

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

І. Є. Давидович

КОНТРОЛІНГ

Навчальний посібник

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2008

ББК 65.290-2я73
Д 13
УДК 658.012.7 (075.8)

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-1283 від 24.07.2007)*

Рецензенти:

Гуцайлок З. В. — доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи (Інститут економіки і підприємництва, м. Тернопіль);

Пушкар М. С. — доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і контролінгу в промисловості (Тернопільський національний економічний університет);

Рудницький В. С. — доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту (Львівська комерційна академія)

Давидович І. Є.

Д 13 Контролінг: Навчальний посібник. — К.: Центручбової літератури, 2008. — 552 с.

ISBN 978-966-364-759-3

Навчальний посібник підготовлено відповідно до типової програми нормативної дисципліни «Контролінг» для студентів спеціальності «Менеджмент організацій» напрямку підготовки 0502 «Менеджмент». Він охоплює усі теми, які передбачені типовою програмою. У ньому розглянуто суть контролінгу, його роль і значення в економічній діяльності підприємств, місце в системі управління. Охарактеризовані об'єкти контролінгу, його види та методичний інструментарій. Значна увага відведена організації управлінського обліку в системі контролінгу.

Рекомендується для студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за спеціальністю «Менеджмент організацій», аспірантів, викладачів вузів економічного профілю.

УДК 658.012.7 (075.8)
ББК 65.290-2я73

ISBN 978-966-364-759-3

© Давидович І. Є., 2008
© Центр учбової літератури, 2008

Вступ	6
Розділ 1. Поняття про контролінг, його суть і значення	8
1.1. Поняття про контролінг та його сутність	8
1.2. Виникнення і розвиток контролінгу	12
1.3. Предмет і методи контролінгу	16
1.4. Мета і завдання контролінгу	20
1.5. Функції служби контролінгу	22
1.6. Місце контролінгу в системі управління підприємством	35
1.7. Система контролінгу і сучасний бізнес	39
1.8. Види контролінгу	41
1.9. Доцільність та необхідність застосування контролінгу у діяльності вітчизняних підприємств та передумови його запровадження	45
Розділ 2. Характеристика об'єктів контролінгу	50
2.1. Витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу	50
2.2. Класифікація витрат	52
2.3. Собівартість продукції та її види	70
2.4. Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності	73
Розділ 3. Організація управлінського обліку в системі контролінгу	83
3.1. Управлінський облік як вихідний елемент системи контролінгу і його завдання	83
3.2. Методи управлінського обліку, їх характеристика та оцінка для вирішення завдань контролінгу	89
3.3. Система «стандарт-кост», її характеристика і сфера застосування	124
3.4. Організація обліку витрат і результатів діяльності в системі «директ-костинг»	132
3.5. Облік повних витрат і облік сум покриття та їх застосування в контролінгу	139

Розділ 4. Система планування та бюджетування на підприємстві	151
4.1. Планування, його цілі, види та застосування в контролінгу	151
4.2. Бюджетування як інструмент оперативного контролінгу, його переваги і недоліки	158
4.3. Види бюджетів, їх характеристика і сфера застосування	165
4.4. Методика складання бюджетів	175
4.5. Поняття стандартів, їх види і зв'язок з бюджетами	186
4.6. Вплив факторів на відхилення стандартних витрат	188
Розділ 5. Методичний інструментарій оперативного контролінгу	193
5.1. Економічний аналіз як база прийняття управлінських рішень	193
5.2. Аналіз відхилень — основний інструмент оцінки діяльності центрів відповідальності	196
5.3. Методи аналізу відхилень фактичних результатів від планових. Класифікація відхилень	204
5.4. Методи оперативного контролінгу та їх характеристика	214
5.5. Методи диференціації витрат	230
5.6. Модель «витрати — обсяг — прибуток» та аналіз їх взаємозв'язку	234
5.7. Поняття та методика проведення АВС-аналізу, аналізу обсягу замовлень та аналізу «вузьких місць» на підприємстві	261
Розділ 6. Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства	268
6.1. Зміст, цілі і завдання експертної діагностики фінансово — господарського стану підприємства	268
6.2. Методи стратегічної діагностики і їх характеристика	271
6.3. Методи оперативної діагностики	289
Розділ 7. Контролінг інвестиційних проектів	307
7.1. Поняття про контролінг інвестиційних проектів, його мета і завдання	307
7.2. Принципи, функції та види контролінгу інвестиційних проектів	309
7.3. Критерії оцінки інвестиційних проектів у контролінгу	312
7.4. Процес створення системи контролінгу інвестицій та його етапи	351
7.5. Процес реалізації контролінгу інвестиційних проектів	359
Розділ 8. Організаційно-методичні основи формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві	363
8.1. Організаційна структура управління підприємством (фірмою)	363

8.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства	369
8.3. Варіанти організації служби контролінгу	373
8.4. Основні передумов концепції контролінгу	377
8.5. Структура служби контролінгу на підприємстві	381
8.6. Контролер-стратег корпорації, його функції та обов'язки	385
8.7. Інформація в системі контролінгу та вимоги до неї	393
8.8. Організація впровадження системи контролінгу на підприємстві	398
Розділ 9. Контролінг у системі прийняття управлінських рішень	433
9.1. Управлінські рішення та їх класифікація	433
9.2. Характеристика підходів до прийняття управлінських рішень	445
9.3. Фактори, що впливають на прийняття управлінських рішень	454
9.4. Критерії прийняття управлінських рішень та вимоги до них	464
9.5. Вибір управлінських рішень	490
9.6. Зарубіжний та вітчизняний досвід прийняття і забезпечення реалізації управлінських рішень	495
Тестові завдання для самоконтролю одержаних знань	503
Література	544

Діяльність підприємств і організацій в умовах ринкової економіки вимагає нових підходів до управління: на перший план висуваються економічні, ринкові критерії ефективності, підвищуються вимоги до гнучкості управління. Економічне середовище зараз вкрай нестабільне. Науково-технічний прогрес і динаміка зовнішнього середовища змушують сучасні підприємства перетворюватись у все більш складні системи. Для забезпечення керованості таких систем необхідні нові методи, які відповідають складності внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємств та організацій.

Сьогодні відбувається цілком об'єктивний процес зростання ролі і значення таких функцій управління, як облік, аналіз, планування і контроль, з одночасним переосмисленням їх завдань, наповненням новим змістом. У зв'язку з цим особливо актуальним для теорії і практики вітчизняного управління є досвід країн з ринковою економікою.

