії прийняло рішення вивчити досвід лідерів у своїй галузі з Європи, США, Японії; відібрати для аналізу ті компанії, які змогли домогтися найвищого ступеня розвитку і займаються розробкою новинок продукції відповідно до вимог ринку; скористатися для досліджень до п'яти компаній з обраних трьох регіонів.

Домовившись зі своїми партнерами, HP до кожного з них направила по два менеджера і одному консультанту. У завдання входило інтерв'ювання співробітників приймаючої сторони.

Узагальнивши отриману інформацію, консультанти склали звіти. За результату кожної зустрічі ними проводилися наради, де підбивали підсумки і розробляли презентації для показу придбаного в результаті візитів досвіду. Вище керівництво НР отримувало копії звітів, в яких були висновки про діяльність кожної компанії окремо, а також коментарі до систем менеджменту якості досліджуваних компаній. Після проведених бенчмаркінгових досліджень представники НР розробили для своєї корпорації два прийнятних підходи до забезпечення якості. По-перше, якість вироблених виробів вже на стадії проектування повинно ретельно відслідковуватися; по-друге, компанії потрібно створити виробничі процеси, здатні забезпечити якість продукції в умовах масового виробництва.

Щоб застосувати два обраних підходи, НР довелося впровадити дві різні моделі ведення бізнесу, кожна з яких відповідала власній системі менеджменту якості. Одна з них відповідала вимогам невеликого серійного виробництва з виготовлення електронних систем і приладів на замовлення, інша була орієнтована на масове виробництво комп'ютерних систем і побутової радіоелектроніки.

Стратегічне бенчмаркінгове дослідження пройшло в «Nokia Mobile Phones» (NMP). Роблячи ставку на якість як на засіб конкурентної боротьби, NMP скористалася результатами бенчмаркінгових досліджень корпорації «Hewlett-Packard» і на основі їх вивчення виробила свою стратегію.

Запорукою успіху проведення бенчмаркінгу служать суворе дотримання і відповідальне виконання кожного його етапу на основі алгоритму еталонного зіставлення:

- *оцінка організації і визначення тих областей, де необхідно провести поліпшення;*
- *виділення предмета для еталонного порівняння;*
- *вибір еталонної компанії і форми еталонного порівняння;*
- *збір інформації, що цікавить;*
- *проведення аналізу отриманої інформації та визначення меж щодо реалізації даного проекту;*

- застосування отриманого досвіду щодо діяльності власної організації;
- проведення повторної самооцінки і аналізу привнесених.

Американський центр продуктивності та якості (APQC) є світовим осередком бенчмаркінгу, розробляє методики його проведення, здійснює збір та аналіз інформації тощо. Крім того на світових теренах діє Глобальна мережа бенчмаркінгу, створена з метою пошуку партнерів для здійснення взаємовигідного бенчмаркінгу. Сьогодні до неї належать: Chinese Productivity Center (Taiwan); Estonian Association for Quality (Estonia); Centre for Organizational Excellence Research, Massey University, New Zealand; Benchmarking Club Business Excellence of Russian Organization for Quality (Russia); Information Centre Benchmarking, Fraunhofer IPK (Germany); ТЕСТЕМ Benchmarking Centre (University of St. Gallen Switzerland); Dubai Quality Group, Dubai (UAE), а також створені осередки бенчмаркінгу з Австралії, Італії, Індії, Малайзії, ПАР, Словаччини, Великобританії, Польщі, Молдови, Швеції, що також є членами мережі. Україна значно відстає від цих країн, що істотно гальмує використання бенчмаркінгу вітчизняними підприємствами, а відповідно – знижує їх конкурентоспроможність.

Приклад моделі процесу бенчмаркінгу для вітчизняних машинобудівних підприємств (рис. 3.17), удосконалення з найбільшим ефектом та найменшими витратами.

1. Визначення предмета бенчмаркінгу підприємства			
Формування цілей	Глобальний завдань Досліджують систему управління	Локальний завдань Досліджують окремі елементи системи або їх групи, проекти	
2. Вибір суб'єктів для аналізування			
Створена група спеціалістів (група бенчмаркінгу)	Керівники відділів та підрозділів	Зовнішні консультанти	
3. Регламентация здійснення аналізу діяльності			
Алгоритм аналізу інформації	Інформаційна База	Встановлення формату документів	Встановлення термінів підготовки звітів

4. Методи аналізування			
Анкети, опитування, співбесіда	Інтерв'ю, тестування	Спостереження, аналіз діяльності	Дослідження офіційних документів
5. Форми представлення результатів аналізу			
Експертний висновок	Плани-сценарії	SWOT-аналіз	Звіт
6. Планування процесу бенчмаркінгу			
Вибір виду бенчмаркінгу	Конкретизація сфери бенчмаркінгового дослідження	Вияв підприємств-еталонів для аналізу переваги	Розроблення плану дій щодо бенчмаркінгу та недопущення опору
7. Пошук інформації			
Внутрішні дані		Зовнішні дані	
8. Аналіз отриманої інформації			
Впорядкування даних	Контроль якості Інформації	Зіставлення показників	Виявлення власних недоліків і запровадження досвіду
9. Адаптація одержаних результатів			
Вибір найкращої практики формування бізнес-процесів		Виявлення можливості застосування бізнес-процесу в практиці тестованого підприємства	
10. Цілеспрямоване впровадження елементів переваги в практику тестованого підприємства			
Розроблення планів впровадження, навчання персоналу, координація загальної діяльності		Оцінка сприйнятливості до бенчмаркінгового нововведення на підприємстві	
11. Оцінка ефективності бенчмаркінгу			
Соціальна	Споживча	Економічна	Наукова

Рис.3.17. Модель процесу бенчмаркінгу машинобудівного підприємства

Розрізняють такі **види бенчмаркінгу**:

- **стратегічний бенчмаркінг** – *strategic benchmarking*) - вивчення стратегій і стратегічних рішень іншої організації (спрямований на довгострокову перспективу і виявляється у розробленні нового продукту чи послуги);
- **конкурентний бенчмаркінг** – здійснюється в межах одного сектору, що представлений найближчими конкурентами і виявляється у порівнянні власної продукції та виробничого господарської діяльності (бізнес-процесів) з аналогічними показниками конкурентів;
- **процесний бенчмаркінг** – наголошує на вдосконаленні специфічних процесів і операцій, часто допомагає підвищити короткострокову прибутковість;
- **функціональний бенчмаркінг** – передбачає пошук еталонних практик у сферах діяльності, що допомагає вдосконалити аналогічні функції чи процеси; найчастіше відбувається перенесення інновацій з одної галузі в іншу;
- **внутрішній бенчмаркінг** – передбачає здійснення бенчмаркінгу серед бізнес одиниць однієї організації, що забезпечує швидке отримання необхідної інформації з мінімальними затратами;
- **зовнішній бенчмаркінг** – передбачає навчання поза організацією в тих, хто володіє еталонними даними з метою власного розвитку;
- **міжнародний бенчмаркінг** – передбачає виявлення і аналіз еталонних практик по всьому світу через те, що в середині країни може бути тільки декілька бенчмаркінгових партнерів; глобалізаційні процеси та розвиток інформаційних технологій сприяє міжнародному бенчмаркінгу;
- **продуктовий бенчмаркінг** (*product benchmarking*)- усталена практика уважного вивчення продуктів інших організацій;
- **функціональний (процесний) бенчмаркінг** (*functional (process) benchmarking*) — вивчення досвіду і витрат інших організацій на здійснення таких функцій чи процесів, як, наприклад, складальні операції, управління персоналом чи дистрибуція.

Процес бенчмаркінгу передбачас:

- Оцінювання підприємства, вибір товару, послуги чи процесу для аналізу;
- Визначення основних критеріїв оцінювання;
- Вибір певного підприємства для здійснення порівняння (бенчмаркінгу);
- Збір необхідної інформації;
- Аналіз значень показників і визначення можливостей застосування отриманих результатів;
- Адаптація та застосування найкращих практичних розробок, імплементація найкращого досвіду компаній-конкурентів, моніторинг;
- Повторне оцінювання та аналіз ефективності вдосконалень.

Концепція бенчмаркінгу

Процес еталонного оцінювання складається з п'яти етапів, які проілюстровані у вигляді табл. 3.24.

1-й етап. Внутрішнє дослідження і попередній аналіз конкурентів.

На цій стадії організація вирішує, які ключові ділянки досліджувати за допомогою бенчмаркінгу, наприклад, види діяльності компанії, продукти чи методи управлінського обліку.

Далі компанія визначає, наскільки ефективно вона функціонує в даний час.

Для цього її слід виконати як попередній внутрішній аналіз конкурентів на основі внутрішньої інформації компанії, так і попередній зовнішній аналіз на основі, наприклад галузевих порівнянь (і не тільки галузевих) показників якості із публікацій у спеціалізованих виданнях. Обидва типи аналізу визначають масштаб і важливість дослідження для кожної ділянки.

Таблиця 3.24.

**Етапи процесу еталонного оцінювання (бенчмаркінгу) та його
ключові чинники**

Етапи бенчмаркінгу	Чинники для розгляду
1. Внутрішнє дослідження і попередній аналіз конкурентів	Попередній внутрішній і зовнішній аналіз конкурентів Визначення ключових галузей для вивчення Визначення масштабу і важливості дослідження
2. Розвиток довгострокової відданості бенчмаркінгу і створення команди для еталонного оцінювання	Розвиток довгострокової відданості бенчмаркінгу Отримання підтримки вищого менеджменту Розробка чіткого набору цілей. Створення команди для еталонного оцінювання. Використання досвідченого координатора Навчання персоналу
3. Визначення партнерів з бенчмаркінгу	Масштаби діяльності партнерів. Кількість партнерів. Порівняльна позиція партнерів як у межах певної сфери бізнесу, так і серед інших видів діяльності. Ступінь довіри серед партнерів
4. Методи збору і спільного використання інформації	Типи бенчмаркінгової інформації: продуктова, функціональна (процесна), стратегічна. Стратегічна (включає методи управлінського обліку). Метод збору інформації: Односторонній, Колективний: база даних; Непрямий (третя сторона). Визначення показників оцінки виконання і визначення розриву між еталоном і фактичним виконанням
5. Реалізація плану дій, спрямованого на досягнення або перевищення еталона	Порівняння показників оцінки виконання

2-й етап. Розвиток довгострокової відданості бенчмаркінгу і створення команди для еталонного оцінювання.

Потребує: підтримки вищого керівництва, яке делегує команді еталонного оцінювання повноваження очолити зміни; розробки чіткого набору задач, щоб спрямувати зусилля з бенчмаркінгу; наділення працівників повноваженнями проводити зміни. Команда еталонного оцінювання повинна включати представників усіх функціональних ділянок і підрозділів організації. Для створення такої команди і розробки програми навчання методам бенчмаркінгу необхідний досвідчений координатор.

3-й етап. Визначення партнерів з бенчмаркінгу, враховуючи такі критичні чинники:

- масштаби діяльності партнерів;
- кількість партнерів;
- порівняльну позицію партнерів як певної сфери бізнесу, так і серед інших видів діяльності;
- ступінь довіри серед партнерів.

4-й етап. Методи збору і спільного використання інформації.

Використовують показники, що мають відношення до збору і спільного використання інформації:

- Тип інформації, яку збирають бенчмаркетингові організації;
- Методи збору інформації.

5-й етап. Реалізація плану дій, спрямованого на досягнення або перевищення еталона.

Методи збору інформації для бенчмаркінгу:

- ✓ **односторонній (прихований) бенчмаркінг (unilateral (covert) benchmarking)**, згідно з яким компанії незалежно збирають інформацію про одну чи декілька інших компаній, що є лідерами в певній галузі. Односторонній бенчмаркінг базується на даних, які компанії можуть отримати в торгово-промислових асоціаціях чи центрах обміну інформацією;
- ✓ **колективний бенчмаркінг (cooperative benchmarking)**, тобто добровільний обмін інформацією на основі взаємних домовленостей.

Головна перевага колективного бенчмаркінгу полягає в тому, що обмін інформацією відбувається як у межах однієї сфери бізнесу, так і між різними видами діяльності.

Бенчмаркінг на основі бази даних (database benchmarking), вносять плату, а в обмін отримують доступ до інформації від оператора бази даних. Оператор бази даних збирає і редагує інформацію, перш ніж надати її користувачам. У більшості випадків не існує прямого контакту з іншими фірмами, а джерело інформації часто не розкривається. *Перевага методу використання бази даних* полягає у тому, що великий обсяг інформації зібраний в одному місці; однак усвідомити, яке значення мають зібрані дані

для фірми і як вона може використовувати цю інформацію, спеціалісти компанії повинні самостійно.

Приклад алгоритму процесу бенчмаркінгу на інформаційному ринку подано в табл. 3.25.

Таблиця 3.25

Алгоритм процесу бенчмаркінгу

№	Алгоритм	Характеристика
1.	Визначення об'єкта бенчмаркінгу	Визначаються потреби організацій в змінах, у поліпшенні: проводиться оцінка ефективності діяльності; вивчаються основні операції, що впливають на результат діяльності, а також способи вимірювання характеристик; установлюється, яким повинен бути бенчмаркінг
2.	Вибір партнера із бенчмаркінгу	Визначається, яким буде бенчмаркінг (зовнішнім або внутрішнім); проводиться пошук фірм, які є еталонними, встановлюються контакти з ними; формулюються критерії, за якими відбувається оцінювання та аналіз
3.	Пошук інформації	Збирається інформація про власну фірму й партнерів. Для цього використовуються як первинні, так і вторинні дані. Отримана інформація всебічно перевіряється
4.	Аналіз	Здобута інформація класифікується, систематизується, вибирається метод аналізу, оцінюється ступінь досягнення мети й чинники, що визначають результат
5.	Впровадження	Розробляється план упровадження новачій, процедури контролю, проводиться оцінка й аналіз процесів упровадження. Необхідно домогтися того, щоб змінні процеси досягли найвищої ефективності
6.	Контроль за процесом і повторення аналізу	Контроль за процесом при впровадженні результатів аналізу відбувається в двох напрямках: по-перше, стеження за розвитком установлених оцінних показників результатів роботи підприємства і, по-друге, перевірка досягнення проміжної мети і дотримання планових завдань за ресурсами й термінами їх виконання

Використання бенчмаркінгу, започатковане наприкінці 70-х років фірмою Хегох Corporation в США, мало передусім оперативний і технічний характер. Головний критерій прийняла якість продукту. Керівництво Хегох прийняло рішення здійснити порівняння у всіх центрах витрат і структурних одиницях підприємства і уже в 1981 р. це було реалізовано у всій фірмі. «Кожний відділ окреслив свою позицію стосовно відповідних відділів у найкращих фірмах конкурентах». В табл. 3.26. подано п'ять засад розвитку, що підвищують продуктивність фірми, виявлених в результаті зіставлення Хегох з іншими галузями. Аналізували спосіб виробництва, скільки коштує продукція, як організована дистрибуція, маркетинг, продаж і підтримка, яка організація та технологія у відділі. Наступним кроком було визначити, що потрібно для випередження противників в кожній з цих сфер. Як правило, це стосувалося зниження витрат... Зниження рівня запасів і бази постачання становило лише один з етапів плану перебудови Хегох. Метою було «похудіння» компанії, щоб вона могла краще реагувати на зміну умов на ринку, а в результаті стала б більш конкурентною». Співпраця з фірмами галузей, які між собою не конкурують, надала Хегох неоціненну організаційну допомогу, наприклад, відділ логістики і дистрибуції Хегох подвоїв річну продуктивність в результаті досягнення параметрів відносно іншої фірми, що не конкурує з Хегох.

Таблиця 3.26.

Засади розвитку, прийняті Хегох в результаті виміру відносно фірм-неконкурентів

Вид підприємства	Засади розвитку
Гуртівня ліків	Електронна передача замовлень з магазину до центру дистрибуції
Виробник електричних пристроїв	Застосування візків для переміщення разом шести пристроїв
Виробник електричних частин	Автоматичне зважування, нанесення штрих-кодів та сканування упаковки
Виробник фотографічних плівок	Незалежний, самостійний відділ керує роботою складу
Каталог «посилкового» продажу	Запис розмірів і ваги продуктів забезпечує детальне виконання формуляра на основі порівняння ваги

Бенчмаркінг дозволяє сконцентруватися на причинах розбіжності порівняно із лідерами та визначити умови застосування найкращих розв'язків.

До похідних від бенчмаркінгу методів і технік відносять: функцію експеримента; метод сценарію; метод аналізу сил; метод аудиту; метод формулювання стратегічної цілі; метод стратегічного контролю; метод якісного аналізу; SWOT-аналіз; SPACE-аналіз.

Фактори, що впливають на ефективність бенчмаркінгу:

- Стан науково-технічного потенціалу партнерів
- Структура господарських зв'язків між партнерами
- Організаційна культура та рівень довіри між партнерами
- Рівень розвитку зовнішніх зв'язків партнерів
- Рівень доступу до нових розробок партнерів
- Імідж підприємств-партнерів
- Кваліфікація персоналу партнерів та його інноваційність.

Показники ефективності бенчмаркінгу:

1. Показники економічного ефекту (прибуток, рентабельність, продуктивність праці, акціонерна вартість).
2. Показники соціального ефекту (частка витрат на соц. відповідальність перед працівниками, частка витрат на соц. відповідальність перед суспільством).
3. Показники наукового ефекту (бібліометричні показники, показники інтелектуального капіталу).
4. Показники споживчого ефекту (рівень задоволеності споживачів, прихильність споживачів, якість продукції, частка на ринку).

За тривалої взаємодії економічний *ефект бенчмаркінгових заходів* можна визначити за формулою (3.5), що сприятиме зменшенню трансакційних витрат.

$$E_b = \Delta TAC + \sum (Et - It) \dots \dots \dots (3.5),$$

де ΔTAC – сукупний ефект від зменшення трансакційних витрат t -го предмету бенчмаркінгу; Et – ефект від упровадження бенчмаркінгу по t -му предмету; It – прямі витрати, пов'язані зі здійсненням t -го предмету бенчмаркінгу.

Кінцеві результати впровадження бенчмаркінгу

1. Підвищення інноваційної ефективності (скорочення терміну реалізації проекту, зниження ступеня ризику учасників проекту, поліпшення якісних характеристик продукції, удосконалення системи управління підприємством).
2. Поліпшення інноваційного клімату (підвищення інвестиційної привабливості підприємства, розширення інноваційної інфраструктури підприємства, нагромадження інноваційного потенціалу; підвищення рівня інноваційної сприйнятливості).

Переваги та недоліки бенчмаркінгу відображено в *табл. 3.27*.

Таблиця 3.27.

Переваги та недоліки бенчмаркінгу

Переваги бенчмаркінгу	Недоліки бенчмаркінгу
Набуття переваг у конкурентній боротьбі	Недостатня кількість спеціалістів, що володіють відповідним досвідом
Коригування параметрів функціонування підприємства відповідно до вимог ринку	Різні методики порівняння та трактування ключових параметрів успіху з точки зору експертів та керівників підприємств
Адаптація технологічних інновацій	Досить повільне поширення бенчмаркінгу в країні
Запозичення найкращих методів подальшого розвитку підприємства	Відносно високі витрати
Планомірне визначення та усунення невідповідностей, що заважають розвитку підприємства Мотивація співробітників	Складність вибору партнерів для порівняння основних процесів

Найбільшу перевагу від застосування бенчмаркінгу отримують:

- компанії, які раніше ніколи не проводили систематичний і детальний аналіз конкурентів;
- компанії, які функціонують у галузях з високим рівнем конкуренції та мінливим діловим оточенням. Дає можливість підприємству постійно нарощувати продуктивність, покращувати якість своєї роботи, бути попереду конкурентів.

Висновки до розділу 3

Стратегічний аналіз – це процес, який дозволяє узагальнити позицію підприємства та конкретизувати напрями його розвитку на перспективу; як інструмент обґрунтування стратегічних рішень, враховує внутрішні можливості підприємства і стан зовнішнього середовища при прогнозуванні можливих змін та ризиків, які у зв'язку з цим виникають.

Інформаційне забезпечення стратегічного аналізу дає позитивний ефект, якщо підтримується керівництвом підприємств і забезпечує їх інформацією, тісно пов'язаною із системою обліково-аналітичним інформаційним простором внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, системою планування на підприємстві. Звітна та інша інформація дає виконавцям стратегії можливість оцінити показники і забезпечити умови для впровадження нових розробок та дій, які сприятимуть поліпшенню виконання або конкретизації стратегії.

Стратегічний аналіз підприємства є комплексним, багаторівневим дослідженням зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, дозволяє визначити стратегічні орієнтації, на основі яких формується стратегія розвитку підприємства, розробляється стратегічний план їх забезпечення; здійснюється оцінка стратегічних альтернатив, обґрунтовується система стратегій та розробляється проект рішень, що передбачає використання методичних прийомів стратегічного аналізу.

Використання SWOT-аналізу дозволяє запропонувати конкретні стратегії з потенціюванням загроз і можливостей за умови врахування й обмеження впливу слабких сторін і загроз, тим самим забезпечить конкурентні переваги компанії.

У стратегічному аналізі застосовуються матричні моделі: «Важливість / Результативність», матриця Ансóффа, «Зростання галузі / Частка ринку» (BCG), GE/McKinsey, Shell/DPM, що є зручними інструментами двомірного групування об'єктів дослідження або їх ознак.

Під час вибору і розробки стратегії вимірюється ступінь важливості факторів конкурентоздатності для клієнтів (споживачів), які називають *ключовими чинниками успіху*.

Бенчмаркінг дозволяє зрозуміти як працюють передові компанії та допомагає добитися значно вищих результатів, а саме зменшити витрати виробництва, підвищити прибутковість, оптимізувати структуру витрат та вибір стратегії діяльності підприємства, що особливо важливо для розвитку економіки України.

Контрольні запитання до розділу 3

1. Сформулювати сутність методичного інструментарію стратегічного аналізу.
2. Визначити сутність методів стратегічного аналізу.
3. Що таке стратегічний аналіз невизначеності?
4. Охарактеризувати методи стратегічного аналізу зовнішнього й внутрішнього середовища підприємства: SWOT-аналіз/ PEST-аналіз/ SPACE-аналіз.
5. У чому полягає суть матриці «Важливість / Результативність»?
6. Для чого здійснюють ранжування ключових чинників успіху конкурентної позиції підприємства?
7. Описати суть бостонської матриці «Зростання галузі / Частка ринку» (BCG).
8. У чому полягає суть матриці GE/McKinsey для її застосування у стратегічному аналізі?
9. Визначити відмінності у застосуванні матриці Shell/DPM від інших матриць у стратегічному аналізі?
10. Сформулювати сутність поняття бенчмаркінг.
11. У чому різниця між операційним і стратегічним бенчмаркінгом?
12. Сформулювати п'ять генерацій бенчмаркінгу, охарактеризувати кожен з них.
13. Що таке бенчмаркінговий проект, які його етапи?
14. Які дії повинна виконувати робоча група бенчмаркінгу на етапі планування?
15. Що потрібно зробити в процесі бенчмаркінгу на етапі дослідження?
16. Як проводиться аналіз зібраних даних і будується профіль бенчмаркінгу підприємства?

17. Що є критерієм порівняння побудови профілю бенчмаркінгу підприємства?
18. Які дії виконуються на заключній стадії стратегічного бенчмаркінгу?
19. У чому полягає зміст етапів адаптації і вдосконалення бенчмаркінгу?
20. Як проводиться стратегічний бенчмаркінг?

Тестові завдання до розділу 3

1. Визначити правильний термін «стратегічний аналіз» - це:
 - Процес, який дозволяє узагальнити позицію підприємства та конкретизувати напрями його розвитку на перспективу.
 - Інструмент обґрунтування стратегічних рішень, який враховує внутрішні можливості підприємства і стан зовнішнього середовища при прогнозуванні можливих змін та ризиків, які у зв'язку з цим виникають.
 - Комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на економічне становище підприємства в перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства.
 - Усі відповіді вірні.
2. Етапи стратегічного аналізу підприємства :
 - Аналіз операційної системи.
 - Цілевстановлення.
 - Стратегічний синтез.
 - Усі відповіді вірні.
3. SWOT- аналіз – це ...
 - Системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху.
 - Аналіз конкурентів.
 - Аналіз життєвого циклу продукту і виявлення існуючих і потенційних конкурентів.
 - Усі відповіді вірні.
4. Конкурентні стратегії згідно з матрицею І. Ансоффа - це:
 - Дійні корови, Зірки, Собаки, Знаки запитання;
 - Лідерство щодо витрат, диференціація та зосередження;

- Системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху.
- Усі відповіді вірні.

5. Конкурентна стратегія:

- Послідовність та особливості аналізу конкурентів з позицій стратегічного управлінського обліку.
- План конкретних дій, спрямованих на створення стійких конкурентних переваг на ринку певних продуктів чи іншому певному ринку.
- Стратегія, що дає компанії змогу отримувати конкурентні переваги шляхом виготовлення якісної продукції (послуг) зі значно меншими витратами.
- Усі відповіді вірні.

6. Продукти, які забезпечують постійні грошові надходження при малих інвестиціях і незначному зростанні ринку - це:

- Дійні корови.
- Собаки.
- Знаки запитання.
- Усі відповіді вірні.

7. Які показники можуть використовуватись для обґрунтування стратегій:

- Кількісні;
- Фінансові.
- Нефінансові.
- Усі відповіді вірні.

8. Еталонне оцінювання або бенчмаркінг (benchmarking)

- Процес вивчення і адаптації найкращих методів (найкращих практик) інших організацій для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання.
- Процес вивчення і адаптації найкращих практик підприємств галузі для вдосконалення власних результатів фірми.
- Процес вивчення і адаптації найкращих практик конкурентів для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталону оцінки інших внутрішніх показників виконання.
- Усі відповіді вірні.

9. Методами збору інформації для бенчмаркінгу є:

- Продуктовий, функціональний і стратегічний бенчмаркінг.
- Односторонній (прихований) бенчмаркінг і колективний бенчмаркінг.
- Бенчмаркінг на основі бази даних, непрямий бенчмаркінг або бенчмаркінг за участю третьої сторони і груповий бенчмаркінг.
- Усі відповіді вірні.

10. Типами спільного використання і збору інформації в умовах колективної форми бенчмаркінгу є:

- Продуктовий функціональний і стратегічний бенчмаркінг.
- Односторонній (прихований) бенчмаркінг і колективний бенчмаркінг.
- Бенчмаркінг на основі бази даних, непрямий бенчмаркінг або бенчмаркінг за участю третьої сторони і груповий бенчмаркінг.
- Усі відповіді вірні.

11. Стратегічне позиціонування передбачає такі способи розвитку стійкої конкурентної переваги:

- Аналіз ланцюжка створення цінності або калькуляція витрат повного життєвого циклу продукту.
- Лідерство за витратами або диференціація продукції.
- Цільове калькулювання або кайзен костинг.
- Усі відповіді вірні.

12.Продуктовий бенчмаркінг (product benchmarking):

- Усталена практика уважного вивчення продуктів інших організацій.
- Вивчення досвіду і витрат інших організацій на здійснення таких функцій чи процесів, як, наприклад, складальні операції, управління персоналом чи дистрибуція.
- Вивчення стратегій і стратегічних рішень іншої організації.
- Усі відповіді вірні.

13. Функціональний (процесний) бенчмаркінг (functional (process) benchmarking):

- Усталена практика уважного вивчення продуктів інших організацій.
- Вивчення досвіду і витрат інших організацій на здійснення таких функцій чи процесів, як, наприклад, складальні операції, управління персоналом чи дистрибуція.
- Вивчення стратегій і стратегічних рішень іншої організації.
- Усі відповіді вірні.

14. Стратегічний бенчмаркінг (strategic benchmarking):

- Усталена практика уважного вивчення продуктів інших організацій.
- Вивчення досвіду інших організацій на здійснення функцій чи процесів.
- Вивчення стратегій і стратегічних рішень іншої організації.
- Усі відповіді вірні.

15. Колективний бенчмаркінг (cooperative benchmarking):

- Добровільний обмін інформацією на основі взаємних домовленостей.
- Вносять плату, а в обмін отримують доступ до інформації від оператора бази даних.
- Компанії незалежно збирають інформацію про одну чи декілька інших компаній, що є лідерами в певній галузі.
- Усі відповіді вірні.

16. Переваги бенчмаркінгу:

- Добровільний обмін інформацією на основі взаємних домовленостей.
- Порівняння своїх виробів з кращими світовими зразками.
- Створює можливості економії часу і коштів для досягнення мети, не повторюючи помилок інших підприємств.
- Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 4. СТРАТЕГІЧНО-ОРІЄНТОВАНІ КАЛЬКУЛЯЦІЙНІ СИСТЕМИ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ

Зміст розділу

Глосарій розділу 4

4.1. Сутність стратегічного управління витратами

4.2. Обліково-аналітичні підходи управління трансакційними витратами

4.3. Організація системи обліково-аналітичного забезпечення (ОСОАЗ) стратегічного управління витратами

4.4. Метод таргет-костинг як прогресивний метод цільового стратегічного управління витратами

4.5. Облік витрат на основі видів діяльності, застосування інших методів

4.6. Ланцюжок цінностей в стратегічному управлінні витратами

4.7. LCC, кайзен-костинг, стратегічне позиціонування, косткілінг в стратегічному управлінні витратами

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентностей:

- Здатності розуміння ролі та місця обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами;
- Здатності розуміння сутності методу таргет-костинг як прогресивного методу цільового стратегічного управління витратами;
- Здатності набуття знань обліково-калькуляційного інструментарію в управлінні витратами;
- Здатності знань ланцюжка цінностей в стратегічному управлінні витратами;
- Здатності розуміння та знань застосування методів LCC, кайзен-костинг, стратегічного позиціонування, косткілінг в стратегічному управлінні витратами;
- Здатності розуміння основних положень обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами.

Ключові терміни та поняття

Стратегічне управління витратами, обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами, базові елементи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами, таргет-костинг, директ-кост, ABC, ланцюжок цінностей, стратегія управління витратами, LCC, кайзен-костинг, організація обліку витрат на забезпечення якості продукції.

Глосарій розділу 4

***Стратегічне управління витратами** є комплексом взаємопов'язаних дій, спрямованих на максимізацію ефективності використання фінансових ресурсів та виконання функцій, що покладені на менеджмент підприємства інвесторами.*

***Управління витратами** – процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за умов постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.*

***Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами** це сукупність інформаційних ресурсів і засобів організаційного, нормативного та технічного характеру, а також програмних засобів, що забезпечують збір, передачу, накопичення, зберігання і обробку інформації в необхідних аналітичних розрізах, і засіб представлення її в зручній для користувачів формі відповідно до їх запитів і в задані терміни.*

***Організація системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами** як інформаційний ресурс, накопичує, узагальнює та систематизує інформацію, включає такі основні елементи, як первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, фінансову та нефінансову інформацію, управління та фінансову звітність.*

***Склад і структура системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами** – це взаємопов'язані та взаємодіючі підсистеми: організаційної, облікової, аналітичної, контрольної та інформаційного забезпечення, в кожній з яких за допомогою відповідного інструментарію відбувається перетворення інформації з метою представлення її в необхідній формі та якості для задоволення*

інформаційних потреб менеджерів і прийняття управлінських рішень.

Інформаційне забезпечення управління – сукупність первинних та похідних даних, процеси зберігання, формування, подання та методи перетворення, класифікацію, правила організації масивів інформації, методи кодування та пошуку інформації.

Таргет-костинг – це цілісна концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості відповідно до ринкових реалій.

Цільову собівартість (target costing) розраховують як різницю між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком.

Стандартною формулою розрахунку ціни: Собівартість + Прибуток = Ціна

Цільову собівартість (ЦС) = Потенційна ринкова ціна (РЦ) – Бажаний прибуток для підприємства (БП).

Калькулювання собівартості продукції – це визначення загальної вартості виробництва одиниці продукції, тобто встановлення вартості одиниці продукції і залежить від вибору підходу до обліку.

Цільова калькуляція відображає собівартість продукту (страви) за цінами, які компанія обирає для оцінки, а також містить набір цільових параметрів.

Робоча калькуляція – це кінцева погоджена калькуляція продукту (страви), згідно з якою відбуватиметься калькулювання фактичної собівартості продукції.

«Директ-кост» - контроль витрат у зв'язку із зміною (у будь-яку сторону) об'єму виробництва, ступеня завантаженості обладнання.

«Стандарт-кост» - розробка норм для всіх видів виробничих витрат, які підприємство повинно прагнути досягнути.

«ABC»-метод (Activity Based Costing) облік витрат на основі видів діяльності – це загальна сума витрат, поділена на драйвер витрат, що дає коефіцієнт фактору витрат.

Ставка драйвера витрат – використовується в калькуляції витрат на основі діяльності для обчислення суми накладних та непрямих витрат, пов'язаних з певною діяльністю.

Стратегія управління витратами дає змогу підприємству виробити загальний напрям і спосіб використання витрат в умовах наявних обмежених ресурсів для досягнення поставленої перспективної кінцевої мети.

Ланцюжок цінності – взаємопов'язаний набір видів діяльності підприємства, які додають корисності продукту, внаслідок чого підвищується його цінність для споживача.

Ланцюжок цінностей (за М.Портером) – узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства, починаючи від вихідних джерел сировини до готової продукції, доставленої кінцевому споживачу, включаючи післяпродажне обслуговування. **Ланцюжок цінностей** – об'єднання всіх видів бізнес-процесів (проектування, виробництво, продаж, сервіс, закупівлі, дистрибуція, управління ресурсами, що підтримують функції), необхідних для задоволення попиту на продукцію або послуги - від початкового моменту отримання вихідної сировини або інформації до доставки кінцевому споживачеві.

Стратегія підприємства із залучення клієнтів (її пропозиція цінності) залежить від того, як вона встановлює послідовність видів діяльності, що створюють і доставляють товар чи послугу клієнтам, і управляє цим ланцюжком.

Діяльність (вид діяльності) (activity) – це одиниця роботи, чи задача, яка містить певну ціль.

Ітеративний підхід – періодичне повернення до вихідних параметрів доки не буде визначена конструкція, яка забезпечить бажаний рівень цільових витрат.

LCC (Life-cycle costing) – ідентифікування та оцінювання усіх видів витрат, за певним видом продукції протягом усього його життєвого циклу, від початку розроблення виробу до моменту зникнення на нього споживчого попиту.

Кайзен-костинг (kaizen costing) – постійне вдосконалення якості процесів на підприємстві за участі усіх працівників, мотивуючи останніх зменшувати непродуктивні витрати.

Стратегічне позиціонування підприємства за моделлю Портера – вибір стратегії в залежність від п'яти сил: постачальників, покупців, загрози появи товарів-замінників, загрози входження до галузі нових конкурентів та існуючої інтенсивності конкуренції всередині галузі.

Стратегічне позиціонування – здійснення відмінних від конкурентів видів діяльності або виконання схожої діяльності, але іншими способами.

Косткілінг (максимальне зниження витрат) – швидко скорочує витрати підприємства без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку; спосіб мінімізації поточних витрат на виробництво продукції, з точки зору обліку (фінансового і управлінського), і з точки зору звітності як зовнішньої так і внутрішньої, яка має бути запроваджена на підприємстві.

4.1. Сутність стратегічного управління витратами

Досягнення успіху компанії передбачає і налагодження процесу управління його витратами, яка відповідала б специфіці виробництва та давала б змогу якомога точніше аналізувати та обліковувати витрати на виробництво.

Процес управління витратами є доволі складним, адже потребує поєднання інтересів бізнесу, працівника, покупця, постачальника та інших суб'єктів, представлених на ринку.

Управління витратами – процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць та носіїв за умов постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Управління витратами та чинники, які впливають на їх розмір, потребує визначення балансу між можливостями підприємства, його ефективністю, витратами та прибутками.

Дж. Шанк і В. Говіндараджан вважають, що стратегічне управління витратами виникло внаслідок поєднання таких напрямків стратегічного менеджменту, як:

- Аналіз ланцюжка створення цінності.
- Стратегічне позиціонування.
- Аналіз і управління чинниками, що ці витрати визначають.

Nota bene

Стратегічне управління витратами вважають комплексом взаємопов'язаних дій, спрямованих на максимізацію ефективності використання фінансових ресурсів та виконання функцій, що покладені на менеджмент підприємства інвесторами.

Сучасні базові концепції стратегічного управління витратами, розроблені переважно закордонними фахівцями з менеджменту і бізнесу, представлені в табл. 4.1.

Таблиця 4.1.

Базові концепції стратегічного управління витратами

Назва концепції	Період появи концепції	Засновник
CVP-аналіз	Початок 1930 роки	Л. Раутенштрах
Трансакційні витрати	1960–1970-ті роки	Р. Коуз, О. Уільямсон
Додана вартість	1980-ті роки	Дж. Шанк, В. Говіндараджан
Альтернативності витрат	1980-ті роки	В. Ковальов
Витратоутворюючі чинники	1980-ті роки	Ф. Шерер, Остер та ін.
ABC	1980-ті роки	Р. Купер, Р. Каплан
Ланцюжки цінностей	1985-ті роки	М. Портер
Стратегічне позиціонування	1990-ті роки	Дж. Шанк, В. Говіндараджан
Економічна додана вартість (EVA)	Початок 1990-х років	Компанія SternStewart&Co
Система збалансованих показників (Balanced Scorecard)	Початок 1990-х років	Р. Каплан, Д. Нортон

Стратегічне управління витратами знаходиться на перетині систем бухгалтерського обліку і управління (менеджменту) за безпосереднього впливу: системи його облікового забезпечення

(розкриття достовірної та повної інформації різними групами користувачів для формування внутрішньої звітності), її елементів, етапів створення, прийняття рішень на різних рівнях управління.

Групування стратегічних витрат за ознаками відображено в табл.4.2.

Таблиця 4.2.

Групування стратегічних витрат за ознаками

Ознаки стратегічного управлінського обліку витрат	Види стратегічних витрат
Відповідність політики підприємства кон'юктурним викликам навколишнього середовища.	інфляційні витрати, альтернативні витрати на посередницькі послуги, альтернативні витрати на вхідні ресурси, придбані з боку, витрати на дослідження кон'юктурного середовища, витрати конкурентів, витрати на просування інноваційної продукції високих переділів і т.д.
Впровадження високих технологій і збільшення номенклатури продукції.	витрати на науково-дослідні роботи, витрати на ліквідацію застарілих основних фондів, витрати на створення виробництв продукції високих переділів і т.д.
Використання екологічно чистих технологій і зниження екологічних ризиків.	витрати на попереджувальні ремонтні роботи обладнання, витрати на проведення природоохоронних заходів, витрати на страхування небезпечних виробничих об'єктів, витрати на утилізацію шкідливих відходів, витрати на системи очищення стічних вод, витрати на покупку технологій зі спалювання твердих промислових відходів, витрати на участь в міжнародних екологічних програмах
Підвищення якості персоналу, зниження вікового рівня персоналу, створення кадрового резерву.	витрати на навчання та підвищення кваліфікації молодих фахівців, витрати на скорочення персоналу, витрати на стимулювання працівників до винаходів і рацпропозицій, витрати на досягнення працівниками особистих показників ефективності, витрати на досягнення рівня середньогалузевої заробітної плати і т.д.
Збільшення частки щодо партнерських переговорів і укладених договорів.	витрати з пошуку вигідних ділових зв'язків (партнерів, інвесторів, клієнтів), витрати на забезпечення гарантій здійснення угод, витрати на ведення переговорів і укладення контрактів, витрати точного виконання контрактних зобов'язань, адаптивні витрати на непередбачені події.

З метою підвищення ефективності управління процесом виробництва, зокрема величиною витрат, доцільно здійснювати аналіз формування собівартості для визначення впливу витрат на її величину за видами робіт (операцій) та за кожним центром відповідальності. Для формування ціни на продукцію, визначення рівня рентабельності підприємств, галузі, використовують статті калькуляції виробничої та повної собівартості продукції на основі поєднання вимог П(С)БО 16 «Витрати», Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) різних галузей, що сприяє розширенню складу прямих матеріальних та загальновиробничих витрат. Для України актуальними залишаються методи, для яких чинником успіху є рівень витрат. Відмінності у витратах конкурентів (цінової політики) можуть бути обумовлені чинниками, що наведені на рис. 4.1.

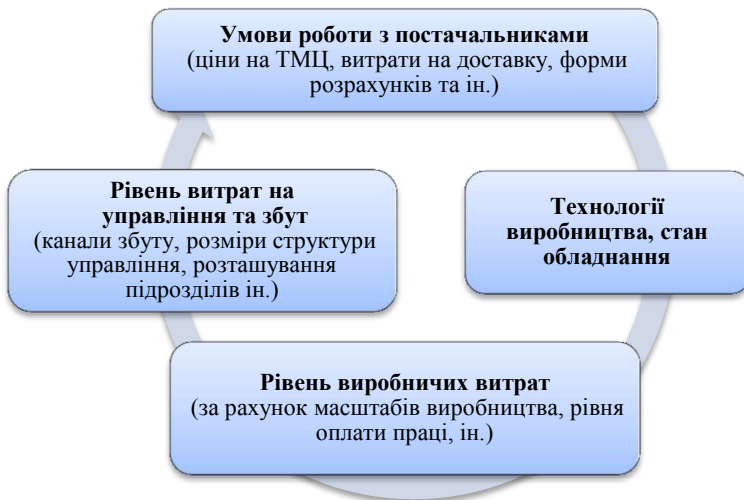


Рис. 4.1. Чинники, що обумовлюють відмінності у витратах підприємств

Ефективність стратегічного управління витратами полягає у виявленні та дослідженні чинників, які здійснюють найбільший вплив на витрати. За теорією О.Ріле, всі витратоформуючі чинники поділяють на структурні та функціональні (табл. 4.3).

Таблиця 4.3.

Перелік функціональних чинників за теорією О.Ріле

Структурні чинники	Функціональні чинники
Масштаб – обсяг інвестицій, які потрібно вкласти у виробництво, дослідження та розроблення, маркетингові ресурси для випуску продукції	Ефективність планування підприємства – наскільки ефективне, порівняно з нормами, планування (з точки зору внутрішньогосподарської логістики)
Діапазон – ступінь вертикальної інтеграції, що визначає діапазон розширення управління підприємством	Залучення робочої сили – прийняття робітниками на себе зобов'язань щодо постійного вдосконалення
Досвід, який показує, скільки разів у минулому підприємство успішно здійснювало те, для чого зараз приймається рішення	Комплексне управління якістю – переконання та досягнення, пов'язані з якістю продукції та виробничих процесів
Технології, які використовують на кожній стадії ланцюга вартостей	Використання потужностей – вибір найкращого варіанта з наявних на підприємстві
Складність – широта асортименту виробів чи послуг, які планується запропонувати споживачам	Використання зв'язків з постачальниками та замовниками в контексті вартісного ланцюга і витрат підприємства

Аналіз та управління чинниками, що визначають витрати передбачає створення таких умов роботи, які забезпечували б найбільш сприятливе поєднання функціональних можливостей підприємства та його ефективності з точки зору отримання максимального прибутку за рахунок мінімізації витрат. Для досягнення конкурентоздатності підприємству, необхідно щоб його витрати відповідали витратам конкурентів з проведенням аналізу: ланцюгів вартості; ділової стратегії. Стратегії й обумовлені ними відмінності в управлінні витратами наведені в табл. 4.4.

Для визначення показника питомих сукупних витрат (ПСВ) запропоновано формулу яка має вигляд:

$$ПСВ = \frac{B_{он} + B_{фін} + B_{інв} + ПР_{зв.д.} * N}{ЧД_{он} + Д_{фін.д.} + Д_{інв}}, \dots\dots\dots (4.1),$$

де $B_{он}$, $B_{фін}$, $B_{інв}$ – витрати від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, тис. грн.; $ЧД_{он}$, $Д_{фін.д.}$, $Д_{інв.}$ – чистий дохід від операційної та доходи від фінансової і інвестиційної діяльності підприємства, тис. грн.; $ПР_{зв.д.}$ – прибуток від звичайної діяльності, котрий підлягає оподаткуванню відповідно з

діючим податковим законодавством, тис. грн.; N – діюча ставка оподаткування прибутку (фінансового результату) звичайної діяльності, у відносних одиницях.

Таблиця 4.4.

Вплив чинників на управління витратами, що обумовлені стратегічним позиціонуванням

Акценти в управлінні витратами	Базові стратегії	
	Лідерство на основі витрат	Диференціація продукції (послуг)
Роль запланованих витрат при оцінці показників діяльності	Дуже важлива	Не дуже важлива
Значення гнучкого бюджетування для управління Витратами	Від високого до дуже високого	Від помірного до низького
Важливість виконання Бюджету	Від високої до дуже високої	Від помірної до низької
Аналіз витрат на збут	Часто формально не виконується	Критично для успіху
Значення собівартості в ціноутворенні	Високе	Низьке
Значення аналізу цін конкурентів	Високе	Низьке

У розгорнутому вигляді даний показник можливо запропонувати у вигляді:

$$ПСВ = \frac{C + B_{ад.м.в.} + B_{зб} + B_{ін.оп.} + B_{фін} + B_{інв} + ПП_{зв.д.} * N}{ЧД_{зв.д.}} \quad (4.2.)$$

де C – собівартість реалізованої продукції, тис. грн.; $B_{ад.м.в.}$ – адміністративні витрати, тис. грн.; $B_{зб}$ – витрати на збут готової продукції, тис. грн.; $B_{ін.оп.}$ – інші операційні витрати, тис. грн.

Дана формула визначає кількісну оцінку ефективності використання витрат як для різних видів, так і рівнів господарської діяльності промислових підприємств в ринкових умовах. Законодавчими актами України регулюються як ставки оподаткування, так і ведення податкового обліку. За допомогою вище викладених показників можливо розрахувати прибуток, котрий залишається підприємству після оподаткування ($ЧП_{р.зв.д.}$):

$$ЧП_{р.зв.д.} = ЧД_{зв.д.} - B_{сук} \dots \dots \dots (4.3)$$

Загальний рівень показника питомих сукупних витрат надає кількісну оцінку ефективності використання витрат у відношенні

до кінцевого результату господарювання промислового підприємства, який можна представити в узагальнюючому вигляді:

$$ПСВ = \frac{B_{\text{сук}}}{ЧД_{\text{зв.д.}}} * 100\% , \dots\dots\dots(4.4.)$$

де $ЧД_{\text{зв.д.}}$ – чистий дохід підприємства від звичайної діяльності, тис. грн.; $B_{\text{сук}}$ – сукупні витрати звичайної діяльності підприємства, тис. грн.

Показник питомих сукупних витрат операційної діяльності підприємства:

$$ПСВ_{\text{оп.д.}} = \frac{C + B_{\text{адм.в.}} + B_{\text{зб}} + B_{\text{ін.оп.}}}{ЧД_{\text{зв.д.}}} * 100, \dots\dots\dots(4.5).$$

Отже, механізм формування витрат виробництва дасть змогу отримати повну інформацію про витрати на виготовлення продукції, в конкурентному середовищі. Вчасне реагування на відхилення витрат від нормативних значень дасть змогу попередити зростання витрат виробництва, що прямо-пропорційно впливають на собівартість продукції і прибуток підприємства.

Обліково-аналітичні підходи управління транзакційними витратами

У процесі управління підприємствами витрати діяльності виступають важливим об'єктом обліку та аналізу. Сучасні досягнення теорії транзакційних витрат, відкривають нові аспекти обліку та аналізу витрат підприємств, а вимоги часу створюють необхідність їхнього врахування для забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання. У економіках розвинених країн світу транзакційні витрати становлять понад половину всіх витрат, в Україні – понад 20 %. Зокрема, частка транзакційних витрат становить понад 25% від загальних витрат сільськогосподарських підприємств, тому їх скорочення, оптимізація й управління ними є важливим напрямом у зниженні собівартості продукції, зростанні рентабельності й прибутку підприємства.

Однією із основних базових концепцій управління витратами є *концепція транзакційних витрат* – що є два види витрат: *виробничі (операційні) і транзакційні*. Базовою одиницею в теорії транзакційних витрат визначається акт економічної

*взаємодії, угода, трансакція. Поняття «трансакції» використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового й довгострокового характеру, що вимагають детального оформлення і припускають просте взаєморозуміння сторін. Витрати і втрати, якими може супроводжуватися така взаємодія, одержали назву **трансакційних витрат.***

Nota bene

***Трансакційні витрати (ТВ)** – це витрати, пов'язані зі збиранням, обробкою та аналізом даних про ринок; проведенням переговорів і прийняттям рішень; контролем та аналізом виконання контрактів і прав власності.*

В організації обліку витрат підприємства доцільно здійснювати процес управління трансакційними витратами, що дасть змогу залишатися суб'єкту господарювання конкурентоспроможним і займати стійку позицію на ринку праці.

Система трансакційного обліку складається з трьох основних елементів:

1. групування витрат за економічними елементами, статтями калькуляції в розрізі трансформаційних і трансакційних витрат;
2. вибудовування вартісних ланцюжків трансакцій, що виконуються підприємством, і подальше групування за місцем трансакцій вартісний ланцюжок (за функціями виробничо-господарської діяльності);
3. аналіз витрат організації розподілених за функціями виробничо-господарської діяльності.

Приклад аналізу трансакційних витрат, які можуть виникати у процесі функціонування сільськогосподарського підприємства відображено в табл.4.5.

Трансакційні витрати розподілені між витратами підприємства, виникають на всіх етапах здійснення господарської діяльності суб'єкта господарювання і в різних сферах відповідальності.

Таблиця 4.5.

Склад трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств

№ з/п	Види трансакційних витрат (ТВ)	Приклади статей ТВ	Належність до:	
			ТВ конт-рактації	ТВ середовища
1. Витрати пошуку інформації				
1.	Витрати на	- на телефонний зв'язок; - на інтернет; - на поштові послуги	+ + +	+ + +
2.	Витрати на консультування	- на користування послугами дорадчих служб, - на користування іншими консультаційними послугами	+ +	+ +
3.	Витрати на отримання інформації про економічне середовище	- на участь у семінарах, виставках, ярмарках, - на передплату газет та ін. видань, - на дослідження ринку, - на шпигунство (якщо таке місце)	+ + + -	+ + + +
2. Витрати контрактного процесу				
4.	Витрати на ведення переговорів та укладання договорів	- на організацію зустрічей, - на сувеніри, подарунки тощо, - на охорону зустрічі (якщо таке має місце)	+ + +	- - -
5.	Витрати на обслуговування контрактів	- на доставку продукції, - витрати, передбачені умовами контракту як обов'язкові для підприємства, - знижки, надані підприємством покупцям	+ + +	- - -
6.	Витрати на сприяння укладенню контрактів	- на рекламу, - на інші маркетингові заходи, - заробітна плата працівників маркетингового відділу, - витрати на утримання маркетингового відділу (або посади маркетолога)	+ + + +	- - - -

3. Витрати вимірювання				
7.	Витрати на контроль контрагентів	- на проведення експертизи, - на проведення контрольних замірів тощо	+	+
8.	Витрати на Самоконтроль	- на аудит, - на послуги оцінки, - на інвентаризацію	+	+
4. Витрати специфікації й захисту прав власності				
9.	Витрати на бюрократичні витрати	- на оплату реєстрацій, за оформлення документів тощо	+	+
10.	Юридичні витрати	- на оплату послуг адвоката, - на оплату праці штатного юриста, - на оплату послуг нотаріуса, - судові витрати	+	+
5. Витрати комерційної поведінки				
11.	Витрати власної комерційної поведінки	- сплата штрафів, - сплата пені, - витрати через порушення умов контракту	+	+
12.	Витрати на захист від комерційної поведінки	- створення резерву сумнівних боргів, - страхування від дій комерційного характеру, - на захист інформації, - витрати на охорону Підприємства	+	-

Для отримання повної та достовірної інформації про формування трансакційних витрат у процесі господарювання виокремлюють три підходи щодо їх облікового забезпечення:

1) відображення трансакційних витрат у розрізі субрахунків до рахунків 9 класу;

2) виокремлення для обліку трансакційних витрат спеціального рахунка «Трансакційні витрати»;

3) виокремлення у 8 класі окремого рахунка для обліку трансакційних витрат.

Приклад кореспонденцій з використанням рахунка 85 «Трансакційні витрати» у сільському господарстві (табл.4.6).

Таблиця 4.6.

Кореспонденція обліку трансакційних витрат з використанням рахунка 85 «Трансакційні витрати»

Господарська операція	Дебет	Кредит
Оплачено послуги інтернет-комунікацій	850 92	311 850
Нараховано оплату аграрній дорадчій службі за послуги консультування	851 92	685 851
Здійснено передплату періодичного видання	851 39	311 851
Оплачено бронь у ресторані у зв'язку з проведенням ділової зустрічі	852 92	311 852
Здійснено доставку продукції покупцеві за кошти Підприємства	853 93	234 853
Відображено заробітну плату працівника відділу збуту	854 93	661 854
Відображено витрати на відрядження працівника у зв'язку з його поїздкою на об'єкт будівництва для контролю робіт, виконуваних підрядником	855 92	372 855
Нараховано оплату за послуги щорічного аудиту	856 92	631 856
Оплачено послуги адвоката у судовому процесі щодо відшкодування підприємству збитків страховою компанією	857 92	301 857
Нараховано неустойку на користь контрагента за умовами контракту підприємством	858 948	631 858
Нараховано резерв сумнівних боргів	859 944	38 859

Механізм управління трансакційними витратами включає три рівні, кожен з яких пов'язаний з вихідними даними попереднього рівня:

- 1) функціональний рівень – інформацію, про місця виникнення ТВ (процес технології виробництва, як: кар'єрне господарство, приймальне відділення, формувальне відділення, сушильно-обпалювальна ділянка, відділ збуту, відділ маркетингу, юридичний відділ тощо);

- 2) емпіричний рівень – об'єкт управління (за допомогою методів ідентифікації, спостереження та реєстрації інформація з функціонального рівня потрапляє і деталізується на емпіричному рівні, де розкриваються об'єкти управління ТВ. Носіями ТВ є працівники, у яких вони виникли, їхні види, відображають склад та місця виникнення таких витрат);
- 3) методичний рівень – етапи управління ТВ (1-й етап – вивчення інформаційних джерел трансакційних витрат; 2-й – забезпечення методичного інструментарію збору, обробки й аналізу даних; 3-й – оцінювання резервів підвищення ефективності діяльності; 4-й – специфікація інструментів та заходів управління).

Nota bene

Механізм управління трансакційними витратами (ТВ) показує місця виникнення трансакційних витрат, їхні види та можливі шляхи управління ними, що дасть змогу управлінській ланці отримувати повну й достовірну інформацію і приймати виважені управлінські рішення.

Управління ТВ доцільно здійснювати за напрямками:

1-й напрям – показує, що ТВ збільшуються відповідно до зростання невстановлених умов впливу зовнішнього середовища на підприємство та підвищення ненадійності бізнес партнерів. Оскільки, рівень трансакційних витрат впливає на інтенсивність цінової конкуренції, формування масштабу ринку, галузі виробництва, вид стратегії просування товару, еластичність попиту на товар і стадії життєвого циклу товару, покращує конкурентоспроможність та збереження потужності підприємства; 2-й напрям – передбачає скорочення ТВ, що приводить до зменшення собівартості, ціни продукції й витрат діяльності, оскільки величина трансакційних витрат впливає на кінцевий результат діяльності підприємства.

Основне завдання управління ТВ це посилення конкурентних можливостей підприємства і забезпечення його результативного функціонування на ринку за рахунок побудови раціонального механізму формування таких витрат.

Суб'єктами управління трансакційними витратами є директор, менеджери, керівники сфер відповідальності та бухгалтери.

Об'єкт управління трансакційними витратами є витрати, пов'язані з вивченням і моніторингом ринку (ринків продавців, ринків покупців) та цінової політики конкурентів, витрати на проведення переговорів, укладання й юридичне оформлення контрактів, витрати на контроль і дотримання умов угоди.

Функції суб'єкта управління трансакційними витратами:

- інформаційна, яка полягає у виокремленні із сукупності інформації, пов'язаної з трансакційними витратами, та наданні релевантної інформації управлінській ланці;
- аналітична – аналіз інформації, пов'язаної з ТВ і пошуку шляхів та методів їхнього зменшення у деяких структурних підрозділах, а в інших збільшення цих витрат;
- прогнозна – надання ймовірних даних про розміри виникнення ТВ у структурних підрозділах підприємства;
- контрольна – контроль ТВ за виконанням наданих рекомендацій сферам відповідальності.

Економічний зміст трансакційних витрат розкривають різного роду вітчизняні нормативні документи: національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»), податковий кодекс України, методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Отже, трансакційні витрати, як об'єкти обліку впливають не тільки на прибуток діяльності підприємства, а й на конкурентоспроможність підприємства на ринку в довготривалому періоді. Тому, якісне управління трансакційними витратами на підприємстві, дозволить отримувати оперативну та достовірну стратегічно-облікову інформацію про такі витрати від усіх підрозділів підприємства де виникають такого роду витрати, її обробляти й аналізувати, що сприятиме своєчасному прийняттю стратегічних управлінських рішень для ефективного розвитку підприємства.

4.3.Організація системи обліково-аналітичного забезпечення (ОСОАЗ) стратегічного управління витратами

Теоретичні і практичні підходи стратегічного управління витратами на підприємстві пропонують формувати на основі синтезу аспектів стратегічного управлінського обліку і аналізу витрат (рис.4.2), а саме стратегічний облік:

- *визначають як інформаційне моделювання процесу стратегічного управління витратами;*
- *початковий етап для побудови всього облікового процесу на підприємстві;*
- *елемент обліково-аналітичної системи господарюючого суб'єкта для забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень;*
- *має різнобічну спрямованість, тобто він надає інформацію про стан як зовнішнього, так і внутрішнього середовища компанії;*
- *використовує як фінансові, так і нефінансові показники;*
- *може виступати ефективним інструментом для зниження ризику при прийнятті управлінських рішень як оперативного, так і стратегічного характеру.*

Стратегічний аналіз витрат підприємства дозволяє піднятися на найбільший рівень причин їх виникнення.

