



Рис. 1. Зміст функціонування підсистем обліку в КІСО

Крім того, за потребою в підсистемах може бути обробленою і переданою інформація, котра надходить з первинних документів поза ситемою бухгалтерських рахунків КІСО і є джерелом прийняття управлінських рішень.

#### Література:

1. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.

УДК 657

*Бруханський Р.Ф., к.е.н., доц., завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва, Тернопільський національний економічний університет*

## ІНСТРУМЕНТИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Оскільки концепція стратегічного управлінського обліку перебуває на стадії становлення та постійного удосконалення, на сьогодні серед науковців відсутній чіткий набір методів і технік, які належать до його складу, подібно до 8-ми класичних елементів методу бухгалтерського обліку в пострадянських країнах. Результатом дослідження найбільш поширеного використання підходів до визначення переліку інструментів стратегічного управлінського обліку, які забезпечують формування стратегічного облікового інформаційного простору, що є основою для розробки, реалізації й коригування стратегії підприємства, є:

1. *Activity based costing* (калькулювання на основі діяльності) – забезпечує облік витрат за видами діяльності, що передбачає їх розподіл за факторами

витрат відповідно до обсягів і структури ресурсів, що споживаються в процесі виконання операцій щодо створення і виробництва продукції (товарів, послуг);

2. *Attribute costing* (атрибутивне калькулювання) – оцінка вартості конкретного продукту відповідно до атрибутів, що визначаються взаємодією із клієнтами: показники операційної продуктивності; показники надійності; виконання гарантій постачань і післяпродажного обслуговування тощо;

3. *Benchmarking* (бенчмаркінг) – порівняння результатів діяльності компанії із результатами інших компаній з метою впровадження в діяльність прикладів успішного функціонування для підвищення ефективності роботи;

4. *Brand value budgeting* (бюджетування вартості бренда) – використання вартості бренда як основи для прийняття управлінських рішень з розподілу ресурсів для підтримки або підвищення позиції бренда компанії на ринку;

5. *Brand value monitoring* (моніторинг вартості бренда) – фінансова оцінка бренда шляхом оцінки факторів його «потужності» на ринку (лідерство, стабільність, частка ринку, інтернаціональність, тенденція, підтримка та захист у поєднанні з ретроспективними показниками прибутку бренда);

6. *Competitive position monitoring* (моніторинг конкурентних позицій) – аналіз ринкової стратегії та позицій конкурентів на основі оцінки і моніторингу тенденцій їхніх продажів, частки ринку, обсягів, собівартості і рентабельності;

7. *Competitor cost assessment* (оцінка конкурентних витрат) – оцінювання витрат конкурентів щодо стратегічної бізнес-одиниці, що здійснюється на основі використання інформації з таких джерел: в результаті безпосереднього спостереження, від спільних постачальників, споживачів або конкурентів;

8. *Competitor performance* (оцінка стану конкурентів) – оцінювання стану конкурентів на базі показників публічної звітності в розрізі основних конкурентних переваг;

9. *Customer accounting* (облік споживачів) – оцінювання прибутку, збуту або витрат, що генеруються клієнтами або окремими клієнтськими сегментами;

10. *Environmental Management Accounting* (управлінський облік навколишнього середовища) – інтегрований підхід до бухгалтерського відображення господарської діяльності підприємства за допомогою інструментів фінансового й управлінського обліку, що забезпечує зниження шкідливих впливів на навколишнє середовище й екологічних ризиків, підвищує ефективність управління витратами на охорону навколишнього середовища;

11. *Integrated performance measurement systems (BSC or non-financial indicators)* (інтегровані системи вимірювання результативності (збалансована система показників чи нефінансові індикатори)) – вимірювальні інформаційні системи, що забезпечують управління основними бізнес-процесами на базі виділення центрів відповідальності відповідно до визначених цілей, що кількісно і якісно виражені в цільових величинах оцінних критеріїв;

12. *Life cycle costing* (калькулювання на основі життєвого циклу виробу) – передбачає, що вартість товару має містити витрати на всіх етапах його життєвого циклу (розробка, проектування, виробництво, просування на ринку);

13. *Quality costing* (калькулювання на основі якості) – передбачає розподіл витрат між видами діяльності, що пов'язані із забезпеченням рівня якості, на три категорії: профілактика, оцінка та витрати на усунення браку;

14. *Strategic costing* (стратегічне калькулювання) – базується на використанні стратегічної та маркетингової інформації про витрати в розрізі стратегічних бізнес-одиниць для розробки і визначення стратегії, що забезпечує одержання сталих конкурентних переваг;

15. *Strategic pricing* (стратегічне ціноутворення) – аналіз впливу стратегічних факторів (реакція конкурентів на зміну цін, еластичність цін, зростання ринку, ефект масштабу і досвіду) в процесі реалізації політики ціноутворення на підприємстві;

16. *Target costing* (таргет-калькулювання) – калькулювання на основі встановлених цілей, сфокусоване на розробці заходів щодо оптимізації собівартості продукції (послуг) з урахуванням цільового значення параметрів, які впливають на співвідношення «ціна-якість», споживчих властивостей, строку корисного використання, рівня сервісного обслуговування тощо;

17. *Value chain costing* (калькулювання на основі ланцюжків вартості) – калькулювання витрат для потреб стратегічного менеджменту на основі ідентифікації ланцюжків вартості та виокремленні у його складі первинних (зовнішня логістика, виробничий процес, внутрішня логістика, маркетинг і продажі, обслуговування) і допоміжних (інфраструктура фірми, управління людськими ресурсами, технологічний розвиток, матеріально-технічне забезпечення) видів діяльності.