Новим явищем в управлінні стала поява контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві, пов'язаного з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті, що забезпечує прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Координуючи, інтегруючи і направляючи діяльність всієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг виконує функцію управління підприємством чи організацією і є одночасно синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків і багато іншого.

Посідаючи особливе місце в системі управління підприємством, контролінг здійснює інформаційне забезпечення прийняття рішень з метою оптимального використання наявних можливостей, об'єктивної оцінки сильних і слабких сторін підприємства (організації), а також з метою запобігання кризових ситуацій і навіть банкрутства.

Контролінг як інформаційна система досить обширно реалізується зарубіжними підприємствами і приносить вагомі результати. Щодо управління економікою вітчизняних підприємств і організацій, то дана система поки що не знаходить належного застосування внаслідок того, що потреба у ній досить часто переважає над наявністю відповідних знань у цій сфері. Внаслідок цього вирішення проблем, пов'язаних з організацією і методикою побудови системи контролінгу, сприятиме підвищенню якості менеджменту, і, як наслідок, забезпеченню стабільного розвитку бізнесу підприємства чи організації.

Метою дисципліни «Контролінг» є створення необхідних умов для підвищення професійної майстерності суб'єктів підприємництва в управлінні ресурсами підприємства (організації) в умовах нестабільності як внутрішніх (обсяги виробництва, заборгованість по заробітній платі, неповне використання виробничих потужностей, пошук надійних партнерів і постачальників), так і зовнішніх (інтернаціоналізація економіки, загострення конкуренції на внутрішньому і світовому ринках тощо) факторів. Сучасним менеджерам необхідне комплексне бачення системи управління і, зокрема, такого важливого її блоку, як формування інформації про затрати і ресурси організації чи підприємства з метою вироблення альтернативних варіантів різного роду управлінських рішень і в першу чергу з оптимізації прибутку, комплексного використання наявних ресурсів, формування оптимальної виробничої програми тощо.

Студенти вищих навчальних закладів економічного профілю, які навчаються за спеціальністю «Менеджмент організацій» повинні вміти систематизувати знання з концептуальних основ управління сучасним підприємством на основі інтегрування, координування та спрямування діяльності різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Знання даної дисципліни дасть змогу менеджерам різних рівнів управління познайомитись і розібратися з питаннями організаційно-методичної побудови системи контролінгу на вітчизняних підприємствах (в організаціях).



ПОНЯТТЯ ПРО КОНТРОЛІНГ, ЙОГО СУТЬ І ЗНАЧЕННЯ

1.1. ПОНЯТТЯ ПРО КОНТРОЛІНГ ТА ЙОГО СУТНІСТЬ

Контролінг — це один з найновіших напрямів інформаційно-економічного розвитку підприємства. В сучасних умовах господарювання інтерес до нього проявляється у все більшій мірі, що зумовлено появою значної кількості перекладених видань з питань обліку, фінансів, ціноутворення тощо.

Система контролінгу — це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, яка забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства.

Поява такої дисципліни викликана переосмисленням ролі та значення менеджменту в сучасному бізнесі. Якщо до цього часу управління пов'язувалося, в основному, з вирішенням поточних справ на підприємстві, то в умовах загострення конкурентної боротьби і нестабільності зовнішнього та внутрішнього середовища, в якому функціонує підприємство і доводиться працювати менеджерам, управління пов'язується з успішністю діяльності його та забезпеченням тривалого існування.

Лише комплексний характер спостереження за всіма блоками господарської і фінансової діяльності може забезпечити інформацію про становище підприємства і тенденції, що сприяють зміцненню або послабленню позиції підприємства на ринку.

В якості системи спостереження за діяльністю підприємства у всій його багатогранності виділяється нова наукова дисципліна — контролінг. Як зазначає професор Івашкевич В. Б., «одним з найновіших напрямків теорії і практики обліку, контролю і аналізу господарської діяльності підприємства за рубежом є контролінг» [28, с. 8].

Нині існує неоднозначність трактувань, які характеризують внутрішній зміст цього поняття, наприклад: «управлінський облік», «контролінг», «внутрішньогосподарський облік». Одні автори і перекладачі вважають наведені поняття і об'єктивні явища

господарської практики західних підприємств, які за ними криються, рівнозначними за змістом, інші ж — навпаки.

Очевидним є те, що неможливо відривати поняття і терміни від національного підґрунтя. Не зважаючи на походження слова «контролінг» від англійського «to control» — контролювати, управляти, в англійських країнах використовується термін «управлінський облік», хоча працівників, в обов'язки яких входить формування інформації для управління, називають контролерами. У теорії і практиці управління німецькими підприємствами поняття «управлінський облік» відсутнє. Бухгалтерія чітко поділяється на фінансову і виробничу, внаслідок чого у ФРН взято на озброєння англійський термін «controlling», яким позначено якісно нове явище в управлінні підприємством.

Під терміном «**контролінг**» в зарубіжній літературі розуміють спеціально сконструйовану систему на основі інтеграції методів планування, обліку, аналізу, нормування, контролю та управління, яка забезпечує отримання, опрацювання та узагальнення інформації про діяльність підприємства. Така система разом з вирішенням оперативних завдань орієнтується і на стратегічні цілі.

Завдання контролінгу значно більші за обсягом від завдань управлінського обліку, який входить у систему контролінгу в якості однієї із складових. Іноді робиться посилання на те, що контролінг у ФРН рівнозначний управлінському обліку в США, Великобританії та інших країнах. В дійсності це не так. Зокрема, на німецьких підприємствах виділяється фінансовий облік (Finanzbuchhaltung), виробничий (Betriebsabrechnung) та контролінг (Controlling).

Під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування. Концепція контролінгу передбачає розробку філософії поведінки фірми, використання принципу прямого і зворотного зв'язку в біокібернетичному контурі регулювання, розробку енергетичного балансу, балансу навколишнього середовища, створення системи обліку витрат, активізацію нематеріальних факторів (комунікації, мотивація, стимулювання праці).

Складність сучасних умов забезпечення прийняття рішень вимагає посилення узгодженості в діях штабних і лінійних управлінських кадрів. Розробка спеціальної системи контролінгу для підприємства вимагає від спеціаліста не лише знання проектування інформаційних систем, але й проектування сфери поведінки людей.