Система управління витратами повинна забезпечити менеджерів підприємства інформацією, яка дозволить:

- ✓ *приймати управлінські рішення з урахуванням їхніх економічних наслідків;*
- ✓ *контролювати витрати у зіставленні з нормами;*
- ✓ *формувати економічну стратегію;*

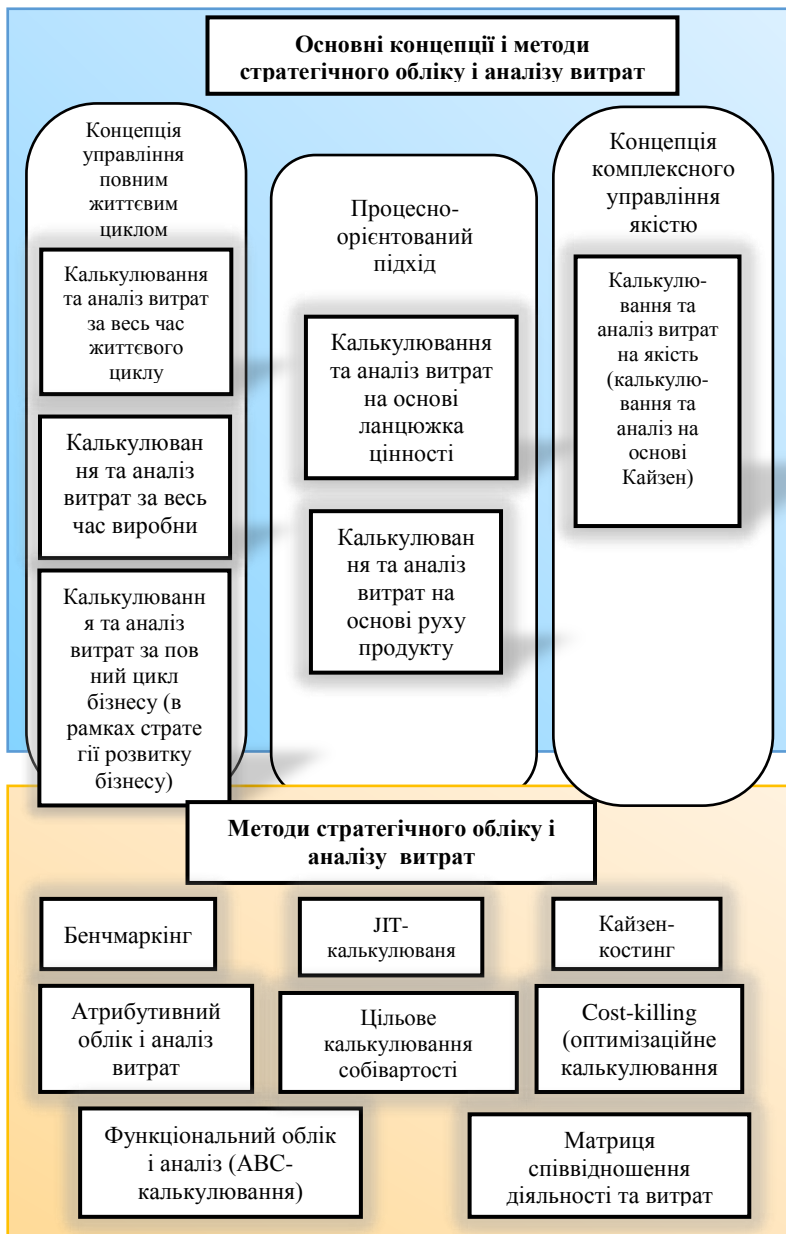


Рис. 4.2. Основні концепції і методи СУОА витрат

- ✓ оцінювати формування собівартості та прибутку протягом виробничого періоду;
- ✓ оцінювати витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства;
- ✓ приймати рішення стосовно доцільності здійснення окремих виробництв, ефективності використання ресурсів.

Приклад стратегічного управління витратами на виготовлення замовлень промисловими підприємствами дрібносерійного виробництва представлено на рис.4.3.



Рис.4.3. Концепція стратегічного управління витратами при виготовленні замовлень промисловими підприємствами дрібносерійного виробництва

Завдання та підходи стратегічного управління витратами визначено в табл.4.5.

Таблиця 4.5.

Завдання і підходи до стратегічного управління витратами

Особливості системи управління витратами	Завдання системи управління витратами	Принципи системи управління витратами	Додаткові конкурентні переваги компанії	Класифікаційні ознаки системи управління витратами
Динамізм - постійно змінюються ціни на ресурси і матеріали, комплектуючі вироби і деталі, тарифи на енергоносії та послуги зв'язку і транспорту	Виявлення ролі управління витратами як фактора підвищення економічних результатів діяльності	Оптимізація та структурування інформаційних потоків	Послуги більш конкурентоспроможні зважаючи на можливість використання більш широкої амплітуди цінового варіювання при встановленні ринкової вартості при низькому рівні витрат	Підхід до структури плану облікових рахунків (автономність або інтегрованість)
Різноманітність - дозволяє виявити ступінь впливу окремих витрат на економічні результати діяльності підприємства, оцінити можливість дії на рівень тих чи інших видів витрат.	Визначення витрат за основними функціями управління; вибір способів нормування витрат:	Створення форматів управлінської звітності для менеджерів підприємств, які приймають витрато-формуючі рішення по угодах, клієнтах, продуктах, бізнес-одинацях, функціях, інфраструктурі, процесах	Гнучкість і маневреність в умовах мінливого зовнішнього середовища досягається такими компаніями за рахунок якісної сформованої інформаційної системи, що дозволяє отримувати своєчасні дані в розрізі собівартості окремих видів транспортних послуг	Групування витрат для потреб калькулювання (за замовленнями або за процесами).
Особливість витрат полягає у важкості їх виміру, обліку та оцінки.	розрахунок витрат по виробничим підрозділам підприємства; розрахунок необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);	Проектування та систематичне оновлення методології управління витратами, в т.ч. комплексу нормативів, баз даних і програмного забезпечення, інтегрованого з	Гнучкість ціноутворення забезпечується знанням структури витрат, кількісного і якісного значення окремих елементів і видів витрат в залежності від обраної методології управління ними; можливість справедливо оцінити	Повнота охоплення витрат під час калькулювання (калькулювання за повними і неповними витратами).

Продовження табл. 4.5

		інформаційною системою компанії	внесок кожного структурного підрозділу у формування витрат і їх вплив на діяльність і кінцевий фінансовий результат	
Особливість витрат – складність та можливе виникнення певних протиріч впливу витрат на економічний результат.	Підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі та прийнятті рішень; виявлення технічних способів та засобів виміру і контролю витрат, пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх виробничих підрозділах під-ства	Наявність персоналу, що володіє методологією управління витратами, орієнтованого на забезпечення саморозвитку системи	Компанія підвищує об'єктивність і обґрунтованість планування та нормування витрат з урахуванням специфіки технологічного оснащення, кадрового забезпечення тощо в транспортній галузі та на конкретному виді транспорту	Наявність чи відсутність нормативних витрат (відповідно до цього виділяють системи управління витратами за нормативними і фактичними витратами).

Принципи стратегічного управління витратами підприємств: комплексність і системність; розвиток; ефективність; доступність; рівновага; функціональна корисність; гнучкість; ієрархічність; трансформація; інтегративність.

Для стратегічного управління витратами на підприємствах, інформаційну цінність представляють:

- *відомості регулятивно-правового та нормативно-довідкового характеру;*
- *дані всіх форм бухгалтерського обліку та внутрішньої звітності, первинні облікові документи і бухгалтерська звітність;*
- *статистична звітність;*

- дані фінансового, податкового та управлінського обліку (внутрішня звітність про діяльність підприємства);
- несистемні і необлікові дані (внутрішні оперативні дані, інші відомості з різних джерел зовнішнього середовища підприємства).

Систему стратегічного управління витратами на підприємстві, можна представити як сукупність п'яти підсистем, які відображено на рис.4.4.



Рис.4.4. Стратегічне управління витратами як сукупність п'яти підсистем

Витрати є складним об'єктом управління, найважливішим завданням якого є: зберігання балансу між витратами ресурсів та отриманими результатами. *Управлінню витратами*, властива класична функціональна структура, яка включає дві групи функцій: основні і забезпечуючі. До основних функцій управління відносять: планування, організація, мотивація, регулювання та контроль, а до забезпечуючих – облік, аналіз та інформаційне забезпечення.

На рис. 4.5. подано схему обліку витрат для управління підприємством, з можливістю їх точного прогнозування та планування на майбутні періоди.

З метою ефективного впровадження системи управління витратами доцільно досліджувати динаміку витрат підприємства за такими ознаками: за стадіями технологічного процесу; за статтями витрат; за видами продукції; за центрами відповідальності; за динамікою витрат по відношенню до обсягу випуску продукції; за можливістю регулювання витрат.

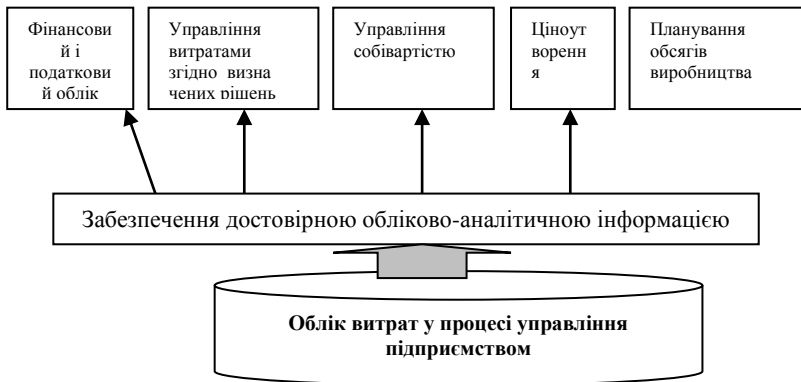


Рис.4.5. Облік витрат у процесі управління підприємством

Інформаційним забезпеченням управління вважають сукупність первинних та похідних даних, процеси зберігання, формування, подання та методи перетворення, класифікацію, правила організації масивів інформації, методи кодування та пошуку інформації.

Організація системи обліково-аналітичного забезпечення (ОСОАЗ) стратегічного управління витратами ґрунтується на класичному циклі Демінга-Шухарта PDCA, що дозволить забезпечити безперервність процесів обліку та аналізу з метою стратегічного управління витратами, й постійного їх покращення на основі моделі поданої на рис.4.6, згідно етапів:

- 1. Попередній стратегічний аналіз довкілля та розробка стратегії управління витратами;*
- 2. Стратегічний управлінський облік (калькулювання) та контроль витрат, стратегічна звітність щодо витрат;*
- 3. Подальший стратегічний аналіз витрат;*
- 4. Коригування стратегії управління витратами.*

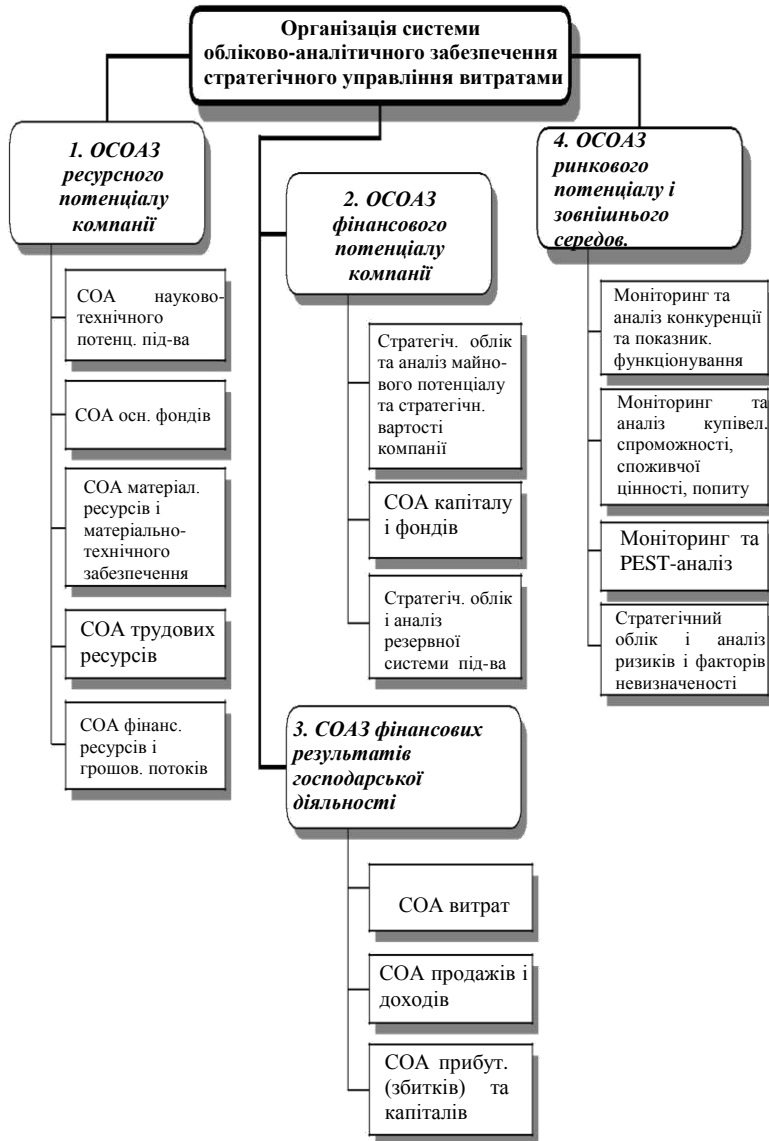


Рис.4.6. Організація системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами

Основою побудови системи управління витратами є управлінська, виробнича, інформаційна та технологічна структури підприємства, а необхідною умовою формування вважають організацію для підприємства її обліково-аналітичного забезпечення.

Nota bene

Організація системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами як інформаційний ресурс, накопичує, узагальнює та систематизує інформацію, включає такі основні елементи, як первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, фінансову та нефінансову інформацію, управлінську та фінансову звітність.

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами це сукупність інформаційних ресурсів і засобів організаційного, нормативного та технічного характеру, а також програмних засобів, що забезпечують збір, передачу, накопичення, зберігання і обробку інформації в необхідних аналітичних розрізах, і засіб представлення її в зручній для користувачів формі відповідно до їх запитів і в задані терміни.

Склад і структура системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами – це взаємопов'язані та взаємодіючі підсистеми: нормативно-правової, методичної, облікової, аналітичної, контрольної та обліково-інформаційної, в кожній з яких за допомогою відповідного інструментарію відбувається перетворення інформації з метою представлення її в необхідній формі та якості для задоволення інформаційних потреб менеджерів і прийняття стратегічних управлінських рішень (рис.4.7).



Рис.4.7. Склад і структура системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами
Базовими елементами обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами є (рис. 4.8):

- *стратегічний управлінський облік, під яким розуміється комплексна система, призначена для виявлення, фіксації, накопичення, класифікації, узагальнення та подання первинної облікової інформації про стан зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства за допомогою спеціальних методів, необхідних для вироблення перспективних і стратегічних управлінських рішень з конкурентного позиціонування і розвитку підприємства;*
- *стратегічний аналіз - комплексна система, призначена для вивчення економічних явищ і процесів з позиції майбутнього, позиціонування і розвитку підприємства і представляє собою процес оцінки ефективності підприємства і прогресу в його діяльності шляхом постійного моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовища, а також пошуку і відбору оптимальних стратегічних рішень;*
- *інформаційне забезпечення, являє собою сукупність інформаційних ресурсів, різних способів їх організації - єдина система класифікації та кодування інформації, уніфіковані системи документації, схеми інформаційних потоків, що циркулюють на підприємстві, а також методологія побудови баз даних, призначених для реалізації управлінських і аналітичних процедур,*

що забезпечують реалізацію процесу стратегічного управління витратами.

Як інформаційне моделювання процесу стратегічного управління витратами, саме стратегічний управлінський облік є визначальним елементом стратегічної обліково-аналітичної системи для прийняття стратегічних управлінських рішень; надає інформацію щодо зовнішнього і внутрішнього середовища компанії; використовує як фінансові, так і нефінансові показники; може виступати ефективним інструментом для зниження ризику під час прийняття управлінських рішень як оперативного (операційного), так і стратегічного характеру.



Рис.4.8. Схема обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами

4.4. Метод таргет-костинг як прогресивний метод цільового стратегічного управління витратами

Батьківщиною таргет-костингу вважають Японію. Цей метод був вперше застосований в корпорації «Toyota» в 1965 р., хоча деякі ранні, більш примітивні його форми ще в 1947 р. використовувала компанія «General Electric». Впровадження таргет-костингу в промислові корпорації США почалося лише в кінці 1980-х рр., причому як зразок було взято саме японську модель, досить ефективну і прогресивну для того часу. Першим, хто вжив сучасне формулювання «таргет-костинг» (target costing), був Тоширо Хіромото, ще в 1988 р. На сьогодні концепцію таргет-костингу застосовують як «цільове калькулювання».

Nota bene

Таргет-костинг – це цілісна концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості відповідно до ринкових реалій.

Цільову собівартість (target costing) розраховують як різницю між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком.

Характерною рисою цільової калькуляції собівартості є застосування командного підходу для досягнення цільової собівартості. До складу команди, що займається новим продуктом, входять проєктувальники, інженери, спеціалісти з постачання, виробництва, маркетингу, управлінського обліку. Їх ціль – досягнути цільової ціни, встановленої для продукту за заданого рівня функціональності і якості. Застосовують розробники та виробники інноваційних продуктів, особливо, у сфері електроніки, техніки, комп'ютерних та цифрових технологій, у сфері автомобілебудування. Не відмовляються від неї неприбуткові організації, сфера обслуговування, навіть медичні установи. Найбільш успішно концепція впроваджується тими видами бізнесу, конкуренція в яких доволі висока. Враховують, як на собівартість товару впливає побажання покупців щодо якості продукту й

термінів виходу товару. Здійснюють калькуляцію витрат як на сам продукт, так і на його складові з метою досягнути зниження витрат, при цьому використовуючи концепцію життєвого циклу товару.

Цільову собівартість (target costing) пропонують розраховувати згідно кроків:

- визначають імовірну ціну за певну одиницю (елемент) продукту (для реалізації) (проводяться маркетингові дослідження щодо визначення ціни товару на ринку);
- формулюють цільову собівартість товару або послуги і в цілому, і за одиницю (вираховується з очікуваної ринкової ціни і впливають такі фактори, як, зокрема, дивідендна політика підприємства, стратегія розвитку бізнесу, аналіз прибутковості конкурентів, особливості ринку);
- порівнюють обидва види собівартості – імовірну та цільову, з тим, щоб визначити величину скорочення витрат (забезпечують виготовлення продукції з відповідною цільовою собівартістю. Регулярна оцінка технічних засобів та майбутнього розміру витрат дає змогу призупиняти процес проектування продукту на ранніх стадіях та вибирати оптимальний варіант подальшої розробки);
- за необхідності проводять повторне проектування з метою поліпшення процесу виробництва.

Перевагою використання стратегії цільової калькуляції собівартості є її застосування на етапі планування і проектування продукту, який має основний вплив на виділені засоби. Приклад процес конструювання цінності будівельної організації може включати в себе: формування бюджету проекту (бюджетне планування проекту, оцінку ефективності інвестицій, кошторисне ціноутворення, експертизу (перевірку достовірності визначення кошторисної вартості будівництва) кошторисної документації, формування вартості будівництва, вартісної контроль процесу реалізації проекту, аналіз фактичних витрат (вартості будівництва).

Переважно перш ніж вдасться визначити кінцеву цільову собівартість, дозволяється здійснювати по декілька ітеративних кроків у процесі конструювання цінності. В одному випадку можуть бути внесені зміни в проект (конструкцію) виробу, в

іншому доцільною буде заміна матеріалів, що використовуються у виробництві, або ж виникне необхідність у модернізації процесу виробництва.

Стандартна (нормативна) формула розрахунку ціни:
Собівартість + Прибуток = Ціна.....(4.6)

Вітчизняні вчені пропонують розраховувати:
Цільову собівартість (ЦС) = Потенційна ринкова ціна (РЦ) – Бажаний прибуток (БП)..... (4.7).

Ефективність застосування таргет-костингу дослідимо на **прикладі** підприємстві ПАТ «Україна», яке спеціалізується на виготовленні панчішно-шкарпеткових виробів. Для цього проведемо калькулювання собівартості панчіх жіночих. Ціна продукції, яку виробляє ПАТ «Україна», обчислюється методом калькулювання за неповними витратами – всі види витрат, що стосуються виробництва й продажу продукції, включають у калькуляцію. *Калькуляція ціни за стандартним методом на панчохи жіночі наведено в табл. 4.6.*

Таблиця 4.6

**Калькуляція собівартості виробництва панчіх (ціни)
(за стандартним методом)**

№ з/п	Показники	Сума витрат на 1000 од., грн.	Частка витрат в ціні
1.	Сировина та матеріали	34 500	49%
2.	Покупні комплектуючі вироби та послуги сторонніх організацій	5 000	9%
3.	Заробітна плата	10 350	15%
4.	Відрахування на соц. заходи	5 100	7%
5.	Витрати на утримання та експлуатацію оснащення	500	3%
6.	Собівартість виробнича	55 450	83%
7.	Ціна без ПДВ (од. прод.)	66,7	100%
8.	ПДВ (од. прод.)	13,3	X
9.	Ціна продажу (од. прод.)	80,0	X
10.	Прибуток валовий	11,25	X

Таким чином, після калькулювання собівартості виробництва панчіх, нарахування ПДВ та рентабельності близько

15%, отримали ціну виробу на рівні 80,0 грн. Водночас ціна конкурентів на аналогічний продукт коливається від 67,0 до 85,0 грн. Формування такого коридору спонукає шукати шляхи до зниження витрат виробництва. Під час використання системи таргет-костингу ціна буде розрахована таким чином: з огляду на ціни конкурентів та з урахуванням купівельної спроможності споживачів було затверджено ринкову ціну нашої продукції на рівні 70,0 грн. та задано цільовий валовий прибуток з розрахунку на одиницю продукції в розмірі 15,0 грн.

Отже, цільова собівартість продукції буде складати 43,33 грн. (70,0 – ПДВ – 15,0). Тобто різницю, яка склала 12,12 грн. (55,45 – 43,33), а на 1000 од. продукції це складе 12 120 грн., необхідно скоротити будь-якими доступними засобами, не знижуючи якість продукції. Це можливо за умови створення високоорганізованої та високопродуктивної команди, членів якої об'єднує єдина ціль – досягнення максимізації прибутку.

Головною перевагою даного методу є те, що собівартість формується на стадії проектування і залежить від планового прибутку. Зниження витрат на проектування виробу не буде відокремленим від інших етапів виробництва. Попередньо встановлювати обмеження, щодо оптимізації витрат, допоможе підприємству раціонально використовувати свої ресурси, при максимальній орієнтації на задоволення вимог споживачів. Метод забезпечує оптимізацію рівня витрат, підвищення прозорості використання ресурсів у виробництві, удосконалює структуру витрат та підвищення якості продукції.

Метод таргет-костинг має *недоліки*: потребує значного часу або серйозних інвестицій, які будуть потрібні для зниження собівартості до заданої межі. У ряді випадків це виявиться економічно не вигідним. Іноді технічні можливості підприємства не дозволяють в необхідній мірі знизити витрати на виробництво виробу; висувують високі вимоги до надійності планових показників ціни та обсягу реалізації, що передбачає постійне, цілеспрямоване та безперервне зниження витрат; залишає «за кадром» такі чинники, як якість продукції.

Отже, таргет-костинг – ефективний метод, оскільки рівень цін впливає на його фінансове положення, зумовлює розмір отриманого прибутку і можливості його виробничого і соціального розвитку, розмір особистого доходу власника.

4.5.Облік витрат на основі видів діяльності, застосування інших методів

Облік витрат на основі видів діяльності, застосування інших методів, розглянемо щодо підприємств ресторанного господарства на основі застосування різних методів.

Nota bene

Калькулювання собівартості продукції – це визначення загальної вартості виробництва одиниці продукції (наприклад страви), тобто встановлення вартості одиниці продукції (наприклад - витрачених інгредієнтів на її приготування у відповідності до закупівельних цін).

Калькулювання собівартості продукції залежить від вибору підходу до обліку. Розглядають два підходи до калькулювання собівартості продукції на підприємствах: виробничий та торговельний, які не суперечать чинному законодавству. Застосування торговельного підходу передбачає ведення бухгалтерського обліку підприємствами за принципами Методичних рекомендацій певної галузі (наприклад: сфера торгівлі базується на положеннях Методичних рекомендацій № 157).

За виробничим методом, калькулювання собівартості готової продукції базується на використанні стандартних методів і прийомів бухгалтерського обліку, а саме: ведення обліку запасів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» і витрат відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати».

На рис.4.9. *прикладі підприємства ресторанного господарства*, наведено облік за торговельним та виробничим методами. Так, під час застосування виробничого методу, при визначенні со-

бівартості продукції підприємств ресторанного господарства, рекомендують використовувати рахунок загальновиробничих витрат (Дт 91 Кт 66, 65, 131 і т.д.). При цьому змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати рекомендують включати до складу виробничої собівартості власного виробництва (проведенням: Дт 23 Кт 91), а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати до складу собівартості реалізації (Дт 901 Кт 91). Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькуляції повинен здійснюватися на останню дату звітного періоду з урахуванням обраної бази розподілу та з використанням фактичної потужності підприємства у звітному періоді. Вибір підходу бухгалтерського відображення діяльності підприємств залежить від складності виробничого процесу.

Так, для підприємств ресторанного господарства зі складним технологічним процесом, рекомендують застосовувати виробничий метод, а для підприємств ресторанного господарства, на яких сировина та напівфабрикати проходять дуже простий технологічний процес – торговельний метод.

Тому, можуть бути застосовані обидва підходи. Однак, для формування обліково-аналітичної інформації, що дасть змогу приймати стратегічні управлінські рішення, спрямовані на управління продукцією, більш інформативним є, виробничий метод, особливо, коли мова йде не про одиничний заклад, а про мережу закладів зі складним технологічним процесом. З метою контролю за процесом приготування страв, списання інгредієнтів важливим є ведення калькуляційних карток, за якими відбувається їх списання.

Процес введення нової страви або внесення змін до вже існуючої, формування калькуляційних карток і технологічної документації, потрібно розглядати як зі сторони обліку, так і управління. Калькуляційні картки та технологічна документація – один із інструментів, що дають змогу підприємству досягати основної цілі, яка полягає в управлінні продукцією задля досягнення її очікуваної прибутковості.

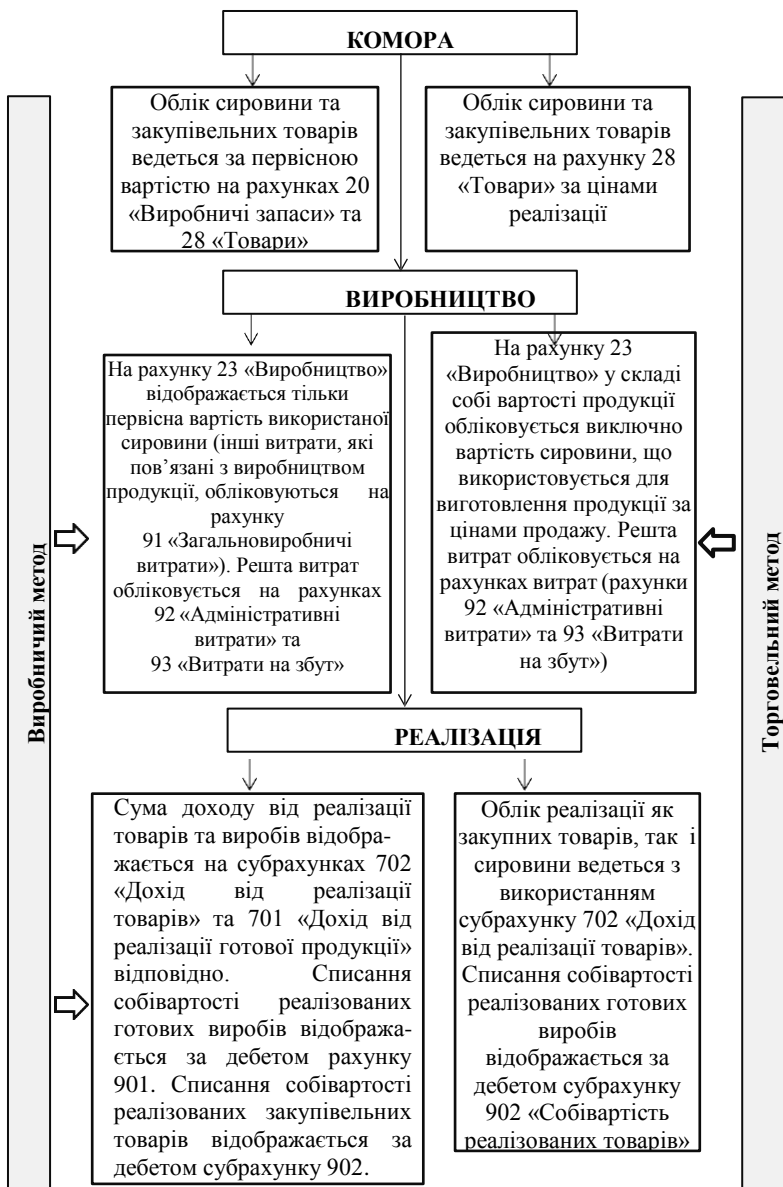


Рис. 4.9. Застосування принципів обліку торговельного та виробничого методів на підприємствах ресторанного господарства

Алгоритм введення нової продукції або внесення змін в існуючу продукцію подано на рис. 4.10.

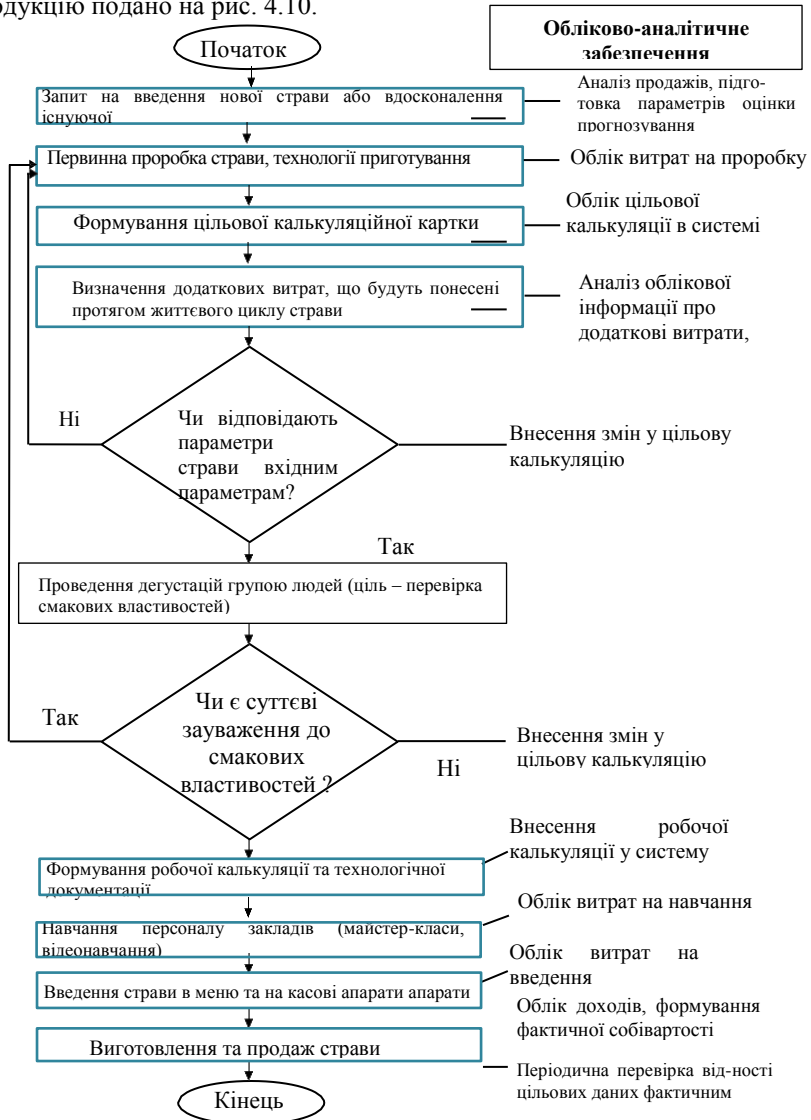


Рис. 4.10. Алгоритм введення нової страви або внесення змін в існуючу на основі обліково-аналітичного забезпечення

Потреба розробки нової страви або модифікація існуючої на-
дходить від головного менеджера з набором параметрів або вимог до
страви, і є цільовими параметрами. Перелік таких вхідних парамет-
рів базується на аналізі структури та маржинальності продажів, а
також на прогнозуванні впливу очікуваних змін на кінцевий резуль-
тат (валову маржу і прибуток) і затверджується всередині компанії.

Приклад переліку вхідних параметрів, може включати наступні по-
казники (на основі різних методів): група страви у структурі меню
(наприклад, м'ясна страву); ціна продажу (наприклад, 300-350 грн. –
середній ціновий сегмент); foodcost (наприклад, на рівні 30-
35%); група страви при ABC-аналізі продажів (наприклад, група А,
страву, що характеризується високим рівнем продажу); цільова част-
ка продажу в групі (15%); очікувана рентабельність страви (на-
приклад, 35%). Зокрема, у закладах ресторанного господарства
повинні формуватися два види калькуляцій: *цільова калькуляція*
страви; робоча калькуляція страви.

Nota bene

Цільова калькуляція відображає собівартість страви
за цінами, які компанія обирає для оцінки, а також містить
набір цільових параметрів (цільова собівартість порції, цільова
ціна, цільовий foodcost, цільова частка у кількісній та вартісній
структурі продажу).

Для оцінки собівартості використовуються ціни згідно з ді-
ючими договорами поставки, які повинні періодично вноситися в
систему з метою оцінки. Цільова калькуляція дає змогу оцінити
собівартість страви, що планується до введення. Якщо рівень собі-
вартості не влаштовує менеджмент підприємства, вносяться необ-
хідні корективи у калькуляцію та оцінка проводиться знову. *Цільо-
ва калькуляція* отримує статус робочої калькуляції, коли введення
страви в меню або внесення змін в існуючу страву затверджене
всіма відповідальними особами підприємства.

Nota bene

Робоча калькуляція – це кінцева погоджена калькуляція
страви, згідно з якою відбуватиметься калькулювання
фактичної собівартості продукції (в нашому прикладі закладів
ресторанного господарства).

Ознака, за якою підприємство ідентифікує цільові, робочі та вже не діючі калькуляції в обліковій системі, може бути різною: ввести відповідне поле з найменуванням типу в калькуляцію та виводити його у реєстр калькуляцій із можливістю здійснювати сортування, або забезпечити відповідну ієрархію папок, де містяться різні види калькуляцій. Так, в нашому *прикладі* витрати, що пов'язані з виробництвом продукції (окрім вартості інгредієнтів), обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». До таких витрат відносять заробітну плату кухарів та інших працівників, що займаються виробництвом, амортизацію кухонного обладнання, оренду виробничого приміщення та інші витрати, що можна прив'язати до виробництва. Дані витрати не є прямими в розумінні П(С)БО 16, адже їх не можна віднести до конкретного об'єкта витрат. Так, заробітну плату кухаря, який працює у холодному цеху, складно розподілити відповідно до часу на приготування кожної страви. Згідно з НП(С)БО 16 - витрати, що віднесені на рахунок 91, після закінчення місяця не потрібно розподіляти між об'єктами витрат (стравами), а списувати на собівартість реалізованої продукції. Розподіл загальновиробничих витрат потрібно робити, для цілей стратегічного управлінського обліку за узгодженими на підприємстві методами на певних етапах життєвого циклу продукції.

Метод «директ-кост» (direct-cost)

Nota bene

<p><i>«Директ-кост» - контроль витрат у зв'язку із зміною (у будь-яку сторону) об'єму виробництва, ступеня завантаженості обладнання.</i></p>

Сутність системи «директ-костинг» докладно розглянуто у посібнику «Управлінський облік -2022», а переваги та недоліки застосування даного методу для підприємств ресторанного господарства наведено у табл. 4.7.

Таблиця 4.7

**Переваги та недоліки застосування методу «директ-кост»
для підприємств ресторанного господарства**

Переваги застосування методу «директ-кост»	Недоліки застосування методу «директ-кост»
1. Дає можливість проведення порівняльного аналізу собівартості різних страв, груп страв	1. Розрахунок собівартості лише за змінними витратами, не відповідає вимогам вітчизняної системи обліку у закладах ресторанного господарства
2. Дає можливість здійснення порівняльного аналізу собівартості, маржинального доходу між закладами ресторанного господарства мережі	2. Відсутність інформації про повну собівартість страви з урахуванням заробітної плати працівників, податків і т.д. Для розрахунку повної собівартості, якщо виникне така потреба, необхідно додатково затрачати час
3. Дає змогу провести факторний аналіз впливу на маржинальний дохід закладу ресторанного господарства	
4. Дає можливість визначення оптимальної структури продажу	
5. Дає змогу легко розрахувати показник foodcost	

Так, дані табл. 4.7, використання методу «директ-кост» для підприємств ресторанного господарства має велику кількість переваг. У практичній діяльності велика частина закладів ресторанного господарства з метою управління витратами на продукцію користуються саме таким методом.

Метод «стандарт-кост»

«Стандарт-кост» - розробка норм для всіх видів виробничих витрат, які підприємство повинно прагнути досягнути. Опис особливостей системи «стандарт-кост» розглянуто в посібнику «Управлінський облік-2022», а в табл. 4.8 наведено переваги та недоліки застосування методу для підприємств ресторанного господарства.

Таблиця 4.8.

Переваги та недоліки застосування методу «стандарт-кост» для підприємств ресторанного господарства

Переваги застосування методу «стандарт-кост»	Недоліки застосування методу «стандарт-кост»
1. Контроль за використанням ресурсів у частині калькулювання фактичної вартості інгредієнтів, використаних для приготування страв, та порівняння її з цільовою собівартістю	1. Складність формування стандартів для кожної страви
	2. Залежність від закупівельних цін – при розміщенні закладів у різних регіонах необхідно розробляти велику кількість нормативів
	3. Використання великої кількості інгредієнтів, ціни на які можуть змінюватися навіть щоденно
	4. Складність застосування при приготуванні страв із інгредієнтів-замінників

Використання методу «стандарт-кост» для закладів ресторанного господарства, як видно з табл. 4.8, є практично неможливим та не виправданим, особливо, коли мова йде про управління витратами мережі закладів.

Одночасне застосування двох методів, «директ-кост» із «стандарт-кост» (табл. 4.9) у частині калькулювання собівартості, сприятиме ефективному управлінню прямими витратами закладів ресторанного господарства, що в середньому складають від 20% до 40% і є одними з ключових затрат, ефективність управління якими бачить не лише підприємство, а й кінцевий споживач. Проте поєднання методів доцільне лише в частині цільових калькуляцій, що дасть змогу дослідити, чи відповідає фактична собівартість страви тим параметрам, які заклалися у неї на вході та дасть змогу зрозуміти причину відхилень, якщо вони є.

У таблиці 4.9 відображено одночасне застосування двох методів «директ-кост» із «стандарт-кост» у частині формування собівартості продуктів для приготування страв. Отримані дані використовуються для аналізу розрахунку показника цільового прибутку страви та прийняття стратегічних управлінських рішень.

Таблиця 4.9.

**Порівняння методів «стандарт-кост» і «директ-кост»
для закладів ресторанного господарства**

№ п/п	Назва інгредієнта	Од. ви м.	К-ть бруто	К-ть нетто	Ціна	Соби-вартість	Коеф.	Відхи-лення
Формування собівартості страви за методом «директ-кост»								
1	паста «Пене» відварена	кг	2,000	2,000	81,9	81,9	1:2	23%
2	пармезан	кг	0,050	0,050	447,8	22,4	1:1	-5%
3	масло вершкове	кг	0,100	0,100	75,36	7,54	1:1	0%
4	сіль кухонна	кг	0,020	0,020	6,78	0,14	1:1	13%
Всього на 10 порцій					2,170	111,98		15%
Всього на 1 порцію					0,217	11,2		15%
Цільова (нормативна) калькуляція за методом «стандарт-кост»								
1	паста «Пене» відварена	кг	2,000	2,000	66,56	66,56	1:2	-
2	пармезан	кг	0,050	0,050	470,4	23,52	1:1	-
3	масло вершкове	кг	0,100	0,100	75,62	7,56	1:1	-
4	сіль кухонна	кг	0,020	0,020	5,84	0,12	1:1	-
Всього на 10 порцій					2,170	97,76		
Всього на 1 порцію					0,217	9,77		
Ціна продажу, грн.				26,00				
Foodcost цільовий				37,60%				
Foodcost фактичний				43,06%				

**«ABC» (Activity Based Costing) –
облік витрат на основі видів діяльності**

«ABC» (*Activity Based Costing*) - облік витрат на основі видів діяльності зародився в США і набув широкого розповсюдження з кінця 1980-х років завдяки працям Г. Бере, Р. Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана.

Nota bene

«ABC»-метод (*Activity Based Costing*) облік витрат на основі видів діяльності – це загальна сума витрат, поділена на драйвер витрат, що дає коефіцієнт фактору витрат.

Ставка драйвера витрат – використовується в калькуляції витрат на основі діяльності для обчислення суми накладних та непрямих витрат, пов'язаних з певною діяльністю.

Розрахунок ABC - облік витрат на основі видів діяльності здійснюють за кроками: визначають усі заходи, необхідні для створення продукту; розподіляють діяльність на пули витрат, що включає усі окремі витрати, пов'язані з даною діяльністю – наприклад, виробництво; далі обчислюють загальні накладні витрати кожного пулу витрат; призначають кожному фактору рух витрат, наприклад години або одиниці.

Розраховують коефіцієнт драйвера витрат – поділивши загальні накладні витрати в кожному пулі витрат на драйвери загальних витрат. Загальні накладні витрати кожного пулу витрат ділять на загальні драйвери витрат, щоб отримати коефіцієнт драйвера витрат; множать ставку драйвера витрат на кількість драйверів витрат.

Витрати на основі діяльності приносять користь процесу калькулювання, збільшуючи кількість пулів витрат, які можна використовувати для аналізу загальновиробничих витрат, а також шляхом простеження непрямих витрат до певних видів діяльності.

Для розрахунків за допомогою методу ABC-калькулювання собівартості продукції, виявлення переваг і недоліків його впровадження, використаємо заклади ресторанного господарства.

Дані необхідні для розрахунків закладу ресторанного господарства за «ABC», подано в табл. 4.10. де виділено основні види діяльності, що споживають ресурси.

Проведено розподіл усіх страв та покупних товарів, що пропонуються у меню, на групи за технологією приготування:

- страви, що готуються в гарячому цеху,
- страви, що готуються в холодному цеху,
- напої (гарячі та холодні напої власного приготування),
- покупний товар (придбання/продаж, без додаткових вкладень зусиль персоналу на його приготування або доготовлення).

Таблиця 4.10.

Вихідні дані для проведення розрахунку собівартості страв та напоїв закладу ресторанного господарства за «АВС»

Показник	Борщ	Крем-суп грибний	Латте
Кількість виробленої продукції (шт.)	416	191	363
Кількість порцій згідно з калькуляцією	10	10	1
Технологія приготування	Гарячий цех	Гарячий цех	Напої
Витрати на матеріали, грн.	3 845	1 321	1 582
Прямі трудові витрати, люд.-год.	832	95,5	18,15
Витрати на матеріали на одиницю продукції, грн.	9,24	6,92	4,36
Прямі трудові витрати на одиницю продукції, люд.-год.	2	0,5	0,05
Витрати на оплату праці, грн./год.	12	12	12
Прямі витрати на оплату праці на одиницю продукції, грн.	2,4	0,6	0,6
Всього прямих витрат, грн.	11,64	7,52	4,96
Ціна продажу	25,00	22,00	18,00

У табл. 4.11. розподіляємо види діяльності для закладів ресторанного господарства (витрати) та здійснюємо поділ кількості продажу страв кожної групи, за структурою продажу і технологією приготування, а саме:

- гарячий цех – 40% страв,
- холодний цех – 20% страв,
- напої власного приготування – 30%,
- покупний товар – 10%.

Загальна кількість проданих страв та товарів за аналізований період склала 24 185 одиниць.

Таблиця 4.11.

Виділення видів діяльності для закладів ресторанного господарства

Вид діяльності / Найменування витрат	Обслуговування клієнта	Управління виробництвом та обслуговуванням	Сервісне обслуговування об'єкта	Забезпечення санітарногігієнічних вимог	Підтримка продуктів	Організація господарської діяльності
Трудові витрати обслуговуючого персоналу	17 900					
Трудові витрати адміністративного персоналу закладу		9 000				
Сервісне обслуговування обладнання кухні			2 000			
Сервісне обслуговування обладнання для приготування напоїв			500			
Оренда приміщення						14 400
Трудові витрати на прибирання				2 000		
Засоби для прибирання				1 800		
Комунальні платежі						15 000
Рекламні матеріали					5 000	
Всього	17 900	9000	2 500	3 800	5 000	29 400

Далі згідно АВС-методу визначаємо носіїв витрат та ставки розподілу для кожної однорідної сукупності накладних витрат (табл. 4. 12).

Таблиця 4.12.

Визначення носіїв витрат для видів діяльності закладу ресторанного господарства

Діяльність	Носій витрат
Обслуговування клієнта	Кількість проданих страв та товарів
Управління виробництвом та обслуговуванням	Людино-години по процесах
Сервісне обслуговування обладнання	Кількість сервісів обладнання
Забезпечення санітарно-гігієнічних вимог	Метри квадратні
Підтримка продуктів	Кількість проданих страв та товарів
Організація господарської діяльності	Метри квадратні

Згідно з проведеними розрахунками, розподіл загальнови-робничих витрат між стравами за «АВС»-методом та кінцева собі-вартість аналізованих страв матимуть вигляд, представлений у таб-лиці 4.13.

Таблиця 4.13

Калькулювання собівартості страви для закладу ресто-ранного господарства за «АВС»

Показник	Борщ	Крем-суп грибний	Латте
1	2	3	4
Витрати на матеріали, грн./порція	9,24	6,92	4,36
Витрати на оплату праці, грн./порція	2,4	0,6	0,6
Розподілені загальнови-робничі витрати, грн./порція	3,00	3,00	2,12
Всього	14,64	10,51	7,08
Ціна продажу	25,00	22,00	18,00
Прибуток страви, грн.	10,36	11,49	10,92
Прибуток страви %	41%	52%	61%

Наступний крок – порівнюємо собівартість, отриману за традиційною базою розподілу та «АВС»-методом (табл. 4.14).

Таблиця 4.14

Порівняння собівартості страв, розрахованої за традиційною базою розподілу загальновиробничих витрат та «ABC»-методом

Показник	Борщ	Крем-суп грибний	Латге
«ABC»-метод			
Витрати на матеріали, грн./порція	9,24	6,92	4,36
Витрати на оплату праці, грн./порція	2,4	0,6	0,6
Розподілені загальновиробничі витрати, грн./порція	3,00	3,00	2,12
Всього	14,64	10,51	7,08
Традиційний метод			
Витрати на матеріали, грн./порція	9,24	6,92	4,36
Витрати на оплату праці, грн./порція	2,4	0,6	0,6
Частка доходів страви у загальних доходах, %	3,3%	1,3%	2,0%
Розподілені загальновиробничі витрати, грн./порція	5,28	4,65	3,80
Всього	16,92	12,16	8,76
Відхилення собівартості, грн.	2,29	1,65	1,68
Відхилення собівартості, %	16%	16%	24%

Розподіл загальновиробничих витрат за традиційним методом, який здійснюється на основі використання однієї бази розподілу, завищив собівартість вказаних страв на 16-24%, що є значним показником і може мати вплив на прийняття управлінського рішення щодо ефективності даної страви. Застосування «ABC» (Activity Based Costing) для ресторанного господарства, є ефективним на етапі визначення страв меню та на етапі їх заміни з ціллю підвищення показників рентабельності. Найефективнішим рішенням з точки зору специфіки ведення ресторанного бізнесу буде поєднання адаптованих до галузі методів: «директ-кост», «стандарт-кост» та «ABC» на різних етапах управління продукцією. Застосування обліково-калькуляційного інструментарію в управлінні витратами (на прикладі закладів ресторанного господарства), є одним із завдань менеджменту суб'єкта господарювання на основі методів обліку витрат, які в довгостроковому періоді надаватимуть інформацію управлінському апарату для прийняття операційних та стратегічних рішень.

На рис.4.11. відображено типову схему формування повної стратегічної собівартості продукції для формування обліково-калькуляційного інструментарію стратегічного управління витратами.

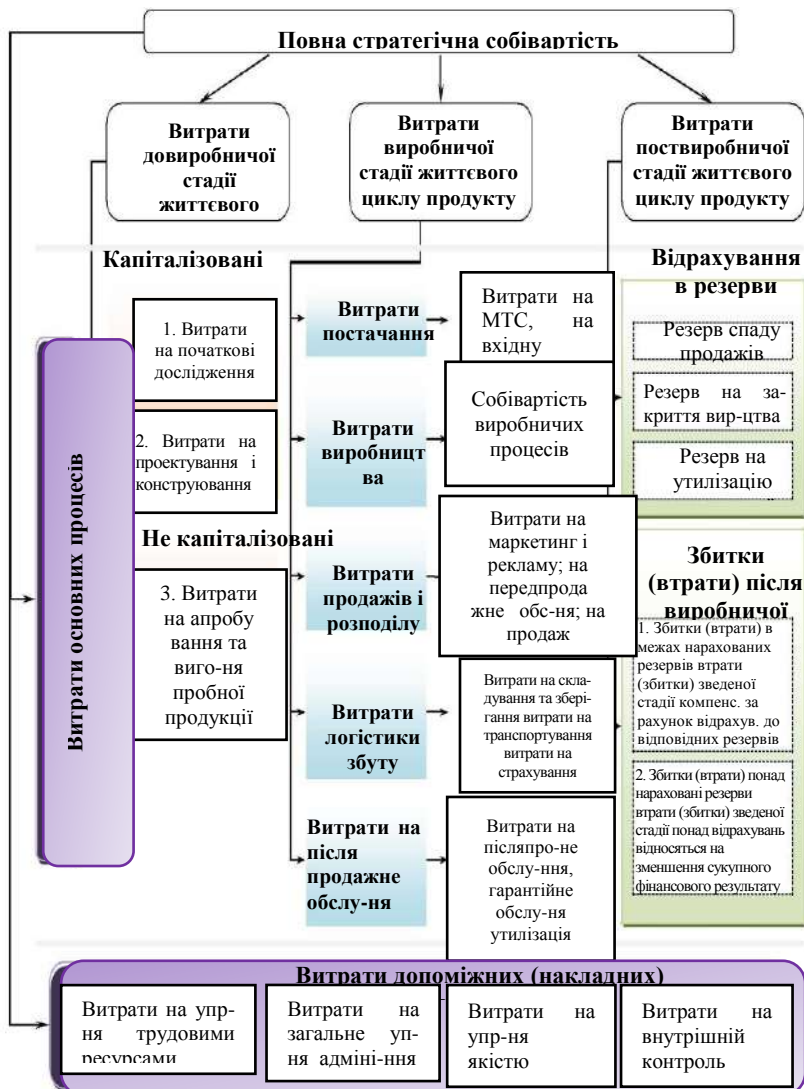


Рис.4.11. Схема повної стратегічної собівартості продукції

Вибір системи калькулювання собівартості продукції впливає на забезпечення менеджерів релевантною інформацією стосовно політики ціноутворення, управління асортиментом продукції, оптимізації витрат на виробництво і структуру.

Стратегія управління витратами (стратегія витратоутворення) дає змогу підприємству виробити загальний напрям і спосіб використання витрат в умовах наявних обмежених ресурсів для досягнення поставленої перспективної кінцевої мети (рис.4.12.).



Рис.4.12. Місце системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами при реалізації стратегії витратоутворення (управління витратами)

На рис. 4.12. спостерігаємо, що обліково-аналітичне забезпечення пронизує всі фази та функції стратегічного управління витратами. Цикл стратегічного управління витратами може бути поділений на три фази (тактичні дії): формування, реалізація, оцінка та моніторинг стратегії управління витратами. На кожній фазі елементи стратегічного обліково-аналітичного забезпечення виконують певні функції.

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами є найбільш важливим інструментом оцінки та моніторингу стратегії витратоутворення, за результатами якого робляться висновки щодо необхідності повного або часткового перегляду параметрів стратегії витратоутворення, а у разі задоволення результатами реалізації стратегії здійснюється розробка заходів щодо її вдосконалення та розвитку для підвищення конкурентоспроможності та ефективності витрат у майбутньому.

Стратегія управління витратами підприємства повинна давати змогу не лише контролювати витрати в частині їх відповідності встановленим планам, бюджетам, але й забезпечувати можливість виявлення шляхів можливої оптимізації витрат на кожному етапі виробництва та реалізації продукції. Послідовність і зв'язок етапів процесу прийняття управлінських рішень зі стратегією в управлінні витратами, подано на рис. 4.13.

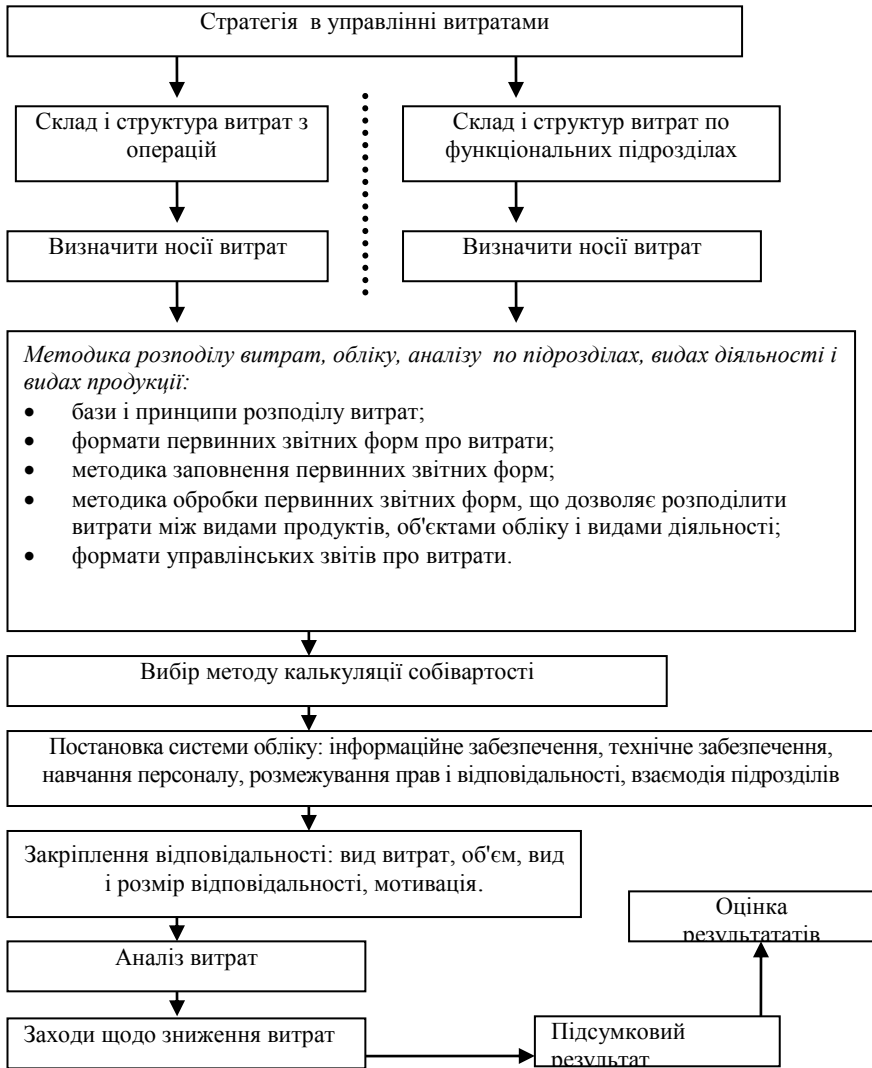


Рис.4.13. Стратегія управління витратами

4.6.Ланцюжок цінностей в стратегічному управлінні витратами

Nota bene

Ланцюжок цінності – взаємопов'язаний набір видів діяльності підприємства, які додають корисності продукту, внаслідок чого підвищується його цінність для споживача; об'єднання всіх видів бізнес-процесів (проекткування, виробництво, продаж, сервіс, закупівлі, дистрибуція, управління ресурсами, що підтримують функції), необхідні для задоволення попиту на продукцію або послуги - від початкового моменту отримання вихідної сировини або інформації до доставки кінцевому споживачеві.

Застосування передбачає дослідження кожного компонента (вузла, деталі) продукту для того, щоб визначити можливості скорочення витрат при збереженні функціональності та експлуатаційних характеристик виробу. В одному випадку можуть бути внесені зміни в проект (конструкцію) виробу, в іншому доцільною буде заміна матеріалів, що використовуються у виробництві, або ж виникне необхідність у модернізації процесу виробництва. Наприклад, зміна в конструкції виробу може означати використання меншої кількості деталей чи скорочення споживання їх спеціалізованих типів, якщо існує можливість використовувати уніфіковані.

Дж. Шанк і В. Говіндараджан вважають, що підприємство повинно оцінювати свій ланцюжок цінності у порівнянні з аналогічними ланцюжками цінності, які є в суперників чи в певній сфері бізнесу загалом і рекомендують застосовувати методику:

- виявити ланцюжок цінності у певній сфері, а потім уточнити значення витрат, надходжень і активів стосовно кожної ланки цього ланцюжка. Ці види діяльності є будівельними блоками, за допомогою яких компанії цього виду діяльності створюють продукт, який покупці вважають для себе цінним;
- здійснити діагностику чинників витрат, які регулюють кожен із визначених видів діяльності;

- передбачити конкурентну перевагу, навіть якщо значення контрольованих компанією чинників витрат є вищим, ніж у суперників, або реформувати весь ланцюжок цінності.

У цьому визначенні підкреслюється властива ланцюгу цінності інтеративність основних функціональних функцій фірми (корпорації) і її партнерів від початку зародження логістичного потоку або його складових до повного задоволення кінцевого споживача.

З позиції стратегічного управлінського обліку підприємство розглядають як **послідовність видів діяльності (sequence of activities)**, спрямованих на створення товару чи послуги.

Nota bene

Стратегія підприємства із залучення клієнтів (її пропозиція цінності) залежить від того, як вона встановлює послідовність видів діяльності, що створюють і доставляють товар чи послугу клієнтам, і управляє цим ланцюжком.

Діяльність (вид діяльності) (activity) – це одиниця роботи, чи задача, яка містить певну ціль.

Концепція ланцюжка цінностей, припускає щонайменше чотири напрями збільшення прибутку:

- зв'язок із постачальниками;
- зв'язок зі споживачами;
- технологічні зв'язки всередині ланцюжка цінностей одного підрозділу підприємства;
- зв'язок між ланцюжками цінностей підрозділів усередині підприємства.

Приклад ланцюжка цінності сільськогосподарського підприємства відображено на рис. 4.14.

Підготовка ґрунту до посіву	Заготівля посівного матеріалу	Посів сільськогосподарських культур	Вирощування сільськогосподарських культур	Збирання урожаю	Зберігання	Реалізація продукції	Післяпродажне обслуговування
-----------------------------	-------------------------------	-------------------------------------	---	-----------------	------------	----------------------	------------------------------

Рис. 4.14. Ланцюжок цінності сільськогосподарського підприємства

Ланцюжок цінностей визначає діяльність, функції і процеси з розробки, виробництва, маркетингу, доставки і підтримки продукту або послуги. У ланцюжку цінностей діяльність підприємства поділяють на частини (рис. 4.15.). Ланцюжок, що створює вартість видів діяльності, починається із забезпечення сировиною і продовжується в процесі виробництва частин і компонентів, збуту і випуску продукції, оптового і роздрібного продажу продукту або послуги кінцевим споживачам.

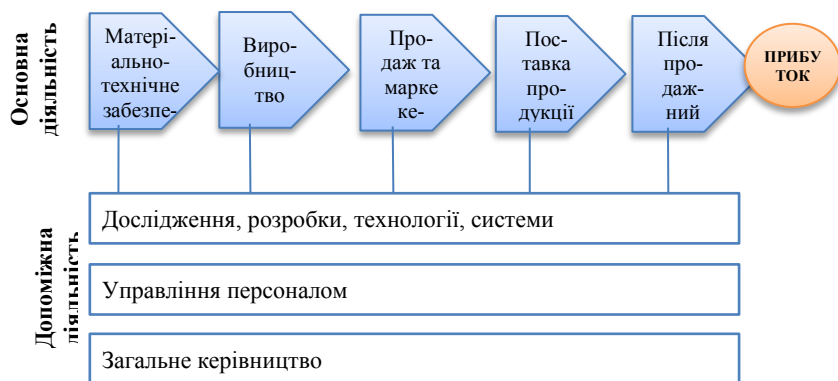


Рис. 4.15. Ланцюжок цінності

Nota bene

Згідно з підходами М. Портера, під ланцюжком цінностей слід розуміти узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства, починаючи від вихідних джерел сировини до готової продукції, доставленої кінцевому споживачу, включаючи післяпродажне обслуговування.