Проведений аналіз існуючих підходів до розгляду інструментів стратегічного управлінського обліку дозволив встановити, що найбільшу увагу дослідники приділяють певним інструментам (*Activity based costing, Integrated performance measurement systems, Target costing, Value chain costing*).

Існування набору методів стратегічного управлінського обліку, які можуть використовуватись у практичній діяльності підприємств, породжує проблему вибору серед них найбільш оптимального для конкретного підприємства (із врахуванням технологічної й організаційної структури, специфіки діяльності, зовнішнього середовища тощо). На основі моніторингу наукових джерел та особливостей функціонування підприємств в умовах застосування сучасних обліково-інформаційних систем і технологій запропоновано механізм побудови стратегічного управлінського обліку, що передбачає здійснення вибору із існуючого набору методів на основі ряду обґрунтованих критеріїв (рис. 1).

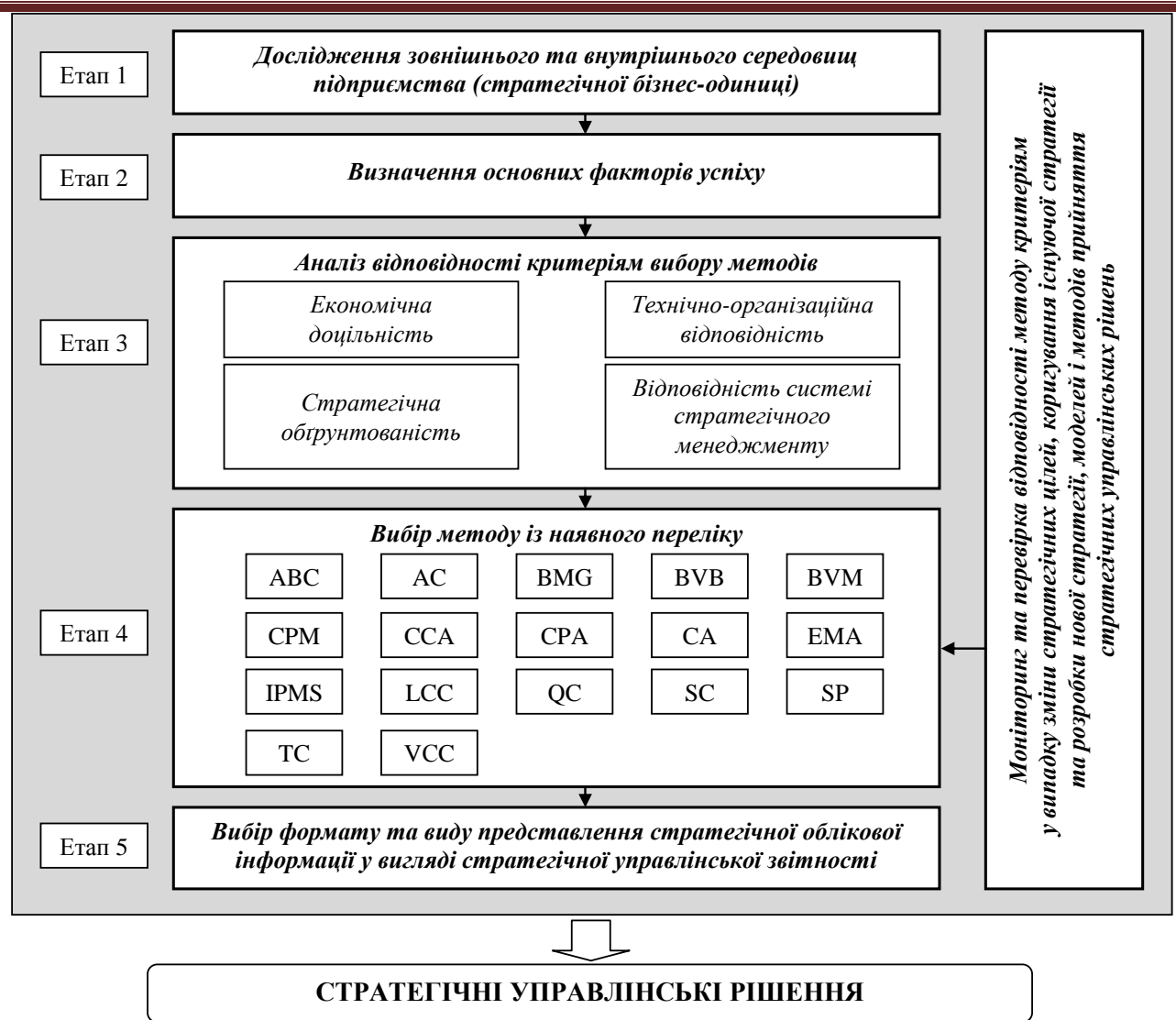


Рис. 1. Побудова методики стратегічного управлінського обліку підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в системі стратегічного менеджменту

Відповідно до запропонованого механізму вибір окремого методу для організації системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві можливий лише за умови відповідності критеріям, які враховують основні вимоги до функціонування облікової системи і системи стратегічного менеджменту підприємства: економічна доцільність; технічно-організаційна відповідність; стратегічна обґрунтованість; адекватність існуючій на підприємстві системі стратегічного менеджменту: організаційній складовій системи (місії, цілям, обраному типу і виду стратегії) та методичній складовій системи (моделям і методам прийняття стратегічних управлінських рішень).