Минулий досвід, на основі якого ухвалювалися рішення до цього часу, мало що дає в нових умовах господарювання, тому рішення повинні прийматися не на основі екстраполяції минулого досвіду, а на підставі даних аналізу, що ґрунтуються на оригінальних дослідженнях та уявленнях про розвиток бізнесу.

Контролінг, звертаючись до зарубіжної літератури, — поняття широке. В останньому німецькому виданні «Економічний словник підприємства» він визначений як концепція інформації та управління. Найбільш повно система контролінгу була вперше описана і застосована в США, тому сам термін і складові, пов'язані з цим поняттям, наприклад, контролер — керівник служби контролінгу або особа, яка виконує ці функції, походять від англійського «controlling».

Спочатку під контролінгом розуміли сукупність певних завдань у сфері обліку і фінансів, а контролер був головним бухгалтером. Пізніше це поняття почали розуміти ширше і до функцій контролінгу стали відносити фінансовий контроль і оптимізацію використання фінансових засобів і джерел. Нині контролінг можна визначати як систему управління процесом досягнення кінцевих результатів і результатів діяльності фірми в економічному відношенні, з деякою часткою умовності, як систему управління прибутком підприємства.

В умінні передбачати господарську та комерційну ситуацію, визначати задані суми покриття, виявляти причини відхилень фактичних витрат від нормативних, своєчасно коригувати ці відхилення та оптимізувати співвідношення затрат та результатів і полягає мистецтво економічного управління. Контролінг — один із засобів, інструментів і одночасно один із складників цього мистецтва.

Відомо досить широке і загальне розуміння контролінгу як концепції економічного управління підприємством, направленої на виявлення шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку. При цьому можна відмітити такі основні специфічні особливості контролінгу, як:

- ◆ єдність оперативних фінансово-економічних розрахунків і стратегічних рішень;
- ◆ нова орієнтація фінансово-економічних розрахунків для прийняття економічно обґрунтованих рішень;
- ◆ новий зміст таких традиційних функцій управління, як планування, контроль, інформаційне забезпечення, які утворюють ядро контролінгу як концепції управління;
- ◆ новий психологічний зміст ролі планово-економічних служб (служб контролінгу) на підприємстві.

При сучасному рівні розвитку ринкових відносин на Заході непомірно ускладнюється орієнтація підприємств, що веде не просто до зростання ролі управління ними, але й до якісних змін у всій структурі та методах управління. Досить швидко відбувається процес інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування і контролю в єдину систему одержання, опрацювання і узагальнення інформації та прийняття на її основі управлінських рішень. Для того щоб прийняти виважене управлінське рішення, необхідно використати, перш за все, всю наявну інформацію про ті чи інші господарські процеси в частині планових завдань, фактичних витрат чи результатів діяльності, наслідків проведеного аналізу, результатів перевірки правильності і доцільності діяльності чи проведених витрат, обґрунтованість існуючих та використовуваних норм і нормативів.

Як засвідчує досвід вітчизняних підприємств і організацій, для отримання таких даних слід залучити всі економічні служби, у той час, як на Заході даними питаннями займається лише одна служба — служба контролінгу, яка, будучи зорієнтована на досягнення не лише оперативних (поточних) цілей у вигляді одержання прибутку того чи іншого розміру, але й на більш стратегічні і глобальні цілі, здійснює управління підприємством.

Питаннями, якими займається контролінг, що направлені на майбутнє, є перш за все виживання підприємства. Адже не секрет, що в умовах дії ринкових відносин постійно відбувається процес банкрутства одних підприємств і процвітання інших, поглинання нестабільних у фінансовому відношенні фірм більш заможними, утворення дочірніх підприємств крупними компаніями внаслідок заволодіння контрольним пакетом акцій підприємств, які ще вчора вважалися цілком конкурентоздатними і фінансово стабільними. Крім цього досить важливого моменту, контролінг займається питаннями екологічного нейтралітету, збереженням робочих місць, тобто соціальними факторами й рядом інших питань, що забезпечують стабільність економічної діяльності підприємства. Система контролінгу характеризується тим, що у ній переважаючим є не вузьке конкретне ортодоксальне мислення керуючих справами управлінців, а системне, комплексне вирішення проблем.

Контролінг — це якісно нове явище в теорії і практиці управління підприємством. В економічній діяльності підприємств він відіграє надзвичайно важливу роль, так як це концепція, що направлена на ліквідацію «вузьких місць», орієнтована на майбутнє відповідно до поставленої мети і завдань одержання певних ре-

зультатів. Неоціненна роль контролінгу в діяльності невеликих фірм, акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю (командитних товариств), а таких фірм у країнах з вільною ринковою економікою переважає більшість. Економічними питаннями на таких підприємствах професійно займається певне коло людей, в основному, власники або управлінці, які повинні добре володіти основами планування, обліку і фінансів. Як правило, економічна служба невеликих фірм складається з одного або декількох бухгалтерів і фінансиста — спеціаліста з податків. Як у більшості практиків, у них немає часу, а інколи й бажання засвоювати теоретичні праці з сучасних проблем планування, обліку й аналізу всієї фінансово-господарської діяльності, оскільки кінцева мета їх діяльності — забезпечення максимальної ефективності діяльності своєї фірми чи підприємства, і тому оволодіння прийомами контролінгу дає той ефект, що від них і вимагається.

1.2. Виникнення і розвиток контролінгу

Контролінг як самостійна наука виник давно. Його необхідність зумовлена логікою розвитку управління. Першим доказом існування контролінгу стала поява ще у XV ст. при королівських дворах спочатку Англії, а відтак і Франції спеціалістів по контролінгу під назвою «контролер», завданням яких був документальний супровід і контроль використання грошей та товарів. Про це засвідчують історичні відомості.

Проте ідеї контролінгу були реалізовані в управлінні виробництвом пізніше, коли промислове виробництво зросло і ускладнилось настільки, що вимагало нових методів планування та контролю. Ріст масштабів промислового виробництва наприкінці XIX та на початку XX ст. викликали необхідність поліпшення методів виробничого обліку і удосконалення методів фінансового контролю. На американських підприємствах функції контролінгу виникли із взаємозв'язку між секретарем (діловодом) і скарбником. Підвищення вимог та ускладнення завдань обліку призвело до того, що специфічні завдання скарбника (фінансового директора) і секретаря (асистента управління) були передані в організаційно оформлену службу контролінгу.

Передумовою створення концепції контролінгу, яка виникла понад 100 років тому, стали:

- причини всесвітньої економічної кризи;
- більш жорстке оподаткування;
- складні форми фінансування.