Запропоновані в даній концепції підходи до управління витратами є важко реалізованими із-за нестабільності економічної ситуації, відсутності необхідної інформації, витрат на отримання інформації тощо. М. Портер вважає, що виявити сильні і слабкі сторони діяльності підприємства неможливо якщо розглядати підприємство в цілому, оскільки його конкурентні переваги формуються в ході багатобічної діяльності: в процесі проектування, виробництва, маркетингу, при виконанні

допоміжних функцій. Якщо кожна ланка ланцюга задовольняє вимоги своїх замовників (наступних ланок), то задоволення кінцевого споживача буде гарантовано. Такий підхід передбачає постійний аналіз взаємозв'язків як з постачальниками сировини, так і з споживачами продукції з метою взаємної вигоди (наприклад, за рахунок зменшення транспортних витрат при раціональному розміщенні підприємств постачальників і споживачів). Для досягнення цільових витрат команди проєктувальників застосовують *ітеративний підхід* (періодичне повернення до вихідних параметрів доки не буде визначена конструкція, яка забезпечить бажаний рівень цільових витрат), інженерний аналіз та аналіз вартості (4.15).

Таблиця 4.15.

Аналіз ланцюжка цінності

----- Допоміжні Області	Основна діяльність				
	Вхідна межа	Операції	Вихідна межа	Маркетинг і продаж	Сервіс
Підтримка рішень	Капітал	X	X	X	Надання кредиту
Технологічний Розвиток	Трансфер ззовні	Процеси розвитку	Заванта- ження	Мережа контактів	Діагностика помилки і браку
Управління кадрами	X	Ноу-хау вміння	X	Мережа контактів	Обслуговування і післяпродажний
Система управління	Система закупівлі	Контроль якості продуктів, матеріалів запасів	План поставок	Контроль боржників	X

Методологія побудови ланцюжка цінностей включає (4.15): ідентифікація видів діяльності, що створюють цінність із зазначенням доходів, витрат, сумарної вартості активів для кожного з них; ідентифікація витратоутворюючих факторів, що регулюють кожен вид діяльності; створення стійкої конкурентної переваги на основі кращого, ніж у конкурента, управління витратоутворюючими чинниками, або шляхом реконфігурації ланцюжка цінності.

4.7. LCC, кайзен-костинг, стратегічного позиціонування, косткілінг в стратегічному управлінні витратами

Метод LCC-калькулювання життєвого циклу продукту зародився ще в 1960-х роках у США – розроблений Міністерством оборони в рамках державних проектів галузі.

Нові технології виробництва спровокували переміщення методів LCC в сектор бізнесу. Основними причинами цього переходу були: різке скорочення життєвого циклу виробів, збільшення вартості підготовки та запуску у виробництво, практично повне визначення фінансових показників (витрат і доходів) на стадії проектування.

Nota bene

LCC (Life-cycle costing) калькулювання життєвого циклу продукту – ідентифікування та оцінювання усіх видів витрат, за певним видом продукції протягом усього його життєвого циклу, від початку розроблення виробу до моменту зникнення на нього споживчого попиту.

Розробляють продукт, враховуючи його гранично допустиму з позиції споживача ціну.

Початком життєвого циклу служить момент появи можливості використання економічного блага для задоволення потреби.

Закінченням життєвого циклу служить момент вичерпання корисності, повного споживання економічного блага.

LCC застосовується як до організації циклу, підприємства в цілому, так і до окремих проектів, машин та обладнання, споживачів (клієнтів) і продуктів.

Основними перевагами LCC є: скорочення життєвого циклу виробів, збільшення вартості підготовки виробництва і початку випуску виробів, практично повне визначення фінансових показників (витрат і доходів) на стадії проектування, а також врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків в прийнятті рішень.

Облік на базі повного життєвого циклу продукту являє собою облік усіх витрат і доходів, що відносяться до продукту або проекту з урахуванням етапів його життєвого циклу (табл. 4.16).

**Основні етапи LCC життєвого циклу продукту,
їх характеристика**

Назва етапу	Характеристика
Дослідження, розробка, проектування	Підприємство несе значні витрати на маркетингові дослідження, розробку і випробування продукту, оскільки саме вони багато в чому визначають ринковий успіх нового продукту. Ці витрати є невиробничими, і при традиційному підході до управлінського обліку вважаються витратами періоду, що не дає можливості обґрунтовано зіставити їх із подальшими економічними вигодами. Крім того, їхня загальна сума може бути підрахована тільки приблизно.
Виведення продукту на ринок	На підприємстві виникають значні витрати на просування продукту для його визнання потенційними покупцями. Обсяг продажу поступово зростає, але прибуток від продажу продукту невисокий, як наслідок, досить висока собівартість нового продукту. Що стосується високого рівня собівартості, то вона пояснюється як відносно невеликим обсягом виробництва, так і необхідністю понесення витрат на просування продукту. Більше того, на цьому етапі продукт навіть може бути збитковим, оскільки витрати можуть перевищити виручку.
Зростання	Продукт отримує визнання ринку, продажі швидко ростуть, а сам продукт починає приносити відчутний прибуток. По мірі зростання обсягу виробництва відбувається зниження собівартості одиниці продукції. Конкуренція на ринку ще невелика, що дозволяє не витрачати значних коштів на просування продукту.
Зрілість, після-продажне обслуговування	Темп зростання продажів спочатку сповільнюється, а потім припиняється; цінова конкуренція зростає, прибутковість починає знижуватися. У цей період підприємство буде прагнути скоротити свої витрати в цілях збереження конкурентоспроможності і прибутковості виробленої продукції, але одночасно позбавлятися від витрат на виробництво даного виду продукції.
Спад і виведення продукту з ринку і утилізація	Відбувається зниження обсягу продажів. При цьому продукт все ще залишається прибутковим, але він вже не має перспектив. У цих умовах стає вигідним зняти продукт із виробництва і замінити його продуктом наступного покоління. Керівництво підприємства при прийнятті рішення про виведення продукту з ринку припиняє виробництво цього продукту і, відповідно, несе певні витрати.

Аналіз витрат за стадіями життєвого циклу виробу відображено на *прикладі* ТОВ «Асоціація дитячого харчування» на 20..р. в табл.4.17

Таблиця 4.17.

**Аналіз витрат за стадіями життєвого циклу виробу
ТОВ «Асоціація дитячого харчування» на 20..р.**

№ з/п	Найменування показника	Сума, грн.	Питома вага витрат, %
1	Виробництво планове каш в місяць, шт	5000	0,93
2	Виробництво планове каш на рік, шт	60 000	
	ДОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ		
3	РАЗОМ довиробничі витрати, грн.	50 000	
	ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ		
4	Прямі витрати на матеріали на 1 кашу, грн	10,50	92,29
5	Прямі витрати на відрядну заробітну плату на 1 кашу, грн.	5,47	
6	Прямі витрати на виробництво річної програми, грн.	798 500	
7	Непрямі витрати на виробництво 1 шт, грн.	7,45	
8	Непрямі витрати на виробництво річної програми, грн.	447 000	
9	Плановий період виробництва модельного ряду, років	4	
10	РАЗОМ виробничі витрати, грн. [(р.6+р.8)×4 роки]	4982 000	
	ПОЗАВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ		
11	Адміністративні витрати у звітному періоді, грн.	91 000	6,74
12	Плановий період безперервності діяльності, років	4	
13	РАЗОМ адміністративні витрати, грн. (р.11×4)	364 000	
	ПІСЛЯВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ		
14	Утилізація технологічної оснастки на металобрухт	2400	
15	РАЗОМ післявиробничі витрати	2400	0,04
16	РАЗОМ ВИТРАТИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ, грн.	5398 400	100

Nota bene

***Кайзен-костинг (kaizen costing)** – постійне вдосконалення якості процесів на підприємстві за участі усіх працівників, мотивуючи останніх зменшувати непродуктивні витрати.*

Переваги кайзен-костингу: дозволяє організовано і цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості, раціонально інвестувати кошти в нову продукцію, координувати дії людей залучених у виробничий процес, і спільними зусиллями домагатися досягнення поставлених цілей. Використання принципів кайзен-костингу сприяє зниженню витрат на стадії виробництва – до 5%, це зокрема:

- концентрація на клієнтах (передбачає, що підприємство забезпечує клієнтів якісною продукцією і, відповідно задовольняє бажання споживачів так, як не зможе зробити цього будь-яке інше підприємство);
- безперервні зміни (пошук шляхів покращення не припиняється після запровадження нововведення, при чому нова зміна процесів розробок, виробництва чи менеджменту реалізується як новий формальний стандарт);
- відкрите визнання проблем (відкрите обговорення та внесення пропозицій щодо їх вирішення);
- створення робочих команд (кожний працівник належить до робочої команди, управління якою здійснює лідер. Крім того, працівник також входить до групи «ровесників», яка складається з працівників, які працюють з одного і того ж року);
- управління проектами за допомогою міжфункціональних команд (в команду спеціалістів представників різних сфер діяльності, яка відповідає за проект повинні бути включені ті люди, на які проект буде мати вплив під час його реалізації).

Nota bene

***Косткілінг** (максимальне зниження витрат) – швидко скорочує витрати підприємства без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку; спосіб мінімізації поточних витрат на виробництво продукції, з точки зору обліку (фінансового і управлінського), і з точки зору звітності як зовнішньої так і внутрішньої, яка має бути запроваджена на підприємстві.*

Метод управління витратами підприємства *costkilling* (буквально з англ. – вбивання витрат) дуже близький за сутністю і технологією застосування до методу «виявлення та задіяння резервів, щодо зниження собівартості». Найчастіше *косткілінг*

трактують, як особливий метод управління зниженням рівня витрат, що може застосовуватись при звичайному так і при стратегічному обліку діяльності підприємства. За цим методом використовуються різні короткострокові і вузько направлені дії, щодо зниження рівня витрат у виробничому циклі. Передумовами для впровадження методу управління витратами на основі технології косткіллінгу є: прагнення керівництва підприємства до зниження витрат; наявність достовірної та точної інформації про кількість і стан витрат на підприємстві.

Виробничі підприємства запроваджують окремі елементи даного методу по відношенню до різних видів витрат або певних підрозділів виробничого підприємства, що в свою чергу призводить до позитивних результатів. Застосування методу є доцільним коли в одному чи кількох періодах підряд темпи збільшення повних витрат і окремих видів витрат перевищують темпи зростання доходів підприємства. *Перевагою* методу «косткіллінг» є значне скорочення витрат підприємства, а *недоліками* – його значна жорсткість, оскільки скорочення витрат призводить до зменшення витрат на заробітну плату працівників, а через це і скорочення персоналу. В Україні цей метод не набув значного використання. *Отже, бажання підприємства застосовувати обраний метод обліку витрат мають бути закріплені Наказом про облікову політику підприємства.*

Висновки до розділу 4

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами повинно впроваджуватися на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених задач, що сприятиме підвищенню ефективності виробництва на основі оптимізації витрат усіх видів ресурсів і виробничих потужностей, кількості зайнятого персоналу, послуг обслуговуючих підрозділів основним цехам у відповідність з реальною програмою випуску продукції.

Стратегічне управління витратами визначають основним інструментом отримання конкурентної переваги з виконанням ета-

пів: 1)аналіз і планування витрат ; 2) моніторинг витрат у процесі здійснення діяльності ; 3) контроль і зниження витрат.

Досягнення стійких конкурентних переваг є головною метою стратегічного управління витратами підприємства.

Сучасні методи управління витратами на великих вітчизняних промислових підприємствах ґрунтуються на концепціях та методологіях інформаційних систем, які знайшли своє широке застосування в компаніях. Так, на великих і середніх вітчизняних підприємствах у XXI ст. набули поширення ERP-системи, які автоматизують більшість функцій управління, і вважається, що саме вони надають найбільш достовірну інформацію про витрати господарської діяльності. Такі інформаційні системи управління переважно спираються на універсальні концепції зберігання інформації, такі як OLAP-супровід і засоби інтелектуального аналізу даних (Data Mining). Та сьогодні поряд з ERP-системами на підприємстві впроваджують й інші, а саме SCM, CRM, автоматизовані системи управління технологічними процесами (АСУТП), системи автоматизованого проектування (САПР), системи зберігання даних про вироби (Product Data Management – PDM) тощо, але ядром залишається ERP-система, оскільки саме вона реалізує всі основні функції управління, а саме планування, облік господарських операцій, оцінку та аналіз всіх видів діяльності підприємства, організацію, контроль і контролінг.

Контрольні запитання до розділу 4

1. Які базові концепції стратегічного управління витратами визначено зарубіжними вченими?
2. В полягає сутність стратегічного управління витратами?
3. Визначити суть поняття управління витратами.
4. Суть стратегії в управлінні витратами?
5. Яка роль та місце обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами?
6. Сформулювати поняття обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами.

7. У чому полягає суть організації системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами?
8. Визначити склад і структуру системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами.
9. В полягає сутність інформаційного забезпечення управління?
10. Які складові включають базові елементи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами?
11. Пояснити суть таргет-костингу як прогресивного методу цільового стратегічного управління витратами.
12. Як розраховують цільову собівартість (target costing)?
13. У чому полягає суть обліково-калькуляційного інструментарію в управлінні витратами?
14. Сформулювати суть ланцюжка цінностей в стратегічному управлінні витратами.
15. Які методи визначення витрат на стадіях життєвого циклу продукції застосовують, їх відмінності, переваги щодо зниження витрат?
16. В чому полягає взаємозв'язок між пов'язаними і понесеними витратами під час калькуляції витрат повного життєвого циклу продукту?
17. Які основні принципи управління собівартістю продукту за етапів життєвого циклу продукції?
18. В чому полягає суть оптимізації витрат за методом кайзен костинг?
19. Як впливає інформація про витрати (ціна продукції) на стратегічне позиціонування підприємства?
20. Сформулювати передумови виникнення та принципи цільового калькулювання.
21. Які завдання і суть організації стратегічного управління витратами?
22. За допомогою якої формули визначають кількісну оцінку ефективності використання витрат?

23. Вказати формулу для розрахунку показника питомих сукупних витрат операційної діяльності підприємства.
24. Сформулюйте суть підходів вчених до формування ланцюжка цінності, методика, застосування.
25. Які критерії порівняння процесу традиційного калькулювання та калькулювання цільової собівартості.
26. Концепція витратоутворюючих факторів як елемент стратегічного управління витратами.
27. В чому суть управління ланцюгом поставок, загальні принципи та підходи?
28. В чому суть ефективності стратегічного управління витратами (за теорією Ріле)?
29. Визначити суть і переваги організації обліку витрат на забезпечення якості продукції в стратегічному управлінні витратами.
30. Як класифікують витрати на забезпечення якості продукції?
31. Визначити поняття: система якості (TQM).
32. Які переваги надає застосування «JIT»?

Тестові завдання до розділу 4

1.Визначити базові концепції стратегічного управління витратами підприємств:

- Витратоутворюючих чинників, доданої вартості, стратегічного позиціонування, економічної доданої вартості (EVA).
- Ланцюжка цінностей і альтернативності витрат.
- Трансакційних витрат, функціонального обліку витрат за видами діяльності (ABC – Activity – Based Costing), збалансованої системи показників (Balanced Scorecard).
- Усі відповіді вірні.

2.Концепція стратегічного управління витратами уперше сформульована в 90–х роках 19 століття:

- Експертами з стратегічного використання інформації про витрати Дж. Шанком і В. Говіндараджаном.
- Експертом з стратегічного використання інформації про витрати М. Портером.

- Експертом з стратегічного використання інформації про витрати В. Говіндараджаном.
 - Усі відповіді вірні.
- 3. Суть концепції стратегічного управління витратами:**
- Забезпечити менеджерів підприємства інформацією.
 - Аналіз витрат підприємства дозволяє піднятися на найбільший рівень причин їх виникнення.
 - Планування витрат і аналіз результату.
 - Усі відповіді вірні.
- 4. Суть системи управління витратами:**
- Загальний напрям і спосіб використання витрат в умовах наявних обмежених ресурсів для досягнення поставленої перспективної кінцевої мети.
 - Здійснити вибір найбільш оптимального рішення господарських питань, що склалися в умовах дії конкретної ринкової ситуації.
 - Організовано й цілеспрямовано здійснювати політику комплексного зниження собівартості, раціонально інвестувати кошти в освоєння нових видів продукції, координувати трудову діяльність великої кількості людей, залучених у виробничий процес, і спільними зусиллями домагатися досягнення поставлених цілей.
 - Усі відповіді вірні.
- 5. Принципи стратегічного управління витратами підприємств:**
- Комплексність і системність.
 - Розвиток; ефективність; доступність.
 - Рівновага; функціональна корисність; гнучкість; ієрархічність; трансформація; інтегративність.
 - Усі відповіді вірні.
- 6. Поява стратегічного управління витратами є результатом злиття напрямків (Дж. Шанк і В. Говіндараджан):**
- Аналіз ланцюжка створення цінності.
 - Стратегічне позиціонування.
 - Аналіз і управління чинниками, що визначають витрати.
 - Усі відповіді вірні.
- 7. Ланцюжок створення цінності:**

- Взаємопов'язаний набір видів діяльності підприємства, які додають корисності продукту, внаслідок чого підвищується його цінність для споживача.
- Замкнений виробничий цикл підприємства;
- Взаємопов'язаний набір видів діяльності, які створюють цінність для підприємства.
- Усі відповіді вірні.

8. Напрями збільшення прибутку згідно концепції ланцюжка цінностей:

- Зв'язок із постачальниками; зв'язок зі споживачами.
- Технологічні зв'язки всередині ланцюжка цінностей одного підрозділу підприємства.
- Зв'язок між ланцюжками цінностей підрозділів усередині підприємства
- Усі відповіді вірні.

9. Під ланцюжком цінностей за М. Портером розуміють:

- Узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства, починаючи від вихідних джерел сировини до готової продукції, доставленої кінцевому споживачу, включаючи післяпродажне обслуговування.
- Взаємопов'язаний набір видів діяльності підприємства, які додають корисності продукту, внаслідок чого підвищується його цінність для споживача.
- Взаємопов'язаний набір видів діяльності, які створюють цінність для підприємства.
- Усі відповіді вірні.

10. Діяльність (вид діяльності) з точки зору стратегічного управлінського обліку це:

- Стратегічний менеджмент підприємства.
- Робота, спрямована на отримання прибутку підприємством.
- Одиниця роботи, чи задача, яка містить певну ціль та породжує витрати.
- Усі відповіді вірні.

11. Сутність LCC - калькуляції витрат повного життєвого циклу продукту полягає в тому, що вона:

- Дозволяє обчислити виробничу собівартість продукту.

- Оцінює і враховує витрати за весь термін життя продукту.
- Взаємопов'язаний набір видів діяльності, які створюють цінність для підприємства.
- Усі відповіді вірні.

12. Для виробничого підприємства калькуляція витрат повного життєвого циклу продукту об'єднує такі етапи:

- Дослідження, розробка і проектування; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація.
- Дослідження, розробка і проектування; виробництво; післяпродажне обслуговування.
- Вивчення потреб споживачів; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація.
- Усі відповіді вірні.

13. Цільове калькулювання (калькулювання цільової собівартості) визначається як:

- Сума всіх прямих виробничих і розподілених непрямих виробничих цільових витрат.
- Повна собівартість цільового продукту.
- Різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком.
- Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 5. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ

Зміст розділу

Глосарій розділу 5

- 5.1. Витрати на забезпечення якості продукції в стратегічному управлінському обліку.
- 5.2. Впровадження систем «TQC», «JIT».
- 5.3. Сутність теорії обмежень.
- 5.4. Реінжиніринг бізнес-процесів

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентностей:

- Здатності розуміння ролі обліку витрат на забезпечення якості продукції в стратегічному управлінському обліку;
- Здатності знань класифікації витрат на забезпечення якості продукції;
- Здатності розуміння сутності систем «TQC»;
- Здатності набуття знань теорії обмежень ;
- Здатності набуття знань системи «JIT», особливостей впровадження в стратегічному управлінському обліку;
- Здатності розуміння і знань застосування реінжинірингу бізнес-процесів.

Ключові терміни та поняття

облік витрат на забезпечення якості продукції; управління якістю продукції; цикл Демінга; системи «TQC», «JIT»; теорія обмежень, реінжиніринг бізнес-процесів.

Глосарій розділу 5

Облік витрат на забезпечення якості продукції передбачає вивчення їх цільового призначення, тобто всі витрати розділяють на: витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на підтвердження і покращення якості (додаткові).

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

Витрати на запобігання (prevention costs) це витрати, спрямовані на запобігання виникненню дефектів (витратами на

запобігання є: конструювання і планування якості, програми навчання персоналу методам, призначеним для підтримки якості, і статистичний контроль якості).

Витрати на запобігання невідповідності якості включають навчання і сертифікацію постачальників для того, щоб вони постачали бездефектні деталі і матеріали, а також забезпечували кращий, більш надійний дизайн продуктів.

Витрати на оцінку якості (appraisal costs) це витрати на виявлення продуктів (послуг), які не відповідають стандартам якості (до них відносять витрати на вхідний контроль матеріалів, на лабораторні дослідження, на поточний контроль якості, на утримання контрольного устаткування і на моніторинг процесів контролю якості).

Бізнес-процес (business process) – група взаємозалежних видів діяльності, що спільно створюють цінність для споживача (споживачів) (обробка матеріалів, що складається з окремих видів діяльності, пов'язаних із плануванням виробництва, зберіганням матеріалів, інспектуванням якості отриманих матеріалів і платежами постачальникам).

Управління якістю продукції – скоординовані дії керівників, інженерів, менеджерів і робітників, котрі забезпечують створення і виготовлення продукції, яка повністю задовольняє споживача при мінімальних затратах праці, матеріалів і енергії.

Цикл Демінга спрямований на боротьбу з втратами, невідповідностями і нерациональними діями (*tuida, tuga, tugi* – японськи).

Система якості (TQM) – результат постійного удосконалення господарської діяльності підприємства та вищий результат етапу розвитку загального менеджменту; комплексна система, орієнтована на постійне поліпшення якості, мінімізацію виробничих витрат і поставки точно в зазначений термін.

«JIT» (точно в зазначений термін) – оптимізує ланцюжок поставок, пов'язаний з переходом від поточного виробництва за партіями до масового виробництва з неперервним ритмом, із залученням робочих до тотального контролю якості.

5.1. Витрати на забезпечення якості продукції в стратегічному управлінському обліку

У промисловості відсутні вказівки щодо складу і угруповання витрат на забезпечення якості продукції, порядку їх відображення в системі бухгалтерського і оперативного обліку, порядку калькуляції собівартості продукції з урахуванням її якості.

З метою групування витрат на забезпечення якості продукції, порядок їх відображення в системі бухгалтерського і управлінського обліку, калькуляції собівартості продукції і ін., потрібно адаптувати систему фінансового обліку для збору, реєстрації і узагальнення інформації про витрати з послідовним виконанням кроків:

- ✓ обрати об'єкти калькулювання витрат;
- ✓ визначити джерела інформації про витрати на якість (як правило, розробляються форми первинних документів зі збору інформації про витрати на якість продукції в рамках управлінського обліку з урахуванням специфіки діяльності підприємства);
- ✓ згрупувати однорідні витрати;
- ✓ розробити план рахунків для управлінського обліку.

Nota bene

Облік витрат на забезпечення якості продукції передбачає вивчення їх цільового призначення, тобто всі витрати розділяють на: витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на підтвердження і покращення якості (додаткові) (табл.5.1).

Витрати першої групи безпосередньо пов'язані з процесом створення продукції і впливають на її собівартість (поточні витрати – це витрати на попередження дефектів; витрати на забезпечення контролю і витрати на усунення дефектів).

Витрати другої групи – це витрати пов'язані зі сертифікацією, з оплатою розробок і оцінкою систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо (це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами).

Таблиця 5.1.

**Підходи до класифікації витрат на забезпечення якості
продукції**

Види витрат на забезпечення якості			
– витрати на виробництво продукції необхідної (запланованої) якості – витрати на створення продукції підвищеної (нової) якості			-
витрати на запобігання браку	організаційно-управлінські витрати на забезпечення якості	витрати на контроль, випробування і оцінку якості	втрати від браку продукції
– витрати на якість на основі функціонального ланцюга – витрати на якість на основі ієрархічної структури			
– функціонально-основні витрати на якість продукції – функціонально-супутні витрати на якість продукції			
витрати на забезпечення якості	витрати на оцінку	витрати на покращення якості	
– виробничі – невиробничі			-
витрати на відповідність або конформні витрати			неконформні витрати
капіталовкладення			втрати
витрати профілактичного характеру			витрати помилок
			– внутрішні – зовнішні – витрати альтернативних можливостей

У фінансовому обліку вони враховуються окремо як витрати майбутніх періодів і списуються на витрати звітного періоду двома способами: рівномірно протягом певного строку (визначається підприємством самостійно, наприклад приблизний строк функціонування системи менеджменту якості) або пропорційно об'єму випущеної (сертифікованої) продукції. Рекомендовано використовувати обидва способи.

Перелік статей конкретних витрат на забезпечення якості продукції (ведення управлінського обліку витрат на якість) складається самим підприємством з орієнтацією на процесний підхід, який означає, що якість неможливо забезпечити шляхом

перевірки, вона повинна бути закладена у продукт, її включають до виробничої собівартості продукції, а в бухгалтерському обліку витрати на якість є субрахунками відповідних синтетичних рахунків, та надають інформацію про види, напрями використання і місця виникнення відповідних витрат (табл.5.2).

Таблиця 5.2.

Субрахунки, відкриті до рахунку 23 «Виробництво» для обліку витрат на забезпечення якості продукції

Номер рахунка	Найменування об'єктів обліку
231	Виробництво (основне)
231.300	Виготовлення масла вершкового жирністю до 85%
231.301	Масло коров'яче селянське 72,5%
231.3010	Витрати на якість при виготовленні масла вершкового
231.301001	Витрати на здійснення контролю
231.301002	Витрати на попереджувальні заходи
231.301003	Втрати, пов'язані з появою дефектів
231.301004	Витрати на підтвердження та поліпшення якості
231.510	Виготовлення сиру сичужного
231.511	Сир твердий «Білозгар екстра»
231.5110	Витрати на якість при виготовленні сиру Білозгар
231.511001	Витрати на здійснення контролю
231.511002	Витрати на попереджувальні заходи
231.511003	Втрати, пов'язані з появою дефектів
231.511004	Витрати на підтвердження та поліпшення якості

Приклад моделі обліку витрат на якість продукції (вершкового масла) представлено в табл.5.3.

1) – списана амортизація активів, які включаються до складу основних засобів (лабораторні меблі, обладнання тощо) – Кт 13;

– списані зразки сировини, готової продукції, втрачені при проведенні досліджень, а також витратні матеріали (реагенти, хімікати тощо) – Кт 20;

– списані МШП, які включаються до складу оборотних активів (прилади для вимірювань, лабораторний посуд та реактиви тощо) – Кт 22;

– нарахована оплата праці співробітникам лабораторії та здійснені відрахування – Кт 64, 65, 66;

– списані витрати, пов'язані з повіркою приладів, розробкою документації та проведенням атестації, наданими послугами з питань метрології, медичного огляду працівників – Кт68. Якщо такі витрати здійснюються не щомісячно, то вони попередньо обліковуються на рах. 39, а потім списуються на собівартість. Витрати, які неможливо віднести до собівартості конкретного виду продукції, пропонується розподіляти між видами продукції пропорційно кількості виготовленої продукції.

Таблиця 5.3

**Облік витрат на забезпечення якості продукції
(вершкового масла)**

Витрати на контрольні заходи	Витрати на попереджувальні заходи	Витрати, пов'язані з появою дефектів	Витрати на підтвердження і поліпшення якості
Кт 13,20,22, 39,65, 66,68 Дт 231.301001	Кт 20,22,37, 39,65,66,68 Дт 231.301002	Кт 28 Дт 231.301003	Кт 37,39.65,66,68 Дт 231.301004
231.3010 Витрати на якість при виготовленні масла вершкового			
231.301 Масло коров'яче селянське 72,5%			
231.300 Виготовлення масла вершкового жирністю до 85%			
231 Виробництво (основне)			
901 Собівартість реалізованої продукції			

2) – списана вартість матеріалів, використаних на миття і дезінфекцію обладнання – Кт 20;

– списані вартість закваски, ферменту, кальцію, кислоти тощо – Кт 20;

– списані МШП, які включаються до складу оборотних активів (прилади для вимірювань тощо) – Кт 22;

– списані витрати, пов'язані з вибором та організацією взаємовідносин з постачальниками – Кт 372, 685;

– нарахована зарплата працівникам, які здійснюють контроль виробничого процесу з відрахуваннями до соціальних фондів, нарахована зарплата працівникам сировинного відділу – Кт 64, 65,66;

– відображена вартість наданих послуг з повірки приладів, які використовуються для вимірювання параметрів виробничого

процесу, послуг з питань метрології, медичного огляду працівників цеху тощо – Кт 68 або 39;

– відображені витрати на медичний огляд та інші подібні витрати – Кт 68 або 39.

3) Дані витрати обліковуються за прийнятою методологією на рахунку 24 «Брак у виробництві», з якого списуються на собівартість конкретного виду продукції (за спеціальним розрахунком після вирахування можливих відшкодувань).

4) – відображені витрати на сертифікацію, одержання кодів, розробку і впровадження систем якості, проведення зовнішнього аудиту (послуги сторонніх організацій, відрядження тощо) Кт 37,39,68;

– нарахована оплата праці співробітникам, які займаються питаннями стандартизації і сертифікації, навчанням персоналу питанням якості – Кт 66;

– відображені інші подібні витрати (придбання літератури, періодичних видань, проведення семінарів, конференцій тощо) – Кт 68 або 39.

Nota bene

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

Витрати на забезпечення якості охоплюють:

- витрати на запобігання;
- витрати на оцінку якості;
- витрати внаслідок внутрішнього браку;
- витрати внаслідок зовнішнього браку.

Перші дві категорії характеризують витрати щодо відповідності стандартам якості, наступні - витрати щодо невідповідності стандартам якості.

Nota bene

Витрати на запобігання (prevention costs) це витрати, спрямовані на запобігання виникненню дефектів (витратами на запобігання є: конструювання і планування якості, програми навчання персоналу методам, призначеним для підтримки якості, і статистичний контроль якості).

Витрати на запобігання невідповідності якості включають навчання і сертифікацію постачальників для того, щоб вони постачали бездефектні деталі і матеріали, а також забезпечували кращий, більш надійний дизайн продуктів.

Витрати на оцінку якості (appraisal costs) це витрати на виявлення продуктів (послуг), які не відповідають стандартам якості (до них відносять витрати на вхідний контроль матеріалів, на лабораторні дослідження, на поточний контроль якості, на утримання контрольного устаткування і на моніторинг процесів контролю якості).

Бізнес-процес (business process) – група взаємозалежних видів діяльності, що спільно створюють цінність для споживача (споживачів) (обробка матеріалів, що складається з окремих видів діяльності, пов'язаних із плануванням виробництва, зберіганням матеріалів, інспектуванням якості отриманих матеріалів і платежами постачальникам).

Запропонований процесний підхід до обліку витрат на забезпечення якості продукції створює основу для побудови системи обліку, що пов'язує витрати з діями.

Для інформаційного забезпечення системи управління якістю за класифікаційними ознаками витрати на забезпечення якості продукції на **прикладі** лікero-горілчаного підприємства подано в табл.5.4.

Напрями використання нових підходів до якості:

1) Починаючи з найбільш розвинутих країн, все більшого значення набувають показники «якості життєдіяльності», що розкриваються через ступінь задоволеності потреб споживачів. Багато з них стандартизуються та гарантуються державами.

2) Критерієм ефективності сьогодні в більшій мірі стає не зростання обсягів виробництва, а розширення випуску продукції високої якості.

3) Підвищувати якість стало економічно вигідним для підприємства.

4) Якість виступає стимулом інновацій, а не фактором, котрий призводить до наростання проблем після впровадження інновацій.

Таблиця 5.4

Характеристика витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілчаному підприємстві (прямі витрати в межах бізнес-процесу «виробництво»)

№ п/п	Вид витрат	Характеристика витрат
<i>Етап «підготовка», операція «Підготовка води»</i>		
1.	Витрати на фільтраційні засоби	витрати на попередження, змінні, поточні, включаються до собівартості
2.	Витрати на перевірку якості води санітарною епідеміологічною станцією	витрати на попередження, постійні, поточні, включаються до собівартості
3.	Додаткові витрати на фільтрацію води	витрати на внутрішні дефекти, змінні, періодичні, включаються до собівартості
<i>Етап «підготовка», операція «Повірка вимірювальних приладів»</i>		
4.	Витрати на повірку вимірювальних приладів	витрати на попередження, постійні, поточні, включаються до собівартості
5.	Витрати на ремонт вимірювальних приладів	витрати на внутрішні дефекти, змінні, періодичні, включаються до собівартості
<i>Етап «Приготування водно-спиртової суміші», операція «Змішування спирту з водою»</i>		
6.	Витрати на матеріали для перевірки міцності і осаду суміші лабораторією	витрати на оцінку якості, змінні, поточні, включаються до собівартості
7.	Витрати на додаткову фільтрацію суміші	витрати на внутрішні дефекти, змінні, періодичні, включаються до собівартості
<i>Етап «Приготування водно-спиртової суміші», операція «Приготування купажу»</i>		
8.	Витрати на фільтрацію цукрового сиропу	витрати на попередження, змінні, поточні, включаються до собівартості
9.	Витрати на перевірку вмісту токсичних елементів та ін.	витрати на оцінку якості, змінні, поточні, включаються до собівартості
10.	Витрати на виправлення браку	витрати на внутрішні дефекти, змінні, поточні, включаються до собівартості

Етап «Відстоювання», операція «Відстоювання»		
11.	Витрати на перевірку помутніння напівфабрикату	витрати на оцінку якості, змінні, поточні, включаються до собівартості
Етап «Фільтрування», операція «Фільтрування активованим вугіллям»		
12.	Витрати на фільтрацію купажу активованим вугіллям	витрати на попередження, змінні, поточні, включаються до собівартості
13.	Витрати на фільтрацію купажу кварцовим піском	витрати на попередження, змінні, поточні, включаються до собівартості
Етап «Перевірка якості готової продукції», операція «Перевірка якості продукції»		
14.	Витрати на перевірку якості готової продукції	витрати на оцінку, змінні, поточні, включаються до собівартості
Етап «Розлив продукції», операція «Розлив і закупорка»		
15.	Витрати на миючі засоби пляшок	витрати на попередження, змінні, поточні, включаються до собівартості
16.	Витрати на перевірку якості закупорювання пляшок	витрати на попередження, змінні, поточні, включаються до собівартості

5) Якість посилює організованість, а отже, являється основою для реалізації стратегій логістики: «нуль запасів»; «своєчасно»; «точно в термін»; «канбан» та ін.

6) Рівень якості – показник динамічний, який потребує постійного вдосконалення для забезпечення життєздатності фірми.

Як видно з табл.5.5, підвищення якості – найкращий спосіб розширення випуску й продажу із більш низькими витратами, що й демонструють японці.

Таблиця 5.5.

Порівняльна характеристика витрат на забезпечення якості продукції у відношенні до загальної суми витрат у США та Японії, %

Витрати	США	Японія
На профілактику	0,5	2,5
На перевірку	4,5	3
На корегування та виправлення	20	7,5
Сума	25	13

Вимогам міжнародних стандартів ISO серії 9000-9002 щодо побудови системи управління якістю на підприємстві відповідає застосування процесного підходу до класифікації витрат.

Класифікація витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами повинна стати основою для визначення їх цільового призначення, залежності від обсягу виробництва, періодичності виникнення.

5.2. Впровадження систем «TQC», «JIT».

Nota bene

Тотальне управління якістю (Total quality management - TQM) - це безперервний процес виявлення та зменшення або усунення помилок у виробництві, оптимізації управління ланцюгами поставок, покращення якості обслуговування клієнтів та забезпечення належного рівня навчання працівників.

Система якості (TQM) – результат постійного удосконалення господарської діяльності підприємства та вищий результат етапу розвитку загального менеджменту; комплексна система, орієнтована на постійне поліпшення якості, мінімізацію виробничих витрат і поставки точно в зазначений термін.

Основні складові TQM: TQC – загальне управління якістю; QA – забезпечення якості; Qpolicy – політика якості; QPlanning – планування якості; QI – поліпшення якості.

Концепція TQM: 1) фокус на певного споживача; 2) інтегрована стратегія компанії; 3) фокус на філософію, концепції, інструменти і методологію; 4) підкреслює необхідність залучення всіх співробітників; 5) безперервне поліпшення і TQM є синонімами, внаслідок цього TQM уявляється безперервним і не закінчується подорожжю в якість; 6) кожний співробітник відповідальний за якість; 7) організація всіх підрозділів, функцій і рівнів; 8) передбачає зміну процесу і культури.

Принципи TQM подано в табл. 5.6.

Таблиця 5.6.

Відмінності основних принципів традиційної системи менеджменту і системи TQM

Традиційні принципи управління	Принципи системи TQM
Задоволення потреб замовника	Задоволення потреб споживача, суспільства й співробітників організації
Планування, забезпечення й контроль поліпшення якості продукції	Планування, забезпечення й контроль поліпшення якості всіх процесів і систем
Розробка переважно коригувальних дій	Розробка переважно попереджувальних дій
Навчання управлінню якістю тільки співробітників відділу контролю якості	Навчання управлінню якістю всього персоналу
Покладення функцій забезпечення якості на відділ контролю якості	Покладення функцій управління якістю на всіх співробітників
Вирішення в напрямі якості тільки «гарячих» питань і завдань сьогодення	Регулярне виявлення й вирішення в напрямі якості хронічних проблем
Виконання кожним автономно поставленого завдання	Координація та взаємодія діяльності всіх співробітників у сфері якості

Під управлінням якістю продукції розуміють скоординовані дії керівників, інженерів, менеджерів і робітників, котрі забезпечують створення і виготовлення продукції, яка повністю задовольняє споживача при мінімальних затратах праці, матеріалів і енергії. Найвідоміші і найпоширеніші методи й засоби TQM: цикл Демінга; сім простих статистичних методів; концепція «точно в зазначений термін» (just in Time); розгортання функції якості (QFD); програма «Нуль дефектів» (ZD); аналіз видів і наслідків потенційних відмов (PPMEA); методи технічного проектування якості Тагучі.

Функції управління якістю поділяються на: загальні функції, які відображають предметні галузі управління; спеціальні функції, які сприяють їх реалізації.

Сутність реалізації загальних функцій управління якістю побудовано на циклі Демінга (коло управління якістю), рис. 5.1.:

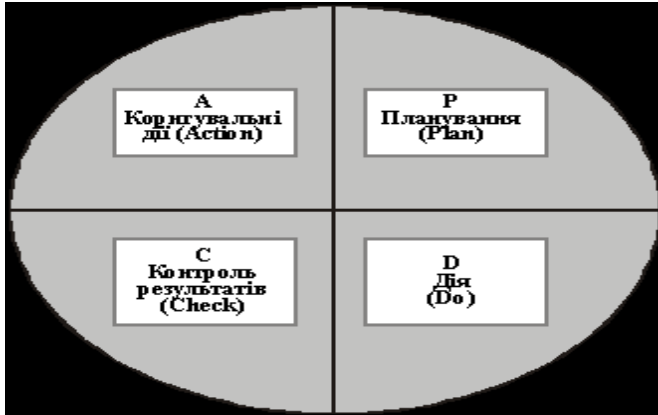


Рис.5.1. Цикл Демінга (PDCA)

1. Plan – плануй: планування заходів щодо підвищення якості; 2. Do – роби: організація діяльності щодо підвищення якості; 3. Check – перевіряй: контроль якості та стабільності; 4. Act – впливай: коректування та регулювання процесів для підвищення якості.

Nota bene

Цикл Демінга спрямований на боротьбу з втратами, невідповідностями і нераціональними діями (muda, mura, muri – по-японськи).

Програми загального управління якістю спрямовані на підвищення якості товарів і обслуговування, однак вони необхідні: в підборі кадрів, виписці рахунків, НЮКР, інжинірингу, бухгалтерському обліку і звітності, інформаційних системах, на які споживач не впливає напряму, вимагаючи підвищення якості.

Алгоритм оцінки і аналізу ефективності управління якістю включає процеси і процедури, зокрема:

- планування витрат на управління якістю, управління проектами вдосконалення системи забезпечення і підвищення якості, моніторинг стану і динаміки чинників зовнішнього середовища, що впливають на якість;
- оцінка і аналіз ефективності мультипроектного управління якістю;

- аналіз впливу чинників невизначеності і ризику на показники ефективності управління якістю проекту (наприклад, за допомогою методу аналізу чутливості або методу сценаріїв);
- визначення норми дисконтування для розрахунку чистого дисконтованого доходу від управління якістю (для різних проектів можуть використовуватися різні норми дисконтування залежно від рівня ризику проекту, вартості капіталу і стану зовнішнього середовища).

Системний підхід до управління якістю вперше був застосований у 1955 році для *організації системи бездефектної праці (СБП)* та здавання продукції замовникам (посередникам) через відділ технічного контролю (ВТК) за першою вимогою.

Nota bene

***Система СБП** – комплекс економічних, організаційних та виховних заходів, пов'язаних між собою, направлених на створення сприятливих умов для виготовлення якісної бездефектної продукції, яка б відповідала вимогам нормативно-технічної документації. **Контроль якості** - це діяльність, яка включає проведення вимірів, експертизи, іспитів і оцінки однієї або кількох характеристик об'єкта і порівняння отриманих результатів зі встановленими вимогами для того, щоб визначити ступінь відповідності за кожною з цих характеристик.*

В Україні *система бездефектної праці* вперше була розроблена та впроваджена на Львівському заводі телеграфної апаратури на початку 1960-х років і поширювалася, головним чином, на стадію виготовлення продукції.

Переваги впровадження системи бездефектної праці (СБП): кількісна оцінка якості праці кожного працівника, підвищення зацікавленості та відповідальності за якість своєї праці.

В умовах розширення міжнародної торгівлі перед вітчизняними підприємствами постає проблема впровадження стандартів ISO серії 9000, 9001 та інших.

Забезпечення якості та відповідності включає контроль якості товарів, забезпечення відповідності стандартам.

Nota bene

«JIT» (точно в зазначений термін) – оптимізує ланцюжок поставок, пов'язаний з переходом від поточного виробництва за партіями до масового виробництва з неперервним ритмом, із залученням робочих до тотального контролю якості.

Основні положення технології «точно в зазначений термін»: залишки матеріально-виробничих запасів – погане явище, оскільки вони практично неефективні, вимагають додаткових затрат на їх складування і зберігання; поломка і простої виробничого обладнання повинні зводитись до мінімуму; виробництво повинно бути призупинено при виявленні браку чи відсутності комплектуючих.

Преваги впровадження технології JIT:

- можливість зриву поставок з вини постачальників,
- можливість поломки обладнання,
- запобіжна підтримка машин і обладнання;
- взаємозаміна працівників;
- вимоги до постачальників щодо гарантійних поставок,
- вимоги бездефектних поставок і складання;
- використання простих і зрозумілих облікових систем.

Преваги використання: контроль залишків на кожному етапі виробництва, запобігання зривів виробництва через відмову устаткування, зупинки всього виробничого процесу, якщо відбувся збій на якійсь ділянці.

«JIT» (Just In Time) – дозволяє реорганізувати більшість облікових систем у систему економії ресурсів на підприємстві. Це технологічний метод, при якому виготовлення продукції робиться при продажу попередньої замовленої одиниці продукту, причому зберігається потокове виробництво всієї продукції. Використовується схема виробництва «за потребами», а не «на склад».

Впровадження системи *Just-In-Time* дозволяє сформувати оптимальний розмір замовлення сировини, що зможе допомогти зменшити витрати на зберігання, зменшуючи обсяги необхідних запасів. Оптимізація процесу складування та зберігання також може знизити пов'язані витрати.

Система (*Just-In-Time, JIT*) - це метод управління ланцюгом поставок, який спрямований на зменшення затрат шляхом зниження рівня запасів виробництва і витрат на зберігання. JIT підтримує мінімізацію запасів шляхом доставки компонентів, матеріалів або продуктів «точно вчасно» для їх використання або продажу. В основі JIT лежить ідея, що компанії повинні виробляти тільки те, що потрібно, коли це потрібно, і тільки в необхідних кількостях. Це вимагає від компаній вдосконалити свої процеси, щоб забезпечити високу ефективність і знизити втрати.

Основними напрямками діяльності «JIT» є поліпшення якості, зменшення часу роботи машин, зміна технології виробництва, зниження міжопераційних, міждільничних та міжцехових матеріальних запасів.

Можливості застосування «JIT» у рамках управлінського обліку накладних витрат включає:

1. Зміна технології виробництв. Замість виробничих і обслуговуючих цехів з'являється виробничий осередок (cell), у рамках якого акумулюються прямі і накладні витрати. Виробничий осередок являє собою сукупність верстатів, розташованих на одній виробничій ділянці (на відміну від традиційного технологічного поопераційного розташування верстатів у цехах на вітчизняних підприємствах). При цьому важливо відмітити той факт, що один продукт виготовляється на одному виробничому осередку (глибока предметна спеціалізація). Обслуговуючі виробництва розділяються за цими осередками за винятком самих необхідних структурних підрозділів. Інакше кажучи, відбувається децентралізація таких служб, як ремонтний цех, транспортний цех та ін., і безпосередньо закріплюються працюючі в них фахівці за об'єктами обслуговування. Практика застосування цього методу показує, що у результаті зменшується трудомісткість розподілу накладних витрат і спрощується вся схема їх обліку.

2. Відмова від формування запасів на складах. При використанні «ЛТ» матеріали і готова продукція не накопичуються на складах, а транзитом перевозяться відповідно у виробництво або до покупця. Це приводить до різкого скорочення накладних витрат за рахунок: поліпшення якості поставок; скорочення бухгалтерського документообігу; зменшення витрат на утримання складських приміщень готової продукції і матеріалів; скорочення транспортних витрат (витрат на внутрішнє переміщення вантажів).

3. Застосування більш детальної системи вимірників. Управлінський облік орієнтований на збір та обробку інформації з використанням нових не фінансових вимірників, які пропонує система ЛТ. Наприклад, замість максимального обсягу випуску продукції в заданий відрізок часу «ЛТ» спрямована на мінімізацію часу, за який необхідно зробити фіксоване число продукції. Причини переходу на більш детальну систему вимірників - скорочення виробничого циклу, який вимагає складання щоденних звітів, а також необхідність у контролі за накладними витратами.

4. Видозмінення технології складання внутрішніх звітів. Застосування «ЛТ» скорочує виробничий цикл і вимагає надання інформації про витрати у реальному часі («real time»). Для цього необхідно використати не фінансові вимірники, які прямо зв'язані зі стратегією виробництва, і забезпечують швидку віддачу.

5. Запобігання втрат часу. Вимір втрат часу при роботі машин (устаткування) здійснюється у виробничому осередку. Це говорить про появу нового фактору, який впливає на величину накладних витрат. «ЛТ» доцільно застосовувати у взаємозв'язку з методом ABC, оскільки останній так само, як і «ЛТ», ґрунтується на використанні нефінансових вимірників.

Розглянемо українські компанії, які практикують концепцію «ЛТ» та відобразимо відсоток зменшення витрат у табл. 5.7.

У табл. 5.7 спостерігаємо, що багато підприємств України досягли економії витрат більше ніж на 10% після впровадження системи ЛТ. Запровадження системи «точно в термін», на вище вказаних підприємствах, призвело до випуску виробничих партій невеликого розміру, скорочення часу підготовки до виробництва та обмеження обсягу незавершеного виробництва, зменшенню кіль-

кість реклаमाцій на підприємстві, що підвищить напряду показник якості поставки.

Таблиця 5.7.

Зменшення витрат на підприємствах України за допомогою системи JIT

№ з/п	Підприємство	%
1	Сармат	25
2	ЗАТ "АВК"	20
3	«Торговий дім Харківський жироконбінат»	18
4	«Торговий дім Львівський жироконбінат»	17
5	Арокосм	15
6	Сан Інтербрю Україна	15
7	Ніссан Мотор Україна	13
8	Криворізький завод гірничого обладнання	10
9	Крафт Фудз Україна	9
10	Неміров	9

Фактором впровадження JIT буде зменшення часових та фінансових затрат підприємства на виробництво продукції, що суттєво оптимізує процес доставки товарів та сировини. У разі якщо експедитори будуть моментально ідентифікувати товари за замовленнями та навантажувати їх в транспортний засіб, JIT дозволить економити значний час при розвантаженні товарів на торгових підприємствах, оскільки ці операції вже прописані в договорах.

Приклад застосування системи JIT, розглянемо на ПрАТ «Завод скловиробів» (м.Київ), який стикається з проблемами, пов'язаними з великими витратами на складування готової продукції, із-за відсутності власного складу; високими витратами на забезпечення відповідної якості, що є додатковим фінансовим навантаженням. Зокрема, витрати на складування продукції становлять приблизно 50 тис. грн. на місяць. Вартість відходів від виробництва готової продукції – близько 7% від об'єму виготовленої продукції; на закупівлю сировини підприємство витрачає 72% від собівартості продукції. При впровадженні системи Just-in-Time (JIT), підприємство планує зменшити витрати на складування на 30%, зменшити

відходи до 2% від об'єму виготовленої продукції та зменшити витрати на закупівлю матеріалів на 10% завдяки більш ефективному управлінню запасами. У табл. 5.8 показано вплив запропонованих заходів на основні показники діяльності підприємства та ефективність використання його ресурсного потенціалу.

Таблиця 5.8

Вплив впровадження системи JIT на ефективність використання ресурсного потенціалу ПрАТ «Завод скловиробів» (тис.грн)

Найменування показника	Без JIT		З JIT		Економія	
	місяць	рік	місяць	рік	місяць	рік
Витрати на складування	50	600	35	420	15	180
Відходи	0,16	2	0,04	0,57	0,012	1,43
Витрати на закупівлю	1107	13294	929	11150	178	2144

Аналіз даних табл.5.8 свідчить, що після впровадження системи JIT (Just-in-Time) на підприємстві, якісного управління ресурсами – значне зниження витрат.

Зокрема, витрати на складування знизилися на 15 тис. грн. на місяць і 180 тис. грн. на рік, що свідчить про ефективність JIT в управлінні запасами і зменшенні витрат на зберігання.

Відходи також знизилися: на 0,012 тис. грн. на місяць та 1,43 тис. грн. на рік, витрати на закупівлю знизилися на 178 тис. грн. на місяць та 2144 тис. грн. на рік.

Отже, JIT дозволяє підприємству краще планувати свої закупівлі, знижуючи витрати і підвищуючи якість.

5.3. Сутність теорії обмежень

Nota bene

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

Розробив Еліяху М. Голдратт і представив у своїй книзі 1984 року під назвою «Мета» (The Goal), яка спрямована на те, щоб допомогти організаціям постійно досягати своїх цілей. Голдратт адаптував цю концепцію до управління проектами у своїй книзі «Критичний ланцюг», опублікованій у 1997 році.

Суть: 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.

Основними показниками TOC для фінансового та бухгалтерського обліку:

пропускна здатність,
операційні витрати та
інвестиції.

Nota bene

Пропускна здатність розраховується на основі обсягу продажів за вирахуванням «загальних змінних витрат», де загальні змінні витрати зазвичай розраховуються як вартість сировини і матеріалів, які йдуть на створення товару, що продається, а саме:

- **пропускна здатність (Throughput)** - це швидкість, з якою система генерує гроші через продажі;
- **операційні витрати (Operational expense)** - це всі гроші, які система витрачає для того, щоб перетворити запаси на пропускну здатність;
- **запаси (Inventory)** - це всі гроші, які система інвестувала в придбання речей, які вона має намір продати.

Nota bene

Теорія обмежень також розраховує показники:

- **Загальні або прями змінні витрати (totally variable costs)** – це витрати, які включають сировину та інші втрати, які можуть бути ототожені з готовою продукцією (наприклад, комісійні торговим агентам чи митні платежі).
- **Продуктивний маржинальний 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.

Концепція теорія обмежень (Theory of constraints (TOC))

орієнтована на оптимізацію використання ресурсного потенціалу компанії, які різноманітні і використовуються у певній пропорції, але, у якійсь момент, одних може не вистачати, а інших – вдосталь.

Ефективне використання ресурсів не завжди залежить від компанії, а заважають зовнішні фактори. Тому, основне завдання *ТОС* – виявити, яких саме ресурсів та можливостей не вистачає компанії для збільшення виробництва та прибутків і розробити заходи щодо їхньої мобілізації.

Добитися повної збалансованості ресурсів не можливо, *ТОС* є постійно діючим інструментом удосконалення бізнес-процесів, організаційної структури підприємства.

Класифікацію основних типів обмежень щодо *ТОС*: організаційно-управлінські; виробничі; ринкові; логістичні; психологічні (тобто поведінка робітників, що шкодить досягненню цілей).

Організаційно-управлінські обмеження – це помилкова стратегія і тактика, неефективна організаційна структура

управління. Суттєвими є саме ринкові/логістичні обмеження, що пов'язані з дією ринкового механізму, потребує встановлення конкурентних цін і досягнення конкурентної собівартості продукції. Саме коли ринковий попит на продукцію менше ніж виробничі потужності підприємства і виникають ринкові обмеження. Реалізація системи *ТОС* – оцінити вплив тих чи інших обмежень на результати діяльності підприємств за допомогою кількісних показників, нефінансових показників або експертних оцінок.

Облік з метою оцінки діяльності та прийняття управлінських рішень на підставі загальних витрат підприємства і продуктивного маржинального доходу отримав назву ***облік продуктивності (ТОС-управлінський облік) (Throughput Accounting)***, базується на принципах: використання загальних або прямих змінних витрат; використання показника продуктивного маржинального доходу; прийняття управлінського рішення на основі аналізу співвідношення продуктивного маржинального доходу та існуючих у системі обмежень: зокрема більш перспективним з точки зору отримання грошей визнається той продукт, який має більше продукту, який має більше значення так званого коефіцієнта продуктивності; прийняття рішення на основі операційного прибутку, який є різницею між сумарним продуктивним маржинальним доходом і операційними витратами, а також на основі показника рентабельності інвестицій *ROI*.

На прикладі діяльності ТОВ «Амплітуда» відображено прийняття рішень у системі обліку продуктивності (ТОС-управлінського обліку). Компанія виготовляє муфти і кришки муфти для кабельних з'єднань.

Технологічний процес складається з двох послідовних видів операцій: формування і шліфування.

Деякі економічні та технологічні показники діяльності ТОВ «Амплітуда» наведені в таблиці 5.9. Виробництво здійснюється у дві зміни по 8 годин кожна протягом 20 днів у місяць.

Сумарний максимальний час роботи за місяць складає:
 $2 \times (8 \text{ год.} \times 60 \text{ хв.}) \times 20 = 19200 \text{ хв.}$

Таблиця 5.9.

**Економічні та технологічні показники діяльності ТОВ
«Амплітуда»**

Показники	Муфта	Кришка муфти	Усього
Ціна реалізації, грн.	135	110	X
Обсяг продажу, шт. за місяць	400	400	X
Матеріальні витрати на од., грн.	45	40	X
Час на формування одиниці виробу, хв.	10	20	X
Час на шліфування одиниці виробу, хв.	30	20	X
Загальний час виробництва, хв.	40	40	X
Операційні витрати, грн.	X	X	57 500
Інвестиції, грн.	X	X	40 000

При урахуванні можливого непродуктивного використання часу (ремонт технічне обслуговування), продуктивний час роботи обладнання складає 18 000хв. за місяць. ТОС-аналіз передбачає розрахунок показника продуктивного маржинального доходу та коефіцієнта продуктивності. У табл. 5.10. обмеженням для ТОВ «Амплітуда» є виробничі потужності.

Таблиця 5.10.

**Розрахунок загального часу виробництва
для задоволення попиту**

Показник	Форм	Шлі
Час для виробництва муфт, хв.	4 000	12
Час для виробництва кришок муфт,	8 000	8 000
Загальний час виробництва, хв.	12	20
Відношення необхідного часу виробництва до продуктивного часу роботи обладнання, %	67	111

Коефіцієнт продуктивності (throughput accounting ratio) – це відношення продуктивного маржинального доходу до одиниці обмежувального чинника. Продуктивний маржинальний дохід є вищим (як і коефіцієнт цього продуктивного маржинального доходу) у порівнянні з кришкою муфти. Однак у межах ТОС рішення щодо асортименту слід приймати на базі коефіцієнта

продуктивності, який показує нам, якому виробу надати перевагу в умовах існування обмеження.

Як видно з табл. 5.11, потрібно робити кришку для задоволення попиту, а вже потім - муфту. При прийнятті протилежного рішення, а саме щодо виробництва муфти в першу чергу, а кришки за залишковим принципом, підприємство втрачало б прибуток. Результатом аналізу є формування асортименту за критерієм продуктивного маржинального доходу на одиницю обмеження. ТОВ «Амплітуда» буде виготовляти і продавати 400 кришок для муфт, а залишок виробничих потужностей (10 000 хв. шліфування) використовувати для виготовлення муфт (а саме, для 333 муфт = 10 000 хв. шліфування / 30 хв. шліфування однієї муфти).

Таблиця 5.11.

Коефіцієнт продуктивності для ТОВ «Амплітуда»

Показник	Муфта	Кришка муфти
Ціна реалізації, грн	135	110
Матеріальні витрати на од, грн.	45	40
Продуктивний маржинальний дохід, грн.	90	70
Одиниці обмеження системи (час шліфування), хв.	30	20
Коефіцієнт продуктивності, грн за хв.	3,0	3,5

Складаємо звіт про фінансові результати в розрізі видів продукції для ТОВ «Амплітуда» (табл.5.12.). Для максимізації прибутку потрібно визначити оптимальну виробничу програму за показником «маржинальний дохід» (Md), що пов'язаний з системою управління витратами (показник визначається як різниця між ціною продажу товару та змінними витратами на його виготовлення, або сумою постійних витрат та прибутку від реалізації). Показник Md дає можливість більш детально розглядати виробничі та ринкові ситуації та приймати ефективні управлінські рішення щодо:

- встановлення гнучких цін задля збереження конкурентних позицій;
- розробки оптимальної програми випуску продукції за кількістю та асортиментом;
- забезпечення наскрізного контролю за рівнем витрат в межах підрозділів та підприємства в цілому.

Таблиця 5.12.

Звіт про фінансові результати в розрізі видів продукції ТОВ «Амплітуда»

Показники	Муфта	Кришка муфти	Всього
Дохід від продажу, грн	44955	44000	88955
Матеріальні витрати, грн.	14895	16000	30985
Продуктивний маржинальний дохід, грн.	29970	28000	57970
Операційні витрати, грн			57500
Операційний прибуток, грн			470

Для максимізації прибутку потрібно визначити оптимальну виробничу програму за коефіцієнтом «продуктивності» (Md), що пов'язаний з системою управління витратами (показник визначається як різниця між ціною продажу товару та змінними витратами на його виготовлення, або сумою постійних витрат та прибутку від реалізації). Показник Md дає можливість більш детально розглядати виробничі та ринкові ситуації та приймати ефективні управлінські рішення щодо: встановлення гнучких цін задля збереження конкурентних позицій; розробки оптимальної програми випуску продукції за кількістю та асортиментом; забезпечення наскрізного контролю за рівнем витрат в межах підрозділів та підприємства в цілому.

