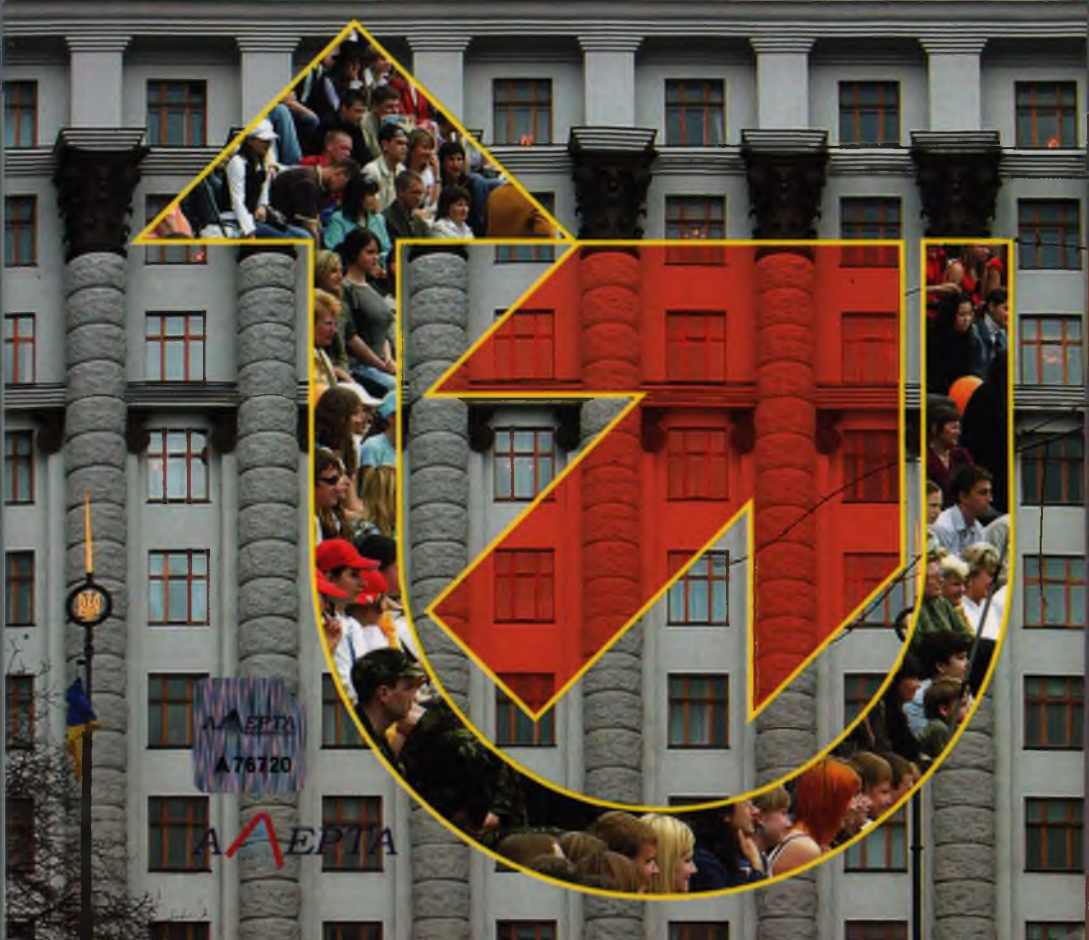


65.052.73

Л/37

# СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Віра Шевчук



Цю книгу подарували  
випускники  
економічного факультету  
ПНУ ім. В. Стефаніка  
у 2010 році

65.050я73

755030

Ш 37

Шевчук В.Р.

Стратегічний управлінський облік

[Текст]: навчальний посібник

2009

25.00


755030 ф.и.

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Віра Шевчук

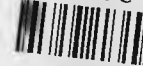
# СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

за редакцією

доктора економічних наук, проф. О. М. Ковалюка

НБ ПНУС



755030

Київ • Алерта • 2009

65.050.273

УДК 005.935(075.8)  
ББК 65.290-86я73  
ШЗ7

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як  
навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів  
(Лист №1.4/18-Г-1155.1 від 31.05.2008)

**Рецензенти:**

- Н. І. Дорош** – доктор екон. наук, професор, професор кафедри обліку та аудиту (Київський національний університет імені Тараса Шевченка);  
**І. Д. Лазаришина** – доктор екон. наук, професор, зав. кафедри обліку і аудиту (Рівненський національний університет водного господарства і природокористування);  
**В. С. Рудницький** – доктор екон. наук, професор, зав. кафедри аудиту (Львівська комерційна академія).

**ШЗ7** Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : *Навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / В. Шевчук ; за ред. О. М. Ковалюка.* – К.: Алерта, 2009. – 176 с. – *Бібліогр.*: с. 172–173. – ISBN 978-966-2183-25-2.

У навчальному посібнику розкрито зміст і підгрунття стратегічного управлінського обліку. Розглянуто суть стратегічного управління витратами, яке базується на концепції вартісного ланцюжка та калькуляції витрат повного життєвого циклу продукту, стратегічному позиціонуванні і аналізі витратоутворюючих чинників. Викладено основи побудови системи калькулювання та управління за видами діяльності, а також розкрито роль управлінського обліку в підвищенні продуктивності і управлінні якістю діяльності. З'ясовується вплив фінансових і нефінансових показників на оцінку стратегії розвитку підприємства та його центрів відповідальності.

Навчальний посібник призначений для студентів базової вищої освіти, магістерської програми і програм перепідготовки фахівців. Буде корисним управлінським бухгалтерам, фінансовим менеджерам, керівникам, власникам бізнесу, викладачам, бізнес-тренерам і бізнес-консультантам, а також всім, хто задіяний до процесу прийняття рішень щодо витрат, ціноутворення, оперативного та стратегічного планування тощо.

УДК 005.935(075.8)  
ББК 65.290-86я73

Трикарпатський національний університет  
імені Василя Стефаника  
код 02125266  
**НАУКОВА БІБЛІОТЕКА**

Інв. № 755030

ISBN 978-966-2183-25-2

© В. Р. Шевчук, 2009  
© Видавництво "Алерта", 2009

## Передмова

Стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку. Якщо управлінський облік ХХ століття був спрямований лише на внутрішньогосподарське управління, то стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, не лише забезпечує потреби виробництва, маркетингу, досліджень та розробок, а й передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час та ін. з метою оптимізації стратегії розвитку підприємства. Таким чином, навчальний курс «Стратегічний управлінський облік» займає важливе місце у системі підготовки менеджерів за спеціальностями «Облік і аудит», «Статистика і облік» та «Менеджмент організацій», як майбутніх фахівців з обліку та управління.

Навчальний посібник містить шість розділів. У першому розділі проаналізовано існуючі підходи до визначення сутності стратегічного обліку і його складових, а також, згідно з існуючими основними типами стратегій, розкрито роль управлінського обліку у виборі та реалізації оптимальної конкурентної стратегії підприємства на ринку. Оскільки стратегічний управлінський облік зорієнтований здебільшого на макросередовище, а також характеризується особливим підходом до обліку витрат – другий розділ посібника розкриває суть стратегічного управління витратами, яке базується на концепції вартісного ланцюжка та калькуляції витрат повного життєвого циклу продукту, стратегічному позиціонуванні і аналізі витратоутворюючих чинників. Підхід до діяльності підприємства, як до певної послідовності видів робіт, спрямованих на створення товару чи послуги (концепція вартісного ланцюжка), був використаний для розробки системи калькулювання за видами діяльності, а в подальшому – для побудови системи управління за видами діяльності, що є предметом розгляду третього розділу посібника. Така система управління дозволяє констатувати, що основним резервом зниження непродуктивних витрат є усунення марної (з точки зору споживача) діяльності підприємства (контроль якості продукції, налагодження обслуговування, зберігання і переміщення сировини тощо), тому четвертий розділ даного посібника присвячений розкриттю ролі управлінського

обліку в підвищенні продуктивності і управлінні якістю діяльності. Останні два розділи посібника розкривають вплив фінансових (розділ 5) і нефінансових (розділ 6) показників на оцінку стратегії розвитку підприємства та його центрів відповідальності.

Окрім теоретичного матеріалу навчальний посібник містить приклади впровадження елементів стратегічного управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. Особливо важливим для студентів є те, що посібник включає практичні завдання для самостійного виконання та тести для самоконтролю, що дасть можливість їм краще освоїти навчальний курс «Стратегічний управлінський облік».

При написанні навчального посібника використані матеріали викладання навчального курсу «Стратегічний управлінський облік» для магістерської програми за спеціальністю «Облік і аудит» у Львівському національному університеті імені Івана Франка, а також враховано досвід проведення тренінгів за програмою «Магістр ділового адміністрування» (МВА) у Львівському інституті менеджменту.

Навчальний посібник може бути цікавим як студентам базової вищої освіти, магістерської програми і програм перепідготовки фахівців, так і управлінським бухгалтерам, фінансовим менеджерам, керівникам, власникам бізнесу, викладачам, бізнес-тренерам і бізнес-консультантам, а також усім, хто задіяний до процесу прийняття рішень щодо витрат, ціноутворення, оперативного та стратегічного планування та ін.

Оскільки навчальний курс «Стратегічний управлінський облік» є новим, а його предмет неповною мірою дослідженим, автор буде вдячний за пропозиції, конструктивну критику та рецензії, які будуть враховані в наступних виданнях.

З повагою,  
*Віра Шевчук*

## Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства

Управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Традиційно управлінський облік має внутрішню спрямованість як щодо користувачів своєї інформації, так і щодо самої інформації, що переважно базується майже виключно на внутрішній діяльності організації. Водночас для управління і контролю за розвитком компанії потрібна інформація про те, що відбувається за межами підприємства, і яким є потенційний вплив чинників зовнішнього середовища на реалізацію обраної підприємством конкурентної стратегії. Тобто, ефективно працююча реальна система стратегічного управлінського обліку покликана шляхом оцінки критичних чинників успіху підприємства, аналізу конкурентів, розуміння їх можливих альтернативних стратегій допомогти компанії у визначенні її власної стратегії на ринку.

Функція стратегічного управлінського обліку не обмежується лише його зовнішньою спрямованістю, однак в даному розділі доцільно розкрити попри визначення сутності стратегічного управлінського обліку, його роль як інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства.

**Після опрацювання цього розділу студент повинен уміти:**

- Охарактеризувати складові стратегічного управлінського обліку.
- Описати типові стратегії згідно з моделлю М. Портера.
- Пояснити взаємозв'язок стратегічного позиціонування фірми з прийомами управлінського обліку.
- Визначати критичні фактори успіху за допомогою SWOT-аналізу.
- Сформулювати кожну з чотирьох конкурентних стратегій згідно з матрицею І. Ансоффа.

- Встановити відповідність обраної стратегії етапам життєвого циклу продукту за Бостонською матрицею.
- Окреслити важливість кривої досвіду в стратегічному управлінському обліку.
- Розкрити послідовність та особливості аналізу діяльності конкурентів з позицій стратегічного управлінського обліку.

## 1. Сутність стратегічного управлінського обліку

З середини 70-х років XX ст., коли вчені почали обговорювати наукові підходи до прогнозування і планування, пов'язані з виникненням філософії стратегічного управління, стало зрозумілим, що для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри з боку кредиторів, інвесторів і партнерів керівництво повинно мати повноцінну інформацію стратегічного характеру. Управлінський облік, який традиційно був спрямований лише на внутрішньогосподарське управління, в сучасних умовах дедалі більшою мірою передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час та ін., що має надзвичайно важливе значення для оптимізації стратегії розвитку підприємства. Таким чином, стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємством необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Однак здійснений нами огляд літератури дає можливість встановити, що досі повного обґрунтування стратегічного управлінського обліку немає. Авторі по-різному трактують сутність та напрямки розвитку стратегічного управлінського обліку [2, 7, 8, 16, 17, 22], а є і такі, що не виділяють його в окремий напрямок досліджень, хоча і розкривають важливість управлінського обліку в досягненні стратегічних цілей [3].

Грунтовне дослідження сутності і елементів стратегічного управлінського обліку, проведене Коліном Друрі у його останньому виданні «Управлінський і виробничий облік» [8], засвідчує розбіжність в точках зору науковців стосовно того, чи повинен мати

стратегічний управлінський облік в основному зовнішню орієнтацію, чи ні. Якщо одні автори (Д. Іннз, Р. Купер, Р. Каплан) визначають стратегічний управлінський облік як надання інформації для забезпечення підтримки прийняття в організації стратегічних рішень, то інші (К. Сіммондз, М. Бромвіч) розглядають його як спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу суперників, який застосовується при розробці і відслідковуванні стратегії власного бізнесу [8, ст. 860–861]. Позаяк однакостайності між науковцями не існує, К. Друрі подає основні напрямки, які використовуються для характеристики стратегічного управлінського обліку:

- 1) вихід за межі внутрішньої орієнтованості традиційного управлінського обліку і отримання інформації про конкурентів;
- 2) визначення залежності між стратегічною позицією, обраною компанією, і очікуваним застосуванням управлінського обліку (тобто звітність з точки зору стратегічного позиціонування);
- 3) отримання конкурентної переваги за рахунок аналізу способів скорочення витрат і / чи підвищення ступеня диференційованості продукції компанії за допомогою використання зв'язків у ланцюжку цінності і оптимізації факторів витрат [8, с. 861].

Кіт Уорд у праці «Стратегічний управлінський облік» теж наголошує на тому, що «необхідність враховувати і фактично виносити на перший план багато зовнішніх факторів і є основною відмінністю стратегічного управлінського обліку від інших, більш традиційних видів управлінського обліку» [22, с.5]. Водночас К. Уорд дає таке визначення: «Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень» [22, с. 15].

У праці «Стратегічний облік для керівників» Боба Райна стратегічний управлінський облік характеризується як певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень [17].

Вітчизняні автори відреагували на появу такої перспективної галузі наукових розробок, як стратегічний управлінський облік і представили свої визначення і бачення останнього. Так, у третьо-

му виданні підручника з управлінського обліку С. Голов пропонує таке формулювання: «Стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень» [7, с. 508]. А у підручнику з управлінського обліку П. Атамаса визначення стратегічного управлінського обліку як таке не подається, однак зазначається, що «стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах» [2, с. 387]. Своєю чергою М. Пушкар у монографії «Креативний облік» зазначає: «Стратегічний облік формує свої власні інформаційні ресурси прогнозного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства (внутрішнє середовище), а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства» [16, с. 282–283].

Є слушною думка К. Друрі, що «стратегічний управлінський облік повинен, передусім забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку стосовно конкурентів» [8, с. 879]. Такий підхід до стратегічного управлінського обліку дає можливість вивчати систему управління витратами за видами діяльності, прийоми стратегічного управління витратами, фінансові і нефінансові показники оцінки діяльності центрів відповідальності.

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

**Завдання стратегічного управлінського обліку:**

1. Формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства.
2. Забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу та визначення ключових факторів успіху для підприємства.
3. Калькулювання за видами діяльності.
4. Розробка системи показників для оцінки ключових факторів успіху підприємства.

5. Надання адекватної інформації для забезпечення реалізації обраної стратегії та складання звітності про ключові фактори 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.

**Предмет стратегічного управлінського обліку** – господарська діяльність підприємства, яка планується.

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

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

**Принципи організації стратегічного управлінського обліку:**

1. Цілеспрямованість – необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства. Наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату.
2. Системність – передбачає цілісний і всебічний підхід до запровадження системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробці чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного управлінського обліку певним працівникам.
3. Систематичність – довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного управлінського обліку, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства.
4. Своєчасність – полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування діючої стратегії.

5. Оптимальність – передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного управлінського обліку повинен бути позитивним.

## 2. Стратегічне позиціонування підприємства згідно з моделлю М. Портера

Якщо розглядати стратегічний управлінський облік як систему інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень, то неможливо не погодитися з К. Уордом стосовно того, що «стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх фінансових результатів, для чого необхідно, щоб діюча система стратегічного управлінського обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала їй» [22, с. 21]. Таким чином, конкретна стратегія потребує відповідного використання тих чи інших прийомів управлінського обліку, а це, своєю чергою, вимагає розуміння напрацьованих у стратегічному менеджменті видів стратегій.

**Стратегія (strategy)** (від грец. strategos – «мистецтво генерала») комплексний план діяльності підприємства, який розробляється на основі творчого науково обґрунтованого підходу і призначається для досягнення довгострокових глобальних цілей підприємства [18, с. 262].

Згідно з Майклом Портером [15], успішні стратегії можуть бути поділені на три великі категорії, як це зображено на рисунку 1.1.

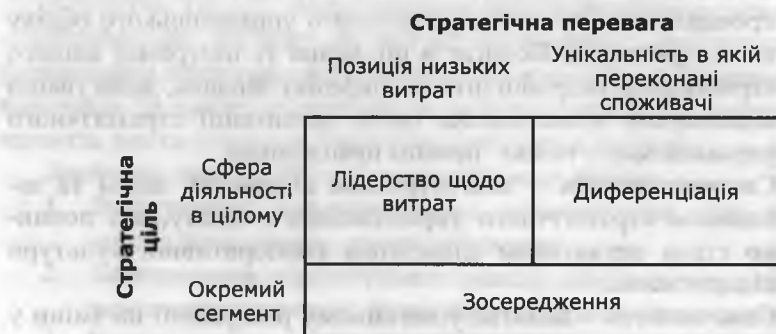


Рис.1.1. Модель типових стратегій М. Портера [22, с. 37]

Будь-яка організація, яка намагається досягнути успіху в обраній сфері діяльності, повинна або виготовляти продукт з найменшими витратами в даній сфері (лідерство щодо витрат), або втримувати на ринку високу ціну за рахунок формування у споживачів особливого ставлення до свого продукту (диференціація).

**Стратегія лідерства щодо витрат** – стратегія, що дає компанії змогу отримувати конкурентні переваги шляхом виготовлення якісної продукції (послуг) зі значно меншими витратами. Лідерство у витратах зазвичай досягають завдяки високій продуктивності в процесі виробництва, нижчим адміністративним витратам і витратам на збут. Низькі витрати дозволяють компаніям встановлювати нижчі ціни й збільшувати свою частину ринку. Потенційним недоліком цієї стратегії є тенденція до зниження витрат шляхом виключення або послаблення характеристик, що забезпечують і стабілізують попит на продукцію. Крім того, продукт, створений з меншими витратами, залишається конкурентоспроможним доти, доки споживачі переконані, що він еквівалентний продукту за вищою ціною [7, с. 509–510].

**Стратегія диференціації** передбачає переконання споживачів у тому, що продукт або послуга є унікальними. Це дає компанії можливість встановлювати високу ціну й отримувати конкурентну перевагу у прибутках без суттєвого зниження витрат. Слабким місцем стратегії диференціації є небезпека втратити наявні переваги через недостатню увагу до ймовірного зниження витрат. Тож якщо споживачі уважатимуть, що унікальність продукції недостатньо суттєва, вони можуть звернути увагу на продукцію конкурента, який застосовує стратегію низьких витрат [7, с. 509].

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

**Стратегію зосередження** застосовують компанії, які концентрують увагу на характерному сегменті ринку, зокрема на певній категорії споживачів, окремій географічній зоні або специфічному асортименті продукції (послуг). Така стратегія означає вибір ринкової ніші, де конкуренція є слабкою або компанія має суттєві конкурентні переваги за рахунок технології чи інших форм диференціації. Власне

компанія досягає конкурентної переваги за рахунок низьких витрат чи диференціації (або одразу обох) у вузькій сфері. Суттєвим недоліком стратегії зосередження є те, що обрана компанією ринкова ніша може зникнути внаслідок технологічних змін у даній сфері діяльності або зміни уподобань споживачів [7, с. 510].

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

Зрозуміло, що компанії використовують ті чи інші прийоми управлінського обліку залежно від того, яку стратегічну позицію вони займають. У таблиці 1.1 проілюстровані потенційні відмінності з точки зору управління витратами, які залежать від стратегічного спрямування діяльності компанії.

Таблиця 1.1

#### Залежність між стратегіями та прийомами управлінського обліку [8, с. 863]

Прийоми управлінського обліку	Стратегії	
	Диференціація продукції	Лідерство щодо витрат
Значення нормативних витрат для оцінки показників функціонування центрів витрат	Не дуже важливо	Дуже важливо
Важливість складання гнучких бюджетів для управління витратами у виробничому обліку	Від середньої до низької	Від високої до дуже високої
Важливість досягнення бюджетних показників	Від середньої до низької	Від високої до дуже високої
Важливість аналізу маркетингових витрат	Критична з точки зору успіху компанії на ринку	Не важливо
Важливість собівартості продукції для прийняття рішень з ціноутворення	Низька	Висока
Важливість аналізу витрат конкурентів	Низька	Висока

### 3. Визначення ключових чинників успіху за допомогою SWOT-аналізу

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

**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 [3, ст.35].

Для визначення ключових чинників успіху застосовують SWOT-аналіз. 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 – Threats (загрози розвитку підприємства).

**SWOT-аналіз (SWOT-analysis)** – це системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху [7, с. 512]. Переважно цей процес відображають у вигляді матриці 2x2, де в комірках зліва відображають сильні сторони і можливості, а в комірках справа – слабкі сторони і загрози. Однак значно корисніше представити SWOT-аналіз так, як це показано на рисунку 1.2.

	O – можливості	T – загрози
S – сильні сторони	SO – сила і можливості	ST – сила і загрози
W – слабкі сторони	WO – слабкості і можливості	WT – слабкості і загрози

Рис. 1.2. Матриця SWOT-аналізу

Комірки S, W, O, T, наведені на рисунку 1.2, 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 рисунку 1.3 наведений приклад SWOT-аналізу за поданою вище методикою для підприємства з виробництва полімерної продукції, що дозволило цьому підприємству не лише визначити свої сильні, слабкі сторони, можливості і загрози розвитку, а й розробити з їх урахуванням відповідні стратегічні дії.

Обрані стратегії повинні базуватися на сильних сторонах організації, одночасно сприяючи їх розвитку, з тим, щоб мінімізувати вплив потенційних зовнішніх загроз. Разом із тим виявлені зовнішні можливості слід використовувати для зменшення впливу слабких сторін, що дасть змогу організації виграти час і вдосконалювати свою діяльність у потрібних напрямках.

Таким чином, ціль аналізу існуючої ситуації – виявлення тих сфер бізнесу і його зовнішнього середовища, які критично важливі для реалізації цілей і задач організації. Всі ресурси аналізу повинні бути сконцентровані на критичних чинниках успіху, і відповідно до цих чинників слід обирати бізнес-стратегії. При цьому треба пам’ятати, що відносна конкурентна позиція організації може з часом бути підданою значним змінам і що зовнішнє середовище буває доволі нестійким. Отож, критичні чинники успіху теж можуть змінюватися, а це потребуватиме відповідного коректування основних стратегічних намірів організації та її стратегічного позиціонування [22, с. 35].

Сильні сторони	Можливості	Загрози
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Високий рівень кваліфікації провідних спеціалістів;</li> <li>2. Добра кредитна історія підприємства;</li> <li>3. Можливість впровадження у виробництво широкого асортименту продукції;</li> <li>4. Наявність корпоративної політики;</li> <li>5. Наявність власних виробничих площ;</li> <li>6. Низька плинність кадрів;</li> <li>7. Можливість залучення високотехнологічного обладнання</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Можливість залучення зовнішнього кредиту на будь-який проект.</li> <li>2. Надійність каналів постачання вхідної сировини;</li> <li>3. Можливість збільшити виробничі площі за рахунок їх розбудови на власних незалежних територіях;</li> <li>4. Постійне зростання попиту на виробництво полімерних виробів</li> <li>2→1 (за рахунокчасного погашення всіх попередніх зобов’язань фірма може отримати кредит на будь-який проект)</li> <li>3→4 (за рахунок широкого асортименту фірма має можливість збільшувати попит на її продукцію)</li> <li>5→3 (за рахунок наявних виробничих площ та можливості їх розбудови можна створити цілий виробничий комплекс з виробництва полімерної продукції)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Загроза інформаційної спеціалізації фірми конкурентами;</li> <li>2. Швидкий розвиток конкурентів;</li> <li>3. Міжливість політичного становища</li> <li>4→1 (за рахунок доброї корпоративної політики нівелюється загроза перемишування спеціалістів)</li> <li>3,7→2 (за рахунок широкого товарного асортименту та залучення технологічного обладнання значно зменшується вплив конкуренції)</li> </ol>
<p><b>Слабі сторони</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Брак кваліфікованих робітників;</li> <li>2. 80%-не фізичне і моральне зношення устаткування;</li> <li>3. Недостатня авантаженість виробництва;</li> <li>4. Відсутність можливості залучення оснащення;</li> <li>5. Недосконалість системи просування продукції на ринку.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>3→4 (за рахунок зростання попиту на полімерні вироби є можливість повністю авантажити існуюче устаткування)</li> <li>2→1(за рахунок можливості отримання кредитів можна періодично поновлювати устаткування)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1→1 (існує загроза втрати робітничих кадрів, що пов’язано з гострою конкуренцією, яка існує на ринку праці)</li> <li>2→4 (існує загроза втрати частки ринку за рахунок відсутності технологічно-якісного оснащення)</li> <li>5→2 (можливість втрати певної частки ринку за рахунок недосконалої системи просування продукції і гострої ринкової конкуренції)</li> </ol>

Рис. 1.3. Матриця SWOT-аналізу підприємства з виробництва пластмасової тари

#### 4. Конкурентні стратегії підприємства згідно з матрицею І. Ансоффа

**Конкурентні стратегії** можна охарактеризувати як план конкретних дій, спрямованих на створення стійких конкурентних переваг на ринку певних продуктів чи іншому певному ринку для вирішення конкретної задачі [22, с. 38]. Отже, конкурентні стратегії визначають плани дій стосовно продуктів і ринків, необхідні для виконання найбільш конкретних (тобто на нижчому організаційному рівні) задач організації.

Таким чином, стійкі конкурентні переваги компанія може отримати шляхом:

- підвищення обсягів продажу своїх продуктів, збільшивши продажі постійним покупцям (тобто розширюючи частку ринку через додаткове проникнення на нього);
- за рахунок надходження нових клієнтів / ринків для реалізації своїх продуктів (тобто розвитку ринку);
- виробництва нових продуктів для продажу вже існуючим покупцям (створення продуктів);
- створення нових продуктів для нових клієнтів.

Ці чотири альтернативні варіанти чітко відображені в матриці І. Ансоффа (рис.1.3). Матриця демонструє можливі варіанти стратегій, які слід використовувати залежно від того, який варіант зростання, що відповідає одному з квадратиків, вибере для себе організація.

		Продукти	
		Існуючі	Нові
Ринки	Існуючі	Стратегія проникнення на ринок	Стратегія створення продуктів
	Нові	Стратегія розвитку ринку	Диверсифікація

Рис.1.3. Матриця І. Ансоффа [1, с. 169]

Вибір серед перших трьох стратегій слід робити за результатами SWOT-аналізу з урахуванням основних стратегічних напрямів роз-

витку компанії і ранжувати відповідно до того, наскільки тісно вони пов'язані зі стратегією організації в цілому.

Четверта стратегія, названа в матриці стратегією диверсифікації, є доволі ризикованою, оскільки вона не базується на якійсь очевидній існуючій конкурентній перевазі компанії.

Однак, необов'язково вважати базові стратегії матриці І. Ансоффа ігноруваними. В межах однієї компанії керівники можуть застосовувати для досягнення своїх цілей одночасно навіть усі чотири стратегії. Зрозуміло, що йдеться про велике підприємство з відокремленими підрозділами, де керівники окремих бізнес-одиниць поєднуються на якомусь одному стратегічному напрямку розвитку.

#### 5. Бостонська матриця

Як зазначає Кіт Уорд, «функція управлінського обліку в межах стратегічного менеджменту полягає в тому, щоб у межах відведеного часу надавати всю потрібну інформацію для прийняття рішень менеджерами певного рівня. Однак стратегічні рішення, що приймаються в конкретній організації, можуть значно відрізнятися залежно від того, які завдання стоять перед даною організацією, а також від рівня, на якому в ній приймають ці рішення. Система стратегічного управлінського обліку повинна бути побудована таким чином, щоб забезпечити організацію інформацією, що задовольнятиме саме ці специфічні умови прийняття стратегічних рішень, причому самі умови можуть змінюватися в міру коректування стратегії у зв'язку зі змінами зовнішнього середовища» [22, с. 46].

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

**Життєвий цикл виробу (product life cycle)** – період часу від початку розроблення виробу до моменту зникнення на нього споживачів попиту [7, с. 531].

Концепція життєвого циклу продукту є давно і широко відомою, однак доволі важливою для прийняття стратегічних рішень. Згідно з цією концепцією, продукт у своєму життєвому циклі проходить декілька етапів (частіше за все чотири), зображені на рисунку 1.4.

НАУКОВА БІБЛІОТЕКА  
755030

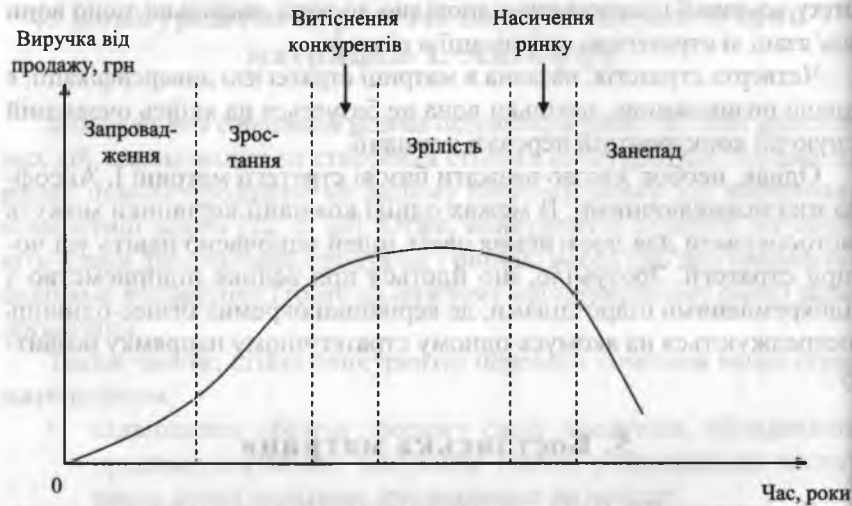


Рис.1.4. Стадії життєвого циклу продукту [22, с. 47]

Спершу експериментальна партія розробляється і впроваджується на ринок, де продукту необхідно отримати визнання. Для цього потрібен деякий час, і тому обсяг продажу зростає повільно (*стадія запровадження*). Якщо продукт отримує визнання на ринку і його продажі досягають певного критичного рівня, настає наступна фаза його життєвого циклу, протягом якої обсяг продажу зростає переважно швидко (*стадія зростання*). Попит на будь-який продукт небезмежний, і з часом темпи зростання продажів сповільнюються і встановлюється типовий для цього продукту рівень споживання. Під час фази зростання на ринок даного продукту часто проникають нові компанії, яких приваблюють швидкий підйом попиту і реальна можливість отримати добрий прибуток за не дуже високого ризику. Однак різке розширення виробничих потужностей певної галузі за рахунок проникнення в неї нових компаній часто відбувається якраз перед тим, коли темпи зростання ринку починають знижуватися. Добитися збільшення обсягів продажу стає дедалі важче, надлишкові потужності багатьох компаній виявляються незавантаженими, що призводить до витіснення певної кількості конкурентів (*стадія витіснення конкурентів*). Як тільки в галузі встановлюється більш стабільний стан, коли попит на продукт збалансований потужностями

виробництва, можна вважати, що даний продукт перейшов у *стадію зрілості* свого життєвого циклу. Врешті попит на продукт починає скорочуватися, тому що будуть впроваджуватися продукти-замінники чи зміняться смаки покупців. Щодо деяких товарів тривалого користування, то на їх ринку може просто настати *насичення*, а потреба в заміні виявиться недостатньою, щоб підтримувати попит на попередньому рівні. *Стадія занепаду* продукту закінчується з його «мертвістю», хоча ця заключна фаза життєвого циклу продукту і може тривати доволі довго.

Аналіз життєвого циклу продукту забезпечує підґрунтя визначення різних стратегій і ціноутворення на різних стадіях життєвого циклу. Найбільш вдало це демонструє концепція Бостонської матриці, запропонована Бостонською консалтинговою групою (рис.1.5).

Високий	Темп зростання ринку	"Зірка"	?
		"Дійна корова"	"Собака"
Низький		Висока	Низька
		Відносна частка ринку	

Рис.1.5. Бостонська матриця [13, с. 263]

Бостонська матриця є спробою пов'язати стратегії розвитку компанії з різними фазами життєвого циклу її продукту і показати, як необхідно пристосовувати стратегії до мінливих потреб компанії, щоб вони були успішними.

Як видно з рисунка 1.5, темп зростання ринку відкладений на вертикальній осі матриці, а відносна частка ринку – на горизонтальній. Популярності Бостонській матриці додало використання коротких і виразних назв для кожної з чотирьох квадратів матриці:

*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 дійні корови.

**Собаки (dogs)** – це неконкурентоспроможні на статичному ринку продукти, яких підтримують доти, доки вони виконують свою стратегічну роль у портфелі компанії. При цьому вони мають лише забезпечити власну беззбитковість, а компанія не здійснює додаткових інвестицій і витрат на маркетинг.

**Знаки запитання** – це конкурентоспроможні продукти, які ще не справляють суттєвий вплив на ринку. Вони є потенційними зірками, але потребують значних інвестицій. Якщо ринкова позиція їх виявиться недостатньо міцною, вони можуть перетворитися на собак.

Логічно у подальшому розкрити роль і місце управлінського обліку в контексті кожної стратегії, представлені у Бостонській матриці.

Почнемо зі знаку запитання, який відповідає стадії розробки і виходу продукту на ринок. Ця стадія передбачає концентрацію зусиль на дослідженні ринку та впровадженні технічних інновацій з ціллю виявлення на ринку незадоволених потреб і пропозиції продукту, що їх задовольнятиме. На даній стадії може бути доцільною частіше і суттєва зміна стратегії у відповідь на динамічні зміни зовнішнього середовища. Система стратегічного управлінського обліку має відповідати задачам такого стилю керівництва і умовам, які швидко змінюються, – тоді вона буде приносити економічну вигоду у вигляді доданої вартості. Система управлінського обліку повинна також надавати інформацію про діяльність конкурентів (про їх витрати на дослідження і розробки, досліду реалізацію нових продуктів тощо) і більш загальну інформацію про тенденції розвитку та уподобання споживачів у відповідних сферах і на конкретних ринках. Визначаючи роль моніторингу інформації полягає в контролі за дотриманням термінів доведення проєктів до позитивного результату і «запуску» продукції на ринок, а також за фактичними витратами; у зниженні їх до рівня початково запланованих; у забезпеченні фінансової життєздатності проєкту шляхом прогнозу і коректування майбутніх витрат [22, с. 59].

На стадії впровадження продукту грошові потоки фірми будуть від'ємними через значні вкладення коштів у розробку, тестування та вихід нового продукту на ринок, що не покриваються доходами від

продажу. Навіть якщо доходи дещо зростуть, прибуток буде незначним, оскільки витрати операційної діяльності можуть залишатися високими до того часу, доки не зросте рівень ефективності виробництва (див. рис. 1.6).

Якщо впровадження продукту на ринок виявиться вдалим, компанії необхідно змінити свої стратегічні задачі, щоб правильно відреагувати на нове ринкове середовище і оновлений набір критичних чинників успіху. Оскільки темпи зростання ринку прискорюються, якнайважливіше, щоб компанія збільшувала обсяги продажів швидше, тим самим розширюючи і свою частку ринку.

У фазі «зірки», у порівнянні з фазою впровадження продукту, значно збільшуються доходи від продажу і рівень прибутку, тому що, як правило, витрати на цій стадії зменшуються швидше, ніж продажні ціни. Тим часом, загальні чисті грошові потоки можуть не бути позитивними, оскільки протягом фази швидкого зростання високі інвестиції в продукт будуть зберігатися. Очевидно, що в міру збільшення попиту виникне потреба в коштах на розширення виробничих потужностей. Проте ці вкладення в матеріальні активи можуть бути незначними у порівнянні з необхідними витратами на придбання чи створення нематеріальних активів, таких як бренди, особливо в сфері обслуговування. Витрати на маркетинг повинні бути спрямовані як на розвиток ринку, так і на збільшення частки компанії на цьому зростаючому ринку. Однак, як зазначає Кіт Уорд, до витрат на маркетинг, як і до більшості економічних явищ, можна застосувати закон спадаючої прибутковості, тобто збільшення частки ринку вище певних меж може бути економічно невиправданим. Власне в стратегічному управлінському обліку необхідно намагатися стосовно конкретного ринку встановити рівень, за якого додаткові витрати призведуть до того, що дохідність почне знижуватися.

На стадії «дійної корови» ринок дозріває, і темпи його зростання значно сповільнюються. Тоді компанія знову повинна змінити свою стратегію, щоб відповідати новим умовам зовнішнього середовища. Генеральною ціллю управління компанією є контроль за процесом отримання прибутку. У цій фазі грошові потоки будуть позитивними, а витрати на маркетинг повинні бути спрямовані не на розширення, а на підтримання досягнутої частки ринку. В міру того, як обсяги продажу стабілізуються, скорочується необхідність в розширенні виробничих потужностей, а також сповільнюється зростання потреби в оборот-

ному капіталі. У цей період стратегічний управлінський облік повинен бути спрямований на порівняння відносних витрат компанії і конкурентів, а також на пошуки шляхів мінімізації своїх витрат.

У фазі «собаки», тобто на стадії занепаду і «смерті» продукції найбільш доцільним є різке зниження витрат до мінімального рівня. Адже якщо усунути витрати, необхідність у яких відпала, то компанія зможе продуктивно функціонувати ще впродовж тривалого періоду. Тому на цьому етапі важливо знову змінити стратегічні задачі компанії і позбутися тих, які більше не є необхідними для виробництва компанією доданої вартості. Протягом цього періоду грошові потоки компанії повинні бути принаймні нейтральними, оскільки немає сенсу фінансувати негативний грошовий потік умираючого бізнесу. Тому, як тільки грошові потоки стають від'ємними, необхідно прийняти міри зі скорочення витрат, щоб вийти на нульовий рівень. Якщо ж це неможливо, слід закривати цей бізнес.

Таким чином, система стратегічного управлінського обліку повинна пристосовуватися до змін у пріоритетах бізнес-стратегії в міру розвитку останньої.