У першій фазі свого розвитку контролінг повинен би розглядати, перш за все вже, здійснені процеси, а відтак з часом все в більшій мірі зростає необхідність оволодіння планово-обліковими методами. У зв'язку з цим облік і звітність перетворюються із інструментів реєстрації і контролю у допоміжний засіб додання перешкод у майбутньому.

Країною, яка однією з перших застосувала концепцію контролінгу, стали США. За хронологією контролінгу у США розвивався таким чином:

➤ 1778 р. — законодавчо створене відомство «Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioner of Accounts», основним завданням якого було управління державним господарством і контроль за використанням коштів;

➤ 1880 р. — запроваджена посада контролера в залізничній компанії «Atchison Topeka and Santa Fe Railway System», де вперше контролінг впроваджено на підприємстві для вирішення фінансово-економічних завдань — управління вкладками і основним капіталом.

➤ 1892 р. — компанія «General Electric» вперше впроваджує контролінг в індустріальному підприємстві.

До початку 30-х рр. ХХ ст. контролінг майже не використовувався і саме слово було забуте. Економічна криза 1929—1932 рр. заставила підприємців подивитися з нових позицій на роль та місце внутрішньофірмового планування та обліку. В цей період згадали про контролінг у зв'язку з труднощами управління в нестабільному середовищі та забезпечення існування в умовах конкуренції.

У 30-х роках ХХ ст. відбувається одночасно й проведення наукового обґрунтування контролінгу. З'являються перші журнали, книги тощо. У 1931 р. створюється Інститут контролерів Америки — професійна організація контролерів, який у 1962 р. перейменовується у «Financial Executive Institute», а у 1944 р. створено дослідницький інститут «Controllershship Foundation».

У повоєнний період функції обліку і контролю виконує відділ головного контролера, який призначає правління директорів. Він має право вирішального голосу на засіданнях правління директорів. Контролер фактично організовує контролінг на підприємстві, відповідає за систему обліку і звітності, аналізує і дає пояснення з розвитку фінансової діяльності компанії, вивчає та розробляє показники і форми звітності для задоволення запитів керівництва і клієнтів, готує доповіді Раді директорів за оцінкою завдань, які стоять перед компанією та включають рекомендації про зміну ді-

ьяльності. Відділ контролера є надбудовою над бухгалтерією у вигляді обліково-контрольної та інформаційної служби.

У ряді розвинених європейських країн, наприклад, Великобританії, Франції та ін. деякі функції управління відокремилися, що привело до утворення окремих систем у сфері управління підприємством. Наприклад, система планування, система внутрішнього контролю, а в ній як складова частина внутрішній аудит (у Франції) або система внутрішнього аудиту на підприємстві (у Великобританії) та ін. Враховуючи важливість внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, створюються спеціальні організації. Так, створено Інститут внутрішніх аудиторів у Великобританії.

З часом у країнах, де зародився і був поширений контролінг, увага до нього дещо зменшилась і він став на один рівень з іншими методами ефективного господарювання.

Функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту у більшості розвинених європейських країн задовольняє інтереси і потреби функціонування й управління підприємством, його взаємодії з навколишнім середовищем, і контролінг як такий вже не має першочергового значення. Навпаки, в США і Німеччині значущість його дедалі зростає, що пов'язано з історичними особливостями розвитку облікових систем, а також економічними труднощами і проблемами в оподаткуванні цих країн.

Для Німеччини характерним є свій підхід до формування контролінгу.

Економічна криза повоєнного періоду у ФРН була швидко подолана завдяки ефективним законам щодо стимулювання виробництва і особливої потреби у контролінгу не було. Лише з середини 50-х років спостерігається деякий інтерес до концепції контролінгу. Наприкінці 60-х років основи контролінгу зустрічаються у діяльності дочірніх компаній американських концернів. Відтак відбувається миттєве переосмислення, яке було викликане публікаціями американського досвіду, а також діяльністю американських консалтингових фірм у Німеччині і радикальними змінами зовнішнього середовища підприємства. Згодом ідеї контролінгу були апробовані на підприємствах ФРН і знайшли поширення не лише на німецьких підприємствах, а й у німецькомовних країнах.

Спочатку основні функції контролінгу полягали у складанні попереднього кошторису витрат і калькуляції. У подальшому (в 60-х роках) переважають складання бюджету і зіставлення планових показників з фактичними. У зв'язку зі швидкими змінами у

навколишньому середовищі і потребою передбачення майбутнього відбувається посилення орієнтації контролінгу на оперативне, а пізніше і на стратегічне планування, участь його у формуванні цілей діяльності і політики підприємства.

У 70-х роках починає розвиватися теоретична концепція контролінгу, який до цього знали лише з окремих публікацій.

Першим у ФРН був створений Інститут контролерів з питань освіти в галузі планування підприємств і обліку.

З 1971 р. проводяться приватні та громадські семінари Академією контролерів.

З 1989 р. видається спеціальне видання «Controller», яке пропагує ідеї та філософію контролінгу.

Проведені у Німеччині дослідження відмінних особливостей підприємств, які успішно функціонують, від тих, що менш ефективно діють, показали, що перші відзначаються, насамперед, структурою координації й інтеграції функціональних сфер (дослідження Лоренса, Лорша), оскільки вирішальною проблемою для великих підприємств є питання, як оптимально налагодити співробітництво різних структурних одиниць.

Було встановлено, що у рамках цього процесу існує три рівні завдань управління:

➤ *загальногосподарський* (визначення постановок цілей підприємства, узгоджених з вимогами навколишнього середовища);

➤ *інтеграційний* (координація планування випуску продукції, послуг з цілями генерального підрядчика);

➤ *рівень розробки планів.*

У зв'язку із зазначеним вище на великих підприємствах Німеччини створюються служби контролінгу, спеціальні робочі місця контролерів.

На невеликих підприємствах (чисельністю до 100 осіб працюючих) впроваджується система контролінгу, проте спеціальної служби і посади контролера немає, а його функції виконує головний бухгалтер підприємства. Такий підхід до вирішення проблеми найбільш прийнятний для підприємств України, оскільки він дуже ефективний і економічний. Функціонування контролінгу на підприємстві потребує перетворення, гнучкості систем планування, управління, контролю, для яких тепер у Німеччині й Україні часто характерний потужний бюрократичний механізм, ліквідувати який зсередини дасть змогу контролінг, виконуючи функцію координації в рамках управління підприємством.