5.4. Реінжиніринг бізнес-процесів

Nota bene

Business Reengineering, означає «..фундаментальне переосмислення і радикальне перепроєктування бізнес-процесів для досягнення істотних покращень в таких ключових для сучасного управління показниках результативності, як витрати, якість, рівень обслуговування, оперативність», а також конкурентоспроможність, ефективність, перспективність, стійкість, які найбільш важливі для організації підприємства.

Типова **схема реінжинірингу бізнес-процесу** має такий вигляд (рис. 5.2., 5.3.):

- побудова моделі існуючого процесу «як є» як сукупності взаємопов'язаних робіт і процедур;

- фіксація числових показників оцінки ефективності виконання робіт і процедур (з подрібненням їх на окремі категорії витрат);
- аналіз ефективності через обчислення значень відповідних показників;
- розробка, моделювання, оцінка і порівняльний аналіз варіантів застосування інформаційних технологій та відповідних варіантів модернізації бізнес-процесу для зниження витрат;
- вибір остаточного варіанта організації бізнес-процедур і побудова функціональної моделі «як має бути».

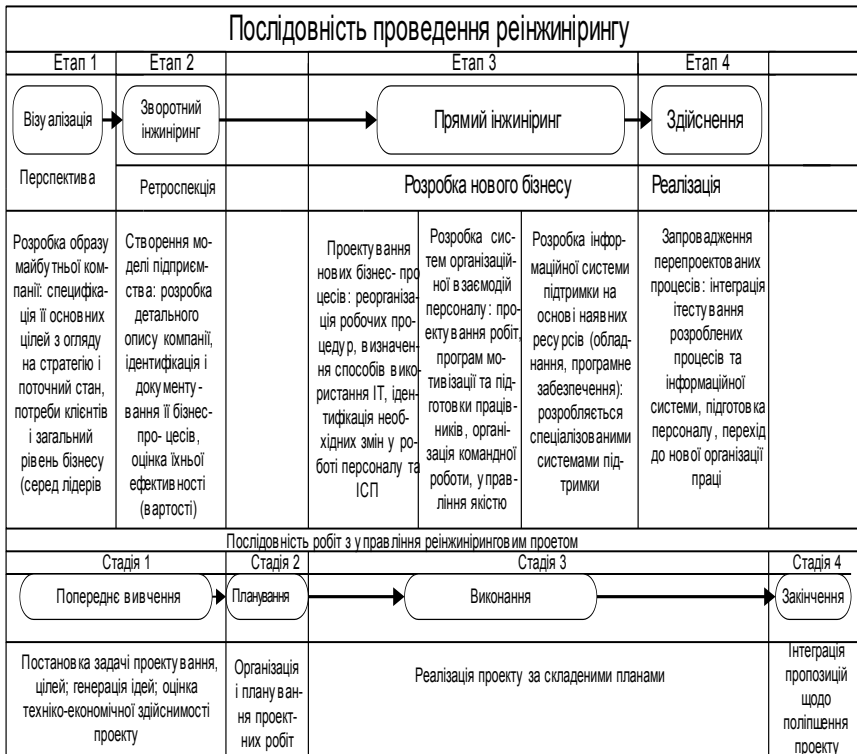


Рис.5.2. Схема реінжинірингу

Nota bene

Цілі реінжинірингу – комплексний розвиток організації у відповідності із вдосконаленням організаційної структури і методів організації бізнес-процесів, реформування (реструктуризація), що охоплює всі аспекти діяльності: технічні, економічні, інформаційні і управлінські.

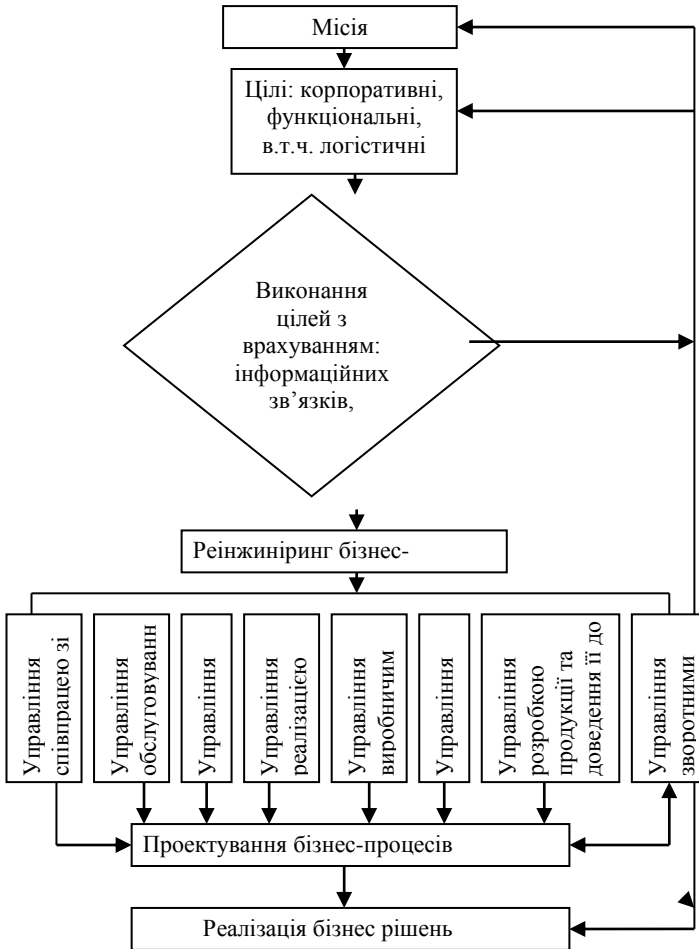


Рис.5.3. Реінжиніринг бізнес процесів

При розробці та плануванні стратегічних рішень реінжинірингу, повинні враховуватися види витрат, які відображають відповідні витрати у сфері виробництва (розробка, виготовлення, зберігання) і споживання (доставка, використання, встановлення, утилізація).

Суттєве підвищення, наприклад, якості виробу пов'язане із збільшенням виробничих витрат, при зниженні частки експлуатаційних витрат в сукупних (загальних) витратах. В цьому випадку оптимальний рівень якості буде досягнутий при мінімальних сукупних витратах, тобто суми виробничих і експлуатаційних витрат. Так, із збільшенням випуску продукції, умовно-постійні (або непрямі) витрати (до яких відносяться загальнозаводські і загальноцехові витрати на одиницю продукції) зменшуються, знижуючи відповідно її собівартість. При цьому якість продукції підвищується.

Реінжиніринг бізнес процесів допускає такі зміни в організації бізнесу вітчизняних компаній, як: скасування менталітету «плановиків»; трансформацію бюрократичної системи управління підприємства у процесно-орієнтовану побудову організації; орієнтацію на потреби споживача, а не на процес виробництва; оптимізацію організаційної структури підприємства (процесів), тобто підпорядкування її споживчому ринку.

За допомогою реінжинірингу бізнес процесів вирішуються типові проблеми:

- одночасне реагування на інформаційні запити клієнтів декількох підрозділів, тому клієнт може отримати суперечливі відповіді;
- зібрана інформація про якість продукції та процесів, аналізується рідко, тому стає стимулом для заходів із вдосконалення;
- відсутність точної оцінки витрат на складування, переміщення матеріалів і незавершеного виробництва; проміжного складування;
- затримки з випискою накладних, спричиняє використання великої кількості підрозділів у веденні платіжних документів;

- дублювання інших управлінських та адміністративних функцій.

Наслідки використання реінжинірингу бізнес процесів: внаслідок оцінювання витрат часу на кожну операцію і розрахунку операційних витрат виявилось, що 50% операційних витрат у невиробничих підрозділах не мали відношення до корпоративних цілей, і тому відповідні операції були визнані зайвими (підготовка до нарад і формування внутрішніх документів, складання внутрішніх звітів інженерно-технічним відділом тощо). Вивільнені ресурси спрямовуються на виконання операцій з високим ступенем пріоритетності. Після завершення фінансового року оцінюється результат кожної дільниці у досягненні цілей скорочення накладних витрат. Так, трирічне застосування такого підходу дозволило компанії скоротити накладні витрати на 0,6 тис. грн.

Висновки до розділу 5

Вектор розвитку методів підвищення ефективності витрат і їх впливу на діяльність підприємств та управління якістю в сучасних ринкових умовах зміщується у бік комплексного цільового планування цих витрат, оптимізації витрат.

Впровадження систем управління якістю продукції, реінжинірингу відіграє надзвичайно важливу роль у процесі підвищення конкурентоспроможності продукції та підприємства.

В умовах євроінтеграції врахування міжнародних стандартів та світового досвіду забезпечення високої якості є критично необхідними заходами, що дадуть змогу використовувати якість як ефективний інструмент виживання в конкурентній боротьбі на міжнародному ринку.

Контрольні запитання до розділу 5

1. В чому полягає суть поняття витрати на якість в стратегічному управлінському обліку?
2. Як класифікують витрати на забезпечення якості продукції?

3. Які дії необхідні для інформаційного забезпечення системи управління якістю?
4. Сформулюйте напрями, що потребують нових підходів до якості.
5. В чому полягає суть управління якістю?
6. В чому полягає сутність застосування теорії обмежень?
7. Які етапи застосування теорії обмежень?
8. Що таке технологія «точно в строк», основні принципи, складові?
9. В чому суть системи якості (TQM)?
10. Сформулюйте основні положення TQM?
11. На використанні яких показників базується теорія обмежень?
12. Що таке коефіцієнт продуктивності (throughput accounting ratio) ?
13. Сформулюйте суть розміщення виробничих потужностей і їх вплив на ефективність виробничого циклу, показники.
14. Що таке реінжиніринг?
15. Які цілі реінжинірингу?
16. Які стадії здійснення реінжинірингу?
17. Які етапи послідовності проведення реінжинірингу?

Тестові завдання до розділу 5

1. Реінжиніринг бізнес-процесів – це:

- Дослідження, розробка і проектування бізнес-процесів.
- Перепроєктування виконуваних робіт і застосування видів діяльності.
- Організація виробничого процесу, за якої обладнання розміщується для виробництва окремого продукту.
- Усі відповіді вірні.

2. Бізнес-процес - це:

- Група взаємозалежних видів діяльності, що спільно створюють цінність для споживача;
- Це роботи або процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в процесі виробничо-комерційної діяль-

ності підприємства для створення і обслуговування об'єктів витрат;

- Це діяльність, усунення якої призведе до зниження корисності (цінності) продукту для клієнта в довгостроковій перспективі;
- Усі відповіді вірні.

3. Основними типами розміщення обладнання і організації робочих місць є:

- Паралельне, послідовне, паралельно-послідовне.
- Технологічне, продуктове, функціональне.
- Поопераційне планування, поточне планування, розміщення за принципом виробничих ланок.
- Усі відповіді вірні.

4. Тривалість виробничого циклу - це:

- Проміжок часу від отримання сировини від постачальника до поставки готової продукції клієнтам;
- Проміжок часу від отримання сировини від постачальника до отримання коштів від покупців за реалізовану їм продукцію;
- Проміжок часу від оплати коштів постачальнику за отримані від нього матеріали до поставки готової продукції клієнтам;
- Усі відповіді вірні.

5. Ефективність виробничого циклу це:

- Відношення загальної тривалості виробничого циклу до продуктивного (технологічного) часу;
- Відношення продуктивного (технологічного) часу до загальної тривалості виробничого циклу;
- Відношення часу контролю до загальної тривалості виробничого циклу;
- Усі відповіді вірні.

6. Згідно з теорією обмежень операційний прибуток може бути збільшений завдяки:

- Зростанню маржинального доходу протягом обмеженого періоду часу.
- Зниженню операційних витрат протягом обмеженого періоду часу.
- Управлінню недостатніми ресурсами.

- Усі відповіді вірні.
- 7. Продуктивний маржинальний дохід - це:**
 - Різниця між доходом від продажу та змінними витратами.
 - Різниця між доходом від продажу та постійними витратами.
 - Різниця між доходом від продажу та цілком змінними витратами.
 - Усі відповіді вірні.
- 8. Облік продуктивності оперує показником:**
 - Продуктивного маржинального доходу.
 - Маржинального доходу на основі пропускнуої здатності.
 - Коефіцієнта маржинального доходу.
 - Усі відповіді вірні.
- 9. Коефіцієнт продуктивності це:**
 - Відношення продуктивного маржинального доходу до одиниці обмежувального чинника;
 - Відношення маржинального доходу до середньорічної кількості працюючих;
 - Відношення продуктивності праці до одиниці обмежувального чинника.
 - Усі відповіді вірні.
- 10. Тотальне управління якістю передбачає:**
 - Моніторинг процесів контролю якості;
 - Надання різних звітів і показників, які мотивуватимуть менеджерів вимірювати і оцінювати свої зусилля з підвищення якості;
 - Постійне вдосконалення якості діяльності з метою повного виключення дефектів і задоволення потреб споживачів.
 - Усі відповіді вірні.
- 11. Витрати на якість це:**
 - Втрати на забезпечення відповідності продукції або послуг встановленим стандартам якості;
 - Витрати, що виникають внаслідок невідповідності продукції або послуг встановленим стандартам якості;
 - Витрати на відповідність стандартам якості та витрати на невідповідність стандартам якості;
 - Усі відповіді вірні.

12. Що з визначеного не є ціллю системи «якраз вчасно»?

- Усунення видів діяльності, що не додають цінності продукту.
- Організація виробничого процесу, за якої все подібне обладнання чи функції групуються разом.
- Відсутність браку.
- Усі відповіді вірні.

13. Як розділяють витрати на якість з метою калькулювання згідно їх цільового призначення:

- Витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на підтвердження і покращення якості (додаткові).
- Витрати на виробництво продукції необхідної (запланованої) якості.
- Витрати на створення продукції підвищеної (нової) якості.
- Усі відповіді вірні.

14. Витрати на оцінку якості (appraisal costs) це

- Витрати на виявлення продуктів (послуг), які не відповідають стандартам якості.
- Витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених до відправлення продуктів замовникам.
- Витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених після відправлення продуктів (надання послуг) замовникам.
- Усі відповіді вірні.

15. Витрати через внутрішній брак (internal failure costs) - це

- Витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених до відправлення продуктів замовникам.
- Витрати на виявлення продуктів (послуг), які не відповідають стандартам якості.
- Витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених після відправлення продуктів (надання послуг) замовникам.
- Усі відповіді вірні.

16. Витрати через зовнішній брак (external failure costs) - це

- Витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених до відправлення продуктів замовникам.
- Витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених після відправлення продуктів (надання послуг) замовникам.

- Витрати на виявлення продуктів (послуг), які не відповідають стандартам якості.
 - Усі відповіді вірні.
- 17.** Витрати на запобігання (prevention costs) це
- Витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених після відправлення продуктів (надання послуг) замовникам.
 - Витрати на виявлення продуктів (послуг), які не відповідають стандартам якості.
 - Витрати, спрямовані на запобігання виникненню дефектів.
 - Усі відповіді вірні.
- 18.** Які причини складання звіту про витрати на якість (cost-of-quality (COQ) report)?
- Показує фінансові наслідки витрат на якість яких менеджери можуть не усвідомлювати.
 - Високий відсоток витрат внаслідок зовнішнього браку, може підштовхнути менеджерів до розв'язання проблем щодо зовнішньої невідповідності якості.
 - Дозволяє менеджерам отримати повну картину проблем, пов'язаних з якістю, і дозволяє їм знайти основні причини цих проблем.
 - Усі відповіді вірні.
- 19.** Визначити показники надійності системи «якраз вчасно»:
- Рівень браку, тривалість циклу, відсоток своєчасності доставки, точність виконання замовлення.
 - Фактичне виробництво як відсоток від запланованого виробництва.
 - Фактичні машино-години у порівнянні з запланованими машино-годинами.
 - Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 6. СТРАТЕГІЧНЕ ПЛАНУВАННЯ, БЮДЖЕТУВАННЯ, ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В СТРАТЕГІЧНОМУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, ЗВІТНОСТІ

Зміст розділу

Глосарій розділу 6

- 6.1. Роль стратегічного планування в діяльності підприємств
- 6.2. Організація бюджетування та його взаємозв'язок з обліком і звітністю
- 6.3. Поопераційно-орієнтоване бюджетування (АВВ)
- 6.4. Облік за центрами відповідальності в стратегічному управлінському обліку, аналізу і звітності
- 6.5. Аналіз інвестиційних рішень для цілей стратегічного управлінського обліку
- 6.6. Стратегічне управління грошовими потоками

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатності розуміння сутності стратегічного планування, бюджетування;
- Здатності знань організації бюджетування та його взаємозв'язку з обліком і звітністю;
- Здатності набуття знань поопераційно-орієнтованого бюджетування;
- Здатності набуття знань обліку за центрами відповідальності в стратегічному управлінському обліку, аналізу і звітності;
- Здатності розуміння стратегічного управління грошовими потоками;
- Здатності знань інвестиційних рішень для цілей стратегічного управлінського обліку

Ключові терміни та поняття

Стратегічне планування, стратегічний план, бюджетування, переваги впровадження системи бюджетування, бюджет витрат від досягнутого, нульовий бюджет витрат, АВВ, стратегічний бюджет витрат, бюджет витрат за методом нарахування

Глосарій розділу 6

Стратегічне планування - це адаптивний процес, за допомогою якого здійснюються регулярна розробка та корекція системи досить формалізованих планів, перегляд змісту заходів щодо їхнього виконання на основі безперервного контролю та оцінки змін, що відбуваються зовні та всередині підприємства.

Стратегічний план є інструментом встановлення, документального оформлення та впровадження у поточну діяльність елементів стратегії підприємства.

Бюджетування це процес планування витрат і результатів діяльності підприємства на короткостроковий період.

АСРР (*analytical cost planning process* – аналітичний процес планування витрат), який включає: планування ставок накладних витрат, які розраховуються на різні носії витрат; планування прямих та непрямих, змінних та постійних витрат; планування ставок перерозподілу витрат допоміжних чи обслуговуючих виробництв; використання нульових бюджетів витрат з метою їх оптимізації; аналіз ставок накладних витрат.

Бюджет витрат покликаний визначати рівень ресурсів який потрібний для виробництва, обслуговування та управління підприємством.

Гнучкий бюджет витрат - це бюджет, який складається не для конкретного обсягу діяльності, а для певного діапазону.

Статичний бюджет - це бюджет, розрахований на конкретний обсяг діяльності організації. Таким чином, у статичному бюджеті витрати плануються виходячи тільки з одного рівня реалізації.

Бюджет витрат від досягнутого є бюджетом при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється шляхом коригування даних попереднього бюджету.

Нульовий бюджет витрат являє собою бюджет при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється з нуля.

АВВ - спосіб прогнозування потреби в ресурсах залежно від очікуваного обсягу діяльності підприємства, який використовує

обернену схему поопераційно-орієнтованого обліку: від об'єктів витрат (споживачі, продукція) через операції до ресурсів; інструмент планування або бюджетування який застосовують для створення зв'язку між плановими носіями витрат і плановими витратами.

Цільовий бюджет витрат – бюджет, складання якого орієнтоване на досягнення основних цілей підрозділу.

Стратегічний бюджет витрат – бюджет, розрахований на довгостроковий період.

Бюджет витрат за методом нарахування є бюджетом, що складається з використанням такого бухгалтерського принципу як тимчасова визначеність фактів господарської діяльності.

Касовий бюджет витрат - являє собою бюджет, що складається з використанням касового принципу відображення витрат.

Нормативна собівартість формується з урахуванням затверджених норм витрати ресурсів на одиницю товару та чинних тарифів і цін.

Тактична собівартість визначає рівень витрат за кінець фінансового року й формується з урахуванням комплексу заходів із оптимізації основних процесів протягом року.

Стратегічна собівартість являє собою прогноз за рівнем собівартості на період до 5-10 років.

Носії витрат – однорідні фактори, що викликають динаміку витрат.

Ресурс це виконавець певної операції чи операцій, фактичне місце виникнення витрат. Ресурсом може бути окремих працівник з усією інфраструктурою для підтримки його діяльності або відділ, дільниця, група обладнання з обслуговуючим персоналом тощо.

Потужність ресурсу це здатність виконувати певну кількість операції протягом заданого періоду часу.

Трансферна ціна – це внутрішня ціна, за якою один підрозділ підприємства (цех, відділ тощо) передає іншому продукцію чи послуги.

Облік за центрами відповідальності це упорядкована система, яка допомагає вимірювати (оцінювати) відповідність

фактично витрачених ресурсів чи досягнутих результатів запланованим показникам по кожному підрозділу, що виступає відповідним центром доходів, витрат, прибутку чи інвестицій.

***Рентабельність** це показник економічної ефективності використання ресурсів або інвестицій.*

***Рентабельність продажів (ROS)** – це показник фінансових результатів підприємства, який показує яку частину виручки становить прибуток.*

***Рентабельність активів (ROA)** – обчислюється діленням чистого прибутку на вартість активів.*

***Дисконтування** – процес визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень називають.*

***Ануїтет** – це серія рівновеликих платежів (або надходжень), що відбуваються через однакові проміжки часу.*

***Теперішня вартість ануїтету** – вартість майбутніх ануїтетних надходжень чи платежів із коригуванням на ставку дисконту (капіталізації).*

6.1. Роль стратегічного планування в діяльності підприємств

60-ті роки для США та більшості країн Західної Європи характерний «бумом стратегічного планування». Виникла потреба розробляти реальні та надійні плани майбутнього розвитку підприємств з урахуванням ситуації, що склалася, визначати перспективи на основі альтернатив розвитку, орієнтуватися передусім на ринкові та фінансово-економічні перспективи, наприклад, на обсяги реалізації та доходу (підприємства та індивідуума), прибутків, рентабельності капіталовкладень, ефективності тощо. Підприємство ставало більш залежним від попиту споживачів у визначенні перспектив свого розширення та подальшого існування.

Nota bene

Стратегічне планування - це адаптивний процес, за допомогою якого здійснюються регулярна розробка та корекція системи досить формалізованих планів, перегляд змісту заходів щодо їхнього виконання на основі безперервного контролю та оцінки змін, що відбуваються зовні та всередині підприємства.

Стратегічне планування охоплює систему довго-, середньо- та короткострокових планів, проектів і програм, однак головний змістовний акцент при цьому робиться на довгострокові цілі та стратегії їхнього досягнення.

Визначення місії, стратегічних цілей, вибір стратегії дій - головні завдання у визначенні перспектив розвитку підприємства.

Планування коротко- і довгострокових стратегічних цілей, а також тих кроків і дій, що будуть здійснюватися для досягнення кінцевих результатів, - все це разом становить стратегічний план діяльності підприємства.

Стратегічний план є інструментом встановлення, документального оформлення та впровадження у поточну діяльність елементів стратегії підприємства.

Основними підходами до формування стратегічного плану є:

- підхід «від досягнутого»;
- оптимізаційний;
- адаптаційний.

Планування «від досягнутого» спрямовується на досягнення низки бажаних і цілком реальних цілей. Відправною точкою є поточний стан підприємства, а сам підхід орієнтований на збереження досягнутих позицій. Зміни стратегії чи організаційної структури розглядаються як небажані, оскільки вони можуть розбалансувати механізм функціонування фірми.

Оптимізаційний план формується у межах раціонального підходу і спирається на використання економіко-математичних методів і моделей з метою ефективнішого використання ресурсів і досягнення:

- максимізації прибутку і рентабельності сукупних активів та власного капіталу;

- мінімізації витрат коштів і часу в процесі виробництва.

Адаптаційний підхід зосереджується на процесі формування плану. При цьому підході все починається з вивчення навколишнього середовища – оточення підприємства. Очікувані події поділяються на три основні категорії: детерміновані події, імовірні події, невизначені події.

Для кожної категорії застосовуються методи і прийоми, які спираються на:

- вивчення змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі;
- ключові тренди розвитку (довго-, середньо- і короткострокові);
- пошук перспективних можливостей;
- заходи з нейтралізації факторів ризику і форс-мажорних обставин;
- аналіз потенціалу підприємства (використання сильних сторін і боротьба зі слабкими).

У процесі складання стратегічного плану ігнорується і координується діяльність функціональних підрозділів, які досить часто працюють відокремлено і неузгоджено. Таким чином, стратегічний план – це важливий документ, який повинен бути інструментом розвитку потенціалу підприємства.

У межах стратегічного планування широко застосовуються такі категорії: «життєвий цикл продукту», цикл попиту на продукцію, що виготовляється, період, потрібний для досягнення цілей, тощо. Усе це сформувало потребу в більш гнучких підходах до визначення горизонтів планування, необхідність балансування різних за тривалістю дій для досягнення цілей, а також зумовило необхідність підвищення ролі стратегічного аналізу в діяльності підприємств: треба чіткіше визначити, які саме сфери та напрямки діяльності потребують довго-, а які середньострокових термінів їхнього здійснення в конкретних умовах, що склалися та будуть складатись у зовнішньому середовищі

Застосування стратегічного планування зумовило необхідність інтеграції різних видів планової діяльності, що здійснювались всіма підсистемами підприємства, а також потребу подальшого розвитку стратегічної діяльності на підприємстві, оформленої у вигляді системи стратегічного управління.

Планування є складовою частиною процесу розробки стратегій і водночас невід’ємним елементом стратегічного управління.

Приклад стратегічного планування підприємства з визначеними етапами запропоновано на рис.6.1. оскільки необхідна як організації в цілому, так і окремі її підрозділи, функціональні відділи.

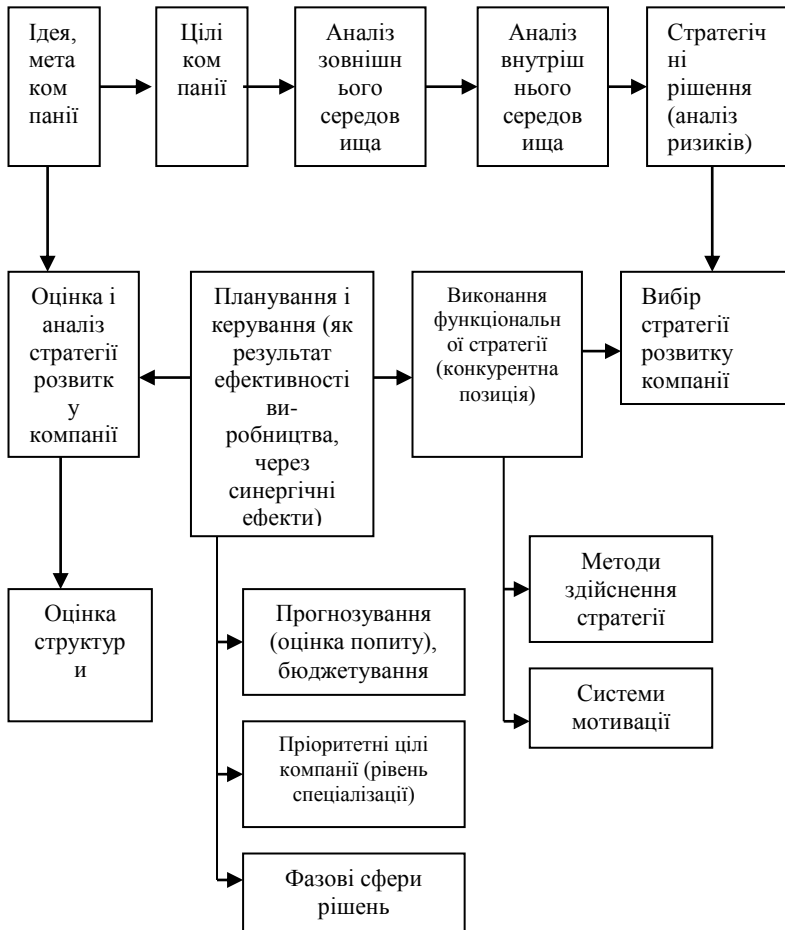


Рис.6.1. Схема стратегічного планування підприємства з визначеними етапами

Таким чином, стратегія розвитку підприємства, в тому числі й у кризових умовах воєнного часу, реалізується за допомогою *стратегічного планування* – розроблення на підприємстві планів, програм, бюджетів, процедур як вартісного вираження дій організації в умовах виникнення ризиків, пов'язаних із перебуванням підприємства в тому числі і в зоні бойових дій чи зоні поразки засобами противника (ракетами, дронами, артилерією). У цих умовах стратегічні заходи не мають ні часового, ні вартісного обмеження. Ці заходи, що перенесені зі стратегії в стратегічний план, повинні містити час їх реалізації та вартість заходів, які вживає підприємство для зниження ризиків.

У цьому аспекті *стратегічне планування, що є підсистемою стратегічного управління, є засобом постановки та реалізації конкретних цілей і завдань, процесом моделювання ефективної діяльності підприємства на період воєнного часу в умовах невизначеності ринкового середовища, що є наслідком військового протистояння. Його результатом є стратегічне рішення у формі плану, системи правил, принципів, пріоритетів поведінки підприємства у надзвичайних умовах війни.*

Стратегічне планування виходить із того, що в умовах військових дій майбутнє підприємства характеризується невизначеністю, ситуація змінюється, ризики є постійною домінантою й умовою економічної діяльності. Тому, необхідним є аналіз перспектив розвитку підприємства з урахуванням припущень про зміни середовища, дослідження варіантів розвитку підприємства у надскладних умовах впливу з боку мілітаризованого зовнішнього середовища.

Тому, об'єктом стратегічного планування є не підприємство чи підрозділ, не комерційний ефект, а можливості збереження майна, фінансів, матеріальних ресурсів, запасів тощо від їхнього знищення. Для цього створюється стратегічний план розвитку, який сам стратегією вже не є, але забезпечує умови її реалізації, перетворення на програми та бюджети (стратегічне програмування), створення та реформування бізнесу підприємства у поточних надзвичайних обставинах розвитку української економіки.

6.2. Організація бюджетування та його взаємозв'язок з обліком і звітністю

Вперше бюджетування з'явилося в Англії наприкінці XVII століття. Тоді до вищого органу управління цієї країни посилалися щорічні звіти, які містили як перелік витрат за останній рік, так й кошторис цих витрат, здійснення яких було намічено на наступний період після подачі звіту.

Nota bene

Бюджетування це процес планування витрат і результатів діяльності підприємства на короткостроковий період.

Бюджет має низку відмінностей від плану, оскільки останній залежить від довгострокових цілей підприємства.

Переваги впровадження системи бюджетування на промисловому підприємстві:

- збільшення виручки (доходу) від реалізації;
- зменшення дебіторської заборгованості;
- припинення зростання кредитної маси;
- зупинка перебоїв з постачанням сировини;
- зменшення витрат;
- перерозподіл ресурсів;
- збільшення контролю за витратами;
- підвищення якості послуг;
- оптимізація документообігу організації;
- оптимізація схем розподілу та перерозподілу планових накладних витрат.

У Німеччині застосовують систему бюджетування витрат

Nota bene

АССР (analytical cost planning process – аналітичний процес планування витрат), який включає:

- планування ставок накладних витрат, які розраховуються на різні носії витрат;
- планування прямих та непрямих, змінних та постійних витрат;
- планування ставок перерозподілу витрат допоміжних чи обслуговуючих виробництв;

- використання нульових бюджетів витрат з метою їх оптимізації;
- аналіз ставок накладних витрат.

Nota bene

Бюджет витрат покликані визначати рівень ресурсів який потрібний для виробництва, обслуговування та управління підприємством.

Керівники сучасних компаній орієнтовані на пошук альтернативних варіантів дій. Здійснюється аналіз факторів, що впливають на процес прийняття рішень і отже на схеми бюджетування витрат і результатів.

Чинники, які впливають на складання бюджетів витрат:

- схеми перерозподілу витрат обслуговуючих підрозділів між іншими підрозділами;
- схеми розподілу накладних витрат між видами готової продукції;
- методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції;
- наявність та вартість сировини та матеріалів;
- методи оцінки та списання на витрати сировини та матеріалів;
- чисельність основного, допоміжного та управлінського персоналу;
- системи оплати праці персоналу організації;
- методи оцінки незавершеного виробництва;
- методи нарахування амортизації основних засобів.

При складанні бюджетів витрат можуть застосовуватись *два підходи*. *Перший підхід* передбачає розробку бюджетів без консультування з керівниками центрів відповідальності та бухгалтерами-аналітиками. Такий метод називають «бюджетування зверху – вниз» або «top – down budgeting». Керівник відповідальний за розробку генерального бюджету організації встановлює рівень витрат для кожного підрозділу. Керівники центрів відповідальності та персонал безпосередньо займається розробкою бюджету не можуть змінити величину запланованих витрат, встановлену понад. Перевагою даного методу є низька

затратоємність розрахунків. Недоліком – відсутність оперативної інформації про динаміку витрат у розрізі центрів відповідальності, що не дозволяє вчасно вносити зміни до бюджетів.

Другий підхід – «бюджетування знизу – вгору» або «bot-tom - up budgeting». На найнижчих рівнях управління підприємства збирається інформація про витрати і фактори, що їх викликають. Визначаються кількість матеріальних ресурсів, необхідних для виробництва, а також обслуговування та управління підрозділами та підприємством, види обладнання та відповідно сума їх амортизації, необхідна чисельність персоналу та витрати на оплату праці, необхідна кількість машинно-годин та витрати пов'язані з змістом основних засобів. Після узгодження рівня видатків із керівником відповідальним за розробку генерального бюджету організації формується безпосередньо бюджет видатків підрозділу. *Перевага* – висока точність розрахунків. *Недоліком* – порівняно висока затратоємність заходів щодо складання бюджетів витрат. Бюджети витрат бувають гнучкими, фіксованими, бюджетами від досягнутого, нульовими, АБВ бюджетами, цільовими, стратегічними, касовими та бюджетами, які складаються за методом нарахування.

Гнучкий бюджет витрат - це бюджет, який складається не для конкретного обсягу діяльності, а для певного діапазону.

Статичний бюджет - це бюджет, розрахований на конкретний обсяг діяльності організації. Таким чином, у статичному бюджеті витрати плануються виходячи тільки з одного рівня реалізації.

Бюджет витрат від досягнутого є бюджетом при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється шляхом коригування даних попереднього бюджету.

Нульовий бюджет витрат – бюджет при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється з нуля.

Цільовий бюджет витрат – бюджет, складання якого орієнтоване на досягнення основних цілей підрозділу.

Стратегічний бюджет витрат – бюджет, розрахований на довгостроковий період.

Бюджет витрат за методом нарахування є бюджетом, що складається з використанням такого бухгалтерського принципу як тимчасова визначеність фактів господарської діяльності. Згідно з цим-принципом факти господарської діяльності відносяться до того бюджетного періоду, в якому вони мають місце, незалежно від часу виплати коштів, пов'язаних з цими фактами. Отже витрати плануються на дату їх здійснення, а не на дату їх оплати.

Касовий бюджет витрат - являє собою бюджет, що складається з використанням касового принципу відображення витрат.

Планування витрат здійснюється у розрізі:

- продуктів та послуг;
- видів діяльності (функції);
- об'єктів виробничих інвестицій, об'єктів основних засобів та інші види активів;
- статей калькуляції;
- факторів виробництва;
- центрів відповідальності та місць формування витрат;
- змінних та постійних витрат;
- покупців;
- територій (зон) продажу.

Проблеми бюджетування пов'язані:

- Невідповідність тактики та стратегії компанії.
- Відсутність оперативності (у частині здійснення контролю за витратами та результатами).
- Не використовується вся інформація для бюджетного управління підприємством.

Відсутність регламенту розробки та впровадження бюджетування, регламенту (терміни складання, послідовність, автоматизація), регламенту коригування бюджету (послідовність і хто коригує), регламенту управління бюджетним процесом.

- Не реалістичність та не здійсненність планів.
- Відсутність прозорості для керівника.
- Немає делегування відповідальності (участь середнього менеджменту в плануванні та управлінні).

- Система мотивації не пов'язана з виконанням бюджету (преміювання тільки із загального прибутку – неправильно).

- Бухгалтерська інформація не завжди пристосована до бюджетування.

- Проблеми з організаційною структурою підприємства.

- Відсутність кваліфікованого персоналу.

- Часто планування здійснюється лише на основі бюджету коштів. (проте цей документ визначає лише майбутню платоспроможність, а не ефективність використання ресурсів).

У процесі аналізу поточної діяльності підприємства та контролю за виконанням бюджету можуть бути виділені такі етапи:

1. Визначення кола осіб, які контролюють виконання різних статей бюджету або фінансового плану;

2. Визначення набору «контрольних показників» для аналізу виконання бюджету;

3. Збір інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства;

4. Подання інформації у необхідній формі;

5. Порівняння планових та фактичних показників;

6. Визначення відхилень;

7. Аналіз відхилень та виявлення їх причин;

8. Прийняття рішень про коригування бюджету або посилення контролю за його виконанням.

Процес бюджетування передбачає:

- кількість запусків технологічного процесу для кожної продукції (з огляду на очікувані розміри замовлених партій);

- кількість замовлень матеріалів (з огляду на складність технологічних специфікацій для різної продукції, а також специфічні вимоги до якості у певних споживачів);

- підвищену складність документального оформлення відвантаження для окремих замовлень (наприклад, експорт);

- специфічні способи транспортування для різних замовлень;

- специфічний рівень після збутового обслуговування для різних споживачів.

Застосування системи управління витратами на засадах бюджетування дозволяє, розробити оптимальну концепцію ведення бізнесу для підприємства, довести плани до відома виконавців завдяки узгодженню бюджетів з центрами відповідальності, значно спостити процедуру контролю за рівнем витрат підприємства та, як наслідок, на новому якісному рівні організувати рух фінансових потоків підприємства (рис.6.2).



Рис.6.2. Бюджетування підприємства

Розглянемо на **прикладі** організацію бюджетування на підприємстві. Початковим елементом генерального бюджету є *бюджет продажу (реалізації)*, а завершальним *прогнозний баланс (бюджет прибутків та збитків)*, який містить перелік найважливіших ключових показників з метою оцінки стану фінансових ресурсів організації та його розподілу.

Якість розробки базового елемента – *бюджету продажу (реалізації)* є запорукою ефективності всієї системи бюджетування, організації та якості прогнозної інформації в системі інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських, у тому числі стратегічних рішень на основі показників прогнозного балансу та прогнозного звіту про фінансові результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Структура генерального бюджету повинна відповідати фінансовій структурі організації, відображати специфіку основних бізнес-процесів та їх взаємозв'язок з ключовими цінностями організації, що відображають стратегічні цілі та завдання її позиціонування в галузі та регіоні.

Окремі елементи бюджету продажу (реалізації) у системі стратегічного планування відображено в табл.6.1. Розподіл продукції за групами якості відображає стратегічні пріоритети компанії з просування на ринку основних видів продукції.

Таблиця 6.1.

Бюджет продажу (реалізації) Розділ I. Стратегічні види продукції

Вид продукції	Розподіл продукції за ключовими параметрами якості, %				
	Нова продукція		Модернізована продукція	Модифікація основного продукту	Основний продукт
	Не має аналогів	Має аналоги			
А	-	-	20	30	50
В	100	-	-	-	-
С	-	100	-	-	-
Всього	100	100	20	30	50

Види продукту А характерні для стадії зрілості життєвого циклу продукту, коли підприємство, хоче продовжити життєвий цикл продукту, вводить на ринок його модифікації, а також планує вдосконалити параметри якості і підвищити споживчу вартість

продукту. У цьому стратегія збереження конкурентних переваг спрямовано на нові продукти. Великі гарантії компанії забезпечує продукція, що не має аналогів на внутрішньому та/або зовнішньому ринках. Отже, нова продукція повинна мати унікальні ознаки якості, орієнтовані на потенційні потреби клієнтів, виявлення та прогнозування яких є одним із головних стратегічних завдань компанії.

Обсяг продажу (реалізації) представлений за трьома рівнями (табл.6.2):

Таблиця 6.2.

Розділ II. Обсяг та структура продажу (реалізації)

Вид продукції	Обсяг продажу, од.			Частка освоєного ринку, %		
	Критичний	Тактичний	Стратегічний	Фактична	Тактична	Стратегічна
A	1000	1500	2000	60	70	100
B	1800	2500	3000	70	80	100
C	1200	1700	2000	65	80	100

1) критичний обсяг є одним з основних параметрів беззбиткової діяльності, розрахований наступним чином:

$$ТБ = a : (ц - b),$$

де а - загальні постійні витрати за звітний період, грн.; b - змінні витрати на одиницю продукції, грн.; ц - ціна одиниці продукції, грн.

2) тактичний обсяг характеризує рівень ділової активності на наступний рік;

3) стратегічний обсяг відображає стратегічну мету компанії з розширення виробничої діяльності та освоєння ринку збуту продукції.

Частка освоєння ринку визначається за даними маркетингових досліджень і характеризує ступінь фактичного освоєння ринку, а також тактичну та стратегічну мету підприємства з просування на ринок основних видів продукції. Для оптимальної реалізації стратегії компанії передбачається стовідсоткове освоєння ринку збуту основного продукту та повне задоволення потреб покупців (табл.6.3).

Продукція з високим рівнем конкурентоспроможності орієнтована не тільки на внутрішній ринок, але і на зовнішній. Чим більше різних сегментів ринку освоєно організацією, тим більше шансів зберегти конкурентні переваги у довгостроковій перспективі.

Таблиця 6.3

Розділ III. Структура продажів за сегментами ринку

Вид прод укції	Сегмент ринку (канал збуту)							
	Внутрішній ринок				Зовнішній ринок			
	I		II		I		II	
	Обсяг, од.	питом а вага, %	Обсяг, г. од.	питом а вага, %	Обсяг, г. од.	питом а вага, %	Обсяг, г. од.	питом а вага, %
Критичні показники								
A	800	80	200	20	0	0	0	0
B	400	22	700	39	200	11	500	28
C	600	50	200	17	100	8	300	25
Тактичні показники								
A	1050	70	450	30	0	0	0	0
B	500	20	1000	40	375	15	625	25
C	680	40	340	20	170	10	510	30
Стратегічні показники								
A	1100	55	500	25	300	15	100	5
B	600	20	1200	40	500	17	700	23
C	800	40	400	20	200	10	600	30

У табл.6.4. цінова політика підприємства побудована на точці безбитковості (критичній ціні) минулого року, з урахуванням рівня інфляції, та орієнтована на тактичні і стратегічні цілі розширення ринку збуту продукції і зростання виручки від продажів.

Nota bene

Точка безбитковості (ТБ) характеризує межу зниження ціни, при якому забезпечена безбитковість основної діяльності. Точка безбитковості (ТБ) дорівнює повній плановій собівартості продукції, тобто. забезпечує повне покриття витрат підприємства на виробництво, збут і управління.

Розмір перевищення ТБ дозволяє оцінити запас фінансової міцності (ЗМ) виробництва та збуту окремих видів продукції,

можливості подальшого просування продукту. Чим більше розмір перевищення ТБ, тим гнучкішою і мобільною може бути цінова політика підприємства. Впровадження системи знижок сприяє розширенню ринків збуту продукції та оптимізації клієнтської бази, більш швидкому просуванню продукту та продовженню його життєздатного циклу.

Таблиця 6.4

Розділ IV. Цінова політика

Вид продукції	Ціна за одиницю, грн				Розмір перевищення критичного рівня, %	
	Критична	Фактична минулого року	Тактична	Стратегічна	Тактична ціль	Стратегічна ціль
A	100	140	150	160	50	60
B	120	180	200	220	67	83
C	110	170	180	200	64	82

Відповідно до цього наступним елементом бюджету продажів є кредитна політика організації (табл. 6.5), зокрема система знижок за різних умов оплати продукції.

Таблиця 6.5

Розділ V. Кредитна діяльність підприємства

Вид продукції	Умови оплати			Рівень знижки, %		
	передоплата	авансова оплата 50%	оплата на протязі 30 дн	максимальний	тактичний	стратегічний
A	+	+	+	10	2-3	2-5
B	+	+	+	10	2-3	2-5
C	+	+	+	10	2-3	2-5

Формування даної частини кредитної діяльності підприємства узгоджується з напрацьованим досвідом побудови договірних відносин, діяльністю основних конкурентів, а також з основними параметрами якості системи клієнтських взаємовідносин, передбаченими в системі стратегічного формування клієнтської бази. Рівень знижок залежить від умови оплати, об'єму партії, а також етапу життєвого циклу продукту. На етапі застосування продукту на ринок допускається більш високий рівень знижки, на етапі зрілості – середній, стабі-

льний рівень знижок, в окремих випадках мінімальний розмір знижок, на етапі зниження попиту на продукт – мінімальний розмір знижок, в окремих випадках підвищений розмір для продовження життєвого циклу продукту.

Критичний рівень виручки (табл. 6.6) розрахований на критичний обсяг виробництва (продажів) при критичному рівні ціни, характеризує мінімальний рівень ділової активності підприємства, специфічний для стадії просування нового продукту на ринок, а також для стадії спаду. Тактичні показники характеризують рівень ділової активності на наступний рік, стратегічний - на кінець стратегічного періоду.

Таблиця 6.6

Розділ VI. Дохід (виручка) від реалізації

Ид продукції	Дохід (виручка) від реалізації			Структура продажу, %	
	Критичний	Тактичний	Стратегічний	Тактичний	Стратегічний
A	100	225	320	21,82	23,19
B	216	500	660	48,50	47,83
C	132	306	400	29,68	28,98
Всього	448	1031	1380	100,0	100,0

У структурі продажів найбільша частка посідає більш рентабельні види продукції, що відповідає стратегії організації щодо просування товарів ринку. Зокрема в табл.6.7. підставою для виділення пріоритетних видів продукції є інформаційний блок VII.

Таблиця 6.7.

Розділ VII. Ключові показники ефективності виробництва і збуту основних видів продукції

Ви д продукції	Собівартість продукції, грн			Ціна, грн		Прибуток від продажу, грн		Рентабельність продажу, %	
	Факт минулого року	тактична	стратегічна	тактична	стратегічна	тактичний	стратегічний	тактичний	стратегічний
A	110	100	95	150	160	50	65	33,33	40,63
B	125	120	110	200	220	80	110	40	50,00
C	115	110	105	180	190	70	85	38,89	44,74

У табл. 6.7 відображена стратегія організації з оптимізації виробництва та рівня собівартості основної продукції, передбачувана динаміка ціни та рівня доходності за видами продукції. Згідно з представленими даними найбільш пріоритетним видом продукції підприємства є продукт В з найвищим рівнем рентабельності (50%), далі продукт С (44,74%) і продукт А (40,63%).

У розділі VIII (табл.6.8.), бюджет продажів необхідно відобразити показники руху доходу (виручки), дебіторської заборгованості покупців та інші за видами продукції в поквартальному чи помісячному розрізі.

Таблиця 6.8.

Розділ VIII. Бюджет руху виручки від продажу та дебіторської заборгованості

Показники	Звітні періоди (кварталу)				Тактичний рівень за рік
	I	II	III	IV	
1	2	3	4	5	6
Продукція А					
1.Обсяг продажу, од.					
за квартал	300	400	400	400	1500
з початку року	300	700	1100	1500	
2.Ціна, грн	150	150	150	150	150
3.Дохід (виручка), тис. грн					
нараховано за квартал	45	60	60	60	225
нараховано з початку року	45	105	165	225	
погашено за квартал	35	55	65	65	220
погашено з початку року	35	90	155	220	
2. Дебіторська заборгованість на кінець кварталу, грн	10	15	10	5	5

Продовження табл. 6.8

3. Ступінь досягнення тактичного рівня за рік, %					
щодо об'єму	20,0	46,7	73,3	100,0	
щодо ціни	100,0	100,0	100,0	100,0	
щодо виручки	20,0	46,7	73,3	100,0	
Продукція В					
1.Обсяг продажу, од.					
за квартал	600	600	700	600	2500
з початку року	600	1200	1900	2500	
2.Ціна, грн	200	200	200	200	200
3.Дохід (виручка), тис. грн					
нараховано за квартал	120	120	140	120	500
нараховано з початку року	120	240	380	500	
погашено за квартал	105	125	130	135	495
погашено з початку року	105	230	360	495	
4.Дебіторська заборгованість на кінець кварталу, грн	15	10	20	5	5
5.Ступінь досягнення тактичного рівня за рік, %					
щодо об'єму	24,0	48,0	76,0	100,0	
щодо ціни	100,0	100,0	100,0	100,0	
щодо виручки	24,0	48,0	76,0	100,0	
Продукція С					
1.Обсяг продажу, од.					
за квартал	400	500	400	400	1700
з початку року	400	900	1300	1700	
2.Ціна, грн	180	180	180	180	180

Продовження табл. 6.8

3. Дохід (виручка), тис. грн					
нараховано за квартал	72	90	72	72	306
нараховано з початку року	72	162	234	306	
погашено за квартал	62	85	80	75	302
погашено з початку року	62	147	227	302	
4. Дебіторська заборгованість на кінець кварталу, грн	10	15	7	4	4
5. Ступінь досягнення тактичного рівня за рік, %					
щодо об'єму	23,5	52,9	76,5	100,0	
щодо ціни	100,0	100,0	100,0	100,0	
щодо виручки	23,5	52,9	76,5	100,0	
Зведені показники					
1. Дохід (виручка) з початку року, тис. грн					
нараховано	237	507	779	1031	
погашено	202	467	742	1017	
2. Дебіторська заборгованість на кінець кварталу, тис. грн	35	40	37	14	

На основі показників розділу VIII (табл.6.8.), аналізуємо розподіл навантаження на виробничі та збутові структури компанії протягом року. Тактичні завдання на наступний рік будуть розподілені на поквартальні елементи. У результаті буде закладено основу для поточного контролю за результатами виробничо-збутової діяльності протягом року, у тому числі за ритмічністю поставок продукції покупцям та платежів.

З метою оцінки ефективності виробничої діяльності проаналізуємо собівартість, рентабельність виробництва, якість продукції.

У даному прикладі обсяг виробництва (табл.6.9.) розподілений по кварталах року рівномірно, це свідчить про те, що основні продукти компанії знаходяться на стадії сталого розвитку.

Таблиця 6.9.

Бюджет виробництва Розділ I. Обсяг виробництва

Вид продукції	Обсяг виробництва, од.			
	критичний	тактичний	стратегічний	
A	1000	1600	2000	
B	1800	2600	3000	
C	1200	1800	2000	
Тактичний обсяг виробництва, од.				
	I	II	III	IV
A	400	400	400	400
B	650	650	650	650
C	450	450	450	450

Позитивна динаміка обсягу виробництва протягом року й у стадії застосування товару і початкового зростання, негативна динаміка – для стадії спаду і заміни товару нового виду. Стратегічний обсяг виробництва прорахований для стадії зрілості та організації, і основного продукту, виходячи зі стратегічного обсягу продажів і страхового запасу продукції.

На наступному етапі формується оперативний, тактичний і стратегічний прогноз виробничої собівартості одиниці основних продуктів (табл.6.10).

Таблиця 6.10.

Розділ II. Ключові показники собівартості

Вид продукції	Собівартість одиниці продукції, грн		
	оперативний (нормативна)	тактична	стратегічна
A	110	100	95
B	125	120	110
C	115	110	105

Nota bene

Нормативна собівартість формується з урахуванням затверджених норм витрати ресурсів на одиницю товару та чинних тарифів і цін.

Тактична собівартість визначає рівень витрат за кінець фінансового року й формується з урахуванням комплексу заходів із оптимізації основних процесів протягом року.

Стратегічна собівартість являє собою прогноз за рівнем собівартості на період до 5-10 років.

Прогноз тактичної та стратегічної собівартості включає цільові установки за рівнем основних видів витрат і комплекс заходів, спрямованих на їх досягнення. У табл. 6.11. відхилення нормативної собівартості від тактичної відображають дані 1-3 граф, відхилення нормативної собівартості від стратегічної - 4-6 граф.

Таблиця 6.11.

Розділ III. Стратегія зниження собівартості

Вид продукції	Розмір зниження собівартості одиниці виробленого продукту з метою досягнення:					
	Тактичного рівня			Стратегічного рівня		
	Сума, грн	Частка, %	Захід	Сума, грн	Частка, %	Захід
х	1	2	3	4	5	6
А	10	9,1	*	15	13,6	*
В	5	4,0	*	15	12,0	*
С	5	4,3	*	10	8,7	*

Декомпозиція показників (табл.6.12) розділу IV передбачає їх ув'язування з конкретними видами витрат на різних стадіях формування споживчої вартості товару.

В табл. 6.12 розділу IV бюджету виробництва представлено комплекс заходів щодо досягнення тактичного та стратегічного рівня собівартості в розрізі видів продукції, видів витрат на різних етапах їх формування.

Таблиця 6.12.

Розділ IV. Декомпозиція стратегії зниження собівартості до тактичного (стратегічного) рівня

Елементи витрат	Етапи формування споживчої цінності товару						Всього
	Проектування нового продукту	Підготовка вихідної сировини	Створення готового продукту	Зовнішній дизайн	Контроль якості	Упаковка	
1. Матеріальні витрати	*	*	*	*	*		*
2. Трудові витрати	*	*	*	*	*		*
3. Відрахування на соціальні потреби	*	*	*	*	*		*
4. Амортизація	*	*	*	*	*		*
5. Інші.	*	*	*	*			*
Всього витрат	*	*	*	*	*		10 (15)

* наявність витрат

Бюджети продажів і виробництва у взаємозв'язку є базою на формування ключових показників з метою оцінки ефективності основної діяльності підприємства – бюджету прибутків і збитків (табл.6.13). У бюджеті прибутків та збитків відображено прогноз фінансових результатів діяльності у розрізі наступних рівнів:

- 1) критичного - відповідає точці беззбитковості, передбачає рівність витрат у сфері виробництва, управління, збуту та виробничих витрат;
- 2) тактичного - прогноз фінансових результатів на кінець фінансового року при досягненні тактичного об'єму виробництва (продажів) і тактичного рівня ціни та собівартості;
- 3) стратегічного - прогноз фінансових результатів на кінець стратегічного планового періоду при досягненні стратегічного обсягу виробництва (продажів) і стратегічного рівня ціни та собівартості.

Бюджет прибутків та збитків (тис.грн)

Показники	Критичний рівень	Тактичний рівень	Стратегічний рівень
1. Дохід (виручка) від продажу (реалізації)	448	1031	1380
2. Собівартість продажу (реалізації)	348	637	730
3. Валовий прибуток	100	394	650
4. Управлінські витрати	60	54	50
5. Комерційні витрати	40	30	20
6. Прибуток від продажу	0	310	580
7. Податок на прибуток	0	62	116
8. Чистий прибуток	0	248	464
9. Рентабельність виробництва, %	0,0	43,0	72,5
10. Рентабельність продажів, %	0,0	30,1	42,0

Для оцінки ефективності основної діяльності відображені показники рентабельності виробництва та продажів, розраховані за прибутком від продажів.

Взаємозв'язок обліку і бюджетування пов'язаний з:

- 1) відсутністю єдиних підходів до відображення даних в бюджетах і звітах (аналітика до рахунків 23 «Виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 26 «Готова продукція», 28 «Товари» повинна співпадати з відповідними плановими статтями в бюджетах витрат; планів прибутків і збитків інше. В умовах цифровізації, створюється в базі даних єдиний перелік усіх витрат підприємства, який може включати сотню, тисячу позицій згідно яких формуються планові та фактичні витрати (в розрізі як цехів так і окремих продуктів).
- 2) під час використання нормативного методу обліку витрат інформація про позитивні та негативні відхилення може не мати вартості для керівника підприємства.

Отже, модель стратегічного планування та бюджетування відповідає сучасним запитам системи обліку і управління, дозволяє

регулювати процес формування ключових цінностей підприємства в умовах жорсткої конкуренції та зовнішньої нестабільності.

6.3. Поопераційно-орієнтоване бюджетування (ABB)

Nota bene

***ABB** - спосіб прогнозування потреби в ресурсах залежно від очікуваного обсягу діяльності підприємства, який використовує обернену схему поопераційно-орієнтованого обліку: від об'єктів витрат (споживачі, продукція) через операції до ресурсів; інструмент планування або бюджетування який застосовують для створення зв'язку між плановими носіями витрат і плановими витратами.*

Для кожного виду діяльності визначається носій витрат. Нагадаємо, що під носіями витрат розуміють однорідні фактори, що викликають динаміку витрат.

Етапи поопераційно-орієнтованого бюджетування ABB:

1. Визначення обсягів та асортименту реалізації на плановий період за видами продукції та споживачами (групами споживачів).

В даному етапі прогнозується не лише обсяг збуту продукції і ціна реалізації, а й структура покупців і відповідно неоднакова складність виконання різних типів замовлень.

2. Прогноз потреби в операціях (виражений в обсягах їх виконання).

Бюджет повинен враховувати усі операції, що використовувалися раніше при проведенні ABC-калькулювання рентабельності продукції та споживачів. Загальний принцип той самий, що і при традиційному бюджетуванні погребі матеріалах, робочій силі чи рівні використання обладнання: необхідно спрогнозувати потребу в операціях для забезпечення очікуваної структури збуту.

Залежно від структури збуту і складності виконання замовлень плануються значення драйверів витрат операцій:

кількість переналагоджень, замовлень на постачання, перевезень власним транспортом, виїздів на технічну підтримку споживача тощо.

Кроки процедури АВВ:

1. Розрахунок потреби в ресурсах для виконання заданої кількості операцій.

4. Визначення фактичного рівня забезпеченості ресурсами і оцінка невикористовуваних ресурсів.

5. Розрахунок кошторисних ставок розподілу витрат операцій на основі запланованого рівня використання ресурсів.

Основне рівняння АВВ:

Витрати сигновані на забезпечення даного рівня	=	Вартість фактично використаного ресурсу	+	Вартість перевикористаного ресурсу
---	---	--	---	--

Nota bene

Ресурс це виконавець певної операції чи операцій, фактичне місце виникнення витрат. Ресурсом може бути окремий працівник з усією інфраструктурою для підтримки його діяльності або відділ, дільниця, група обладнання з обслуговуючим персоналом тощо.

Потужність ресурсу це здатність виконувати певну кількість операції протягом заданого періоду часу, яку класифікують:

- практичну потужність, тобто максимально можливу, з урахуванням усіх обмежувальних факторів, кількість виконуваних операцій;
- плановану потужність - кількість операцій, що відповідає прогнозованому обсягові і структурі збуту та виробництва;
- фактичну потужність - кількість операцій, виконуваних даним ресурсом в дійсності.

Nota bene

Оцінка вартості використаних ресурсів – фіксує кількість здійснених операцій для кожного об'єкта витрат і переносить їх вартість на собівартість продукції чи замовлення.

Першочергове завдання, яке вирішує поопераційно орієнтоване планування витрат виявити невикористовувані ресурси і підготувати керівництво до прийняття одного з альтернативних рішень:

- пошуку додаткових намовлень для залучення вивільненого ресурсу;
- скорочення видатків на забезпечення ресурсу.

Використання *АВВ* посилює інформаційно-аналітичну цінність поопераційно-орієнтованого обліку витрат.

У *АВВ* обсяги виконання операцій і кошторисні ставки розподілу витрат можна розрахувати лише після завершення звітного періоду на основі історичних даних про витрати і обсяги діяльності.

Значення кошторисних ставок в *АВВ* є спотвореними, оскільки при їх розрахунку береться увесь наявний ресурс операції і не враховується, що його частина може не використовуватися. Витрати невикористовуваного ресурсу не повинні розподілятися на об'єкти витрат, що не спричиняють необхідність утримання цього ресурсу.