## 6. Крива досвіду

Деякі автори [8, 22] наголошують на важливості врахування кривої досвіду в процесі стратегічного управлінського обліку.

Крива досвіду переважно застосовується в тих видах бізнесу, де праця, як вихідний ресурс для виду діяльності, складає велику частку і де вид діяльності є складним. Криві досвіду – не теоретичні абстракції, а явища, в основі яких лежать спостереження попередніх подій. Коли нова операція виконується вперше, робітники багато чого не знають, а операційні процедури їм зрозумілі не до кінця. Після того, як операція повторюється, робітники краще усвідомлюють її сутність, і в результаті чого продуктивність праці зростає, а витрати праці на одиницю продукції знижуються. Цей процес продовжується певний проміжок часу, протягом якого можна встановити ставку зниження витрат на одиницю випущеної продукції. Така ставка зниження може використовуватися для прогнозування майбутніх витрат на працю.

Процес навчання починається в точці, де з виробничої лінії сходять перша одиниця продукції. Потім кожного разу, коли загальний обсяг випущеної продукції подвоюється, середній час, що витрачається на випуск одиниці в цьому подвоєному загальному обсязі виробництва

буде складати якусь частку (в %) від середнього часу, витраченого на випуск одиниці для випуску першої партії (стосовно до якої потім йде подвоєння). Як правило, ця частка варіює в діапазоні між 70% і 90%. Цей феномен відомий під назвою *ефект кривої досвіду* і в графічному вигляді зображений на рисунку 1.6.

Як видно з графіка на рисунку 1.6, середній час на одиницю продукції спочатку знижується швидко, потім повільніше, а згодом зниження стає настільки малим, що його можна не враховувати. Крива досвіду, зображена на рисунку 1.6, є кривою з нахилом 70%. Це означає, що розміщення точок на графіку визначається згідно з такою умовою: якщо рівень випуску продукції подвоюється в кумулятивному вираженні, то витрати часу в реальному вираженні скорочуються на 70%.

Зрозуміло, що більш ранній досвід упровадження нового продукту швидше призведе до отримання підприємством безперечної переваги над конкурентами, оскільки лідер може своєчасно знижувати ціну реалізації на продукт (завдяки ефекту кривої досвіду), що ще більше збільшить обсяг його реалізації і ринкову частку і в кінцевому підсумку взагалі виштовхне деяких конкурентів з галузі [8, с. 861]. Слід підкреслити і важливість кривої досвіду як засобу отримання стратегічної переваги шляхом прогнозування майбутнього скорочення витрат у конкурентів і як результат – зниження ними цін на реалізовану продукцію.

Середній час на одиницю випущеної продукції, год.

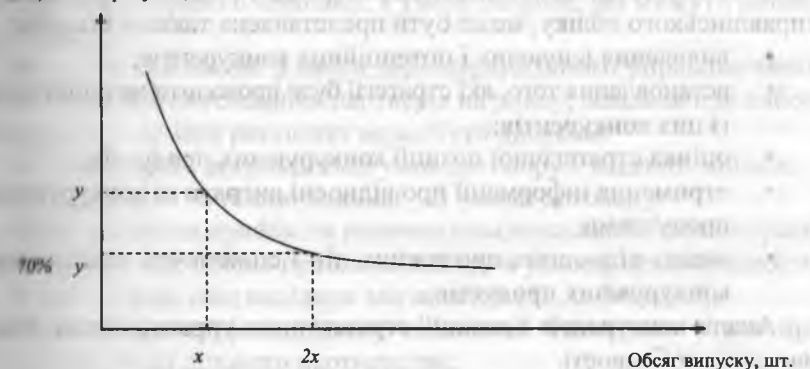


Рис. 1.6. Крива досвіду [11, с. 182]

Таким чином, роль стратегічного управлінського обліку в контексті кривих досвіду така: якщо в даній сфері криві досвіду доцільні і важливі, то компанії потрібна інформація про те, як змінювались у минулому витрати і як вони змінюватимуться в майбутньому. Це потребує даних про поточні витрати конкурентів і про їх рівні сукупного виробництва. Крім того, необхідною є інформація про споживачів, оскільки продажні ціни є важливим чинником, який визначає довгострокову рентабельність продуктів, а також їх рівні витрат. Потрібен прогноз еластичності цін, який дозволив би побудувати графік потенційних темпів зростання попиту в міру скорочення рівнів витрат, щоб встановити оптимальні темпи розвитку ринку [22, с. 78].

## 7. Аналіз конкурентів та ділового партнерства

На початку цього розділу ми наголошували на тому, що основою з відмінностей стратегічного управлінського обліку у порівнянні з традиційним є його зовнішня орієнтація, тобто загострення інтересу до формування порівняльної фінансової інформації щодо діяльності інших компаній. Зрозуміло, що основний інтерес становить інформація про конкурентів, адже розуміння їх можливих альтернативних стратегій може значно допомогти компанії у визначенні її власної стратегії.

**Конкурентна перевага** будь-якої компанії може бути створена тільки шляхом порівняння її результатів з показниками конкурентів [22, с. 120]. Послідовність аналізу конкурентів, з позицій стратегічного управлінського обліку, може бути представлена такими етапами:

- 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.

Аналіз конкурентів з позицій стратегічного управлінського обліку має свої особливості.

По-перше, великого значення в такому аналізі набувають не абсолютні, а відносні витрати і ціни. Зміна рівня цін конкурентів по-

вина оцінюються у порівнянні зі зміною витрат конкурентів за цей самий період. Адже такий аналіз дає можливість виявити, чи конкурент просто «демпінгує» в цілях завоювання більшої частки ринку, а в майбутньому знову підніме ціни, чи він дійсно володіє стійкою перевагою щодо витрат (наприклад, просунувся далі вниз за кривою досвіду). Результати такого аналізу визначатимуть доцільність обрання підприємством тієї чи іншої конкурентної стратегії.

По-друге, розробляючи конкурентну стратегію в динамічному середовищі, не можна орієнтуватися на минулу конкуренцію. Для проведення дієвого аналізу конкурентів варто зосередити увагу на існуючій і потенційній конкуренції. Слід оцінити можливі альтернативні стратегії кожного з конкурентів і пов'язані з ними відносні витрати, інвестиції та ціноутворення. Визначальним елементом порівняння витрат є швидше прогноз їх майбутніх відносних рівнів, ніж аналіз минулих закономірностей.

По-третє, важливо, щоб аналіз конкурентів не розглядався виключно як порівняння відносних витрат, здійснюване фінансовими працівниками один раз на рік. Послідовний регулярний аналіз дозволяє отримувати інформацію про тенденції, яка є надійним орієнтиром при прогнозуванні змін конкурентної ситуації.

По-четверте, навіть якщо аналіз конкурентів зроблено дуже ретельно, отримані результати будуть приблизними і необхідною буде важлива управлінська оцінка цих даних. Проте, потенційна додана вартість, яку може принести регулярний аналіз конкурентів, є значною, оскільки такий аналіз допомагає виявляти великі можливості конкурентної стратегії компанії, а також загрози, які можуть виникнути для неї.

Не менш важливою з точки зору стратегічного управлінського обліку є і оцінка потенційних партнерів на ринку, оскільки при виборі можливого партнера результат може бути двояким:

- а) партнер не дотримається умов договору і завдасть збитків;
- б) партнер з точністю виконає усі умови договору.

Якщо в момент прийняття рішення невідомо, яка із двох ситуацій реалізується, тоді постає проблема вибору в умовах невизначеності.

У даній сфері слід виділяти два підходи [19, с. 340–346]:

- розрахунок рівня ризику на основі ймовірних втрат при реалізації ділового партнерства;
- оптимізація вибору партнера стосовно відповідних критеріїв типу поведінки.

Розглянемо розрахунок аналітичних показників оцінки ризику ділової взаємодії. Грунтуючись на вивченні наукового доробку вчених у сфері дослідження різного роду ризику, пропонується методика розрахунку рівня ризику ділового партнерства, з подальшим проектуванням на його основі оптимального вибору майбутнього партнера серед числа потенційних.

Керуючись статистичними, експертними та аналітичними методами досліджень, насамперед треба визначити можливі втрати при реалізації співробітництва з передбачуваним партнером, діяльності якого аналізується. Розрахунок доцільно здійснювати за схемою, поданою у вигляді таблиці, за видами втрат, формул їх розрахунку та показниками, які приймають участь в розрахунку (показники і індексами “б” – характеризують базовий період; з індексом “з” – звітний) (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Класифікація втрат в умовах ризику ділового партнерства підприємств

ВИД ВТРАТ	РОЗРАХУНОК ВТРАТ	ПОКАЗНИКИ
Від збільшення частки собівартості в ціні виготовленої продукції (робіт, послуг)	$V_c = (\Delta C : C_z) \cdot 100\%$ $\Delta C = C_z - C_b \cdot (C_z : C_b)$	$\Delta C$ – збільшення собівартості з урахуванням темпів зростання ціни; $C_b, C_z$ – собівартість; $C_b, C_z$ – ціна.
Від збільшення частки змінних витрат у собівартості продукції	$V_{zv} = \Delta ZB : C_z \cdot 100\%$ $\Delta ZB = ZB_z - ZB_b \cdot (C_z : C_b)$	$\Delta ZB$ – збільшення змінних витрат з урахуванням темпів росту собівартості; $ZB_b, ZB_z$ – змінні витрати.
Від перевищення темпів зростання залишків готової продукції над її випуском, чи темпів зниження випуску над залишками	$V_{zp} = \Delta ZP : VP_z \cdot 100\%$ $\Delta ZP = ZP_z - ZP_b \cdot \frac{VP_z}{VP_b}$	$\Delta ZP$ – збільшення (зменшення) залишків готової продукції з урахуванням зміни її виробництва; $ZP_b, ZP_z$ – залишки продукції; $VP_b, VP_z$ – випуск продукції.
Від перевищення темпів зростання кредиторської заборгованості над дебіторською	$V_{Kz} = \Delta KZ : DZ \cdot 100\%$ $\Delta KZ = KZ_z - KZ_b \cdot \frac{DZ_z}{DZ_b}$	$\Delta KZ$ – збільшення (зниження) кредиторської заборгованості з урахуванням зміни дебіторської заборгованості; $KZ_b, KZ_z$ – кредиторська заборгованість; $DZ_b, DZ_z$ – дебіторська заборгованість.

Від збільшення частки просроченої дебіторської і кредиторської заборгованості (більше одного року) в загальній заборгованості	$V_{Pz} = \Delta PZ : 33z \cdot 100\%$ $\Delta PZ = PZ_z - PZ_b \cdot \frac{33z}{33b}$ $33b = D36 + K36$ $33z = D3z + K3z$	$\Delta PZ$ – збільшення просроченої заборгованості з урахуванням зміни загальної заборгованості; $PZ_b, PZ_z$ – просрочена заборгованість понад один рік; $33b, 33z$ – загальна заборгованість.
Від перевищення темпів зростання випуску продукції і темпів зростання загальної заборгованості	$V_{Vz} = \Delta VP : 33z \cdot 100\%$ $\Delta VP = VP_z - VP_b \cdot \frac{33z}{33b}$	$\Delta VP$ – збільшення випуску продукції з урахуванням зміни загальної заборгованості.

Якщо показники набувають від’ємних значень, або дорівнюють нулю, то констатується відсутність втрат. Визначивши у відповідності з таблицею часткові показники втрат, слід розрахувати узагальнений показник можливих втрат при діловому партнерстві в кожного з можливих партнерів. Таким показником для кожного із них є:

$$\delta^i = \sqrt[6]{V_c \cdot V_{zv} \cdot V_{zp} \cdot V_{Kz} \cdot V_{Pz} \cdot V_{Vz}},$$

як середнє геометричне можливих втрат для і-того партнера.

Відповідно вибір перспективного партнера з числа потенційних здійснюється шляхом визначення мінімального значення  $\delta^i$ :

$$R \rightarrow \min \delta^i, \text{ де}$$

$R$  – показник можливих втрат перспективного партнера.

Вибір перспективного партнера в умовах ризику слід здійснювати, виходячи на характерний тип поведінки (оптимістичний, песимістичний) при прийнятті рішення про вступ у ділову взаємодію. У даному випадку існує певна множина  $X$  можливих альтернатив – кілька потенційних партнерів. У момент прийняття рішення існує невизначеність у тому, який із наслідків реалізується. Множина наслідків  $Y$  складається з двох елементів:  $Y_1$  – мінімальний ризик вступу в ділове партнерство ( $\delta_0^*$ );  $Y_2$  – максимальний ризик вступу у партнерство ( $\delta_{+1}^*$ ). Отож кожна з альтернатив має одну й ту ж множину наслідків, але кількісна оцінка однакових наслідків при різних альтернативах – різна. Тому результат кожної альтернативи при реалізації того чи іншого наслідку можна оцінити в спектрі “втрат” чи “збитків”, які понесе підприємство при відповідному наслідку. Опис невизначеності доцільно здійснювати з допомогою матриці, елементами якої є оцінка вигідності чи втрат. Позначи-

мо цю матрицю через  $Q$ , її елементи  $q_{ij}$  – оцінка ситуації, коли при виборі альтернативи  $x$ , реалізується наслідок  $y$ . Оцінивши весь набір значень наслідків по кожній альтернативі, тобто в цілому рядок матриці  $Q$ , шляхом порівняння вибирається найкраща альтернатива. При вирішенні такого завдання враховуються типи поведінки в даній ситуації. При песимістичному типі поведінки слід використати мінімаксий критерій вибору, згідно з яким вибирається альтернатива  $x^*$ , що задовольняє умову:

$$x^* = \arg \min_i \max_j q_{ij}.$$

У даному випадку порівнюються альтернативи за показником максимального значення ризику і вибирається та, в якій цей показник є мінімальним, – вона є оптимальною.

При оптимістичному типі поведінки вибір партнера слід здійснювати за критерієм Седвіджа, який ґрунтується на розрахунку матриці “втрат”  $S$ , елементи якої визначаються таким чином:

$$s_{ij} = q_{ij} - \min_i q_{ij}.$$

Потім по даній матриці з допомогою мінімаксного критерію вибирається альтернатива:

$$x^* = \arg \min_i \max_j s_{ij}.$$

Запропонована методика оцінки ризику ділового партнерства дозволяє в умовах невизначеності оптимізувати вибір партнера в межах прийнятого типу поведінки, що в свою чергу, забезпечує ефективність даного підходу в практиці системного аналізу.

Наступним кроком дослідження системи аналітичних показників є вивчення показникового апарату оцінки економічної ефективності управлінських рішень, що передбачає дворівневу структуру аналізу: аналіз фінансової ефективності проекту майбутнього співробітництва та оцінку ефективності використання економічного потенціалу при здійсненні комерційної діяльності.

Аналіз фінансової ефективності проекту ділового партнерства пропонується здійснювати на основі розрахунку інтегрального ефекту (чистої поточної вартості проекту). Загальна сума поточних ефектів при стабільному рівні ризику обчислюється за такою формулою:

$$ПЕ = \sum_{n=1}^N (Dn - Bn) \cdot Pn, \text{ де}$$

$ПЕ$  – сума поточних ефектів за весь розрахунковий період функціонування проекту ділового партнерства;

$n$  – крок (період) розрахунку ефективності (відрізок часу, за який ведеться розрахунок, – рік, квартал, а іноді й місяць);

$N$  – номер останнього періоду функціонування партнерської угоди;

$Dn$  – дохід, що передбачається отримати в  $n$ -ному періоді функціонування проекту;

$Bn$  – витрати в  $n$ -ному періоді проекту;

$Pn$  – коефіцієнт ризику, що визначається як:

$$Pn = \frac{I}{(1+p)}, \text{ де}$$

$p$  – ймовірність ризику ділового партнерства (приймає значення в межах від нуля до одиниці).

Визначення ймовірності ризику для будь-якого проекту партнерства не є суто математичним процесом, а потребує досвіду та знання стану справ як на ринку продукції, так і на фінансових ринках.

Чиста поточна вартість проекту партнерства розраховується таким чином:

$$ЧПВ = ПЕ - I, \text{ де}$$

$I$  – обсяг початкових інвестицій підприємства в проект.

Якщо чиста поточна вартість є додатною, то проект слід прийняти, якщо ж від'ємною – то він є сумнівним для реалізації.

Таким чином, здійнивши цілий ряд запропонованих розрахункових операцій, провівши глибокий ситуаційний аналіз ринку, оцінивши ефективність проекту співробітництва, підприємство спроможне здійснити оптимальний вибір перспективного партнера та вступити з ним у ділову взаємодію.

## Контрольні запитання

1. У чому суть стратегічного управлінського обліку, його мета та основні завдання у системі стратегічного менеджменту?
2. Вкажіть предмет та об'єкти стратегічного управлінського обліку, хто є основними користувачами його інформації?
3. Які основні стратегії підприємства згідно з М. Портером?
4. Що таке ключові фактори успіху? З якою метою та як їх визначають?



5. Що включає SWOT-аналіз і з якою метою його застосовують?
6. Як охарактеризувати конкурентні стратегії підприємства згідно з матрицею І. Ансоффа?
7. Що таке життєвий цикл виробу і які стадії він включає?
8. Охарактеризуйте роль і місце управлінського обліку в контексті кожної стратегії, представленої у Бостонській матриці. Що сприяє популярності Бостонської матриці?
9. У чому полягає важливість врахування кривої досвіду в процесі стратегічного управлінського обліку?
10. Опишіть послідовність і особливості аналізу конкурентів з позицій стратегічного управлінського обліку.
11. З якою ціллю і за якою методикою розраховують показники оцінки ризику ділової взаємодії?

### Тести для самоконтролю

#### 1. Стратегія – це:

- а) система обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;
- б) набір політик, процедур і підходів до бізнесу для забезпечення довгострокового успіху;
- в) система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень;
- г) операційні чинники, які створюють довгострокову прибутковість організації.

#### 2. Типові стратегії згідно з М. Портером – це:

- а) Дійні корови, Зірки, Собаки, Знаки запитання;
- б) лідерство щодо витрат, диференціація та зосередження;
- в) різні стратегії в межах нових або існуючих продуктів та нових чи існуючих ринків;
- г) системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху.

#### 3. Ключові чинники успіху – це:

- а) сильні сторони підприємства;
- б) можливості розвитку підприємства;
- в) стратегії розвитку ринку;
- г) операційні чинники, які створюють довгострокову прибутковість організації.

#### 4. SWOT-аналіз – це:

- а) системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху;
- б) аналіз конкурентів;
- в) аналіз життєвого циклу продукту;
- г) виявлення існуючих і потенційних конкурентів.

#### Конкурентні стратегії згідно з матрицею І. Ансоффа – це:

- а) Дійні корови, Зірки, Собаки, Знаки запитання;
- б) лідерство щодо витрат, диференціація та зосередження;
- в) різні стратегії в межах нових або існуючих продуктів та нових чи існуючих ринків;
- г) системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху.

#### Життєвий цикл виробу – це:

- а) період часу від виведення продукту на ринок до зняття продукту з виробництва;
- б) період часу від початку виробництва виробу до моменту зняття продукту з виробництва;
- в) період часу від початку розроблення виробу до зняття продукту з виробництва;
- г) період часу від початку розроблення виробу до моменту зникнення нього споживчого попиту.

#### Основними етапами життєвого циклу виробу є:

- а) дослідження, розробка і проектування; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація;
- б) шировадження, зростання, зрілість, занепад;
- в) виробництво, розподіл, обіг, споживання;
- г) шировадження, зростання, занепад.

#### Стратегії згідно з Бостонською матрицею – це:

- а) Дійні корови, Зірки, Собаки, Знаки запитання;
- б) лідерство щодо витрат, диференціація та зосередження;
- в) різні стратегії в межах нових або існуючих продуктів та нових чи існуючих ринків;
- г) системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху.

#### Конкурентна стратегія – це:

- а) послідовність та особливості аналізу конкурентів з позицій стратегічного управлінського обліку;
- б) план конкретних дій, спрямованих на створення стійких конкурентних переваг на ринку певних продуктів чи іншому певному ринку;
- в) вихід за межі внутрішньої орієнтованості традиційного управлінського обліку і отримання інформації про конкурентів;

- г) стратегія, що дає компанії змогу отримувати конкурентні переваги шляхом виготовлення якісної продукції (послуг) зі значно меншими витратами.
10. *Продукти, які забезпечують постійні грошові надходження при малих інвестиціях і незначному зростанні ринку – це:*
- Дійні корови;
  - Зірки;
  - Собаки;
  - Знаки запитання.
11. *Ринкові лідери, які забезпечують високий рівень прибутковості, але потребують постійних додаткових інвестицій – це:*
- Дійні корови;
  - Зірки;
  - Собаки;
  - Знаки запитання.
12. *Конкурентоспроможні продукти, які ще не справляють суттєвий вплив на ринку і потребують значних інвестицій, це:*
- Дійні корови;
  - Зірки;
  - Собаки;
  - Знаки запитання.
13. *Неконкурентоспроможні на статичному ринку продукти, які підтримують доходи, доки вони виконують свою стратегічну роль у портфелі компанії – це:*
- Дійні корови;
  - Зірки;
  - Собаки;
  - Знаки запитання.
14. *Ефект кривої досвіду проявляється у тому, що:*
- продуктивність праці знижується, а витрати праці на одиницю продукції зростають;
  - продуктивність праці зростає, а витрати праці на одиницю продукції знижуються;
  - продуктивність праці зростає з одночасним зростанням витрат праці на одиницю продукції;
  - продуктивність праці знижується з одночасним зниженням витрат праці на одиницю продукції.

## РОЗДІЛ 2

### Стратегічне управління витратами в управлінському обліку

Традиційні системи контролю управлінського обліку і механізми, які можуть використовуватися для управління витратами, основну увагу приділяють порівнянню фактичних результатів з наперед встановленими нормативами (як правило, через розробку бюджетів), виявленню та аналізу відхилень, а також здійсненню коректуючих дій, які забезпечують відповідність майбутніх результатів тим, які заплановані в бюджеті. В *традиційних системах регулювання витрат (cost control system)*, як правило, основний наголос робиться на тому, щоб не допустити зростання витрат, а не на їх скороченні. І навпаки, *стратегічне управління витратами (strategic cost management)* приділяє не стільки стримуванню зростання витрат, скільки їх скороченню.

Різні підходи, що стосуються стратегічного управління витратами, розглянемо в даному розділі.

**Мета опрацювання цього розділу студент повинен уміти:**

- Пояснити сутність концепції стратегічного управління витратами.
- Сприймати підприємство як послідовність видів діяльності в ланцюжку створення цінності.
- Називати стадії життєвого циклу продукту і розуміти доцільність калькуляції витрат повного життєвого циклу.
- Описувати послідовність цільового калькулювання.
- Визначати відмінності і переваги кайзен костингу як системи калькулювання для безперервного вдосконалення.
- Пояснювати сутність бенчмаркінгу, як процесу еталонного оцінювання, і визначати його стадії.
- Розуміти ідею витратоутворювальних чинників у стратегічному управлінні витратами.

## 1. Концепція стратегічного управління витратами

Концепція *стратегічного управління витратами (strategic cost management)* з'явилася відносно недавно і в даний час часто використовується провідними консалтинговими фірмами як рекомендація для практичного використання. Основні положення цієї системи сягають корінням до основ стратегії підприємства і базуються на фундаментальних поняттях і принципах стратегічного менеджменту.

Дж. Шанк і В. Говіндараджан [8, с. 862] вважають, що поява стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох напрямків стратегічного менеджменту:

1. Аналіз ланцюжка створення цінності.
2. Стратегічне позиціонування.
3. Аналіз і управління чинниками, що визначають витрати.

Під *ланцюжком створення цінності (value chain)* (або просто *ланцюжком цінності*) розуміють взаємопов'язаний набір видів діяльності (функцій бізнесу) компанії, які додають корисності продукту, внаслідок чого підвищується його цінність для клієнта.

*Стратегічне позиціонування* впливає на процеси управління витратами підприємства залежно від його стратегічного вибору в створенні конкурентних переваг. Очевидно, що підходи до управління витратами будуть відрізнятися залежно від стратегічного позиціонування (див. розділ 1).

*Аналіз і управління чинниками, що визначають витрати*, передбачає створення таких умов роботи, які забезпечували б найбільш сприятливе поєднання функціональних можливостей підприємства і його ефективності з точки зору отримання максимального прибутку за рахунок мінімізації витрат.

У чому ж суттєва відмінність традиційного підходу до управління витратами від концепції стратегічного управління витратами? Відмінність полягає в принципово іншому світогляді стосовно процесу управління витратами. Можна констатувати, що змінюється парадигма управління витратами. Виокремимо основні відмінності традиційного підходу до управління витратами від стратегічного управління витратами:

*Відмінність з точки зору цілі.* Ціллю в межах традиційного підходу є зниження витрат будь-яким шляхом як основний спосіб зрощення і завоювання конкурентних переваг. У межах стратегічного управління витратами ця ціль також присутня, але планування системи управління витратами різко змінюється залежно від основного стратегічного позиціонування підприємства. Більше того, в межах кожного із стратегічних напрямків можливе планування збільшення витрат на будь-якій ділянці ланцюжка створення цінності, якщо це викличе адекватне зниження витрат для інших ділянок чи бізнесу фірми іншу конкурентну перевагу.

*Відмінність з точки зору способів аналізу витрат.* У традиційному підході проводиться оцінка суми витрат (собівартості) на одиницю продукції чи виробничий підрозділ. У межах стратегічного управління витратами вартість розглядається з точки зору різних етапів загального ланцюжка створення цінності, частиною якого є підприємство його підрозділи.

*Відмінність з точки зору опису поведінки витрат.* У межах традиційної системи витрати розглядаються головним чином як функції обсягу реалізації продукції. І в зв'язку з цим проводиться ґрунтовний аналіз змінних, постійних і змішаних витрат. Обсяг реалізованої продукції розглядається як критичний чинник утворення витрат. З позицій стратегічного управління витратами останні результати за все залежать від стратегічного вибору. В зв'язку з цим функцією значно загальніших структурних і функціональних чинників.

## 2. Аналіз ланцюжка створення цінності

З точки зору стратегічного управлінського обліку корисно сприймати організацію (підприємство) як *послідовність видів діяльності (sequence of activities)*, спрямованих на створення товару чи послуги. Стратегія організації 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. Ця послідовність, як уже зазначалося, має назву ланцюжка створення цінності. Вітчизняні автори [2, 7] застосовують варіант перекладу цього терміна як *вартісний ланцюжок*. Однак, на нашу думку, такий переклад не відображає значимості та унікальності ціннісний ланцюжка створення цінності в стратегічному управлінні,

оскільки кожна ланка в цьому ланцюжку повинна вносити більший, порівнянні з витратами на його здійснення, внесок в кінцеву цінність продукту.

**Діяльність (вид діяльності) (activity)** – це одиниця роботи, чи задача, яка містить певну ціль. Значення діяльності полягає в тому, що вона породжує витрати.

Послідовність видів діяльності в ланцюжку створення цінності проілюстровану К. Друрі, репрезентує рисунок 2.1.

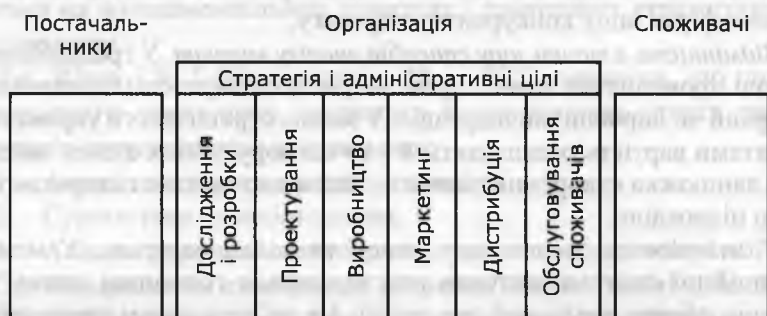


Рис.2.1. Ланцюжок створення цінності [8, с. 846]

Скоординованість окремих складових ланцюжка цінності створює умови для підвищення ступеня задоволення споживачів, особливо з точки зору ефективності, витрат, якості і своєчасності доставки. Компанія, яка виконує види діяльності, що входять у ланцюжок цінності, більш ефективно, ніж її суперники, отримує конкурентну перевагу. Отож, важливо зрозуміти, яким чином виконуються види діяльності, що входять у ланцюжок створення цінності, і як вони взаємодіють один з одним. Тому види діяльності не є набором незалежних складових, а являють собою систему взаємопов'язаних етапів у яких результати одного з них впливають на витрати інших.

Доцільно також розглядати ланцюжок створення цінності і з точки зору споживання, коли кожна наступна ланка розглядається як споживач продукції попередньої ланки. Якщо в ланцюжку цінності кожна ланка розроблена так, щоб забезпечувати потреби своїх замовників (наступних ланок), то задоволення кінцевого споживача буде гарантованим. Більше того, якщо розглядати кожен ланку в ланцюжку цінності як залежність між постачальником і споживачем, то думка

(виряження) споживачів може використовуватися як корисний зв'язок для оцінювання якості послуг, наданих постачальником. У такому разі з'являються можливості для удосконалення видів діяльності протягом усього ланцюжка цінності.

Дж. Шанк і В. Говіндараджан вважають, що компанія повинна оцінювати свій ланцюжок цінності у порівнянні з аналогічними ланцюжками цінності, які є в суперників чи в певній сфері бізнесу загалом. Ці автори рекомендують таку методику [8, с. 847]:

1. 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 даного виду діяльності створюють продукт, який конкуренти вважають для себе цінним.

2. Здійснити діагностику чинників витрат, які регулюють кожен з визначених видів діяльності.

3. Передбачити конкурентну перевагу, навіть якщо значення контрольованих компанією чинників витрат є вищим, ніж у суперників, або реформувати весь ланцюжок цінності. За рахунок систематичного аналізу витрат, надходжень і активів за кожним видом діяльності компанія може вийти на більш низькі витрати. Це досягається порівнянням ланцюжка цінності компанії і ланцюжків цінності її основних суперників, а також виявленням видів діяльності, необхідних для управління ланцюжком цінності краще, ніж це роблять менеджери суперників стосовно своїх ланцюжків.

Дж. Шанк і В. Говіндараджан вказують на те, що сфокусованість на результатах застосування ланцюжка цінності приводить до адаптації більш широкого стратегічного підходу до управління витратами. Вони стверджують, що традиційний управлінський облік, який сформований на внутрішньогосподарське управління, «починається надто пізно і закінчується занадто рано». Тобто, якщо аналіз витрат закупівельної діяльності починається тільки з моменту закупівель, то втрачаються всі можливості для аналізу зв'язків з постачальниками компанії, а завершення аналізу в момент продажу продукції не дозволяє відслідковувати зв'язок компанії зі споживачами. І справді, початок аналізу витрат з моменту закупівлі не дає можливості використання в своїх інтересах зв'язків і умов роботи постачальників. Утративши перевагу підприємство може отримати, надавши певні пропозиції постачальникам, що дозволить поліпшити роботу останніх і отримати для себе певні переваги щодо витрат. З іншого боку,

підприємство може значно розширити свої конкурентні переваги, якщо здійснюватиме післяпродажне обслуговування клієнтів. Таким чином можуть бути створені передумови для «прив'язування» певних клієнтів до підприємства на тривалий період.

Розглянемо приклад застосування аналізу ланцюжка створення цінності на основі діяльності корпорації будівельних підприємств «Галичартбуд». Корпорація «Галичартбуд» – одне з найбільш об'єднаних будівельних підприємств Львівської області, до складу якого входять чотири підприємства, які здійснюють різні види будівельних робіт, ефективно використовуючи власний бетонний завод, цех залізобетонних виробів, металообробний завод, завод віконних та балконних блоків з ПВХ і столярний цех. Позитивним для корпорації є і те, що виготовлені на вказаних вище виробничих потужностях цінності не лише споживаються у процесі будівництва, а й реалізуються на сторону. Крім того, корпорація продовжила ланцюжок створення цінності у напрямку споживача, запропонувавши йому послуги з ремонту і оздоблення приміщень. Однак, якщо подивитися типовий (або максимально контрольований) ланцюжок створення цінності для сфери будівництва, то він матиме такий вигляд (рис. 2.2):

Заготівля лісу та розпилювання лісоматеріалів	Видобуток піску і глини	Виготовлення цегли	Виготовлення бетону і буд. розчинів	Виробництво метало-конструкцій	Виготовлення залізобетонних виробів	Виробництво вікон та дверей	Будівництво	Реалізація приміщень	Оздоблення та ремонт приміщень	Створення житлово-експлуатаційних під-
---	-------------------------	--------------------	-------------------------------------	--------------------------------	-------------------------------------	-----------------------------	-------------	----------------------	--------------------------------	--

Рис. 2.2. Ланцюжок створення цінності будівельного підприємства

Звісно, що багато будівельних фірм контролює тільки ланцюжок будівництва у цьому ланцюжку, купуючи готові будівельні матеріали від постачальників, а реалізацію приміщень віддаючи агенції нерухомості. Однак у такому випадку будівельна організація має небагато можливостей для зниження собівартості будівництва. Своєю чергою, таке об'єднання будівельних підприємств, як «Галичартбуд» має більше можливостей збільшити прибуток, оскільки його ланцюжок

створення цінності охоплює більше ланок. Однак і в цієї корпорації, як видно з рисунка 2.2, є резерви продовження ланцюжка створення цінності, тобто залучення (приєднання) до бізнесу таких ланок, як заготівля лісу, видобуток піску та глини, виготовлення цегли, а також створення житлово-експлуатаційних підприємств з обслуговуванням будованого житлового фонду. В такому разі підприємство замкне всі ланки в ланцюжку створення цінності, що дасть можливість не тільки знизити собівартість будівельного виробництва, а й підвищити його якість за рахунок підвищення якості будівельних матеріалів, яку підприємство зможе контролювати.

### 3. Калькуляція витрат повного життєвого циклу

Просуваючись уздовж ланцюжка цінності, продукти акумулюють («виріють») витрати. **Калькуляція витрат повного життєвого циклу (total-life-cycle costing)** – це назва, яку ми даємо процесу управління всіма витратами вздовж ланцюжка цінності. Система калькулювання витрат повного життєвого циклу надає менеджерам інформацію, необхідну для розуміння витрат і управління ними на стадіях проектування, розробки, виробництва, маркетингу, дистрибуції, експлуатації, післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізації. Вона також відома як управління витратами «від колиски до могили» [3, с. 550].

Концепція калькуляції витрат повного життєвого циклу розроблена Міністерством оборони США ще в 1960-ті роки, однак комерційними підприємствами використана лише недавно. Її відмінністю від традиційного калькулювання є те, що в останній основну увагу приділяють виробничому етапу життєвого циклу продукту. Довиробничі витрати, такі як витрати на дослідження, розробку і проектування, а також післявиробничі витрати, тобто витрати на обслуговування, трактуються як витрати періоду. Тому в розрахунок собівартості продукції вони не включаються.

Калькуляція витрат повного життєвого циклу продукту оцінює і враховує витрати за весь термін життя продукту для того, щоб визначити, чи дозволяють прибутки, отримувані від нього на етапі виробництва (реалізації), покрити витрати, понесені на довиробничій та післявиробничій стадіях. Виявлення витрат, понесених на різних етапах життєвого циклу продукту, дає можливість глибше розуміти

сутність загальних витрат, пов'язаних з конкретним продуктом протягом усього його існування, і управляти ними. Зокрема калькуляція витрат за весь час життя продукту допомагає менеджерам розуміти наслідки з точки зору витрат, розробки і виготовлення продукції, виявляти ділянки, на яких зниження витрат виявиться, ймовірно найбільш ефективним.

У традиційних облікових системах звіти складаються за періодами, а прибуток від продукту протягом усього його життя не простежується. В свою чергу, калькуляція витрат повного життєвого циклу відслідковує витрати і надходження, понесені і отримані протягом кількох календарних періодів, що охоплюють усе життя продукту, тобто за основу береться не період, а продукт.

Прийняття рішення щодо розподілу ресурсів протягом життєвого циклу, як правило, являє собою ітеративний процес. Початково компанія може прийняти рішення витратити більше коштів на проектування з тим, щоб скоротити всі подальші витрати, що відносяться до продукту, наприклад, виробничі і сервісні. Пізніше компанія може визначитися з тим, як скоротити і ці вихідні витрати на проектування. У перспективі витрат життєвого циклу зростає роль альтернативних витрат, оскільки в кожний даний проміжок часу існує можливість розробляти обмежену кількість нових продуктів.

З точки зору виробника, калькуляція витрат повного життєвого циклу продукту об'єднує такі функціональні поняття життєвого циклу, як дослідження, розробка і проектування; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація. Розглянемо їх детальніше.

**Цикл дослідження, розробки і проектування (research development and engineering cycle)** включає три стадії:

**Стадія дослідження ринку (market research)**, коли оцінюються потреби клієнтів і генеруються ідеї нових продуктів.

**Стадія проектування продукту (product design)**, на якій учені інженери розробляють технічні характеристики нових продуктів.

**Стадія розробки (створення) продукту (product development)** коли компанія створює якості продукту, життєво важливі для задоволення потреб клієнта, і проектує дослідні зразки, виробничі процеси а також усі необхідні інструменти та пристосування.

Важливість циклу дослідження, розробки і проектування полягає у тому, що більшість повних витрат життєвого циклу (за деякими

випинками, від 80% до 85%, що проілюстровано на рис. 2.3) закладається саме в цьому циклі, коли конструктори і розробники визначають дизайн і конструкцію, а також процес виробництва.

**Пов'язані (неминучі, обов'язкові) витрати (committed costs)** – це такі витрати, які компанія неминуче матиме до певної дати в майбутньому, в результаті прийнятих рішень.

Рішення, прийняті в циклі дослідження, розробки і проектування, є визначальними, оскільки можуть призвести до економії витрат у наступних циклах. Після того, як планові витрати вже задані, значно зменшити їх величину доволі важко. Наприклад, прямі матеріальні витрати, прямі витрати праці, технологія виготовлення визначаються технічними умовами продукту, в циклі проектування витрати стають найбільшими і визначають майбутні витрати, які виникнуть на виробничій стадії.