На підприємствах Німеччини фахівці з контролінгу перетворились у радників і координаторів управління підприємством з

питань економіки й організації виробництва. Значення контролінгу зростає не тільки для промислових підприємств, а й інших сфер економічної діяльності (страхування, медицина, банківська діяльність та ін.).

Подальший розвиток контролінгу, як нової галузі економічної науки, обумовлений різними причинами:

- зміною технологій, диференціації, диверсифікації, інтернаціоналізації компаній;
- збільшенням числа змінних, на основі яких приймаються рішення;
- ускладненням середовища, в якому функціонує підприємство;
- ускладненням обсягу та предметного змісту інформації, необхідної для управління;
- ускладненням комунікацій та циклу прийняття рішень, що вимагає високої компетенції кадрів в галузі організації та системотехніки.

Починаючи з першої половини 90-х років ХХ століття ідеї контролінгу впроваджуються на підприємствах колишньої НДР, Польщі, Чехії.

На сьогоднішні практично у всіх державах Західної Європи у більшій чи меншій мірі мають місце елементи контролінгу як однієї з найбільш ефективної системи господарювання.

1.3. ПРЕДМЕТ І МЕТОДИ КОНТРОЛІНГУ

Контролінг, на відміну від функціональних дисциплін, є синтетичною дисципліною, яка базується і розвивається на основі даних менеджменту, маркетингу, обліку, планування, аналізу та теорії управління. Цю науку можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління. Під конструктивним управлінням слід розуміти спеціально створену інтелектуальну систему для стратегічного управління розвитком підприємства на базі методів планування, обліку й аналізу в їх єдності. Роль контролінгу в системі управління полягає в координації елементів, які входять в цю систему, забезпеченні планування, обліку й аналізу економічних показників господарської діяльності та прийняття рішень на основі отриманої інформації про тенденції розвитку фірми.

Предметом контролінгу є мікроекономічні процеси і явища на підприємстві, які характеризуються певними показниками-індикаторами в їх динаміці, та макроекономічні процеси в країні, які безпосередньо впливають на економіку підприємства.

Складність предмета контролінгу вимагає деталізації його окремих елементів та розмежування понять «контрольованість системи» та «контролінг» (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**ХАРАКТЕРИСТИКА ПОНЬЯТЬ «КОНТРОЛІНГ»
І «КОНТРОЛЬОВАНИСТЬ СИСТЕМИ» [54, С. 61]**

Контролінг	Контрольованість системи
а) у структурному вираженні: <ul style="list-style-type: none"> • планування; • облік; • аналіз; • управління; 	а) у структурному вираженні: <ul style="list-style-type: none"> • не структурована
б) у технічному вираженні: <ul style="list-style-type: none"> • інформаційна система, яка оперативно реагує на відхилення; • технологія робіт (планова робота за строками, змістом, метою); • бюджетна система управління за повними та частковими витратами; • електронна обробка інформації; 	б) у технічному вираженні: <ul style="list-style-type: none"> • розробка норм контролю; • зіставлення фактичного і заданого рівня фірми; • виявлення відхилень; • аналіз причин відхилень; • видача вказівок на усунення небажаних відхилень;
в) орієнтація: <ul style="list-style-type: none"> • на майбутнє 	в) орієнтація: <ul style="list-style-type: none"> • на минуле

Контролінг є структурованою системою, на відміну від контролю, який до цього часу не має структури, що робить його аморфним утворенням. В технічному аспекті ці поняття мають деякі спільні ознаки, обумовлені ідентичністю об'єкта дослідження. Контролінг здійснює на систематичній основі спостереження за об'єктом і виявляє фактичний стан об'єкта, а контроль використовує дані про відхилення для прийняття рішень.

Контролінг є складною системою, яка досліджує траєкторію стратегічного розвитку підприємства на основі визначеної генеральної мети, матеріальних, вартісних і соціальних цілей підприємства, відстеження тенденцій розвитку виробничих програм, господарських процесів, інвестиційних проектів та фінансової діяльності на основі планування, обліку, аналізу та контролю сукупності економічних показників і забезпечує інформацію для прийняття управлінських рішень.

Отже, основними елементами в цій системі є:

- *траєкторія розвитку підприємства (означає лінію в системі координат, яка показує рівень зміни найважливіших для підприємства показників на перспективу);*

- *матеріальні, вартісні та соціальні цілі (показують роль бізнесу в суспільстві та його ціннісні орієнтири);*
- *виробничі програми (характеризують кількісні та якісні параметри продукції, асортименту, освоєну продукцію, нову та ін.);*
- *господарські процеси (пов'язані з циклічністю господарської діяльності починаючи з науково-дослідних робіт, постачання, виробництва, збуту і закінчуючи інвестуванням);*
- *фінансова діяльність (характеризує процес отримання грошей та їх раціонального використання для забезпечення існування підприємства);*
- *економічні показники (числові параметри, за допомогою яких вимірюється явище чи процес в господарській діяльності).*

Взаємозв'язок між елементами та їх спільна взаємодія, спрямована на досягнення мети за допомогою відстеження траєкторії розвитку, дозволяє вести мову про окрему систему контролінгу, яка чітко виділяється з сукупності інших економічних систем.

Контролінг дозволяє вирішити такі проблеми в контексті загального управління:

- *що повинно повідомлятися (якого роду економічні показники, відібрані за спеціальною методикою);*
- *методи повідомлення (канали, засоби (усно, письмово та ін.);*
- *хто збирає інформацію (служби, особи);*
- *кому вона передається (відділи управління, менеджери);*
- *в який термін інформація збирається, обробляється і передається;*
- *для чого подається інформація (ознайомлення, інформування, прийняття рішень).*

Такі питання є важливими при проектуванні системи контролінгу на підприємстві.

Функціонування системи контролінгу можна показати за допомогою рис. 1.1, з якого видно, що об'єктом спостереження є господарська діяльність підприємства, яка планується.

Система контролінгу визначає набір показників, які характеризують зміни як внутрішнього, так і зовнішнього середовища, на відміну від фінансового обліку, який відстежує в основному, внутрішні зміни в господарській діяльності, та управлінського, який також враховує зміни всередині підприємства і лише в певній мірі за його межами.