АВВ дає змогу калькулювати собівартість наперед, використовуючи планові ставки драйверів, що розраховуються на основі прогнозованого рівня використання наявних ресурсів.

Nota bene

***АВВ** – це система аналізу потужностей ресурсів, оцінки ефективності їх використання, відокремлення незавантажених потужностей та управління ними - або збільшення потреби в операціях, що виконуються даними ресурсами, або скорочення наявного рівня ресурсу (зменшення асигнування на ресурс), також важливий елемент загальної системи управління витратами в компанії.*

Функції, які максимально повно з інформаційно-аналітичної точки зору забезпечує АБВ, виділені більшим і жирним шрифтом на рис.6.3.

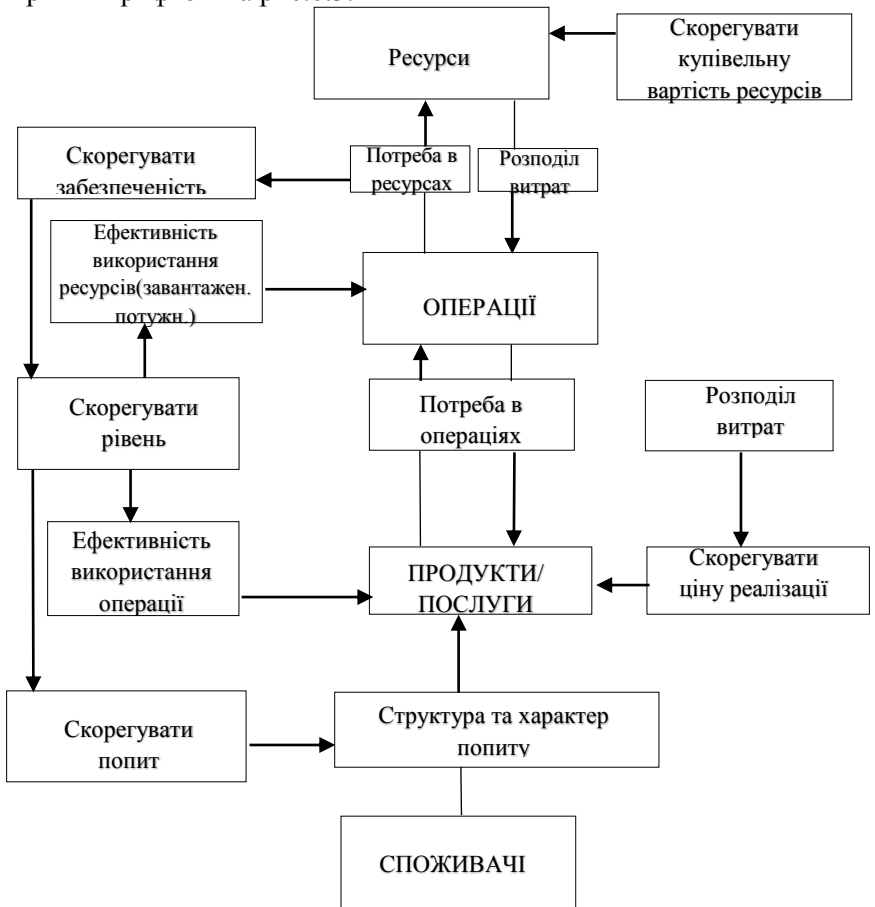


Рис.6.3. Інтегральна схема поопераційно-орієнтованої системи управління витратами

Як видно з рис.6.3., замість планування витрат для функціональних підрозділів та відділів, яке здійснюється на основі планованої чисельності працівників і попередньо

досягнутого рівня витрат (планування від досягнутого), АБВ планує витрати для виконання окремих операцій. Завдяки АБВ з'являється краще розуміння причин споживання ресурсів, а також підвищується контрольованість витрат. Поопераційний бюджетний контроль, при якому кошториси центрів відповідальності подані у поопераційному форматі, не завжди придатний для щомісячного моніторингу через короткотермінові коливання рівня використання ресурсів. Однак коливання обсягів виконання операцій в кінцевому підсумку спрямовує увагу на те, чи використовується ресурсний потенціал ефективно і який його рівень може бути необхідним в майбутньому.

Використання АБВ зменшує інформаційну нерівність між керівниками і підлеглими, дає чітке уявлення про потенціал других і складність виконуваних ними робіт. Усвідомлення того, що підвищується рівень інформованості керівника, прозорість процесу планування і об'єктивність індивідуальної оцінки працівників, заохочує підлеглих до скорочення бюджетних «буферів», які обов'язково закладаються при бюджетуванні на основі співучасті шляхом навмисної переоцінки витрат і недооцінки доходів.

6.4. Облік за центрами відповідальності в стратегічному управлінському обліку, аналізу і звітності

Глобальні зміни в економічному середовищі, потребують ефективної діяльності підприємств та організацій, їх структурних підрозділів. На основі узагальнення даних про доходи, витрати і результати діяльності, керівники, потребують забезпечити чіткий зв'язок між результатами діяльності і відповідальністю, на основі всебічного вивчення та аналізу, як поточних, так й стратегічних цілей, звітуючи про результати своєї роботи перед вищим керівництвом, за допомогою виділення в організації так званих центрів відповідальності. Тому, управлінський облік за центрами відповідальності на великих і середніх, та навіть на малих вітчизняних підприємствах став швидше необхідністю, оскільки на базі його звітності формуються основні стратегічні перспек-

тиви та приймаються найважливіші для майбутнього розвитку підприємства рішення.

З метою визначення сутності поняття «центр відповідальності», можна виділити схожі ознаки:

- центр відповідальності є відокремленим структурним підрозділом підприємства;
- результати роботи центру відповідальності обов'язково вимірюються і контролюються керівником (менеджером) центру;
- керівник (менеджер) центру несе пряму відповідальність за результати діяльності ввіреного йому підрозділу.

Nota bene

Центр відповідальності – це частина організації, що найчастіше всього представлена відокремленим структурним підрозділом, який управляється менеджером, що відповідає за певний бізнес-процес чи господарську діяльність підприємства, та генеровані цією діяльністю доходи, витрати, ресурси та фінансові результати.

Центри відповідальності є основними об'єктами управління і головними ланками в організаційній структурі виробництва, класифікація яких подана в табл.6.15. А. В. Шайкан визначає, що «основною метою розподілу витрат за центрами відповідальності є змога проведення аналізу».

Таблиця 6.15.

Класифікація центрів відповідальності

Класифікацій на ознака	Центри відповідальності
За метою управління	<i>Оперативні</i> – центри відповідальності, що забезпечують здійснення основної діяльності. <i>Тактичні</i> – центри відповідальності, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання тактичних цілей. <i>Стратегічні</i> – центри відповідальності, діяльність яких спрямована на забезпечення виконання стратегічних цілей.

За рівнем управління	<p>Центри, що охоплюють окремі структурні підрозділи</p> <p>Центри, що охоплюють окремі напрямки або види діяльності</p> <p>Центри, що охоплюють групи продуктів чи послуг</p> <p>Центри, що охоплюють групи клієнтів</p> <p>Центром відповідальності вважаються філії, відділення</p> <p>Центром відповідальності вважається банк в цілому</p> <p>За обсягом відповідальності</p>
За обсягом відповідальності	<p>Центри витрат – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати, але не контролюють доходи й інвестиції в активи таких центрів.</p> <p>Центри доходу – центри відповідальності, керівники яких контролюють доходи, але не контролюють витрати та інвестиції в активи таких центрів.</p> <p>Центри прибутку – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати й доходи, але не контролюють інвестиції в активи таких центрів.</p> <p>Центри інвестицій – центри відповідальності, керівники яких одночасно контролюють витрати, доходи та інвестиції в активи центрів та несуть відповідальність за ефективність інвестицій.</p>
За відношенням до внутрішнього подарського механізму	<p>Госпрозрахункові – центри, що функціонують на принципах внутрішнього госпрозрахунку.</p> <p>Аналітичні – не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин та контролюють окремі види витрат.</p>
За ступенем агрегованості	<p>Первинні – центри, сфера діяльності яких збігається з межами реального структурного підрозділу.</p> <p>Похідні – центри, що не ототожнюються з конкретними структурними підрозділами</p>
За відношенням до основної діяльності або за ступенем співпадіння за місцями виникнення	<p>Основні – центри, що організують контроль за місцями виникнення витрат.</p> <p>Функціональні – центри, що забезпечують контроль за витратами, що виникли в різних підрозділах, але за відповідальністю одного менеджера.</p> <p>Співпадаючі –, що формуються за місцями виникнення витрат.</p> <p>Не співпадаючі – центри відповідальності, діяльність яких не прив'язана до місць виникнення витрат.</p>

Найбільш універсальною класифікацією вважають виділення їх виходячи з обсягу повноважень і відповідальності, критерієм яких є характер економічних показників, за які несе

відповідальність відповідний центр доходів, витрат, прибутку або інвестицій, вважаючи цей підхід до класифікації інваріантним до сфери, галузі та масштабом бізнесу підприємства.

Центри відповідальності виконують функції : планування, контролю, звітності та мотивації.

У стратегічному управлінському обліку, створення центрів відповідальності, дозволяє нести відповідальність керівникам за прийняття управлінських рішень, а також використання матеріального стимулювання за результати їх діяльності, що передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання;
- аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

Етапи організації обліку за центрами відповідальності представлено в табл. 6.16.

Таблиця 6.16.

Етапи організації обліку за центрами відповідальності

Етап	Зміст етапу	Дії на етапу
I	Економічне обґрунтування доцільності створення центрів відповідальності	1) дослідження особливостей функціонування окремих структурних підрозділів з метою реорганізації організаційної структури на основі центрів відповідальності; 2) оцінка переваг та недоліків децентралізації; 3) визначення внутрішньої організаційно-управлінської структури з точки зору реорганізації на основі центрів відповідальності
II	Поділ організації на центри відповідальності	1) визначення організаційно-економічного механізму управління за центрами відповідальності та взаємодії його складових частин; 2) розробка внутрішніх нормативних документів (положення про центри відповідальності, посадові інструкції)

III	Організація обліку за центрами відповідальності	1) визначення принципів, цілей і завдань обліку за центрами відповідальності; 2) розробка норм і нормативів; 3) розробка документообігу; 4) створення системи бюджетування (розробка форм бюджету для кожного центру відповідальності); 5) впровадження форм внутрішньої звітності (визначення форм звітності і встановлення періодичності їх подання)
-----	---	--

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

Принципи обліку за центрами відповідальності:

- менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем;
- менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність;
- менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їхніми підрозділами мети;
- чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення працівників;
- звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Основні вимоги до виділення центрів відповідальності підприємств:

- центри відповідальності повинні бути пов'язані з організаційною структурою підприємства;
- призначення відповідального керівника за результати діяльності центру відповідальності;
- використання показників оцінки діяльності центрів відповідальності;

- розподіл сфери повноважень і відповідальності керівників за досягнення показників діяльності кожного центру відповідальності;
- забезпечення системи контролю за виконанням показників діяльності центрів відповідальності.

Організація системи обліку за центрами відповідальності на підприємствах, зокрема оптової торгівлі має здійснюватися у певній визначеній послідовності.

Приклад. Етапи організації обліку за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі (рис.6.4).

1 етап	Визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань
2 етап	Виокремлення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності конкретних осіб
3 етап	Розподіл сфери повноважень і відповідальності праці в них і в кожного центру відповідальності
4 етап	Закріплення витрат за окремими центрами відповідальності та складання бюджету для кожного центру відповідальності
5 етап	Визначення порядку звітування та складу форм звітності про результати діяльності центрів
6 етап	Аналіз причин відхилень та встановлення винних осіб, оцінка ефективності діяльності центрів
7 етап	Проведення оперативного аналізу відхилень фактичних витрат від запланованих, здійснення управління за відхиленнями

Рис. 6.4. Етапи організації обліку за центрами відповідальності підприємств оптової торгівлі

При побудові правильної та ефективної системи управлінського обліку за центрами відповідальності, необхідно враховувати організаційні та технологічні особливості діяльності підприємств (рис.6.4).

Порівняльна характеристика центрів відповідальності наведена в табл.6.17.

Таблиця 6.17.

Порівняльна характеристика центрів затрат, доходів, прибутку та інвестицій

Фактори	Тип центру відповідальності			
	Центр витрат	Центр доходів	Центр прибутку	Центр інвестицій
Завдання Управлінського обліку	Вимірювання і фіксація витрат на вході в ЦВ	Фіксація результатів діяльності ЦВ на виході	Вимірювання і фіксація витрат на вході в ЦВ, витрат усередині цього центру, кінцевих результатів його діяльності на виході	Вимірювання і контроль витрат і доходів ЦВ, а також оцінка ефективності використання інвестицій
Критерії оцінки діяльності центрів	Прямі витрати	Розмір виручки	Розмір отриманого прибутку	Ефективність використання інвестицій (норма прибутку на інвестиції)
Критерії фінансової відповідальності керівників центрів	Керівник ЦВ відповідає за понесені витрати	Керівник відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати	Керівник відповідає одночасно як за доходи, так і за витрати ЦВ	Керівник відповідає за доходи і витрати ЦВ, а також за ефективність використання інвестованих в нього коштів
Управлінські повноваження керівників центрів	Найменші управлінські повноваження, які обмежуються контролем за формуванням витрат і їх доцільністю	Управлінські повноваження зосереджуються на питаннях отримання доходів	Великі повноваження у прийнятті рішень (наприклад, за кількістю і якістю виробленої продукції, наданих послуг)	Найбільші управлінські повноваження (наприклад, прийняття власних інвестиційних рішень)

Примітка	Центри витрат можуть бути відокремлені або входять до складу інших ЦВ	Можуть бути виділені центри маржинального доходу (різниця між виручкою і змінними витратами)	Кількість центрів прибутку залежить від ступеня децентралізації управління	Як правило, центр інвестицій – це організація в цілому
----------	---	--	--	--

Ефективність центру відповідальності визначається параметрами: досягненням цілей; ефективність використання ресурсів. Для визначення ефективності діяльності центрів відповідальності необхідно використовувати показники оцінки центрів відповідальності (табл. 6.18).

Таблиця 6.18.

Показники оцінки центрів відповідальності

Тип центру відповідальності	Показники
Центр інвестицій	Рентабельність інвестицій
	Обсяг інвестицій
	Період окупності інвестицій
Центр прибутку	Чистий прибуток
	Маржинальний прибуток
	Рентабельність продукції
	Рентабельність продажу
	Рентабельність активів
Центр витрат	Прямі витрати
	Накладні витрати
	Умовно-змінні витрати
	Умовно-постійні витрати
Центр енергозбереження	Економія паливно-енергетичних ресурсів

Налагодження ефективної системи управління за центрами відповідальності та трансфертного ціноутворення сприяє вдосконаленню контролю за рівнем витрат кожного центру відповідальності, виявленню внутрішніх резервів зниження витрат і покращення фінансових результатів діяльності підприємства та його фінансово-економічної стійкості на ринку. Ефективність створення

центрів відповідальності полягає в тому, що оцінюється не тільки кінцевий результат діяльності підприємства, а результати діяльності його підрозділів. Головною метою обліку відповідальності є допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та проведення оцінки результатів діяльності (табл.6.19).

Таблиця.6.19

Звіт центру відповідальності

№ з/п	Показники	Значення показників в грн.		Відхилення фактичних по-ків від бюджетних	
		Бюджетні скориговані на фактичний обсяг діяльності	Фактичні	суми, грн.	у %
1.	Дохід	48 000	50 000	+ 2000	+ 4,2
2.	Змінні витрати	33 00	34 000	-1000	-3,0
3.	Маржинальний дохід	15 000	16 000	+ 1000	+ 6,7
4.	Постійні прямі витрати, контрольовані менеджером підрозділу	5500	5 000	+ 500	+ 9,1
5.	Фінансовий результат (прибуток), що контролюється керівником підрозділу (п.3 – п.4)	9500	11 000	+1500	+ 15,8
6.	Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу	3500	4000	-500	-14,3
7.	Фінансовий результат діяльності підрозділу (прибуток) без урахування загальних операційних витрат підприємства (п.5 – п.6)	6000	7000	+ 1000	+16,7

Продовження табл. 6.19

8.	Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідності.	2500	3000	-500	-20,0
9.	Операційний прибуток підрозділу (п.7 – п.8)	3500	4000	+500	+14,3

Для стимулювання економії витрат на забезпечення об'єктивної оцінки діяльності центрів відповідальності важливе значення має вибір оптимального підходу до трансферного ціноутворення.

Nota bene

***Трансферна ціна** – це внутрішня ціна, за якою один підрозділ підприємства (цех, відділ тощо) передає іншому продукцію чи послуги.*

Залежно від завдань управління можна застосовувати такі види трансферного ціноутворення:

- 1) з орієнтацією на ринкові ціни на аналогічні товари чи послуги;
- 2) на основі витрат (планових або фактичних, повних чи змінних) на виготовлення товарів (напівфабрикатів) чи надання послуг;
- 3) на договірній основі.

Nota bene

***Облік за центрами відповідальності** це упорядкована система, яка допомагає вимірювати (оцінювати) відповідність фактично витрачених ресурсів чи досягнутих результатів запланованим показникам по кожному підрозділу, що виступає відповідним центром доходів, витрат, прибутку чи інвестицій.*

Завдяки наявному делегуванню повноважень підрозділу, що визнаний як центр відповідальності, саме завдяки цьому він і отримує подібний статус. При цьому виявлені відхилення по запланованих показниках фіксуються не тільки в тому місці, де вони виникли, але також і по відповідальній особі, що є керівником відповідного центру відповідальності.

6.5. Аналіз інвестиційних рішень для цілей стратегічного управлінського обліку і аналізу

Мета будь-якого бізнесу – отримувати прибутки і хорошу рентабельність, щоб знати наскільки ефективно працює бізнес. Термін рентабельність походить від німецького слова «rente» – «повертати».

Nota bene

Рентабельність це показник економічної ефективності використання ресурсів або інвестицій.

Загалом існує близько 15 різних показників рентабельності, але розглянемо найчастіше вживані:

- рентабельність продажів (ROS);
- рентабельність активів (ROA);
- рентабельність інвестицій (ROI).

Nota bene

Рентабельність продажів (ROS) – це показник фінансових результатів підприємства, який показує яку частину виручки становить прибуток.

$$ROS = \text{чистий прибуток} / \text{оборот} \times 100 \% \dots\dots\dots(6.1)$$

Приклад, ТОВ за місяць отримав оборот 100 000 грн. З них 50 000 грн пішло на закупівлю товарів у постачальника. Ще 10 000 – склали маркетингові витрати. 5000 грн – оренда та комуналка, 20 000 – заробітна плата. Разом валовий прибуток – 15 000 грн. ТОВ немає кредитних зобов'язань, а сплатив 18% податку на прибуток, який склав 2 700 грн. Отже, чистий прибуток – 12 300 грн, а чиста рентабельність продажів: $12\,300 / 100\,000 \times 100\% = 12,3\%$.

Часто показник використовують для порівняння: якщо у вересні рентабельність становила 14,8%, у жовтні 15%, у листопаді 12,3% то слід розібратись, що пішло не так. Або прогнозування: якщо вдасться збільшити оборот до 150 000 грн, значить компанія повинна заробити: $150\,000 \times 12,3\% / 100\% = 18\,450$ грн.

Nota bene

Рентабельність активів (ROA) – обчислюється діленням чистого прибутку на вартість активів.

ROA = чистий прибуток / вартість активів x 100%(6.2)

Приклад – проаналізуємо діяльність двох будівельних фірм. Одна заробляє чистими 2 млн.грн, друга заробляє 1млн.грн. Визначимо, якої фірми діяльність буде ефективнішою? Обидві фірми багато грошей вклали в дороге обладнання (дорогі верстати, крани, машини, інструменти), а також в землі, ліцензії і т.д. – активи.

Отже, якщо перша фірма заробляє 2 млн.грн., це добре,. Проаналізуємо діяльність фірми, якщо у неї активів на 100 млн.грн. Тоді рентабельність використання цих активів становитиме $2\ 000\ 000 / 100\ 000\ 000 \times 100\% = 2\%$.

«Вважається, що мінімальний поріг рентабельності активів – 10% річних і більше. Якщо ваш бізнес приносить менше, то він не дуже ефективний. Оскільки логічно, якщо продати все обладнання і покласти гроші в банк, рентабельність становила б – 3%. Якщо вкласти гроші в інвестиційний фонд, або купити якісь облігації, тоді прибутковість – 7%, і 10%, і 15% буває. Отже, це «випадок, коли вигідніше не займатися бізнесом, ніж займатися ним».

У другій компанії, в свою чергу, обладнання задіяно на 8млн.грн. Таким чином рентабельність на один долар активів становить 12,5%. При такому управлінні, якби у цієї команди було активів на 100 млн.грн, вони б змогли за рік заробити 12,5млн. грн.

ФОП відкрив кав'ярню, в яку вклав на відкриття 15 000 грн (активи кав'ярні). За цю суму ФОП зможе її й продати. Річний прибуток з кав'ярні – 10 500 грн, а рентабельність активів - 70%. Тобто набагато вигідніше займатися кав'ярнею, ніж продати її і внести гроші в банк.

Nota bene

Рентабельність інвестицій (інвестований капітал) (return on investment - ROI) – фінансовий коефіцієнт, який ілюструє на скільки відсотків вдалося повернути вкладення від інвестицій в бізнес або проект в цілому і виражається у відсотках.

$$ROI = (\text{чистий прибуток} - \text{розмір вкладень}) / \text{розмір вкладень} \times 100\% \text{..(6.3)}$$

Приклад, Кушнір І. інвестував \$1,000 в компанію Slice Pizza Corp. у 2017 році, а рік потому продав акції за \$1,200. Щоб розрахувати рентабельність цієї інвестиції, розділимо чистий прибуток (\$1,200 - \$1,000 = \$200) на вартість інвестиції (\$1,000), щоб отримати ROI : \$200/\$1,000, або 20%.

Порівняємо інвестиції в Slice Pizza з будь-якими іншими проектами. Припустимо, що Кушнір І. також інвестував \$2,000 у Big-Sale Stores Inc. у 2014 році і продав акції на загальну суму \$2,800 у 2017 році. Рентабельність інвестицій Кушнір І. у Big-Sale склала б \$800/\$2,000, або 40%.

ROI забезпечує приблизний показник оцінки успішності попередньої інвестиційної політики компанії, відображаючи узагальнений показник фактичних надходжень на інвестований капітал. Використання ROI для оцінки роботи підрозділів може спричинити відмову менеджерів від інвестицій, які є прибутковими для компанії, проте знижують ROI для підрозділу.

Отже, знаючи ROI свого бізнесу власнику буде легше залучати інвестиції чи кредитні кошти, гранти для розвитку своєї справи, а інвестиції стануть більш ефективними, оскільки можна буде обрахувати віддачу від кожного проекту (угоди).

Використання ROA і ROS – допоможе обрати нішу для відкриття нового бізнесу з більшою рентабельністю. Загалом, за показниками рентабельності можна проаналізувати весь бізнес. Можна визначити рентабельність кожного співробітника чи відділу, рентабельність кожного товару тощо, що є важливішим чим визначення рентабельності бізнесу в цілому. Керівництво

зможє переглянути витрати, визначити ризики, вразливі місця і виправити їх або внести корективи.

Для оцінки ефективності діяльності підприємств використовують показник економічної доданої вартості – **EVA (economic Value Added)**, який дозволяє проводити оцінку поточних і майбутніх перспектив його розвитку.

Вперше, працівники американської консалтингової компанії Stern & Co Д. Стерн і Б. Стюарт на початку 90-х рр. XX століття, застосували цей показник, в якості інструмента для прийняття управлінських рішень, з метою ефективного управління фінансовою компанією. У сучасний період, показник **EVA** широко впроваджується в практичне використання для оцінки діяльності фінансових установ як США, так і компаній провідних європейських країн, сприяє узгодженню цілей з точки зору рішень щодо придбання активів чи продажу їх.

Економічна додана вартість розглядається в якості показника оцінки внутрішньо-фірмової ефективності та вартості, що створює компанія за певний період часу з позиції її власників. Вважається, що діяльність підприємства має для власників позитивний результат в тому випадку, якщо підприємству вдалося отримати більше, ніж становить прибутковість альтернативних вкладень. Цим пояснюється те, що при розрахунку EVA з суми прибутку віднімається не тільки плата за користування позиковим капіталом, але й за користуванням власним. Тобто підприємству необхідно забезпечувати такий рівень рентабельності, який дозволяє не тільки отримувати віддачу від інвестованого капіталу, яка перевищує витрати на залучення капіталу, але і створювати додаткову вартість.

Nota bene

Економічна додана вартість є показником річної рентабельності підприємства, який в першу чергу показує, чи вдалося підприємству створити додаткову вартість.

Показник EVA простий та ефективний у використанні, може бути розрахований як по підприємству в цілому, так і по окремих інноваційних проектах, має складну внутрішню

структуру. Єдиної методики розрахунку EVA не існує, та в загальному вигляді показник EVA визначається як різниця між чистим прибутком та вартістю використаного для її отримання власного капіталу підприємства.

Способи розрахунку економічної доданої вартості:

$$1) \quad EVA = NOPAT - WACC \times IC \dots\dots\dots(6.4),$$

де: *EVA* – економічна додана вартість, *NOPAT* (*Net Operation Profit After Taxes*) – чистий операційний прибуток після виплати податків; *WACC* (*Weighted Average Cost of Capital*) – середньозважена вартість капіталу; *IC* (*Capital Employed*) – обсяг інвестованого капіталу.

$$2) \quad EVA = (r - WACC) \times IC \dots\dots\dots(6.5),$$

де *r* – прибуток на капітал підприємства.

$$3) \quad EVA = (ROI - WACC) \times IC \dots\dots\dots(6.6),$$

де *ROI* – рентабельність капіталу, інвестицій; *WACC* – середньозважена вартість капіталу.

Чистий операційний прибуток після виплати податків (*NOPAT*) може бути розрахований:

$$NOPAT = ЧП + \Delta П + Z + PL - Vd + Kr \dots\dots\dots(6.7),$$

де *ЧП* – чистий прибуток; $\Delta П$ – зміна відкладених податків; *Z* – монетарна участь; *PL* – післяподаткові відсоткові платежі; *Vd* – післяподатковий відсотковий дохід; *Kr* – курсова різниця.

$$NOPAT = EBIT \times (1 - T) \dots\dots\dots(6.8),$$

де: *EBIT* – прибуток до сплати відсотків та податків; *T* – ставка податку на прибуток.

Джерелом інформації для визначення *NOPAT* є Консолідований звіт про фінансові результати ((Форма № 2).

$$NOPAT = Pod - Cfin - Taxp \dots\dots\dots(6.9),$$

де *Pod* – прибуток операційної діяльності підприємства (код рядка 2190 або 2195, Ф. 2); *Cfin* – фінансові витрати підприємства (код рядка 2250, Ф. 2); *Taxp* – податок на прибуток підприємства (код рядка 2300, Ф. 2).

Для визначення обсягу інвестованого в підприємство капіталу (*IC*) використовуємо дані Консолідованого балансу (Форма № 1):

$$IC = Atotal - Lcur - INfut \dots\dots\dots(6.10),$$

де *Atotal* – загальний розмір активів підприємства (код рядка 1900, Ф. 1); *Lcur* – поточні зобов'язання без урахування векселів виданих (рядок 1695 – рядок 1605, Ф. 1); *INfut* – доходи майбутніх періодів (код рядка 1665, Ф. 1).

Nota bene

Показник середньозваженої вартості капіталу (WACC), під час розрахунку економічної доданої вартості, забезпечує зв'язок між внутрішніми характеристиками економічної діяльності підприємства та ринковими, оскільки вартість власного та залученого капіталу відображає ринкові ціни для альтернативного розміщення капіталу, інвестованого в підприємство.

Розрахунок розміру середньозваженої вартості капіталу у спрощеному варіанті має вигляд:

$$WACC = K_s \times W_s + K_d \times W_d \dots\dots\dots (6.11),$$

де K_s – вартість власного капіталу, W_s – частка власного капіталу у загальній вартості капіталу підприємства; K_d – вартість залученого капіталу; W_d – частка залученого капіталу у загальній вартості капіталу підприємства.

Приклади:

1) інвестиції на заздалегідь відомі результати. Mercedes-Benz (США) інвестувала кошти у встановлення електронної довідкової системи. Компанія вирішила здійснити цей інвестиційний проект опираючись на таке: по-перше, коефіцієнт окупності інвестицій був позитивним, по-друге, впровадження системи дозволяло значно скоротити витрати на поїздки і затрати часу співробітників, які працюють поза офісом. Капіталовкладення виявилось дуже успішним в плані скорочення затрат, але не мало безпосереднього впливу на збільшення прибутку.

2) Визначення капіталомісткості інвестицій.

Прикладом є ситуація інвестування General Motors в марку Saturn. Розвиток нової лінії товарів постійно потребує великих капіталовкладень, але, крім цього, необхідно підтримувати цю лінію додатковим капіталом до тих пір, поки вона не забезпечить стабільний прибуток.

Отже, як бачимо на основі зарубіжного досвіду, процес прийняття управлінських інвестиційних рішень вимагає врахування великої кількості факторів, які суттєво впливають на ефективність інвестування.

Методи оцінки інвестиційних проєктів :

- (1) простий та модифікований період окупності;
- (2) чиста теперішня вартість;
- (3) внутрішня норма прибутковості;
- (4) простий та модифікований індекс прибутковості;
- (5) балансова норма прибутку.

Керівник центру інвестицій чи центру прибутку несе відповідальність як за виробничі, так і за маркетингові види діяльності свого підрозділу. Однак при створенні автономних підрозділів виникає загроза, що відповідальні за них менеджери можуть не намагатися добитися цілей, які важливі для компанії в цілому. Під час децентралізації важливе значення має вибір адекватних показників оцінки діяльності менеджерів чи компанії в цілому.

Етапи вибору оціночних показників:

1. Вибір показників, які б відповідали цілям керівництва. Необхідно визначити, чи це буде операційний прибуток, чистий прибуток, рентабельність інвестицій чи інші показники? Чи повинні ці показники бути максимальними?

2. Після вибору показника слід вирішити питання щодо методу обчислення його складових, наприклад, прибутку і інвестицій. Чи обчислювати прибуток на основі директ-костингу чи абзорпшен-костингу?

3. У якій оцінці визначати прибуток і інвестиції: фактичної собівартості чи вартості реалізації?

4. Як встановлювати стандарти? Чи всім підрозділам запланувати єдиний рівень рентабельності?

5. Яку передбачити періодичність для представлення звітності: квартал, рік? Чи надати звітам про діяльність менеджера і підрозділу різну форму?

Очікувана величина рентабельності інвестованого капіталу обмежена конкуренцією. Підприємство зіштовхується з вибором між оборотністю капіталу та рентабельністю продажу.

Аналіз **прикладу** табл.6.20 підтверджує, що мережа ресторанів швидкої їжі, яка має високу оборотність, працює з низьким коефіцієнтом чистого прибутку. У свою чергу, готельний бізнес, що має відносно низьку оборотність капіталу, змушений компенсувати її високою прибутковістю.

Дані табл. 6.20 свідчать, що мережа ресторанів швидкої їжі і готелі мають однакові показники ROI.

Однак їх коефіцієнти оборотності та чистого прибутку є різними.

Таблиця 6.20

Взаємозв'язок між оборотністю капіталу та рентабельністю продажів у межах моделі Du Pont

	Оборотність капіталу \times Рентабельність продажів = <i>ROI</i>		
Мережа ресторанів швидкої їжі	2,0	5%	10%
Готелі	0,5	20%	10%

Розглянемо методику розрахунку показника EVA® на **прикладі** – розрахувавши середньозважену вартість капіталу (WACC).

Відомо, що підприємство сплачує 8% за зобов'язаннями і 14% за акціями. $WACC = (0,3 \times 8\%) + (0,7 \times 14\%) = 12,2\%$.

Ринкова вартість капіталу підприємства подана в табл.6.21.

Таблиця 6.21.

Ринкова вартість капіталу підприємства

Показник	Вартість, млн,грн	Структура, %
Залучений капітал	194	30
Власний капітал	453	70
Усього	647	100

Заходи спрямовані на підвищення **ефективності діяльності підприємства на основі показника EVA®** реалізуються в межах поточної управлінської діяльності, узагальнено в табл.6.22.

Таблиця 6.22

Заходи, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства на основі EVA®

Критерій оцінки ефективності	Шляхи підвищення	Заходи щодо досягнення заданих шляхів
EVA®	1. Збільшення прибутку при використанні попереднього обсягу капіталу	А) Освоєння нових видів продукції (робіт, послуг); освоєння нових ринків (нових сегментів ринку); освоєння більш рентабельних суміжних ланок виробничо-технологічного ланцюга. Б) Збільшення доходу, прибутку, підвищення оборотності активів і зниження витрат - як прямих, так і
	2. Зменшення обсягу наявного капіталу при збереженні прибутку на попередньому рівні	А) Ліквідація (продаж) збиткових або недостатньо прибуткових сфер діяльності. Б) Для оптимізації необхідного капіталу слід співпрацювати з найбільш надійними контрагентами, управляти дебіторською заборгованістю і перерозподіляти капітал між напрямками бізнесу. При цьому необхідно стримувати ріст бізнесу, який потребує більших вкладень капіталу, і інвестувати в напрямки, які потребують менших коштів.

EVA®	3. Зменшення витрат на залучення капіталу	А) Зміна структури капіталу. Б) Управління вартістю капіталу компанії зводиться до роботи з кредиторами із залучення більш дешевих кредитів і регулювання структури капіталу. Для цього необхідно зберігати рівновагу між вартістю власних і залучених коштів. Так, залучити кредит часто виявляється дешевше, ніж використовувати власні кошти.
------	---	---

Етапи побудови управління на основі EVA®:

Етап 1. Довести ідеологію EVA® до менеджменту.

Етап 2. Розробка методики розрахунку EVA®, яка повинна включати:

- методику розрахунку чистого прибутку з урахуванням усіх коректуючих показників: порядок розподілу непрямих витрат за видами бізнесу (бізнес-підрозділами), періодичність переоцінки активів тощо;
- методику розрахунку розміру капіталу;
- порядок визначення мінімального рівня прибутковості за проектами чи групами проектів;
- порядок оцінки показника EVA®, його періодичність і список звітів, які повинні містити цей показник;
- описання системи мотивації персоналу на основі EVA®.

Етап 3. Розрахунок EVA® «нульової точки».

Приклад. Консалтингова фірма Stem Stewart як результат упровадження системи управління на основі показника EVA® виділяє так звані 4М: **Вимірювання** (Measurement). **Система управління** (Management system). **Мотивація** (Motivation). **Стиль мислення** (Mindset).

Збільшення акціонерної вартості - рушійна сила багатьох операційних і стратегічних рішень. Акціонерна вартість дорівнює сумарній вартості підприємства за мінусом ринкової вартості позичкового капіталу. Тільки тоді, коли акціонерна вартість

зростає, можна говорити про збільшення багатства акціонерів. Аналіз акціонерної вартості може бути корисним при прийнятті стратегічних управлінських рішень:

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

Варіанти поведінки власників підприємства залежно від значення показника EVA:

1. $EVA = 0$, тобто $WACC = ROI$ і ринкова вартість підприємства дорівнює балансовій вартості його активів. У цьому випадку ринковий вигравш власника від інвестування в дане підприємство дорівнює нулю, оскільки немає значення, чи він продовжує операції в даному.

2. $EVA > 0$ означає приріст ринкової вартості підприємства над балансовою вартістю його активів, що стимулює власників до подальшого вкладання коштів у підприємство.

3. $EVA < 0$ призводить до зменшення ринкової вартості підприємства. В цьому випадку власники втрачають вкладений у підприємство капітал за рахунок втрати альтернативної доходності.

*Показник $EVA < \text{®}$ може використовуватися для оцінки діяльності як компанії в цілому, так і її окремих проектів чи бізнес - підрозділів, його порівнюють з показником чистої теперішньої вартості (**net present value - NPV**).*

Nota bene

Показник чистої теперішньої вартості (net present value) NPV - це теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів мінус початкові інвестиційні витрати на проект капіталовкладень.

Показник чистої теперішньої вартості (net present value) - NPV розраховується за формулою:

$$NPV = \frac{FV_1}{1+r} + \frac{FV_2}{(1+r)^2} + \frac{FV_3}{(1+r)^3} + \dots + \frac{FV_n}{(1+r)^n} - I_0. \quad (5) \quad (6.12)$$

де I_0 - інвестиційні витрати; FV -майбутня вартість інвестицій (грошових потоків), які будуть отримані в роки від 1 до n ; r - ставка відсотка (норма прибутку, який можна отримати на еквівалентні за ризиком цінні папери на фінансовому ринку).

Майбутня вартість чистих інвестицій (грошових надходжень) обчислюють за формулою:

$$FV = PV (1+e)^n \dots\dots\dots (6.13),$$

де PV -, грн.; e – ставка дисконту; n – часовий період від моменту здійснення первісних інвестицій (грошових надходжень) до моменту порівняння, роки.

Теперішня вартість інвестицій (грошових надходжень) PV обчислюють за формулою: $PV = FV/(1+e)^n \dots\dots\dots (6.14)$.

Процес визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень називають **дисконтуванням**.

Якщо сума грошових надходжень або виплат є однаковою у кожному з періодів, що їх розглядають, то для визначення теперішньої вартості суми майбутніх грошових надходжень обчислюють теперішню вартість **ануїтету**.

Nota bene

Ануїтет – це серія рівновеликих платежів (або надходжень), що відбуваються через однакові проміжки часу.

Теперішня вартість ануїтету – вартість майбутніх ануїтетних надходжень чи платежів із коригуванням на ставку дисконту (капіталізації), яку обчислюють за формулою:

$$PVA = A ((1 - 1+e)^{-n}) \dots\dots\dots (6.15),$$

де PVA – теперішня вартість ануїтету, грн.; A – сума ануїтету, грн.

До методів що не враховують зміну вартості грошей у часі, належать:

- *Метод визначення терміну окупності проекту;*
- *Метод обчислення облікової норми прибутковості.*

Термін окупності інвестиційного проекту визначають :

$$(Ток) = 1 / FV \dots \dots \dots (6.16),$$

де *1* – загальна сума чистих інвестицій у проект, грн.;

FV – річна сума чистих грошових надходжень від проекту, грн.

Облікову норму прибутковості інвестиційного проекту обчислюють за формулою:

$$Нпо = Пч : I \dots \dots \dots (6.17),$$

де *Пч* - середньорічна сума чистого прибутку від реалізації інвестиційного проекту, грн.; *I* – загальна або середня сума інвестицій у проект, грн.

Приклад інвестиційного проекту подана в табл.6.23, реалізація якого розрахована на п'ять років. Передбачається амортизація основних засобів за методом зменшення залишкової вартості (15% за рік) і їх продаж наприкінці проекту за залишковою вартістю. Середньозважена вартість капіталу – 5% річних.

Таблиця 6.23.

Оцінка ефективності інвестиційного проекту із застосуванням аналізу NPV і EVA

№ п/п	Показник, тис. грн.	Періоди					
		0	1	2	3	4	5
1	Інвестиційні і операційні грошові потоки						
1.1	Інвестиції, в т.ч.:	120					
1.2	в основні засоби	100					
1.3	на поповнення оборотних коштів	20					
1.4	Залишкова вартість основних засобів на початок періоду		100	85	72,25	61,41	52,2
1.5	Амортизаційні відрахування		15	12,75	10,84	9,21	7,83
1.6	Виручка від реалізації продукції		50	50	50	50	50

Продовження табл. 6.23

1.7	Грошові надходження від реалізації основних і оборотних засобів						64,37
1.8	Витрати в грошовій формі		20	20	20	20	20
1.9	Прибуток до оподаткування		15	17,25	19,16	20,79	22,17
1.10	Податок на прибуток (25%)		3,75	4,31	4,79	5,20	5,54
1.11	Нерозподілений прибуток		11,25	12,94	14,37	15,59	16,63
1.12	Грошовий потік після оподаткування	120	26,25	25,69	25,21	24,80	88,83
1.13	Дисконтований грошовий потік після оподаткування	120	25,00	23,30	21,78	20,40	69,60
1.14	Чиста теперішня вартість (NPV)	40,08					
2	Розрахунок економічної доданої вартості						
2.1	Власний і залучений		120	105	92,25	81,41	72,2
2.2	Средньозважена вартість капіталу (WACC), %		0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
2.3	Вартість капіталу		Б	5,25	4,61	4,07	3,61
2.4	Нерозподілений		11,25	12,94	14,37	15,59	16,63
2.5	Економічна додана вартість (EVA®)		5,25	7,69	9,76	11,52	13,02
2.6	Дисконтована економічна додана		5,00	6,97	8,43	9,48	10,20
2.7	Сукупна дисконтована економічна додана вартість	40,08					

6.6. Стратегічне управління грошовими потоками

Розподіл видів грошового потоку, їх характеристику відображено в табл.6.24.

Найбільш інформативним є класифікаційна ознака за сферою господарської діяльності та за тривалістю руху грошових потоків. Саме управління та контроль цими даними може

забезпечити синхронізацію та оптимізацію розподілу грошових коштів у часі та забезпечити мінімізацію додаткових витрат.

Таблиця 6.24.

Розподіл видів грошового потоку, їх характеристика

Показники	Різновид грошового потоку	Коротка характеристика
Степінь агрегування	Грошові потоки по підприємству в цілому	Дане групування є носієм важливої інформації за конкретним складовим господарського процесу.
	Грошові потоки за окремими структурними підрозділами	
	Грошові потоки за окремими видами господарської діяльності	
За методом розрахунку	Валовий грошовий	Застосовується при розрахунку аналітичних коефіцієнтів (з урахуванням амортизації)
	Чистий грошовий потік	
Часовий простір	Майбутній грошовий потік	Дана класифікація використовується у процесі прогнозного аналізу
	Поточний грошовий потік	
Результат руху грошових коштів	Позитивний грошовий потік	Характерним є високий взаємозв'язок між даними видами грошового потоку.
	Негативний грошовий потік	
	Оптимальний грошовий потік	
За тривалістю руху	Короткостроковий грошовий потік	Даний критерій пов'язаний з використанням грошових коштів та їх оптимізацією.
	Середньостроковий грошовий потік	
	Довгостроковий грошовий потік	
За сферами господарської діяльності	Грошовий потік від операційної діяльності	Даний вид групування дає змогу визначити результат за кожною із сфер господарської діяльності.
	Грошовий потік від інвестиційної діяльності	
	Грошовий потік від фінансової діяльності	
За рівнем достатності обсягу	Надлишковий грошовий потік	Характерно, для визначення реальної потреби підприємства цілеспрямованого їх витрачання.
	Дефіцитний грошовий потік	
Безперервність формування в розглянутому періоді	Регулярний грошовий потік	Застосовується для грошових потоків, які характерні разовим господарським операціям.
	Дискретний грошовий потік	

Продовження табл. 6.24

За масштабами діяльності	Грошовий потік по підприємству	Застосовується для відображення грошових потоків за центрами відповідальності
	Грошовий потік по підрозділах	
	Грошовий потік по центрах відповідальності	
	Грошовий потік по господарській операції	
Форма використання грошових коштів	Безготівковий грошовий потік	Дана ознака характерна для відображення форми здійснення грошового потоку
	Готівковий грошовий потік	

З розвитком Інтернету актуальним стає виділення такої категорії як «електронні гроші», переваги застосування якої стають все більш очевидними. Можливість оплачувати товари і послуги, не виходячи з дому, регулярно збільшує кількість прихильників такого виду взаєморозрахунків. Це дасть можливість забезпечити більш точне відображення інформації по безготівковим видам грошових потоків в бухгалтерському обліку і звітності.

Основою системи аналізу, контролю та управління грошовими коштами – є наявність оперативної та достовірної облікової інформації, що формується на базі управлінського та бухгалтерського обліку. Дана інформація надходить з різних джерел, її збір та систематизація повинні бути налагоджені таким чином, щоб малоймовірна та проблематична інформація не змогла призвести до серйозних негативних наслідків у сфері функціонування підприємства.

Інформаційною базою аналізу грошових коштів є: дані аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку за рахунками (30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти»); бухгалтерська звітність, планові дані, що розраховує управлінський персонал чи бухгалтер самостійно (платіжний календар, бюджет грошових коштів та ін.). Для підтвердження ефективності управлінських рішень необхідно розробити цикл стратегічного

управління грошовими потоками, період руху грошових потоків щодо усіх стадій безперервного процесу, а саме, аналізу, вибору, реалізації стратегічних цілей та контроль за досягненням.

На рис.6.5 виокремлено інформативні джерела аналізу для управління грошовими потоками.

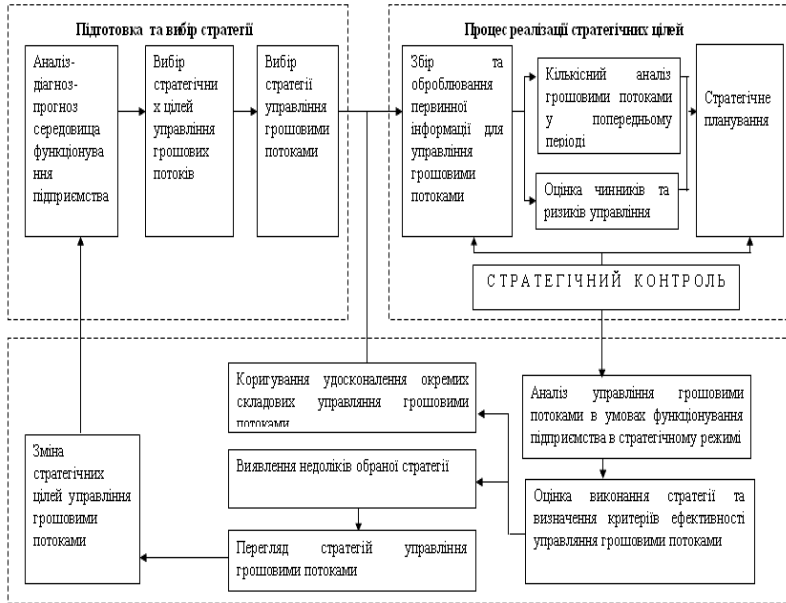


Рис. 6.5. Стратегічне управління та контроль грошових коштів

Для підтвердження ефективності управлінських рішень необхідно розробити цикл стратегічного управління грошовими потоками, період руху грошових потоків по всім стадіям безперервного процесу, а саме, аналізу, стратегії, реалізації стратегічних цілей та контроль за досягненням.

Висновки до розділу 6

Стратегічне планування, бюджетування, облік за центрами відповідальності займають вагоме місце в стратегічному управлінському обліку і аналізу.

В умовах глобалізації та бурхливого розвитку інформаційної економіки бухгалтерські звіти вже не забезпечують достатню і повну інформацію про ефективність діяльності компанії, її реальне фінансове становище і особливо фінансові перспективи.

Тому застосовують ряд методів, формул, що дозволяє на основі вивчення дисконтованого грошового потоку, ROA та ROI виміряти здатність компанії або підрозділу отримувати доходи, що перевищують вартість залученого капіталу; EVA®.

Розрахунок EVA® можна здійснювати за кожним окремим періодом функціонування підприємства без додаткового обліку минулих подій і передбачення майбутнього, лише виходячи з оціненої на основі бухгалтерських даних величини задіяного капіталу.

Контрольні запитання до розділу 6

1. Яка роль стратегічного планування в діяльності підприємств?
2. У чому полягає суть організації бюджетування для досягнення стратегічних цілей?
3. Який взаємозв'язок між бюджетуванням, обліком і звітністю?
4. Описати суть поопераційно-орієнтованого бюджетування (ABB)
5. Дати визначення терміну «облік за центрами відповідальності».
6. За якими ознаками класифікують центри відповідальності?
7. Які етапи організації обліку за центрами відповідальності?
8. В чому полягає необхідність організації обліку за центрами відповідальності?
9. Які етапи вибору показників оцінювання центрів?
10. Сформулюйте методи оцінки інвестиційних проектів.
11. В чому суть оцінки відносної ефективності діяльності центрів: показник прибутковості інвестицій (ROI), рентабельність активів (ROA)?
12. Які етапи побудови управління на основі EVA®?
13. Вкажіть варіанти поведінки власників підприємства залежно від значення показника EVA.
14. Сформулюйте етапи вибору оціночних показників для підрозділів.

15. В чому суть концепції стратегічного управління підприємством за показником суми доданої економічної вартості (EVA).
16. Які чинники зростання показника (EVA®) ?
17. В чому полягає сутність стратегічного управління грошовими потоками?

Тестові завдання до розділу 6

1. Показник рентабельності інвестованого капіталу визначається:
 - Діленням операційного прибутку на суму інвестицій.
 - Діленням інвестицій на суму операційного прибутку.
 - Множенням операційного прибутку на суму інвестицій.
 - Усі відповіді вірні.
2. Система Du Pont передбачає представлення показника рентабельності інвестованого капіталу як:
 - Відношення операційного прибутку до доходу.
 - Добутку оборотності капіталу і рентабельності продажів.
 - Відношення оборотності капіталу до рентабельності продажів.
 - Усі відповіді вірні.
3. Недоліки показника рентабельності інвестованого капіталу:
 - Вираженість у відносних величинах.
 - Використання для оцінки роботи підрозділів може спричинити відмову менеджерів від інвестицій, які знижують ROI для підрозділу.
 - Оцінювання роботи менеджерів підрозділу на основі ROI завжди сприяє збігу цілей підрозділу і компанії в цілому.
 - Усі відповіді вірні.
4. Економічна додана вартість - це показник, який є модифікацією показника:
 - Рентабельності інвестованого капіталу.
 - Контрольованого внеску в прибуток.
 - Залишкового доходу.
 - Усі відповіді вірні.
5. Показник економічної доданої вартості EVA ® був розроблений:
 - Капланом і Нортоном;
 - Штерном Стюартом;
 - Консалтинговою фірмою Stern Stewart.

- Усі відповіді вірні.
- 6. Показник економічної доданої вартості - це:**
- Економічний прибуток мінус вартість капіталу, нарахована на інвестиції.
 - Операційний прибуток мінус вартість капіталу, нарахована на інвестиції.
 - Маржинальний дохід мінус вартість капіталу, нарахована на інвестиції.
 - Усі відповіді вірні.
- 7. Середньозважена вартість капіталу - це:**
- Вартість залученого капіталу.
 - Віддача, яку очікує отримати інвестор, вкладаючи гроші в цінні папери певної фірми з відповідним рівнем ризику.
 - Загальна вартість фірми.
 - Усі відповіді вірні.
- 8. Управління підприємством на основі показника EVA® будується на виявленні чинників, що сприяють його збільшенню, тобто:**
- Зростанню прибутку або зменшенню розміру капіталу та його вартості.
 - Зростанню прибутку, розміру капіталу та зменшенню його вартості.
 - Зростанню прибутку і розміру капіталу або зменшенню його вартості.
 - Усі відповіді вірні.
- 9. Чиста теперішня вартість - це:**
- Теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів мінус початкові інвестиційні витрати на проект капіталовкладень.
 - Теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів плюс початкові інвестиційні витрати на проект капіталовкладень.
 - Теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів мінус ліквідаційна вартість інвестицій.
 - Усі відповіді вірні.

10. Перевагами використання показника EVA® на протигагу показнику NPV для оцінки ефективності діяльності підприємства чи його підрозділів є:

- EVA® - аналіз потребує наявності точного графіка платежів;
- EVA® - аналіз не потребує наявності точного графіка платежів;
- EVA® - аналіз є більш зручним для оцінки інвестиційних проєктів;
- Усі відповіді вірні.

11. Ознаки класифікації центрів відповідальності:

- За метою управління, за рівнем управління, за відношенням до основної діяльності або за ступенем співпадіння за місцями виникнення.
- За обсягом відповідальності, за ступенем агрегованості.
- За відношенням до внутрішньогосподарського механізму.
- Усі відповіді вірні.

12. Визначити етапи організації обліку за центрами відповідальності

- Економічне обґрунтування доцільності створення центрів відповідальності.
- Поділ організації на центри відповідальності.
- Організація обліку за центрами відповідальності.
- Усі відповіді вірні.

13. Трансферна ціна – це:

- Внутрішня ціна, за якою один підрозділ підприємства (цех, відділ тощо) передає іншому продукцію чи послуги
- Ціна за рівнем витрат кожного центру відповідальності.
- Ціна внутрішніх резервів зниження витрат і покращення фінансових результатів діяльності підприємства та його фінансово-економічної стійкості на ринку.
- Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 7. ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ

Зміст розділу

Глосарій до розділу 7

7.1. Сутність збалансованої системи показників (BSC), її використання

7.2. Роль збалансованої системи показників (BSC) у розробці стратегії

7.3. Побудова збалансованої системи показників

7.4. Алгоритм розробки та впровадження BSC для вітчизняних підприємств, переваги і типові небезпеки

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатності розуміння сутності збалансованої системи показників (BSC);
- Здатності знань методичних аспектів формування та використання збалансованої системи показників у стратегічному управлінському обліку підприємств;
- Здатності набуття знань побудови і впровадження збалансованої системи показників для формування звітності.

Ключові терміни та поняття

збалансована система показників (BSC), основне призначення BSC, методичні аспекти формування та використання збалансованої системи показників, переваги і недоліки збалансованої системи показників, стратегічна карта, ключові показники ефективності, алгоритм побудови BSC.

Глосарій до розділу 7

Збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)) – це інструмент стратегічного управління підприємством на основі вимірювання та оцінки його ефективності за допомогою інтегрованого набору фінансових і нефінансових показників, підібраних таким чином, аби врахувати всі існуючі (з точки зору стратегії) аспекти його діяльності (фінансові, виробничі, маркетингові тощо).

Стратегічна карта – це діаграма або рисунок, що описує стратегію у вигляді набору стратегічних цілей і причинно-наслідкових зв'язків між ними.

Ключові показники ефективності (Key Performance Indicator (KPI)) – вимірювачі досяжності цілей, а також характеристики ефективності бізнес-процесів і роботи кожного окремого співробітника.

7.1. Сутність збалансованої системи показників (BSC), її використання

В умовах зростаючих потреб стейкхолдерів, які потребують інформації про особливості реалізації стратегії підприємства та перспективи його розвитку, саме стратегічний управлінський облік доповнює систему бухгалтерського та управлінського обліку, ліквідуючи прогалини у формуванні стратегічно-облікової інформації. Для забезпечення системності та регулярності її формування на підприємстві має бути створена і впроваджена збалансована система показників (BSC), ефективний інструмент, що дозволяє керівництву підприємства зрозуміти, куди рухається підприємство, як воно розвивається і наскільки, що у свою чергу передбачає прийняття стратегічних управлінських рішень на основі повної інформованості та оперативної оцінки поточного стану підприємства, його прогнозованих перспектив.

Переважає більшість зарубіжних дослідників, збалансовану систему показників відносять до складу групи методів, які забезпечують інформаційну підтримку не якоїсь однієї складової процесу стратегічного менеджменту (управління витратами, облік брендів, взаємодія з конкурентами або споживачами тощо), а забезпечують комплексну інформаційну підтримку стратегічного планування, контролю та оцінювання ефективності діяльності.

Даний метод передбачає врахування фінансових та нефінансових показників діяльності, що пов'язані з внутрішніми та зовнішніми перспективами, дозволяє забезпечити всебічне інтегроване управління підприємством (планування, координацію,

контроль, оцінювання), зокрема, і в стратегічному контексті та з орієнтацією на майбутнє.

У 1992 р. Р. Каплан разом з Д. Нортоном в праці «Збалансована система показників: вимірники, що сприяють зростанню ефективності», представили перший варіант даної системи, спрямованої на подолання проблем традиційної системи фінансового обліку у вимірюванні ефективності діяльності підприємства за допомогою таких показників як ROI рентабельність інвестицій (інвестований капітал) (return on investment - ROI) та економічної доданої вартості – EVA (Economic Value Added). Вчені обґрунтували необхідність впровадження системи вимірювання ефективності діяльності підприємства, яка орієнтована переважно на нематеріальні фактори створення вартості (люди, клієнти, процеси) та забезпечує використання системи фінансових та нефінансових (операційних) вимірників, між якими має бути знайдений необхідний баланс.

Запропонована авторами система за змістом є багатовимірним підходом до вимірювання та управління діяльністю, який напряду пов'язаний із організаційною стратегією. Вона не замінювала систему фінансового обліку, а доповнювала її, одночасно розширюючи межі системи традиційного управлінського обліку.

BSC за Д. Нортоном і Р. Капланом «збалансована система показників є інструментом стратегічного планування та управління, який слугує для встановлення стратегічних цілей та оцінки ефективності діяльності з точки зору реалізації стратегії за допомогою визначених ключових показників результативності».

Nota bene

Збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)) – це:

концепція перенесення і декомпозиції стратегічних цілей для планування операційної діяльності та контроль їх досягнення;

інструмент стратегічного управління підприємством на основі вимірювання та оцінки його ефективності за допомогою інтегрованого набору фінансових і нефінансових

показників, підібраних таким чином, аби врахувати всі існуючі (з точки зору стратегії) аспекти його діяльності (фінансові, виробничі, маркетингові тощо);

транлює місію та загальну стратегію підприємства в систему взаємопов'язаних показників;

аналітичний метод, а точніше інструмент всієї системи управління, який спроможний забезпечити підприємство ефективними механізмами стратегічного й оперативного менеджменту, дозволяє встановити зв'язок між стратегічними цілями, бізнес-процесами й повсякденними діями працівників на всіх рівнях управління;

є тією системою, яка вимірює те, що не вимірює бухгалтерський облік, робить, насамперед, акцент на нефінансових показниках ефективності, даючи можливість оцінити важкі для виміру аспекти діяльності, як ступінь лояльності клієнтів, або інноваційний потенціал підприємства.

У порівнянні з іншими методами стратегічного управлінського обліку перевагою збалансованої системи показників є її ефективність з позиції розробки, впровадження і контролю стратегій підприємств, а також з позиції аналізування результативності діяльності підприємств. Про ці переваги зазначають не лише дослідники в сфері стратегічного управління, а також професійні організації, що займаються навчанням менеджерів та розробкою організаційно-методологічних засад реалізації стратегічного управління на підприємствах.

Представники СІМА визначають «збалансовану систему показників як систему стратегічного планування та управління, яка використовується для узгодження ділової діяльності з баченням і стратегією організації, поліпшення внутрішніх та зовнішніх комунікацій та моніторингу результатів діяльності організації щодо стратегічних цілей».

Дослідники з «Balanced Scorecard Institute» розуміють BSC як систему стратегічного планування та стратегічного менеджменту, що забезпечує наступні переваги: 1) комунікацію з цілями, яких слід досягти; 2) поєднання повсякденної роботи, яку

виконують усі, зі стратегією; 3) визначення пріоритетів щодо проектів, продуктів та послуг; 4) вимірювання та контроль прогресу у напрямі досягнення стратегічних цілей.

Основне призначення BSC – забезпечити чітке формулювання стратегічних планів та їхню реалізацію.

Основний принцип BSC – став причиною високої ефективності цієї технології управління – «управляти можна тільки тим, що можна виміряти».

Важлива проблема полягала в здійсненні контролю за виконанням стратегічного плану. Відсутність механізму, що дозволяє відстежувати виконання поставлених завдань в довгостроковій перспективі, зводило нанівець процес планування - адже він займає істотну частину часу керівників вищої ланки. BSC передбачає інтеграцію з підсистемами управління підприємством (див.рис.7.1.), що обумовлює успішне її застосування.