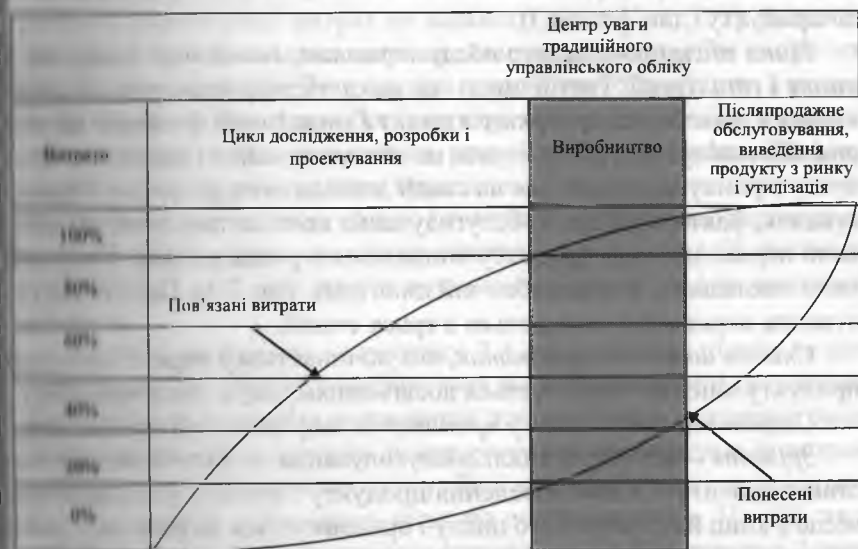


Рис. 2.3. Калькуляція витрат повного життєвого циклу продукту: взаємозв'язок між пов'язаними і понесеними витратами [3, с. 553]

**Виробничий цикл.** Після циклу дослідження, розробки і проектування компанія починає **виробничий цикл (manufacturing cycle)**, у процесі якого здійснюються витрати на виробництво продукту.

Як правило, на цій стадії існує не так багато можливостей проявити технологічну гнучкість, щоб вплинути на витрати чи проект продукту, оскільки вони вже були визначені в попередньому циклі. На рисунку 2.3 нижня крива показує, які були понесені витрати в процесі дослідження, розробки і проектування, а також у виробничому циклі. Як бачимо з рисунку 2.3, в циклі виробництва понесені витрати є значно вищими, ніж у циклі дослідження, розробки і проектування. Звісно, що в цьому циклі важливу роль відіграє традиційна калькуляція витрат на виробництво продукту. Скоротити витрати на виробничій стадії життєвого циклу продукту можна шляхом застосування методів операційного менеджменту: розміщення виробничих потужностей і виробництва за принципом «саме вчасно» (див. розділ 4), а також запровадження управління витратами на основі діяльності, щоб визначити і скоротити види діяльності, які не додають цінності до продукту (див. розділ 3).

**Цикл післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізації.** Третій цикл – це **цикл післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація (post-sale service and disposal cycle)**. Хоча витрати на обслуговування і виведення продукту з ринку закладаються на стадії дослідження, розробки і проектування, фактичний цикл обслуговування починається в той момент, коли перша одиниця продукту опиняється в руках клієнта. Тому цей цикл накладається на виробничий цикл (див. рис. 2.3). Цикл обслуговування переважно складається з трьох стадій:

**Стадія швидкого зростання**, яка починається з першої поставки продукту клієнту і закінчується досягненням піку в циклі продажу.

**Стадія переходу від піку продажу до піку циклу обслуговування.**

**Зрілість** – від піку в циклі обслуговування до часу останньої поставки клієнту. Стадія виведення продукту з ринку і утилізації має місце в кінці його життєвого циклу і продовжується до того часу, доки клієнт не позбудеться останньої одиниці продукту.

Витрати, пов'язані з виведенням продукту з ринку та утилізацією, часто включають витрати, що стосуються усунення будь-якого шкідливого впливу, пов'язаного з закінченням корисного життя продукту. Продукти, ліквідація яких має шкідливий вплив на навколишнє середовище, наприклад, забруднення його ядерними відходами чи іншими токсичними речовинами, можуть спричиняти дуже високі витрати.

Співвідношення витрат за кожним із функціональних життєвих циклів буде залежати від специфіки галузі і особливостей конкретного продукту.

Розуміння витрат, понесених упродовж усього життя продукту на різних етапах його загального життєвого циклу, привело до появи підходу на основі **цільового калькулювання собівартості**, за якого акцент робиться на управлінні витратами на етапі планування і проектування продукту.

## 4. Цільове калькулювання

**Цільове калькулювання** або **калькулювання цільової собівартості (target costing)** – це метод планування прибутку і управління витратами, який використовується на етапі планових розрахунків для скорочення виробничих витрат до заданого рівня [3, с. 555]. Завдання цільового калькулювання полягає, швидше, не в спробах скоротити витрати на стадії виробництва вже розробленого продукту, а в тому, щоб спроектувати витрати без продукту на такому етапі його повного життєвого циклу, як дослідження, розробки і проектування. Розрахунок цільових витрат є вдалим прикладом того, як якісно спроектовану управлінську систему обліку і контролю можна використовувати в стратегічних цілях і наскільки важлива для організацій наявність системи, що здійснює оцінку виконання вздовж усього ланцюжка цінності.

Як проілюстровано на рисунку 2.4, традиційний підхід до скорочення витрат значно відрізняється від цільового калькулювання. Традиційний метод калькулювання починається з маркетингового дослідження вимог клієнтів до продукту і супроводжується розробкою специфікації цього продукту. Далі компанії проектують і розробляють продукт, отримують ціни від постачальників. На цій стадії собівартість продукту не відіграє суттєвої ролі в його проекті. І лише після того, як інженери і проектувальники визначились з конструкцією продукту, вони оцінюють його собівартість. Якщо собівартість буде визнана занадто високою, то, можливо, виникне необхідність внести зміни в проект.

Щоб розрахувати бажаний (очікуваний) прибуток, необхідно від очікуваної ціни реалізації відняти оцінені витрати. При іншому, широквикористовуваному традиційному підході – методі ціноутворення

за принципом «витрати плюс», очікуваний (бажаний) прибуток додається до очікуваної (оціненої) собівартості. За обох традиційних підходів розробники продукту не намагаються досягнути певної вартісної цілі.

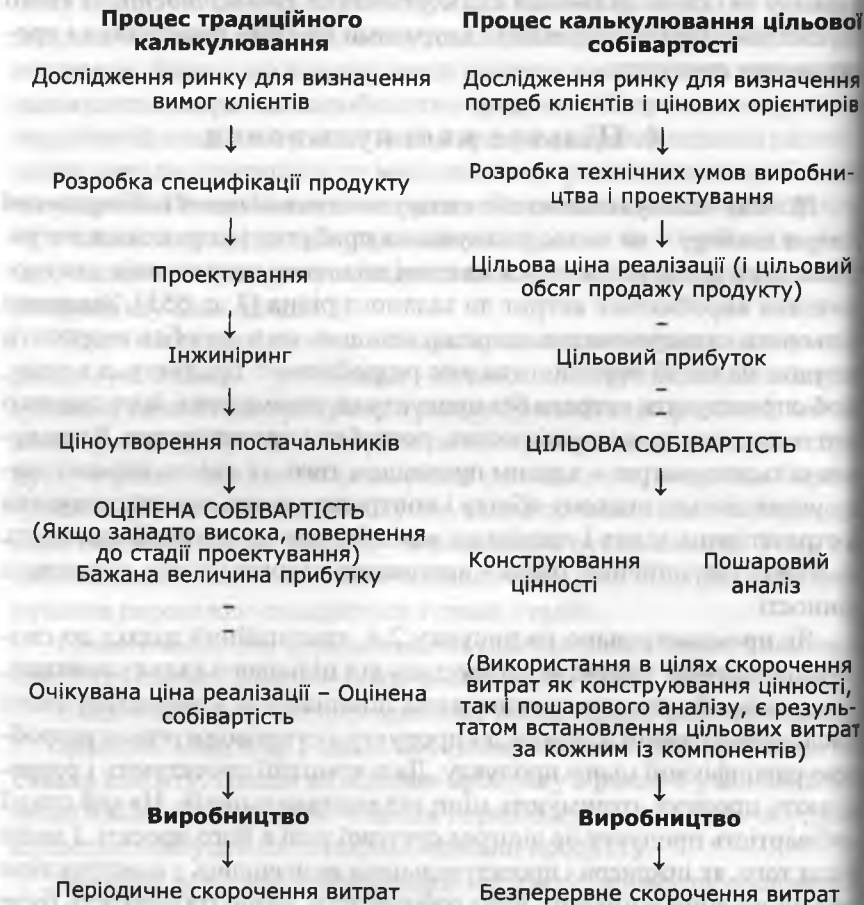


Рис. 2.4. Порівняння процесу традиційного калькулювання та калькулювання цільової собівартості [3, с. 556]

За розрахунку цільової собівартості як послідовність кроків, так і хід думок щодо визначення витрат на продукт, значно відрізняються

від традиційного калькулювання (див. рис. 2.4). Хоча початкові кроки – дослідження ринку для визначення потреб клієнта і складання специфікації продукту – здаються такі самі, як і за традиційного калькулювання, помітні відмінності між ними все ж є. По-перше, маркетингове дослідження за калькулювання цільової собівартості не є одиничною подією, як це часто буває за традиційного підходу. Точніше, незважаючи на те, що вхідна інформація від клієнта вже отримана на початку процесу маркетингового дослідження, вона продовжує безперервно накопичуватися і протягом усього процесу цільового калькулювання. По-друге, стадія розробки специфікації і проектування продукту займає набагато більше часу з тим, щоб звести до мінімуму зміни проекту в процесі виробництва, коли їх здійснення буде коштувати набагато дорожче. По-третє, цільове калькулювання використовує концепцію повного життєвого циклу, ставлячи основною ціллю мінімізацію витрат, пов'язаних з володінням продуктом протягом усього його корисного життя. Таким чином, враховуються не тільки такі витрати, як початкова ціна закупівлі, а й витрати на експлуатацію, обслуговування, виведення продукту з ринку та утилізацію.

Далі відмінності в процесі цільового калькулювання стають більш суттєвими. Наступний крок – визначення цільової ціни реалізації і цільового обсягу продажу – залежить від того, яка відчутна (прийнята) цінність продукту для клієнта. Цільовий прибуток, отриманий за довгострокового аналізу прибутку, часто базується на показниках рентабельності продажу або рентабельності інвестованого капіталу. Рентабельність продажу є найчастіше використовуваним показником, оскільки цей показник може бути більш тісно пов'язаним з прибутковістю кожного продукту.

**Цільова собівартість (target costing)** – це різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком.

Як тільки цільова собівартість встановлена, компанія повинна визначити цільові витрати за кожним компонентом.

Ще однією характерною рисою цільової калькуляції собівартості є використання командного підходу для досягнення цільової собівартості. До складу команди, що займається новим продуктом, входять проєктувальники, інженери, спеціалісти з постачанням, виробництва, маркетингу, управлінського обліку. Їх ціль – досягнути цільової ціни, встановленої для продукту за заданого рівня



функціональності і якості. Підхід з використанням команди гарантує, що жодна група в організації не зможе отримати функціональної переваги. Наприклад, інженери-конструктори, переслідуючи свої цілі, можуть спроектувати характеристики продукту, в результаті чого його собівартість зростає, але споживачу ці якості додаткової цінності не принесуть. Крім того, вони можуть ввести в конструкцію унікальні компоненти, хоча при іншому її варіанті цілком можна обійтися стандартними деталями, забезпечуючи з їх допомогою задоволення тих же потреб споживача. Якщо не скористатися підходом командного типу, тобто залученням спеціалістів за різними функціями, може відбутися «зміщення» в якийсь бік, наприклад, маркетингу, в результаті чого конструкції продукту можуть з'явитися якості, які споживач вважає привабливими, але необов'язковими, і тому не буде готовий оплачувати їх, якщо ці якості увійдуть до складу продукту. Отже, основна ціль на етапі процесу проектування продукту – виключити ті ризики, які підвищують вартість, але не призводять до збільшення ринкової ціни [8, с. 834–835].

У деяких організаціях до складу груп проектувальників включаються представники постачальників, які в таких випадках виступають як експерти. Вони можуть вносити пропозиції зі зміни конструкції, що дозволить використовувати стандартні деталі замість унікальних, пропонованих конструкторами, в результаті чого собівартість продукту знижується. Крім того, постачальники мають досвід, який дає можливість їм пропонувати інші компоненти чи запчастини, які забезпечують такий самий рівень функціональності, але дешевші. Деякі фірми почали використовувати підхід, відомий як управління ланцюжком (мережею) поставок.

**Управління ланцюжком поставок (supply chain management)** розвиває колективні, взаємовигідні довгострокові взаємовідносини між покупцями і постачальниками. Переваг може бути дуже багато. Наприклад, як тільки встановлюється довіра між покупцем і постачальником, рішення про те, як подолати проблеми скорочення витрат можуть прийматися на основі спільно використовуваної інформації про різні аспекти операцій обох сторін. У деяких організаціях покупець може навіть витратити ресурси на навчання співробітників фірм-постачальників окремим аспектам бізнесу, або постачальник може виділити одного зі своїх працівників для роботи з покупцем, щоб допомогти розібратися в особливостях нового продукту. Такі взаємодія суттєво відрізняється від короткотривалих, антагоністичних

відносин, які є характерною особливістю традиційного зв'язку покупець-продавець [3, с. 559].

Основною перевагою використання цільової калькуляції є собівартості – її застосування на етапі планування і проектування продукту, який має основний вплив на виділені в цілому засоби. Цей процес є ітеративним (періодичне повернення членів команди, які беруть участь у проектуванні, до вихідних параметрів), який в ідеалі продовжується до того часу, доки не буде знайдена конструкція, витрати на яку дорівнюють або навіть менші за цільові. Якщо цільові витрати не будуть отримані, то продукт випускати на ринок недоцільно. Командам проектувальників не слід дозволяти виходити на рівень цільових витрат за рахунок усунення необхідних функцій чи характеристик продукту. Результатом такої роботи стає розробка продукту з очікуваною собівартістю, яка не перевищує рівень цільової витрати, одночасно задовольняє заданий рівень функціональності. Команди проектувальників для досягнення цільових витрат застосовують порівняльний аналіз і процес конструювання цінності.

**Пошаровий аналіз** (також відомий як **зворотний інжиніринг**) – це визначення продукту конкурента з ціллю виявити можливості його покращення чи / або зниження витрат. Продукт суперника розбирається на окремі деталі для виявлення їх функціонального призначення і конструкції, а також для розуміння процесів, які використовувались для його виробництва; крім того, здійснюється оцінювання витрат на випуск цього продукту. Ціль цього процесу – отримати орієнтири з конструкції продукту і порівняти відносні переваги підходу конкурента до розробки продукту з власними [8, с. 835].

**Процес конструювання цінності (value engineering)** (відомий також як **аналіз цінності, функціональний аналіз** або **інжиніринг цінності**) – включає дослідження кожного компонента (вузла, деталі) продукту для того, щоб визначити можливості скорочення витрат при збереженні функціональності і експлуатаційних характеристик виробу. У певному 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. Переважно перш ніж вдасться визначити кінцеву

цільову собівартість, доводиться здійснювати по декілька ітеративних кроків у процесі конструювання цінності [3, с. 557–558].

Наведений приклад ілюструє, як розрахувати цільову собівартість.

Приклад:

Компанія планує виготовляти продукт, цільова ціна якого складе 23 грн. Обсяг виробництва і продажу запланований на рівні 10 000 шт. Націнка до повних витрат – 15%.

Операційні витрати, що виникають у зв'язку з виробництвом даного продукту, складуть 50 000 грн за рік.

Виручка від реалізації (10 000x23 грн)	230 000
--	---------

мінус

Націнка (230 000 – (230 000/1,15))	30 000
------------------------------------	--------

Операційні витрати	50 000
--------------------	--------

Цільові виробничі витрати – всього	150 000
------------------------------------	---------

Цільові виробничі витрати на одиницю (150 000 грн/10 000 шт.)	15
--	----

Отже, компанія повинна виготовляти продукт за виробничою собівартістю 15 грн за штуку або менше.

Припустимо, що виробництво потребуватиме інвестицій у суму 300 000 грн і компанія планує прибуток на інвестований капітал 15%. Тоді цільові виробничі витрати на одиницю продукту складуть:

Продажі (10 000 x 23 грн)	230 000
---------------------------	---------

мінус

Націнка (300 000 грн x 15%)	45 000
-----------------------------	--------

Операційні витрати	50 000
--------------------	--------

Цільові виробничі витрати – всього	135 000
------------------------------------	---------

Цільові виробничі витрати на одиницю (135 000 грн /10 000 шт.)	13,5
---	------

У даному разі компанія повинна виготовляти продукт за виробничою собівартістю 13,5 грн за штуку або менше.

## 5. Калькулювання для безперервного вдосконалення

**Калькулювання для безперервного вдосконалення або кайзен-костинг (kaizen costing)** – це процес зниження витрат упродовж виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинної пошуку поліпшень [7, с. 585].

Кайзен-костинг своїм призначенням як метод скорочення витрат націлює на цільове калькулювання. Різниця полягає у тому, що ця система націлена на скорочення витрат на виробничій стадії повного життєвого циклу продукту. Кайзен – японський термін, який означає внесення покращань у процес невеликими порціями, а не шляхом масштабних інновацій [3, с. 561]. І це цілком зрозуміло, оскільки після того, як продукт запущений у виробництво, вносити великі зміни з метою скорочення витрат важко і економічно недоцільно. Основна вагомність системи калькулювання для безперервного вдосконалення від методу калькулювання цільової собівартості полягає в тому, що в останнього значно більше можливостей для реалізації змін, оскільки він застосовується на більш ранньому етапі життєвого циклу продукту.

Система кайзен-костинг передбачає для скорочення витрат як відповідну точку фактичної собівартості виробу за минулий рік, яка виступає базовою. Норма цільового скорочення витрат визначається відношенням запланованої суми скорочення витрат до базових витрат. Цей коефіцієнт застосовується протягом установленого періоду часу стосовно всіх змінних витрат. На його основі розраховуються цільові суми скорочення витрат окремо за матеріалами, компонентами, прямою і непрямою працею та іншими змінними витратами. Наступним етапом є порівняння суми фактично досягнутого скорочення за всіма видами змінних витрат із заданими цільовими значеннями. Ціль системи кайзен полягає в тому, щоб фактичні витрати виробництва стали менші за базові.

У системі кайзен-костинг важливо не лише встановити норму цільового скорочення витрат і досягнути її, а й утримати досягнуте скорочення витрат. Таким чином, калькулювання для безперервного вдосконалення складається з двох циклів – кайзен-циклу, на якому здійснюється пошук резервів скорочення витрат, та циклу утримання, результатом якого є закріплення фактично досягнутого рівня скорочення витрат.

Система кайзен-костинг значно відрізняється від традиційної системи стандарт-костинг, ціллю якої, як правило, є дотримання стандартного рівня витрат і запобігання несприятливим відхиленням. Ціль калькуляції кайзен полягає в досягненні заданого рівня скорочення витрат, який постійно коректується на його подальше зменшення. При аналізі відхилень у системі стандарт-костинг

переважно порівнюються фактичні і стандартні витрати. В системі кайзен аналіз витрат – це зіставлення цільового скорочення витрат з фактичними сумами їх економії.

Наступна ключова відмінність між системами «стандарт костинг» і «кайзен костинг» полягає у вихідній передумові щодо того, хто більш компетентний у галузі вдосконалення процесів і скорочення витрат. Традиційне калькулювання стандартних витрат передбачає, що найкраще це знають інженери і менеджери, оскільки вони мають необхідний технічний досвід, і тільки вони в змозі визначити, як операції слід виконувати робітникам, щоб відповідати встановленим стандартам і процедурам. За калькулювання витрат з ціллю безперервного вдосконалення передбачається, що краще за інших про методи вдосконалення процесів знають робітники, оскільки саме вони фактично мають справу з виробничими процесами з випуску продукції. І для полегшення цього процесу інформація про фактичні витрати повинна надаватися робітникам основного виробництва (працівникам «передньої лінії»), що само собою є разючою несподіванкою для багатьох компаній. Таким чином, ще одна важлива ціль системи кайзен костинг полягає в тому, щоб надати робітникам більш широкі повноваження і можливість керувати вдосконаленням процесів і скороченням витрат.

## 6. Еталонне оцінювання

**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 [3, с. 568]. Еталонне оцінювання вигідне з точки зору витрат, оскільки організація може зекономити час і гроші, уникнувши тих помилок, які інші компанії вже зробили, а також не винаходячи і не дублюючи процес чи метод, який уже розробили і протестували інші.

Термін «бенчмаркінг» походить від англійського «benchmark» – «початок відліку». В найзагальнішому значенні benchmark – це щось, що використовується як еталон при порівнянні з іншими предметами. Уперше цей метод був розроблений у 1971 році Інститутом стратегічного планування в Кембриджі (США) для оцінки ефективності бізнесу. А цілеспрямовано використовувати бенчмаркінг почала компанія Rank Хегох у момент кризи в 1979 році

цей час японські підприємства значно потіснили американські, і компанія Хегох стала шукати причини різкої втрати своєї частки ринку копіювальних апаратів. Для ознайомлення з досвідом японської компанії Fuji топ-менеджери Хегох навіть переїхали на короткий час до Японії. В результаті, докладно вивчивши не лише технічні досягнення, але й новинки у сфері менеджменту, Хегох, використовуючи результати бенчмаркінгу, зміг зменшити витрати і підвищити продуктивність праці [33].

Процес еталонного оцінювання здебільшого складається з п'яти етапів, які проілюстровані у вигляді таблиці 2.1. Розглянемо їх детальніше.

Таблиця 2.1

**Етапи процесу еталонного оцінювання (бенчмаркінгу) та його ключові чинники [3, с. 570]**

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 (включає методи управлінського обліку) Метод збору інформації Односторонній Колективний: База даних Непрямої (третя сторона) Група Визначення показників оцінки виконання Визначення розриву між еталоном і фактичним виконанням
5. Реалізація плану дій, спрямованого на досягнення або перевищення еталона	Порівняння показників оцінки виконання

1. *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 їй слід виконати як попередній внутрішній аналіз конкурентів на основі внутрішньої інформації компанії, так і попередній зовнішній аналіз (див. розділ 1) 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.

2. *Розвиток довгострокової відданості бенчмаркінгу і створення команди для еталонного оцінювання.* Оскільки суттєві організаційні зміни, такі як упровадження розрахунку витрат повного життєвого циклу, можуть зайняти декілька років, бенчмаркінг має розглядатися як довгостроковий, а не короткостроковий проект. Це, в свою чергу, потребує: підтримки вищого керівництва, яке делегує команді еталонного оцінювання повноваження очолити зміни; розробки чіткого набору задач, щоб спрямовувати зусилля з бенчмаркінгу; наділення працівників повноваженнями проводити зміни. Команда еталонного оцінювання повинна включати представників усіх функціональних ділянок і підрозділів організації. Для створення такої команди розробки програми навчання методам бенчмаркінгу необхідний досвідчений координатор.

3. *Визначення партнерів з бенчмаркінгу.* Полягає в ідентифікації партнерів – зацікавлених учасників, які знають процес. При цьому слід враховувати такі критичні чинники:

- масштаби діяльності партнерів;
- кількість партнерів;
- порівняльну позицію партнерів як у межах певної сфери бізнесу, так і серед інших видів діяльності;
- ступінь довіри серед партнерів.

4. *Методи збору і спільного використання інформації.* Є два показники, що мають відношення до збору і спільного використання інформації:

- тип інформації, яку збирають бенчмаркінгові організації;
- методи збору інформації.

Існує три широкі типи інформації, на яких можуть сконцентрувати увагу фірми, зацікавлені в еталонному оцінюванні. *Продуктний*

*бенчмаркінг (product benchmarking)* – усталена практика уважного вивчення продуктів інших організацій. *Функціональний (процесний) бенчмаркінг (functional (process) benchmarking)* – вивчення витрат інших організацій на здійснення таких функцій чи процесів, як, наприклад, складальні операції, управління персоналом чи дистрибуція. *Стратегічний бенчмаркінг (strategic benchmarking)* – вивчення стратегій і стратегічних рішень іншої організації. Наприклад, вивчається, як в іншій організації відбувається вибір певної стратегії. Оскільки методи управлінського обліку стали невід'ємною частиною стратегій багатьох організацій, еталонне оцінювання цих методів здійснюється як окрема функція стратегічного управлінського обліку.

Визначені два основні методи збору інформації для бенчмаркінгу. Найбільш типовий може бути описаний як *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 торговельно-промислових асоціаціях чи центрах обміну інформацією. Другий метод – це *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. Колективний бенчмаркінг має три характеристики: бенчмаркінг на основі бази даних, непрямий бенчмаркінг і бенчмаркінг за участю третьої сторони, і груповий бенчмаркінг.

Компанії, які практикують *бенчмаркінг на основі бази даних (database benchmarking)*, зазвичай 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. Найуспішніше використання цього виду бенчмаркінгу досягається за допомогою приєднання до однієї із всесвітніх бенчмаркінгових асоціацій, напри-

клад через Всесвітню мережу бенчмаркінгу ([www.globalbenchmarking.org](http://www.globalbenchmarking.org)), яка об'єднує 25000 організацій у 18-ти країнах світу. На сервері GBN надається можливість обрати з наявного архіву аналогі вашого бізнесу чи процесів і систем для визначення стандартів та контрольних точок порівняння, також пропонується багато успішних прикладів бенчмаркінгу.

*Непрямий бенчмаркінг* або *бенчмаркінг за участю третьої сторони* (*indirect / third party benchmarking*), використовує зовнішнього консультанта як посередника між фірмами, задіяними в процесі бенчмаркінгу. Консультант передає інформацію, отриману від однієї сторони, іншим учасникам і здійснює всі комунікації. Часто консультант бере участь у виборі партнерів. Оскільки учасники можуть бути конкурентами, вони передають інформацію через консультантів, щоб зберегти анонімність своєї участі. Цей підхід потребує конфіденційності джерел інформації.

Учасники, які практикують *груповий бенчмаркінг* (*group benchmarking*), зустрічаються відкрито, аби обговорити власні методи. Вони координують свої зусилля, виробляють спільну термінологію, постійно спілкуються і в цілому мають довгострокові зв'язки один з одним. Здебільшого фірми, які займаються колективним бенчмаркінгом, перед початком дослідження приймають певний кодекс поведінки, якого зобов'язуються дотримуватися. Так як у більшості видів співробітництва, прямий контакт у бенчмаркінгу надає можливість для кращого розуміння інших залучених сторін, зазвичай є найефективнішим методом еталонного оцінювання. Цей метод також найбільш витратний для впровадження, так що фірми повинні оцінювати співвідношення витрат і вигоди (тобто, має досягатися компроміс між витратами і вигодами).

Після того, як процес збору інформації завершений, учасники які виконують дослідження з ціллю еталонного оцінювання, визначають *відставання від еталона* або *розрив між еталоном і фактичним виконанням* (*benchmarking (performance) gap*) шляхом порівняння показників виконання самої організації з найкращим показником, що встановлений під час аналізу даних. Відставання у виконанні визначається за тими конкретними показниками, які фірма хотіла покращити. Показники оцінки виконання можуть включати скорочення кількості дефектів, прискорення доставки (своєчасність доставки), підвищення ступеня функціональності чи скорочення витрат

життєвого циклу продукту. Можуть використовуватися і в якісних показниках, таких як покращання рішень працівників при виборі методів роботи або розв'язання проблем, підвищення мотивації і задоволеності працівників, удосконаленні співробітництва і координації діяльності робочих груп і окремих співробітників. Фінансові вигоди, такі як скорочення витрат на продукт, переважно досягаються в результаті покращання відповідних нефінансових показників. Оскільки більшість фінансових вигод можна відчутти лише через значний проміжок часу, в короткостроковій перспективі організації повинні відслідковувати нефінансові зміни. Просте вимірювання ефективності зусиль з еталонного оцінювання в короткостроковому періоді на базі фінансових індикаторів може призвести до передчасної відмови від того, що було вивчено під час проекту здійснення бенчмаркінгу.

*5. Реалізація плану дій, спрямованого на досягнення або перевищення еталона.* На останній стадії організації застосовує дії і починає змінюватися в результаті ініціативи з запровадження бенчмаркінгу. Після реалізації змін організації робить порівняння з конкретними відібраними показниками виконання. У багатьох випадках для підвищення конкурентоспроможності слід прийняти рішення працювати краще за еталон. Стадія реалізації, а особливо процес зміни, ймовірно, є найбільш складною стадією процесу еталонного оцінювання, участь членів організації є критичним чинником успіху.

Основні помилки, які часто зустрічаються в практиці організацій при використанні бенчмаркінгового підходу, такі:

*1. Сприйняття бенчмаркінгу як «інспекційної перевірки» функціонування підприємства.* Таке дослідження може дати декілька цікавих і корисних цифр, але бенчмаркінг – це процес з'ясування того, що стоїть за цими числами. Іншими словами, за допомогою бенчмаркінгу можна з'ясувати, яке місце займає компанія за швидкістю обслуговування клієнтів серед компаній галузі, але це не поліпшить стан компанії.

*2. Припущення, що вже існуючі і схвалені «базові параметри» можуть бути використані без змін.* Тільки тому, що в якому-небудь звіті сказано, що ціна, наприклад, 2,35 грн – «базова ціна» для певної угоди, ще не означає, що укласти цю угоду потрібно за аналогічною ціною. Так звана «база» не може просто бути застосована на підприємстві, оскільки існують певні розходження в умовах на ринках, у потребах клієнтів, у доступності ресурсів і т. ін. Необхідно

знайти таких партнерів з бенчмаркінгу, які готові до співробітництва, з'ясувати в них, що є досяжним і чи може компанія досягти подібного рівня виконання.

3. *Зниження уваги до обслуговування і задоволення клієнта*. Історія бенчмаркінгу містить дуже багато прикладів організацій, які стали настільки «зацикленними» на зниженні витрат на забезпечення якості їхнього виробу, що забули звертати увагу на задоволення клієнта цим виробом. Скорочення витрат часто супроводжується зниженням уваги до клієнта (наприклад, післяпродажного обслуговування), внаслідок чого клієнти відвертаються. Щоб уникнути цієї помилки, при здійсненні бенчмаркінгу доцільно використовувати збалансовану систему показників бізнесу («balanced scorecard») (див. розділ 6).

4. *Процес занадто великий і комплексний, щоб бути керованим*. Процес – група завдань. Система – група процесів. Слід уникати згустовування бенчмаркінгу щодо всієї системи – це дуже дорого і забере багато часу. Краще вибрати один або декілька процесів, що становлять певну частину системи, спочатку опрацювати їх, а потім перейти до наступної частини системи.

5. *Неузгодженість*. Відбір для бенчмаркінгу теми (процесу), що не узгоджується зі стратегією організації, не підтримує її цілі або ж перешкоджає іншим ініціативам, які розпочинаються організацією. Керівництво організації повинно контролювати і спрямовувати процес упровадження бенчмаркінгу на рівні стратегії.

6. *Ставити перед собою завдання, що мають занадто розмиті межі і формулювання*. Комунікації між службовцями всередині організації – одне з «найслизькіших» понять, що найчастіше обираються для бенчмаркінгу. У даному випадку краще вибрати для бенчмаркінгу об'єкт, що піддається чіткому вимірюванню, має відповідальних осіб, наприклад, процес розподілу службових обов'язків всередині організації.

7. *Відсутність основи для проведення бенчмаркінгу*. Ця помилка виникає, якщо пошук партнерів та інформації про них розпочатий раніше, ніж у цілому проаналізований власний процес. Бенчмаркінг передбачає, що власний процес і його параметри точно відомі.

8. *Недостатньо повне дослідження партнера з бенчмаркінгу*. Важливим при роботі з партнером із бенчмаркінгу є те, що час і

одного, і іншого не повинен витрачатися марно. Кодекс поведінки партнерів з бенчмаркінгу передбачає, що ніколи не потрібно просити партнера з бенчмаркінгу ту інформацію або відповідь на питання, яку інший партнер спроможний відповісти самостійно, наприклад, включаючи літературу, статистичну інформацію тощо.

## 7. Аналіз і управління чинниками, які визначають витрати

У межах стратегічного управління витратами собівартість визначається багатьма чинниками, які впливають один на одного. В традиційному управлінському обліку і управлінні витратами розглядається переважно один чинник – обсяг продукції у поєднанні з так званими носіями витрат у межах певного виробничого чи комерційного процесу. Це, безумовно, корисно, але має обмежений вплив на результат управління витратами, оскільки зводиться до поділу витрат на змінні і постійні, визначення величини маржинального доходу, точки беззбитковості і інших подібних показників бізнесу.

Ідея витратоутворювальних чинників у стратегічному управлінні витратами полягає в тому, що при аналізі витрат слід піднятися на більш високий рівень причин появи витрат. У цьому випадку існує потенційна можливість того, що прийнявши правильне стратегічне рішення на верхньому рівні (наприклад, змінивши технологію), керівництво водночас позбудеться великої кількості чинників нижнього рівня (виробничих чи комерційних носіїв витрат). Ця ідея виглядає дуже привабливою, особливо з точки зору керівників вищої ланки. Слід тільки пам'ятати, що серйозне стратегічне рішення нерідко призводить до великого обсягу інвестиційних витрат, і в кожному конкретному випадку це рішення слід ретельно перевіряти і обґрунтовувати, розглядаючи відповідний інвестиційний проект.

Найсуттєвіший вплив на витрати мають функціональні чинники, тобто ті, які впливають на витрати підприємства і пов'язані з його здатністю успішно функціонувати. Для всіх функціональних чинників «більше» завжди означає «краще». Перелік функціональних чинників включає:

- залучення робочої сили – взяття робітниками на себе зобов'язань з постійного удосконалення з точки зору витрат;

- комплексне (тотальне) управління якістю – переконання, що якість продукції є одним із головних чинників, які забезпечують конкурентну перевагу (див. розділ 4);
- раціональне використання потужностей – вибір найкращого варіанта з тих, які можливі на підприємстві;
- ефективність планування підприємства з точки зору внутрішньозаводської логістики (див. розділ 4);
- використання зв'язків з постачальниками і замовниками в контексті ланцюжка цінності і витрат підприємства.

Зрозуміло, що далеко не завжди той чи інший чинник може бути проаналізований для конкретного підприємства. Більше того, не завжди вдається успішно управляти кожним із чинників у контексті зняття витрат. Однак з позицій стратегічного управління витратами:

- обсяг виробництва (продажу) не є найсуттєвішим чинником, який пояснює поведінку витрат;
- корисніше пояснювати стан витрат мовою тих структурних альтернатив і функціональної майстерності, які формують конкурентоспроможну позицію даного підприємства;
- не всі стратегічні чинники однаково важливі в досліджуваному момент часу – необхідно проводити безперервний моніторинг стану підприємства, очікуючи моменту, коли приходять до уваги для кожного з чинників.

Важливо зауважити, що між стратегічним управлінням витратами і традиційним підходом немає суперечностей, як може здатися на перший погляд. Виглядає так, що стратегічне управління витратами створює базові стратегічні установки для системи управління витратами, а традиційні методи зосереджуються на калькулюванні виробничої собівартості, вишукуючи резерви її зниження, в тому числі використовуючи залежність витрат від обсягу продукції. Іншими словами, стратегічне управління витратами – це система прийнятих рішень вищого рівня, в той час, як традиційний підхід забезпечує більш деталізовані технології управління витратами на виробничій стадії повного життєвого циклу продукту.

### Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність концепції стратегічного управління витратами та які її основні відмінності від традиційного підходу до управління витратами?

1. Що таке ланцюжок створення цінності? Для чого здійснюють його аналіз?
1. Що таке калькулювання життєвого циклу? У чому полягає його принципова відмінність від традиційного калькулювання собівартості продукції?
1. Що таке цільове калькулювання? З якою метою та коли його застосовують?
1. Що таке конструювання цінності та пошаровий аналіз? У чому полягає їх зв'язок із цільовим калькулюванням?
1. Що таке калькулювання з метою безперервного вдосконалення? У чому полягають його принципові відмінності від калькулювання стандартних витрат?
1. Що таке еталонне оцінювання, які його етапи та ключові чинники?
1. Які витратоутворювальні чинники можна виділити в стратегічному управлінні витратами?

### Тести для самоконтролю

1. Під ланцюжком створення цінності розуміють:
  - а) замкнений виробничий цикл підприємства;
  - б) взаємопов'язаний набір видів діяльності, які створюють цінність для підприємства;
  - в) кінцевий продукт виробництва, що є цінний для споживача;
  - г) створений ланцюговим методом цінний продукт.
1. Діяльність (вид діяльності) з точки зору стратегічного управлінського обліку це:
  - а) стратегічний менеджмент підприємства;
  - б) робота, спрямована на отримання прибутку підприємством;
  - в) одиниця роботи, чи задача, яка містить певну ціль та породжує витрати;
  - г) робота, спрямована на задоволення потреб акціонерів товариства.
1. Продукти, що рухаються вздовж ланцюжка створення цінності:
  - а) проходять ланки від виробництва до реалізації;
  - б) проходять ланки від проектування до утилізації;
  - в) проходять ланки від дослідження і розробок до виведення з ринку;
  - г) проходять ланки від дослідження і розробок до післяпродажного обслуговування споживачів.
1. Сутність калькуляції витрат повного життєвого циклу продукту полягає в тому, що вона:
  - а) дозволяє обчислити виробничу собівартість продукту;

- б) оцінює і враховує витрати за весь термін життя продукту;
- в) допомагає обчислити повну собівартість продукту;
- г) дає можливість обрахувати собівартість за змінними витратами.

5. Для виробничого підприємства калькуляція витрат повного життєвого циклу продукту об'єднує такі етапи:

- а) дослідження, розробка і проектування; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація;
- б) дослідження, розробка і проектування; виробництво; післяпродажне обслуговування;
- в) вивчення потреб споживачів; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація;
- г) робота з постачальниками; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація.

6. Цикл дослідження, розробки і проектування включає такі стадії:

- а) дослідження продукту, розробка продукту, проектування продукту;
- б) дослідження постачальників, розробка продукту, проектування виробництва;
- в) дослідження ринку, проектування продукту, розробка продукту;
- г) дослідження і розробка продукту, проектування продукту.

7. Більшість повних витрат життєвого циклу закладаються на етапі:

- а) дослідження, розробки і проектування;
- б) виробництва;
- в) післяпродажного обслуговування;
- г) виведення продукту з ринку і утилізації.

8. Більшість понесених витрат повного життєвого циклу продукту становлять етапу:

- а) дослідження, розробки і проектування;
- б) виробництва;
- в) післяпродажного обслуговування;
- г) виведення продукту з ринку і утилізації.

9. Цільова собівартість визначається як:

- а) сума всіх прямих виробничих і розподілених непрямих виробничих цільових витрат;
- б) повна собівартість цільового продукту;
- в) собівартість певної стратегічної цілі;
- г) різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком.