Контролінг як окрема наука має свої методи дослідження:

- *загальнометодологічні;*
- *загальнонаукові;*
- *специфічні методи.*

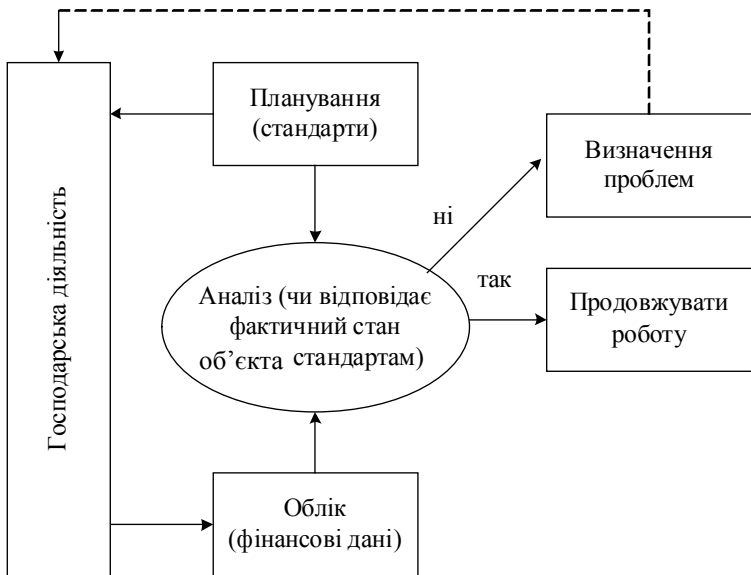


Рис. 1.1. Елементи контролінгу та їх взаємодія [54, с. 56]

До загальнометодологічних методів належать такі, що характерні для будь-якої науки: спостереження, порівняння, аналіз, синтез, систематизація, історія розвитку, виявлення закономірностей, прогнозування.

До загальнонаукових методів належать методи досліджень окремих систем: планування, обліку, аналізу, управління, статистики, кібернетики, інформатики. Враховуючи складність системи контролінгу, його предмет вивчається всім арсеналом способів і прийомів тих наук, які пов'язані з вказаною системою. Таких способів кожна з наук нараховує досить багато.

До специфічних методів контролінгу можна віднести використання моделювання процесів та явищ і на цій основі визначення конкретних завдань системи.

Окрім того, розрізняють дві групи специфічних методів контролінгу — оперативного і стратегічного. Вони досить тісно взаємопов'язані між собою і переходять від оперативного до стратегічного. Методи оперативного контролінгу покликані здійснювати активне управління прибутком, а методи стратегічного контролінгу — забезпечити існування підприємства у тривалій перспективі (у майбутньому). У цьому полягає кінцева мета названих груп методів контролінгу.

1.4. МЕТА І ЗАВДАННЯ КОНТРОЛІНГУ

Контролінг можна визначити як систему перевірки того, наскільки успішно підприємство просувається до своєї мети. У випадку відхилень від мети приймаються коригуючі дії. Враховуючи багатогранність системи контролінгу, різні автори по-різному визначають мету контролінгу. Дамо характеристику усього того, що, на наш погляд, може служити метою контролінгу.

Так, **мета контролінгу** зводиться до підтримання ефективного функціонування підприємства, вона визначається вищим керівництвом і може уточнюватися залежно від змін факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, в якому функціонує підприємство. Метою може бути висока якість продукції, завоювання частки та розширення ринку продажу, зниження витрат на виробництво, зниження цін, збільшення прибутку, незалежність від кредиторів.

Метою контролінгу є також й діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану, порівняння його з прогнозованим, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки підприємств у відповідності до головної мети та попередження негативного впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на фінансовий результат та становища на ринку.

Іншими словами, контролінг є системою спостереження та вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою. Стан контрольованих об'єктів визначається кількісними, якісними, структурними, часовими і просторовими характеристиками.

Ключовим поняттям у визначенні мети контролінгу є тенденції і закономірності економіки підприємства, його техніко-економічного та фінансового стану. Говорячи про економіку, слід мати на увазі, що мова йде, насамперед, про використання його активів та пасивів, а інформація показує тенденції і закономірності розвитку. Діагностування техніко-економічного та фінансового стану можливе за умови забезпечення фактичною обліковою та іншими видами інформації про об'єкти і зіставлення її з плановими показниками.

Метою контролінгу може бути й отримання даних, їх обробка і трансформація в інформацію для управління та прийняття рішень. Така інформація є нестандартною, призначається для виявлення тенденцій і закономірностей явищ і процесів у діяльності

підприємства, допомагає розробити заходи, які забезпечують його життєдіяльність.

Контролінг є системою інформації, яка сприяє забезпеченню тривалого існування підприємства, він націлений на майбутнє. Той, хто тримається за старе, залишається з його наслідками, а завдання грамотних менеджерів полягає у тому, щоб завчасно пристосуватися до нових обставин. Проте досвід свідчить, що в більшості випадків менеджери не розуміють необхідності адаптації до нових реалій життя, не відчують прискорення темпу змін. Якщо проблема пристосування зводиться до темпу технічних перемін, то немає іншої альтернативи, як звернутися до науки за її рішенням.

Основними завданнями системи контролінгу слід вважати:

- *планування (методологію і організацію);*
- *облік (збір та обробку інформації);*
- *контроль (порівняння планових і фактичних значень показників);*
- *сервісне забезпечення управління (збір, обробку, інтерпретацію, консультування);*
- *спеціальні системи спостереження (маркетинг, моніторинг змін у зовнішньому середовищі).*

Наведені завдання є досить загальними і у зв'язку з цим відомий вітчизняний науковець М. С. Пушкар наводить по кожному аспекту формулювання більш конкретних завдань контролінгу [55, с. 47—48].

Так, у частині планування головними завданнями контролінгу автор вважає такі:

- створення нормативної бази для прогнозування розвитку фірми;
- сприяння розробникам стратегічних планів у визначенні цілей організації та напрямків розвитку;
- координація робіт з планування і складання бюджетів;
- участь у визначенні кількісних і якісних параметрів роботи підприємства на стратегічний період;
- узгодження проміжних цілей і планів та складання загальних стратегічних планів.

У галузі обліку завдання контролінгу вимагають:

- створення сучасної системи інформаційного забезпечення та звітності задіяних у стратегічному процесі управління відповідальних осіб;
- визначення специфічних потреб менеджерів у необхідній інформації та звітності;

- періодичного подання інформації щодо відхилень фактичних значень показників від планових;
- подання керівництву підприємства звітів з поясненням факторів, що спричинили відхилення;

— аналіз відхилень та обговорення із зацікавленими особами.