Рис. 7.1. Взаємозв'язок BSC з елементами системи управління діяльністю підприємства

7.2. Роль збалансованої системи показників (BSC) у розробці стратегії підприємства

Під час формування BSC, стратегія розглядається на основі чотирьох перспектив (класичний підхід):

- фінансове становище підприємства;
- клієнти підприємства та ринок збуту;
- внутрішні бізнес-процеси;
- розвиток підприємства та його персонал (рис. 7.2.).

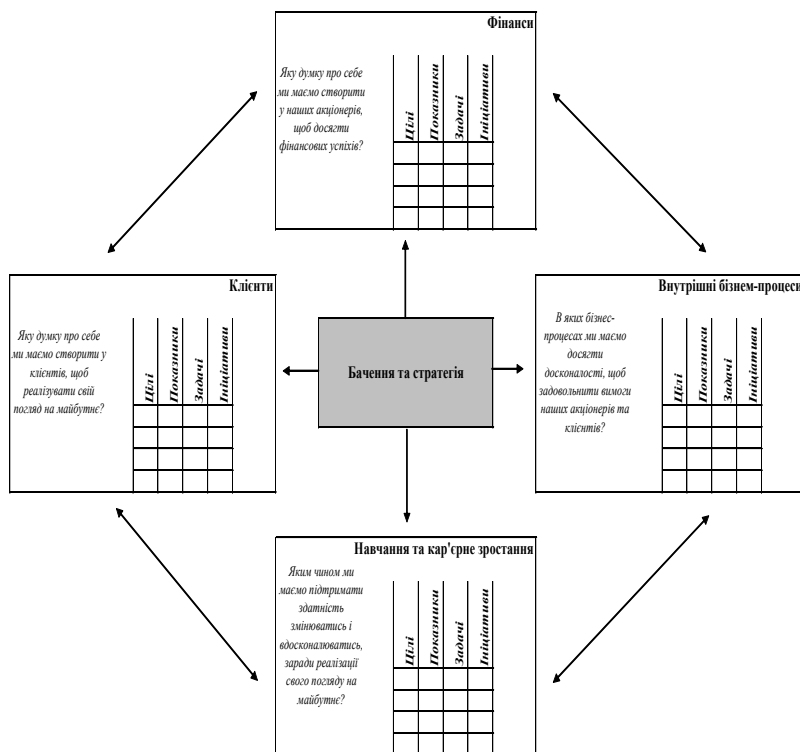


Рис.7.2. Схема взаємозв'язку між ключовими показниками класичної методики Balanced Scorecard

Такий взаємозв'язок являє собою поєднання об'єктивних результатів діяльності підприємства, що легко піддаються обліку, та суб'єктивних, в деякій мірі довільних параметрів, що можуть забезпечити майбутнє зростання.

Елементи збалансованої системи показників для окремо взятої компанії можуть включати:

- карта стратегічних завдань, пов'язаних зі стратегічними цілями,
- карта збалансованих показників (для кількісного виміру ефективності бізнес-процесів, «точки досягнення мети» і терміни, в які повинні бути досягнуті необхідні результати),
- цільові проекти (інвестиції, навчання тощо), що забезпечують впровадження необхідних змін,
- «приладові панелі» керівників різних рівнів для оцінки діяльності. «Приладова панель» менеджера кожного рівня охоплює ті показники, якими він оперує у своїй діяльності.

Кожен з аспектів *BSC* може містити інформацію:

- 1) цілі, які прагне досягти підприємство;
- 2) показники, за допомогою яких можна виміряти успішність досягнення цілей;
- 3) цільові значення показників, які свідчать про рівень досягнення поставленої цілі;
- 4) стратегічні ініціативи, тобто комплекс заходів, спрямованих на ліквідацію так званого розриву між фактичними даними показників та їхніми цільовими значеннями.

У вигляді стратегічних карт, що містять інформацію про завдання, оформляється кожен напрямок зазначеної системи, які має намір вирішити підприємство; тобто показники, що допомагають виміряти успішність вирішення завдань; цільові значення показників; способи їх досягнення.

Nota bene

Стратегічна карта – це діаграма або рисунок, що описує стратегію у вигляді набору стратегічних цілей і причинно-наслідкових зв'язків між ними;

- наочна модель інтеграції причинно-наслідкових цілей організації в наявній кількості її складових;
- мережева діаграма, яка використовується для документування головних стратегічних цілей, поставлених перед організацією або її керівництвом;
- інструмент, що дозволяє менеджменту підприємств формулювати й відображати те, як можна ефективно створювати цінність, погоджуючи стратегічні цілі через ланцюг причинно-наслідкових зв'язків.

Використання в процесі прийняття рішень не тільки фінансової інформації, а й нефінансової: інформації про ситуацію на ринку, інформацію про час, вартість і якість виконуваних в компанії процесів, про співробітників становить реалізацію ідеї «збалансування». Процес розробки збалансованої системи показників починається з визначення конкретних стратегічних завдань на основі ухваленої стратегії.

Для визначення фінансових завдань необхідно вибрати головну мету, якою може бути або збільшення прибутковості і завоювання ринку, або генерування потоку готівки. Фінансові показники в BSC оцінюють економічні наслідки діяльності і є індикаторами відповідності стратегії компанії загальному плану удосконалення підприємства. Досягнення таких цілей, як рентабельність активів (Return On Capital Employed, ROA), рентабельність інвестицій (Return on Investment, ROI) і створення економічної доданої вартості (economic value-added, EVA), оцінюється загальними показниками успіху фінансової стратегії, а саме збільшенням рентабельності, скороченням витрат і розширенням використання активів.

Так, клієнтська складова розглядається як споживча база і сегмент ринку, в яких конкурує підприємство, а також як показник результативності його діяльності в цільовому сегменті ринку. Ключові показники цієї складової, а саме задоволення потреб клієнта, його лояльність, прибутковість, збереження і розширення клієнтської бази, дозволяють визначити споживчу цінність

пропозицій (value propositions) та є найважливішими індикаторами при оцінці результатів роботи з клієнтами.

Складова внутрішніх бізнес-процесів визначає види діяльності, найбільш важливі для досягнення цілей споживачів і акціонерів. Головними показниками є: виконання замовлень, постачання, планування виробництва і контроль, витрати, якість, продуктивність тощо.

Так, складова навчання і розвитку персоналу визначає інфраструктуру, яку необхідно створити, щоб забезпечити довготривале зростання та вдосконалення. Для оцінювання кадрової ситуації будь-якого підприємства зазвичай використовують три ключових показника: задоволеність працівника; збереження кадрової бази; ефективність працівника. Останньою складовою процесу управління є стратегічний зворотній зв'язок, який створює можливість комунікації на рівні топ-менеджерів (керівників), а також дозволяє перевірити прогнози, на яких побудована стратегія, порівняти фінансові результати із запланованими та проаналізувати їх.

Розробка BSC завершується процесом перетворення стратегії компанії в оперативні цілі і показники та передбачає створення нової системи менеджменту.

На рівні бізнес-процесів контроль стратегічної діяльності здійснюється через так звані *ключові показники ефективності (Key Performance Indicator (KPI))* – вимірювачі досяжності цілей, а також характеристики ефективності бізнес-процесів і роботи кожного окремого співробітника.

Отже, збалансована система показників - це:

- нова система управління компанією;
- механізм реалізації стратегії та її коригування;
- інструмент перекладу стратегії в площину конкретних цілей, показників і завдань;
- надійний інструмент контролю майбутніх показників;
- мотивація персоналу;
- система зворотного зв'язку, навчання і постійного розвитку;

Для вдалого впровадження *BSC* на підприємстві слід ретельно розробити кожен з етапів методики її формування. Кількість етапів може варіювати, оскільки залежить від галузі, виду діяльності, специфіки організації підприємства.

Використання ЗСП оцінки має як переваги, так і недоліки (табл.7.1), що потрібно враховувати при її формуванні та імплементації на підприємстві.

Таблиця 7.1

Переваги і недоліки збалансованої системи показників

Переваги ЗСП	Недоліки ЗСП
Фінансове становище	
- фінансові показники доповнюються нефінансовими; - стабільні темпи зростання прибутку;	- не забезпечує формування універсальної, незалежної від часу системи показників; - показники не можуть бути базою для вирішення питання про розміщення ресурсів, визначення стратегічних ініціатив;
Внутрішні бізнес-процеси	
- взаємозв'язок оперативного і стратегічного менеджменту; - наявність зворотного зв'язку на всіх етапах реалізації стратегії та можливість її коригування;	- складність у ранжуванні, відборі та оцінюванні ключових показників діяльності (ключових факторів успіху); - складність у визначенні ефективності запровадження ЗСП;
Клієнти підприємства та ринок збуту	
- якісна організація збуту продукції; - оптимальне співвідношення ціни і якості;	- низький рівень заробітної плати покупців; - зниження попиту на товари
Навчання та розвиток персоналу	
- наймання та створення привабливих умов для компетентних працівників; - взаємозв'язок між центрами відповідальності.	- впровадження ЗСП є проблемним на підприємстві з неадекватною корпоративною культурою; - ЗСП не передбачено механізмів розв'язання конфліктів.

BSC відповідає визначенню поняття економічної стійкості підприємств, як здатність економічної системи підприємства не відхилятися від свого статистичного або динамічного стану при різних внутрішніх і зовнішніх дестабілізуючих впливах за рахунок ефективного формування та використання фінансових, виробничих та організаційних механізмів. Економічна стійкість є базисом розвитку промислових підприємств і включає: управлінську стійкість, виробничо-технічну стійкість, кадрову стійкість, фінансово-економічну стійкість. **Приклад** впровадження *BSC* для управління економічною стійкістю підприємства машинобудівної галузі за п'ятьма складовими відображено в табл.7.2.

Таблиця 7.2.

Оцінка економічної стійкості підприємств на основі BSC

Складова стійкості	Складова за методикою Balanced Scorecard	Стратегічні цілі	Індикатори (показники)
Управлінська стійкість	організаційна складова	Наявність повної відповідності організаційно-правової форми господарювання, форми власності, внутрішньої організаційної структури управління обсягами діяльності підприємства і характеристикам його ресурсного потенціалу. Система менеджменту здатна оперативно реагувати на збурюючі впливи і приводити до мінімуму їх негативний вплив через дії організаційного, економічного, технічного характеру	- Кількісний та якісний склад співробітників апарату управління; - Рівень наукової організації управлінської праці; - Досконалість і гнучкість організаційної структури управління; - Механізм розробки, затвердження та реалізації управлінських рішень; - Стиль керівництва, методи управління та ін

Продовження табл. 7.2

Виробничо-технічна стійкість	внутрішні бізнес-процеси	Наявність високого рівня використання виробничої потужності, високого рівня спеціалізації і кооперування виробництва. Гнучкість операційної системи дозволяє своєчасно здійснювати перехід на нові види продукції, модернізувати основні фонди тощо	<ul style="list-style-type: none"> - Тип виробництва; метод організації виробничого процесу; - Виробнича структура; - Організація виробництва і праці; - Прогресивність, гнучкість і економічних технологій; - Виробничі потужності; - Стан основних фондів та ін.
Кадрова стійкість	навчання та кар'єрне зростання	Підприємство здійснює стабільну активну кадрову політику, яка забезпечується високим рівнем оплати праці та належними умовами праці. Плинність кадрів знаходиться в межах норми	<ul style="list-style-type: none"> - Кількісний та якісний склад персоналу та його відповідність вимогам підприємства; - Гнучкість персоналу та його готовність до розвитку; - Кадрова політика; - Продуктивність праці; - Рівень плинності кадрів; - Згуртованість і соціально-психологічний клімат в колективі; - Система мотивації; - Умови праці та ін

Продовження табл. 7.2

Фінансово-економічна стійкість	фінансова складова	Високі показники ефективності діяльності підприємства, які виявляють себе через позитивну динаміку показників прибутковості капіталу, скорочення тривалості операційного та фінансового циклу підприємства, його ринкової вартості та інше. Відсутність збитків в цілому за результатами фінансово-господарської діяльності та від окремих господарських операцій	<ul style="list-style-type: none"> - Показники ліквідності; - Показники платоспроможності; - Показники ділової активності; - Показники рентабельності; - Показники фінансової стійкості
Соціально-економічна стійкість	клієнтська складова	Досягнення максимально можливого задоволення потреб клієнта, його лояльність, прибутковість, збереження і розширення клієнтської бази, що дозволить визначити споживчу цінність пропозицій (вартість пропозиції)	<ul style="list-style-type: none"> - Частка ринку; - Збереження клієнтської бази; - Розширення клієнтської бази; - Задоволення потреб клієнта; - Прибутковість клієнта.

Застосування для оцінки та управління збалансованої системи показників, дозволить з мінімальним навантаженням на організаційну структуру підприємства перепроєктувати його функціональні підрозділи для оцінки і контролю виробничо-технічних процесів з урахуванням потреб регіональних та глобальних ринків. *Головними перевагами збалансованої системи показників* в управлінні економічною стійкістю є: легке інтегрування; високий рівень адаптації, гнучкість і універсальність.

Отже, BSC є надійним методом, за допомогою якого керівництво компанії може здійснювати комунікацію із внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами для ефективної реалізації розробленої стратегії компанії, підвищення її результативності, прибутковості, ефективності та інвестиційної привабливості.

7.3. Побудова збалансованої системи показників

Потреба побудови збалансованої системи показників, пов'язана із зростанням значення нематеріальних ресурсів у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання, які не відображаються в балансі (звіті про фінансовий стан) через те, що вони не задовольняють основним вимогам визнання активів згідно з Концептуальними основами МСФЗ, а саме: визначення їхньої точної вартості та ймовірність отримання майбутніх економічних вигод від їх використання. Крім того, деякі такі ресурси не належать компаніям, або вони їх не можуть контролювати повною мірою (наприклад, знання, уміння та навички працівників). Сучасна система бухгалтерського обліку не може повною мірою відобразити реальної вартості підприємства. Очевидною є значна різниця між ринковою вартістю компанії та її балансовою вартістю.

Методика побудови збалансованої системи показників дозволяє трансформувати стратегію в завдання і показники, згруповані за чотирма різними напрямками, такими як:

фінанси, клієнти, внутрішній бізнес-процес, навчання і підвищення кваліфікації співробітників.

Чотири складових *BSC* дозволяють досягти балансу між довго- й короткостроковими цілями, бажаними результатами й факторами їхнього досягнення, а також жорсткими об'єктивними критеріями й більш м'якими суб'єктивними показниками.

BSC – механізм для поширення стратегії за допомогою системи оцінюючих критеріїв, інформує співробітників про рушійні фактори сьогодення і майбутнього успіху.

Формулюючи кінцеві результати і фактори їх досягнення, топ-менеджери прагнуть направити енергію, здібності і професійні знання працівників на досягнення довгострокових цілей. Стратегія будь-якої компанії перетворюється в систематизовану послідовність кроків - мікрозадач, виконання яких контролюється на різних рівнях управління.

BSC може використовуватися для того, щоб сформулювати стратегію підприємства, а також для управління процесом її реалізації і в свою чергу, як оцінку стійкості. Дію *BSC* на собі відчули такі всесвітньо відомі компанії як: Analog Devices, FMC Corporation, Brown & Root Energy Services (материнська компанія по відношенню до Rockwater), Metro Bank, National Insurance, Kenyon Stores и Pioneer Petroleum, Керівники цих компаній використовують її як основний інструмент менеджменту.

Запропонований Р. Капланом та Д. Нортонем класичний варіант розробки BSC передбачає виконання чотирьох етапів:

Перший етап передбачає визначення структури показників системи. На цьому етапі необхідно проаналізувати інформацію про взаємозв'язки підрозділів з іншими, а також з підприємством, фінансові цілі (зростання, прибутковість, грошові потоки, доходи); напрями бізнесу, яким традиційно приділяється недостатньо уваги (кадрова політика, взаємовідносини з населенням і владою, якість, конкурентоспроможність, інновації); взаємозв'язок між підрозділами (клієнти, ключові сфери компетентності, взаємовідносини зі споживачами і постачальниками тощо); відповідну галузь промисловості і конкурентне середовище. Усі ці дані мають вирішальне значення для координації процесу розробки *BSC*.

Другий етап передбачає узгодження стратегічних цілей з топ-менеджерами, оцінку пропозиції за усіма чотирма складовими *BSC* та узагальнення їх в проєкті її розробки.

Третій етап – вибір та розробка показників. На цьому етапі детально досліджуються всі цілі, розглядаються їх специфічні особливості, сильні та слабкі сторони.

Найважливішим завданням при виборі показників *BSC* є визначення тих із них, які відображають стратегію компанії, після цього необхідно: скласти список цілей складових *BSC* з детальним

описом кожної; описати показники для кожної цілі; підготувати приклади, що ілюструють метод кількісної оцінки показників; графічно відобразити взаємозв'язок показників всередині складової, та їх зв'язок з показниками інших складових.

Четвертий етап передбачає створення та ухвалення плану реалізації розробленого проекту BSC, де відображено взаємозв'язок показників з даними інформаційних систем та розповсюдження інформації про BSC на підприємстві. Необхідно інтегрувати BSC в загальну концепцію менеджменту підприємства і розробити інформаційну систему для її підтримки.

Отже, BSC - це не звичайний набір 15-25 фінансових і нефінансових показників, згрупованих у складові, це можливість побудови системи показників результатів і факторів їх досягнення, взаємопов'язаних причинно-наслідкових відносин. BSC – це також інструмент, який пов'язує розробку стратегії підприємства з тактикою, передбачає зв'язок стратегічних і тактичних планів та інтеграцію з підсистемами управління підприємством.

Приклад побудови стратегічної карти для готельних підприємств має набір показників, пов'язаних причинно-наслідковими зв'язками, які подано в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

Деталізація стратегічної карти BSC для готельних підприємств

Напрями BSC	Цілі	Показники	Од. виміру	Відповідальна особа
Фінанси	Заповнюваність готелю	3.1. Кількість наданих ліжок-днів	л/д	служба рецепції бухгалтер
	Доходи від надання готельних послуг	3.2. Доходи від продажу номерів	тис.грн	
		3.3. Доходи від продажу додаткових послуг	тис.грн	
Клієнти	Задоволеність клієнтів	4.1. Якість сервісу	бал	адміністратор
		4.2. Повторне відвідування	%	
		4.3. Частка прибуття нових клієнтів	%	
		4.4. Наявність скарг	од.	

Продовження табл. 7.3

Внутрішні бізнес- процеси	Мінімізація часу бронювання та реєстрації	5.1. Середній час проживання клієнта	день	адміністратор-служба рецепції директор бухгалтер
		5.2. Середня вартість номера	грн.	
	Удосконалення і створення послуг	5.3. Кількість днів роботи	день (за місяць)	
		5.4. Частка новостворених послуг	%	
Навчання та розвиток	Компетентні робітники	6.1. Кваліфікація робітників	бал	директор адміністратор економіст бухгалтер
		6.2. Витрати на робітників	тис.грн	
	Мотивація робітників	6.3. Чисельність співробітників	осіб	
		6.4. Плинність кадрів	осіб	

Збалансована система показників ефективно вирішує всі ці проблеми, керуючи такими ключовими процесами, як переведення бачення в стратегії; доведення стратегій до всіх рівнів системи управління; бізнес-планування і розподіл ресурсів; зворотний зв'язок, навчання і поточний моніторинг виконання стратегії. Часто традиційну структуру ЗСП модифікують, проте у ній фактично неможливо обрати кінцевий орієнтир, тобто базовий показник, за яким можна вимірювати успішність реалізації стратегії та ефективність функціонування фірми.

Приклад побудови *BSC* діяльності підприємства розглянемо на ТЗОВ «Кромберг енд Шуберт Україна». Необхідно на основі фінансової та іншої звітності підприємства, сформувані систему збалансованих показників, розрахувавши їх, побудувати стратегічний контур підприємства.

Розрахуємо інтегральний показник якості стратегічного планування підприємства, що комплексно характеризує його діяльність. Зокрема, для побудови *BSC* ми обрали чотири сфери функціонування підприємства: фінанси, виробництво, персонал і зовнішнє середовище, а для оцінювання успішності функціонування в кожній з яких обрано ключові показники.

Опрацювавши значну кількість інформації для аналізу, було обрано наступні показники з позиції поширення (популярності).

Так, до блоку показників сфери фінансів, віднесені ті показники, які підприємство використовує для здійснення стратегічного планування, а саме: *чистий прибуток, рентабельність активів, рентабельність власного капіталу, коефіцієнти фінансової автономії, коефіцієнти ліквідності, показники ефективності використання оборотних коштів підприємства.*

До блоку показників, якими оцінено сферу виробництва, віднесені показники, якими характеризується виробничий потенціал підприємства та його ефективність. Це такі показники: *фондовіддача, коефіцієнт спрацювання основних засобів, коефіцієнт придатності основних засобів, фондомісткість виробництва, фондоозбросність праці, рентабельність виробництва, коефіцієнт змінності, трудомісткість продукції.*

До блоку показників, якими оцінено персонал, як ключовий фактор успіху, віднесені показники, якими характеризується кадровий потенціал підприємства та ефективність його використання, а саме показники: *продуктивність праці, середній рівень виконання норм виробітку, витрати на розвиток персоналу, рентабельність витрат на оплату праці, зарплатомісткість продукції, інтегральний показник якості персоналу, коефіцієнт освіченості, коефіцієнт плинності кадрів, рентабельність персоналу.*

До блоку показників, якими оцінено середовище функціонування підприємства віднесені показники, якими оцінюються потенціал підприємства та ефективність його використання, а саме показники: *індикатор ефективності використання економічного простору, індикатор попиту споживачів на продукцію підприємства, індикатор рівня доходу працівників підприємства, індикатор ефективності використання часу, оцінювання конкурентами (діловий рейтинг), оцінювання споживачами та суспільством (споживчий рейтинг), самооцінювання працівниками та власниками, інтегральний показник якості продукції тощо.*

Для того, щоб мати змогу порівнювати ці показники, їх необхідно привести до співставного вигляду. Результати використовуватимемо при побудові стратегічного контуру підприємства. Значення параметрів, оптимальні величини яких не встановлено або вони залежать від низки чинників, а також тих, які важко виразити кількісно, оцінено експертно за допомогою бальної шкали. Без загального керівництва топ-менеджерами успіх створення *BSC* може бути лише тимчасовим.

Приклад. Для побудови результативної стратегії на основі інструментів *BSC*, об'єктом дослідження обрано регіональне підприємство ТОВ «Софт Сервіс Осокорки» (ТМ «Natuzzi») (рис.7.3.), яке працює на ринку роздрібно́ї торгівлі м'якими меблями і власники якого у найближчій перспективі не планують продаж підприємства.

Першим етапом побудови *BSC* є обґрунтування системи цілей. Комерційне підприємство, що діє на сучасному ринку меблів, повинно будувати свою стратегію і визначати цілі своєї діяльності в рамках парадигми хо́лістичного маркетингу, яка наголошує на взаємопов'язаності всіх дій компанії та вимагає від неї максимальної інтеграції знань про потреби та особливості поведінки споживача до розробки стратегічних і тактичних цілей разом з інтеграцією самого споживача до процесу прийняття та впровадження рішень на різних етапах діяльності підприємства.

Відповідно, в рамках парадигми хо́лістичного маркетингу, ми можемо говорити про необхідність розробки цілей компанії нижчих рівнів, які б відповідали двом стратегічним цілям: максимізації цінності компанії для власників бізнесу та максимізації цінності компанії для споживачів.

Ієрархічність дерева цілей в збалансованій системі показників демонструватиме, яким чином компанія за рахунок ефективної роботи з кадрами за цілями підсистеми «співробітники» та за рахунок налагодження бізнес-процесів у відповідності з цілями підсистеми «процеси» зможе забезпечити максимізацію цінності компанії для споживачів, що, в свою чергу, дасть можливість максимізувати цінність для власників бізнесу.



Рис.7.3. Етапи побудови системи збалансованих показників для підприємства роздрібно́ї торгівлі м'якими меблями

Другий та третій етапи побудови BSC передбачають визначення цілей, встановлення і подальший перегляд їхніх нормативних значень.

Встановлення нормативів може відбуватися на основі: даних управлінського обліку; бенчмаркінгу; вимірювання поточного стан показника; експертних оцінок; опитувань співробітників.

На четвертому етапі розробки BSC необхідно встановити горизонтальні та вертикальні зв'язки між цілями діяльності підприємства (табл.7.4.)

Таблиця 7.4..

Цілі діяльності ТОВ «Софт Сервіс Осокорки»

Перспектива	Ціль
Фінанси	• зростання доходів;
Клієнти	• розширення клієнтської бази; • збільшення доходності клієнтів; • підвищення якості обслуговування; • підтримка іміджу;
Бізнес-процеси	• розвиток мережі в Києві; • оптимізація логістичної системи; • оптимізація асортиментної політики; • створення та підтримка програми лояльності; • побудова системи зовнішніх комунікацій;
Співробітники	• набір, адаптація та навчання персоналу; • підвищення ефективності торгового персоналу.

Використання BSC у стратегічному управлінні компанією з роздрібного продажу м'яких меблів дозволить досягти збалансованості стратегії за рахунок:

- поєднання операційного та стратегічного управління;
- ієрархічності та всеохоплюваності стратегічного менеджменту через чотири перспективи: співробітники, бізнес-процеси, клієнти, фінанси;

- визначення об'єктивних показників виміру рівня досягнення цілей та представлення їх на стратегічній карті;
- впровадження широкої, орієнтованої на навчання комунікації на всіх рівнях підприємства;
- легкості поєднання системи стратегічного управління із системою контролінгу та методами управління компанією, спрямованими на підвищення її вартості.

Оскільки ТОВ «Софт Сервіс Осокорки» - підприємство, яке в своїй діяльності орієнтується на потреби та особливості поведінки споживачів і стратегічною ціллю якого є максимізація цінності компанії для споживачів, всі цілі нижчих рівнів BSC тим чи іншим чином пов'язані з цілями підсистеми «Клієнти»:

- набір, адаптація та навчання персоналу дозволить підвищити ефективність діяльності продавців, що в свою чергу через підвищення якості обслуговування клієнтів та підтримку позитивного іміджу компанії сприятиме зростанню доходів;
- більш високий рівень ефективності торгового персоналу, а також оптимізація асортиментної політики дозволять забезпечити розширення клієнтської бази та підвищити рівень доходності клієнтів і, як результат, підвищить доходи компанії загалом;
- створення та підтримка програми лояльності, побудова системи зовнішніх комунікацій сприятимуть підвищенню доходності клієнтів, зростанню їхньої кількості та покращенню іміджу компанії;
- вдосконалення логістичних схем дозволить швидше виконувати замовлення клієнтів і підвищить їхню задоволеність роботою компанії та якістю обслуговування;
- використання при розширенні мережі магазинів «Natuzzi» в Києві вже вдосконалених бізнес-процесів з логістики, асортиментної політики, програм лояльності та зовнішніх комунікацій сприятиме розширенню клієнтської бази та покращить імідж компанії, забезпечивши таким чином як екстенсивне зростання доходів за рахунок кількості клієнтів, так і інтенсивне – за рахунок підвищення цінності компанії для споживачів.

П'ятий етап розробки та впровадження BSC для ТОВ «Софт Сервіс Осокорки» як інструменту стратегії холістичного

маркетингу передбачатиме періодичне визначення поточних значень показників досягнення цілей діяльності підприємства.

Використання *BSC* як інструменту ефективного впровадження на підприємстві стратегії в практичній діяльності підприємств роздрібною торгівлі м'якими меблями дозволяє визначити доцільність встановлення додаткових стратегічних та тактичних цілей і відповідних показників їх досягнення, що передбачено у поступовій реалізації сьомого та восьмого етапів побудови даної моделі.

Для того, щоб визначитися з необхідністю включення до *BSC* додаткових цілей потрібно з'ясувати, для яких з уже поставлених цілей показники мають критичне значення. Якщо в системі збалансованих показників для таких цілей є цілі нижчого рівня, які впливають на них, і для яких показники досягнення теж нижчі від нормативних, тоді компанія потребує розробки заходів щодо досягнення саме цих цілей.

Якщо ж цілі нижчого рівня досягнуто, а значення показників досягнення цілей вищих рівнів все ж менші від нормативних, це вказує на необхідність включення до ЗСП додаткових цілей. В ситуації ж, коли всі показники досягнення цілей перебувають в межах норми і демонструють позитивну динаміку, компанія роздрібною торгівлі м'якими меблями може переглянути нормативні рівні показників або встановити інші цілі більш високого рівня, метою яких буде підвищення цінності компанії.

Застосування в практичній діяльності підприємства роздрібною торгівлі м'якими меблями запропонованого методичного забезпечення, дозволить йому побудувати ефективну стратегію маркетингу, що ґрунтуватиметься на потребах та особливостях поведінки споживачів, матиме чітко сформульовані ієрархічні цілі, узгоджені між собою за напрямками взаємного впливу, що забезпечить створення компанію максимальної цінності для споживачів та власників бізнесу.

Приклад. *Послідовність розробки стратегії компанії при використанні моделі збалансованої системи показників на ТОВ «ЮОН» - підприємства з виробництва пластмасової тари (табл.*

7.5). ТОВ «ЮОН» (м. Львів) працює на ринку виробництва виробів з полімерів з 1994 року.

Початково підприємство здійснювало виробництво пластмасової тари з сировини, придбаної у вітчизняних постачальників, та згодом продовжило ланцюжок створення цінності. Підприємство стало самостійно займатися імпортом полімерної сировини, створивши власний парк вантажного автотранспорту. Власне оптова торгівля полімерною сировиною та транспортні послуги стали свого часу додатковими і досить прибутковими видами діяльності ТОВ «ЮОН». Для розробки збалансованої системи показників у ТОВ «ЮОН» було створено багатофункціональну групу, до складу якої увійшли генеральний директор та його заступник, головний бухгалтер, а також керівники за напрямками діяльності підприємства - менеджер з виробництва, менеджер з транспорту, менеджер з торгівлі. Менеджерам за напрямками було поставлено завдання внести свої пропозиції щодо визначення стратегічних цілей, їх показників, цільових значень показників та заходів щодо досягнення окремих цілей. Шляхом проведення робочих нарад та тривалих дискусій було визначено, що збалансована система показників стане важливим інструментом розвитку підприємства, а не черговим планом, що потребує звіту про виконання.

Першим етапом побудови збалансованої системи показників ТОВ «ЮОН» була розробка базису стратегії підприємства, що включала визначення місії, мети, бачення та стратегічних напрямків розвитку товариства. Приклад побудови наступних етапів розробки збалансованої системи показників на ТОВ «ЮОН» відображено в табл.7.5.

Таблиця 7.5.

Збалансована система показників ТОВ «ЮОН»

Перспектива	Стратегічна Ціль	Показник	Цільове значення	Рекомендовані заходи
Фінанси	Наростити обсяги продажу сировини	Дохід (виручка) від торгівельної діяльності	Збільшити на 12% у порівнянні до 2007 року	Створення системи замовлень клієнтів, імпорт більш технологічних марок полімерної сировини

Продовження табл. 7.5

Фінанси	Прискорити оборотність готової продукції	Період обороту готової продукції на складі	Зменшити на 10% у порівнянні до 2007 року	Збільшити асортимент продукції, залучити нових клієнтів
	Наростити обсяги випуску продукції	Обсяг виготовленої продукції	Збільшити на 25% у порівнянні до 2007 року	Запуск нового обладнання, нового оснащення.
	Наростити обсяги вантажних перевезень	Дохід (виручка) від вантажних перевезень	Збільшити на 20% у порівнянні до 2007 року	Поповнення парку вантажного автотранспорту
Клієнти	Утримання існуючих клієнтів	Кількість повторних продажів	75 %	Запровадити систему реєстру VIP- клієнтів, корпоративних та
	Розширення набутої бази клієнтів	Кількість нових клієнтів	Збільшення кількості клієнтів на 100%	Запровадити систему реєстру нових клієнтів
	Підвищення рівня задоволеності потреб клієнтів	Час доставки готової продукції	Зменшити в середньому на 30 % у порівнянні до 2007 року	Придбання малотоннажного вантажного автомобіля. У випадках простою авто може надавати комерц. послуги
	Збільшити продуктивність праці	Виробіток на одного робітника	Збільшити на 25% у порівнянні до 2007 року	Прийнята на роботу трьох операторів, переглянута норми виробітку, запустити нові пресформи у автоматичному режимі
	Забезпечити якість продукції на відповідному рівні	Зростання обсягу експорту готової продукції	Збільшити на 15% у порівнянні до 2007 року	Оптимальним може виявитися ринок Молдавії
	Зменшити залишки вторинної сировини стосовно переробленої сировини	Залишок вторинної сировини стосовно переробленої сировини на кінець місяця	Зменшити на 20 %	Прискорити процес установлення всіх дробарок

Продовження табл. 7.5

	Забезпечити подальше упровадження нових продуктів	Прибуток від упровадження нових продуктів	Збільшити на 30% у порівнянні до 2007 року	Прискорити процес замовлення нових форм
	Скоротити період упровадження нових продуктів	Період упровадження нового продукту	Зменшити в два рази залежно від складності форми (від одного до двох місяців після виготовлення форми)	Оптимізація розташування обладнання в цеху, пошук досвідченого налагоджувальника
Персонал	Підвищити мотивацію персоналу	Кількість звільнених ключових працівників	2%	Розробити і запровадити систему мотивації персоналу залежно від задоволення потреб клієнта. Система мотивації повинна бути доведена до старших змін
	Оптимізувати штатний розпис виробництва	Кількість працюючих на виробництві	21	Пошук працівників усіма можливими способами включно з методом «переманювання»
	Підвищити ефективність діяльності підприємства шляхом удосконалення системи менеджменту підприємства	Якість та своєчасність надходження внутрішньоуправлінської звітності	В повному обсязі станом на 17 год. щодня	Запровадження нових інформаційно-аналітичних технологій управління на базі сучасних комп'ютерних технологій

Місія ТОВ «ЮОН» була визначена: «Відчувати радість від розвитку і працювати на користь держави, працівникам, клієнтам». Мета ТОВ «ЮОН»: «Розвиток підприємства і підвищення авторитету фірми». Бачення ТОВ «ЮОН»: «Бути найуспішнішим підприємством на ринку виробництва полімерних виробів у Західному регіоні України».

Стратегічні напрямки розвитку ТОВ «ЮОН», розробка яких базувалася передусім на результатах SWOT-аналізу, були визначені:

- Підвищити конкурентоспроможність продукції шляхом освоєння нових технологічних процесів.
- Збільшити обсяги продажу полімерної сировини за рахунок імпорту більш технологічних марок.
- Збільшити обсяги вантажних перевезень шляхом поповнення парку вантажного автотранспорту.
- Підвищити, ефективність діяльності підприємства шляхом запровадження нових інформаційно-аналітичних технологій управління на базі сучасних комп'ютерних технологій.

Збалансована система показників, розроблена для підприємства, є основою створення збалансованих систем показників для підрозділів підприємства.

Менеджери відділів розробляють власні системи показників, які відповідають цілям і стратегії підприємства в цілому. Цей процес має назву «каскадування». У процесі такого «каскадування» вибудовується комплексна система показників, у якій показники нижчого рівня «працюють» для досягнення цільових значень показників верхнього рівня.

У ТОВ «ЮОН» такі збалансовані системи показників спроектовані на всі три центри відповідальності підприємства, а саме: виробництво, торгівля, транспортні послуги, що дає можливість останнім працювати відповідно до загальної стратегії підприємства.

Таким чином, збалансована система показників дозволяє реалізовувати стратегічні плани компанії, переводячи їх на операційний рівень управління і контролюючи реалізацію стратегії на основі ключових показників ефективності діяльності.

7.4. Алгоритм розробки та впровадження BSC для вітчизняних підприємств, переваги і типові небезпеки

Алгоритм розробки та впровадження BSC для вітчизняних підприємств подано в табл 7.6.

Таблиця 7.6

**Етапи розробки та впровадження BSC для вітчизняних
промислових підприємств**

Етапи	Зміст етапу	Результати етапу
1. Стратегічний аналіз підприємства та його зовнішнього оточення.	Аналіз галузевих факторів. Аналіз сильних і слабких сторін підприємства. Аналіз попередньої стратегії, яка використовувалась на підприємстві.	Визначено фактори зовнішнього і внутрішнього середовища, які мають ключове значення для розробки стратегії.
2. Розробка стратегії підприємства.	Ключові стратегічні рішення і принципи по основних і допоміжних процесах, пріоритети, конкурентні переваги і відмінності від конкурентів.	– Розроблені стратегічні альтернативи розвитку підприємства. – На основі аналізу стратегічних альтернатив розроблено стратегію підприємства, представлену у форматі «ланцюжка створення цінності» (сукупність основних і обслуговуючих бізнес-процесів). – По кожному бізнес-процесу розроблені ключові стратегічні рішення і принципи, пріоритети, а також цільові конкурентні переваги і відмінності від конкурентів.
3. Розробка «стратегічної карти» цілей та карти BSC по підприємству.	Стратегічні цілі та показники проєкції «Фінанси». – Стратегічні цілі і показники проєкції «Клієнти / Продукти». – Стратегічні цілі і показники проєкції «Бізнес-процеси». – Стратегічні цілі і показники проєкції «Персонал / Інфраструктура». – Матриця стратегічних заходів і проєктів (заходи + проєкти / учасники).	Для обраної стратегії розроблена «стратегічна карта» цілей підприємства в цілому – система стратегічних цілей компанії, викладена в 4-х проєкціях («Фінанси», «Клієнти / Продукти», «Бізнес-процеси», «Персонал / Інфраструктура»). Для кожної стратегічної цілі розроблені контрольні показники. Для кожної стратегічної цілі розроблено перелік ключових заходів і проєктів, реалізація яких необхідна для досягнення цілей.

Продовження табл. 7.6

<p>4. Побудова «карт» цілей (завдань) і показників структурних підрозділів.</p>	<p>Стратегічні карти для кожного обраного підрозділу, відділу, групи, посади.</p>	<p>На основі «стратегічної карти» підприємства в цілому розроблені «карти» цілей і контрольні показники структурних підрозділів 2-го рівня і наступних рівнів організаційної ієрархії.</p>
<p>5. Розробка звітних форм («паспорта» показників).</p>	<p>Нормативні значення планових показників, які необхідно досягти в результаті діяльності (виконання бізнес-процесів на всіх рівнях підприємства).</p>	<p>Для кожного показника «стратегічної карти» цілей підприємства в цілому та структурних підрозділів розроблений «паспорт» показника (формула / процедура розрахунку, джерело інформації, періодичність розрахунку, «коридори» значень, форма подання інформації, учасники та відповідальні за цільове значення).</p>
<p>6. Пов'язування збалансованої системи показників з системою бюджетування.</p>	<p>Планування бюджетів для кожного підрозділу та / або бізнес-процесу.</p>	<p>Для ключових заходів і проектів, реалізація яких необхідна для досягнення стратегічних цілей, розроблені бюджети, пов'язані із загальним фінансовим планом та бюджетом підприємства.</p>
<p>7. Розробка системи мотивації персоналу, пов'язаної з системою цілей і показників.</p>	<p>Навчання та перепідготовка персоналу, заходи щодо підвищення освіти персоналу. Розробка заохочувальних заходів.</p>	<p>Для всіх керівників підрозділів підприємства розроблена система мотивації, пов'язана з системою цілей і показників.</p>
<p>8. Впровадження проекту збалансованої системи показників.</p>	<p>Впровадження проекту збалансованої системи показників.</p>	<p>За даними аналізу результатів реалізації проекту прийняття рішення щодо апробації проекту на наступній ділянці робіт або повномасштабного впровадження на підприємстві.</p>

9. Моніторинг результатів реалізації проекту збалансованої системи показників.	Контроль практичного впровадження і аналіз перебігу процесу реалізації проекту.	Висновок про апробацію проекту.
--	---	---------------------------------

Переваги впровадження збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах:

1. Ініціатива і підтримка вищого управлінського персоналу.
2. Постійні зусилля керівництва, спрямовані на реалізацію стратегії і цілей компанії.
3. Єдність в реалізації стратегії. Кожен працівник має розуміти, в чому ціль його дій у контексті загальної цілі компанії. Для цього персоналу необхідно пройти відповідне навчання і бути поінформованим стосовно змін, які відбуваються.
4. Слід заохочувати поширення систем оціночних показників у компанії, щоб як підрозділи, так і окремі працівники, створювали власні системи показників.
5. Взаємозв'язок зі стратегією повинен простежуватися на всіх рівнях управління компанії. Тобто діяльність працівників компанії всіх рівнів має відповідати цілям бізнесу.
6. Загальна орієнтація компанії на реалізацію стратегічних цілей, що передбачає оцінку поточних організаційних структур компанії, каналів звітності, політик і процедур щодо відповідності стратегії, а також реорганізацію підрозділів компанії, визначення їх ролі і функцій для забезпечення оптимальної підтримки реалізації стратегії.

Вітчизняним підприємствам слід зважати і на такі типові небезпеки при впровадженні збалансованої системи показників:

1. Використання компанією нефінансових оцінок, які не узгоджені зі стратегією.
2. Неувага керівників до навчання і внутрішніх комунікацій персоналу.
3. Поспішні рішення щодо розробки систем мотивації на базі збалансованої системи показників, у той час як така система

ще може потребувати доробки. Показники можуть бути неправильними через неповноту чи неточність даних, а зниження оплати праці знизить моральний дух і підірве довіру працівників до збалансованої системи показників.

4. Не розробленість системи спеціальної звітності. За кожну ціль, показник, джерело даних, захід повинен відповідати певний працівник.

5. Недостатня взаємодія керівництва з персоналом, адже принцип прозорості і підзвітності стимулює зростання ефективності.

Впровадження системи збалансованих показників включає:

1. Визначення фінансової стратегії (формалізація).
2. Визначення проєкцій і факторів успіху (фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та кар'єрний ріст, екологічний менеджмент, оптимізація рівнів результативності цих процесів).

3. Визначення показників по кожному блоку (кількісні або якісні вимірники, які характеризують стан аспекту або процесу, тобто об'єкта управління).

4. Розробка індикаторів досягнення цілей та встановлення цільових значень показників.

5. Розробка програми для досягнення цілей.

6. Управління та розвиток системи.

Висновки до розділу 7

Розробка BSC залежать від ефективності використання сучасних інформаційно-комунікаційних технологій. Класична модель збалансованої системи показників була розроблена переважно як механізм реалізації стратегії великих корпорацій, які функціонують в умовах розвиненої ринкової економіки. Перед вітчизняними підприємствами постають проблеми як методологічного, так і фінансового характеру, пов'язані зі складністю та тривалістю розробки системи, значними часовими і фінансовими витратами.

Впровадження BCS на вітчизняних підприємствах передбачає створення відповідних технічних та соціально-економічних передумов, якими можуть бути: оновлення

технологічного парку; створення сприятливого інвестиційного клімату для бізнесу; підготовка соціально-відповідального топ-менеджменту та персоналу тощо. Зважаючи на необхідність значних інвестицій в проект створення та впровадження BCS, найбільш реалістичною буде його реалізація для великих промислових підприємств з розвинутою інфраструктурою та потужною матеріально-технічною базою.

Контрольні запитання до розділу 7

1. В чому полягає сутність збалансованої системи показників?
2. Які особливості застосування BSC?
3. Які показники функціонування підприємства за Нортеном і Капланом.
4. Яка роль збалансованої системи показників (BSC) у розробці стратегії підприємства?
5. В чому полягає ефективність впровадження збалансованої системи показників?
6. Наведіть приклади діяльності підприємств щодо використання ЗСП і КРІ.

Тестові завдання до розділу 7

1.Збалансована система показників (Balanced Scorecard) була розроблена:

- Капланом і Купером.
- Нортеном і Капланом.
- Нортеном і Купером.
- Усі відповіді вірні.

2.Збалансована система показників (Balanced Scorecard) містить:

- Збалансований набір нефінансових показників.
- Збалансований набір фінансових і нефінансових показників.
- Збалансований набір абсолютних і відносних фінансових показників.
- Усі відповіді вірні.

3.Збалансована система показників (Balanced Scorecard) дає можливість менеджерам оцінити бізнес виходячи з чотирьох сфер діяльності підприємства:

- Дослідження, розробка і проектування; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація.
 - Постачання; виробництво; реалізація.
 - Фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання та зростання професійності персоналу.
 - Усі відповіді вірні.
- 4.** При побудові збалансованої системи показників за кожною з чотирьох сфер (перспектив) діяльності підприємства визначаються:
- Місія, система цінностей компанії, принципові напрямки розвитку.
 - Цілі, показники, цільові значення показників, міроприємства (заходи) для досягнення цілей.
 - Фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання та зростання професійності персоналу.
 - Усі відповіді вірні.
- 5.** Які з наведених показників можуть стосуватися фінансової перспективи BSC:
- Економічна додана вартість.
 - Ступінь задоволеності споживачів.
 - Відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі реалізації.
 - Усі відповіді вірні.
- 6.** Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи навчання та зростання професійності персоналу BSC:
- Ступінь задоволеності споживачів.
 - Відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі реалізації.
 - Плинність кадрів.
 - Усі відповіді вірні.
- 7.** Які з наведених показників можуть стосуватися фінансової перспективи BSC:
- Ступінь задоволеності працівників.
 - Утримання клієнтів і їхня лояльність.
 - Прибуток на інвестований капітал.
 - Усі відповіді вірні.

8. Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи клієнтів BSC:

- Ступінь задоволеності працівників.
- Утримання клієнтів і їхня лояльність.
- Прибуток на інвестований капітал.
- Усі відповіді вірні.

9. Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи внутрішніх бізнес процесів BSC:

- Ступінь задоволеності працівників.
- Якість продукції.
- Утримання клієнтів і їхня лояльність.
- Усі відповіді вірні.

10. Яку кількість показників доцільно включити до кожної з перспектив при розробці BSC:

- Від трьох до п'яти показників.
- Від п'яти до десяти показників.
- Від десяти до двадцяти показників.
- Усі відповіді вірні.

РОЗДІЛ 8. СТРАТЕГІЧНА УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ

Зміст розділу

Глосарій розділу 8

- 8.1. Сутність стратегічної управлінської звітності
- 8.2. Методологія формування стратегічної управлінської звітності
- 8.3. Управлінська звітність за центрами відповідальності із використанням ключових показників ефективності
- 8.4. Формування системи управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства
- 8.5. Звітність на основі збалансованої системи показників
- 8.6. Міжнародні підходи до формування управлінської звітності
- 8.7. Структура звітності зі сталого розвитку

ЦІЛІ ВИВЧЕННЯ РОЗДІЛУ

Після вивчення цього розділу студент повинен набути компетентності:

- Здатності розуміння сутності стратегічної управлінської звітності;
- Здатності знань методології формування стратегічної управлінської звітності;
- Здатності набуття знань управлінської звітності за центрами відповідальності;
- Здатності набуття знань формування системи управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства;
- Здатності розуміння міжнародних підходів до формування управлінської звітності;
- Здатності набуття знань інтегрованої звітності;
- Здатності знань побудови звітності на основі збалансованої системи показників;
- Здатності розуміння і знань структури звітності зі сталого розвитку.

Ключові терміни та поняття:

стратегічна управлінська звітність, форма стратегічної управлінської звітності, розділ форми стратегічної управлінської звітності, формат стратегічної управлінської звітності, методологія стратегі-

чної управлінської звітності, класифікація стратегічної управлінської звітності, ключові показники діяльності (КПД), бюджетний контроль та аналіз показників стратегічної управлінської звітності, звітність на основі збалансованої системи показників, міжнародні підходи до формування управлінської звітності, звітність зі сталого розвитку

Глосарій розділу 8

Стратегічна управлінська звітність - це мобільна система взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у вигляді сукупності форм звітності в зручному для сприйняття форматі, що характеризують ефективність реалізації стратегії підприємства в специфічних умовах макро- і мікросередовища, що дозволяє приймати стратегічні управлінські рішення щодо оптимізації стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі і оперативно реагує на зміну стратегії підприємства та інформаційні запити системи управління.

Форма стратегічної управлінської звітності – сегмент системи взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у відповідному форматі, зручному для сприйняття та оцінки стану конкретного об'єкта стратегічного управління або групи взаємозалежних об'єктів.

Розділ форми стратегічної управлінської звітності – це система взаємопов'язаних показників, що характеризують окрему сторону об'єкта стратегічного управління.

Формат стратегічної управлінської звітності – це спосіб розташування показників звітності, що дозволяє більш оперативно і економічно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління.

Методологія стратегічної управлінської звітності – це побудова та організація системи звітності, яка включає в себе сукупність принципів, правил і методів формування інформації про

діяльність підприємства для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Ключові показники діяльності (КПД) – це індикатори, які використовуються для оцінювання та аналізування результативності діяльності підприємства та рівня досягнення його стратегічних цілей.

Стратегія – модель узагальнення дій, необхідних для досягнення поставлених цілей шляхом координування і розподілу ресурсів фірми, тобто реалізація стратегії фірми полягає у розробленні планів досягнення цілей, в якому передбачені можливості.

Звітність на основі збалансованої системи показників формують за стратегічними напрямками: фінансове становище підприємства; клієнти підприємства та ринок збуту; внутрішні бізнес-процеси; розвиток підприємства та його персонал.

Міжнародні підходи до формування управлінської звітності охоплюють різні стандарти, практики та рекомендації, які спрямовані на забезпечення прозорості, порівнянності та релевантності фінансової й нефінансової інформації для прийняття управлінських рішень.

Стратегічно-орієнтовану інформацію формують у формі інтегрованих звітів для розкриття фінансових та нефінансових показників підприємства: функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства; процесів формування нових та реалізації існуючих стратегій.

Звіт про корпоративну соціальну відповідальність – звіт про взаємодію менеджменту підприємства та його стейкхолдерів щодо перспектив створення вартості (наприклад, між менеджментом та суб'єктами корпоративного управління, між суб'єктами організації обліку та інвесторами тощо), коли один або декілька стейкхолдерів або менеджерів мають стратегічно-орієнтовану інформацію з обмеженим доступом, тоді як непоінформовані стейкхолдери мають інформацію лише з публічного доступу, яка є обмеженою, що дозволяє мінімізувати агентську проблему.

Інтегрований звіт з інформаційної безпеки підприємств – розкривається інформація, яка не становить комерційної таємниці та переваги від оприлюднення якої будуть більшими, ніж можливі загрози його інформаційній безпеці, а також оприлюднюватиметься та стратегічно-орієнтована інформація, щодо якої найбільш ймовірно можливі витoki за незалежних від працівників підприємства причин.

Конфіденційна інформація – це інформація, розголошення якої може призвести до комерційних збитків для суб'єкта господарювання.

«Інтегрована звітність» - звіти, які включають фінансові та нефінансові показники, що були сформовані на основі методології їх формування, розроблені «Міжнародною Радою з Інтегрованої звітності» («The International Integrated Reporting Council» – IIRC); визначається як звіт, у якому розподіл капіталу та корпоративна поведінка узгоджуються із загальними цілями фінансової стабільності та сталого розвитку за допомогою циклу інтегрованої звітності та мислення.

Сталий розвиток підприємства розглядають як сукупність завдань, засобів і методів їх вирішення, що забезпечує такий стан підприємства, завдяки якому своєчасно виявляються та збалансовано задовольняються найважливіші вимоги його ключових стейкхолдерів при підтримці власної економічної, соціальної та екологічної стійкості, здатної забезпечувати безперервне зростання.

Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку - це новий нормативно-правовий акт, який стимулює трансформацію бізнесу та впливає на велику кількість бізнес-процесів, вимагає від компаній розкривати великий обсяг детальної інформації про результати діяльності у сфері сталого розвитку і відповідні стратегічні наслідки.

Стандарти ESRS - це стандарти звітності про сталий розвиток у ЄС, які охоплюють цілу низку напрямків, пов'язаних з довкіллям, соціальною сферою та корпоративним управлінням (ESG), включно з кліматичними змінами, біорізноманіттям, правами людини тощо.

8.1. Сутність стратегічної управлінської звітності

Основним продуктом стратегічного управлінського обліку є стратегічна управлінська звітність. Для визначення сутності терміну «стратегічної управлінської звітності», дослідниками опрацьовано інформацію понять: фінансової, бухгалтерської, внутрішньої, управлінської, прогнозної звітності. Варто згадати, що сутність поняття «управлінська звітність» опрацьовано в навч. посіб. «Управлінський облік» (2022 р.).

Стратегічна управлінська звітність надає оперативну релевантну інформацію відповідно до вимог управлінського персоналу. Тобто, *стратегічна управлінська звітність* не є окремим видом бухгалтерської звітності, а є окремим типом звітності, виділеним за ознакою користувачів, які використовують її показники для задоволення власних управлінських потреб та є результатом функціонування стратегічної облікової системи, в якій представлені показники про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства.

Узагальнюючи підходи різних вчених до визначення терміну «*Стратегічна управлінська звітність*» (*стратегічний звіт*): 1) це система взаємопов'язаних показників; 2) склад звітності формують облікові і розрахункові показники, фінансові та не фінансові; 3) показники звітності формують у вигляді відповідних форм, затверджених до застосування внутрішніми регламентами підприємства; 4) показники звітності повинні бути подані у форматі, зручному для сприйняття користувачем звітності; 5) зміст звітності має бути достатнім для характеристики зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, результатів його діяльності, ефективності реалізації стратегії підприємства, оптимальності обраної стратегії; 6) це мобільна, динамічна система, яка реагує на зміну зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, його стратегії та інформаційних запитів системи управління; 7) це інформаційна база для прийняття стратегічних управлінських рішень, спрямованих на підтримку конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі.

Nota bene

***Стратегічна управлінська звітність** - це мобільна система взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у вигляді сукупності форм звітності в зручному для сприйняття форматі, що характеризують ефективність реалізації стратегії підприємства в специфічних умовах макро- і мікросередовища, що дозволяє приймати стратегічні управлінські рішення з оптимізації стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі і реагує на зміну стратегії підприємства та інформаційні запити системи управління.*

До складу стратегічної звітності не входять усі складові різних видів звітності, а лише ті з них, або їх окремі показники, що використовуються стратегічним менеджментом в процесі вибору стратегічних альтернатив та прийняття рішень з реалізації наявних стратегій.

Формування стратегічної звітності відбувається в результаті функціонування стратегічної облікової системи підприємства як із використанням традиційних методичних інструментів, так і з залученням специфічних методів стратегічного обліку, які дозволяють одержати інформацію в розрізах, необхідних стратегічному менеджменту. Одним із таких найбільш часто використовуваних методів стратегічного обліку є облік на основі ланцюжків вартості (value chain accounting), який дозволяє розраховувати вартість, створювану за кожним із елементів виділеного на підприємстві ланцюжка створення продукції або послуги.

Nota bene

***Форма стратегічної управлінської звітності** – сегмент системи взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у відповідному форматі, зручному для сприйняття та оцінки стану конкретного об'єкта стратегічного управління або групи взаємозалежних об'єктів.*

Розділ форми стратегічної управлінської звітності – це система взаємопов'язаних показників, що характеризують окрему сторону об'єкта стратегічного управління.

Формат стратегічної управлінської звітності – це спосіб розташування показників звітності, що дозволяє оперативно і економічно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління.

Форма звітності може складатися з одного і більше розділів.

Метою стратегічної управлінської звітності є інформаційне забезпечення керівництва підприємства стратегічно-обліковою інформацією для вироблення стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі і її оптимізації при зміні умов макро і мікросередовища.

У системі стратегічної управлінської звітності вирішуються наступні завдання:

1) поточний контроль за станом макро і мікросередовища функціонування підприємства, результатів діяльності підприємства в цілому і його окремих сегментів;

2) перетворення інформаційних потоків в систему взаємопов'язаних показників;

3) оцінка ефективності реалізації стратегії підприємства в цілому і його окремих сегментів;

4) інформаційна підтримка процесу прийняття стратегічних управлінських рішень щодо оптимізації стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі;

5) коригування стратегії підприємства, внесення змін до системи ключових показників стратегічного планування і бюджетування.

Функції стратегічної управлінської звітності :

1) інформаційна - стратегічна управлінська звітність є основним джерелом інформації, всебічно характеризує результати діяльності підприємства, стан його зовнішнього і внутрішнього середовища, і базою для прийняття стратегічних управлінських рішень;

2) контрольна - стратегічна управлінська звітність є основою для поточного контролю за станом макро- і мікросередовища підприємства, його стратегічних позицій і конкурентних переваг;

3) аналітична - стратегічна управлінська звітність є достатньою інформаційною базою для проведення стратегічного аналізу з метою виявлення резервів оптимізації стратегії підприємства і ризиків у процесі її реалізації;

4) прогнозна - стратегічна управлінська звітність є базою для розробки і поточного коригування стратегічного плану (бюджету);

5) координуюча - стратегічна управлінська звітність дозволяє впорядкувати фінансову структуру підприємства, діяльність його структурних одиниць, центрів відповідальності, посадових осіб з метою оптимального досягнення стратегічних цілей і завдань;

6) стимулююча - стратегічна управлінська звітність дозволяє реалізувати в системі стратегічного управлінського обліку систему рейтингової оцінки результатів діяльності структурних підрозділів, центрів відповідальності, посадових осіб та систему матеріального і морального стимулювання праці.

До системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства відносяться необлікові інформаційні системи (маркетингова, логістична тощо), які дозволяють формулювати специфічні необлікові стратегічні звіти, що також використовуються для прийняття стратегічних управлінських рішень. Зокрема, на сьогодні вже досить широко використовуються такі поняття як «стратегічний маркетинг» та «стратегічна логістика», які характеризують роль даних сфер господарської діяльності підприємства в його загальному стратегічному розвитку. До необлікових інформаційних систем, можна віднести систему

стратегічного аналізу підприємства, яка використовує для формування необхідних аналітичних показників стратегічного спрямування інформацію із облікової системи, інших інформаційних систем, а також самостійно займається збором інформації, особливо в частині зовнішнього середовища підприємства. За допомогою методичного інструментарію системи економічного аналізу підприємства відбувається перетворення показників стратегічної бухгалтерської звітності та інших видів звітності в стратегічні аналітичні показники, що використовуються стратегічним менеджментом.

Таким чином, для побудови ефективної системи стратегічної управлінської звітності, як засобу надання систематизованої стратегічної інформації для прийняття управлінських рішень, необхідно забезпечити її організацію із урахування існуючих і потенційних потреб стратегічного менеджменту та можливостей облікової системи підприємства. Організаційні засади формування стратегічної управлінської звітності мають бути визначені на рівні облікової політики підприємства або шляхом формування окремих регламентів функціонування стратегічної облікової системи підприємства як підсистеми загальної системи інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень.

8.2.Методологія формування стратегічної управлінської звітності

Nota bene

Методологія стратегічної управлінської звітності – це побудова та організація системи звітності, яка включає в себе сукупність принципів, правил і методів формування інформації про діяльність підприємства для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Методологія побудови стратегічної управлінської звітності передбачає реалізацію основних етапів:

- 1) визначення цілей та завдань управлінської звітності;

- 2) визначення складу, форм та термінів подання управлінської звітності;
- 3) розподіл бюджетів за центрами фінансової відповідальності (ЦФВ);
- 4) визначення ключових показників ефективності діяльності підприємства відображених в управлінській звітності;
- 5) визначення взаємозв'язку складу показників фінансової, податкової, статистичної та іншої звітності зі складом показників управлінської звітності;
- 6) консолідація управлінської звітності;
- 7) визначення методики контролю та аналізу показників управлінської звітності.