10. Процес конструювання цінності включає:

- а) дослідження ринку, проектування продукту, розробку продукту;
- б) дослідження кожного компонента продукту з ціллю визначити можливість скорочення витрат при збереженні функціональності експлуатаційних характеристик виробу;
- в) конструювання продукту з ціллю задоволення протреб споживачів;

- г) дослідження виробу з ціллю визначити можливості кращого задоволення потреб споживачів.

11. Шоуаровий аналіз – це:

- а) виявлення недоліків продукту шляхом дослідження його окремих компонентів;
- б) дослідження ринку споживачів за віковими групами;
- в) вивчення продукту конкурента з ціллю виявити можливості його покращання чи / або зниження витрат;
- г) дослідження ринку споживачів за їх соціальним статусом.

12. Цільове калькулювання переважно застосовується на такій стадії повного життєвого циклу продукту:

- а) дослідження, розробки і проектування;
- б) виробництва;
- в) післяпродажного обслуговування;
- г) виведення продукту з ринку і утилізації.

13. Управління ланцюжком поставок полягає в:

- а) запровадженні логістичних систем на підприємстві;
- б) використанні методів операційного менеджменту на підприємстві;
- в) розвитку колективних, взаємовигідних, довгострокових взаємовідносин між покупцями і постачальниками;
- г) отриманні максимальних знижок від постачальника для зниження прямих матеріальних витрат на виробництво продукції.

14. Система кайзен костинг застосовується на такій стадії повного життєвого циклу продукту:

- а) дослідження, розробки і проектування;
- б) виробництва;
- в) післяпродажного обслуговування;
- г) виведення продукту з ринку і утилізації.

15. Система кайзен костинг націлена на:

- а) внесення покращень у процес створення продукту невеликими порціями, а не шляхом масштабних інновацій;
- б) внесення покращень у процес створення продукту шляхом масштабних інновацій, а не невеликими порціями;
- в) внесення покращень у процес створення продукту шляхом масштабних інновацій у циклі дослідження, розробки і проектування;
- г) внесення покращень у процес створення продукту невеликими порціями в циклі дослідження, розробки і проектування.

16. Система кайзен костинг відрізняється від традиційної системи стандарт костинг тим, що:

- а) її ціллю є дотримання стандартного рівня витрат і запобігання несприятливим відхиленням;
- б) її ціллю є досягнення заданого рівня скорочення витрат, який постійно коректується в сторону його подальшого зменшення;



- в) її ціллю є порівняння фактичних і стандартних витрат;  
 г) її ціллю є зіставлення цільового скорочення витрат з сумами стандартних витрат.
17. За системи кайзен костинг вважається, що більш компетентними в галузі вдосконалення процесів і скорочення витрат є:
- інженери;
  - виробничі менеджери;
  - робітники;
  - бухгалтери.
18. Бенчмаркінг (еталонне оцінювання) – це:
- процес вивчення і адаптації найкращих практик підприємств галузі для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталону оцінки інших внутрішніх показників виконання;
  - процес вивчення власних результатів фірми для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання;
  - процес вивчення і адаптації найкращих практик конкурентів для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталону оцінки інших внутрішніх показників виконання;
  - процес вивчення і адаптації найкращих практик інших організацій для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання.
19. Типами інформації, на яких можуть сконцентрувати увагу фірми, зацікавлені в еталонному оцінюванні 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;
  - зовнішня і внутрішня інформація.
20. 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;
  - зовнішня і внутрішня інформація.
21. 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;

- зовнішня і внутрішня інформація.
- 1) 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;
  - бенчмаркінг або аналіз і управління чинниками, які визначають витрати.

## Завдання для самостійної роботи

### Завдання 1

Підприємство, що займається переробкою м'яса і виготовляє м'ясні продукти, на сучасному етапі приймає м'ясо живою вагою від фізичних осіб, сільськогосподарських підприємств та заготівельників – працівників підприємства (підзвітних осіб).

Поясніть, яким чином дане підприємство може знизити витрати та підвищити прибутковість, продовживши ланцюжок створення цінності.

### Завдання 2

Меблева фірма, яка займалася виробництвом меблів з деревостружкової плити, розширила свій асортимент за рахунок включення в нього меблів з цільного масиву. Фірма закуповує сировину (деревостружкову плиту і деревину) у постачальників. Крім того, розкрій плит вона здійснює на обладнанні постачальника.

Поясніть, яким чином дане підприємство може знизити витрати та підвищити прибутковість, продовживши ланцюжок створення цінності.

### Завдання 3

Рекламна агенція, яка здійснює усі види рекламних послуг (на радіо, телебаченні, у газетах, візуальну рекламу), на даному етапі діє як посередник, тобто розміщує рекламу клієнтів на вільних рекламних площах засобів масової інформації та на бігбордах інших рекламних агенцій.

Поясніть, яким чином дане підприємство може знизити витрати та підвищити прибутковість, продовживши ланцюжок створення цінності.

### Завдання 4

Редакція, що здійснює видання щотижневої газети, має у штаті журналістів команди довидавничої підготовки, які готують газету до друку.

Поясніть, яким чином дане підприємство може знизити витрати та підвищити прибутковість, продовживши ланцюжок створення цінності.

### Завдання 5

Уваміть себе головним бухгалтером великого підприємства з виробництва кондиціонерів. Вашого виробничого менеджера непокоїть лише управління

витратами виробничого циклу продукту. Він вважає, що підхід до калькулювання витрат повного життєвого циклу, який ви нині пропагуєте і хочете застосовувати, – лише даремна трата часу і енергії. Крім того, він вважає, що ваше підприємство повинно дотримуватися того, що знає, тобто традиційного підходу до калькулювання витрат на продукт, тим більше, що цей підхід застосовується на виробничому етапі, що входить до його повноважень. Таким чином, він не збирається непокоїтися про цикл дослідження, розробки та проектування, оскільки це не входить у сферу його виробничої діяльності.

Оцініть точку зору вашого виробничого менеджера. Назвіть приклад структурних та функціональних змін, які необхідно провести в організації, тим, щоб допомогти цьому виробничому менеджеру подолати цю традиційну точку зору.

### Завдання 6

За результатами маркетингового дослідження фірма приймає рішення щодо виробництва обезжиреного питного йогурта, щоб доповнити ним свою продуктову лінію кисломолочних продуктів. Згідно з оцінками, новий йогурт може бути проданий за цільовою ціною 3 грн, а оцінений цільовий обсяг продажу за рік складає 500 тис. йогуртів. Фірма має 20%-ну очікувану цільову рентабельність продажу.

Обчислити цільову собівартість одного йогурта.

### Завдання 7

Ваша організація вивчає можливість запровадження системи кайзен костинг з метою скорочення витрат. Оскільки ви ознайомлені з управлінським обліком, вас просять висловити свою думку. В основному деякі з ваших колег хочуть дізнатися про відмінності між системами кайзен костинг і стандарт костинг.

Складіть перелік подібних рис і відмінностей між системами кайзен костинг і стандарт костинг, а також укажіть, за яких умов кайзен костинг може бути адаптованим до вітчизняних підприємств.

### Завдання 8

Припустимо, що ви – середній студент, який хоче стати одним із кращих на курсі. Викладач з управлінського обліку пропонує вам виконати еталонне оцінювання робочих звичок кращих студентів вашого курсу.

Опишіть процес бенчмаркінгу найкращого студента, який ви будете здійснювати, а також чинники, які ви будете вивчати.

Виходячи з результатів еталонного оцінювання, яким чином ви будете змінювати свої робочі звички?

## РОЗДІЛ 3

### Системи калькулювання та управління витратами за видами діяльності в обліку

Виробничі підприємства України протягом багатьох років застосовували системи калькулювання собівартості за замовленнями та за процесами. Ці системи відносять прямі витрати на оплату праці і прямі матеріальні витрати безпосередньо на продукти. Непрямі виробничі витрати в цих системах, як відомо, розподіляються на об'єкти витрат пропорційно людино-годинам, машино-годинам, прямим витратам на оплату праці тощо. Однак сьогодні підприємства функціонують в іншому технологічному середовищі. Зростання рівня автоматизації і урядування виробництва призвели до скорочення прямих витрат на оплату праці і значного зростання непрямих витрат. Системи калькулювання витрат, які цілком відповідали вимогам у середовищі з високою питомою вагою непрямих витрат і незначним ступенем складності асортименту продукції, в сучасних умовах спотворюють інформацію щодо прибутковості різних продуктів, підрозділів, напрямків діяльності, клієнтів тощо. Таким чином, розроблення на підприємстві *системи калькулювання за видами діяльності (activity-based costing systems – ABC)* дозволяє пов'язати витрачання ресурсів в організації (таких як праця, обладнання, матеріали, енергія) з продуктами і послугами, виготовленими і доставленими клієнтам. У свою чергу, *управління видами діяльності (activity-based management – ABM)* в організації – це стратегічний підхід до управління, який забезпечує безперервне вдосконалення процесів і усунення тих видів діяльності, витрати ресурсів на здійснення яких перевищують їх цінність.

Після опрацювання цього розділу студент повинен уміти:

- Описувати відмінність калькулювання за видами діяльності від традиційних систем калькулювання.
- Ідентифікувати види діяльності в цілях розробки системи калькулювання за видами діяльності.
- Визначати фактори витрат для однорідних сукупностей накладних витрат.

- Розподіляти накладні витрати на основі аналізу діяльності.
- Аналізувати прибутковість клієнтів.
- Пояснювати сутність систем управління витратами за видами діяльності.
- Виявляти проблеми і обмеження впровадження систем калькулювання та управління витратами за видами діяльності підприємствах України.

## 1. Обмеження традиційного калькулювання витрат

Традиційні системи калькулювання витрат, тобто калькулювання за замовленнями та калькулювання за процесами були розроблені на початку минулого століття за умов типового фабричного виробництва, яке мало такі характеристики:

- значну питому вагу прямих витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо);
- відносно невелику кількість допоміжних функцій (планування, закупівля, фінансовий менеджмент, контроль якості тощо);
- низький рівень автоматизації;
- масове або серійне виробництво стандартної продукції;
- повільні зміни у продукції та методах виробництва.

За таких умов собівартість продукції традиційно визначають даванням до прямих витрат пропорційної частини накладних витрат. Накладні витрати розподіляють між виробами на основі однієї бази розподілу, пов'язаної з обсягом виробництва (години праці робітників, машино-години тощо).

Наприкінці ХХ століття сталися суттєві зміни в організації технології виробництва. Розвиток техніки, використання роботизованого упродовження гнучких технологій на основі комп'ютерів зумовили зміну структури витрат. У багатьох сучасних виробництвах прямі витрати праці становлять лише 5–15% собівартості продукції. Водночас зростає рівень автоматизації й ускладнення виробництва спричинили істотне зростання питомої ваги накладних витрат. При цьому значна частина накладних витрат не пов'язана з обсягом виробництва, а залежить від його складності.

За таких умов розподіл накладних витрат пропорційно одній базі, пов'язаній з обсягом виробництва, призводить до спотворення

собівартості продукції, зокрема, має місце тенденція завищення собівартості щодо нескладних виробів, що випускаються у значній кількості, та зниження собівартості більш складних виробів, що випускаються невеликими партіями.

Потреба у більш реалістичних підходах до розподілу накладних витрат зумовлена також посиленням конкуренції на світовому ринку, що обмежує зростання прибутку за рахунок підвищення цін.

На початку 80-х років минулого століття економіка США та країн Західної Європи відчула сильний тиск з боку компаній Японії, Тайваню – Південної Кореї та інших країн Південно-Східної Азії, які ввели в практику запровадження прогресивних систем управління запасами та систем тотального управління якістю (див. розділ 4), розвивалися високими темпами. Загроза зниження прибутку і втрати впливу на традиційних ринках збуту змусила керівництво багатьох компаній переглянути принципи управління витратами, щоб скоротити час виробництва, поліпшити якість продукції й зменшити непродуктивні витрати. При цьому з'ясувалося, що традиційні методи калькулювання мають певні вади, які обмежують їх застосування у сучасних умовах.

Розглянемо проблеми використання спрощених систем обліку витрат і калькулювання собівартості на прикладі підприємства з виробництва конвертів ТОВ «Куверт-Україна» (м. Івано-Франківськ).

Фабрика конвертів «Куверт-Україна» на ринку виробництва поштових конвертів функціонує з 2000 року. Підприємство розпочало свою діяльність з придбання виробничого обладнання для виготовлення поштових конвертів найбільш уживаних на той час форматів: С6 і С4. Обладнання включало виробничу лінію для виробництва конверта С6 (з клапаном на широкій стороні, що є звичним власне для конвертів), яку ми умовно назвемо «машина Конверти» і виробничу лінію для виробництва конверта С4 (з клапаном на вузькій стороні, що притаманно пакетам), яку ми умовно назвемо «машина Пакети». Оскільки фабрика «Куверт-Україна» сконцентрувала увагу на специфічному асортименті продукції, тобто обрала стратегію зосередження (див. рис. 1), до того ж конкуренція на ринку виробників конвертів була слабкою (крім фабрики «Куверт-Україна» на той час в Україні перебувала лише одна фабрика конвертів), показник рентабельності підприємств щороку зростає.

Однак з часом стало зрозуміло, що конкуренцію фабриці «Куверт-Україна» складає також продукція іноземного виробництва, яка хоч

і дорожча, проте представлена ширшим асортиментом форматів паперу. З'явився конкурент у вигляді третьої вітчизняної фабрики конвертних форматів C5 і DL (більш відомий як євроформат), які не були представлені в асортименті конкурентів. Це дозволяло і виробництву збільшити потужності, оскільки конверт DL міг виготовлятися на «машині Конверти», а конверт C5 на «машині Пакети» за запровадження роботи у дві зміни. Відсутність сильної конкуренції давала можливість встановити нові види форматів і вищу, ніж за звичними форматами, націнку до їх виробничої собівартості.

Однак керівництво було розчароване фінансовими результатами діяльності фабрики за черговий квартал. Як видно з таблиці 3.1, нові формати конвертів C5 і DL приносять більший прибуток, ніж традиційні продукти, такі як формати C6 і C4, які виготовляються великими партіями, однак загальна прибутковість (за показником валового прибутку) скоротилася. До введення нових продуктів цей показник складав більше 50%, що дозволяло покрити адміністративні витрати, витрати на збут і отримати цілком задовільний показник рентабельності продажів. Це наштовхувало на думку про те, що компанії слід продовжувати знижувати виробництво продуктів масового попиту (C6 і C4) і впроваджувати нові формати конвертів (C5 і DL).

У пошуку шляхів розв'язання проблеми зниження загальної прибутковості підприємства і рентабельності базових форматів конвертів зокрема, керівництво вдалося до аналізу змін, які відбулися у виробничому середовищі фабрики конвертів «Куверт-Україна».

По-перше, виробництво конвертів різних форматів на одній машині потребує її налагодження перед початком кожного виробничого циклу. Причому налагодження «машини Конверти» займає 16 годин: потрібно замінити два ножі на ножі іншої ширини, що відповідатимуть потрібному формату конверта (відкрутивши апарати і згодом закрутивши 24 шурупи), замінити два клеючі апарати, а також відрегулювати подачу паперу з рулону іншої ширини тощо. Дешевше простіше з налагодженням «машини Пакети», яке займає 8 годин. На цій машині ножі регулюються під певний розмір формату конверта, а клеючі апарати не замінюються, а замість рулону паперу подаються

паперові заготовки (так звані «висічки»). До впровадження нових форматів робітники самі здійснювали обслуговування машин. На сучасних умовах «Куверт-Україні» довелося створити ремонтну бригаду, що займається ремонтом, обслуговуванням та налагодженням машин. Зрозуміло, це спричинило значне зростання витрат на пряму працю.

Таблиця 3.1

**Звіт про фінансові результати фабрики конвертів «Куверт-Україна» у розрізі видів продукції за I квартал 2006 року**

Показник	C4	C6	C5	DL	Усього
Виробництво і продажів, тис. шт.	2 000	7 000	200	800	10 000
Вартість реалізації за тисячу конвертів, грн	250	80	200	120	
Вартість реалізації, грн	500 000	560 000	40 000	96 000	1 196 000
Витрати на матеріали, грн	200 000	245 000	10 000	28 000	483 000
Витрати на оплату праці, грн	11 400	14 000	1 140	1 600	28 140
Виробничі накладні витрати, грн (100% від витрат на оплату праці)	68 400	84 000	6 840	9 600	168 840
Валовий прибуток, грн	220 200	217 000	22 020	56 800	516 020
Коефіцієнт валового прибутку	44,0%	38,8%	55,1%	59,2%	43,1%

По-друге, або запобігти проблемам, пов'язаним з якістю, слід після кожного налагодження зробити контрольний запуск матеріалу у виробництво, що спричинює зростання кількості відходів.

По-третє, виробничі менеджери фабрики «Куверт-Україна» тепер витрачають набагато більше часу на складання графіку виробництва, а також на відслідковування стану справ за існуючими, невиконаними і майбутніми замовленнями. Це спричинило додаткові витрати на комп'ютерні технології, які довелося покращити, щоб підвищити ефективність управління виробництвом.

Таким чином, сума виробничих накладних витрат фабрики конвертів «Куверт-Україна» за квартал складала суттєву суму, що зображено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.1

**Бюджет виробничих накладних витрат фабрики конвертів «Куверт-Україна» за квартал**

Стаття витрат	Сума, грн
Непряма заробітна плата	65 000
Комп'ютерні системи	15 120
Амортизація виробничого обладнання	20 000
Ремонт і технічне обслуговування обладнання	62 320
Енергія	6 400
Усього	168 840

Оскільки фабрика конвертів «Куверт-Україна» раніше виготовляла обмежений асортимент продуктів (конверти формату С6 і С4), вона застосовувала спрощену систему калькулювання витрат. Усі виробничі накладні витрати збиралися на рівні підприємства і розподілялися на продукти на базі праці основних робітників, затраченої на виробництво конкретної продукції. Поточне співвідношення виробничих накладних витрат до витрат праці виробничих робітників складало 600%. До впровадження нових продуктів ця ставка розподілу була всього лише 400 %.

Система калькулювання виробничих витрат фабрики конвертів «Куверт-Україна» є цілком адекватною для оцінки товарно-матеріальних витрат у цілях складання фінансової звітності. Вона достатньо проста, її легко зрозуміти і використовувати в роботі, тому вона застосовується постійно з року в рік. Коли багато років тому бухгалтери «Куверт-України» розробляли цю систему, сумарні накладні витрати не були високими, а два види продукції, які випускалися компанією, майже не відрізнялися ні за обсягом виробництва, ні за обсягом партій.

Однак нині «Куверт-Україна» функціонує в іншому технологічному середовищі. Зростання рівня автоматизації і ускладнення виробництва призвели до скорочення прямих витрат на оплату праці і значного зростання непрямих витрат. Коли спеціалізовані дрібносерійні продукти були запущені у виробництво, компанії знадобилося значно більше персоналу для складання виробничих графіків, виконання налагоджень обладнання і здійснення контролю за якістю продукції, плюс комп'ютерна система відслідковування замовлень

технічних характеристик продукції. Система калькулювання витрат, яка цілком відповідала вимогам у середовищі з низькою питомою вагою непрямих витрат і незначним ступенем складності асортименту, тепер, можливо, почала подавати спотворені сигнали щодо відносної прибутковості різних продуктів «Куверт-України».

Проблема полягає і в тому, що на сьогодні підприємство має тільки один центр витрат – фабрику, оскільки обсяги виробництва не є настільки значними, щоб виокремити окремо виробничі і допоміжні (обслуговуючі) підрозділи. У випадку виділення виробничих і допоміжних підрозділів «Куверт-Україна» розподілила б витрати обслуговуючих підрозділів до виробничих цехів і віднесла б непрямі витрати, зібрані у виробничих цехах, до індивідуальних замовлень і окремих продуктів на базі наперед визначених цехових пофакторних ставок накладних витрат. Однак і у випадку використання фабрики «Куверт-Україна» багаточисельних виробничих і допоміжних підрозділів, усе одно були б виявлені значні викривлення собівартості своїх виробів, представленої у фінансовому обліку.

Необхідність усунення вказаних обмежень та посилення контролю за витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукту зумовили виникнення калькулювання на основі діяльності, а пізніше – управління на цій основі.

## 2. Сутність калькулювання за видами діяльності

*Система калькулювання за видами діяльності (activity-based costing system)* відома також як *калькулювання на основі діяльності, функціональна калькуляція* або просто *ABC* – система калькулювання, яка передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподіл їх між видами продукції (роботами, послугами), виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності

Ідеї, покладені в основу такого підходу, висловлювалися доволі давно. Вперше такий підхід було запроваджено у США на початку 60-х років ХХ століття, але сфера його застосування обмежувалася витратами на збут товарів. Поширенню цього методу сприяли публікації, авторами яких були професори Гарвардського університету Р.Купер і Р.Каплан, які описали й обґрунтували систему калькулювання за видами діяльності у сучасному її вигляді.

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом «продукція споживає ресурси», калькулювання за видами діяльності передбачає, що продукція споживає діяльність (виробничі процеси, операції), а діяльність споживає певні ресурси.

Системи калькулювання витрат за видами діяльності точніше відслідковують накладні витрати і витрати на допоміжні (забезпечуючі) види діяльності до окремих продуктів, послуг і клієнтів, ніж традиційні системи калькулювання. Як видно з рисунка 3.1, системи калькулювання витрат за видами діяльності використовують простий двоступінчастий підхід до розподілу накладних витрат, який хоча і нагадує структуру традиційних систем калькулювання, та все ж має суттєві відмінності.

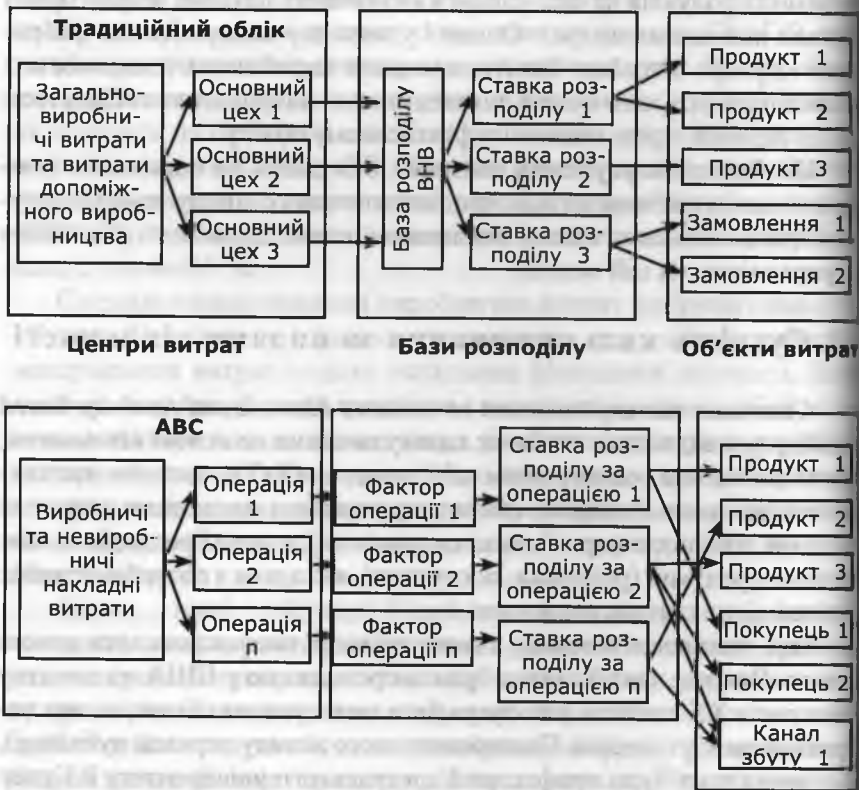


Рис. 3.1. Порівняння традиційного калькулювання собівартості з калькулюванням витрат за видами діяльності (ABC)

По-перше, за традиційного калькулювання витрат розподілу витрачають (згідно з вимогами фінансового обліку і звітності) лише виробничі накладні витрати, за калькулювання витрат за видами діяльності – поряд з виробничими можуть розподілятися і невиробничі накладні витрати, що дозволить у подальшому обчислити повну собівартість виробу з метою коректного ціноутворення.

По-друге, традиційні системи виробничого обліку використовували реальні виробничі підрозділи для накопичення і перерозподілу витрат. Системи калькулювання за видами діяльності використовують види діяльності (операції) для накопичення витрат. **Види діяльності (операції) (activities)** – це роботи чи процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в процесі виробничо-комерційної діяльності підприємства для створення і обслуговування об'єктів витрат. Непрямі витрати відносяться до видів діяльності (операцій) виходячи з того, що їх величина споживається при виконанні цих видів діяльності. Сукупність однорідних витрат, пов'язаних з певною діяльністю, має назву **пул витрат (cost pool)**.

По-третє, в традиційній системі калькулювання для віднесення виробничих накладних витрат на об'єкти витрат використовується або єдина загальнозаводська база розподілу виробничих накладних витрат і єдина ставка розподілу цих витрат, розрахована виходячи з цієї бази, або ж поцехові ставки розподілу накладних витрат. У системі калькулювання за видами діяльності зв'язок між видами діяльності і об'єктами витрат ідентифікують так звані **фактори витрат діяльності (activity cost drivers)**. При зростанні величини фактора зростають витрати діяльності. Діленням витрат діяльності на загальну кількість фактора витрат діяльності визначають **ставку фактора витрат діяльності (activity cost driver rate)**.

По-четверте, хоча останній етап віднесення накладних витрат до об'єктів витрат і є аналогічним в обох системах калькулювання (множення ставки розподілу в традиційній системі і ставки фактора витрат діяльності в калькулюванні за видами діяльності на значення бази для окремих об'єктів у традиційній системі і значення фактора витрат для кожного об'єкта в ABC), як видно з рисунка 3.1 об'єктами витрат у калькулюванні за видами діяльності, крім продуктів та замовлень, можуть бути покупці, канали збуту, підрозділи тощо.

По-п'яте, калькулювання витрат за видами діяльності є стратегічною системою калькулювання і не може використовуватися з метою операційного контролю, тобто забезпечувати безперерв-

ний зв'язок ефективності процесів і підрозділів, з покращаннями, які відбулися.

### 3. Послідовність калькулювання за видами діяльності

В узагальненому вигляді *послідовність калькулювання за видами діяльності* наведена на рисунку 3.2:

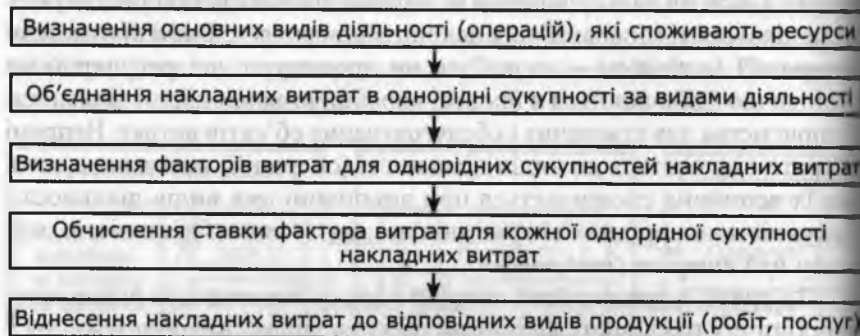


Рис. 3.2. Послідовність калькулювання за видами діяльності

Розглянемо процес калькулювання за видами діяльності на прикладі фабрики конвертів «Куверт-Україна».

Як видно з рисунка 3.2, першим етапом калькулювання за видами діяльності є визначення основних видів діяльності, що споживають ресурси (табл. 3.3). Розробники системи калькулювання за видами діяльності для «Куверт-України» виділили принаймні по одному виду діяльності для кожного їх ієрархічного рівня, що додало їм впевненості в правильності обраного напрямку дій.

Таблиця 3.3

**Визначення основних видів діяльності, що споживають ресурси для фабрики конвертів «Куверт-Україна»**

Діяльність	Ієрархія витрат
Управління машинами	На рівні одиниці продукту
Управління виробничими циклами	На рівні партії продукту
Налагодження машин	На рівні партії продукту
Підтримка продуктів	На рівні продукту

Другим етапом калькулювання за видами діяльності (див. рис.3.2) є об'єднання накладних витрат в однорідні сукупності за видами діяльності, тобто прослідковування виробничих накладних витрат до відповідних видів діяльності. Реалізувати це доволі трудомістко. У випадку з фабрикою «Куверт-Україна» розробники провели інтерв'ю з усіма працівниками виробничих підрозділів щодо того, скільки праці, матеріальних, енергетичних і інформаційних ресурсів споживають виділені види діяльності. Розподіл, представлений у таблиці 3.4, базується на оціночних процентних співвідношеннях, що звісно не є дуже точним. В ідеалі кожен працівник повинен вести точний облік свого робочого часу для відслідковування того, на який вид діяльності він був витрачений. Це стосується і інших ресурсів, витрати яких повинні бути належно і точно прослідковані до відповідних видів діяльності за спеціально розробленими документами і формами.

Таблиця 3.4

**Об'єднання накладних витрат в однорідні сукупності за видами діяльності для фабрики конвертів «Куверт-Україна»**

Найменування витрат	Управління виробничими циклами	Налагодження машин	Підтримка продуктів	Управління машинами	Усього виробничі накладні витрати, грн
Непряма заробітна плата	50%	40%	10%		65 000
	32 500	26 000	6 500		
Комп'ютерні системи	80%		20%		15 120
	12 096		3 024		
Амортизація виробничого обладнання				100%	20 000
				20 000	
Ремонт і технічне обслуговування обладнання				100%	62 320
				62 320	
Енергія				100%	6 400
				6 400	
Усього	44 596	26 000	9 524	88 720	168 840

Схема рисунка 3.3 наочніше демонструє процес прослідковування виробничих накладних витрат до видів діяльності, а через них – до конкретних продуктів.

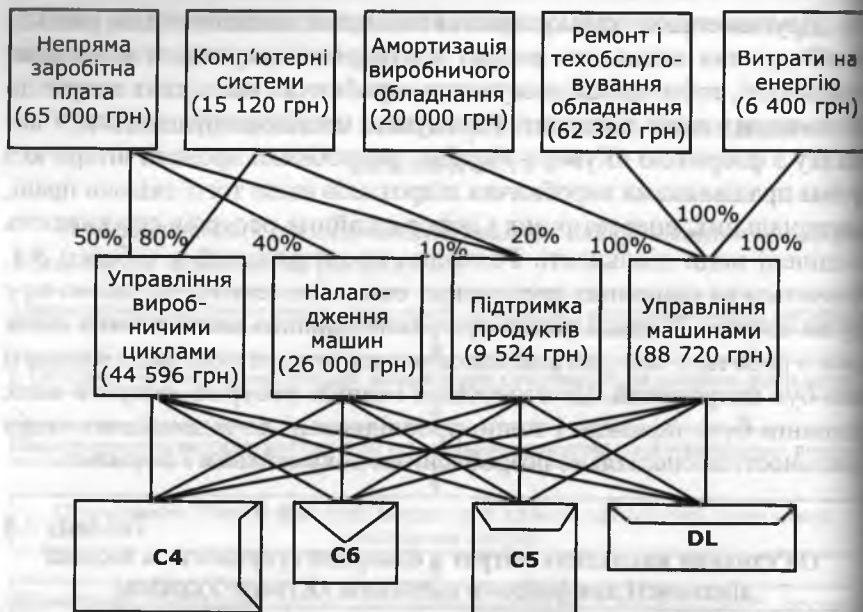


Рис. 3.3. Прослідковування виробничих накладних витрат до видів діяльності, а через них – до конкретних продуктів фабрики конвертів «Куверт-Україна»

Третім етапом калькулювання за видами діяльності (рис. 3.2) є вибір відповідного фактора витрат для кожної однорідної сукупності накладних витрат. Розробники калькулювання за видами діяльності визначили доцільними такі фактори витрат для кожного з видів діяльності фабрики конвертів «Куверт-Україна» (табл. 3.5)

Таблиця 3.5

#### Фактори витрат для однорідних сукупностей накладних витрат фабрики конвертів «Куверт-Україна»

Діяльність	Фактор витрат діяльності
Управління виробничими циклами	Кількість виробничих циклів
Налагодження машин	Години налагодження
Підтримка продуктів	Кількість продуктів
Управління машинами	Машино-години

Також не менш трудомістким етапом процесу калькулювання за видами діяльності є встановлення кількісного значення факторів витрат діяльності за окремими продуктами, в нашому випадку – конвертами різних форматів. Кількісне значення факторів витрат діяльності за продуктами фабрики конвертів «Куверт-Україна» представлено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

#### Кількісне значення факторів витрат діяльності за продуктами фабрики конвертів «Куверт-Україна»

Фактор витрат діяльності	C4	C6	C5	DL	Всього
Години праці виробничих робітників на тис. конвертів	0,29	0,1	0,29	0,1	1 418
Машино-години на тис. конвертів	0,15	0,05	0,15	0,05	720
Виробничі цикли	30	20	10	20	80
Години налагоджування на цикл	8	16	8	16	
Всього час налагоджування, год.	240	320	80	320	960
Кількість продуктів	1	1	1	1	4

Четвертим етапом калькулювання за видами діяльності (рис.3.2) є обчислення ставок розподілу для кожної однорідної сукупності накладних витрат, що для фабрики конвертів «Куверт-Україна» представлено в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

#### Обчислення ставок розподілу для однорідних сукупностей накладних витрат фабрики конвертів «Куверт-Україна»

Показник	Управління виробничими циклами	Налагодження машин	Підтримка продуктів	Управління машинами	Усього
Витрати діяльності, грн	44 596	26 000	9 524	88 720	168 840
Фактор витрат діяльності	Кількість циклів	Кількість годин налагоджування	Кількість продуктів	Кількість машино-годин	
Кількість фактора витрат діяльності	80	960	4	720	
Ставка на одиницю фактора витрат діяльності, грн	557,45 грн на один цикл	27,083 грн на одну год.налагодження	2 381 грн на один продукт	123,222 грн на одну маш./год.	



П'ятий, тобто заключний етап калькулювання за видами діяльності, згідно зі схемою рисунка 3.2, – це віднесення накладних витрат до відповідних видів продукції. Прослідковування накладних витрат за видами діяльності до конвертів відповідних форматів фабрики конвертів «Куверт-Україна» представлено в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

**Віднесення накладних витрат до відповідних видів продукції в межах калькулювання за видами діяльності для фабрики конвертів «Куверт-Україна»**

	Управління виробничими циклами	Налагодження машин	Підтримка продуктів	Управління машинами	Всього
Ставка на одиницю фактора витрат діяльності, грн	557,45 грн на один цикл	27,083 грн на одну год. налагодження	2 381 грн на один продукт	123,222 грн на одну маш./год.	
Кількість фактора витрат діяльності: С4	30	240	1	300	
Загальні витрати діяльності, грн: С4	16 723,5	6 499,92	2 381	36 966,6	62 571,02
Кількість фактора витрат діяльності: С6	20	320	1	350	
Загальні витрати діяльності, в грн: С6	11 149	8 666,56	2 381	43 127,7	65 324,26
Кількість фактора витрат діяльності: С5	10	80	1	30	
Загальні витрати діяльності, грн: С5	5 574,5	2 166,64	2 381	3 696,66	13 818,8
Кількість фактора витрат діяльності: DL	20	320	1	40	
Загальні витрати діяльності, грн: DL	11 149	8 666,56	2 381	4 928,88	27 125,44

Отримані в таблиці 3.8 дані дозволяють сформулювати звіт про фінансові результати фабрики конвертів «Куверт-Україна» у розрізі видів продукції за I квартал 2006 року цього разу з використанням калькулювання за видами діяльності (табл. 3.9)

Як бачимо з таблиці 3.9, картина прибутковості різних продуктів фабрики «Куверт-Україна» змінилася на користь усталених (масових)

форматів конвертів С4 і С6. Водночас нові формати конвертів, які за традиційного калькулювання виглядали прибутково привабливими, забезпечують значно нижчий рівень прибутковості.

Таблиця 3.9

**Звіт про фінансові результати ТОВ «Куверт-Україна» у розрізі видів продукції за I квартал 2006 року з використанням калькулювання за видами діяльності**

Показник	С4	С6	С5	DL	Всього
Виручка від реалізації, грн	500 000	560 000	40 000	96 000	1 196 000
Прямі витрати матеріалів, грн	200 000	245 000	10 000	28 000	483 000
Прямі витрати на оплату праці, грн	11 400	14 000	1 140	1 600	28 140
Управління виробничими циклами, грн	16 723,5	11 149	5 574,5	11 149	44 596
Налагодження машин, грн	6 499,92	8 666,56	2 166,64	8 666,56	26 000
Підтримка продуктів, грн	2 381	2 381	2 381	2 381	9 524
Управління машинами, грн	36 966,6	43 127,7	3 696,66	4 928,88	88 720
Всього виробничих накладних витрат, грн	62 571,02	65 324,26	13 818,8	27 125,44	168 840
Валовий прибуток, грн	226 028,98	235 675,74	15 041,2	39 274,56	516 020
Коефіцієнт валового прибутку	45,2%	42,1%	37,6%	40,9%	43,1%

Результати калькулювання за видами діяльності менеджери фабрики конвертів «Куверт-Україна» використали для прийняття певних стратегічних рішень з тим, щоб перетворити менш прибуткові продукти (С5 і DL) в більш прибуткові. Директору торгового дому було поставлене завдання підвищити обсяги продажу і встановити диференційовані ціни на великі і малі замовлення для того, щоб компенсувати високий обсяг витрат на рівні партії і на рівні продукту для нових форматів конвертів. Крім того, було визначено мінімальний розмір замовлення, аби здійснювати менше переналагоджень, що, як

ми уже з'ясували, призводить до зростання витрат непрямої праці, а також до простою і втрат матеріалів при першому запуску сировини, а в кінцевому підсумку – знижує прибутковість підприємства.

Система калькулювання за видами діяльності дала можливість також ідентифікувати клієнтів і окремі продукти, які є більш прибутковими. Менеджери зі збуту «Куверт-Україна» використали цю інформацію, щоб дослідити можливість збільшення попиту на високоприбуткові продукти і клієнтів з ціллю генерування нових доходів, які б перевищували витрати на них.

Згодом фабрика конвертів «Куверт-Україна» придбала ще дві машини, включивши у свій асортимент конверти форматів В6, В5, В4, Е4, а також почала виробництво конвертів з вікном, зовнішнім та внутрішнім друком тощо. На сьогодні це підприємство – лідер з виробництва конвертів в Україні. Своїй успішності воно завдячує використанню, крім іншого, стратегічних систем управлінського обліку, тотального управління якістю, прогресивного розміщення обладнання і організації робочих місць (див. розділ 4).