У галузі інформаційно-аналітичного контролінгу необхідно:

- розробити архітектуру інформаційної структури;
- відібрати показники, носії інформації та канали їх передачі;
- визначити контрольні точки господарської та фінансової діяльності;
- скласти схему збору і систематизації найбільш значимих даних для прийняття рішень;
- розробити інструментарій для планування, обліку, контролю, аналізу і прийняття рішень;
- консультувати менеджерів з питань функціонування системи контролінгу.

Робота працівників служби контролінгу повинна спрямовуватися на такі галузі контролю:

- стратегічні цілі (кількісні та якісні);
- критичні умови зовнішнього та внутрішнього середовища, які лежать в основі стратегічних планів;
- вузькі і слабкі місця, які виявлені у процесі планування та аналізу роботи підприємства.

Контролінг дозволяє створити високоефективну систему управління підприємством і вирішити завдання його вдосконалення, але за умови розвитку економіки України в напрямі більш ширшого рівня свободи підприємництва; повної заміни державно-соціалістичної системи влади, прояви якої можна бачити ще й сьогодні, оскільки вона характеризується такими ознаками, як пауперизацією та люмпенізацією 60—70 % населення держави, високою питомою вагою карно-поліцейського та бюрократично-управлінського апарату (до 15 % населення); повного контролю над усіма джерелами прибутку; ліквідації усяких перешкод щодо ведення власного бізнесу і всілякого сприяння цьому тощо, народним капіталізмом, який повинен базуватися на демократичній системі влади, здоровій конкуренції, середньому класі та розвинутому приватному підприємстві.

1.5. Функції служби контролінгу

В умовах становлення і розвитку ринкової економіки в Україні дедалі більшого значення набуває не тільки налагодження ефективного функціонування окремих елементів господарсько-

економічної діяльності підприємств, організацій, інших господарюючих суб'єктів, а й координація їх між собою, забезпечення раціональної єдності і взаємодії їх. Контролінг і покликаний забезпечити розв'язання цього завдання, а саме координацію складових частин управління підприємством: системи цілей, організаційної системи, системи управління персоналом, системи планування і контролю, а також інформаційної системи і системи виробництва та реалізації.

Служба контролінгу виконує безліч різноманітних функцій, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю підприємств і організацій.

У сукупності функцій контролінгу можна виділити дві найважливіші функції: **сервісну та управлінську**.

Суть **сервісної функції** полягає у наданні необхідної інформації для управління. Інформаційне обслуговування контролінгу забезпечується з допомогою системи планування, нормування, обліку і контролю, орієнтованих на досягнення мети, кінцевого результату діяльності підприємства. Інформація повинна містити задані (нормативні, планові) і фактичні дані, відхилення, які виявляються засобами обліку в розрізі його підрозділів.

Суть **управлінської функції** полягає у прийнятті рішень або, точніше, методології прийняття рішень і їх координації, у використанні даних аналізу відхилень, ставок покриття, загальних результатів діяльності для прийняття рішень з управління. Такі рішення приймаються на всіх рівнях управління підприємством, і досить важливим завданням контролінгу є координація цілей різних рівнів, засобів і методів їх реалізації з тим, щоб максимальною мірою забезпечити досягнення кінцевої мети підприємства.

Контролінг часто виконує **функції внутрішнього контролю** на підприємстві, контролю економічності роботи його підрозділів і організації в цілому. До них можна віднести такі як:

- контроль стану економіки і фінансів;
- контроль використання фінансових коштів та джерел;
- контроль стану затрат і доходів;
- аналіз співвідношення виторгу від продажів та інших видів бізнесу і затрат, пов'язаних з діяльністю фірми;
- контроль рентабельності випуску і реалізації окремих продуктів (видів продукції) і послуг;
- контроль за величиною балансового прибутку та його змінами;
- забезпечення одержання максимального прибутку.

Як правило, система контролінгу не включає щодо цих підрозділів можливості і права прийняття рішень, вказівок і санкцій. На відміну від ревізії, контролінг орієнтується на поточні результати діяльності і не зв'язаний з документальною перевіркою, необхідністю виходу на місця здійснення господарських актів і операцій.

Контролінг не обмежується також і контролем витрат (функція «стандарт-косту» стосовно витрат виробництва) і не лише контролює рентабельність випуску і реалізації окремих продуктів і послуг (чим займається в основному «директ-костинг»), але й забезпечує досягнення підприємством мети, як правило, одержання максимального прибутку. Проте цілі можуть бути у певний час й іншими, наприклад, завоювання ринку, ліквідація конкурентоздатності підприємств, що працюють в умовах ринкової економіки. Такі цілі є звичайними і називаються проміжними.

Надзвичайно важлива роль відводиться контролінгу у реалізації функцій *планування, контролю й інформаційної функції*.

Функції планування і контролю, реалізацію яких забезпечує контролінг, є досить вагомими інструментами менеджменту в рамках управління підприємством.

У загальній системі управління підприємством через планування і контроль, виходячи з аналізу й оцінки шансів і ризику, формулюють цілі, координують напрям різних часткових процесів планування і діяльності на досягнення мети, готують рішення і з допомогою створення основи для порівняння в подальшому планових показників з фактичними, створюють умови для контролю й управління процесами і підприємством в цілому.

У цьому широкому розумінні планування включається в усі фази, починаючи з постановки мети і закінчуючи оцінкою і прийняттям рішення. Зокрема, це постановка мети для підприємства і його підрозділів, визначення проблеми, тобто встановлення «проломів» між запланованими показниками і цілями підприємства, пошук альтернативного рішення.

Система планування на підприємстві сьогодні розчленована з об'єктивного погляду на часткове планування як у теорії, так і в практиці підприємництва. Тому у фактичний розрахунок взято те, що різні представники планування на різних базах інформації займаються різним плануванням, яке знову координується з погодженням загальним планом підприємства, що забезпечує контролінг.

У зв'язку з тим, що плани складають на різні періоди часу, наприклад, на рік, п'ять років та ін., планування поділяють на стратегічне і оперативне.

Стратегічне планування має довгостроковий характер, поширюється на підприємство в цілому і стосується, насамперед, з'ясування і організації майбутніх потенціалів успіху. Його вимірювання (сильні і слабкі сторони, ризики і шанси), як правило, якісного виду.

Оперативне планування, навпаки, поширюється на короткострокові часові рамки, тут йдеться про конкретні часткові плани на найближче майбутнє. Вимірниками є кількість, витрати, доходи та ін.