Визначення цілей та завдань стратегічної управлінської звітності полягає у встановленні та досягненні конкретних ключових показників діяльності (ефективності) (КП); виявленні слабких ланок в організаційній структурі компанії; підвищенні системи контролю результатів діяльності компанії загалом та окремих її структурних підрозділів; забезпеченні прозорості грошових потоків; зміцненні платіжної дисципліни; розроблянні системи мотивації співробітників; оперативному реагуванні на зміни: кон'юнктури ринку, каналів збуту тощо; виявлення внутрішніх ресурсів компанії; виявлення, оцінка та мінімізація впливу ризиків тощо.

Класифікація стратегічної управлінської звітності передбачає дотримання певних критеріїв якості: зрозумілість та легкість сприйняття, суттєвість та важливість, достовірність та правдивість, можливість порівняння тощо (табл. 8.1).

Таблиця 8.1.

Класифікація стратегічної управлінської звітності

Склад стратегічної управлінської звітності	Основні користувачі управлінської звітності
<i>Управлінська звітність про фінансові результати підприємства</i>	
Звіт про рух грошових коштів (прямим методом)	Керівництво підприємства, власники, інвестори, кредитори, бюджетний комітет
Звіт про рух грошових коштів (непрямим методом)	
Звіт про прибутки і збитки	
Прогнозований баланс (управлінський баланс)	
Аналіз динаміки, складу і структури доходів та видатків компанії, оцінка їх співвідношення	Керівництво підприємства, власники, акціонери, кредитори, менеджери
Аналіз динаміки показників прибутку (горизонтальний аналіз)	
Аналіз рентабельності	
<i>Управлінська звітність з використання операційних бюджетів різних напрямків</i>	
Звіт про дебіторську заборгованість	Керівник відділу реалізації, бухгалтерія, фінансовий відділ
Звіт про кредиторську заборгованість	Керівник відділу постачання, бухгалтерія, фінансовий відділ
Звіт про закупівлю сировини, матеріалів	Керівники відділів постачання, реалізації, відділ виробництва
Звіт про реалізації готової продукції	
Звіт про запаси сировини і готової продукції	Керівники відділів постачання, реалізації, завідувач складом
Звіт про виробництво продукції (робіт, послуг)	Керівники відділів реалізації, відділ виробництва, головний інженер
Звіт про обсяги незавершеного виробництва	
Звіт про оплату праці	
Звіт про фінансові результати операційної діяльності	Керівництво підприємства, менеджери різних рівнів управління
<i>Управлінська звітність про виконання фінансових бюджетів</i>	
Звіт про капітальні вкладення	Керівництво підприємства, власники, акціонери, інвестори
Звіт про власний капітал	
Звіт про рух грошових коштів	
Звіт про фінансові результати фінансової діяльності	

Продовження табл. 8.1

<i>Управлінська звітність за центрами фінансової відповідальності</i>	
Звіт про результати центру відповідальності (доходів, витрат, прибутку (збитку), інвестицій, збуту тощо)	Керівники центрів фінансової відповідальності, менеджери різних рівнів управління
<i>Управлінська звітність про нефінансові показники підприємства</i>	
Звіт про ліквідність та зобов'язання	Керівництво підприємства, бухгалтерія, фінансовий відділ, акціонери, інвестори
Звіт про соціальні напрямки та кадрову політику	Керівництво підприємства, власники, акціонери, інвестори, менеджери
Звіт про дослідження та інновації	Керівництво підприємства, фінансовий відділ, акціонери, інвестори
Звіт про управління ризиками	Керівництво підприємства, керівники центрів фінансової відповідальності, акціонери, власники, інвестори, фінансовий відділ, бухгалтерія
Звіт про фінансові інвестиції	
Звіт про перспективи розвитку	
Звіт про екологічні аспекти	Керівництво підприємства, менеджери, головний інженер
Звіт про корпоративне управління	Керівництво підприємства, керівники центрів фінансової відповідальності, власники, фінансовий відділ, бухгалтерія, менеджери
Звіт про управління трансакційними витратами	

Взаємозв'язок складу показників фінансової, податкової, статистичної та інших видів звітності зі складом показників управлінської звітності є ключовим для забезпечення ефективного управління фінансами, грошовими потоками, дотримання податкових вимог врахувавши:

- облікову інформацію для формування фінансової звітності: фінансова звітність надає інформацію про фінансовий стан та результативність господарської діяльності підприємства. Інформація відображена у фінансовій звітності використовуються для складання податкових звітів та податкового планування;
- податкові вимоги: фінансова інформація відображена у податковій звітності формується у відповідності до вимог податкових органів, і включає в себе розрахунки податків та податкових платежів, застосування податкових ставок, розміри подат-

кових нарахувань у відповідності до виміру бази оподаткування, винятки щодо оподаткування тощо;

- оптимізації оподаткування: вибір методів податкової оптимізації, законних способів зменшення податкового навантаження. На основі аналізу фінансової та податкової звітності можна виявити можливості для оптимізації оподаткування, і це може включати використання податкових знижок, розробку стратегій щодо мінімізації податкових зобов'язань у відповідності до податкового законодавства.
- дотримання нормативно-законодавчих вимог: фінансова, податкова, статистична та управлінська звітність повинні бути сформовані у відповідності до законодавчих вимог: виконання вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, податкового кодексу та інших діючих нормативних актів.
- прийняття управлінських рішень : управлінська звітність надає інформацію для внутрішнього використання підприємством для прийняття стратегічних та оперативних рішень, і може включати аналіз витрат, прибутку, оборотності капіталу, грошових коштів та інші показники, які в свою чергу дають змогу керівництву та менеджерам ефективно використовувати ресурси.

Консолідація управлінської звітності передбачає об'єднання стратегічної інформації декількох компаній або підрозділів в один загальний управлінський звіт зі стратегічного розвитку.

Метою формування стратегічної управлінської звітності є надання в першу чергу інвесторам та іншим зацікавленим особам стратегічно орієнтованої інформації про фінансовий стан, результати діяльності тощо, а вибір методів консолідації залежить від ступеню підконтрольності, фінансового впливу чи взаємозв'язку на певному операційному рівні.

Розроблення методології стратегічної управлінської звітності дає змогу: підвищити рівень точності і достовірності звітності, забезпечити оперативну інформативність для керівництва та власників підприємства, отримати максимальну ефективність ухвалення управлінських рішень менеджментом підприємства.

8.3. Управлінська звітність за центрами відповідальності із використанням ключових показників ефективності

Етапи впровадження управлінської звітності центрів відповідальності за системою КПП:

- формування групи управління процесом розробки і впровадження управлінської звітності;
- встановлення інформаційних потреб менеджерів, користувачів управлінської звітності;
- розробка корпоративних стандартів управлінської звітності;
- розробка конкретних форм управлінської звітності;
- удосконалення існуючої інформаційної системи управління з метою автоматизації складання і її подання;
- апробація системи управлінської звітності та ліквідація недоліків.

Nota bene

Ключові показники діяльності (КПП) – це індикатори, які використовуються для оцінювання та аналізування результативності діяльності підприємства та рівня досягнення його стратегічних цілей.

Центр відповідальності (ЦВ) – сегмент фінансової структури підприємства, який несе відповідальність за фінансові результати: доходи, витрати, прибуток (збиток), метою діяльності якого є максимізація прибутку.

Центри фінансової відповідальності представляють собою окремі організації, структурні підрозділи, філії, дочірні фірми, представництва, філії, регіонально чи технологічно відокремлені напрямки діяльності або бізнесу.

Важливим завданням для забезпечення ефективної роботи кожного центру фінансової відповідальності є формування та розподіл бюджетів кожного окремого центру. Як правило, складають три основні види бюджетів: бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів, прогнозний (управлінський) баланс.

Визначення ключових показників діяльності (КПД), які відображені в управлінській звітності дає змогу здійснювати управління центрами відповідальності.

КПД є частиною збалансованої системи показників, в якій встановлюються причинно-наслідкові зв'язки між цілями і показниками.

Завдання системи КПД та збалансованої системи показників полягає у формуванні стратегії підприємства, як комплексний набір показників її діяльності, що визначає основні параметри системи вимірювання і управління.

В управлінській звітності, КПД можуть включати різноманітні аспекти діяльності підприємства, що в подальшому дозволить керівництву вчасно реагувати на зміни, спрямовуючи управлінські рішення для досягнення стратегічних цілей.

КПД відображають результати аналізу і є вимірниками в абсолютному та відносному значенні, їх порівнюють до встановлених базових, поточних та цільових значень.

Загалом система показників КПД може мати ієрархічну структуру, як для підприємства в цілому, так і з певним рівнем деталізації окремого центру відповідальності.

Використання КПД дозволяє управляти центрами відповідальності, встановлюючи ліміти, нормативні значення або граничні межі прийнятих показників.

Склад КПД залежать від специфіки господарської діяльності та функціональних можливостей автоматизованих облікових систем, а набір показників для окремих центрів – від їхньої участі в системі управління та функцій, які покладені на них з урахуванням стратегічних планів підприємства та напрямків діяльності.

Приклад типових КПД, які можуть бути використані в управлінській звітності та джерела інформації наведені в табл. 8.2.

Таблиця 8.2.

Використання ключових показників ефективності

Показники	Ключові показники ефективності (діяльності)
Показники фінансової ефективності	Чистий прибуток Оборотний капітал Рентабельність активів (ROA) Рентабельність власного капіталу (ROE) Співвідношення величини витрат і доходів
Показники операційної ефективності	Обсяг виробництва Витрати на одиницю виробленої продукції Відсоток дефектів виробництва Ефективність використання ресурсів (часу, праці, матеріалів)
Показники якості та задоволеності клієнтів	Відсоток повторних покупок Зворотній зв'язок з клієнтами Рівень задоволеності клієнтів (вимірюється за допомогою опитувань або оцінок)
Показники ефективності управління людськими ресурсами	Відсоток вільних вакансій Коефіцієнт обертання персоналу Рівень задоволення персоналу Рівень плинності кадрів
Показники ринкової ефективності	Частка ринку Рівень конкурентоспроможності Середня вартість замовлення
Показники ефективності в інноваціях	Кількість нових продуктів, послуг Витрати на дослідження та розвиток Кількість впроваджених інновацій: процесові, маркетингові, організаційні
Показники виробничої ефективності	Показники продуктивності праці Час простою обладнання Відсоток браку Обсяги виробленої продукції Показники ефективності виробничих процесів

Значення КПІ встановлюється з урахуванням стратегічних планів підприємства, розвитку окремих напрямів бізнесу і може мати ієрархічну структуру (табл.8.3).

Таблиця 8.3.

Формування управлінської звітності із використанням ключових показників ефективності

Центр відповідальності	Ключові показники ефективності	Управлінська звітність
Відділ збуту	Обсяг реалізації Дебіторська заборгованість на кінець періоду Кількість нових клієнтів	Управлінський звіт про прибутки і збитки Управлінський баланс Операційні звіти
Відділ інвестування	Обсяг реалізації Дебіторська заборгованість на кінець періоду Кількість закритих проектів	Управлінський звіт про прибутки і збитки в розрізі проектів Управлінський звіт про рух грошових коштів Операційні звіти за проектами
Бухгалтерія	Строк формування звітності Процент переоплат контрагентам Суми штрафів державної фіскальної служби	Управлінський звіт про прибутки і збитки Управлінський звіт про рух грошових коштів Операційні звіти

Систему ключових показників діяльності розроблену для центрів відповідальності інтегрують із системою бюджетного управління.

Правильність розподілу бюджетів для кожного окремого центру відповідальності полягає у послідовності виконання завдань:

- 1) ідентифікація центрів відповідальності – визначення ЦВ, які нестимуть фінансову відповідальність за обов’язками, проектами тощо;
- 2) формування звітності – формування та затвердження фінансового бюджету для кожного ЦВ;
- 3) перегляд і коригування показників – визначення цілей, завдань, ключових показників ефективності діяльності, які мають бути досягнуті;

4) призначення бюджетів – відстеження, аналізування та порівняння фінансових показників центру з КПП;

5) моніторинг і аналіз показників – аналіз результатів, внесення змін та коригувань у розподіл бюджетів центрів задля досягнення цілей;

6) встановлення цілей та КПП – формування звітності про фінансові результати для оцінки ефективності використання бюджетів.

Стратегічний аналіз і контроль показників управлінської звітності є важливою складовою процесу управління, і має на меті моніторинг і відстеження виконання стратегічних цілей підприємства, та ухвалення стратегічних управлінських рішень на основі стратегічно орієнтованої інформації.

Стратегічний аналіз і контроль управлінської звітності передбачає здійснення контролю виконання бюджетів за такими напрямками: попередній, поточний та заключний.

Кожен напрямок здійснення контролю дає змогу виявити відхилення, уникнути невикористаних витрат, попередити та вжити заздалегідь заходів щодо невиконання бюджетів.

Важливим у процесі контролю є регламентація процедур його здійснення, зокрема: види, етапи перевірок, періодичність, порядок перегляду, ключові показники та діапазони їх відхилень. Бюджетний контроль та аналіз показників стратегічної управлінської звітності включає в себе певний порядок здійснення таких видів робіт (табл. 8.4).

Таблиця 8.4.

Бюджетний контроль та аналіз показників стратегічної управлінської звітності

Порядок здійснення	Види робіт
Вибір (КПП)	– ідентифікація основних показників ефективності, за якими вимірюватиметься досягнення цілей; – визначення кількісних індикаторів, які можна виміряти і відслідкувати за певний проміжок часу;
Встановлення цільових значень показників	– визначення діапазону значень для кожного КПП, які відображають досягнення стратегічних цілей; – встановлення досяжних цілей, які використовуватимуться для оцінки ефективності;

Збір даних	– систематичний збір даних для кожного КПП; – використання автоматизованих систем, які дозволяють збирати оперативні дані в реальному часі;
Аналіз отриманих результатів	– систематичний аналіз даних для кожного КПП; – виявлення відхилень та можливих проблем, які потребують вирішення;
Порівняння з цільовими значеннями	– порівняння фактичних значень КПП з встановленими цілями; – визначення рівня досягнення цілей та заходи щодо їхнього досягнення;
Прийняття управлінських рішень	– аналіз результатів прийняття управлінських рішень щодо коригування, зміни, удосконалення стратегії в процесі алокації;
Моніторинг та звітність	– систематичний моніторинг КПП та регулярне формування звітності для різних рівнів управління; – забезпечення прозорості та комунікацій з усіма зацікавленими особами.

Управлінську звітність центрів відповідальності за системою КПП групують:

- 1) звіти центрів витрат (звіти про виробничі витрати за видами продукції (послуг), звіти про виробничі витрати структурних підрозділів та ін.);
- 2) звіти центрів доходів (звіти про доходи (виручку) за видами продукції, звіти про доходи (виручку) за ринками збуту, звіти про доходи (виторг) за видами (групами) споживачів, звіти про доходи (виторг) за іншими сегментами);
- 3) звіти про рух грошових коштів за центрами доходів (іншими сегментами), звіти за центрами прибутку тощо;
- 4) звіти за центрами інвестицій (управлінський баланс за центрами інвестицій, звіт про прибутки та збитки за центрами інвестицій, звіт про зміни капіталу за центрами інвестицій тощо).

8.4. Формування системи управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства

Формування управлінської звітності для забезпечення стратегічних цілей підприємства виступає провідною метою сучасного менеджменту підприємства.

Nota bene

***Стратегія** являє собою модель узагальнення дій, необхідних для досягнення поставлених цілей шляхом координування і розподілу ресурсів фірми, тобто реалізація стратегії фірми полягає у розробленні планів досягнення цілей, в якому передбачені можливості.*

Стратегію розробляє та формує вище керівництво, але її реалізація передбачає участь усіх рівнів управління. Далі формується інформаційне забезпечення стратегічного управління, в основі якого знаходиться інформація, що повинна бути узагальнена у формах звітності.

Завдання реалізації стратегічних цілей підприємства:

- здійснюється поточний контроль над станом макро- та мікросередовища функціонування підприємства, результатів діяльності підприємства у цілому та його окремих сегментів;
- відбувається перетворення інформаційних потоків на систему взаємопов'язаних показників;
- налагоджується інформаційна підтримка процесу прийняття стратегічних управлінських рішень щодо оптимізації стратегії конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі;
- відбувається коригування стратегії підприємства шляхом внесення змін до системи КПП стратегічного планування і бюджетування.

Формування стратегії починається з визначення мети та основних принципів, якими необхідно керуватися під час її реалізації. У табл. 8.5 наведено основні чинники управління капіталом: залучення та розподіл ресурсів. Далі кожен із цих чинників потрібно розділити на більш конкретні напрями, з деталізацією та описом за допомогою низки параметрів, узагальнених системою управлінської звітності.

Таблиця 8.5.

Формування стратегії управління капіталом підприємства

Залучення ресурсів	Розподіл ресурсів						
Стратегія залучення ресурсів	Стратегія управління структурою оборотного капіталу	Стратегія управління грошовими коштами	Стратегія управління власним капіталом та прибутком	Стратегія оптимізації витрат	Податкова стратегія	Інвестиційна стратегія	Стратегія підвищення якості управлінських рішень
Управління структурою позикового капіталу	Управління оборотним капіталом та його джерелами	Перспективне і операційне управління грошовими коштами та їхніми еквівалентами	Управління розподілом прибутку та дивідендів	Управління внутрішніми резервами	Розроблення облікової і податкової політики	Управління виробничими потужностями	Перехід від реактивної форми управління до управління на основі аналізу та прогнозів
Залучення фінансових ресурсів	Управління структурою виробничого оборотного капіталу	Управління фінансуванням виробництв	Управління структурою власного капіталу	Управління витратами	Використання офшорних і вільних економічних зон	Управління вільним капіталом	Розроблення корпоративних стандартів
Вихід на фондовий ринок	Управління співвідношенням необоротних та оборотного капіталів	Управління резервами забезпечення ліквідності	Управління економічною безпекою	Контроль резервів і витрат	Визначення методології обліку	Управління інтелектуальними інвестиціями	Управління якістю звітності

У матричній формі описуються всі напрями діяльності підприємства, що виступають основою формування системи звітності підприємства.

Наприклад, для стратегії управління структурою оборотного капіталу довгострокова мета може бути сформульована

так: досягнення оптимальних капіталовкладень в оборотні активи для підтримки нормальної фінансової стійкості підприємства. Проблемою будь-якого бізнесу є замороження в запасах зайвих фінансових ресурсів. Під час формування управлінської звітності з реалізації стратегії управління структурою оборотного капіталу, важливим є максимізація норми прибутку, мінімізація ліквідності та комерційних ризиків.

Наприклад, для великосерійних виробництв (або підприємств, що випускають монопродукт) характерно те, що структура витрат практично не змінюється за зміни номенклатури.

Тобто, досить визначити ліміт залишків за кожним видом запасів і контролювати їх рівень, з урахуванням технологічних розмірів партії, термінів доставки, умов договорів в частині оплати, часу на декларування та митне оформлення, оптимального авантаження транспорту тощо.

Тому, об'єктом управління вважають оборотний капітал, який складається з елементів (готова продукція, сировина та матеріали, дебіторська заборгованість, грошові кошти) і розглядається: в кореляції з джерелами.

Далі напрямки стратегії відображають у вигляді матриці, де по вертикалі слідує елементи декомпозивання:

- стратегія управління оборотним капіталом і джерелами фінансування оборотного капіталу;
- стратегія управління структурою виробничого оборотного капіталу;
- стратегія управління співвідношенням необоротних та оборотного капіталів.

По горизонталі відображаються основні принципи та ідеологія, стан на певну дату, проміжна мета, основні критерії управління, інструменти, методологія, методи управління і задіяні структурні підрозділи.

Основною формою стратегічної управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства виступає бізнес-план, який складають на термін від трьох до п'яти років, можливо і на термін до десяти років.

Головні критерії вибору періоду формування бізнес-плану – поточна ситуація на ринку і положення підприємства.

Приклад бізнес-плану підприємства «Еверест» на трирічний період представлено в табл. 8.6.

Таблиця 8.6

**Формат стратегічної управлінської звітності
«Бізнес-план розвитку підприємства «Еверест», тис грн.**

Показник	Факт	Прогноз на три роки		
	2019 р	2020р	2021 р.	2022 р.
Реалізація продукції	265000	295000	325000	350000
у т.ч.				
Існуючий асортимент	265000	275000	285000	300000
Новий асортимент	0	20000	40000	50000
Реалізація послуг	9000	12000	15000	19000
у т.ч.				
Існуючий перелік	9000	10000	12000	15000
Новий перелік	0	2000	3000	4000
Разом обсяг реалізації	274000	307000	340000	369000
Середня націнка на продукцію	28%	30%	32%	34%
Середня націнка на послуги	30%	32%	32%	35%
Валовий дохід продукції	57969	68077	78788	88806
Валовий дохід послуг	2077	2909	3636	4926
Разом валовий дохід	60046	70986	82424	93732
Комерційні витрати	34000	36000	40000	43000

Продовження табл. 8.6

Прибуток від реалізації	26046	34986	42424	50732
Управлінські витрати	9000	9500	10500	12000
Прибуток діяльності	17046	25486	31924	38732
Проценти за кредит	10500	6500	4000	2000
Інші доходи та витрати	1500	1000	2000	1500
Прибуток до оподаткування	8046	19986	29924	38232
Податок на прибуток	1448	3597	5386	6882
Чистий прибуток	6598	16389	24538	31350
Рентабельність бізнесу	2,41%	5,34%	7,22%	8,50%
Рівень операційних витрат	15,70%	14,80%	14,90%	14,90%

Стратегічна управлінська звітність в процесі реалізації стратегії підприємства трансформує стратегічні цілі розвитку в показники фінансово-економічної діяльності підприємства на прогнозований період (бізнес-план), і служить основою для розроблення бюджетів підприємства у цілому та його підрозділів на рік.

8.5. Звітність на основі збалансованої системи показників

Звітність на основі збалансованої системи показників можуть формувати за стратегічними напрямками: фінансове становище підприємства; клієнти підприємства та ринок збуту; внутрішні бізнес-процеси; розвиток підприємства та його персонал (The Balanced Scorecard, BSC) для стратегічного управління, наприклад, інвестиційний відділ і, частково, вище керівництво, що зазначено на рис.8.1, а саме:

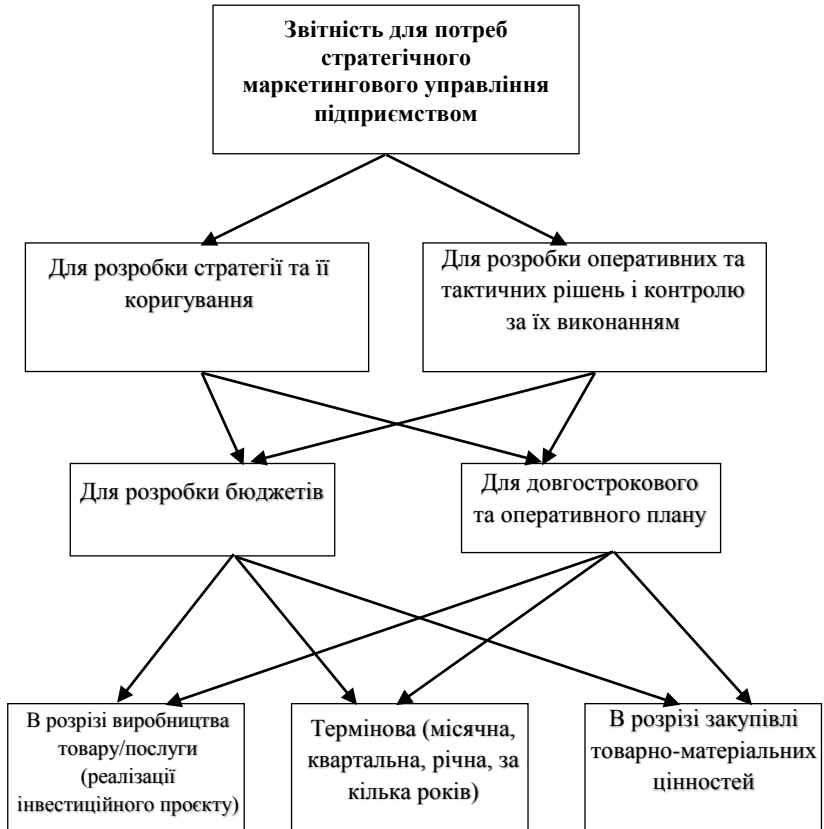


Рис.8.1. Звітність в забезпеченні стратегічного управління

- термін подання (строк реалізації товару/послуги; календарний термін чи період, що аналізується; на вимогу);
- загальний обсяг витрат за період (на проект);
- обсяг витрат певного виду (в розрізі рахунків витрат, у розрізі класифікації витрат, за об'єктами, носіями і пулами витрат, видами діяльності);
- розподіл накладних витрат за товарами/послугами;

- порівняльний аналіз із попереднім періодом (товаром/послугою);
- можливі причини відхилень/змін (та їх причини);
- пропозиції по усуненню негативних наслідків.

Звітність буде формуватися за каскадним принципом: інформація формується від бухгалтерів цеху до бухгалтерів управління і далі до фінансового відділу, який буде здійснювати групування, розподіл і аналіз витрат.

Наприклад звітність у системі збалансованих показників (The Balanced Scorecard, BSC), також може надаватися в п'яти аспектах (скільки для себе встановило підприємство, але не менше, ніж у чотирьох, передбачених класичною моделлю Д.Нортон та Р.Каплан): фінансові результати; стосунки з клієнтами; внутрішні бізнес-процеси; персонал і здатність до розвитку (навчання і перспективи зростання); інноваційний розвиток. При складанні звітності мають бути задіяні не лише бухгалтерія, а майже всі відділи підприємства.

Зокрема, для складання звітності щодо аспекту «Навчання і перспективи зростання» використовується інформація планово-економічного відділу, постачання і збуту, відділу кадрів, бухгалтерії, відділу технології та автоматизації та ін.

Для звітності зі збуту, необхідною є інформація з виробничого та технічного відділів. Безпосередньо таку інформацію отримує також фінансовий відділ. Великої питомої ваги в цьому аспекті набуває інформація відділу постачання і відділу збуту. Безумовно, важливою є також інформація з облікових служб (наприклад, щодо виконання договорів: відвантаження продукції, здійснення оплати та ін.).

Для звітності з аспекту «Внутрішні бізнес-процеси» основною є інформація з бухгалтерії і виробничого відділу, управління витратами, технічних служб (відділи головного механіка і головного енергетика).

Інформація щодо фінансового аспекту надходить з головної бухгалтерії, відділу управління витратами, фінансово-розрахункового бюро і фінансового відділу.

Звітність з екологічної перспективи складається на базі інформації системи обліку, технічних служб і підрозділів, у тому числі, центральної лабораторії, відділу захисту навколишнього середовища, цеху озеленення, санітарно-епідеміологічної служби та ін. Інформація, що складає основу звітності з перспектив розробки і впровадження енергозберігаючих технологій та альтернативних джерел енергії, надходить від відділу головного енергетика, головного механіка, центральної бухгалтерії і бухгалтерій підрозділів, центральної лабораторії, виробничого відділу тощо.

Для потреб стратегічного управління, звітність, повинна містити як традиційні показники (рентабельність капіталу (аспект «фінансові результати»)) так і показники адаптовані до специфіки діяльності конкретного підприємства (рівень задоволення клієнтів (аспект «стосунки з клієнтами»)).

Показники розробляються експертами в даній галузі та працівниками підприємства. Інформаційні потоки, що надходять до відділу стратегічної інформації та звітності з різних підрозділів, можуть (і повинні) містити як якісну так і кількісну, нефінансову, так фінансову інформацію, як вже готові показники, так і попередньо оброблені вихідні дані для подальших розрахунків. Тому доцільно надавати деталізацію і розшифровку до показників.

Показники, які входять до звітності з різних аспектів/перспектив, збалансованої системи показників, можуть мати одне й те саме джерело інформації.

Важливо, щоб відділ, який координує збір інформації (наприклад, це може бути фінансовий чи планово-економічний відділ або спеціально створений відділ аналізу та управлінської стратегічної звітності) повинен слідкувати за тим, щоб інформація не дублювалася і була максимально пристосованою до потреб кінцевих користувачів.

Оскільки, під час підготовки звітності з бухгалтерського обліку для стратегічного управління промисловим підприємством вище керівництво потребує лише повністю сформованих звітів, які не містять обтяжливих розрахунків.

Однак алгоритм розрахунку кожного з ключових показників діяльності повинен бути зрозумілий менеджерам різних рівнів і однозначно визначений.

Тому зазначений відділ може розробити для кожного показника інформаційну картку, включивши в неї основні параметри й опис методів розрахунку показника, періодичність розрахунку і перегляду показника, відповідального і таке інше, а також повинні бути створені спеціальні документи (журнали), які містили б у собі карти всіх показників, що використовуються на підприємстві.

Приклад картки розрахунку показника подано на рис.8.2. Картка показника (рис.8.2.) містить: назву показника, код показника в системі кодування підприємства, дату початку розрахунків, періодичність розрахунку, дату надання користувачу, відповідальну особу за розрахунок, зміст показника, метод розрахунку та інше.

Стратегічна управлінська звітність для збору й узагальнення інформації з ключових показників діяльності підприємства, показникам BSC, може застосовуватися будь-якого формату, зручна для використання в роботі, відстежуватись і відображатись в управлінській звітності з різною періодичністю в залежності від рівня користувачів.

Наприклад, суми платежів або залишок грошових коштів потрібно контролювати щодня.

При цьому така інформація далеко не завжди доходить до вищого керівництва. Водночас, показники задоволеності клієнтів розраховуються не частіше як один раз на місяць і цікавлять, перш за все, топ-менеджмент.

Реалізація стратегії здійснюється шляхом реалізації ініціатив, а кожен напрямок зазначеної системи оформляється у вигляді стратегічних карт, що містять інформацію про завдання підприємства; показники, що допомагають виміряти успішність вирішення завдань; цільові значення показників; способи їх досягнення.

Інформаційна картка розрахунку показника № К1			
Назва	Плинність активних клієнтів-покупців	Код	К1
Аспект/перспек	Клієнти	Користувач	Виконавчий директор
Дата початку	01.01.20	Відповідає	Заступник директора з комерційних питань
Періодичність	Щоміс	Дата наступного	01.01.20
Звітний	Місяць,	Одиниця	01 числа місяця наступного за звітним
Аналітичні	Філіали, сегменти клієнтів	Призначення	%
Визначення	Відношення кількості колишніх покупців із підприємством, котрі були активними покупцями, до середньої кількості активних покупців		Моніторинг задоволеності клієнтів
Метод розрахунку	<p>Кількість активних клієнтів, які припинили співпрацю, за період / середня кількість активних клієнтів за період * 100. Активними вважаються ті клієнти, що замовили товар один або більше разів за період.</p> <p>Середнє значення = (значення на початок періоду + значення на кінець періоду) / 2.</p>		
Краще значення показника для підприємства		дата	05.08
		значення	3.7%
Краще значення показника у конкурентів		дата	05.07
		значення	2.5%

Рис.8.2. Приклад інформаційної картки показника за BSC

Так, наприклад, до показників, що характеризують *фінансовий аспект*, доцільно включити: показники комерційної рентабельності, рентабельності капіталу, коефіцієнти загальної ліквідності і автономії, а також коефіцієнт оборотності обігових активів.

Показники *бізнес-процесів* визначаються залежно від стратегії і цілей підприємства. Підприємству потрібно виявити ключові фактори успіху й процеси, які їх забезпечують.

Інноваційна діяльність – розробка та випуск нової продукції. Отже, контроль за асортиментами нових видів продукції буде переважаючим процесом. Якщо ключові фактори – оптимізація запасів, товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) та інструментів, то важливими будуть такі процеси, як контроль своєчасності доставки ТМЦ та інструментів, точне їх планування виробництва згідно з контрактами на постачання продукції.

До показників, що характеризують *внутрішні бізнес-процеси*, можна віднести: показники ділової активності; рентабельності основних засобів, фондівіддачі, ресурсівіддачі, коефіцієнти витратівіддачі тощо.

Показниками, що характеризують *перспективу клієнтів* такі: приріст обсягів товарообороту, приріст частки ринку; ступінь задоволення клієнтів, що може деталізуватись показниками якості і швидкості обслуговування, своєчасного виконання контрактів; асортимент продукції, розробка та випуск нової продукції.

За перспективою *персонал та розвиток підприємства*, основними показниками можуть бути: співвідношення темпів зростання продуктивності праці і грошової виручки, частки премій у фонді оплати праці; рівень задоволення працівників.

Оцінювання діяльності підприємств лише фінансовими показниками є найпростішим з позиції доступу до інформації (як правило, оцінюється фінансова звітність підприємств: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал) та простою методикою розрахунків показників. Показники цих стратегій є елементами внутрішньої звітності.

Система збалансованих показників дає змогу визначити, на скільки слід змінити значення одного показника, щоб отримати

бажані значення іншого і надати можливість вираження досягнення не лише кількісних, але й якісних цілей діяльності підприємства. Для суб'єктів оцінювання необхідна пріоритетна інформація про перспективи розвитку організації, що закладається у конкретних фінансових та нефінансових індикаторах, які формують орієнтири для управління, інвестування, кредитування та реалізації інших цільових заходів тощо. Якщо фінансові показники мають кількісне вираження, то більшість показників інших перспектив є нефінансовими, кількісно виразити які є досить складно. З цією метою, доцільним є використання методів експертних оцінок та опитування працівників підприємства. Збалансована система показників працює, інформуючи та покращуючи процес прийняття рішень. Для того, щоб отримати найкращі результати, підприємство потребує періодичного звітування системи менеджменту за збалансованою системою показників. Періодичність звітування може бути різною, але, доцільним є раз у квартал, рідше – раз на місяць.

Приклад досліджень консалтингової компанії 2GC та торговельного посередника і консультанта з програмного забезпечення у сфері корпоративного менеджменту Intrafocus, свідчать, оцінка використання збалансованої системи показників 138 респондентами з 30 країн, що основними методами звітування є такі:

1) *використання системи звітування «світлофор»* (70% респондентів), суть якої зводиться до того, що статус проекту (системи, показника) визначається одним із трьох кольорів:

зеленим – означає, що проект знаходиться під контролем та відстеженням за планом, тобто за розкладом, у межах бюджету та на даному етапі не потребує значного аналізу та уваги вищого керівництва;

жовтим – означає, що існують проблеми або ризики, які можуть мати вплив на проект з точки зору графіку, бюджету або обсягу, але їх можна контролювати, якщо взяти певні заходи;

червоний – показує, що існують серйозні проблеми, які безпосередньо впливають на графік, бюджет або обсяг та які складно відновити. Дана система є корисною з позиції отримання швидкого статусу проектів та визначення, який з них потребує більшої уваги керівництва;

2) використання офісних програмних засобів, таких як MS Excel, що є найпоширенішим способом створення таких звітів (33% респондентів);

3) використання спеціалізованого програмного забезпечення для створення звітів, зокрема Quickscore (17% респондентів).

Інформаційним підґрунтям для формування збалансованої системи показників є інформація фінансового та управлінського обліку. Поряд з обліково-аналітичним забезпеченням, інформаційним базисом ЗСП виступають дані планового характеру та позаоблікові дані (технічна документація, результати досліджень, нормативно-правові документи тощо), а також фінансова інформація (головна книга, дані бухгалтерського обліку, інші документи).

KPI в управлінській звітності забезпечує засоби для вимірювання, моніторингу, ефективності діяльності підприємства, допомагає менеджерам відстежувати прогрес, ідентифікувати проблемні області, приймати рішення, сприяє мотивації співробітників та підтримує стратегічний розвиток.

Показники управлінської звітності, побудованої на основі KPI, розподіляють на декілька груп: фінансові, продажі й маркетинг, виробництво, управління персоналом, логістика й поставки. До першої групи доцільно включити: чистий прибуток, співвідношення активів і зобов'язань. Група продажу і маркетингу може містити: зростання доходів, вартість залучення клієнтів. Група виробництва може бути представлена наступними показниками: ефективність використання обладнання, час виробничого циклу. Групу, пов'язану з управлінням персоналом, орієнтовано на плинність кадрів, рівень задоволеності співробітників. Остання група може містити показник часу виконання замовлення.

BSC є інструментом управління, який допомагає підприємствам вимірювати та керувати їх діяльністю за допомогою різних показників у багатьох аспектах бізнесу. Складовими звітності, побудованої на основі збалансованої системи показників є:

- фінансові показники (чистий прибуток, рентабельність інвестицій);

- дані про клієнтів (чистий приріст клієнтів, рівень їх задоволеності);
- внутрішні показники (ефективність виробничих процесів, якість продукції);
- показники навчання й розвитку (кількість навчальних годин на співробітника, рівень участі в навчальних програмах).

Кожен з цих показників може бути включений у звітність за BSC для представлення різних аспектів успішності підприємства та вимірювання його досягнень відповідно до стратегічних цілей.

8.6. Міжнародні підходи до формування управлінської звітності

В Україні існує велика кількість стандартів, які регламентують підготовку різних видів бухгалтерської звітності, яку використовують для відображення прогностичної інформації, ризиків, екологічних та соціальних аспектів, сталого розвитку, дотримання прав людини, заходів з протидії корупції та хабарництва, управлінської політики підприємства та ін.

Управлінська звітність, яка містить фінансові і нефінансові дані про різні види діяльності підприємства, є потребою стейкхолдерів і немає її нормативного регулювання в Україні, але вимоги для неї визначаються принципами Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Розвиток інформаційного забезпечення управління потребує чіткого переходу від стандартизованої фінансової звітності до розширеної інтегрованої для різної групи користувачів і для різних цілей.

Тому, управлінські звіти розподіляють на дві великі групи: *аналітичні та трансакційні*, які відповідають оперативним і стратегічним рішенням користувачів інформації. Нижні ряди піраміди виступають основою формування звітів про трансакції та прийняття оперативних рішень, а верхні ряди відповідно, є основою аналітичних звітів і стратегічних рішень.

На відміну від фінансової звітності, управлінська фокусується на сегментах бізнесу, залежно від специфіки регіонів і галузей (див. навч. пос. «Управлінський облік» (2022)). Виділяють

кілька загальних тенденцій та підходів, які можуть використовуватися для оцінки ефективності маркетингового відділу за певний часовий проміжок тощо.

Nota bene

Міжнародні підходи до формування управлінської звітності охоплюють різні стандарти, практики та рекомендації, які спрямовані на забезпечення прозорості, порівнянності та релевантності фінансової й нефінансової інформації для прийняття управлінських рішень (табл.8.7).

Таблиця 8.7.

Міжнародні підходи (стандарти, рекомендації) до формування управлінської звітності

Назва (група)	Характеристика
International Financial Reporting Standards (IFRS)	IFRS, розроблені Міжнародною радою з бухгалтерських стандартів (IASB), є однією з основ для створення управлінської звітності. Вони створені для забезпечення прозорості, зрозумілості та порівнюваності фінансової інформації на міжнародному рівні. Стандарти встановлюють загальні принципи, яких повинні дотримуватися підприємства при підготовці фінансових звітів та можуть враховуватися при підготовці управлінських звітів.
Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)	GAAP регламентують методи і процедури ведення бухгалтерського обліку і звітності. Вони відрізняються від IFRS певними деталями, але також забезпечують високий ступінь надійності й точності інформації. GAAP регулюються Радою з фінансових стандартів бухгалтерського обліку (FASB) і надають чіткі правила для фінансової звітності та можуть бути адаптовані в управлінській звітності.
Enterprise Resource Planning (ERP-системи)	ERP-системи забезпечують інтеграцію всіх бізнес-процесів підприємства і надають можливість автоматизованого формування управлінської звітності. До них належать SAP, Oracle, Microsoft Dynamics та інші. Вони дозволяють об'єднати фінансові, виробничі, маркетингові й інші дані в єдину інформаційну базу.
Key Performance Indicators (KPI)	Ключові показники ефективності використовуються для вимірювання і оцінки результативності діяльності підприємства. Застосування KPI дозволяє керівникам зосередитися на найважливіших аспектах діяльності і швидко реагувати на відхилення від планових показників. KPI можуть включати фінансові (прибуток, рентабельність), операційні показники (продуктивність, якість) тощо.

Balanced Scorecard	Методика збалансованої системи показників включає фінансові, клієнтські, внутрішні бізнес-процеси та навчання й розвиток. Цей підхід дозволяє забезпечити комплексний огляд діяльності підприємства і включає не лише фінансові, але й нефінансові показники, що сприяє розробці більш збалансованої управлінської звітності
Регулюючі вимоги та рекомендації	Різні країни мають свої регулюючі вимоги до управлінської звітності. Це можуть бути закони, норми і рекомендації, які визначають вимоги до розкриття інформації. Наприклад, у Європейському Союзі діє Директива з фінансової звітності, яка регулює вимоги до корпоративної звітності.
Corporate Social Responsibility (CSR), Sustainability Accounting Standards Board (SASB)	Зростає значення звітності в галузі корпоративної соціальної відповідальності і сталого розвитку. Стандарти сталого розвитку, розроблені такими організаціями, як Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative, GRI) та Рада зі стандартів обліку сталого розвитку (Sustainability Accounting Standards Board, SASB), забезпечують структуру для звітності про екологічні, соціальні та управлінські показники. Ці стандарти допомагають підприємствам розкривати інформацію, яка має важливе значення для інвесторів та інших зацікавлених сторін.

Управлінська звітність сучасних підприємств повинна орієнтуватися та враховувати ключові показники вищезазначених стандартів (підходів, рекомендацій). Це дозволить суб'єктам господарювання орієнтуватися на європейський вектор розвитку та адаптуватися для задоволення потреб стейкхолдерів. Використання єдиних стандартів і бази для формування звітних показників дозволяє менеджерам приймати рішення на основі однакової та узгодженої інформації. Це особливо важливо для міжнародних підприємств, які мають дочірні підприємства (філії, представництва) в різних країнах.

Так, *вимоги IFRS до розкриття інформації та прозорості покращують якість управлінської звітності*. Впровадження IFRS може призвести до стандартизації бухгалтерських і управлінських процесів підприємств, що спрощує інтеграцію даних і покращує внутрішні процеси контролю та управління. Інвестори та кредиторі часто віддають перевагу підприємствам, які використовують IFRS, через їх прозорість і надійність, що полегшує залучення капіталу.

Використання GAAP і IFRS, допомагає створити єдину систему управлінського обліку в межах підприємства, яка сприяє отриманню порівнюваних і узгоджених даних між підрозділами, спрощує аналіз показників і формування управлінської звітності. Також вони забезпечують надійнішу основу для управлінських рішень, оскільки інформація, на яку покладається менеджмент, є достовірнішою та детальнішою. Стандарти GAAP забезпечують структуровану основу для планування на основі управлінської звітності. Серед принципів GAAP, що впливають на формування управлінської звітності, ключовими вважаємо:

- принцип відповідності (витрати повинні визнаватися в тому ж періоді, що й доходи. Це дозволяє менеджерам краще розуміти прибутковість і ефективність окремих операцій та проектів);
- повного розкриття (вимагає розкриття всієї інформації, яка може вплинути на розуміння управлінської звітності);
- безперервності діяльності (виходячи з того, що підприємство буде продовжувати свою діяльність у передбачуваному майбутньому, менеджери можуть робити довгострокові плани і приймати стратегічні рішення).

ERP-системи автоматизують багато рутинних завдань, таких як облік, розрахунок заробітної плати, управління запасами, що знижує ймовірність помилок і підвищує ефективність. Автоматизовані процеси дозволяють отримувати більш точну і своєчасну інформацію для управлінської звітності.

ERP-системи забезпечують високу якість даних за рахунок стандартизації і контролю введення даних, що знижує ризики некоректного або дубльованого введення даних та підвищує достовірність управлінської звітності. Важливою особливістю ERP-системи є можливість отримання інформації в режимі реального часу, що дає змогу менеджерам оперативно отримувати актуальну інформацію та швидко приймати рішення й підвищувати активність на ринку. Використання бізнес-аналітики сприяє проведенню глибокого аналізу даних, виявленню трендів і прогнозуванню майбутніх результатів.

Переваги використання *ERP-системи в управлінській звітності*:

- зменшення трудомісткості (автоматизація процесів зменшує витрати часу на опрацювання інформації і підготовку звітів);
- підвищення якості рішень (доступ до точних і актуальних даних дозволяє менеджерам приймати більш обґрунтовані рішення);
- консолідація даних (єдина система забезпечує консолідацію даних з різних підрозділів, що покращує цілісність і узгодженість звітності);
- якісний контроль (вбудовані функції контролю і аудиту забезпечують високу прозорість і відповідність вимогам).

Управлінська звітність на основі CSR та SASB – фокусується на тому, як підприємство впливає на соціальні, екологічні та економічні аспекти суспільства (див. табл. 8.8).

Таблиця 8.8.

Орієнтовні показники управлінської звітності побудованої на основі CSR та SASB

Напрямок	Показники (групи показників)	Характеристика
Економічний	Фінансова стабільність	Оцінюються фінансові результати та здатність підприємства до стабільного функціонування в перспективі
	Ділова етика	Включає політику прозорості, дотримання етичних стандартів і управління ризиками
Соціальний	Стратегія зайнятості	Включає рівень зайнятості, політику рівних можливостей і програми підвищення кваліфікації для персоналу.
	Корпоративна орієнтованість	Описує ініціативи підприємства щодо підтримки місцевих спільнот, благодійність і участь у громадських проектах.
Екологічний	Використання енергії та ресурсів	Оцінює ефективність використання енергії, води й інших природних ресурсів.
	Стійкість постачальників	Визначає вплив діяльності постачальників на навколишнє середовище

Запропоновані за всіма підходами показники можуть змінюватися, розширюватися, вдосконалюватися залежно від потреб підприємства та специфіки його діяльності.

Формування інтегрованої звітності на основі стратегічно-орієнтованої облікової інформації

Стратегічно-орієнтовану інформацію формують у формі інтегрованих звітів для розкриття фінансових та нефінансових показників підприємства: функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства; процесів формування нових та реалізації існуючих стратегій. Наприклад, залучення додаткових інвестиційних ресурсів, залучення позикового капіталу з меншими витратами, формування позитивного іміджу підприємства в громаді та суспільстві в цілому тощо. ***Прикладом*** реалізації сигнальної функції обліку є ***звіт про корпоративну соціальну відповідальність***.

Nota bene

Звіт про корпоративну соціальну відповідальність – звіт про взаємодію менеджменту підприємства та його стейкхолдерів щодо перспектив створення вартості (наприклад, між менеджментом та суб'єктами корпоративного управління, між суб'єктами організації обліку та інвесторами тощо), коли один або декілька стейкхолдерів або менеджерів мають стратегічно-орієнтовану інформацію з обмеженим доступом, тоді як непоінформовані стейкхолдери мають інформацію лише з публічного доступу, яка є обмеженою, що дозволяє мінімізувати агентську проблему.

Розкриваючи стратегічно-орієнтовану облікову інформацію, підприємство одержує можливості щодо залучення більш дешевого інвестиційного або позикового капіталу шляхом підвищення рівня корпоративної прозорості та підвищення рівня довіри стейкхолдерів, зменшення рівня інформаційної асиметрії між менеджментом та стейкхолдерами підприємства. Часто

розкриття стратегічної інформації спрямоване на утримання стратегічних стейкхолдерів для забезпечення подальшої співпраці в рамках вже існуючої стратегії (стратегічного проекту), метою чого є демонстрація курсу менеджменту на його подальшу реалізацію, розкриття планів на майбутнє та перспективи успішного завершення проекту.

У інтегрованих звітах з інформаційної безпеки підприємств розкривається інформація, яка не становить комерційної таємниці та переваги від оприлюднення якої будуть більшими, ніж можливі загрози його інформаційній безпеці, а також оприлюднюватиметься та стратегічно-орієнтована інформація, щодо якої найбільш ймовірно можливі витoki за незалежних від працівників підприємства причин.

Не включається до інтегрованої звітності інформація, яка негативно впливає на діяльність підприємства (існує дуже високий ризик прийняття несприятливих рішень) або щодо якої відсутня впевненість щодо рішень, які можуть бути прийняті стейкхолдерами на її основі (існує ризик прийняття несприятливих рішень). Про необхідність обмеження розкриття окремої інформації про діяльність підприємства наголошують і розробники МСФЗ. Так, у березні 2019 року Консультативна рада МСФЗ, опублікувала документ, в якому було визначено, що **конфіденційна інформація** – це інформація, розголошення якої може призвести до комерційних збитків для суб'єкта господарювання.

Окрім цього, на політику розкриття стратегічної інформації в інтегрованій звітності також впливають витрати, які підприємство несе на здійснення даного процесу (збір, обробка, оприлюднення та розповсюдження), а також підтвердження достовірності таких даних. Такі витрати є достатньо значними, і їх обсяг залежить від обраного формату (стандарту, моделі, концепції тощо) формування інтегрованої звітності та розміру підприємства, що складає звітність. Чим більшим є підприємство, тим більшими є такі витрати.

В Україні після 2014 року значна кількість вітчизняних підприємств перестала оприлюднювати інтегровані звіти, що до

цього часу щорічно подавались за допомогою використання різних видів та форматів складання подібних інтегрованих звітів («Звіт з прозорості», «Звіт про корпоративну соціальну відповідальність», «Звіт про соціальну відповідальність», «Звіт про прогрес», «Звіт про сталий розвиток», «Нефінансовий звіт», «Соціальний звіт» тощо).

Інтернет розглядають як основний засіб подання стратегічно орієнтованої інформації менеджменту підприємства з його стейкхолдерами (інвестори, позичальники, інституційні інвестори, громадськість, міжнародні партнери тощо).

Оприлюднення в середовищі *Інтернет* інтегрованої звітності – надає доступ до облікової інформації з будь-якого місця та в будь-який момент часу, дозволяє значно мінімізувати витрати на процес оприлюднення інтегрованої звітності та в цілому на забезпечення стратегічної облікової комунікації зі стейкхолдерами підприємства.

Nota bene

Під поняттям «інтегрована звітність», розуміють відповідні звіти, які включають фінансові та нефінансові показники, що були сформовані на основі методології їх формування, розроблені «Міжнародною Радою з Інтегрованою звітністю» («The International Integrated Reporting Council» – IIRC); визначається як світ, у якому розподіл капіталу та корпоративна поведінка узгоджуються із загальними цілями фінансової стабільності та сталого розвитку за допомогою циклу інтегрованої звітності та мислення.

Дана організація утворилась у 2010 р. в результаті об'єднання зусиль провідних регуляторів облікової практики в світі (Ради з МСФЗ, Комітету FASB, Міжнародної федерації бухгалтерів та значної кількості професійних організацій, аудиторських та консалтингових компаній, громадських організацій тощо) в напрямі розробки нової інтегрованої форми звітування компаній, яка орієнтувалась на цілі сталого розвитку та забезпечувала більш достовірне та релевантне розкриття інформації про вартість підприємств.

Ціллю функціонування IIRC є формування нової концепції корпоративного звітування, яка б стала традиційною практикою і

відповідала сучасним потребам всіх груп стейкхолдерів підприємства, дозволяючи як зберігати вартість самого підприємства, так і орієнтуватись на суспільні цінності (соціальні, екологічні, суспільні аспекти діяльності підприємств).

З моменту свого створення у 2010 р. членами IIRC спочатку відбувалась обробка, накопичення ідей та їх систематизація і узагальнення, що завершилось у 2013 р. опублікуванням Проекту міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR>. Протягом 2013-2018 років даний проект проходив обговорення. Звіти, сформовані на його основі і практика їх формування піддавалась вивченню та глибокому аналізу науковців різних країн світу. У 2018 році після внесення незначних коригувань даний документ набув статусу «Міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR>», який подібно до практики формування стандартів фінансової звітності в подальшому почали називати міжнародною концептуальною основою інтегрованої звітності (International <IR> Framework).

З початку 2020 р. IIRC ініціював процес перегляду «Міжнародного стандарту інтегрованої звітності <IR>» в розрізі трьох основних напрямів: 1) Розуміння бізнес-моделі підприємства; 2) Визначення відповідальності за формування інтегрованої звітності; 3) Визначення перспектив регулювання процесу формування інтегрованих звітів. На основі дискусій, обговорень та аналізу чинної практики (1470 суб'єктів в 55 юрисдикціях) у лютому 2021 року IIRC удосконалив «Міжнародний стандарт інтегрованої звітності <IR>» шляхом внесення значних правок до його змісту, результатом чого стала публікація «Міжнародної концептуальної основи інтегрованої звітності <IR>» (2021 р.), яка замінила «Міжнародний стандарт інтегрованої звітності <IR>». Тому, стандарт і його попередні версії були названі консультативними чернетками концептуальної основи інтегрованої звітності <IR>.

У серпні 2022 року організація, що забезпечувала подальший розвиток концепції <IR> (Value Reporting Foundation), об'єдналася з IFRS Foundation.

Основу всіх документів, які публікувались під егідою IIRC, закладаються три фундаментальні цінності: 1) Орієнтація на

створення вартості для підприємства та інших членів суспільства; 2) Розкриття інформації про діяльність підприємства в розрізі шести видів капіталу; 3) Висвітлення всіх процесів підприємства, завдяки яким відбувається створення, збереження або руйнування вартості.

Важливим є оприлюднення в інтегрованій звітності інформації в розрізі шести видів капіталу (фінансовий, фізичний, інтелектуальний, людський, соціально-екологічний, репутаційний) за допомогою одночасного використання фінансових та нефінансових показників.

Окрім інтегрованої звітності та Звітів про управління здійснюють додаткове розкриття інформації про свою діяльність за допомогою Соціальних звітів та Звітів про сталий розвиток.

Наприклад, представникам компанії «АССА» запропоновано сформувати професію зі стратегічного планування та управління ефективністю протягом наступного десятиліття, встановивши додаткові навички та атрибути, які професійні бухгалтери в даній сфері повинні будуть розвивати протягом наступних 5-10 років. Вони включають в себе здатність більш ризиковано підходити до ризиків та управління ними, розуміти екологічні норми, стійкість та зокрема, володіти навичками формування та аналізу інтегрованої звітності підприємства.

Здійснення зовнішніх стратегічних облікових комунікацій (стратегічно-орієнтованих функцій) забезпечується за допомогою видів інтегрованої звітності:

- 1) *Інтегрована звітність <IR>;*
- 2) *Звітність про сталий розвиток на основі GRI G4;*
- 3) *Звіт про управління та нефінансовий звіт;*
- 4) *ESG-звітність;*
- 5) *Стратегічний звіт.*

У Концептуальній основі інтегрованої звітності <IR>, опублікованій у січні 2021 року, стратегічний фокус та орієнтацію на майбутнє, включено до складу керівних принципів, яких слід дотримуватися під час підготовки та презентації інтегрованих звітів. У документі наголошується про необхідність розкриття інформації про стратегію підприємства в контексті змістовного

наповнення таких розділів інтегрованого звіту як «Огляд організації та зовнішнє середовище», «Бізнес-модель», «Ризики та можливості», «Стратегія та розподіл ресурсів», «Продуктивність» та «Перспективи».

Стратегічні аспекти діяльності підприємства в звітності про сталий розвиток на основі моделі GRI G4

Американська компанія «GRI», створена наприкінці 1990-х років після екологічної катастрофи в Мексиканській затоці, розробила методологію додаткового розкриття інформації, первісно спрямовану на дотримання підприємствами доброчесної та відповідальної поведінки стосовно навколишнього середовища, яка в подальшому була розширена шляхом включення до її складу економічних та соціальних показників, а також особливостей управління підприємствами. Четверта версія стандартів GRI (G4) має окремий розділ, який присвячений визначенню вимог до розкриття стратегічної інформації підприємства в звітності, а саме розкрито загальне стратегічне уявлення про стійкість організації і складається на основі застосування таких стандартів. Загальні вимоги до розкриття інформації про стратегію підприємства в звітності на основі стандартів GRI (G4), наведено в табл. 8.9.

Таблиця 8.9.

Вимоги до розкриття інформації про стратегію підприємства в звітності, що складається на основі стандартів GRI (G4)

Номер Індикатора	Назва розділу інформації, що підлягає розкриттю	Характеристика розділу інформації
G4-1	Надання звіту найстаршого керівника організації (наприклад, генерального директора, голови або еквівалентної керівної посади) про	Стратегічні пріоритети і ключові теми на коротко- і середньостроковий періоди, що мають відношення до сталого розвитку, включаючи відповідність міжнародним стандартам, а також зв'язок цих пріоритетів і проблем з довгостроковими стратегією і успіхом організації; <ul style="list-style-type: none"> • Великомасштабні тенденції, що впливають на організацію і її пріоритети в галузі сталого розвитку;

G4-1	відповідність стійкості організації та стратегію організації щодо забезпечення стійкості	<ul style="list-style-type: none"> • Найважливіші події, досягнення і невдачі організації за звітний період; • Огляд результативності щодо поставлених завдань; • Характеристика основних проблем і завдань організації на наступний рік, а також цілей на найближчі 3-5 років; • Інші елементи, що стосуються стратегії організації
G4-2	Надання опису ключових впливів, ризиків та можливостей	<p>Організація повинна включити в звіт два коротких описових розділи щодо її ключових впливів, ризиків і можливостей:</p> <p>I. Перший розділ повинен бути сконцентрований на основних впливах організації на сталий розвиток і на стейкхолдерів, включаючи вплив на права останніх, визначені національним законодавством та відповідними міжнародними стандартами. При цьому повинні бути прийняті до уваги розумні очікування та інтереси стейкхолдерів організації.</p> <p>II. Другий розділ повинен бути присвячений розкриттю впливу тенденцій, ризиків і можливостей у сфері сталого розвитку на довгострокові перспективи і фінансові результати організації (в інформації, що є істотною для сторін, зацікавлених у фінансових результатах діяльності організації, або що може стати такою в майбутньому)</p>

Звіт керівника підприємства, що характеризує індикатор G4-1, має розкривати загальне стратегічне бачення розвитку підприємства в майбутньому, як в коротко-, так і в довгостроковому періодах, з акцентуванням уваги на економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства. До звіту має бути надано більш детальну характеристику ключових впливів, ризиків і можливостей підприємства, що кодується індикатором G4-2.

Стратегія в звітах про управління та нефінансових звітах

У 2017р. до складу ч. 7 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV було внесено зміни, за якими середні та великі компанії повинні складати спеціалізований «Звіт про управління». Звіт про управління суб'єкти господарювання подають разом із фінансовою звітністю або консолідованою фінансовою звітністю. Малі та мікропідприємства його не складають.

Звіт про управління, який складають європейські компанії згідно Директиви 2013/34/EU і необхідність формування якого визначається національним законодавством, також можна вважати одним з варіантів інтегрованої звітності, незважаючи на відсутність глибокої філософії (інтегрованого мислення) та деталізованої методології його формування (принципів, спеціалізованих стандартів або концептуальних засад формування) та значно менший обсяг самого звіту, який необхідно складати.

Nota bene

Звіт про управління має включати інформація стратегічного спрямування: 1) Короткий опис діючої бізнес-моделі підприємства; 2) Опис політики, яку здійснює суб'єкт економічної діяльності, щодо вищевказаних аспектів, в рамках якої може бути описана також і його стратегічна політика; 3) Результати стратегічної політики, які були при цьому досягнуті; 4) Істотні ризики, пов'язані із стратегічною політикою, які виникають у в діяльності підприємства, а також інформація про те, які кроки зроблені підприємством для управління такими ризиками.

В основу Рекомендацій з нефінансового звітування покладено принципи нефінансової звітності, які напряду або опосередковано вказують на необхідність розкриття інформації про стратегічні аспекти діяльності підприємства.

У Рекомендаціях з нефінансового звітування надаються приклади змістовного наповнення звіту про управління, які передбачають розкриття стратегічної інформації.