Таким чином, використовуючи стратегічне управління видами діяльності, менеджери можуть прийняти дії, які призведуть до зрушень у структурі видів діяльності в напрямку їх більш прибуткового використання.

#### 4. Ідентифікація видів діяльності різних ієрархічних рівнів

При запровадженні калькулювання за видами діяльності важливо правильно ідентифікувати види діяльності і відповідно визначити фактори витрат для кожної однорідної сукупності накладних витрат. Як уже зазначалося, види діяльності (операції) – це роботи чи процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в ході виробничо-комерційної діяльності підприємства для створення і обслуговування об'єктів витрат. Назва операції може складатися з одного дієслова (наприклад, «переналагоджувати»), містити дієслово та іменник (наприклад, «зберігати матеріали») або ж мати у назві дієслово, прикметник та іменник (наприклад, «забезпечити післяпродажне обслуговування»).

Важливим є питання щодо кількості операцій, які потрібно виділити при побудові системи калькулювання за видами діяльності

на підприємстві. Все залежить від рівня управління, на якому будуть прийматися рішення за результатами розподілу витрат системою калькулювання за видами діяльності. Взаємозв'язок видів управлінських рішень за рівнями управління та ступеня деталізації операцій у цілях калькулювання за видами діяльності представлено у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

#### Взаємозв'язок видів управлінських рішень за рівнями управління та ступеня деталізації операцій у цілях калькулювання за видами діяльності

Рівень управління	Кількість операцій	Види управлінських рішень
Стратегічний	20-75	Аналіз рентабельності продукції і споживачів Довгострокове ціноутворення Трансфертне ціноутворення
Тактичний	75-300	Аналіз ефективності роботи підрозділів Аналіз доданої вартості Дослідження невиробничих витрат
Оперативний	300 і більше	Поглиблений аналіз ефективності окремих операцій та бізнес-процесів Удосконалення та реінжиніринг операцій та процесів

Як уже зазначалося, види діяльності можна прокласифікувати в такій ієрархічній послідовності [3, с. 161–165]:

1. Діяльність на рівні одиниці продукту.
2. Діяльність на рівні партії продукту.
3. Діяльність на рівні продукту.
4. Діяльність на рівні роботи з клієнтами.
5. Діяльність на рівні забезпечення функціонування бізнесу.

**Діяльність на рівні одиниці продукту (unit-related activities)** – це види діяльності, обсяг (чи рівень) яких пропорційний кількості випущених чи реалізованих одиниць продукції. Види діяльності на рівні окремої одиниці продукту – це такі види діяльності, обсяг (чи рівень) яких пропорційний кількості виготовлених одиниць продукції (послуги), чи іншим показникам, таким як години праці основних робітників або машино-години роботи обладнання, які самі пропорційні кількості виготовлених одиниць продукції. Прикладами видів діяльності на рівні

продукту, що стосуються виробництва, є контроль якості, управління машинами, ремонт і технічне обслуговування машин тощо. Реалізація продукції чи послуги також може бути пов'язана зі споживанням ресурсів на рівні одиниці продукції. Наприклад, навантаження товарів на вантажний автомобіль теж є діяльністю на рівні одиниці продукції, тому що рівень цієї діяльності пропорційний кількості навантажень.

**Діяльність на рівні партії продукту (batch-related activities)** – це види діяльності, які ініціюються більшою мірою кількістю випущених партій, ніж кількістю вироблених одиниць. Прикладами таких видів діяльності для виробництва є налагодження обладнання і технологічних ліній, переміщення матеріалів, складання виробничого графіка, закупівля матеріалів тощо. Щодо етапу реалізації продукту, то прикладом діяльності на рівні партії продукту може бути відвантаження виробів у разі, якщо підприємство оплачує вантажовідправнику певну суму за кожен контейнер. Ця одиниця відвантаження вважається партією, а витрати на відвантаження є витратами на рівні партії, оскільки вони залежать від кількості партій, а не від кількості чи маси відвантажених одиниць.

**Діяльність на рівні продукту (product-sustaining activities)** – це види діяльності, які виконуються з ціллю забезпечення (підтримки) виробництва і реалізації окремих продуктів, але не залежать від фактичних обсягів виробництва і кількості партій. Чим більша кількість продуктів і продуктових ліній, тим більші витрати на види діяльності, які підтримують випуск продукту. Приклади видів діяльності цього рівня – розробка продукту, планування виробництва, отримання дозволів (патентів) тощо.

**Діяльність на рівні роботи з клієнтами (customer-sustaining activities)** – це види діяльності, які дозволяють компанії продавати товар окремому клієнту, проте не залежать від обсягу і асортиментної структури продуктів, реалізованих і доставлених клієнту. Ці види діяльності стосуються маркетингу і продажу, але за межами підприємства. Приклади таких видів діяльності – відвідання клієнта і технічна підтримка, надана окремим замовником.

**Діяльність на рівні забезпечення функціонування бізнесу (business-sustaining activities)** – це види діяльності, необхідні для базового функціонування бізнесу, що не залежать від обсягів виробництва чи продажу і асортиментної структури продуктів, а також від

кількості і структури клієнтів. Наприклад, складання і опублікування фінансової звітності, управління персоналом (кадрова робота), ландшафтне проектування, забезпечення охорони тощо. Оскільки ці види діяльності є обов'язковими, не залежать від обсягів виробництва чи продажу і матимуть місце за будь-яких умов, витрати на ці види діяльності не розподіляються на об'єкти віднесення витрат, а вираховуються єдиною складовою із загального операційного прибутку, отриманого підприємством.

Таким чином, врахування ієрархії видів діяльності дає можливість краще зрозуміти поведінку витрат, віднесених до відповідних видів діяльності, що є важливим при розробці і впровадженні калькулювання за видами діяльності на підприємстві.

## 5. Вибір факторів витрат для однорідних сукупностей накладних витрат

При запровадженні системи калькулювання за видами діяльності можуть виникати труднощі з вибором факторів для однорідних сукупностей накладних витрат. Зрозуміло, що від ретельності вибору факторів для видів діяльності залежить ефективність побудованої системи калькулювання за видами діяльності. Вибір фактора однорідної сукупності відображає компроміс між точністю і вартістю вимірювання. Адже система калькулювання за видами діяльності, в якій виділено 50 факторів і налічується 200 об'єктів витрат (продуктів) потребуватиме оцінки 10 тис. елементів даних (кількість кожного фактора витрат діяльності, що використовується кожним продуктом). Таким чином, розробники систем калькулювання за видами діяльності часом намагаються зменшити кількість факторів, тобто застосовують один і той самий фактор для кількох операцій (видів діяльності).

Розрізняють три види факторів витрат діяльності: операційні, часові та інтенсивні (пряме списання) [3, с. 275–277].

**Операційні фактори (transaction drivers)** використовуються для того, щоб підрахувати частоту повторення діяльності – кількість разів виконання певного виду діяльності. Це найдешевший тип факторів витрат, однак він, наімовірніше, найменш точний. Наприклад, при використанні операційного фактора витрат, такого як кількість пере-

налагоджень передбачається, що для проведення всіх налагоджень буде затрачено та сама кількість часу.

**Часові фактори (duration drivers)** відображають тривалість часу, необхідного для виконання діяльності. Наприклад, час налагодження устаткування. Зрозуміло, якщо простий продукт потребує кількох хвилин для переналагодження устаткування, а складний – кілька годин, доцільно в даному разі застосовувати часовий, а не операційний фактор, оскільки це точніше відобразить віднесення витрат на переналагодження на певні продукти.

**Інтенсивні фактори (intensity drivers)** передбачають пряме прослідковування та списання витрат на певні види діяльності (операції) згідно з відповідними первинними документами (наряд на роботу, вимога на відпуск матеріалів, звіт про відрядження, шляховий листок автомобіля тощо). Інтенсивні фактори є найточнішими і водночас найдорожчими. Їх використання в нашому прикладі щодо налагодження устаткування є виправданим тоді, коли особливо складний продукт вимагає спеціального налагодження (з використанням чисельного персоналу і обладнання) кожного разу, коли машина переналагоджується для виробництва даного продукту.

При розробці системи ABC зручно представити виділені на підприємстві види діяльності (операції) у вигляді **довідника видів діяльності (bill of activities)**. Довідник містить перелік видів діяльності, їх опис (характеристику витрат, що породжує дана діяльність) і фактори витрат відповідної діяльності. Розглянемо приклад складання спрощеного довідника з переліком видів діяльності, визначенням факторів витрат діяльності і зазначенням їх видів на прикладі підприємства з виробництва корпусних меблів (табл. 3.11). Для більшої наочності відобразимо послідовність видів діяльності (операцій) підприємства з виробництва меблів у вигляді схеми (рис. 3.4)



Рис. 3.4. Послідовність видів діяльності (операцій) підприємства з виробництва меблів

Таблиця 3.11

## Довідник видів діяльності підприємства з виробництва меблів

Види діяльності	Можливий фактор витрат	Вид фактора
Отримати замовлення	Кількість замовлень / фактичні витрати	Операційний / інтенсивний
Розробити виріб	Кількість виробів / фактичні витрати	Операційний / інтенсивний
Адаптувати специфікацію клієнта	Кількість специфікацій	Операційний
Узгодити продукт з клієнтом	Час, проведений у клієнта	Часовий
Розробити техпроцес	Час розробки / фактичні витрати	Часовий / інтенсивний
Визначити норми споживання ресурсів	Кількість замовлень	Операційний
Оцінити вартість та ціну замовлення	Кількість замовлень	Операційний
Узгодити ціну і підписати контракт	Кількість підписаних контрактів	Операційний
Виставити рахунок та отримати аванс	Кількість виставлених рахунків	Операційний
Придбати матеріали	Час обробки замовлення на придбання	Часовий
Спланувати виробництво	Час роботи комп'ютера	Часовий
Видати матеріали у виробництво	Кількість переміщень матеріалів	Операційний
Виконати техпроцес	Кількість переналагоджень	Операційний
Перевірити якість	Кількість перевірок	Операційний
Виправити дефекти	Фактичні витрати	Інтенсивний
Запакувати замовлення	Кількість замовлень	Операційний
Перемістити та складувати замовлення	Площа складу	Операційний
Отримати залишок оплати	Кількість отриманих платежів	Операційний
Доставити замовлення клієнту	Фактичні витрати	Інтенсивний
Зібрати та монтувати на місці	Час монтажу	Часовий
Забезпечити післяпродажне обслуговування	Кількість оброблених гарантій (рекламацій)	Операційний

## 6. Застосування калькулювання за видами діяльності для визначення прибутковості клієнтів

Як відомо, в цілях ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності не виробничі витрати (або витрати періоду чи операційні витрати), до яких відносять адміністративні витрати і витрати на збут, не включаються до собівартості реалізованої продукції, а списуються на витрати в тому періоді, в якому вони були понесені. Звісно, що в цілях прийняття управлінських рішень, у межах управлінського обліку, на підприємстві розраховуються повні витрати і не лише на продукти чи замовлення, а й на підрозділи, напрямки діяльності, канали збуту, клієнтів та ін. При цьому як бази для розподілу таких не виробничих витрат традиційно обираються виручка (дохід), виробничі витрати, валовий прибуток, маржинальний дохід тощо.

Поки що ми зосереджували свою увагу лише на віднесенні виробничих непрямих витрат на окремі продукти чи замовлення. Однак враховуючи важливість задоволення клієнтів і орієнтованих на ринок стратегій, підприємства останніми роками значно збільшили витрати на маркетинг, реалізацію і дистрибуцію. Багато з цих витрат не мають відношення до окремих продуктів чи продуктових ліній, вони асоціюються більшою мірою з такими об'єктами, як окремі клієнти, ринкові сегменти і канали дистрибуції.

Повертаючись до прикладу з фабрикою конвертів «Куверт-Україна», розглянемо випадок з двома її клієнтами – «Укрпошта» і «Ромашка». Ці клієнти забезпечують фабриці приблизно однаковий річний оборот майже 300 тис. грн. «Куверт-Україна» до впровадження калькулювання за видами діяльності в цілях внутрішньофірмового управління обраховувала прибутковість своїх клієнтів розподіляючи не лише виробничі, а й не виробничі витрати (адміністративні та на збут) на клієнтів на базі виручки від реалізації. Ці витрати склали приблизно 35% загальної виручки. Таким чином, звіти про фінансові результати для двох клієнтів виглядали практично однаково (табл. 3.12)

Таблиця 3.12

**Звіт про фінансові результати фабрики конвертів  
«Куверт-Україна» в розрізі клієнтів**

Показник	«Укрпошта»	«Ромашка»
Виручка від реалізації, грн	305 000	300 000
Собівартість реалізованої продукції, грн	129 000	131 000
Валовий прибуток, грн	176 000	169 000
Адміністративні витрати і витрати на збут (35% від виручки), грн	106 750	105 000
Операційний прибуток, грн	69 250	64 000
Коефіцієнт операційного прибутку	22,7%	21,3%

Обидва клієнти вважалися надзвичайно важливими і прибутковими для компанії, хоча працівники торгового відділу фабрики конвертів «Куверт-Україна» відчували, однак, що подібні розрахунки не відображають правдивих відносин з клієнтами. Директор Торгового дому знала, що менеджер з роботи з клієнтами потратив масу часу на обслуговування рахунка компанії «Ромашка». Цей клієнт вимагав до себе особливої уваги і постійно цікавився, чи зможе «Куверт-Україна» модифікувати продукцію, щоб задовільнити його потреби. Для обслуговування такого клієнта був потрібен великий обсяг маркетингових ресурсів. Крім того, «Ромашка» переважно замовляла багато невеликих партій конвертів зі специфічними вимогами до них (різні форми клапана, типу поклейки, кольору паперу тощо), причому набагато частіше, ніж інші клієнти; вимагала термінової доставки; затягувала з оплатою рахунків, що збільшувало попит на такі накладні види діяльності фабрики конвертів «Куверт-Україна», як обробка замовлень, оформлення рахунків і інкасація дебіторської заборгованості. «Укрпошта», з іншого боку, переважно замовляла декілька видів продуктів, але в більших кількостях, була цілком передбачуваною стосовно розміщення замовлень, не обмежувала час виконання замовлення і задовольнялася незначною реалізаційною та технічною підтримкою. Директор Торгового дому відчувала, що «Укрпошта» насправді була набагато вигіднішим клієнтом для фабрики конвертів «Куверт-Україна», ніж «Ромашка», хоча наведені розрахунки давали цілком іншу картину.

Власне директор торгового дому зніціювала проведення аналізу витрат на управління і збут за видами діяльності фабрики конвертів

«Куверт-Україна». Вона сформувала змішану групу, яка включала представників торгового дому, виробничого відділу і адміністрації. Команда вивчала витрати на придбання ресурсів за різними рахунками, виявляла види діяльності, що виконуються з допомогою цих ресурсів, і відбирала фактори витрат за видами діяльності, які могли б пов'язати кожен вид діяльності з окремими клієнтами. В результаті було складено довідник видів діяльності фабрики конвертів «Куверт-Україна» (табл.3.13)

Таблиця 3.13

**Довідник видів діяльності і фактори витрат діяльності фабрики  
конвертів «Куверт-Україна»**

Діяльність	Опис діяльності	Фактор витрат діяльності
Забезпечення маркетингової підтримки	Зарплата і преміальні менеджерів з маркетингу, амортизація і техобслуговування використовуваних потужностей і обладнання, енергія, витрати на телефон і допоміжні матеріали	Оцінена частка часу, затраченого на кожного клієнта
Ділові поїздки до клієнтів	Представницькі і витрати на відрядження	Фактичні витрати
Поширення каталогу продаж	Витрати на розробку, друк і розсилку каталогу продаж теперішнім і потенційним клієнтам	Кількість відправлень
Обслуговування клієнтів	Зарплата і преміальні працівників Торгового дому, які працюють з клієнтами, а також витрати на використовуване ними обладнання і допоміжні матеріали	Оцінена частка часу, затраченого на кожного клієнта
Обробка замовлень клієнтів	Зарплата і преміальні адміністративних працівників, відповідальних за: забезпечення зв'язку з клієнтами перед отриманням і після виконання замовлень, координацію виробничого процесу з ціллю складання графіка доставки, виставлення рахунків і інкасування дебіторської заборгованості	Кількість замовлень
Зберігання запасів для клієнтів	Витрати на зберігання запасів готової продукції на складі до відправлення клієнтам	Кількість запасів і складська площа, необхідні клієнту
Відвантаження продукції клієнтам	Витрати на відвантаження готової продукції клієнтам. Одні клієнти можуть вимагати негайної, нічної доставки; інших можна обслужити, залучаючи перевізників, які беруть невелику плату	Фактична документація про відвантаження

Після того, як члени проектної команди підготували інформацію про витрати за видами діяльності і зібрали дані про всі фактори витрат діяльності, вони змогли віднести витрати на збут і управління безпосередньо до клієнтів. Картина відносної прибутковості «Укрпошти» і «Ромашки» тепер різко змінилася (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

### Аналіз прибутковості клієнтів у системі калькулювання за видами діяльності фабрики конвертів «Куверт-Україна»

Показник	«Укрпошта»	«Ромашка»
Виручка від реалізації, грн	305 000	300 000
Собівартість реалізованої продукції, грн	129 000	131 000
Валовий прибуток, грн	176 000	169 000
Маркетингова підтримка, грн	7 000	54 000
Ділові поїздки до клієнтів, грн	1 200	7 200
Поширення каталогу продаж, грн	100	100
Обслуговування клієнтів, грн	4000	42 000
Обробка замовлень клієнтів, грн	500	18 000
Зберігання запасів, грн	800	8 800
Відвантаження продукції клієнтам, грн	12 600	42 000
Усього витрат діяльності, грн	26 200	172 100
Операційний прибуток, грн	149 800	(3 100)
Коефіцієнт операційного прибутку	49,1%	(1,0%)

Таким чином, традиційні системи калькулювання не відображають попит на види діяльності з реалізації та управління з боку різних продуктів, що продаються різним клієнтам через різні канали дистрибуції. Сьогодні, у зв'язку зі зростанням ролі клієнтів і технологічних інновацій, слід, зокрема, враховувати, що деякі клієнти можуть виявляти більший попит на види діяльності з реалізації, збуту, управління, маркетингу і інші не виробничі види діяльності. Отже, впровадження систем калькулювання за видами діяльності дає можливість побороти цей недолік традиційних систем калькулювання і успішно управляти прибутковістю клієнтів.

Аналіз прибутковості клієнтів у системі калькулювання за видами діяльності дозволяє підприємству розподілити своїх клієнтів на такі чотири категорії [3, с. 287–288]:

1. Чутливі до ціни з низькими витратами на обслуговування.
2. Дорогі в обслуговуванні, але невимогливі щодо ціни.
3. Високоприбуткові з низькими витратами на обслуговування.
4. Низькоприбуткові з високими витратами на обслуговування.

Клієнти першої категорії вимагають низьких цін і значних знижок, витрати на обслуговування цих клієнтів теж невисокі (тому що вони роблять великі замовлення на стандартні продукти з передбачуваним графіком доставки). Таким чином, такі клієнти дають помірну величину прибутку.

Клієнти другої категорії дорогі в обслуговуванні (через невеликі і не прогнозовані (термінові) замовлення, високі витрати на технічну і побутову підтримку, значні витрати на доставку тощо), але теж є прибутковими, оскільки виручка, отримана від продажу цим клієнтам, з надлишком компенсує витрати на їх обслуговування.

Найприбутковішими є клієнти третьої категорії, які характеризуються високими доходами і низькими витратами на їх обслуговування (подібно як клієнт «Укрпошта»). Таких клієнтів треба утримувати помірними знижками, стимулами чи спеціалізованими послугами, щоб захиститися від посягань конкурентів.

Клієнти четвертої категорії (подібно до клієнта «Ромашка») є збитковими через низький дохід і високі витрати на обслуговування. Як діяти компанії щодо таких клієнтів? Чи слід компанії відмовитися від них? Передусім компанія може поділитися з клієнтом результатами ABC-аналізу їх прибутковості, показати витрати на їх обслуговування і стимулювати клієнта працювати з компанією більш ефективно. Наприклад, витрати на клієнтів можуть бути зменшені шляхом скорочення кількості видів діяльності, або ж компанія може змінити свою практику ціноутворення при роботі з такими клієнтами. Практика надання знижок, що раніше обумовлювалася річним обсягом продажу, може бути змінена виходячи з розміру окремого замовлення і методу доставки. За виробництва спеціальних варіантів продукції з ціллю задоволення особливих потреб клієнта можуть бути встановлені цінкові надбавки. Високі витрати на доставку можуть бути знижені шляхом встановлення мінімальних розмірів замовлень або відшкодовані, якщо клієнт сам буде оплачувати доставку.

Таким чином, ABC-аналіз прибутковості клієнтів може використовуватися з ціллю стратегічного управління видами діяльності.

## 7. Сутність систем управління витратами за видами діяльності

Перші прихильники калькулювання за видами діяльності застосовували цей підхід лише для отримання більш точних значень собівартості, однак згодом його користувачам стало зрозуміло, що калькулювання за видами діяльності можна застосовувати не тільки для калькулювання, але і як механізм для управління витратами. Впровадження в організаціях управління витратами з використанням калькулювання за видами діяльності отримало назву *систем управління витратами за видами діяльності (ABC management systems)* або ж *управління видами діяльності (activity-based management – ABM)*.

Щоб упровадити систему управління видами діяльності потрібні лише перші три з п'яти етапів, визначених на рисунку 3.2, а саме [8, с. 839]:

1. Визначення основних видів діяльності (операцій), що споживають ресурси.
2. Об'єднання накладних витрат в однорідні сукупності за видами діяльності.
3. Визначення фактора витрат для кожної однорідної сукупності накладних витрат.

Таким чином, компанії можуть упустити останні два етапи калькулювання за видами діяльності, що полягають у віднесенні витрат видів діяльності на продукти, і адаптувати калькулювання за видами діяльності тільки для цілей усестороннього управління витратами без самої калькуляції. Однак організації можуть розробляти систему, яка включатиме як калькулювання за видами діяльності (ABC), так і управління видами діяльності (ABM). При цьому наголосимо – для управління видами діяльності потрібні тільки перші три зазначені етапи.

За управління видами діяльності бізнес розглядається як набір взаємопов'язаних видів діяльності, що в кінцевому підсумку додають цінність споживачу, який користується продуктом. Цей підхід приділяє основну увагу управлінню бізнесом на основі тих видів діяльності, які в сукупності утворюють сутність організації. Як ми вже знаємо, управління видами діяльності виходить з концепції, що види діяльності потребують витрат. Отож, за управління видами діяльності буде здійснюватися і стратегічне управління витратами.

Ціль управління видами діяльності – гарантувати задоволення потреб споживачів за меншого попиту на організаційні ресурси.

За традиційного підходу бюджети і управлінські звіти аналізуються за типами витрат, понесених кожним центром відповідальності. За ABM витрати аналізуються за видами діяльності, що дозволяє менеджерам отримувати інформацію про те, чому мають місце ті чи інші витрати і яким є вихід за кожним видом діяльності (в одиницях факторів витрат). Розглянемо різницю між традиційним аналізом і аналізом за видами діяльності на основі звіту (табл.3.15), представленого керівництву відділом збуту і маркетингу.

Таблиця 3.15

### Аналіз збутової діяльності підприємства

	Сума, тис. грн.
<b>Традиційний аналіз</b>	
Заробітна плата	2041
Комунальні послуги	118
Транспортні витрати	1370
Витрати на зв'язок	290
Амортизація	146
Інші витрати	105
Усього витрат	4 070
<b>ABC аналіз</b>	
Маркетингова і технічна підтримка	1 620
Ділові поїздки до клієнтів	216
Обслуговування клієнтів	260
Обробка замовлень клієнтів	540
Зберігання запасів	264
Надвантаження продукції клієнтам	1 170
<b>Усього витрат</b>	<b>4 070</b>

З таблиці 3.15 очевидно, що підхід до управління за видами діяльності забезпечує менеджерам важливу інформацію. Він дає більшу наочність витрат на виконання видів діяльності, якими займається організація, і може стати мотивацією для діяльності менеджерів, на які традиційний аналіз особливої уваги не звертає. Крім того, ідентифікація витрат за видами діяльності може підштовхнути керівництво до певних дій, необхідних для того, щоб фірма стала більш конкурентоспроможною. Наприклад, у результаті



ABC аналізу керівництво дізналося, що витрати на обробку замовлення одного клієнта складають 50 грн. Після цього їм стає зрозуміло, що невелике замовлення є сумнівно прибутковим, виходячи з витрат на його обробку. В результаті відмови від великої кількості дрібних замовлень і концентрації на великих замовленнях попит на види діяльності, пов'язані з обробкою замовлень споживачів, знижується, і можна очікувати, що майбутні витрати за цим видом діяльності скоротяться.

До впровадження управління видами діяльності більшість організацій не знали про витрати на виконання основних видів діяльності, якими вони займалися. Знання цих витрат дало можливість зрозуміти, як вони можуть бути усунені чи, якщо це неможливо, виконуватися більш ефективно. Щоб виділити потенційні можливості для зниження витрат і їх ранжування, багато організацій виявили для себе корисним класифікувати види діяльності на ті, які додають цінність і не додають її [3, с. 96].

**Діяльність, яка додає цінність (value-added activity)** – це діяльність, усунення якої призведе до зниження корисності (цінності) продукту для клієнта в довгостроковій перспективі. Наприклад, прасування готового одягу буде видом діяльності, що додає цінність на швейній фабриці. І навпаки, **діяльність, яка не додає цінності (nonvalue-added activity)**, – це діяльність, яка надає можливість зниження витрат без зниження потенційних вигід продукту з точки зору клієнта. Прикладами таких видів діяльності є роботи з перевірки якості продукції, зберігання і переміщення сировини, налагодження обладнання. З точки зору споживачів, витрати на ці види діяльності можуть бути скорочені без зниження цінності продукту. Види діяльності, які не додають цінності, – це передусім ті види, за які споживачі не хочуть платити. Ідентифікація цих видів діяльності звертає увагу менеджерів на величезні кошти, які витрачаються в організації без користі. В результаті цього можна ранжувати види діяльності з більшими можливостями зі зниження витрат шляхом їх усунення чи виконання більш ефективно, наприклад, скороченням кількості переміщень матеріалів, удосконаленням потоків переміщення продукції, а також зниженням рівнів запасів вихідних матеріалів. Дії, спрямовані на скорочення чи усунення видів діяльності, які не додають цінності, належать до важливіших, оскільки, якщо організація займається цим постійно, вона може знизити витрати без зниження цінності продукту з точки зору споживача.

Таким чином, управління видами діяльності (ABM) – це стратегічний підхід до управління, який включає процес, що складається з таких п'яти кроків: ідентифікація цілей процесу; опис видів діяльності; класифікація видів діяльності; безперервне вдосконалення процесів; усунення тих видів діяльності, витрати ресурсів на здійснення яких перевищують їх цінність.

## 8. Упровадження систем калькулювання та управління витратами за видами діяльності в облікову практику підприємств України

Упровадження систем калькулювання та управління витратами за видами діяльності в облікову практику підприємств України є питанням актуальним, отож доречно акцентувати на певних проблемах, якими може зіштовхнутися підприємство при запровадженні цих систем:

1. Не потрібно впроваджувати калькулювання за видами діяльності в систему фінансового обліку та фінансової звітності, оскільки традиційні системи калькулювання достатньо задовольняють вимоги зовнішніх користувачів і податкових органів.
2. Фінансова група не повинна впроваджувати калькулювання за видами діяльності без підтримки вищого керівництва. Адже впровадження калькулювання витратами за видами діяльності повинно враховувати певну ціль бізнесу: перепроєктувати чи покращити процеси, піти на рішення щодо розробки продукту, вдосконалити продуктовий асортимент, краще управляти взаємовідносинами з клієнтами тощо. Отож за результатами калькулювання за видами діяльності має бути зворотний зв'язок: перепланування, ціноутворення, асортимент, проєктування тощо.
3. Не варто залучати консалтингові фірми, бо вони не мають знань про операції конкретного підприємства. Є і спеціальне програмне забезпечення для калькулювання за видами діяльності. Однак це лише шаблон який не забезпечить творчого мислення, необхідного для побудови ефективної моделі ABC. Таким чином, тільки своя багатофункціональна внутрішня команда, перед якою стоїть чітко виражена ціль (перепроєктування чи покращання процесів, вдосконалення асортименту чи взаємовідносин з клієнтами, перепроєктування продукту чи вдосконалення ціноутворення тощо), може впровадити

калькулювання за видами діяльності. Така команда може включати, крім працівників фінансової служби, виробничих менеджерів, інженерів (конструкторів), маркетологів (збутовиків), працівників відділу інформаційних технологій та ін.

4. Розробка системи калькулювання та управління витратами за видами діяльності для підприємства є довготривалим і трудомістким процесом. Вона працюватиме лише у випадку, якщо її ініціює і фінансово підтримує вище керівництво. Якщо ж модель недосконала (використовує довільний розподіл при розподілі витрат за видами діяльності, наприклад, на основі відсотків), це підриває довіру менеджерів до системи калькулювання та управління витратами за видами діяльності і вона належним чином не працюватиме.

5. Індивіди «пручаються» впровадженню калькулювання та управління витратами за видами діяльності. Працівники відчувають загрозу, яка впливає з пропозиції покращити їх роботу. Адже модель ABC може виявити:

- Неприбуткові продукти.
- Неприбуткових клієнтів.
- Неєфективні види діяльності і клієнтів.
- Невикористовувані потужності.

Менеджери, відповідальні за ці проблеми, почувуються некомфортно, відчуваючи загрозу виявлення незадовільного менеджменту «під час їхньої вахти». Слід розпізнавати і побороти захисну поведінку працівників.

Таким чином калькулювання за видами діяльності дає змогу отримати точнішу інформацію про витрати, необхідну для прийняття як поточних, так і стратегічних рішень.

Водночас, калькулювання за видами діяльності має не лише переваги, а й певні **обмеження**. Зокрема застосування калькулювання за видами діяльності не є актуальним для вітчизняних підприємств, які виробляють однорідну продукцію й не мають високотехнологічної структури виробництва. Калькулювання та управління витратами за видами діяльності доцільно застосовувати у випадках, якщо на підприємстві:

1. Велика частка накладних витрат;
2. Інформація про накладні витрати є важливою для прийняття рішень і формування конкурентних переваг;
3. Високою є ціна помилкових рішень;

4. Велика різноманітність і складність продукції та технологій;
5. Велика частка разової чи дрібносерійної продукції, яка виробляється або й конструється виключно на замовлення;
6. Короткий виробничий цикл і невеликі, часто змінні розміри оброблюваних замовлень.

### Контрольні запитання

1. У чому полягають обмеження традиційної системи калькулювання?
2. Які основні відмінності калькулювання за видами діяльності від традиційної системи калькулювання?
3. Для кожного ієрархічного рівня діяльності (на рівні одиниці продукту, на рівні партії продукту і на рівні продукту) наведіть приклади видів діяльності (операцій).
4. Підберіть до названих вище прикладів видів діяльності (операцій) відповідні фактори витрат і вкажіть їх види. Яка доцільність таких факторів витрат для кожного з видів діяльності?
5. Як визначають ставку фактора витрат діяльності?
6. Які основні етапи калькулювання за видами діяльності?
7. Як можна застосувати калькулювання за видами діяльності для визначення прибутковості клієнтів?
8. У чому полягає сутність управління витратами за видами діяльності?
9. Наведіть приклади діяльності, що відповідно додає цінність та не додає цінності продукції (послугам). Обґрунтуйте, як можна знизити витрати без зниження цінності продукту з точки зору споживача?
10. Вкажіть можливі проблеми та обмеження впровадження систем калькулювання та управління витратами за видами діяльності на підприємствах України. У яких випадках доцільно застосовувати калькулювання та управління витратами за видами діяльності?

### Тести для самоконтролю

1. Обмеженість традиційних систем калькулювання у порівнянні з системами калькулювання за видами діяльності полягає у тому, що вони:
  - а) застосовують єдину загальнозаводську або цехові ставки розподілу накладних витрат;
  - б) занадто трудомісткі у застосуванні;
  - в) не задовольняють вимоги міжнародних стандартів обліку;
  - г) не задовольняють вимоги регулятивних органів;

2. Калькулювання за видами діяльності передбачає, що:
- а) продукція споживає ресурси;
  - б) діяльність споживає продукцію;
  - в) ресурси споживають діяльність, а діяльність споживає продукцію;
  - г) продукція споживає діяльність, а діяльність споживає певні ресурси.
3. Системи калькулювання витрат за видами діяльності передбачають розподіл між виробами:
- а) лише виробничих накладних витрат;
  - б) лише основних виробничих витрат;
  - в) лише невиробничих накладних витрат;
  - г) виробничих і невиробничих накладних витрат.
4. Системи калькулювання витрат за видами діяльності використовують для накопичення і перерозподілу витрат:
- а) реєстри бухгалтерського обліку;
  - б) первинні документи і звіти;
  - в) види діяльності (операції);
  - г) реальні виробничі підрозділи.
5. Види діяльності (операції) для цілей калькулювання за видами діяльності – це:
- а) визначені статутом види діяльності підприємства;
  - б) визначені підприємством операції його операційного циклу;
  - в) визначені обліковою політикою види діяльності підприємства;
  - г) роботи чи процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в ході виробничо-комерційної діяльності підприємства для створення і обслуговування об'єктів витрат.
6. Однорідна сукупність витрат у калькулюванні за видами діяльності – це:
- а) сукупність однорідних витрат, пов'язаних з певною діяльністю;
  - б) накладні витрати, віднесені на певний об'єкт витрат;
  - в) стаття загальновиробничих витрат підприємства;
  - г) елемент витрат підприємства.
7. Фактори витрат діяльності – це:
- а) види діяльності, що споживають витрати;
  - б) витрати діяльності, що споживаються об'єктами витрат;
  - в) події, які спричиняють зміни у складі і величині витрат певної діяльності;
  - г) ставки розподілу витрат за видами діяльності.
8. Ставку фактора витрат діяльності визначають:
- а) діленням загальної кількості фактора витрат діяльності на витрати діяльності;
  - б) діленням витрат діяльності на загальну кількість фактора витрат діяльності;

- а) діленням загальної величини накладних витрат на загальну кількість фактора витрат діяльності;
  - г) діленням витрат діяльності на кількісне значення фактора витрат діяльності для конкретного об'єкта витрат.
9. Розрізняють такі види факторів витрат діяльності:
- а) операційні, часові та інтенсивні;
  - б) операційні, фінансові та інвестиційні;
  - в) вартісні, часові та інтенсивні;
  - г) натуральні, трудові і вартісні.
10. Довідник видів діяльності – це:
- а) перелік видів діяльності, їх опис і фактори витрат відповідної діяльності;
  - б) список видів діяльності, визначений Держкомстатом;
  - в) перелік видів діяльності, визначений Статутом підприємства;
  - г) перелік видів діяльності, визначений обліковою політикою підприємства.
11. Ієрархія видів діяльності передбачає їх класифікацію на:
- а) діяльність стратегічну, тактичну і оперативну;
  - б) діяльність операційну, інвестиційну і фінансову;
  - в) діяльність на рівні одиниці продукту, на рівні партії продукту і на рівні продукту;
  - г) діяльність вищого управлінського, управлінського і лінійного персоналу.
12. Для прийняття стратегічних рішень у межах ABC системи виділяють види діяльності (операції):
- а) до 20;
  - б) від 20 до 75;
  - в) від 75 до 300;
  - г) від 300 і більше.
13. Що з нижченаведеного є назвою операції (виду діяльності):
- а) торгівля;
  - б) виробництво;
  - в) налагодження обладнання;
  - г) посередництво.
14. Діяльність, яка додає цінність, – це:
- а) діяльність, яка передбачає суттєві витрати на її здійснення;
  - б) діяльність, яка додає цінності підприємству;
  - в) діяльність, усунення якої призведе до зниження цінності продукту для клієнта в довгостроковій перспективі;
  - г) діяльність, яка надає можливість зниження витрат без зниження потенційних вигід продукту з точки зору клієнта.

15. Системи калькулювання за видами діяльності доцільно застосовувати у випадках, якщо на підприємстві:

- велика частка накладних витрат;
- невелика частка накладних витрат;
- велика частка основних витрат;
- масове або серійне виробництво однотипної продукції.

## Завдання для самостійної роботи

### Завдання 1

Визначіть прийнятний фактор витрат для кожного з перелічених нижче видів діяльності:

- Налагодження обладнання;
- Переміщення матеріалів;
- Енергозабезпечення;
- Контроль якості;
- Планування виробництва;
- Замовлення матеріалів;
- Ремонт і технічне обслуговування обладнання;
- Відвантаження продукції;
- Пакування продукції;
- Амортизація виробничих приміщень.

### Завдання 2

Підприємство виготовляє два види продукції А і В, про які є така планова інформація:

Планова інформація	А	В
Обсяг виробництва, од.	15 000	6 000
Ціна за одиницю, грн	95	180
Основні витрати на виробництво одиниці продукції, грн	35	90
Час обробки, машино-годин	12 000	8 000

Виробничі накладні витрати заплановані в сумі 900 000 грн.

Аналіз виробничих накладних витрат свідчить, що вони пов'язані з такими видами діяльності (процесами):

Вид діяльності	Сума виробничих накладних витрат, грн
Організація виробництва	52 000
Налагодження устаткування	130 000
Машинна обробка	687 000
Пакувальні операції	31 000
Усього	900 000

Для кожної сукупності виробничих накладних витрат були визначені відповідні фактори витрат:

Сукупність виробничих накладних витрат	Фактор витрат
Витрати, пов'язані з організацією виробництва	Час роботи персоналу, пов'язаний з організацією виробництва, годин
Витрати, пов'язані з налагодженням устаткування	Кількість налагоджень
Витрати, пов'язані з машинною обробкою	Кількість машино-годин
Витрати, пов'язані з пакуванням	Кількість замовлень на пакування

Далі наведені фактичні дані про види діяльності, пов'язані з виробництвом продукції.

Розподіл діяльності (операцій) між виробами:

Фактор витрат	Споживання діяльності виробами		
	А	В	Разом
Години праці, пов'язаної з організацією виробництва	250	375	625
Кількість налагоджень	10	20	30
Кількість машино-годин	12 000	8 000	20 000
Кількість замовлень на пакування	2 000	1 000	3 000

Необхідно:

- Виходячи з наведених даних, визначити ставку розподілу для кожного пулу виробничих накладних витрат.
- Використовуючи ці ставки, розподілити виробничі накладні витрати між виробами.
- Здійснити розподіл накладних витрат між виробами з використанням традиційного підходу до розподілу таких витрат (на базі машино-годин).
- Використовуючи отримані результати розподілу порівняти суму розподілених накладних витрат, собівартість продукції та її прибутковість за різних методів розподілу

### Завдання 3

Підприємство виготовляє два види продукції, про які є така інформація:

Виріб	Обсяг виробництва, од.	Години праці, год.	Прямі витрати на оплату праці, грн	Кількість переміщень	Кількість компонентів матеріалів	Кількість змін у дизайні	Кількість переналагоджень устаткування
Х	1 200	1000	20 000	42	11	4	8
У	2 100	3000	60 000	21	6	3	5
Разом		4000	80 000	63	17	7	13

Виробничі накладні витрати включають, грн:

Переміщення	65 000;
Зберігання компонентів (деталей)	25 200;
Зміни у дизайні	59 000;
Переналадження устаткування	50 800;
Разом	200 000.

Прямі матеріальні витрати на виробництво одиниці продукції є такими:

X	1250 грн
Y	1350 грн.

**Необхідно:**

1. Визначити собівартість одиниці кожного виду продукції:

- використовуючи розподіл виробничих накладних витрат на базі годин праці;
- із застосуванням калькулювання на основі діяльності.

2. Порівняти суму розподілених накладних витрат, собівартість продукції та її прибутковість за різних методів розподілу.

#### Завдання 4

Підприємство виготовляє чотири види продукції, про які є така планова інформація:

Планова інформація	A	B	C	D
Обсяг виробництва, шт.	120	100	80	120
Витрати на виробництво одного виробу, грн:				
- основні матеріали	40	50	30	60
- основна праця	28	21	14	21
Години роботи обладнання на один виріб, год.	4	3	2	3

Усі чотири вироби аналогічні і переважно виробляються серіями по 20 шт. і продаються партіями по 10 шт.

Виробничі накладні витрати в даний час розподіляються виходячи з годин роботи обладнання, а загальні виробничі накладні витрати за звітний період, об'єднані в однорідні сукупності витрат за видами діяльності, є такими, грн:

Налагодження обладнання	5250;
Переміщення матеріалів	3600;
Контроль якості	2100;
Обробка і доставка матеріалів	4620;
Інші цехові витрати (оренда, податки, амортизація, контроль)	10 430.

Для визначених вище видів діяльності застосовуються такі фактори витрат:

Види діяльності	Фактори витрат
Налагодження обладнання	Кількість виробничих циклів
Переміщення матеріалів	Кількість вимог на отримання
Контроль якості	Кількість виробничих циклів
Обробка і доставка матеріалів	Кількість виконаних замовлень

Кількість поданих на склад вимог для кожного продукту – 20, кількість виконаних замовлень – 42, кожне замовлення було на партію по 20 шт. продукції.

**Необхідно:**

1. Розрахувати загальні витрати за кожним виробом за умови традиційного розподілу виробничих накладних витрат на базі годин роботи обладнання.
2. Розрахувати загальні витрати за кожним виробом за умови калькулювання за видами діяльності.
3. Обчислити виробничі витрати на одиницю продукції за даними попередніх пунктів; вказати відмінності і зробити висновки щодо встановлення цін на продукти і їх прибутковості.

#### Завдання 5

Нижче наведені планові показники на наступний період за трьома видами продукції підприємства, в тис.:

Планова інформація	X	Y	Z
Обсяг виробництва, шт.	50	40	30
Ціна, грн	45	95	73
Основні витрати, грн	32	84	65
Цех обробки, маш./год. на одиницю продукції	2	5	4
Цех збирання, люд./год. на одиницю продукції	7	3	2

Ставки розподілу виробничих накладних витрат за традиційної системи розподілу:

Цех обробки – 1,2 грн на маш./год.

Цех збирання – 0,825 грн на люд./год.

Виробничі накладні витрати можна згрупувати в однорідні сукупності таким чином:

Вид діяльності	Сума витрат, тис. грн	Фактор витрат	Кількість за звітний період
Обслуговування машинної обробки	357	Маш./год.	420 000
Обслуговування збирання	318	Люд./год.	530 000
Налагодження обладнання	26	Кількість налагоджень	520
Обробка замовлень	156	Кількість замовлень клієнтів	32 000
Закупівлі	84	Кількість замовлень у постачальників	11 200

Також відомі такі оцінки на наступний період:

Планова інформація	X	Y	Z
Кількість налагоджень	120	200	200
Кількість замовлень клієнтів	8 000	8 000	16 000
Кількість замовлень у постачальників	3 000	4 000	4 200

**Необхідно:**

- Підготувати і надати звіт про прибутки і збитки на основі:
  - традиційної системи калькулювання витрат;
  - калькулювання за видами діяльності.
- Прокоментувати, чому вважається, що ABC калькуляція витрат дає більш точну оцінку собівартості продукції на одиницю, ніж традиційна.

**Завдання 6**

Наведена нижче інформація стосується фірми, яка здійснює розсилку своїх товарів поштою. Замовлення клієнтів приймаються або за безкоштовними (для клієнтів) телефонними дзвінками, або за поштовими зверненнями. Фірма робить розсилку каталогу і рекламних листків, а також практикує повернення грошей клієнтам, якщо останні незадоволені якістю товарів. При цьому клієнти повинні оплатити витрати зі зворотної доставки товарів. Зрозуміло, що витрати фірми на маркетинг, дистрибуцію, збут і управління є доволі високі, що спонукало керівництво вивчити структуру замовлень за клієнтами за минулий рік і встановити чотири типи клієнтів, як проілюстровано нижче:

Показник	Тип 1	Тип 2	Тип 3	Тип 4
Мінімальна сума замовлення, грн	1 000	1 000	2 500	3 000
Кількість повернутих товарів	0	4	2	24
Вартість повернутих товарів, грн	0	200	500	1 500
Кількість замовлень за рік	1	6	4	12
Кількість замовлень за телефоном	1	0	0	12
Час, витрачений на розміщення замовлення за телефоном, год.	0,25	0	0	1
Кількість нічних доставок	1	0	0	12
Кількість звичайних доставок	0	6	4	0

Ціни встановлюються таким чином, щоб собівартість проданих товарів складала в середньому 75% від ціни реалізації. Клієнти оплачують фактичні витрати з відвантаження, однак нічні доставки потребують додаткової обробки. Фірма розробила такі ставки розподілу накладних витрат за видами своєї діяльності:

Вид діяльності	Ставка на базі фактора витрат діяльності
Обробка поштових замовлень	5 грн на замовлення
Обробка телефонних замовлень	80 грн на год.
Обробка повернень товарів	5 грн на повернення
Обробка замовлень на нічну доставку	4 грн на замовлення
Забезпечення взаємовідносин з клієнтами (розсилка каталогу, реагування на побажання і скарги клієнтів тощо)	50 грн на год.

**Необхідно:**

- Використовуючи калькулювання за видами діяльності визначити річний прибуток, пов'язаний з кожним із чотирьох типів клієнтів.
- Пояснити, який із клієнтів є найбільш прибутковий і чому.
- Дати поради даній фірмі щодо управління взаємовідносинами з клієнтами на прикладі чотирьох із виділених типів.

## Роль управлінського обліку в підвищенні продуктивності та управлінні якістю діяльності

У попередньому розділі ми з'ясували, що заходи, спрямовані на скорочення чи усунення видів діяльності, які не додають цінності, є дуже важливими, оскільки дають змогу знизити витрати без зниження цінності продукту з точки зору споживача. Здійснення таких заходів є однією із складових *реінжинірингу бізнес-процесів*, ціллю якого є покращити основні бізнес-процеси в організації, приділяючи посилену увагу спрощенню конструкції, зниженню витрат, підвищенню якості і забезпеченню задоволення споживачів. Важливу роль при цьому відіграє вибір *типу розміщення виробничих потужностей*, що, своєю чергою, впливає на витрати, пов'язані з запасами, та на час обробки.

Незалежно від типу розміщення виробничих потужностей, головним завданням процесу проектування виробництва є пришвидшення операцій і, як результат, збільшення операційного прибутку. Для підвищення продуктивності доцільно застосовувати *теорію обмежень*.

Оскільки якість продукції в сучасних умовах стає одним із ключових конкурентних показників, це вимагає формування в управлінському обліку інформації про *витрати на якість* та їх ефективність.

Всеохоплююча і ефективна система *«якраз вчасно»* є ефективним засобом скорочення непродуктивного часу і яскравим прикладом наслідку впровадження реінжинірингу бізнес-процесів на підприємствах.

**Після опрацювання цього розділу студент повинен уміти:**

- Характеризувати сутність реінжинірингу бізнес-процесів.
- Описувати типи розміщення виробничих потужностей і пояснювати їх вплив на ефективність виробничого циклу.
- Пояснювати принципи теорії обмежень та роль обліку продуктивності в прийнятті управлінських рішень щодо підвищення ефективності та результативності бізнесу.

- Описувати сучасні методи обліку і контролю якості.
- Пояснювати сутність і переваги системи «якраз вчасно».

### 1. Реінжиніринг бізнес-процесів в обліку

Реінжиніринг бізнес-процесів включає аналіз бізнес-процесів і внесення в існуючий порядок діяльності організації суттєвих змін, а саме – перепроєктування виконуваних робіт і застосовуваних видів діяльності [8, с. 843].

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

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

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

Істотне поліпшення функціонування означає, що реінжиніринг – це не просто підвищення маржинального доходу бізнесу, це не поліпшення на 5–10%. Це якісний перехід до нового рівня ефективності бізнесу, здійснення прориву. Ефективність може вимірюватися різноманітними методами, усе залежить від того, що важливо для конкретного бізнесу. Критерій реінжинірингу – завжди різкий прорив в ефективності функціонування.

Радикальне перепроєктування означає, що реінжиніринг – це не поліпшення теперішнього стану, не проведення косметичних змін, не перетасування вже існуючих систем. Скоріше це відмова від того,

що було раніше, і початок з “чистого аркуша”, новий винахід того, як робота повинна бути виконана. Як приклад доречно навести слова Едвіна Артета, генерального директора “Проктер&Гембл”. У 1993 році, коли “Проктер&Гембл” розпочинав проект реінжинірингу, він проголосив: “Якби “Проктер&Гембл” сьогодні не існував, як ми могли б його створити? Ми збираємося розібрати цей будинок по цеглинці, а потім знову його побудувати” [34].

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

Прикладом бізнес-процесу може бути обробка матеріалів, що складається з окремих видів діяльності, пов’язаних із плануванням виробництва, зберіганням матеріалів, інспектуванням якості отриманих матеріалів і платежами постачальникам. Цей процес може стати об’єктом реінжинірингу шляхом узгодження виробничого графіку з відповідним постачальником, з яким попередньо укладені договори на поставку матеріалів. Ці матеріали повинні прибувати на підприємство відповідно до виробничого графіка. При цьому якість матеріалів гарантується їх інспектуванням до доставки на підприємство. Кінцевим результатом такого підходу може стати усунення чи постійне зменшення видів діяльності, пов’язаних із зберіганням, закупівлями та інспектуванням якості матеріалів. Ці види діяльності належать до категорії тих, що не додають цінності, тому надають можливості для зниження витрат без погіршення якостей продукту з точки зору споживача [8, с. 843].

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

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

Розглянемо три основних типи розміщення обладнання і організації робочих місць [3, с. 352–358]:

- розміщення за технологічним принципом, або поопераційне планування;
- розміщення за продуктовим принципом, або поточне планування;
- розміщення за принципом виробничих ланок.

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

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

**Розміщення за принципом виробничих ланок (cellular manufacturing)** – реалізується у випадку, якщо підприємство організоване у вигляді декількох ланок; всередині кожної такої ланки всі види обладнання, необхідні для виробництва групи аналогічних продуктів, розміщуються один до одного максимально близько. Така ланка має U-подібну форму, що забезпечує робітникам зручний доступ до необхідних деталей. Обладнання при плануванні виробництва за принципом формування технологічних ланок переважно є гнучким і може бути легко, або навіть автоматично, переналагоджене для виробництва різних продуктів. Часто при провадженні виробничих ланок



кількість робітників, необхідних для виготовлення продукту, може бути скорочена. U-подібна форма розміщення обладнання забезпечує кращий візуальний контроль трудових процесів, оскільки працівники можуть безпосередньо спостерігати за діями колег.

Попит на товарно-матеріальні запаси призводить до значних витрат в організації, включаючи витрати на переміщення, обробку і зберігання запасів незавершеного виробництва, плюс витрати, викликані застаріванням і пошкодженнями. Крім того, через затримки, пов'язані зі зберіганням і переміщенням запасів, збільшується тривалість виробничого циклу, що призводить до зниження загальної цінності продукту з точки зору клієнтів.

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

Як свідчить практика, технологічний час звичайно не перевищує 10–15% процесу виробництва, а решту становлять операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не додають цінності виробу [7, с. 565].

Показником, що характеризує ефективність виробничих процесів підприємства, є **ефективність виробничого циклу (manufacturing cycle efficiency – MCE)** – співвідношення продуктивного (технологічного) часу до загальної тривалості виробничого циклу.

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

**П р и к л а д**

Уявімо, що час виробництва продукту включає:

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

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

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

### 3. Теорія обмежень в управлінському обліку

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

**Теорія обмежень (theory of constraints – TOC)** – концепція управління, яка максимізує обсяг продукції через вузьке місце процесу [3, с. 353]

Теорія обмежень розроблена на початку 70-х років ХХ століття Елі Голдраттом (Eliyahu Moshe Goldratt). В Україні він відомий як автор книг «Ціль» і «Ціль-2», в яких у формі роману-есе були викладені основні постулати теорії [6, с. 34].

Для ілюстрації ідеї існування обмежень, розглянемо узагальнену схему виробничого процесу, представленого п'ятьма дільницями (робочими центрами) (А, Б, В, Г і Д), на вході – матеріали і комплектуючі, які проходять виробничі дільниці і перетворюються в готову продукцію на виході. Потужність цих дільниць (осяг виробництва за добу) така: А – сім деталей, Б – дев'ять, В – п'ять, Г – вісім, Д – шість (рис. 4.1).

Очевидно, що підприємство може виробляти за добу не більше п'яти одиниць готової продукції. Тобто реальний потенціал кожної ділянки не дорівнює його інженерній чи фактичній потужностям: він не може бути більшим потенціалу дільниці В (дільниця найнижчої пропускної здатності або критичний робочий центр). Тому добовий обсяг випуску визначається продуктивністю дільниці В. Запускаючи у виробництво по п'ять деталей (пропускна здатність найвужчого місця), ми розраховуємо, що щоденно отримаємо на виході п'ять одиниць готової продукції. Однак таке можливо далеко не завжди. В реальному житті у виробничих дільниць немає фіксованої потужності. Один раз вони спрацювали погано, інший раз – добре. І дільниця В може випустити шість одиниць продукції, а може випустити і менше, наприклад чотири. Тобто насправді і ця дільниця не завжди працює

на повну потужність, наприклад, не надійшли вчасно сировина, матеріали, напівфабрикати, зупинилась робота на дільниці Б чи А тощо. Тому ефективність роботи всієї системи буде завжди нижче максимальної ефективності роботи найвужчого місця.

Теорія обмежень передбачає доволі простий підхід, який будь-яка організація може використовувати для постійного покращання свого стану; метод його реалізації називається «барабан-буфер-мотузка» (рис.4.1).

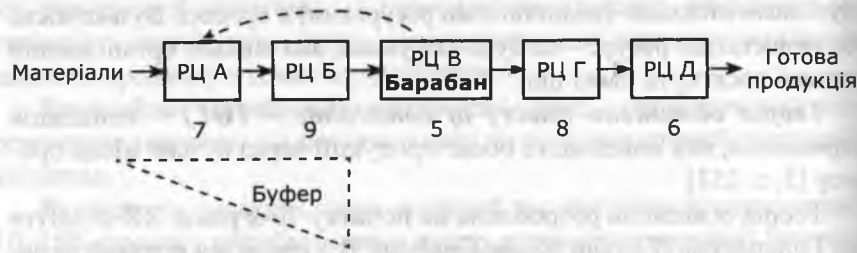


Рис.4.1. Метод «барабан-буфер-мотузка» [6, с. 34]

На рисунку 4.1 відображено виробничий процес з визначеним вузьким місцем (дільниця В), яке в теорії обмежень називають «барабаном». Це вузьке місце задає такт усьому процесу. Неприпустимо, наприклад, щоб критичний робочий центр зупинився через нестачу матеріалів для виконання технологічної операції. Якщо десь вище за потоком виникла проблема, вузьке місце не повинно постраждати, оскільки від нього залежить робота всієї системи. Для цього необхідно або розмістити перед цим центром «буфер» (страховий запас), або спланувати роботу таким чином, щоб матеріали надходили трохи раніше планового терміну. В другому випадку «буфер» – це проміжок часу між надходженням виробу в критичний робочий центр і плановим початком робіт. Третій (крім «барабана» і «буфера») елемент системи управління відповідно до теорії обмежень – «мотузка». Фактично «мотузка» – це механізм, який пов'язує «барабан» зі входом системи і який регулює запуск виробничих завдань на виконання, тобто механізм зворотного зв'язку. Якщо з якихось причин «буфер» перед критичним ресурсом збільшується, за допомогою «мотузки» регулюється подача завдань на вхід системи (їх подається менше). В міру вирівнювання ситуації ритм подачі завдань на вхід відновлюється.

Таким чином, на підприємстві, яке використовує принципи теорії обмежень, робочі завдання запускаються у виробництво в ритмі, який визначається «барабаном», і плануються з урахуванням визначеного часового «буфера». Зауважимо, що для решти робочих дільниць «буфери» непотрібні, оскільки запаси там постійно знаходяться в русі – мігрують до вузького місця. В результаті досягається низький рівень незавершеного виробництва в цілому по підприємству. Як наслідок – скорочується час виробництва, оскільки черг перед більшістю робочих центрів (крім тих, які визначені як вузькі місця) не існує.

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

1. Виявити обмеження (вузькі місця чи критичні ресурси) системи. Це можуть бути виробничі ресурси, підрозділ, процедура управління.
2. Визначити способи найбільш ефективного використання вузького місця. Зробити все можливе для того, щоб вузьке місце використовувалось з найбільшою ефективністю.
3. Підпорядкувати ритм роботи всієї системи ритму вузького місця.
4. Підвищити пропускну здатність вузького місця (тобто усунути його, можливо, за рахунок залучення додаткових ресурсів). Тут уже необхідно застосовувати інструменти інвестиційного аналізу для оцінки доцільності інвестиційних витрат.
5. Повернутися до етапу 1, тобто постійно вдосконалювати методи управління:
  - а) не дозволяючи розробленим у процесі другого чи третього етапу правилам і процедурам перетворитися в нове обмеження;
  - б) визначаючи нові вузькі місця, які стали помітні тільки після усунення попереднього.

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

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

Теорія обмежень базується на використанні таких чотирьох показників:

- *Загальні або прями змінні витрати (totally variable costs)* – це витрати, які включають сировину та інші витрати, які можуть

бути ототожені з готовою продукцією. Наприклад, комісійні торговим агентам чи митні збори;

- **Продуктивний 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.

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)** [7, с. 568]. Він базується на таких принципах:

- безпосередньо до продукту прослідковуються тільки загальні або прямі змінні витрати, а не всі змінні витрати, як в аналізі «витрати–обсяг діяльності–прибуток»;
- як основний показник, що характеризує ефективність бізнесу, використовується показник продуктивного маржинального доходу, а не традиційний маржинальний дохід;
- управлінські рішення в межах теорії обмежень здійснюються 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 значення так званого коефіцієнта продуктивності (див. далі);
- висновок щодо кінцевої результативності бізнесу робиться на основі операційного прибутку, який є різницею між сумарним продуктивним маржинальним доходом і операційними витратами, а також на основі показника рентабельності інвестицій ROI (див. розділ 5). Щодо останнього облік продуктивності (ТОС-управлінський облік) збігається з традиційним управлінським обліком.

З наведених принципів випливає головна особливість та перевага використання управління на основі ТОС на противагу традиційним системам, а саме: дана система не вимагає локалізації непрямих

операційних витрат стосовно певних видів продукції. У попередньому розділі ми наголошували на обмеженості традиційних систем калькулювання щодо їх здатності точно розподіляти непрямі витрати між виробами, своєю чергою, ABC-метод хоча і точний, проте потребує значних зусиль і витрат на постановку облікової системи. ТОС-управлінський облік стверджує: давайте відносити на готовий продукт тільки ті витрати, щодо яких немає сумніву в тому, що вони визначають вартість готового продукту. Різниця між доходом і загальними змінними витратами (те, що ми заплатимо постачальнику) є вартісною мірою того, наскільки проданий продукт здатний генерувати в кінцевому підсумку гроші.

Розглянемо на конкретному прикладі основні особливості прийняття рішень у системі обліку продуктивності (ТОС-управлінського обліку).

ТОВ «Амплітуда» 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 4.1.

Таблиця 4.1  
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

Виробництво здійснюється у дві зміни по 8 годин кожна протягом 20 днів у місяць. Сумарний максимальний час роботи за місяць складає  $2 \times (8 \text{ год.} \times 60 \text{ хв.}) \times 20 = 19\,200 \text{ хв.}$  Допустимо, що з урахуванням можливого непродуктивного використання часу (ремонт і технічне обслуговування), продуктивний час роботи обладнання складає 18 000 хв. за місяць.

Таблиця 4.2

**Розрахунок загального часу виробництва  
для задоволення попиту**

Показник	Формування	Шліфування
Час для виробництва муфт, хв.	4 000	12 000
Час для виробництва кришок муфт, хв.	8 000	8 000
Загальний час виробництва, хв.	12 000	20 000
Відношення необхідного часу виробництва до продуктивного часу роботи обладнання, %	67	111

Як бачимо з таблиці 4.2 обмеженням для ТОВ «Амплітуда» є виробничі потужності. Як уже зазначалося, ТОС-аналіз передбачає розрахунок показника продуктивного маржинального доходу та коефіцієнта продуктивності.

**Коефіцієнт продуктивності (throughput accounting ratio)** – це відношення продуктивного маржинального доходу до одиниці обмежувального чинника.

Таблиця 4.3

**Показники 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

Отже, продуктивний маржинальний дохід за муфтою 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 таблиці 4.3, спершу 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.

Практичним результатом цього аналізу є формування асортименту за критерієм продуктивного маржинального доходу на одиницю обме-

ження. Згідно з цим принципом, 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).

Складемо сегментний звіт про прибуток для ТОВ «Амплітуда» (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

**Звіт про фінансові результати в розрізі видів продукції для  
ТОВ «Амплітуда»**

Показники	Муфта	Кришка муфти	Усього
Дохід від продажу, грн	44 955	44 000	88 955
Матеріальні витрати, грн	14 985	16 000	30 985
Продуктивний маржинальний дохід, грн	29 970	28 000	57 970
Операційні витрати, грн	-	-	57 500
Операційний прибуток, грн	-	-	470

На перший погляд здійснений аналіз нагадує методику аналізу прибутковості за наявності обмежувальних чинників, у системі управлінського обліку. Першою відмінністю є те, що в даному випадку використовують не маржинальний дохід на одиницю чинника, а продуктивний маржинальний дохід, а другою і значно суттєвішою є те, що ТОС-аналіз передбачає подальші дослідження. Адже ринок може спожити ще додатково 67 муфт, і як наслідок, підприємство не досягає цілі – максимального обсягу прибутку. Отже ТОВ «Амплітуда» повинне перейти до наступного етапу – зробити спробу усунути обмеження. Якщо ж підприємству вдасться усунути це обмеження (наприклад, шляхом технологічної модернізації), йому слід знайти нове обмеження, адже принциповою особливістю теорії обмежень є те, що процес удосконалення діяльності компанії повинен бути безперервним.

Деякі автори [3] вважають, що теорія обмежень наголошує на оптимізації маржинального доходу на основі пропускну здатності (продуктивного маржинального доходу) в короткостроковій перспективі, що обмежує використання обліку продуктивності для прийняття стратегічних рішень. Ми, однак, схилиємося до підходу вітчизняних авторів [7], які відстоюють орієнтацію обліку

продуктивності не тільки на поточну діяльність, а й на стратегічні цілі, адже облік продуктивності тісно пов'язаний з ключовими чинниками успіху: скороченням запасів і часу виробництва.

#### 4. Витрати на управління якістю

Розглядаючи ціль реінжинірингу бізнес-процесів, ми вказували на те, що зниження витрат через покращання бізнес-процесів в організації має супроводжуватися підвищенням якості з ціллю забезпечення задоволення споживачів. Глобальна конкуренція призвела до розробки міжнародних стандартів якості, таких як серія стандартів ISO 9000, стандарти Товариства контролю якості США – серія Q, промисловий стандарт Японії Z 8101-1981 тощо. Сертифікація компанії за цими стандартами показує клієнтам, що менеджмент компанії приймає на себе зобов'язання дотримуватися процедур і процесів, які забезпечать виробництво товарів і послуг вищої якості. За даними різних джерел витрати на якість складають від 5% до 15% виручки від реалізації [8, с. 843], 15%–20% обсягів продажу [7, с. 558] або ж 20%–30% від загальної суми витрат на виробництво продукції [3, с. 371]. Оскільки якість продукції в сучасних умовах стає одним із ключових конкурентних показників, це вимагає формування в управлінському обліку інформації про витрати на якість та їх ефективність.

Якщо ще в 80-х роках ХХ ст. більшість європейських і американських компаній розглядали якість як додаткові витрати на виробництво, то вже наприкінці цього століття вони почали розуміти, що якість дозволяє економити кошти. Адже краще випускати якісну продукцію з першого разу, ніж витратити додаткові ресурси на виявлення браку, його виправлення, гарантійне обслуговування споживачів тощо. Таким чином, у багатьох компаніях відбувається перехід від контролю якості до так званого тотального управління якістю, тобто перехід до усунення причин, які викликають погану якість, замість виявлення їх проявів.

**Тотальне управління якістю (total quality management – TQM)** – це система управління, спрямована на залучення всіх працівників до постійного вдосконалення якості діяльності з метою повного виключення дефектів і задоволення потреб споживачів [7, с. 557]

Роль управлінського обліку в управлінні якістю полягає в наданні різних видів звітів і показників, які мотивуватимуть менеджерів

вимірювати і оцінювати свої зусилля з підвищення якості. До нефінансових показників якості відносять, наприклад, відсоток дефектів, кількість перероблених виробів, кількість рекламацій, відсоток повернутих виробів тощо.

Фінансовим вимірником якості є витрати на якість.

**Витрати на якість (cost of quality)** – це витрати на забезпечення відповідності продукції або послуг встановленим стандартам якості та витрати, що виникають внаслідок невідповідності цим стандартам [7, с. 558]

Витрати на якість охоплюють:

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

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

**Витрати на запобігання (prevention costs)** – це витрати, спрямовані на запобігання виникненню дефектів. Прикладами витрат на запобігання є: конструювання і планування якості, програми навчання персоналу методам, призначеним для підтримки якості, і статистичний контроль якості. Витрати на запобігання невідповідності якості також 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 контрольно-го устаткування і на моніторинг процесів контролю якості.

**Витрати через внутрішній брак (internal failure costs)** – це витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених до відправлення продуктів замовникам. Прикладами таких витрат є відходи, витрати на перероблення або вартість невіправного браку, а також вартість простоїв внаслідок дефектів і втрата доходу через скорочення продажу.

**Витрати через зовнішній брак (external failure costs)** – це витрати, які виникають внаслідок дефектів, виявлених після відправлення

продуктів (надання послуг) замовникам. Прикладами таких витрат є витрати на ремонт продукту, на гарантійний ремонт, на повернення продукції, на відкликання продукції або ж зобов'язання внаслідок рішень суду. Крім того, під загрозою в довгостроковому плані можуть опинитися задоволеність клієнтів, майбутні продажі і ділова репутація підприємства.

У даний час багато компаній не аналізують свої витрати на якість. Однак складання так званого *звіту про витрати на якість (cost-of-quality (COQ) report)* є необхідним з таких причин:

По-перше, він показує фінансові наслідки витрат на якість (наприклад, у % до обсягу продажу), яких менеджери можуть не усвідомлювати.

По-друге, високий відсоток витрат на якість внаслідок зовнішнього браку, відображений у цьому звіті, може підштовхнути менеджерів до розв'язання проблем щодо зовнішньої невідповідності якості, адже усунення цих проблем є дуже дорогим, а самі проблеми можуть зашкодити репутації фірми.

По-третє, звіт про витрати на якість дозволяє менеджерам отримати повну картину проблем, пов'язаних з якістю, і дозволяє їм знайти основні причини цих проблем. Наприклад, за рахунок більших витрат на профілактичне технічне обслуговування можна значною мірою скоротити витрати внаслідок внутрішнього/зовнішнього браку, що спричинить зменшення загальних витрат на забезпечення якості. Також проектуванням продуктів і процесів з більш високою якістю можна знизити витрати на оцінку якості, оскільки за такого підходу потрібно менше перевірок.

У таблиці 4.5 представлено зразок звіту про якість. Деякі із статей звіту є оціночними. Наприклад, недоотриманий прибуток через втрату доходу внаслідок поганої якості оцінити доволі важко. Проте, якщо такий недоотриманий прибуток оцінюється як значний, доцільніше включити оцінку цієї статті, ніж проігнорувати її.

Таблиця 4.5

## Звіт про витрати на якість

Статті витрат	Минулий рік, тис. грн	Звітний рік, тис. грн	Абсолютне відхилення, тис. грн	Темп приросту, %	Витрати у % до доходу за звітний рік у сумі 80 млн грн
<b>Витрати на запобігання</b>					
Навчання персоналу	1 000	1 300	+300	+30	1,6
Аналіз постачальників	300	385	+85	+28,3	0,5
Статистичний контроль	400	420	+20	+5	0,5
Дослідження потреб споживачів	560	550	-10	-1,8	0,7
<b>Усього</b>	<b>2 260</b>	<b>2 655</b>	<b>+395</b>	<b>+17,5</b>	<b>3,3</b>
<b>Витрати на оцінку якості</b>					
Вхідний контроль матеріалів	450	430	-20	-4,4	0,5
Поточний контроль якості	1 000	950	-50	-5	1,2
Обслуговування контрольного устаткування	300	310	+10	+3,3	0,4
Аудит якості	800	750	-50	-6,3	0,9
<b>Усього</b>	<b>2 550</b>	<b>2 440</b>	<b>-110</b>	<b>-4,3</b>	<b>3,1</b>
<b>Витрати внаслідок внутрішнього браку</b>					
Вартість відходів	800	780	-20	-2,5	1,0
Витрати на перероблення	1 000	800	-200	-20	1,0
Повторні перевірки продукції	400	430	+30	+7,5	0,5
Втрати від простоїв внаслідок дефектів	600	540	-60	-10	0,7
<b>Усього</b>	<b>2 800</b>	<b>2 550</b>	<b>-250</b>	<b>-8,9</b>	<b>3,2</b>
<b>Витрати внаслідок зовнішнього браку</b>					
Зобов'язання внаслідок рішень суду	200	150	-50	-25	0,2
Повернення продукції	2 000	1 900	-100	-5	2,4
Гарантійні зобов'язання	800	930	+130	+16,3	1,2
Недоотриманий прибуток через втрату доходу внаслідок поганої якості	3 000	2 700	-300	-10	3,4
<b>Усього</b>	<b>6 000</b>	<b>5 680</b>	<b>-320</b>	<b>-5,3</b>	<b>7,1</b>
<b>Разом витрати на якість</b>	<b>13 610</b>	<b>13 325</b>	<b>-285</b>	<b>-2,1</b>	<b>16,7</b>

Зрозуміло, що відобразити всі витрати на якість (особливо упущену вигоду) і визначити оптимальні інвестиції у витрати на забезпечення якості практично неможливо. Однак деякі спеціалісти вважають [8], що оптимальним варіантом слід вважати політику досягнення нульового браку. В цьому випадку основна увага в організації приділяється безперервному вдосконаленню, а кінцевою ціллю є повна відсутність браку і усунення витрат внаслідок внутрішнього/зовнішнього браку.

## 5. Система «якраз вчасно» в управлінському обліку

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

**Система «якраз вчасно» (just-in-time system)** – комплексна система управління запасами та виробництвом, яка полягає у виробництві або закупівлі потрібних товарів, матеріалів чи компонентів відповідної якості та кількості точно у необхідний момент [7, с. 571].

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

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

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

- виробництво, зорієнтоване на конкретну потребу.

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

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

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

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

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

невеликих перерв у роботі окремих робочих центрів, що входять у виробничу ланку. Контейнери канбан розміщуються між верстатами. Доки канбан не наповнений, робітник продовжує виготовляти деталі і поміщати їх у контейнер. Після того, як контейнер наповнений, робітник зупиняє роботу і відновлює її лише тоді, коли випущеним раніше деталі забираються з контейнера робітником, який діє на наступному верстаті.

При застосуванні системи «тягни» проблеми, які виникають у будь-якій частині системи, негайно зупиняють виробничу лінію, оскільки робочі центри в початкових етапах не отримують сигналу про продовження роботи (тому що контейнер канбан залишається повним), якщо проблема виникає на кінцевому етапі. І навпаки, робочі центри, розміщені на заключному етапі, не отримують відповідь на свій сигнал (оскільки контейнери канбан виявляються порожніми), якщо проблеми виникають в робочих центрах, розміщених на перших етапах загального виробничого циклу. В результаті цього уваги відразу ж спрямовується на виниклу проблему і негайно приймаються коректуючі заходи для виправлення ситуації [8, с. 851]

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

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

З упровадженням управління за принципом «якраз вчасно» система управлінського обліку набуває нових рис. По-перше, управлінський облік повинен підтримувати перехід до виробництва «якраз вчасно»

зі допомогою відслідковування, ідентифікації і надання інформації менеджерам щодо джерел затримок, помилок і відходів виробництва в системі. Важливі показники надійності системи «якраз вчасно» включають такі еталони чи стандарти ефективності виробничого циклу:

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

По-друге, завдяки системі «якраз вчасно» значно скорочується обсяг традиційних процедур управлінського обліку, оскільки суттєво зменшується обсяг запасів, які потрібно відслідковувати, і про які потрібно повідомляти [3, с. 378].

### Контрольні запитання

1. Що таке реінжиніринг бізнес-процесів?
2. Як визначають ефективність виробничого циклу?
3. Опишіть етапи аналізу із метою зменшення обмежень. У чому полягає зміст теорії обмежень?
4. Що таке облік продуктивності? Які показники застосовують для оцінки продуктивності?
5. Що таке тотальне управління якістю?
6. На які категорії (групи) поділяють витрати на якість? Наведіть приклади витрат кожної категорії.
7. З якою метою складають звіт про витрати на якість? Які рішення можна приймати за його допомогою?
8. Дайте визначення системи «якраз вчасно». У чому полягає її сутність?

### Тести для самоконтролю

1. Реінжиніринг бізнес-процесів – це:
  - а) дослідження, розробка і проектування бізнес-процесів;
  - б) перепроєктування виконуваних робіт і застосовуваних видів діяльності;



- в) організація виробничого процесу, за якої обладнання розміщується для виробництва окремого продукту;
- г) це підвищення маржинального доходу на 5–10%.
2. *Бізнес-процес – це:*
- а) група взаємозалежних видів діяльності, що спільно створюють цінність для споживача;
- б) це роботи або процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в процесі виробничо-комерційної діяльності підприємства для створення і обслуговування об'єктів витрат;
- в) це діяльність, усунення якої призведе до зниження корисності (цінності) продукту для клієнта в довгостроковій перспективі;
- г) це одиниця роботи чи задача, яка містить певну ціль.
3. *Основними типами розміщення обладнання і організації робочих місць є:*
- а) паралельне, послідовне, паралельно-послідовне;
- б) технологічне, продуктове, функціональне;
- в) централізоване і децентралізоване;
- г) поопераційне планування, поточне планування, розміщення за принципом виробничих ланок.
4. *Тривалість виробничого циклу – це:*
- а) проміжок часу від отримання сировини від постачальника до поставки готової продукції клієнтам;
- б) проміжок часу від отримання сировини від постачальника до отримання коштів від покупців за реалізовану їм продукцію;
- в) проміжок часу від оплати коштів постачальнику за отримані від нього матеріали до поставки готової продукції клієнтам;
- г) проміжок часу від оплати коштів постачальнику за отримані від нього матеріали до отримання коштів від покупців за реалізовану їм продукцію.
5. *Ефективність виробничого циклу – це:*
- а) відношення загальної тривалості виробничого циклу до продуктивного (технологічного) часу;
- б) відношення продуктивного (технологічного) часу до загальної тривалості виробничого циклу;
- в) відношення часу контролю до загальної тривалості виробничого циклу;
- г) відношення часу зберігання до загальної тривалості виробничого циклу.
6. *Згідно з теорією обмежень операційний прибуток може бути збільшений завдяки:*
- а) зростанню маржинального доходу протягом обмеженого періоду часу;
- б) зниженню операційних витрат протягом обмеженого періоду часу;

- в) управлінню недостатніми ресурсами;
- г) обмеженню бюджету накладних витрат.
7. *Продуктивний маржинальний дохід – це:*
- а) різниця між доходом від продажу та змінними витратами;
- б) різниця між доходом від продажу та постійними витратами;
- в) різниця між доходом від продажу та прибутком;
- г) різниця між доходом від продажу та цілком змінними витратами.
8. *Облік продуктивності оперує показником:*
- а) продуктивності праці;
- б) продуктивного (технологічного) часу;
- в) маржинального доходу на основі пропускну здатності;
- г) коефіцієнта маржинального доходу.
9. *Коефіцієнт продуктивності – це:*
- а) виробіток на одного працюючого;
- б) відношення маржинального доходу на основі пропускну здатності до одиниці обмежувального чинника;
- в) відношення маржинального доходу до середньорічної кількості працюючих;
- г) відношення продуктивності праці до одиниці обмежувального чинника.
10. *Тотальне управління якістю передбачає:*
- а) проєктування продуктів і процесів з більш високою якістю;
- б) моніторинг процесів контролю якості;
- в) надання різних звітів і показників, які мотивуватимуть менеджерів вимірювати і оцінювати свої зусилля з підвищення якості;
- г) постійне вдосконалення якості діяльності з метою повного виключення дефектів і задоволення потреб споживачів.
11. *Витрати на якість – це:*
- а) витрати на забезпечення відповідності продукції або послуг встановленим стандартам якості;
- б) витрати, що виникають внаслідок невідповідності продукції або послуг встановленим стандартам якості;
- в) витрати на відповідність стандартам якості та витрати на невідповідність стандартам якості;
- г) витрати внаслідок внутрішнього і зовнішнього браку.
12. *Що з визначеного не є ціллю системи «якраз вчасно»:*
- а) перетворити вихідні матеріали в готову продукцію протягом часу, що дорівнює часу технологічної обробки;
- б) усунення видів діяльності, що не додають цінності продукту;
- в) організація виробничого процесу, за якої все подібне обладнання чи функції групуються разом;
- г) відсутність браку.