Наприклад, при описі бізнес-моделі підприємства слід забезпечувати розкриття інформації про цілі та стратегії підприємства, основні тренди та фактори, що можуть впливати на їх майбутній розвиток (основні товари або продукти, що задовольняють потреби споживачів, фактори конкурентоспроможності продукції, наприклад, стратегічні активи, перспективи розвитку ринків, на яких функціонує підприємство). Подібно до *Рекомендацій з нефінансового звітування*, випущеного Європейською комісією, Наказом Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. було затверджено Методичні рекомендації зі складання «Звіту про управління», спрямовані на удосконалення порядку підготовки та оприлюднення звіту про управління, а також уточнення змістовних аспектів його наповнення. *Наприклад*, аграрні холдинги (АХ «МХП», «Astarta Holding N.V.»), які формують нефінансові звіти та звіти про сталий розвиток, що базуються на використанні методології формування нефінансової інформації GRI, розкривають стратегічні аспекти свого функціонування переважно в контексті цілей сталого розвитку, екологічних та соціальних аспектів своєї діяльності.

Стратегічний звіт – розкриття інформації про стратегію підприємства

Вимоги щодо складання *стратегічного звіту* були розроблені Радою з фінансової звітності (Financial Reporting Council, FRC) у 2014 році. У стратегічному звіті повинен бути описаний стратегічний менеджмент бізнесу, що має бути покладено в основу інших елементів звіту, визнаний правлінням та відповідати діловій дійсності бізнесу. Для того, щоб встановити основні драйвери генерування та збереження вартості підприємства, необхідно чітко описати стратегію та бізнес-модель підприємства на основі використання кількісних та якісних показників. Основною складовою розділу «Стратегічний менеджмент бізнесу» є бізнес-стратегія та цілі, що базуються на вимозі розкриття в стратегічному звіті опису стратегії суб'єкта господарювання та цілей, яких він має досягти.

Стратегічний звіт повинен мати такі характеристики:

- 1) Бути справедливим, збалансованим та зрозумілим;
- 2) Бути лаконічним;

- 3) Повинен мати орієнтацію на перспективу;
- 4) Повинен включати інформацію, що стосується конкретної організації;
- 5) Повинен поєднувати зв'язану інформацію в різних частинах річного звіту.

На думку представників FRC *стратегічний звіт* виконує комунікаційну функцію, виступаючи засобом спілкування між правлінням компанії та її акціонерами. Опис стратегії досягнення цілей підприємства надає уявлення про його розвиток, результативність, становище та перспективи на майбутнє. При розкритті інформації про стратегію необхідно забезпечити її прив'язку до стратегічних цілей та ключових проблем підприємства, до його поточної діяльності, спрямованої на їх досягнення та вирішення, розмежувати коротко- та довгострокові стратегії, а також розкрити інформацію про різні види стратегічних активів підприємства, що забезпечують генерування та збереження його вартості.

Для удосконалення структури «Звіту про управління» в частині стратегічно-орієнтованої інформації, яка має розкриватись за напрямом «Організаційна структура та опис діяльності підприємства», запропоновано включити до її складу наступні елементи (табл. 8.10).

Таблиця 8.10.

Напрями удосконалення структури «Звіту про управління» в частині стратегічно орієнтованої інформації

Назва показника	Напрями деталізації
<i>І. Фінансова інформація</i>	
Поточні показники досягнення стратегічних цілей підприємства	За видами цілей
Вартість стратегічних активів	За видами активів
Вартість стратегічних чистих активів	-
Вартість чистих пасивів	-
Показники, що характеризують стратегічні ризики підприємства	За видами ризиків

<i>II. Нефінансова інформація</i>	
Опис стратегій підприємства	За видами стратегій
Опис здійснених стратегічних ініціатив та стратегічних політик підприємства	За видами ініціатив та стратегій
Опис стратегічних можливостей підприємства і наслідків їх використання	За видами можливостей та стратегій
Опис стратегічних ризиків підприємства і наслідків їх настання	За видами ризиків та стратегій
Опис ринків, на яких функціонує підприємство, та тенденцій їх розвитку	За видами ринків та стратегій
Опис загальної стратегічної стійкості підприємства	За аспектами діяльності підприємства (економічні, екологічні, соціальні)
Опис системи стратегічного менеджменту підприємства, зокрема:	За елементами системи
– опис системи стратегічного обліку;	За підсистемами
– опис системи стратегічного контролю	За напрямками здійснення контролю

Удосконалення спрямовані на: забезпечення більшої порівнянності інформації про стратегію підприємства та особливості її реалізації; підвищення стратегічних облікових комунікацій підприємства на основі використання інструментарію інтегрованої звітності. Так, *наприклад* для ПрАТ «Український графіт» основним стратегічним ризиком є невизначеність, спричинена військовою агресією російської федерації проти України, внаслідок якої відбувається значне скорочення виробництва, різке порушення ланцюгів постачання та збуту, дефіцит енергетичних ресурсів через нанесення ракетних ударів по енергетичній інфраструктурі, що в цілому призвело до зростання собівартості продукції та падіння ефективності діяльності ПрАТ «Український графіт». Основним поясненням такої си-

туації є конфіденційність стратегічно орієнтованої інформації та проблеми функціонування фінансового ринку України в умовах військових дій.

8.7. Структура звітності зі сталого розвитку

Появу терміну «сталий розвиток» (СР) (sustainable development) пов'язують з Гру Харлем Брундландом, який сформував його в звіті «Наше спільне майбутнє», і опублікував у 1987 р. з Міжнародною комісією з навколишнього середовища і розвитку. Вона визначала його як розвиток, який задовольняє потреби теперішнього часу, проте не ставить під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби.

Досягнення сталого розвитку у широкому розумінні має такі напрямки: економічний, демографічний, соціальний, екологічний, культурологічний, прогностичний.

Nota bene

Сталий розвиток підприємства розглядають як сукупність завдань, засобів і методів їх вирішення, що забезпечує такий стан підприємства, завдяки якому своєчасно виявляються та збалансовано задовольняються найважливіші вимоги його ключових стейкхолдерів при підтримці власної економічної, соціальної та екологічної стійкості, здатної забезпечувати безперервне зростання

Саме облік виконує роль систематизатора руху інформаційних потоків із метою координації прийнятих управлінських рішень, універсальної технології, яка дозволяє визначати не лише прибутковість господарської діяльності, а й відповідальність бізнесу перед державою і суспільством (див.рис.8.3).



Рис. 8.3. Роль бухгалтерського обліку в процесі формування та реалізації концепції сталого розвитку

Приклад встановлення норми сталого зростання підприємства п подано на рис.8.4.

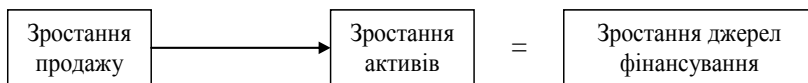


Рис.8.4. Встановлення норми сталого зростання

Приклад розрахунку норми сталого зростання підприємства визначає формула (Higgins, 1977):

$$g^* = \frac{\Delta S}{S_0} = \frac{p \cdot (1-d) \cdot (1+l)}{t - [p \cdot (1-d) \cdot (1+l)]} \dots \dots \dots (8.1),$$

де: g^* – норма сталого зростання, ΔS – зростання продажу ($\Delta S = S_1 + S_0$), S_0 – рівень продажу на початок року, S_1 – рівень продажу на кінець року, p – норма прибутку Z_n – прибуток нетто, d – цільовий показник виплати дивідендів ($\frac{D}{Z_n}$), D – дивіденди, $(1-d)$ – показник отриманого прибутку (b), l – показник фінансової структури (показник заборгованості), що є співвідношенням чужих капіталів загалом до власного капіталу, t – показник активів загалом до продажу.

Приклад розрахунку сталого зростання подано на рис.8.5.

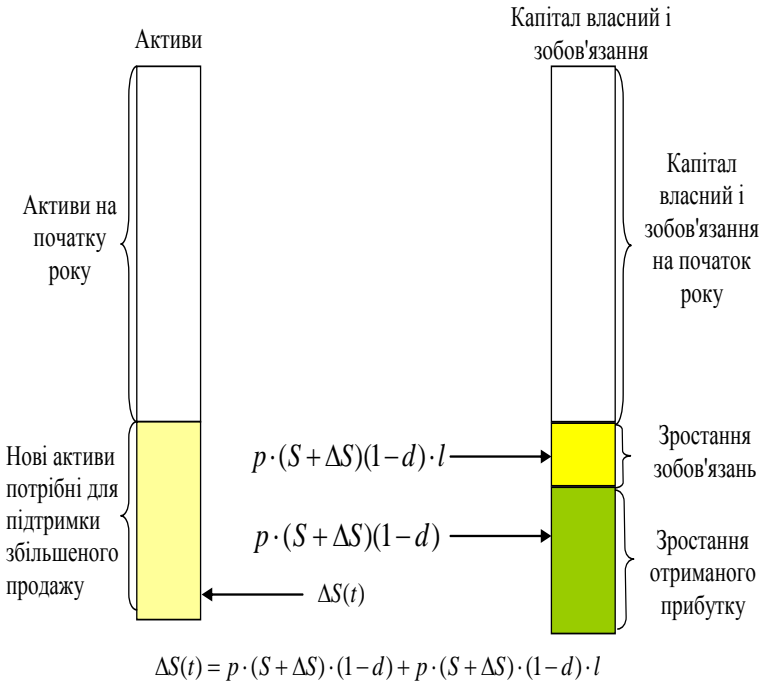


Рис.8.5. Розрахунок сталого зростання

Приклад видів фінансових рішень, що приймаються на підприємстві з огляду на стале зростання підприємства подано на рис.8.6, а на рис.8.7.

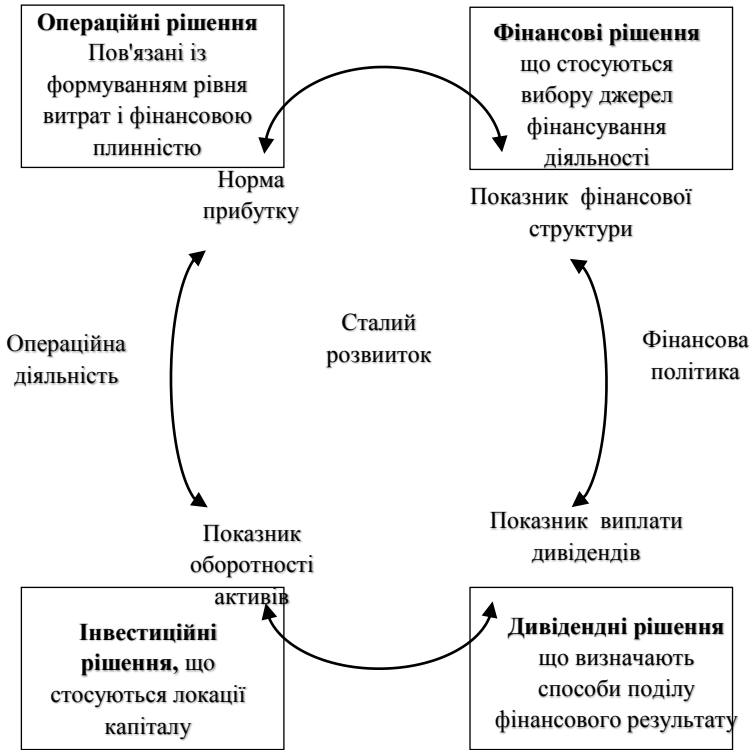


Рис.8.6. Види фінансових рішень, що приймаються на підприємстві

Таблиця 8.11

Звітність зі сталого зростання підприємства

Роки Пока-ки	Рік...				Рік...				Рік n				
	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	
Стратегічні по-ки													
Облік ре- зультатів													
Приходи з продажу													
Фінансо- вий резуль- тат з опе- ної діяльн.													
Фінансо- вий резу- льтат нетто													
Активи/ка- пітали													
Активи загальні													
Власний капітал													
Зобов'яза- ння													
Фінанси/і- нвестиції													
Норма дивіденду													
Cash flow													
ROA													
ROE													
Підсумок													
<i>g</i> - <i>дійсний</i> <i>розвиток</i> <i>(продажі)</i>													
<i>g*</i> - <i>сталий</i> <i>розвиток</i> <i>продажу</i>													
<i>Відхилен- ня (g - g*)</i>													

Таблиця 8.12.

План сталого зростання підприємства

Зміст	Варіант 1		...		Варіант n	
	прогноз	нинішній стан	прогноз	нинішній стан	прогноз	нинішній стан
A. Потенціал розвитку підприємства						
I. Майнові запаси						
1. Тривалі активи						
2. Оборотні активи						
II. Грошові запаси						
1. Нерозподілений прибуток						
2. Власний капітал						
3. Довгострокові зобов'язання						
4. Короткострокові зобов'язання						
III. Виручка від продажу						
B. Область фінансової політики зумовлююча зростання одиниці						
I. Фінансова стратегія в області:						
1. Розвитку підприємства (продажу)						
2. Оптимізація результатів одиниці:						
• фінансовий результат						
• доходність власних капіталів						
• доходність продажу						
• продуктивність майна						
• поточна фінансова текучість						
3. Позиція одиниці на грошовому ринку:						
• прибуток, що припадає на 1 акцію (EPS)						
• ринкова ціна 1 акції в співвідношенні до зиску нетто на 1 акцію (PER)						

Продовження табл. 8.12

• ринкова вартість 1 акції до балансової вартості 1 акції						
• середньозважувана вартість капіталу						
II. Фінансова структура (фінансовий важіль)						
III. Політика виплати дивідендів						
I. Норма дивіденду						
C. Урівноважене зростання підприємства						

Запропонований в табл. 8.12 план сталого зростання підприємства розроблено з використанням інформації бухгалтерського обліку в процесі формування та реалізації концепції сталого зростання підприємства.

У грудні 2022 р була опублікована Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку (CSRD). Для компаній застосовується у 2024 році. Під дію CSRD підпадають приблизно 50 000 компаній, які зареєстровані на регульованих ринках ЄС або провадять значну діяльність у країнах ЄС. Директива вимагає від компаній розкривати у звітності більший обсяг інформації про результати їх діяльності у сфері сталого розвитку, аніж будь-який інший досі прийнятий нормативно-правовий акт.

Nota bene

Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку - це новий нормативно-правовий акт, який стимулює трансформацію бізнесу та впливає на велику кількість бізнес-процесів, вимагає від компаній розкривати великий обсяг детальної інформації про результати діяльності у сфері сталого розвитку і відповідні стратегічні наслідки.

Вимоги щодо розкриття інформації встановлено Європейськими стандартами звітності про сталий розвиток (ESRS)

Nota bene

Стандарти ESRS - це стандарти звітності про сталий розвиток у ЄС, які охоплюють цілу низку напрямків, пов'язаних з довкіллям, соціальною сферою та корпоративним управлінням (ESG), включно з кліматичними змінами, біорізноманіттям, правами людини тощо.

Основним призначенням стандартів ESRS є надання простої та логічно зрозумілої інформації про сталий розвиток. Стандарти є невід'ємним елементом директиви CSRD. Чинним є пакет з 12 стандартів ESRS, і очікується прийняття ще кількох додаткових стандартів, які перебувають на етапі розробки (табл.8.13).

Таблиця 8.13

Європейські стандарти звітності про сталий розвиток (ESRS)

Тематичні стандарти			Всеохоплюючі стандарти
Довкілля (група стандартів (ESRS-E))	Соціальна сфера (група стандартів (ESRS-S))	Корпоративне управління (група стандартів (ESRS-G))	
E1- зміна клімату	S1- власний персонал	G1- ділова поведінка	ESRS1-загальні вимоги
E2 - забруднення	S2- працівники у ланцюгу створення вартості		ESRS2- загальні розкриття
E3- водні та морські ресурси	S3-громади під впливом		На етапі прийняття:
E4 – біорізноманіття та екосистеми	S4- споживачі та кінцеві користувачі		Секторальні стандарти
E5- використання ресурсів та циркулярна економіка			Стандарти для МСБ

Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку сприяє більш ретельному, структурованому підходу до стратегічного планування та сталих перетворень. Прийняття Директиви підкреслює важливість впровадження сталих практик ведення бізнесу, а також підвищення прозорості та надійності

нефінансової звітності. CSRD – це нова реальність для бізнесу як в Європейському Союзі, так і в Україні.

Висновки до розділу 8

Стратегічна управлінська звітність трансформує стратегічні цілі розвитку в показники фінансово-економічної діяльності підприємства на прогнозований період, Вона є основним інструментом для прийняття управлінських рішень, оцінки поточного стану та планування діяльності в майбутньому. Якість сформованої звітності, її корисність, із застосуванням системно-індивідуального підходу залежать від правильної виробленої методології.

Стратегічна управлінська звітність враховує різноструктуровані фінансові й нефінансові показники про різні об'єкти дослідження та орієнтована на вдосконалення (реорганізацію) діяльності чи стратегії підприємства. Набуває все більшої популярності серед вітчизняних підприємств.

Проте, зважаючи на відсутність вітчизняних регламентів, при розробці вимог і показників, суб'єкти господарювання можуть використовувати міжнародні стандарти - IFRS, GAAP, ERP-системи, KPI, BSC, а також рекомендації GRI, SASB.

Саме, інтегроване звітування передбачає використання для формування інтегрованих звітів інформації з систем фінансового та управлінського обліку, остання з яких має високий рівень конфіденційності. Тоді однією з проблем функціонування даного засобу здійснення зовнішніх стратегічних облікових комунікацій є пошук оптимальних обсягів та варіантів розкриття стратегічно орієнтованої облікової інформації

Дослідження, проведені італійськими дослідниками Дж., Меллоні, А. Кальйо та П. Перего, визнають той факт, що в цілому інтегрована звітність оприлюднюється з метою управління враженнями стейкхолдерів. До складу інтегрованої звітності підприємства, найчастіше включається та стратегічно орієнтована інформація, стосовно якої існує визначеність реакції стейкхолдерів підприємства і оприлюднення якої позитивно впливає на досягнення його цілей (стейкхолдери приймають на її основі

позитивні з позиції підприємства рішення), та не включається до інтегрованої звітності така інформація, яка негативно впливає на діяльність підприємства (існує дуже високий ризик прийняття несприятливих рішень) або щодо якої відсутня впевненість щодо рішень, які можуть бути прийняті стейкхолдерами на її основі (існує ризик прийняття несприятливих рішень).

Контрольні запитання до розділу 8

1. Сформулювати сутність стратегічної управлінської звітності.
2. Визначити термін «стратегічна управлінська звітність».
3. Які функції виконує система стратегічної управлінської звітності?
4. Визначити завдання стратегічної управлінської звітності.
5. Сформулювати сутність методології формування стратегічної управлінської звітності.
6. Які етапи передбачає методологія побудови стратегічної управлінської звітності?
7. Який склад стратегічної управлінської звітності?
8. Хто є основними користувачами управлінської звітності?
9. Управлінська звітність за центрами відповідальності із використанням ключових показників ефективності
10. Визначити етапи впровадження управлінської звітності центрів відповідальності за системою КПП.
11. В чому полягають особливості формування системи управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства?
12. Визначити суть побудови звітності на основі збалансованої системи показників.
13. Які міжнародні підходи до формування управлінської звітності ви знаєте?
14. Визначити структуру звітності зі сталого розвитку.

Тестові завдання до розділу 8

1. Стратегічна управлінська звітність – це:

- Мобільна система взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у вигляді сукупності форм звітності в зручному для сприйняття форматі, що характеризують ефективність реалізації стратегії підприємства в специфічних умовах макро- і мікросередовища.
- Дозволяє приймати стратегічні управлінські рішення щодо оптимізації стратегії зростання, конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі і оперативно реагує на зміну стратегії підприємства та інформаційні запити системи управління.
- Окремі показники, що використовуються стратегічним менеджментом в процесі вибору стратегічних альтернатив та прийняття рішень з реалізації наявних стратегій.
- Усі відповіді вірні.

2. Форма стратегічної управлінської звітності –

- Спосіб розташування показників звітності, що дозволяє більш оперативно і економічно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління.
- Сегмент системи взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у відповідному форматі, зручному для сприйняття та оцінки стану конкретного об'єкта стратегічного управління або групи взаємозалежних об'єктів.
- Система взаємопов'язаних показників, що характеризують окрему сторону об'єкта стратегічного управління.
- Усі відповіді вірні.

3. Розділ форми стратегічної управлінської звітності – це:

- Система взаємопов'язаних показників, що характеризують окрему сторону об'єкта стратегічного управління.
- Спосіб розташування показників звітності, що дозволяє більш оперативно і економічно задовольняти потреби внут-

- рішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління.
- Сегмент системи взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у відповідному форматі, зручному для сприйняття та оцінки стану конкретного об'єкта стратегічного управління або групи взаємозалежних об'єктів.
 - Усі відповіді вірні.
- 4. Формат стратегічної управлінської звітності – це**
- Сегмент системи взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у відповідному форматі, зручному для сприйняття та оцінки стану конкретного об'єкта стратегічного управління або групи взаємозалежних об'єктів.
 - Система взаємопов'язаних показників, що характеризують окрему сторону об'єкта стратегічного управління.
 - Спосіб розташування показників звітності, що дозволяє більш оперативної і економічно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління,
 - Усі відповіді вірні.
- 5. Стратегічно-орієнтовану інформацію формують:**
- У формі інтегрованих звітів для розкриття фінансових та нефінансових показників підприємства.
 - Функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства.
 - Процесів формування нових та реалізації існуючих стратегій.
 - Усі відповіді вірні.
- 6. Звіт про корпоративну соціальну відповідальність –**
- Звіт про взаємодію менеджменту підприємства та його стейкхолдерів щодо перспектив створення вартості,
 - Звіт між менеджментом та суб'єктами корпоративного управління, між суб'єктами організації обліку та інвесторами тощо).
 - Звіт коли один або декілька стейкхолдерів або менеджерів мають стратегічно-орієнтовану інформацію з обмеженим до-

ступом, тоді як непоінформовані стейкхолдери мають інформацію лише з публічного доступу, яка є обмеженою, що дозволяє мінімізувати агентську проблему.

- Усі відповіді вірні.

7. Інтегрований звіт з інформаційної безпеки підприємств –

- Звіт в якому розкривається інформація, яка не становить комерційної таємниці.
- Звіт переваги від оприлюднення якої будуть більшими, ніж можливі загрози його інформаційній безпеці.
- Звіт який оприлюднюватиметься та стратегічно-орієнтована інформація, щодо якої найбільш ймовірно можливі витоки за незалежних від працівників підприємства причин.
- Усі відповіді вірні.

8. Інтегрована звітність –

- Звіти, які включають фінансові та нефінансові показники, що були сформовані на основі методології їх формування.
- Звіти розроблені «Міжнародною Радою з Інтегрованою звітності» («The International Integrated Reporting Council» – IIRC).
- Звіт у якому розподіл капіталу та корпоративна поведінка узгоджуються із загальними цілями фінансової стабільності та сталого розвитку за допомогою циклу інтегрованої звітності та мислення.
- Усі відповіді вірні.

9. Конфіденційна інформація – це

- Інформація, розголошення якої може призвести до комерційних збитків для суб'єкта господарювання.
- Інформація, яку формують у формі інтегрованих звітів для розкриття фінансових та нефінансових показників підприємства.
- Інформація для функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства; процесів формування нових та реалізації існуючих стратегій.
- Усі відповіді вірні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ ПЕРЕЛІК

Використані та рекомендовані нормативно-правові акти

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 XIV (із змінами та доповненнями).
 2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами).
 3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291.
 4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років (в трьох частинах). Київ: «Видавництво «Фенікс», 2018.
 5. Національні положення стандарти бухгалтерського обліку. <https://ips.ligazakon.net/document/SH000099>.
 6. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 р. № 2210-III: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2210-14>
 7. Про затвердження Змін до Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління. Наказ МФУ від 18.01.2019. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0027201-19#Text>
 8. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку Розпорядження КМУ від 18 жовтня 2024 р. № 1015-р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text>
- Інша рекомендована література*
9. Атрилл П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / П. Атрилл, Э. МакЛейни; [Пер с англ. под ред. С. Л. Каныгина]. – Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. – 624 с.
 10. Боярко І. М. Стратегічно орієнтована система обліку як прояв синергетичного розвитку господарського обліку. *Облік і фінанси*. 2015. № 3 (69). С. 8–13.

11. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
12. Бруханський Р. Ф. Еволюція бухгалтерського обліку в світлі трансформації управлінських парадигм. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку: матеріали II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (25 листоп. 2015 р.). Луцьк: ЛНТУ, 2015. 180 с.
13. Брадул О.М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій / О.М. Брадул. – Київ. нац. торг.-екон. ун-т, Київ. 2009. – 356 с.
14. Бобиль В. В., Ломтева І. М., Сначов М. П., Стратегічний управлінський облік як елемент стратегічного управління АТ «УКРЗАЛІЗНИЦЯ». Review of transport economics and management. №7 (23). 2022. <http://pte.dit.edu.ua/article/view/268568>
15. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії / М. В. Болдуєв // *Вісник Запорізького національного університету*. Економічні науки. – 2010. – № 3(7). – С. 122–128. http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vznu/eco/2010_3/122-128.pdf.
16. Вигівська І.М., Чухліб О.А.Облікове забезпечення управління виробничими витратами газодобувних підприємств в умовах бюджетування / І.М. Вигівська, О.А. Чухліб // *Вісник ЖДТУ*. – 2011. – № 3(57). – С. 33–35.
17. Власова, О. Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством / О.Є. Власова // *Комунальне господарство міст*. №115. 2014. С. 105–110.
18. Горкавий В.К. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських

- підприємствах: монографія / В.К. Горкавий, Ю.С. Герасименко. Х., 2015. 239 с.
19. Гринь В.П. Інтегрована звітність як інструмент стратегічних облікових комунікацій. *Економіка, управління та адміністрування*. №2 (96). 2021. <http://ema.ztu.edu.ua/article/view/236853>
 20. Гринь В.П. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект. В.П. Гринь: дис. на здобуття наук. ступ. док. екон. наук. спец. 08.00.09. бух. облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). НУ «Львівська політехніка». Львів. 2024. <https://lpnu.ua/sites/default/files/2024/dissertation/28623/dissertation.pdf>
 21. Гринь В.П. Збалансована система показників та система стратегічного управлінського обліку: напрями взаємодії. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. В. 42. С. 72-79. 2021. <https://ejournal.kspu.edu/index.php/ej/article/view/724/714>
 22. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / В.В. Сопко, М.М. Бенько, О.М. Гончаренко та ін. ; за заг. ред. В.В. Сопко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 456 с.
 23. Довбня С.Б., Волошина А.С. Формування системи збалансованих показників промислового підприємства. *Мукачівський державний університет*. Випуск №13. 2017. https://economyandsociety.in.ua/journals/13_ukr/73.pdf
 24. Дудник М.О. Розробка інтегрованої системи управління витратами холдингової компанії. *Ефективна економіка* / ред. Б.М. Данилишин, В.Г. Федоренко, О.І. Дацій та ін. – 2010. – Вип. 12. : <http://www.economy.nayka.com.ua>
 25. Дворецький М.Л., Кулаковська І.В. Порівняльний ABC-XYZ аналіз на базі різних факторів із використанням ієрархічних даних. Проблеми інформаційних технологій. №19. 2016. С.200-209.

26. Задорожний З.-М., Омещінська І. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. Вісник Тернопільського національного економічного університету № 4, 2020. <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/41034/1/%D0%97%D0%B0%D0%B4%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%B8%D0%B9.pdf>
27. Єршова Н. Ю. «Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку», *Проблеми економіки*, №1, 2017. С. 195-202.
28. Єршова Н. Ю. Роль обліково-калькуляційного інструментарію стратегічного управлінського обліку в управлінні витратами промислових підприємств. Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2016. Т. 21. Вип. 1. С. 214–219.
29. Жук В.М. Бухгалтерський інжиніринг. Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей І міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Київ, 2013. С. 51–54.
30. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2009. Вип. 6 (1). С. 148–159.
31. Колос І. Гудименко О. Інтеграція методів стратегічного управлінського обліку виробничих запасів: науково-методичні і практичні аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/9f7eeb5b-5c24-4508-8f49-02a632410598/content>
32. Криштопа І.І. Стратегічний облік об'єднаного бізнесу: методологія, моделювання, організація: монографія. Кривий Ріг: Видавець ФО – П Чернявський Д.О., 2016. 464с.
33. Кизим М.О. Збалансована система показників: монографія / М.О. Кизим, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченко. – Харків: ВД «Інжек», 2007. – 192 с. ·

34. Клімов А.В. Теоретико-методичні засади формування стратегічного обліку. *Ефективна економіка*. № 12, 2015. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4656>
35. Кузьмін О.Є. Управління витратами на підприємствах: [Навч. посібник] / О.Є. Кузьмін, О.Г.Мельник, У.І. Когут. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. 244 с.
36. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Львів: ЛКА, 2016. 276 с.
37. Кузь В. І. Еволюція бухгалтерського обліку в контексті сучасних тенденцій розвитку теорії та практики менеджменту. Менеджмент суб'єктів господарювання: проблеми та перспективи розвитку: збірник матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. Житомир: ЖДТУ, 2014. <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/1826>.
38. Кундря-Висоцька О. П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку. Вісник ЖДТУ. 2010. № 3 (53). С. 137–139
39. Michael Boehlje. Strategic Positioning for the Farm Business : Options and Analysis Tools M. Boehlje, A. Gray Identifying Strategies. 2012.
40. Ларіков В.Ю. Складання управлінської звітності в умовах автоматизованої обробки даних / В.Ю. Ларіков. // <http://www.nbuu.gov.ua/>
41. Легенчук С. Ф. Аналіз дисертаційних досліджень з проблем стратегічного обліку / С. Ф. Легенчук, Л. Й. Юрківська.: <http://www.nbuu.gov.ua>.
42. Лисьонкова Н.М. Визначення ефективності системи управління витратами / Н.М.Лисьонкова, І.О. Буряковська // Вісник економіки транспорту і промисловості, № 50, 2015, С. 301-305
43. Марущак Л., Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку. *Соціально-економічні проблеми і держава*, Вип. 2 (13). 2015. С. 237-244,

44. Мошковська, О. А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 12 (138). С. 151-159.
45. Осадча Г. Г. Ополонець І. П. Збалансована система показників як ефективний інструмент управління підприємством на прикладі ПАТ «Яготинський маслозавод». *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Випуск 18, частина 2. 2018 http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/18_2_2018ua/27.pdf
46. Олена Мошковська Місце і роль стратегічного управлінського обліку в обліковій практиці вітчизняних підприємств в умовах військових дій. *Галицький економічний вісник*. №5 (84). 2023. <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/84/1211.pdf>
47. 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. – 326с.
48. Прийняття управлінських рішень: навч. посіб. / [Ю.Є. Петруня, Б. В. Літовченко, Т. О. Пасічник та ін.] ; за ред. Ю. Є. Петруні. – [4-ге вид., переробл. і доп.]. – Дніпро: Університет митної справи та фінансів, 2020. – 276 с.
49. Пешко А.В. Збалансована система показників у формуванні стратегії розвитку організації і підприємств : [монографія] / А.В. Пешко. – К. : КВІЦ, 2011. – 272 с.
50. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: Наукове видання / А.А. Пилипенко. – Х.: ВИД. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
51. Пилипенко А. А. Формування обліково-інформаційного та аналітичного забезпечення маркетингового управління розвитком підприємства / А. А. Пилипенко, А. В. Тирінов // *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2022. Т. 7. – № 2. – С. 129-138. <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/28047>

52. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента А. А. Пилипенка. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344с.
53. Пилипенко А.А., Халліфах А.М. Архітектурно-онтологічне моделювання обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів підприємства. Бухгалтерський облік як наука; від основ до наукової картини світу: колективна монографія. К.: Центр учбової літератури, 2021. С. 165-182.
54. Пилипенко А.А. Стратегічне управління інноваційним розвитком корпоративного підприємства на основі логістичного підходу: монографія / А. А. Пилипенко, О. Є. Попов, І. П. Дзьобко та ін.; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. А. А. Пилипенка та д-ра екон. наук, проф. О. Є. Попова. – Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. – 404 с.
55. Партин Г.О. Загородній А.Г., Ясінська А.І., Воскресенська Т.І., Микитюк Н.О. Управлінський облік: підручник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2023. 672 с.
56. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г.О. Партин. – К.: Вид-во УБС НБУ, 2008. – 219 с.
57. Поліщук О.Т., Шимко Н.О. (2021). Управлінська звітність підприємства: інформаційне забезпечення й оптимальна структура. Економіка та суспільство. № 32. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-42>
58. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
59. Рубан Л. О., Чуприна Л. В. Роль та функції стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління підприємством. *Вісник національного технічного*

- університету «Харківський політехнічний університет», № 27. 2016. С. 53-57.
60. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 722. С. 236–241.
 61. Сало Я.В., Марчук І.С., Орловська С.С. Pest-аналіз малого та середнього підприємництва в Україні. *Економіка та суспільство*. Випуск №32. 2021. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/801>
 62. Сіренко Н. М. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : курс лекцій / Н. М. Сіренко, І. В. Баришевська, Ю.О.Щербина. – Миколаїв : МНАУ, 2016. – 132 с. <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/12345>
 63. Strategic Positioning. URL: <http://www.dean.com/delta-model/strategic-positioning>
 64. Стратегічний аналіз галузі. Навчальний посібник / За ред. Лотиш О.Я. – Тернопіль: Економічна думка, 2019. 248 с.
 65. Стратегічний аналіз: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл./О. В. Пилипенко; За заг. ред. М. І. Ковалюка. — К.: ДП “Вид. дім «Персонал», 2018. — 350 с.
 66. Скрипник М. І. Порівняльна характеристика видів обліку / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжн. зб. наук. пр. – Вип. 3 (18). – 2010. – С. 331–339.
 67. Чумак О.В. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства [Текст] : монографія / О.В. Чумак, І.С. Андрющенко. – Харків : Видавець Іванченко І.С., 2016. – 268 с.
 68. Хариневич-Яворська Д. О., Положухно С. В. Особливості організації стратегічного управлінського обліку в умовах структурних змін. *Ефективна економіка*. 2018. http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2018/52.pdf

69. Харчук Ю. Ю. Управлінський облік за центрами відповідальності та його роль в обліковоаналітичному забезпеченні економічної безпеки вищих навчальних закладів державної та комунальної власності в Україні / Ю. Ю. Харчук // *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ «ОА», грудень 2016. – № 3(31). – С. 186–192.
70. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія. КНЕУ, 2009, 303с.
71. Шевчук В. Стратегічний управлінський облік: навч.пос.; за ред. О.М. Ковалюка. К: Алерта, 2009. 176с.
72. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія / А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с.
73. Шевців Л.Ю. Логістичні витрати підприємства: формування та оцінювання: монографія / Л.Ю. Шевців, І. Петецький// – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 244 с.// https://science.logistics-gr.com/index.php?option=com_content&view=article&id=2212&catid=6&Itemid=9
74. Довгунь О., Русановська О., Кобилюх О., Гаврись Я., Шевців Л. Логістичний контролінг: навч. посіб. Львів: Видавництво «ГАЛИЧ-ПРЕС», 2018. – 200с.
75. Лозинський В.Т., Леонова С.В., Гайванович Н.В., Косар Н.С., Шевців Л.Ю., Мних О.Б., Крикавський Є.В. Маркетингові дослідження з використанням SPSS: навч. пос. Львів: Вид-во «ГАЛИЧ-ПРЕС», 2020. – 282с.
76. Шевців Л.Ю. Управлінський облік: навч. посіб. / Л.Ю.Шевців – Львів : Растр-7, 2022. – 642 с. <https://financial.lnu.edu.ua/upravlinskyu-oblik-kl-2>
77. Шевців Л.Ю. Обліково-аналітичне забезпечення логістично-зорієнтованого стратегічного розвитку підприємства / Шевців Л.Ю., Шевців А.Б. // *Технологічний аудит та резерви виробництва* № 6/5 (26),

2015. – С.32-38.
<https://journals.uran.ua/tarp/article/view/57189/53525>
78. Шевців Л.Ю. Концептуальні основи формування ефективної системи управління витратами машинобудівних підприємств / Л.Ю. Шевців // *Економіка: реалії часу*. 2016. № 1 (23). С.72-81.
<https://economics.net.ua/files/archive/2016/No1/72.pdf>
79. Шевців Л. Ю. Стратегічна звітність на основі концепції бухгалтерського інжинірингу / Л. Ю. Шевців // Перспективні напрямки розвитку економіки, обліку, аудиту, управління та права: теорія і практика: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції). – Полтава, 2018. – С.79-82.
80. Moderní aspekty vědy: XXVIII. Díl mezinárodní kolektivní monografie / Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o.. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o., 2023. str. 607: Шевців Л.Ю. Р.2.4. Концептуальні підходи до гармонізації та стандартизації управлінського обліку і звітності. С.129-158./
<http://perspectives.pp.ua/public/site/mono/mono-28.pdf>
81. Інформаційно-аналітичні технології в управлінні соціально-економічними процесами: монографія / Приймак В.І., Прийма С.С., Голубник О.Р. та ін.; за заг. ред. проф. Приймака В.І. – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2019. – 254 с.: Шевців Л.Ю. Інформаційно-аналітичні технології управління та їх вплив на розвиток стратегічного обліку. – Р.1.4. С.82-107. – Львів: Вид-во ЛНУ ім.Івана Франка, 2019. –254с.
82. Шевців Л. Ю. Теорія і практика впровадження системи контролінгу в умовах інформаційної економіки / Шевців Л.Ю., Непевна Б. О., Шевців А. Б. // *БізнесІнформ*. – № 10, 2019 – С.244-252. https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2019-10_0-pages-244_252.pdf
83. Шевців Л.Ю. Управління інноваційним розвитком на засадах маркетингу і логістики / Л.Ю. Шевців //

- Ефективне управління економікою: інформаційні технології, E90 маркетинг, бізнес: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 11-13 березня 2015 р. / Черкас. держ. технол. у-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2015. – С. 69-70.
84. Шевців Л.Ю. Логістична стратегія і еластичне формування часу праці / С.В. Леонова, Л.Ю. Шевців // Безпека, екстремізм, тероризм: Тези XIV Міжнародної науково-практичної конференції / За ред. д-ра екон. наук, проф. Л.А. Янковської. Львів: ЛУБП, 2015. С. 186-187.
85. Шевців Л.Ю. Удосконалення процесів управління витратами підприємств на основі логістичних підходів / Л.Ю. Шевців // Формування потенціалу економічного розвитку промислових підприємств: II Міжнародна науково-практична Інтернет – конференція, 27-28 квітня 2016 р. / Одеський національний політехнічний університет, 2016. – С. 80-81.
86. Шевців Л.Ю. Стратегічне логістичне управління діяльністю машинобудівних підприємств в умовах євроінтеграційних процесів / Л.Ю. Шевців // Вісник Дніпропетровського університету. Серія: Світове господарство і міжнародні економічні відносини. Дніпропетровськ. 2017. – Вип. 9. – Т.25. – С.118-136. https://www.dnu.dp.ua/docs/visnik/fmecon/program_5987f0b036d08.pdf
87. Фатенок-Ткачук А. О. Стратегічний облік у системі управління підприємством / А. О. Фатенок-Ткачук, К. П.Замойська. http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_721/46.pdf.
88. Яремко І.Й., Заворітній М.В. Управлінська звітність в системах управління та планування на підприємстві: особливості формування та змістові параметри. *Ефективна економіка*. 2022. № 5 // <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=10282>

89. Ясінська А.І. Методологія формування управлінської звітності в системі управління підприємством. *Економіка та суспільство*. Випуск № 66. 2024. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4597/4540>
90. Pylypenko A, O Popov, O Ostrinina. Strategic controlling in adaptive cost management of integrated corporate associations of enterprises. Actual Problems in Economics,. 2023.<https://scholar.google.com/scholar?cluster=14177507941068470679&hl=en&oi=scholar>
91. Shevtsiv Lyba, Romaniv Yevgen, Dolbneva Deniza. Construction of a model of strategic management of costs at the machine-building enterprise. *Technology audit and production reserves*. № 1/4(45), 2019. vol. 1, issue 4(45), p.11-21 <https://econpapers.repec.org/article/nosojbutx/2.htm>
92. Shevtsiv L. Investigation of the mechanism of interrelation between accounting and budgeting in the enterprise management system: the strategic aspect / L. Shevtsiv // *Technology audit and production reserves* — № 6/4(38), 2017. P.39-47. <https://journals.uran.ua/tarp/article/view/119845/115070>
93. Nataliia Shmatko, Andrii Bondarenko, Yevheniia Kaliuha, Liliia Kozachenko, Liubov Shevtsiv, Denys Sedikov LOGISTIC CONVERGENCE AS A MECHANISM OF MODIFICATION THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF IMPORT OPERATIONS AT ENTERPRISES. *International Journal of Management (IJM)*. Volume 11, Issue 3, March. 2020, pp. 551-564. https://iaeme.com/uploads/CONTENTS2021_05_06_12_26_30.pdf
94. L. Shevtsiv, B. Senyshyn FORMATION OF THE ENTERPRISE COST MANAGEMENT MECHANISM IN TODAY'S CONDITIONS. *Journal of science. Lyon*. №14. 2020. C. 20-29. https://www.joslyon.com/wp-content/uploads/2020/12/Lyon_14_2.pdf

95. Shvets V., Shevtsiv L., Mishchuk N., Melnyk B., Humen Yu., Mudrak M. Investment Attractiveness of Land Resources of Ukraine. *10th International Conference «Advanced Computer Information Technologies» ACIT'2020 – Doggendorf, 16-18 September 2020*; p. 699-703.
96. L. Shevtsiv COST FORMATION BY THE "DIRECT-COSTING" METHOD: FOREIGN AND DOMESTIC EXPERIENCE. *Journal of science. Lyon №50/2024. France.* P. 3-10. <https://mail.google.com/mail/u/0/?pli=1#inbox?projector=1>
97. Andrii Vitrenko, Halyna Tarasiuk, Alla Shlapak, Liubov Shevtsiv, Tetiana Dedilova, Iryna Kosichenko Adaptation of Investment Strategy to Changes in Foreign Economic Activity of the Enterprise. *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering (IJITEE)*. ISSN: 2278-3075 (Online), Volume-9 Issue-2, December 2019. pp. 2029-2035. <https://www.ijitee.org/wp-content/uploads/papers/v9i2/B7932129219.pdf>
98. Nataliia Shmatko, Andrii Bondarenko, Yevheniia Kaliuha, Liliia Kozachenko, Liubov Shevtsiv, Denys Sedikov. LOGISTIC CONVERGENCE AS A MECHANISM OF MODIFICATION THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF IMPORT OPERATIONS AT ENTERPRISES. *International Journal of Management (IJM)*. Volume 11, Issue 3, March. 2020, pp. 551–564 https://iaeme.com/uploads/CONTENTS2021_05_06_12_26_30.pdf
99. Korepanov G., Yatskevych I., Popova O., Shevtsiv L., Marych M., Purtskhvanidze O. Managing the financial stability potential of crisis enterprises. *International Journal of Advanced Research in Engineering and Technology*. Volume 11. Issue 4. April. 2020. pp.359-371 <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57190245745&eid=2-s2.0-85085016708>

100. Anzhela Ignatyuk, Yuliia Petlenko, Liubov Shevtsiv, Oleksandr Zaitsev, Nataliia Klymash, Liudmyla Dukhnovska. MODEL OF THE DYNAMICS OF THE COMPANY'S VALUE TAKING INTO ACCOUNT THE OWNERSHIP STRUCTURE. *International Journal of Management (IJM)*. Volume 11, Issue 6, June 2020. pp. 323-333. http://www.iaeme.com/MasterAdmin/Journal_uploads/IJM/VOLUME_11_ISSUE_6/IJM_11_06_028.pdf
101. Olena Stashchuk, Nataliia Bazhanova, Maksym Marych, Liubov Shevtsiv, Olena Tarasova, Olga Purtskhvanidze Simulation Modelling of Market of Derivative Financial Instruments. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*. ISSN: 2277-3878, Volume-8. Issue-4, November 2019. pp. 12581-12585. // <https://www.ijrte.org/wp-content/uploads/papers/v8i4/D9881118419.pdf>
102. T. Haiduchok, O. Dmytrenko. USE OF A BALANCED SCORECARD IN STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING OF ENTERPRISES. *SCIENTIFIC HORIZONS*, № 11 (72).2018, P.46-55.

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

А

Аналітична інформація, 58,

Ануїтет, 324, 372

АВС-метод, 33, 224, 262

Аналіз профілю конкурента, 130,

Анкетна форма аналізу конкурентів, 130

АСРР (analytical cost planning process – аналітичний процес планування витрат), 322,

АВВ, 322, 347-351

Б

Бізнес-процес (business process), 288, 294

Бухгалтерський інжиніринг, 12, 115

Бухгалтерське моделювання, 13, 115

Бенчмаркінг (benchmarking) (еталонне оцінювання), 130, 201-215

Бенчмаркінг на основі бази даних, 211

Бюджетування, 329

Бюджет витрат, 330

Бюджет витрат від досягнутого, 322, 331

Бюджет витрат за методом нарахування, 323

В

Види фінансових рішень, 467

Витрати на забезпечення якості продукції (cost of quality), 287, 293

Витрати на запобігання (prevention costs), 287,

Витрати на запобігання невідповідності якості, 288, 294

Витрати на оцінку якості (appraisal costs), 288, 294

Вузьке місце, 329

Г

Гнучкий бюджет витрат, 322, 330

Грошовий потік, 393

Д

Діяльність (вид діяльності) (activity), 225,

Дійні корови (cash cows), 187

Директ-кост, 224,
ЛТ» (точно в зазначений термін), 288, 301-305
Дисконтування, 324
Декомпозиція показників, 345
Декомпозиція стратегії зниження собівартості, 346
Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку, 419,
471

Е

Економічна додана вартість, 364, 369-371

З

Збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)) , 382,
384-385, 393-394
Зірки (stars), 183,185
Знаки запитання, 183, 185
Зовнішній бенчмаркінг, 233
Загальні або прямі змінні витрати (totally variable costs), 327
Звіт про фінансові результати в розрізі видів продукції, 332
Звіт центру відповідальності, 379
Звітність на основі збалансованої системи показників, 418,439
Звіт про корпоративну соціальну відповідальність, 418, 453
Звіт про управління, 460-462

І

Інформаційне забезпечення, 248,
Інформаційне забезпечення стратегічного управлінського обліку,
12, 16, 55
Інформаційного забезпечення стратегічного управління, 36, 69
Інформаційне забезпечення реалізації стратегії, 42, 72
Інформаційні потоки стратегічного менеджменту, 17
Інформаційне моделювання процесу стратегічного управління
витратами, 265, 274
Інструментарій прийняття стратегічних рішень, 33
Інформаційна система, 92
Інструменти стратегічного управлінського обліку, 71,83, 92

Інформаційне забезпечення стратегічного аналізу, 128, 134
Інформаційне забезпечення управління, 223,
Ітеративний підхід, 225,
Інтегрований звіт з інформаційної безпеки підприємств, 418
Інтегрована звітність, 419, 455-457

К

Канали розподілу, 149, 171
Калькулювання собівартості продукції, 249, 280
Калькуляція ціни за стандартним методом, 278
Кайзен-костинг (kaizen costing), 225, 279
Касовий бюджет витрат, 323
Коефіцієнт драйвера витрат, 288
Коефіцієнт продуктивності (throughput accounting ratio), 331, 334
Концепція стейкхолдерів, 70, 84
Концепція стратегічного управління, 10, 19,
Концепція стратегічного управлінського обліку, 101, 110
Концепція стратегічної бухгалтерії, 12, 109, 112
Концепція бухгалтерського інжинірингу, 12, 114
Концепція бенчмаркінгу, 233
Концепція ланцюжка цінностей, 298
Концепція теорія обмежень, 328
Концепція TQM, 319
Користувачі інформації стратегічного управлінського обліку, 11, 60
Конкурентна стратегія, 40-42, 176
Конфіденційна інформація, 418
Конкурентна перевага, 199
Конкурентний бенчмаркінг, 232
Класифікаційні ознаки поділу стратегій, 42-44,
Класифікація витрат на забезпечення якості продукції, 311, 313,
318
Класифікація центрів відповідальності, 372-373
Класифікація стратегічної управлінської звітності, 425-427
Корпоративна стратегія, 39,
Ключові чинники успіху, 129, 176

Ключові показники ефективності (Key Performance Indicator (KPI)), 383, 390, 429
Контроль якості, 300
Конкурентоспроможність продукції, 129, 175
Конкурентоспроможність підприємства, 129, 175
Класифікація ключових чинників успіху, 201
Категорію «конкурентоспроможність», 199
Конкурентні стратегії, 200
Колективний бенчмаркінг, 236
Косткілінг (максимальне зниження витрат), 225, 280
Консолідований звіт про фінансові результати, 384

Л

Ланцюжок цінностей, 225, 272-274
LCC (Life-cycle costing), 225, 276-277

М

Матриця Бостонської консалтингової групи «Зростання галузі / Частка ринку» (BCG), 184,
Матриця GE/McKinsey, 130, 192
Матриця Shell/DPM, 130, 192
Матриця «Важливість / Результативність», 129
Матриця Ансоффа, 129, 189-192
Місія підприємства, 12, 52
Метод стратегічного аналізу, 128,
Методичне забезпечення стратегічного управлінського обліку, 85, 117, 118
Методи стратегічного ціноутворення, 107
Методи обліку стратегічного позиціонування, 107
Методи стратегічного моделювання, 107
Методи обліку та оцінки вартості бізнесу, 107
Методи управління витратами, 106
Методи планування та бюджетування, 106
Методи оцінки інвестиційних проектів, 386
Методологія стратегічної управлінської звітності, 417, 421
Механізм здійснення стратегічного аналізу, 128, 132

Механізм управління трансакційними витратами, 237
Міжнародні підходи до формування управлінської звітності, 418, 449
Методика стратегічного управлінського обліку, 119
Методика стратегічного аналізу, 157
Методологія побудови ланцюжка цінностей, 300
Моделювання і організація стратегічного управлінського обліку, 126
Методичне забезпечення стратегічного обліку, 71
Методичний інструментарій стратегічного аналізу, 161
Модель стратегічного аналізу PIMS, 196-198
Міжнародний бенчмаркінг, 233

Н

Нефінансова звітність, 42
Нефінансові показники, 65-66
Невизначеність, 148,
Носії витрат, 323
Нульовий бюджет витрат, 322
Нормативна собівартість, 323, 344

О

Облікова система, 92
Обліково-аналітичне забезпечення, 36, 63
Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління, 12, 61, 62, 64
Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами, 223, 247
Обліково-аналітична інформація стратегічного характеру, 17
Обліково-калькуляційний інструментарій в управлінні витратами, 279, 292
Облік витрат на забезпечення якості продукції, 287, 289-292
Обсяг та структура продажу (реалізації), 357
Облік відповідальності, 379
Операційне управління, 28,
Операційні завдання, 37

Операційна стратегія, 40
Облік ключових факторів успіху, 67
Облік продуктивності (ТОС-управлінський облік) (Throughput Accounting), 329
Облік за центрами відповідальності, 323, 355-356, 360
Облікова норма прибутковості, 392
Облікова інформація, 57,
Об'єкти стратегічного управлінського обліку, 70,
Об'єкт управління трансакційними витратами,
Організація стратегічного управлінського обліку, 86, 115-116
Особливості стратегічного управлінського обліку, 96
Організаційний етап системи стратегічного управлінського обліку, 122-124
Організація стратегічного управлінського обліку, 71, 98-99,
Організаційне забезпечення стратегічної бухгалтерії, 129-130
Організація системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами, 223, 246-247
Об'єкти стратегічного аналізу, 127,
Об'єкти стратегічного бенчмаркінгу, 228
Оцінка стратегічних альтернатив, 162
Оцінка ефективності інвестиційного проекту, 392
Односторонній (прихований) бенчмаркінг, 235
Основне завдання управління трансакційними витратами, 263
Основні етапи ЛСС (життєвого циклу продукту), 301
Основними показниками ТОС для фінансового та бухгалтерського обліку, 327
Операційні витрати (Operational expense), 306-307
Основні складові TQM, 319
Основні вимоги до виділення центрів відповідальності, 375

П

Повна стратегічна собівартість, 293
Похідний балансовий звіт, 13, 133
Прийняття рішень, 10, 26,
Процесний бенчмаркінг, 232
Продуктовий бенчмаркінг, 233

Побудова і впровадження сучасного стратегічного управління, 17
Принципи стратегічного управління, 23
Правила оптимізації рішень, 32
Процес стратегічного управління, 23
Процес бенчмаркінгу, 233
Підприємницький ризик, 38
Процес формування стратегії, 37
Предмет стратегічного управлінського обліку, 70, 86
Предмет стратегічного аналізу, 127,
Прогнозна функція, 104
Принципи стратегічного управлінського обліку, 93-95
Принципи стратегічного управління витратами, 269
Принцип відповідності стратегії і організаційної структури (принцип стратегічної звітує одиниці), 111
Принцип єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень, 111
Принцип множинності аналітичних угруповань витрат, облікових оцінок і використовуваних показників, 111
Принципи кайзен-костингу, 304
Принципи TQM, 319
Принципи обліку за центрами відповідальності, 375
Похідний балансовий звіт, 115, 117
Похідний стратегічний балансовий звіт, 117-118
Показники ефективності бенчмаркінгу, 239
Показник питомих сукупних витрат, 257
Показники оцінки центрів відповідальності, 378
Показник економічної доданої вартості (EVA), 383
Показник середньозваженої вартості капіталу (WACC), 366
Показник чистої теперішньої вартості (NPV), 390
Послідовність видів діяльності (sequence of activities), 298
Перелік функціональних факторів за теорією О.Ріле, 256
Пропускна здатність, 306
Продуктивний маржинальний дохід (маржинальний дохід на основі пропускної здатності), 307
Потужність ресурсу, 323
Планування витрат, 352

Р

Розробка стратегії, 57, 72
Рівні планування стратегій, 60
Регулююча функція, 104
PEST-аналіз, 128, 160-166
PIMS-аналіз, 172-174
Ресурс, 344, 367
Робоча калькуляція, 224, 258
Реінжиніринг бізнес-процесів, 311-314
Рентабельність, 361,
Рентабельність продажів (ROS), 361,
Рентабельність активів (ROA), 362,
Рентабельність інвестицій, 363
Рівняння АВВ, 367
Ринкова вартість капіталу, 388
Розділ форми стратегічної управлінської звітності, 417, 421

С

Ставка драйвера витрат, 225
Склад і структура системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами, 223, 247-248
Стратегічні завдання, 38, 47, 51
Статичний бюджет, 343, 352
Стратегічна група конкурентів, 200
Стратегічне управління (менеджмент), 10, 16-26, 63
Стейкхолдери, 84
Стратегічна карта, 383, 388
Стратегічне управління витратами, 223, 227, 239, 243-244,
Стратегічне управлінське рішення, 11, 18, 19, 30-33, Стратегічний інжиніринг, 13, 120
Стратегічна комунікація, 13, 34
Стратегічні облікові комунікації, 13, 35
Стандарти ESRS, 419
Стратегія, 11, 35-37, 435
Стратегія «лідерства на основі зниження ціни», 11, 46,
Стратегія диференціації, 11, 49,

Стратегія позиціонування, 11, 48
Стратегія підприємства із залучення клієнтів, 225
Стратегія фокусування, 50
Стратегія управління витратами (стратегія витратоутворення), 225,
Стратегічне позиціонування, 226
Стратегічний управлінський облік, 14, 15, 54, 58, 60, 70, 74-81, 248
Стратегічний бенчмаркінг, 202, 229, 232
Стратегічне планування, 322, 324-327
Стратегічний план, 322
Стратегічний аналіз, 16, 27, 69, 127, 131, 147, 248
Стратегічна облікова політика, 71, 106-108
Стратегічна управлінська звітність, 34, 42, 65, 73, 420
Система якості (TQM), 288, 297
Стратегічний структурований план рахунків, 71, 104
Стратегічна управлінська звітність, 417,
Стратегія, 417,
Стратегічно-орієнтовану інформацію, 417, 453
Структура продажів за сегментами ринку, 358
Стратегічна бухгалтерія, 125, 126-130
Стратегічний прогнозний баланс, 137
Стратегічний бюджет витрат, 323
Стратегічний аналіз зовнішнього середовища, 128, 136
Стратегічний аналіз внутрішнього середовища, 128, 136
Стратегічна група конкурентів, 150
Стратегічна собівартість, 323, 344
Собаки (dogs), 183
SWOT-аналіз, 128, 150-159, 168
SPACE-аналіз, 129, 170
Стандартною формулою розрахунку ціни, 223,
Стандарт-кост, 224,
Ставка драйвера витрат, 249
Система трансакційного обліку, 257
Системи бездефектної праці (СБП), 321, 322
Схема реінжинірингу бізнес-процесу, 334-335
Сталий розвиток підприємства, 419
Стандарти ESRS, 472

Т

Тактична собівартість, 344,
Традиційний управлінський облік, 112-114
Таргет-костинг, 223,250
Трансакційні витрати, 233,
Трансферна ціна, 323
Торговельний метод, 282
Точка беззбитковості (ТБ), 339
Теорія обмежень (theory of constraints TOC), 327
Теперішня вартість ануїтету, 324
Тотальне управління якістю (TQM), 297
Теперішня вартість інвестицій (грошових надходжень), 391
Термін окупності інвестиційного проекту, 392

У

Управлінське рішення, 27, 34,
Управлінські завдання, 69
Управління витратами, 223, 226
Управління трансакційними витратами, 263
Управління якістю продукції, 288, 298
Управлінська звітність на основі CSR та SASB, 452

Ф

Функціональні стратегії, 40,
Фінансові показники, 66
Фінансова інформація, 90, 97
Функції стратегічного управлінського обліку, 87
Форма стратегічної управлінської звітності, 417, 421
Формат стратегічної управлінської звітності, 417, 421
Функції стратегічного аналізу, 153
Функції управління якістю, 320
Функції суб'єкта управління трансакційними витратами, 264
Формуляр виміру конкурентної позиції на підставі ключових чинників успіху, 204
Функціональний бенчмаркінг, 232-233

Фактори, що впливають на ефективність бенчмаркінгу, 238
Функції стратегічної управлінської звітності, 423

Ц

Цілі стратегічного бенчмаркінгу, 228
Цілі реінжинірингу, 333
Цільову собівартість (ЦС), 224, 250
Цільова калькуляція, 224, 258
Цільовий бюджет витрат, 343, 352
Цінова політика, 358
Центр відповідальності, 352-354
Цикл Демінга, 288, 299

Навчальне видання

ШЕВЦІВ Любов Юліанівна

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ

Навчальний посібник

Дизайн та графіка – Шевців Михайло
Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 12.03.2025 р.
Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Друк: принтер. Зам. №12/03-1.
Ум. друк. арк. 29,3.
Тираж 100 прим.

Видавництво “ГАЛИЧ-ПРЕС”
Видавець ФОП Мацько Б.В.
м. Львів, вул. Гнатюка, 17
Ел. пошта: lvivprint@ukr.net. Тел. 096-59-88-924
Свідоцтво ДК №7731 від 07.02.2023 р.

Друк ФОП Мацько Б.В.
м. Львів, вул. Гнатюка, 17
Ел. пошта: lvivprint@ukr.net. Тел. 096 59-88-924
Код ДРФО 2898910093
Виписка з ЄДР № 201035000000170709 від 05.07.2022