## Завдання для самостійної роботи

### Завдання 1

Компанія з виробництва електрообладнання намагається підвищити ефективність виробничого циклу (МСЕ) шляхом запровадження виробництва за принципом виробничих ланок. Президент компанії вважає, що зростання показника МСЕ в результаті таких заходів на 13% буде цілком задовільним. Виробничий менеджер підприємства прорахував можливість перегрупування обладнання і робочих місць з мінімальними витратами (в тому числі на простой), що дозволило б покращити показник МСЕ. Дані щодо МСЕ до і після реорганізації наведені в таблиці:

Категорія часу	До реорганізації	Після реорганізації
Технологічний час, хв.	33	13
Час переміщення, хв.	42	11
Час зберігання, хв.	65	27
Час контролю, хв.	60	25

#### Необхідно:

Обґрунтувати, чи задовольняє ця зміна вимогам президента?

### Завдання 2

Швейна фабрика «Фасон» здійснює пошиття двох видів верхнього одягу – куртки і пальта. Потужність фабрики становить 15 360 годин на рік. Бюджетні витрати на виробництво наведені у таблиці:

Виріб	Ціна за одиницю, грн	Матеріальні витрати на одиницю (цілком змінні витрати), грн	Час на виробництво одиниці, год.
Пальто	450	250	1
Куртка	450	225	2

Бюджетні річні операційні витрати включають, грн:

пряма зарплата	600 000;
виробничі непрямі витрати	1 000 000;
витрати на збут	100 000;
адміністративні витрати	120 000;
Усього	1 820 000.

#### Необхідно:

Базуючись на теорії обмежень обґрунтувати доцільність пріоритетного виробництва того чи іншого виробу, виходячи з обрахунку показників коефіцієнта продуктивності.

### Завдання 3

Компанія з виробництва соків упроваджує систему тотального управління якістю на всіх своїх заводах. Її фінансові витрати на управління якістю наведені в таблиці:

Стаття витрат	Минулий рік, тис. грн	Звітний рік, тис. грн
Зобов'язання за позовами щодо продукції	2 540	4 180
Рекламації клієнтів	620	840
Устаткування для контролю продукції	69	70
Відходи	3540	5760
Повернення продукції споживачами	900	1200
Перевірка обладнання	1860	780
Виробничий контроль	1750	2290
Вхідний контроль матеріалів	810	430
Простої в роботі через проблеми, пов'язані з якістю	840	1870
Оплата праці контролерів продукції	1580	4400
Навчання працівників з питань якості	2 490	9 400
Аналіз постачальників	150	430

#### Необхідно:

- Скласти звіт про витрати на якість, в якому розподілити наведені витрати на групи відповідно до класифікації витрат на якість.
- Здійснити аналіз абсолютного і відносного відхилення витрат на якість звітного року у порівнянні з попереднім.
- Визначити питому вагу кожної групи витрат на якість у продажу, враховуючи, що продажі минулого року – 230 600 грн, звітного – 211 000 грн.
- Зробити висновки стосовно тенденцій та структури витрат на якість.

### Завдання 4

Виробниче підприємство аналізує доцільність упровадження системи «якраз вчасно» в надії, що це призведе до підвищення загальної ефективності виробничого циклу. У таблиці представлена інформація традиційної системи і оцінки для системи «якраз вчасно» для продукту даного підприємства.

Категорія часу	Традиційна система	Система «якраз вчасно»
Технологічний час	3 год.	90 хв.
Час переміщення	80 хв.	25 хв.
Час зберігання	5 год.	1 год.
Час контролю	50 хв.	5 хв.

#### Необхідно:

- Розрахувати ефективність виробничого циклу за традиційної система і за системи «якраз вчасно» для продукту даного підприємства
- Дати відповідь: чи слід підприємству впроваджувати виробничу систему «якраз вчасно» виходячи з розрахунків виробничого циклу (МСЕ)? Обґрунтувати свою відповідь.

**Завдання 5**

Уявіть себе головним бухгалтером промислового підприємства, яке має намір перейти на виробничу систему «якраз вчасно» та вивчає можливості перепланування розміщення обладнання у своїх цехах. Ви отримали завдання оцінити витрати і вигоди, пов'язані зі зміною планування заводу. Результати вашого аналізу показали, що:

1. Переміщення і повторний монтаж виробничого обладнання вартуватимуть 110 000 грн.
2. Загальний обсяг продажу збільшиться на 20% до 2 млн грн. завдяки скороченню тривалості виробничого циклу. Середній маржинальний дохід складає 35% від обсягу продажу.
3. Витрати на товарно-матеріальні запаси зменшаться на 20% через очікуване скорочення запасу незавершеного виробництва. В даний час середня річна вартість зберігання запасу незавершеного виробництва складає 220 тис. грн. Щорічні витрати на фінансування товарно-матеріальних запасів – 17%.

**Необхідно:**

Обґрунтувати, чи слід вашому підприємству реалізовувати заплановані зміни в плануванні заводу? Дати відповідні розрахунки.

**РОЗДІЛ 5**

## Фінансові показники оцінки діяльності підприємства в стратегічному управлінському обліку

При розробці концепції управління фінансами на підприємстві важливо визначитися щодо показників, які будуть використовуватися для оцінки ефективності діяльності підприємства. До того ж – вибір того чи іншого показника визначає стратегію управління фінансами підприємства. На даний час більшість вітчизняних підприємств застосовує традиційні показники оцінки ефективності діяльності, а саме: прибуток, маржинальний прибуток тощо, які можуть спотворювати картину реального стану компанії з позицій її стратегічної перспективи. Адже може з'ясуватися, що цей самий капітал, вкладений в інший бізнес чи розміщений на ринку цінних паперів, принесе більший дохід. Незалежно від величини компанії, збільшення вартості для інвесторів є основною стратегічною ціллю всіх комерційних організацій, що підкреслює важливість об'єктивної оцінки інвестованих у підприємство коштів. В Україні, через недостатню розвиненість фондового ринку, управління компаніями з позиції вартості було непопулярним. Однак реалії завтрашнього дня такі, що фондовий ринок уже не буде лише інструментом для спекуляцій, а стане джерелом довгострокового капіталу і індикатором вартості компанії. Таким чином, розробка концепції управління фінансами підприємства у руслі додавання вартості до інвестицій акціонерів є актуальною.

**Після опрацювання цього розділу студент повинен уміти:**

- Описувати традиційні показники оцінки діяльності підприємства, його підрозділів та показники оцінки роботи менеджерів і вказувати на їх переваги та недоліки.
- Критично оцінювати підхід до оцінки діяльності на базі показника рентабельності інвестованого капіталу.
- Формулювати концепцію стратегічного управління підприємством на базі показника економічної доданої вартості.

- Пояснювати застосування показників економічної доданої вартості (EVA®) та чистої теперішньої вартості (NPV) для аналізу акціонерної вартості підприємства.

## 1. Передумови розробки адекватних показників оцінки діяльності у стратегічному управлінському обліку

Досвід функціонування великих компаній у сучасному конкурентному середовищі засвідчив, що через складність і велику кількість операцій менеджерам вищого рівня важко контролювати виконання цих операцій безпосередньо. За таких умов доцільно розділити компанію на окремі сегменти чи підрозділи і дозволити менеджерам, відповідальним за ці структури, діяти самостійно, надавши їм більшу ступінь незалежності. Ці підрозділи можуть мати вигляд центрів інвестицій чи центрів прибутку. Керівник такого центру 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. Значною проблемою при децентралізації є вибір адекватних показників оцінки діяльності за яких менеджери, діючи в своїх інтересах, працювали б і на інтереси компанії в цілому.

Відоме видання з управлінського обліку Хонгрена і Фостера [25, с. 385] пропонує такі основні кроки щодо вибору оціночних показників для підрозділів та їх менеджерів:

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? Чи слід розподіляти загальнокорпоративні витрати? Чи вважати інвестиціями всі активи чи слід вирахувати з них кредиторську заборгованість?

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?

Автори наголошують, що ці п'ять кроків необов'язково виконувати послідовно. Відповіді на запитання, поставлені при виборі облікової основи оцінки діяльності, залежать від точності прогнозів, від порівняння витрат і ефекту, від цілей, зусиль і автономії підрозділу.

Автори видань [8, 24, 25] наголошують на важливості розробки окремих показників для оцінки діяльності підрозділів та їх менеджерів. Якщо ставиться ціль оцінити роботу менеджера підрозділу, то в показники ефективності його роботи повинні включатися тільки ті статті, які він безпосередньо контролює. Однак корпоративні штаб-квартири також зацікавлені в оцінюванні і економічних показників діяльності підрозділу для прийняття рішень, наприклад, щодо розширення чи скорочення виробництва. Отож, щоб виміряти економічні показники підрозділу, ті статті, на які менеджер підрозділу не впливає, повинні включатися в показник рентабельності.

Таким чином, найпростішим в обчисленні показником оцінки роботи менеджера [8, с. 751] традиційно був контрольований внесок у прибуток (тобто маржинальний дохід підрозділу мінус контрольовані менеджером постійні витрати). А елементарним в обрахунку показником для оцінки роботи підрозділу є внесок у прибуток підрозділу (тобто контрольований внесок у прибуток мінус неконтрольовані постійні витрати). Попри те, що наведені показники є простими в обчисленні, їх недоліком є зосередженість на абсолютних розмірах прибутку.

Щоб подолати обмеженість абсолютних показників оцінки діяльності, ще на початку XX століття фінансовим директором компанії Du Pont було розроблено показник *рентабельності інвестованого капіталу (return on investment – ROI)*. Цей показник об'єднує показники прибутковості і оборотності капіталу, даючи в результаті єдиний показник оцінки діяльності підприємства (чи окремого підрозділу) – рентабельність інвестицій у нього або ROI.

$$ROI = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Інвестиції}} = \frac{\text{Дохід (продаж)}}{\text{Інвестиції}} \times \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Дохід (продаж)}} = \text{Оборотність капіталу} \times \text{Рентабельність продажів} \quad (1)$$

Усі фірми прагнуть до високого показника ROI, але їх можливості в досягненні цього обмежуються конкуренцією. Оскільки очікувана величина рентабельності інвестованого капіталу обмежена конкуренцією, фірми зіштовхуються з вибором між оборотністю капіталу та рентабельністю продажу. Отже ми бачимо, що мережа ресторанів швидкої їжі, яка має високу оборотність, працює з низьким коефіцієнтом чистого прибутку. В свою чергу, готельний бізнес, що має відносно низьку оборотність капіталу, змушений компенсувати її високою прибутковістю. У таблиці 5.1 показано, що мережа ресторанів швидкої їжі і готелі мають однакові показники ROI. Однак їх коефіцієнти оборотності та чистого прибутку є цілком різними.

Таблиця 5.1

**Взаємозв'язок між оборотністю капіталу та рентабельністю продажів у межах моделі Du Pont [30]**

	Оборотність капіталу * Рентабельність продажів = ROI		
Мережа ресторанів швидкої їжі	2,0	5%	10%
Готелі	0,5	20%	10%

Водночас підхід до показника ROI з позицій системи Du Pont дозволяє розкласти цей показник на складові компоненти, як це проілюстровано на рисунку 5.1, що дозволяє сфокусувати увагу менеджера на більш вичерпному розрахунку витрат і різних груп активів.

Аналіз різних компонентів витрат, їх взаємозв'язок з продажами і індивідуальна динаміка дають можливість з'ясувати, де існують прогалини в управлінні витратами. А аналіз елементів оборотного капіталу – намітити шляхи прискорення оборотності капіталу. Порівняння коефіцієнтів оборотності і рентабельності з коефіцієнтами аналогічних підрозділів чи конкурентів можуть вказати на резерви підвищення ROI, тобто підвищення віддачі від інвестицій.

Як видно з рисунка 5.1, ROI забезпечує приблизний показник оцінки успішності попередньої інвестиційної політики компанії, відображаючи узагальнений показник фактичних надходжень на інвестований капітал. Незважаючи на те, що цей показник широко

застосовується упродовж багатьох років для всіх типів організацій, оцінювання роботи менеджерів підрозділу на основі ROI не завжди сприяє збігу цілей підрозділу і компанії в цілому. Використання ROI для оцінки роботи підрозділів може спричинити відмову менеджерів від інвестицій, які є прибутковими для компанії, проте знижують ROI для підрозділу.



Рис. 5.1. Модель Du Pont на основі показника рентабельності інвестованого капіталу

Щоб подолати певні дисфункціональні наслідки від застосування ROI свого часу був запропонований підхід, що має назву *залишковий дохід (residual income – RI)* [8, с. 754]. З точки зору цілей оцінювання роботи менеджерів підрозділів термін *залишковий дохід* визначається як контрольований унесок в отриманий прибуток мінус вартість капіталу, нарахована на інвестиції, контрольовані менеджером підрозділу. Для оцінки діяльності підрозділу залишковий дохід визнають як унесок у прибуток підрозділу «мінус» вартість капіталу загальних інвестицій в активи, задіяні в підрозділі. Однак, як свідчать дослідження, проведені Друрі [8, с. 755], компанії надають перева-

гу застосуванню ROI на протигагу показнику залишкового доходу. Залишковий дохід має недоліки, пов'язані з вимірюванням абсолютних величин, у результаті чого важко порівнювати результати функціонування підрозділу з іншими підрозділами чи компаніями інших розмірів.

## 2. Концепція стратегічного управління підприємством за показником економічної доданої вартості (EVA®)

Як зазначалося, показники ROI та залишкового доходу мають свої недоліки, що спричинило необхідність створення альтернативного критерію ефективності інвестицій та оцінки діяльності. В 90-х роках ХХ століття залишковий дохід як підхід був модифікований і дістав іншу назву – *економічна додана вартість (economic value added – EVA®)*. Це зробила консалтингова фірма Stern Stewart, яка зареєструвала цей показник як свій товарний знак. Концепція EVA® розширює ідею традиційного залишкового доходу і включає в неї бухгалтерські коректування фінансових показників діяльності підрозділів. Коригування здійснюються для уточнення традиційного способу вимірювання прибутку підрозділу для того, щоб замінити початкові облікові дані значеннями економічного прибутку і вартості активів. Stern Stewart стверджує, що вони розробили приблизно 160 облікових коригувань, які можуть бути використані для того, щоб перейти від традиційного значення прибутку до більш точного – на основі EVA®, але, на їхню думку, більшість організацій задовольняться використанням лише десяти з них. Ці коригування призводять до капіталізації багатьох витрат дискреційного типу, таких як витрати на дослідження і розробки, маркетинг і рекламу, розподіляючи ці витрати протягом періодів, у яких від них отримані вигоди. У свою чергу, практики вважають, що коректування не спричиняють значної зміни абсолютної величини економічного прибутку, тому в більшості випадків ними нехтують, оскільки, що простіше розраховується показник, тим наочнішим він стає.

Як зазначає Друрі [8, с. 757], EVA®, у порівнянні з ROI, більшою мірою сприяє узгодженню цілей з точки зору рішень щодо придбання активів чи продажу їх. Крім того, менеджери краще розуміють, що капітал має вартість, і тому вони намагаються позбутися тих активів,

які використовуються неповною мірою і не забезпечують достатнього доходу на покриття вартості капіталу.

Практично показник EVA® розраховується так:

$$EVA = (\text{прибуток від звичайної діяльності} - \text{бухгалтерські коректування}) - \text{інвестований у підприємство капітал} \times \text{середньозважена вартість капіталу.} \quad (2)$$

З формули (2) випливає, що важливу роль при розрахунку показника EVA® відіграють структура джерел фінансових ресурсів підприємства і вартість джерел. EVA® дозволяє відповісти на запитання інвесторів підприємства: який вид фінансування (власне чи залучене) і який розмір капіталу необхідний для отримання певного значення прибутку. З іншого боку, EVA® визначає лінію поведінки власників підприємства, спрямовуючи капітали інвесторів у підприємство чи навпаки, сприяючи впливу їх на підприємства, які можуть забезпечити більш високі показники доходності.

У формулі (2) для визначення показника EVA® треба знати *середньозважену вартість капіталу (waged accets capital cost – WACC)*. Вартість капіталу можна охарактеризувати як віддачу, яку очікує отримати інвестор, укладаючи гроші в цінні папери певної фірми з відповідним рівнем ризику. Розглянемо методику розрахунку середньозваженої вартості капіталу на прикладі.

П р и к л а д

Нехай ринкова вартість капіталу підприємства така:

	Вартість, млн. грн	Структура, %
Залучений капітал	194	30
Власний капітал	453	70
Усього	647	100

Відомо, що підприємство сплачує 8% за зобов'язаннями і 14% за акціями. Вартість капіталу підприємства =  $(0,3 \cdot 8\%) + (0,7 \cdot 14\%) = 12,2\%$

Наведені розрахунки вартості капіталу компанії ігнорують податки. А це важливо, оскільки відсотки за зобов'язаннями зменшують прибуток до моменту обчислення податку на прибуток. У нашому прикладі податок на прибуток, що сплачується фірмою, занижений на 25% від відсотків за зобов'язаннями. Отож, післяподаткова вартість

зобов'язань = доподаткова вартість зобов'язань \* (1 – ставка податку на прибуток) =  $r_{debt} * (1 - T_c) = 8\% * (1 - 0,25) = 6\%$ .

Післяподаткова вартість капіталу =  $(0,3 * 6\%) + (0,7 * 14\%) = 11,6\%$ .

Післяподаткова версія вартості капіталу називається середньозваженою вартістю капіталу і розраховується за формулою [30]:

$$WACC = \left[ \frac{D}{V} * (1 - T_c) * r_{debt} \right] - \left( \frac{E}{V} * r_{equity} \right), \quad (3)$$

де  $D$  – вартість залученого капіталу;

$E$  – вартість власного капіталу;

$r_{debt}$  – ставка доходу, яку потребують кредитори (очікувана ставки віддачі за облігаціями);

$r_{equity}$  – ставка доходу, яку потребують учасники (очікувана ставки віддачі за акціями);

$V$  – загальна вартість фірми;

$T_c$  – ставка податку на прибуток.

Покажемо методику розрахунку показника EVA® на прикладі.

**П р и к л а д**

Нехай середньозважена вартість капіталу фірми – 12,8%, дохід – 500 тис. грн, витрати – 400 тис. грн, інвестований у підприємство капітал – 60 тис. грн.

$EVA = (500 \text{ тис. грн} - 400 \text{ тис. грн}) - 60 \text{ тис. грн} * 12,8\% = 92,3 \text{ тис. грн}$ .

Показник EVA допомагає відмовитися від вигідних на перший погляд проектів. Якщо в нашому прикладі за доходу в 500 тис. грн. витрати дорівнюватимуть 495 тис. грн, проект і надалі залишиться прибутковим. Однак  $EVA = -2,68 \text{ тис. грн} = (5 \text{ тис. грн} - 60 \text{ тис. грн} * 12,8\%)$ , тому рішення щодо доцільності проекту повинно бути негативним.

Система управління на основі показника EVA® базується на математичній формулі показника. За допомогою виділення складових формули (відкоректований прибуток, інвестований капітал і вартість капіталу) з'являється можливість побудувати дерево цілей компанії і розподілити відповідальність за їх досягнення. Як видно з рисунка 5.2, управління на основі показника EVA® будується на виявленні чинників, що сприяють його збільшенню, тобто зростанню прибутку, або зменшенню розміру капіталу та його вартості.



Рис. 5.2. Чинники зростання показника EVA®

Повертаючись до формули (2) та рисунка 5.2, можна визначити такі шляхи підвищення показника EVA®:

1. Збільшення прибутку при використанні попереднього обсягу капіталу.
2. Зменшення обсягу наявного капіталу за збереження прибутку на попередньому рівні.
3. Зменшення витрат на залучення капіталу.

Визначені шляхи підвищення EVA® реалізуються в конкретних заходах, що проводяться підприємствами. Якщо показник EVA® обраний підприємством як критерій оцінки ефективності своєї діяльності, то завдання полягає в тому, щоб підвищити значення цього критерію. Таке підвищення відбувається як у межах реорганізації підприємства, так і в межах поточної управлінської діяльності (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

## 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 накладних.
	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.
	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.

Як етапи побудови управління на основі EVA® можуть бути рекомендовані такі:

**Етап 1.** Довести ідеологію EVA® до менеджменту.

Необхідно, щоб менеджери чітко усвідомлювали, що у роботі вони використовують акціонерний капітал, який має певну вартість. Ціллю

менеджменту має стати збільшення капіталу власників і забезпечення його дохідності на рівні не нижче, ніж у цілому на ринку.

**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®.

Методика розробляється за безпосередньої участі всіх менеджерів, відповідальних за створення вартості компанії, і доводиться до кожного виконавця, який може вплинути на розмір EVA®, його центру відповідальності чи компанії загалом.

**Етап 3.** Розрахунок EVA® «нульової точки».

Після затвердження методичної частини показник EVA® розраховується для всіх центрів відповідальності за даними останнього року з використанням заданої акціонерами вартості капіталу. Слід проаналізувати отримані результати і розробити план підвищення економічної доданої вартості.

Консалтингова фірма Stern Stewart як результат упровадження системи управління на основі показника EVA® виділяє так звані 4М:

1. *Вимірювання (Measurement)*. Система дозволяє створити систему оцінки діяльності компанії, яка найбільш точно відображає фактичну прибутковість компанії.

2. *Система управління (Management system)*. Система охоплює весь комплекс управлінських рішень, включаючи стратегічне планування, розміщення капіталу, придбання і продаж активів, установлення цілей.

3. *Мотивація (Motivation)*. Система винагород на основі показника EVA® дозволяє об'єднати інтереси менеджерів і акціонерів.

4. *Стиль мислення (Mindset)*. Запровадження системи управління і винагород на основі цього показника призводить до зміни корпоративної культури.



Однак слід вказати і на загрози, які виникають при запровадженні управління на основі показника EVA®:

1. Занадто чіткий зв'язок винагороди і показника EVA® може призвести до прийняття рішень, спрямованих на короткострокові вигоди від зниження витрат і використання активів, у яких закінчився термін служби (амортизації).

2. Система показників складається тільки з фінансових, що призводить до недооцінювання таких чинників довгострокового успіху, як знання персоналу, інформаційні технології, корпоративна культура.

3. Щоб надто не покладатися на концепцію EVA®, менеджменту для формування стратегічних управлінських намірів у контрольних цілях слід застосовувати декілька альтернативних моделей (як правило, додатково до моделі NPV), завдяки чому він зможе захиститися від недоліків і використати більше переваг.

### 3. Використання показників економічної доданої вартості (EVA®) та чистої теперішньої вартості (NPV) для аналізу акціонерної вартості підприємства

У ринковій економіці збільшення вартості для інвесторів є основною стратегічною ціллю всіх комерційних організацій, а бажання збільшення акціонерної вартості – рушійна сила багатьох операційних і стратегічних рішень, спрямованих на збільшення доходу акціонерів.

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 таких стратегічних управлінських рішень:

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

Для визначення ступеня досягнення підрозділом, фірмою чи окремим проектом цілі зі зростання ринкової вартості можна засто-

сувати показник EVA®. Сутність EVA® проявляється в тому, що цей показник відображає додавання вартості до балансової вартості підприємства і оцінку ефективності діяльності підприємства через визначення того, як це підприємство оцінюється ринком.

$$\text{Ринкова вартість підприємства} = \text{Інвестований капітал} + \text{EVA® майбутніх періодів, приведена до теперішнього моменту часу} \quad (4)$$

Відповідно до формули (4) ринкова вартість підприємства може перевищувати чи бути меншою за балансову вартість активів залежно від майбутніх прибутків підприємства. Значення EVA® визначає поведінку власників підприємства стосовно інвестування в дане підприємство.

Розглянемо такі три 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 виграш власника від інвестування в дане підприємство дорівнює нулю, оскільки немає значення, чи він продовжує операції в даному підприємстві чи, скажімо, вкладає кошти на банківські депозити.

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.

Із залежності між ринковою вартістю підприємства і значенням EVA впливає те, що підприємство повинно планувати майбутні значення EVA для спрямування дій власників з інвестування їхніх коштів. Очікування майбутніх значень EVA суттєво впливає на зростання ціни на акції підприємства. Якщо очікування суперечливі, буде коливатися ціна акцій, і в короткостроковому плані неможливо буде провести чітку залежність між значеннями EVA і ціною на акції підприємства. Тому завдання планування прибутку, а разом з ним планування структури і ціни капіталу є першочерговим завданням менеджменту підприємства.

Оскільки показник EVA® може використовуватися для оцінки діяльності як компанії в цілому, так і її окремих проектів чи бізнес-підрозділів, його часто порівнюють з показником *чистої теперішньої*

**вартості (net present value - NPV).** NPV – це теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів мінус початкові інвестиційні витрати на проект капіталовкладень. Якщо норма дохідності для проекту капіталовкладень є більшою за дохід від еквівалентного за ризиком вкладення коштів у ринкові цінні папери, NPV буде позитивна. І, відповідно, якщо норма дохідності буде нижчою, NPV – від’ємна. Таким чином, позитивне значення NPV свідчить про те, що капіталовкладення в аналізований проект є доцільними, а за від’ємної NPV від проекту треба відмовитися.

NPV розраховується за формулою:

$$NPV = \frac{FV_1}{1+r} + \frac{FV_2}{(1+r)^2} + \frac{FV_3}{(1+r)^3} + \dots + \frac{FV_n}{(1+r)^n} - I_0. \quad (5)$$

де  $I_0$  – інвестиційні витрати;

$FV$  – майбутня вартість 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)

Як уже зазначалося, менеджменту для формування стратегічних управлінських рішень у контрольних цілях паралельно до показника EVA® можна застосовувати показник NPV. Ці два методи повинні дати приблизно однакове додавання вартості до балансової вартості підприємства при розрахунку ринкової вартості підприємства. Проілюструємо це на прикладі уявного інвестиційного проекту (табл. 5.3), 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 5.3

### Оцінка ефективності інвестиційного проекту із застосуванням аналізу NPV і EVA

№ п/п	Показник, тис. грн	Періоди					
		0	1	2	3	4	5
<b>1</b>	<b>Інвестиційні і операційні грошові потоки</b>						
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
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					
<b>2</b>	<b>Розрахунок економічної доданої вартості</b>						
2.1	Власний і залучений капітал		120	105	92,25	81,41	72,2
2.2	Середньозважена вартість капіталу (WACC), % річних		0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
2.3	Вартість капіталу (2.1x2.2)		6	5,25	4,61	4,07	3,61
2.4	Нерозподілений прибуток		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 вартість		5,00	6,97	8,43	9,48	10,20
2.7	Сукупна дисконтована економічна додана вартість	40,08					

Які ж переваги концепції EVA® засвідчує наведений приклад?

Якщо NPV-аналіз потребує наявності точного графіка платежів (із точним визначенням обсягу і часу грошових потоків за періодами), то розрахунок EVA® можна здійснювати за кожним окремим періодом функціонування підприємства без додаткового обліку минулих подій і передбачення майбутнього, а лише виходячи з оціненої на основі бухгалтерських даних величини задіяного капіталу. Отже, з точки зору оцінки ефективності діяльності підприємства чи його підрозділів використання показника EVA® є більш зручним.

### Контрольні запитання

1. Назвіть традиційні показники оцінки діяльності центрів відповідальності та показники оцінки роботи менеджерів і які їх переваги і недоліки?
2. Як визначається показник рентабельності інвестованого капіталу з позицій системи Du Pont?
3. Як обґрунтувати переваги та недоліки підходу до оцінки діяльності на базі показника рентабельності інвестованого капіталу?
4. У чому полягає концепція стратегічного управління підприємством на базі показника економічної доданої вартості (EVA®)?
5. Як розраховується показник економічної доданої вартості?
6. Які основні чинники зростання показника економічної доданої вартості?
7. Які шляхи підвищення показника економічної доданої вартості?
8. Які переваги та загрози запровадження управління на основі показника економічної доданої вартості на підприємствах?
9. У чому суть застосування показників економічної доданої вартості (EVA®) та чистої теперішньої вартості (NPV) для аналізу акціонерної вартості підприємства?

### Тести для самоконтролю

1. Показник рентабельності інвестованого капіталу визначається:
  - а) діленням операційного прибутку на суму інвестицій;
  - б) діленням інвестицій на суму операційного прибутку;
  - в) множенням операційного прибутку на суму інвестицій;
  - г) діленням доходу на суму інвестицій.
2. Система Du Pont передбачає представлення показника рентабельності інвестованого капіталу як:

- а) відношення операційного прибутку до доходу;
  - б) добутку оборотності капіталу і рентабельності продажів;
  - в) відношення оборотності капіталу до рентабельності продажів;
  - г) відношення рентабельності продажів до оборотності капіталу.
3. Недоліком показника рентабельності інвестованого капіталу є:
    - а) його зосередженість на абсолютних розмірах прибутку;
    - б) його вираженість у відносних величинах;
    - в) те, що його використання для оцінки роботи підрозділів може спричинити відмову менеджерів від інвестицій, які знижують ROI для підрозділу;
    - г) те, що оцінювання роботи менеджерів підрозділу на основі ROI завжди сприяє збігу цілей підрозділу і компанії в цілому.
  4. Економічна додана вартість – це показник, який є модифікацією показника:
    - а) рентабельності інвестованого капіталу;
    - б) контрольованого внеску в прибуток;
    - в) маржинального доходу;
    - г) залишкового доходу.
  5. Показник економічної доданої вартості EVA® був розроблений:
    - а) Купером і Капланом;
    - б) Капланом і Нортеном;
    - в) Штерном Стюартом;
    - г) Консалтинговою фірмою Stern Stewart.
  6. Показник економічної доданої вартості – це:
    - а) економічний прибуток мінус вартість капіталу, нарахована на інвестиції;
    - б) операційний прибуток мінус вартість капіталу, нарахована на інвестиції;
    - в) маржинальний дохід мінус вартість капіталу, нарахована на інвестиції;
    - г) чистий прибуток мінус вартість капіталу, нарахована на інвестиції.
  7. Середньозважена вартість капіталу – це:
    - а) вартість залученого капіталу;
    - б) вартість власного капіталу;
    - в) віддача, яку очікує отримати інвестор, вкладаючи гроші в цінні папери певної фірми з відповідним рівнем ризику;
    - г) загальна вартість фірми.
  8. Управління підприємством на основі показника EVA® будується на виявленні чинників, що сприяють його збільшенню, тобто:
    - а) зростанню прибутку, розміру капіталу та його вартості;
    - б) зростанню прибутку або зменшенню розміру капіталу та його вартості;

- в) зростанню прибутку, розміру капіталу та зменшенню його вартості;  
г) зростанню прибутку і розміру капіталу або зменшенню його вартості.

## 9. Чиста теперішня вартість – це:

- а) теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів мінус початкові інвестиційні витрати на проект капіталовкладень;  
б) теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів плюс початкові інвестиційні витрати на проект капіталовкладень;  
в) теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів;  
г) теперішня вартість чистих надходжень грошових коштів мінус ліквідаційна вартість інвестицій.

## 10. Перевагами використання показника EVA® на протизагу показника NPV для оцінки ефективності діяльності підприємства чи його підрозділів є:

- а) EVA® – аналіз потребує наявності точного графіка платежів;  
б) EVA® – аналіз не потребує наявності точного графіка платежів;  
в) EVA® – аналіз є більш зручним для оцінки інвестиційних проектів;  
г) відповіді а) і в).

## Завдання для самостійної роботи

## Завдання 1

Виходячи із даних бухгалтерської звітності підприємства:

- Активи – 40 млн. грн;  
Дохід (виручка) – 90 млн. грн;  
Прибуток – 5 млн. грн.

## Необхідно:

1. Розрахувати показник рентабельності інвестованого капіталу для даного підприємства базуючись на моделі Du Pont.
2. Зробити висновки стосовно віддачі від інвестиції для цього бізнесу на підставі взаємозв'язку прибутковості підприємства і оборотності його капіталу.

## Завдання 2

Є такі дані про структуру капіталу акціонерного товариства: капітал фінансується на 25% за рахунок позики з вартістю капіталу 18%, на 20% за рахунок привілейованих акцій з вартістю капіталу 12%, на 35% за рахунок звичайних акцій з вартістю капіталу 16% і на 20% за рахунок нерозподіленого прибутку з оціненою вартістю капіталу 14%. Ставка податку на прибуток – 25%.

## Необхідно:

Розрахувати середньозважену вартість капіталу акціонерного товариства.

## Завдання 3

Компанія розглядає два проекти: з виробництва чаю і кави. Обидва проекти можуть бути реалізовані на наявному на підприємстві обладнанні. При цьому сума інвестицій у проект з виробництва чаю складе 100 тис. грн, а прибуток протягом року планується в сумі 15 тис. грн. Реалізація проекту з виробництва кави потребує додаткових інвестицій в упаковку, отож сума вкладень у цей проект у цілому складе 120 тис. грн. Але і прибуток буде вищим і складе 18 тис. грн. Середньозважена вартість капіталу для компанії складає 12%.

## Необхідно:

1. Розрахувати рентабельність обох проектів.
2. Розрахувати показник EVA для обох проектів.
3. Обґрунтувати доцільність реалізації того чи іншого проекту з точки зору збільшення вартості компанії.

## Завдання 4

Багатопрофільне підприємство, що запровадило управлінський облік за напрямками своєї діяльності, визначило, що прибуток, отриманий від напрямків бізнесу, пов'язаних з виробництвом взуття, меблів, вікон і дверей складає відповідно 3,5 млн грн, 7,8 млн грн, 2,6 млн грн і 1,7 млн грн. Згідно з даними управлінського обліку інвестиції в ці продуктові лінії складають 35 млн грн, 50 млн грн, 45 млн грн і 23 млн грн відповідно.

## Необхідно:

Застосувати аналіз економічної доданої вартості для оцінки результатів діяльності кожної продуктової лінії, виходячи з того, що середньозважена вартість капіталу для компанії складає 16%.

## Завдання 5

У таблиці наведені дані за трьома можливими інвестиційними проектами – А, В, С. Через фінансові обмеження для реалізації може бути прийнятий тільки один проект.

Показники	Роки	Проект		
		А	В	С
Початкові інвестиційні витрати, млн. грн		200	230	180
Період реалізації, років		5	5	4
Очікувана ліквідаційна вартість проекту, млн грн		10	15	8
Очікувані надходження грошових коштів, млн грн на кінець року	1	80	100	55
	2	70	70	65
	3	65	50	95
	4	60	50	100
	5	55	50	

За оцінкою компанії вартість капіталу дорівнює 18%.

## Необхідно:

Розрахувати NPV для кожного проекту  
Визначити, який і проектів компанії слід вибрати, пояснити чому.

### Завдання 6

Компанія розглядає можливість інвестування 10 млн грн у проект тривалістю 1 рік з очікуваною доходністю 8% річних. Середньозважена вартість капіталу для компанії складає 10%.

#### Необхідно:

1. Розрахувати NPV проекту.
2. Розрахувати показник EVA для проекту.
3. Обґрунтувати доцільність реалізації проекту, використовуючи результати аналізу NPV і EVA.

### Завдання 7

Є така планова інформація щодо діяльності підприємства:

1. Додаткові інвестиції – 60 000 грн з тривалістю реалізації проекту шість років і нульовою ліквідаційною вартістю.
2. Середній чистий прибуток за рік – 9000 грн (після амортизації).
3. Вартість капіталу – 14%.
4. Задіяний капітал – 300 000 грн за надходження на задіяний капітал 20%.

При здійсненні розрахунків податок на прибуток не враховувати.

#### Необхідно:

1. Пояснити значення кожного з приведених показників, які можуть застосовуватися для оцінки діяльності підрозділів і прийняття рішень щодо капіталовкладень. Вказати на переваги кожного з них і на проблеми, які викликає їх використання:

- a) рентабельність інвестованого капіталу – ROI;
- б) чиста теперішня вартість – NPV;
- в) економічна додана вартість – EVA.

2. Розрахувати показники ROI, NPV і EVA за наведеною інформацією щодо діяльності підприємства.

3. Вказати на причини, за якими показники, розраховані в пункті 2, можуть призвести до прийняття різних рішень, що стосуються інвестицій, хоча ці рішення приймаються на основі одних і тих самих вихідних даних.

## РОЗДІЛ 6

### Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку

У попередньому розділі ми розглянули фінансові показники оцінки діяльності підприємства та / чи його підрозділів. Вони дуже важливі, але не єдині для такої оцінки. Фінансові показники характеризують результати попередніх рішень, тобто спрацьовують «із запізненням». Водночас є показники, які можуть попереджувати про можливі зміни фінансових показників. У більшості випадків їх не можна виміряти фінансовими оцінками, тому їх відносять до нефінансових, наприклад, якість продуктів, рівень інновацій, навчання кадрів, ставлення клієнтів тощо.

У 90-х роках ХХ століття Д. Нортон і Р. Каплан розробили *збалансовану систему показників (Balanced Scorecard – BSC)*, що містить збалансований набір фінансових і нефінансових показників, які дозволяють отримати більш повну картину бізнесу. Показники ROI, RI та EVA, описані в попередньому розділі, є важливими компонентами BSC. Однак зосередженість лише на грошових показниках може не висвітлити всієї ситуації в компанії. Крім того, менеджери нижчої ланки і службовці можуть відчувати свою безпорадність у спробі впливати на чистий прибуток або на інвестиції. Якщо ж менеджмент вищої ланки оцінюватиме такі чинники, як частка ринку, претензії споживачів, коефіцієнт плинності кадрів, розвиток персоналу тощо, це дасть можливість менеджерам нижчої ланки зрозуміти, що увага до чинників довгострокового періоду також важлива. Таким чином, тенденція до перебільшення значення фінансових показників буде послаблюватися.

**Після опрацювання цього розділу студент повинен уміти:**

- Описувати сутність збалансованої системи показників та передумови її розроблення.
- Пояснювати кожен з чотирьох основних перспектив збалансованої системи показників.
- Давати приклади показників функціонування за кожною з чотирьох основних перспектив збалансованої системи показників.

- Вказувати етапи розробки стратегії компанії при використанні моделі BSC
- Визначати переваги і загрози впровадження збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах.

## 1. Сутність збалансованої системи показників та її структурні елементи

Як уже зазначалося, в 90-х роках ХХ століття Дейвід Нортон і Роберт Каплан розробили *збалансовану систему показників (Balanced Scorecard)*, що містить збалансований набір фінансових і нефінансових показників, які дають можливість отримати більш повну картину бізнесу. «Balanced» вказує на «збалансованість». «Scorecard», якщо дослівно, це картка гравця в гольф. Іншими словами – невеликий аркуш паперу, на якому в стислому, агрегованому вигляді представлена найважливіша для гравця інформація. Американський термін Balanced Scorecard піддавався в слов'яномовному бізнес-середовищі багаточисельним спробам перекладу. В різноманітних джерелах інформації (книги, журнали, інтернет) можна зустріти до десяти варіантів перекладу цього терміна – «збалансована облікова відомість», «збалансована система оціночних індикаторів», «система взаємопов'язаних показників» тощо. На жаль, усі варіанти перекладу цього терміна мають один спільний недолік – вони зводять усю могутність цієї концепції просто до системи показників. Однак Д. Нортон і Р. Каплан заклали в свою систему дещо більше – модель розробки збалансованої стратегії компанії і переведення її на операційний рівень діяльності. Через неможливість коректного перекладу термін Balanced Scorecard часто вживається у вихідному англосаксонському варіанті або як абревіатура – BSC.

До розробки збалансованої системи показників Д. Нортона і Р. Каплана спонукало прагнення усунути недоліки традиційної моделі бухгалтерського обліку, що генерує інформацію для обчислення фінансових показників оцінки діяльності підприємства. Річ у тім, що активи підприємства, представлені у фінансовій звітності, не включають таких нематеріальних та інтелектуальних активів, як продукти і послуги високої якості, зацікавлені (мотивовані) і досвідчені працівники, передбачувані, а, отже, керовані внутрішні процеси, лояльні клієнти, які задоволені співробітництвом. Слушно зазначають Д. Нортон і Р. Каплан, що оцінка таких нематеріальних активів

та невикористаних можливостей є особливо важливою, оскільки в інформаційну еру вони значно важливіші для успіху компанії, ніж традиційні матеріальні активи. А оскільки точна і достовірна оцінка таких нематеріальних активів, як просування на ринок нового продукту, потенційні можливості, досвід, зацікавленість і гнучкість працівників, лояльність клієнтів, системи і бази даних є складним завданням, останні, ймовірно, не знайдуть свого відображення в бухгалтерському балансі. Попри те і сьогодні, і в майбутньому саме ці активи і потенційні можливості є вирішальними для реалізації стратегії компанії в умовах жорсткої конкуренції [10, с. 12].

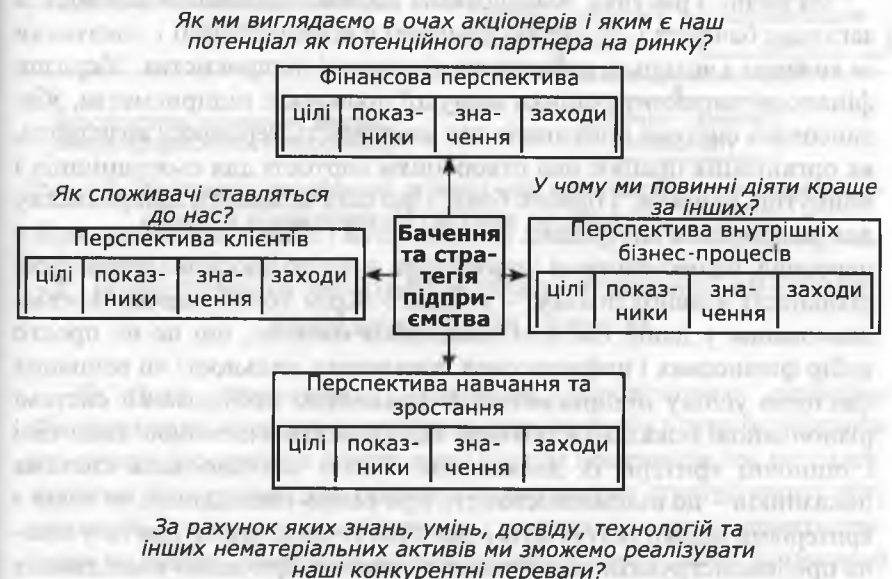


Рис. 6.1. Збалансована система показників [10, с. 13]

Таким чином, збалансована система показників дозволяє менеджерам оцінити бізнес з чотирьох різних позицій і дати відповіді на такі чотири основні запитання:

1. Як ми виглядаємо в очах акціонерів і яким є наш потенціал як потенційного партнера на ринку (*зовнішня фінансова перспектива*)?
2. Як споживачі ставляться до нас (*перспектива клієнтів*)?

3. У чому ми повинні діяти краще за інших (*перспектива внутрішніх бізнес-процесів*)?
4. За рахунок яких знань, умінь, досвіду, технологій і інших нематеріальних активів ми зможемо реалізувати наші конкурентні переваги (*перспектива навчання та зростання професійності персоналу*)?

Для того щоб мінімізувати інформаційне навантаження, число показників у кожному з чотирьох блоків (див. рис. 6.1) повинна бути обмеженою. Як правило, кожен блок повинен охоплювати від трьох до п'яти показників.

Як видно з рисунка, збалансована система показників переводить загальне бачення і стратегію компанії в конкретні цілі і показники за кожною з чотирьох перспектив діяльності підприємства. Зберігши фінансові параметри оцінки минулої діяльності підприємства, збалансована система показників дає можливість керівнику визначити, як організація працює над створенням вартості для сьогоднішніх і майбутніх клієнтів, з одного боку, і що слід здійснити підприємству для розширення внутрішніх можливостей і збільшення інвестицій у персонал, бізнес-системи і процедури з ціллю вдосконалення своєї діяльності в майбутньому, – з іншого. Крім того, означення «збалансована» у даній системі показників означає, що це не просто набір фінансових і нефінансових показників діяльності чи основних факторів успіху підприємства. У правильно побудованій системі різнопланові показники повинні відображати взаємопов'язані цілі і оціночні критерії їх досягнення. Тобто збалансована система показників – це взаємозалежність причинно-наслідкових зв'язків з критеріями оцінки результатів і факторів їх досягнення. Цю тезу можна продемонструвати на прикладі ланцюжка причинно-наслідкових зв'язків за показниками чотирьох складових збалансованої системи показників (див. рис. 6.2).

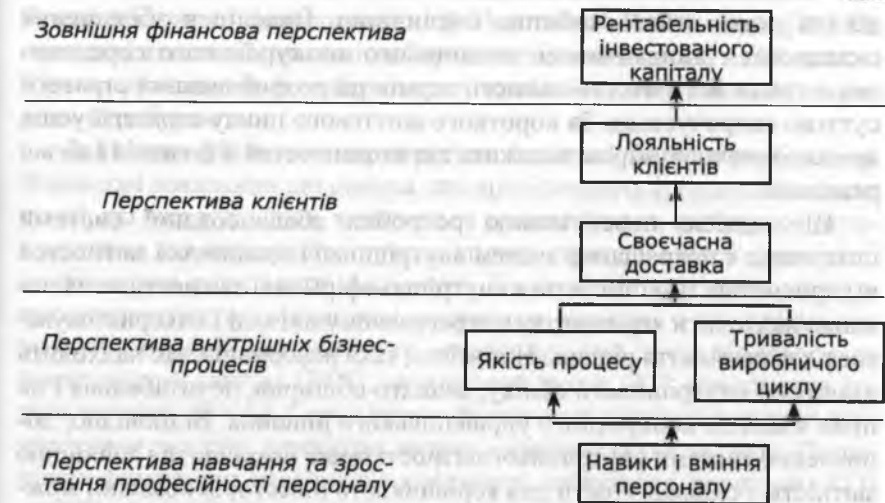


Рис. 6.2. Причинно-наслідкові зв'язки між показниками чотирьох перспектив збалансованої системи показників [10, с. 34]

## 2. Передумови розробки збалансованої системи показників діяльності

Як уже зазначалося, основною передумовою розробки збалансованої системи показників була потреба усунути недоліки класичних (переважно фінансових) систем показників, які не є адекватними критеріями для оцінки і спрямування стратегічного руху компанії. Вони діють із запізненням і нездатні своєчасно оцінити прибуток чи збиток, нанесений діяльністю менеджера в даний фінансовий період.

Водночас, як визнають розробники збалансованої системи показників, вони і самі не очікували, що система поряд із розв'язанням проблеми вимірювання ефективності діяльності стане розв'язанням значно більшої проблеми: нездатності організацій упроваджувати нові стратегії і рухатися в нових напрямках.

Таким чином, реальне впровадження розробленої стратегії є ще однією важливою передумовою розробки збалансованої системи показників. Завдання реалізації стратегії з необхідною швидкістю і належним рівнем ефективності було актуальним завжди. Однак необхідність успішного вирішення цього завдання в останні

десять років стала особливо очевидною. Внаслідок збільшення складності і динамічності зовнішнього конкурентного середовища, а також його нестабільності, термін дії розроблюваної стратегії суттєво скорочується. За короткого життєвого циклу стратегії успіх компанії значною мірою залежить від можливостей її швидкої і дієвої реалізації.

Ще однією передумовою розробки збалансованої системи показників є покращання систем внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства. Що стосується внутрішньofірмової звітності, вона повинна надходити керівництву в агрегованому вигляді і використовуватися для прийняття рішень. Натомість, така інформація, що надходить з системи внутрішнього обліку, занадто обширна, нечитабельна і не прив'язана до конкретного управлінського рішення. Відповідно, доповнення системи внутрішньої звітності може покращити і зовнішню звітність, оскільки у звіти для керівників та інвесторів компанії можна включити і нефінансові індикатори для підтвердження фінансової стабільності.

Ще однією актуальною проблемою для багатьох компаній є прискорення і спрощення процесу планування. Адже через значну тривалість процесу стратегічного планування і велику кількість ресурсів, які споживаються відділами планування і управлінським персоналом, економічний ефект від самого планування може виявитися мінімальним. Крім того, розроблені плани розглядаються працівниками і менеджерами середнього рівня управління як адміністративна необхідність, а не як керівництво до дії. Таким чином, упровадження збалансованої системи показників хоча і передбачає необхідність серйозних змін у процесі планування і продовжує етап стратегічного планування, проте здатне скоротити етап оперативного планування. В результаті відбувається скорочення загальної тривалості процесу планування [5, с. 33–36].

### 3. Цілі та показники функціонування кожної з чотирьох перспектив діяльності підприємства

Розглянемо процес заданості цілей і визначення показників функціонування за кожною з чотирьох перспектив (сфер) діяльності підприємства: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання професійності персоналу. В цьому пункті будуть викладені

базові показники, запропоновані Д. Нортоном і Р. Капланом [10]. На практиці компанії повинні вибирати ті показники, які найбільшою мірою відповідають їх конкретним потребам і тим обставинам, в яких вони перебувають.

**Зовнішня фінансова перспектива (*external financial perspective*).** Фінансові показники виконання, що відображають історичний аспект подій, які вже відбулися, вважаються традиційними, однак досі застосовуються для визначення ступеня впливу стратегії і цілей організації на фінансові результати діяльності. На рівні підприємства можуть використовуватися фінансові показники, описані у попередньому розділі: операційний прибуток, маржинальний дохід, прибуток на інвестований капітал (ROI), залишковий дохід (RI), економічна додана вартість (EVA). Серед інших фінансових цілей можна виділити зростання доходів, зниження витрат і використання активів. До типових фінансових цілей можна віднести, наприклад, зростання ROI на 20% і / чи збільшення обсягу реалізації і операційного доходу на 100% протягом наступних п'яти років.

**Перспектива клієнтів (*customer perspective*).** Перспектива клієнтів вимірює результати діяльності підприємства на цільових сегментах клієнтів і ринку. Перспектива клієнтів типово використовує показники досягнення результатів, які характеризують взаємодію з клієнтом. Вони відповідають на запитання: «Яким чином організація повинна діяти для досягнення найвищого рівня задоволення потреб клієнта, утримання клієнта, залучення нових клієнтів і завоювання своєї частки ринку?»

Отже, до показників цієї перспективи відносять такі:

1. *Частка ринку.* Цей показник може вимірюватися в одиницях надходжень від реалізації, в одиницях реалізованої продукції чи кількістю споживачів. Він відображає ступінь охоплення ринку.

2. *Утримання клієнтів і їхня лояльність.* Одним із методів підтримання і збільшення частки ринку в цільових сегментах є утримання вже існуючих споживачів з цих сегментів. Утримання споживачів може вимірюватися в одиницях середньої тривалості взаємодії організації із споживачем. Лояльність клієнтів може бути оцінена кількістю нових споживачів, які з'явилися в результаті спілкування їх з уже існуючими споживачами, оскільки на основі цього можна зробити припущення, що існуючі споживачі отримують високе задоволення, оскільки рекомендують продукти і послуги компанії іншим людям.



3. *Залучення нових споживачів.* Цей показник можна вимірювати або кількістю нових споживачів, або обсягом реалізації продукції новим споживачам на відповідному ринковому сегменті.

4. *Ступінь задоволеності споживачів.* Вимірювання ступеня задоволеності споживачів, як правило, включає використання оглядів з контрольними запитаннями, а також карток залучення споживачів. Цей показник також може бути оцінений на основі отримання листів із скаргами, інформації від продавців і використання так званих «несправжніх покупців».

5. *Рентабельність взаємодії зі споживачами.* Компанія може бути дуже успішною за показниками частки ринку, утримання і залучення споживачів, однак ці високі результати можуть бути досягнуті за рахунок рентабельності взаємодії зі споживачами. Але компанія не просто хоче мати задоволених споживачів, а хоче отримувати в результаті взаємодії з ними прибуток. Перші чотири описані показники належать до засобів, які дають можливість забезпечити рентабельність взаємодії зі споживачами, однак самі по собі вони цю рентабельність не вимірюють. Це можна зробити за допомогою спеціальних показників. Рентабельність повинна аналізуватися за різними споживчими сегментами, в результаті чого будуть виявлені неприбуткові сегменти. Недавно залучені споживачі можуть початково також бути неприбутковими, і щоб визначити, чи робити основну ставку на їх утримання чи дозволити їм покинути компанію, необхідно скористатися аналізом прибутковості клієнтів (див. розділ 3). Стосовно наявних неприбуткових споживачів слід прийняти заходи щодо переведення їх до категорії прибуткових. Такі заходи включають дії зі зміни їх споживацької поведінки, в результаті чого клієнти споживають менше продукції за цією ж ціною або погоджуються на підвищення ціни. Якщо жоден із цих підходів не спрацює, то такі клієнти утримуватися не повинні.

**Перспектива внутрішніх бізнес-процесів (*internal business process perspective*).** Перспектива внутрішніх бізнес-процесів фокусується на тих бізнес-процесах, які збільшують цінність для клієнтів і знижують витрати з ціллю покращання фінансових результатів діяльності. Р. Каплан і Д. Нортон у межах ланцюжка створення цінності (див. розділ 2) пропонують виділяти три основні типи внутрішніх процесів:

1. *Інноваційні процеси.* За допомогою інноваційних процесів менеджери визначають потреби замовників (споживачів), а потім створюють продукти і послуги, які відповідають цим вимогам. Для визначення ступеня успішності інновацій Р. Каплан і Д. Нортон пропонують скористатися такими показниками:

- а) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі реалізації;
- б) кількість упроваджень нових продуктів у порівнянні з конкурентами, а також упроваджень нових продуктів у порівнянні з плановими показниками;
- в) час розробки наступного покоління продукції;
- г) кількість ключових виробів, за якими компанія на ринку є першою чи другою;
- д) час забезпечення беззбитковості, тобто час від початку розробки продукції до того моменту, коли цей продукт запускається на ринок і забезпечує прибуток, достатній для покриття інвестицій, вкладених у його розробку.

2. *Операційні процеси.* Операційні процеси починаються з отримання замовлення покупця і закінчуються доставкою продукції чи послуги споживачу. Призначення цих процесів – забезпечити ефективну, постійну і своєчасну доставку продуктів і послуг споживачам. Історично склалося, що операційним процесам приділялася основна увага в більшості систем вимірювання показників функціонування організації. Показники функціонування і управління традиційно базуються на фінансових показниках, таких як нормативні витрати, бюджетні показники і аналіз відхилень. Виникнення глобального конкурентного середовища і необхідність забезпечення ступеня задоволеності споживачів, що є в даний час пріоритетним напрямком, підштовхнуло компанії доповнити фінансові показники і тими характеристиками пропозиції товарів і послуг, які створюють цінність для споживачів. Ці розробки спонукали до необхідності зосередитися на показниках, які вимагають високих значень за параметрами часу, якості і витрат:

- а) часові показники, що визначають оперативність і своєчасність обслуговування, наприклад, тривалість виробничого циклу, ефективність виробничого циклу (МСЕ) (див. розділ 4);
- б) показники якості, такі як норма бракованих деталей на один мільйон, вихід продукції (частка небракованих одиниць до

загальної кількості небракованих вихідних матеріалів), вихід якісної продукції з першого разу, величина браку, повторні роботи, кількість повернень тощо;

- в) показники витрат за найбільш важливими внутрішніми бізнес-процесами, вимірювання яких можна здійснити з використанням калькулювання за видами діяльності (див. розділ 3).

3. *Процеси післяпродажного обслуговування.* Ця категорія включає види діяльності з гарантійного обслуговування і ремонту, поводження з браком і поверненнями, а також управління платежами споживачів. Р. Каплан і Д. Нортон припускають, що компанії, які намагаються задовольнити очікування своїх цільових споживачів з точки зору післяпродажного обслуговування, можуть вимірювати показники власної діяльності, використовуючи показники часу, якості і витрат, які були запропоновані для операційних процесів.

**Перспектива навчання та зростання професійності персоналу (*learning and growth perspective*).** Четверта складова збалансованої системи показників визначає інфраструктуру, яку слід створити з ціллю забезпечення довгострокового зростання і вдосконалення. Організаційне навчання і кар'єрне зростання мають три головні джерела: люди, інформаційні системи і організаційні процедури. Показники підготовки працівників включають ступінь задоволеності працівників, плинність кадрів, навчання і розвиток навичок і умінь. Показники можливостей інформаційних систем визначають, чи надають ці системи точну, надійну і послідовну інформацію, яка інформує менеджерів про їх клієнтів і господарські процеси. Організаційні процедури можна оцінити, визначивши наявність в організації специфічних чинників успіху з адекватними системами винагороди.

#### 4. Розробка стратегії компанії при використанні моделі збалансованої системи показників

Типова послідовність розробки стратегії компанії при використанні моделі BSC складається з таких етапів (рис.6.3):

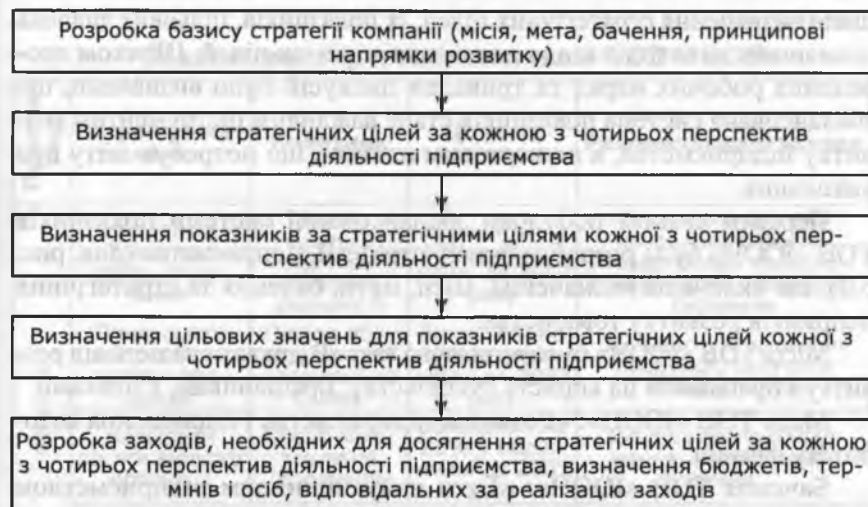


Рис. 6.3. Послідовність розробки стратегії компанії при використанні моделі збалансованої системи показників

Послідовність розробки стратегії компанії при використанні моделі збалансованої системи показників продемонструємо на прикладі ТОВ «ЮОН», підприємства з виробництва пластмасової тари (табл. 6.1).

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 (див. розділ 2). 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 поставлене 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 (див. рис. 6.2), що включала визначення місії, мети, бачення та стратегічних напрямків розвитку товариства.

Місія ТОВ «ЮОН» була визначена так: «Відчувати радість від розвитку і працювати на користь суспільству, 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 (див. розділ 1) були визначені таким чином:

- 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.

Результати наступних чотирьох етапів розробки збалансованої системи показників ТОВ «ЮОН» (рис. 6.3) знайшли своє відображення у моделі, представленій у таблиці 6.1.

Таблиця 6.1

## 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
	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 постійних клієнтів
	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 автомобіль може надавати комерційні послуги
Бізнес-процеси	Збільшити продуктивність праці	Виріток на одного робітника	Збільшити на 25% у порівнянні до 2007 року	Прийняти на роботу трьох операторів, переглянути 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 установа всього дробарок

Бізнес-процеси	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

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 планомірно реалізовувати стратегічні плани компанії, переводячи їх на операційний рівень управління і контролюючи реалізацію стратегії на основі ключових показників ефективності діяльності.

## 5. Переваги і небезпеки впровадження збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах

Для вітчизняних підприємств упровадження збалансованої системи показників є актуальним з таких причин:

1. Більшість сформульованих на вітчизняних підприємствах стратегій не реалізуються через відсутність механізму їх упровадження.
2. Персонал не знає чи не пов'язує стратегічні цілі компанії зі своєю діяльністю.
3. Розподіл ресурсів у планах і бюджетах не має зв'язку з реалізацією стратегічних цілей компанії.
4. Контроль діяльності охоплює далеко не всі важливі для ведення бізнесу показники.
5. Мотивація показників спрямована на забезпечення поточних фінансових показників.

Водночас упровадження збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах дасть можливість:

1. Конкретизувати стратегічні цілі і визначити критичні параметри їх досягнення.
2. Отримати кількісне вираження результатів, яких прагне підприємство.
3. Узгодити цілі і завдання підрозділів і кожного працівника зі стратегією компанії.
4. Визначити механізм і забезпечити ресурсами для досягнення цих результатів.
5. Включити в управлінську звітність показники стратегічного розвитку компанії.
6. Забезпечити стратегічний зворотний зв'язок, адже збалансована система показників дає можливість контролювати процес реалізації стратегії, а у випадку необхідності вносити серйозні зміни у концепцію стратегії.

Факторами успішного впровадження збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах повинні бути:

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. Нерозробленість системи спеціальної звітності. Адже 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.

## Контрольні запитання

1. Що таке збалансована система показників? У чому її практичне значення?
2. На які чотири основні запитання дають відповідь виділені у збалансованій системі показників перспективи?
3. На конкретному прикладі покажіть причинно-наслідкові зв'язки між показниками чотирьох перспектив збалансованої системи показників. У чому їх сутність?
4. Які цілі і показники функціонування можна визначити за фінансовою перспективою діяльності підприємства?
5. Які цілі і показники функціонування можна визначити за перспективою клієнтів у збалансованій системі показників?
6. Які цілі і показники функціонування можна визначити за перспективою внутрішніх бізнес-процесів у збалансованій системі показників?
7. Які цілі і показники функціонування можна визначити за перспективою навчання та зростання професійності персоналу у збалансованій системі показників?
8. Назвіть етапи послідовності розробки стратегії компанії при використанні моделі збалансованої системи показників. Яка мета впровадження цієї системи?
9. Якими є переваги і небезпеки впровадження збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах?

## Тести для самоконтролю

1. Збалансована система показників (Balanced Scorecard) була розроблена:
  - а) Капланом і Купером;
  - б) Нортоном і Капланом;
  - в) Нортоном і Купером;
  - г) Штерном і Стюартом.
2. Збалансована система показників (Balanced Scorecard) містить:
  - а) збалансований набір фінансових показників;
  - б) збалансований набір нефінансових показників;
  - в) збалансований набір фінансових і нефінансових показників;
  - г) збалансований набір абсолютних і відносних фінансових показників.
3. Збалансована система показників (Balanced Scorecard) дає можливість менеджерам оцінити бізнес виходячи з чотирьох сфер діяльності підприємства:

- а) дослідження, розробка і проектування; виробництво; післяпродажне обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізація;
- б) постачання; виробництво; реалізація;
- в) фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання та зростання професійності персоналу;
- г) виробництво; торгівля; надання послуг.
4. Яка з перспектив (сфер діяльності підприємства) у збалансованій системі показників дозволяє менеджерам дати відповідь на запитання: «Як споживачі ставляться до нас?»:
- а) зовнішня фінансова перспектива;
- б) перспектива клієнтів;
- в) перспектива внутрішніх бізнес-процесів;
- г) перспектива навчання та зростання професійності персоналу.
5. Яка з перспектив (сфер діяльності підприємства) у збалансованій системі показників дозволяє менеджерам дати відповідь на запитання: «Як ми виглядаємо в очах акціонерів?»:
- а) зовнішня фінансова перспектива;
- б) перспектива клієнтів;
- в) перспектива внутрішніх бізнес-процесів;
- г) перспектива навчання та зростання професійності персоналу.
6. Яка з перспектив (сфер діяльності підприємства) у збалансованій системі показників дозволяє менеджерам дати відповідь на запитання: «У чому ми повинні діяти краще за інших?»:
- а) зовнішня фінансова перспектива;
- б) перспектива клієнтів;
- в) перспектива внутрішніх бізнес-процесів;
- г) перспектива навчання та зростання професійності персоналу.
7. Яка з перспектив (сфер діяльності підприємства) у збалансованій системі показників дозволяє менеджерам дати відповідь на запитання: «Як можна вдосконалювати діяльність і підвищувати цінність?»:
- а) зовнішня фінансова перспектива;
- б) перспектива клієнтів;
- в) перспектива внутрішніх бізнес-процесів;
- г) перспектива навчання та зростання професійності персоналу.
8. При побудові збалансованої системи показників за кожною з чотирьох сфер (перспектив) діяльності підприємства визначаються:
- а) місія, система цінностей компанії, принципові напрямки розвитку;
- б) цілі, показники, цільові значення показників, міроприємства (заходи) для досягнення цілей;
- в) фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання та зростання професійності персоналу;
- г) бюджети, терміни і відповідальні за реалізацію цілей.

9. Які з наведених показників можуть стосуватися фінансової перспективи BSC:
- а) економічна додана вартість;
- б) ступінь задоволеності споживачів;
- в) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі реалізації;
- г) плінність кадрів.
10. Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи клієнтів BSC:
- а) економічна додана вартість;
- б) ступінь задоволеності споживачів;
- в) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі реалізації;
- г) плінність кадрів.
11. Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи внутрішніх бізнес-процесів BSC:
- а) економічна додана вартість;
- б) ступінь задоволеності споживачів;
- в) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі реалізації;
- г) плінність кадрів.
12. Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи навчання та зростання професійності персоналу BSC:
- а) економічна додана вартість;
- б) ступінь задоволеності споживачів;
- в) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі реалізації;
- г) плінність кадрів.
13. Які з наведених показників можуть стосуватися фінансової перспективи BSC:
- а) ступінь задоволеності працівників;
- б) якість продукції;
- в) утримання клієнтів і їхня лояльність;
- г) прибуток на інвестований капітал.
14. Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи клієнтів BSC:
- а) ступінь задоволеності працівників;
- б) якість продукції;
- в) утримання клієнтів і їхня лояльність;
- г) прибуток на інвестований капітал.
15. Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи внутрішніх бізнес-процесів BSC:
- а) ступінь задоволеності працівників;
- б) якість продукції;

- в) утримання клієнтів і їхня лояльність;  
 г) прибуток на інвестований капітал.
16. Які з наведених показників можуть стосуватися перспективи навчання та зростання професійності персоналу BSC:
- а) ступінь задоволеності працівників;  
 б) якість продукції;  
 в) утримання клієнтів і їхня лояльність;  
 г) прибуток на інвестований капітал.
17. Яку кількість показників доцільно включити до кожної з перспектив при розробці BSC:
- а) від одного до трьох показників;  
 б) від трьох до п'яти показників;  
 в) від п'яти до десяти показників;  
 г) від десяти до двадцяти показників.

## Завдання для самостійної роботи

### Завдання 1

Розробити збалансовану систему показників (BSC) для стратегічного планування особистісного розвитку і оцінки успішності стратегії (на прикладі кваліфікації магістра за спеціальністю «облік і аудит») та оформити її у вигляді таблиці:

**Бачення (Vision) -**

**Стратегія (Strategy) -**

Стратегічна ціль (1 шт.)	Показник (як правило, до 4 шт.)	Цільове значення	Заходи, які треба здійснити для досягнення стратегічної цілі
Фінансова перспектива			
Перспектива навчання і зростання			
Перспектива внутрішніх бізнес-процесів			
Перспектива клієнтів			

### Завдання 2

Спробуйте сформулювати місію і загальну стратегію для аудиторської фірми. Запропонуйте цілі і їх показники за кожною з чотирьох перспектив її діяльності.

### Завдання 3

Побудуйте збалансовану систему показників для оцінки діяльності менеджера ресторану мережі закладів швидкого харчування. Для оформлення використайте зразок таблиці завдання 1.

### Завдання 4

Побудуйте збалансовану систему показників для оцінки діяльності менеджера окремого готелю мережі готелів. Для оформлення використайте зразок таблиці завдання 1.

### Завдання 5

Побудуйте збалансовану систему показників для оцінки діяльності менеджера перукарні мережі перукарень. Для оформлення використайте зразок таблиці завдання 1.

## Література

1. *Ансофф И.* Новая корпоративная стратегия: Пер. с англ. / Под ред. Ю. Н. Каптуревского. – СПб: Издательство «Питер», 1999. – 416 с.
2. *Атамас П. Й.* Управлінський облік: Навч. посібник. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
3. *Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С.* Управленческий учет: – 3-е издание: Пер. с англ. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005.
4. *Вахтеров С.* Механизм определения целевых значений ключевых показателей эффективности // Управление компанией. – 2005. – №8.
5. Внедрение сбалансированной системы показателей: Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 478 с.
6. *Гвоздьов С.* Операційні стратегії – стандартні та інноваційні // Києво-Могилянська Бізнес Студія. – 2005. – №11.
7. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. – 3-те вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
8. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
9. *Дымшаков А.* Экономическая прибыль и мотивация персонала // Управление компанией. – 2005. – №2.
10. *Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П.* Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – 2-е изд., испр. и доп.: Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 320 с.
11. *Кіндрацька Г. І.* Стратегічний менеджмент: Навч.-метод. посібник. – К.: Знання, 2006. – 366 с.
12. *Ковалев Д.* Парк EVA®-вского периода // “Компаньон”. – 2007. – №8.
13. *Немцов В. Д., Довгань Л. Є.* Стратегічний менеджмент: Навч. посібник. – К., 2004
14. *Подольчак Н. Ю.* Стратегічний менеджмент: Навч.-метод. посібник. – Львів: Видавництво НУ «Львівська політехніка», 2006. – 224 с.
15. *Портер, Майкл Э.* Конкуренция.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 608 с.
16. *Пушкар М. С.* Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
17. *Райан Б.* Стратегический учет для руководителей: Пер. с англ. / Под ред. В. А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
18. *Редченко К. І.* Стратегічний аналіз у бізнесі: Навч. посібник. Вид. 2-ге, доп. – Львів: «Новий Світ – 2000», 2003. – 272 с.
19. *Струк Н. С.* Аналітичне забезпечення угод ділового партнерства підприємств // Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка. – №36, Львів: Серія економічна: “Світ”, 2006 р.

20. *Томпсон-мл., Артур, А., Стрикленд Ш, А., Дж.* Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа. – 12-е издание: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2002. – 928 с.
21. *Туленков М. В.* Сучасні теорії менеджменту: Навч. посібник. – К.: Каравела, 2007. – 304 с.
22. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет: Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
23. *Хабаров М.* Управление компанией с помощью EVA // Финансовый директор. – 2004. – №2.
24. *Хенсен Д. Р., Моувен М. М., Еліас Н. С., Сенков Д. У.* Управлінський облік: Пер. з англ. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
25. *Хонгрэн Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 416 с.
26. *Черненко М.* В поисках слабого звена. Как управлять ограничениями // Управление компанией. – 2004 р. – №1.
27. *Шевчук В. Р.* Оцінка діяльності підрозділів при організації обліку за центрами відповідальності // Вісник Львівського університету, серія економічна. – Вип. 37 (2). – Львів, 2007.
28. *Шевчук В. Р., Чернобай Л. І.* Концепція управління фінансами підприємства на базі економічної доданої вартості // Вісник НУ «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – №606. – Львів, 2007.
29. *Шериньова З. Є.* Стратегічне управління: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2004. – 699 с.
30. *Brealey, Richard A.* Fundamentals of corporate finance. – Irwin McGraw-Hill, 1998.

## Ресурси Інтернет

1. <http://www.bizpress.ws>
2. <http://www.cima.ru>
3. <http://www.madein.dp.ua>
4. <http://www.management.com.ua>



Передмова.....	3
<b>Розділ 1. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства</b>	
1. Сутність стратегічного управлінського обліку.....	6
2. Стратегічне позиціонування підприємства згідно з моделлю М. Портера.....	10
3. Визначення ключових чинників успіху за допомогою SWOT-аналізу.....	13
4. Конкурентні стратегії підприємства згідно з матрицею І. Ансоффа.....	16
5. Бостонська матриця.....	17
6. Крива досвіду.....	22
7. Аналіз конкурентів та ділового партнерства.....	24
Контрольні запитання.....	29
Тести для самоконтролю.....	30
<b>Розділ 2. Стратегічне управління витратами в управлінському обліку</b>	
1. Концепція стратегічного управління витратами.....	34
2. Аналіз ланцюжка створення цінності.....	35
3. Калькуляція витрат повного життєвого циклу.....	39
4. Цільове калькулювання.....	43
5. Калькулювання для безперервного вдосконалення.....	48
6. Еталонне оцінювання.....	50
7. Аналіз і управління чинниками, які визначають витрати.....	57
Контрольні запитання.....	58
Тести для самоконтролю.....	59
Завдання для самостійної роботи.....	63
<b>Розділ 3. Системи калькулювання та управління витратами за видами діяльності в обліку</b>	
1. Обмеження традиційного калькулювання витрат.....	66
2. Сутність калькулювання за видами діяльності.....	71
3. Послідовність калькулювання за видами діяльності.....	74
4. Ідентифікація видів діяльності різних ієрархічних рівнів.....	80
5. Вибір факторів витрат для однорідних сукупностей накладних витрат.....	83
6. Застосування калькулювання за видами діяльності для визначення прибутковості клієнтів.....	87
7. Сутність систем управління витратами за видами діяльності.....	92
8. Упровадження систем калькулювання та управління витратами за видами діяльності в облікову практику підприємств України.....	95
Контрольні запитання.....	97
Тести для самоконтролю.....	97

Завдання для самостійної роботи.....	100
<b>Розділ 4. Роль управлінського обліку в підвищенні продуктивності та управлінні якістю діяльності</b>	
1. Реінжиніринг бізнес-процесів в обліку.....	107
2. Типи розміщення виробничих потужностей і їх вплив на ефективність виробничого циклу.....	108
3. Теорія обмежень в управлінському обліку.....	111
4. Витрати на управління якістю.....	118
5. Система «якраз вчасно» в управлінському обліку.....	122
Контрольні запитання.....	125
Тести для самоконтролю.....	125
Завдання для самостійної роботи.....	128
<b>Розділ 5. Фінансові показники оцінки діяльності підприємства в стратегічному управлінському обліку</b>	
1. Передумови розробки адекватних показників оцінки діяльності у стратегічному управлінському обліку.....	132
2. Концепція стратегічного управління підприємством за показником економічної доданої вартості (EVA®).....	136
3. Використання показників економічної доданої вартості (EVA®) та чистої теперішньої вартості (NPV) для аналізу акціонерної вартості підприємства.....	142
Контрольні запитання.....	146
Тести для самоконтролю.....	146
Завдання для самостійної роботи.....	148
<b>Розділ 6. Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку</b>	
1. Сутність збалансованої системи показників та її структурні елементи.....	152
2. Передумови розробки збалансованої системи показників діяльності.....	155
3. Цілі та показники функціонування кожної з чотирьох перспектив діяльності підприємства.....	156
4. Розробка стратегії компанії при використанні моделі збалансованої системи показників.....	160
5. Переваги і небезпеки впровадження збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах.....	165
Контрольні запитання.....	167
Тести для самоконтролю.....	167
Завдання для самостійної роботи.....	170
Література.....	172

25700

Навчальне видання

*Шевчук Віра Романівна*

# СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

*Навчальний посібник*

Керівник	<i>О. В. Діордійчук</i>
Редактор	<i>Л. Л. Щербатенко</i>
Комп'ютерна верстка	<i>О. В. Шмельова</i>
Обкладинка	<i>В. С. Жиборовський</i>

Підписано до друку 15.09.2008. Гарнітура Times.

Формат 60×84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Папір офсетний.

Друк офсетний. Умов. друк. арк. 10,23.

Тираж 1500 прим. Зам. № 8-1339

Видавництво "Алерта"

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел. (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: [alerta@ukr.net](mailto:alerta@ukr.net).

Свідоцтво: ДК №788 від 29.01.2002.

Віддруковано ЗАТ "ВПОЛ".

03151, Київ, вул. Волинська, 60

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру

серія ДК № 752 від 27.12.2001 р.

НБ ІІУС



755030



# СТРАТЕГІЧНИЙ управлінський облік



Віра Шевчук

У навчальному посібнику розкрито зміст і підґрунтя стратегічного управлінського обліку. Розглянуто суть стратегічного управління витратами, яке базується на концепції вартісного ланцюжка та калькуляції витрат повного життєвого циклу продукту, стратегічному позиціонуванні і аналізі витратоутворюючих чинників. Викладено основи побудови системи калькулювання та управління за видами діяльності, а також розкрито роль управлінського обліку в підвищенні продуктивності і управлінні якістю діяльності. З'ясовується вплив фінансових і нефінансових показників на оцінку стратегії розвитку підприємства та його центрів відповідальності.

Навчальний посібник призначений для студентів базової вищої освіти, магістерської програми і програм перепідготовки фахівців. Буде корисним управлінським бухгалтерам, фінансовим менеджером, керівникам, власникам бізнесу, викладачам, бізнес-тренерам і бізнес-консультантам, а також всім, хто задіяний до процесу прийняття рішень щодо витрат, ціноутворення, оперативного та стратегічного планування тощо.



АЛЕРТА