Тимчасом цієї основоположної відмінності «де факто» недостатньо, тому здійснюється подальша диференціація, єдності планів при якій досягають за допомогою контролінгу.

Планування, як правило, супроводиться одиничним контролем, який устанавлює ступінь реалізації планів підприємства, виявляє і аналізує відхилення, а також передбачає проведення коригуючих заходів. Згідно із звичайним уявленням контроль являє собою порівняння планових і фактичних показників, під час якого відбувається оцінка відповідності планування і виконання. Розв'язанню цього завдання також сприяє система контролінгу.

У рамках стратегічного планування здійснюється аналіз як сьогоденної ситуації, так і майбутніх шансів і ризику. Цей аналіз призводить до формулювання запитів, цілей, стратегій і заходів. При цьому має бути вказано, як підприємство оптимально використовує наявні ресурси для того, щоб застосувати обумовлені можливості і обійти небезпеку. Стратегічне планування потрапляє у сферу завдань і відповідальності управління підприємством. Контролер при цьому бере на себе функції координування й інформування. У даній ситуації відбувається процес, зображений на рис. 1.2.

У галузі стратегічного планування у цій концепції виявляються суттєві недоліки: інформація для контролю надходить із запізненням, отже, втрачається час для перевірки (часовий аспект); результати контролю вказують на збіг планових і фактичних показників; проте планова перевірка може бути необхідною, оскільки можуть змінюватися планові показники.

Щоб уникнути цих недоліків, необхідна нова концепція контролю. Процес планування має бути контрольованим і координованим з самого початку. Цю функцію виконує контролінг.



Рис. 1.2. Стратегічне планування в рамках загальнофірмового планування [83, с. 33]

Як відомо, є кілька видів контролю. Система стратегічного контролю проникає в установлення цілей підприємства, а також в окремі заходи і складається з трьох основних елементів:

➤ у рамках попереднього контролю перевіряють ключові стратегічні передумови з погляду впливу на них зовнішніх факторів, а також внутрішніх ресурсів підприємства:

➤ поточний контроль досліджує ступінь впливу реалізованих стратегічних цілей. Масштабом є короткострокові, або так звані проміжні цілі (наприклад, завоювання певної частини ринку або досягнення певного рівня рентабельності);

➤ стратегічний контроль повинен мати селективний характер і включати попередній і поточний контроль. Він являє собою загальний контроль вибраних полів діяльності фірми і повинен забезпечувати її конкурентоздатність.

Взаємодію трьох видів контролю подано на рис. 1.3.

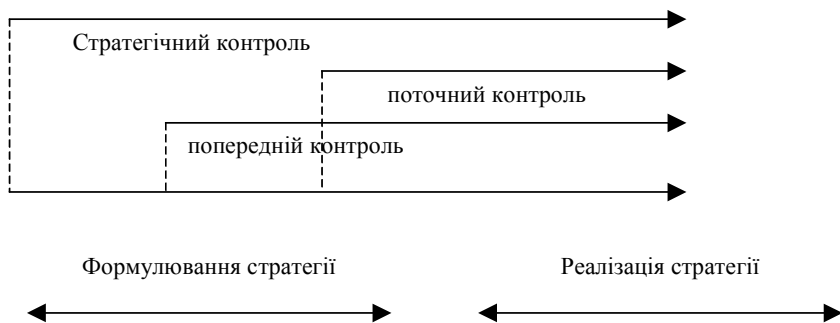


Рис. 1.3. Види стратегічного контролю

Усі три види контролю повинні безперервно супроводити процес стратегічного планування. Якщо виникають відхилення, стратегічне планування повинно пристосовуватися до навколишнього середовища, що змінюється. Для цього необхідна ґрунтовна планова перевірка, що координується контролінгом.

Крім того, на підприємствах Німеччини функціонують системи попереднього застереження, які розвиваються поетапно: спочатку встановлюють ті зовнішні і внутрішні ділянки спостереження підприємства, де вірогідна можливість виникнення небезпеки. Потім для кожної такої ділянки встановлюють суттєві показники, які завчасно повідомляють про небезпеку. Пізніше для кожного індикатора встановлюють граничні межі, номінальні розміри, при яких мають місце порушення. У таких випадках ке-

рівництво підприємства має бути проінформованим. Таким чином, забезпечується координований контролінгом безперервний контроль.

Разом з самоконтролем, який забезпечується функціональним представником, виникає потреба втручатися через контролінг або вищі менеджерські рівні у виробничий процес у тому випадку, якщо відхилення перевищують усі допустимі межі. Така поведінка в контролі вивільняє контролінг від навантаження, пропонує одночасно співробітникам достатню свободу дій і можливості для проведення заходів під власну відповідальність.

Для того щоб впровадити контроль у систему управління підприємства, слід здійснювати його регулярно і в своєрідній послідовності, представленій на рис. 1.4.

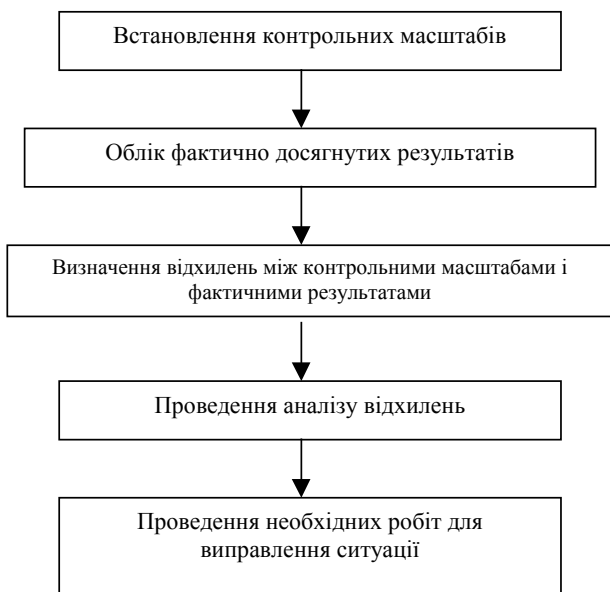


Рис. 1.4. Послідовність проведення контролю

Крім розглянутих нами видів контролю і реалізації їх функцій у системі контролінгу, заслуговує на увагу досвід Німеччини щодо проведення самоконтролю на підприємстві. При цьому розрізняють поточний проектний контроль, при якому враховують витрати, продуктивність, потужності й обсяги ресурсів, і додатковий проектний контроль, який служить для поліпшення майбутніх результатів і запобігання негативним наслідкам.

Планування і контроль потребують забезпечення інформацією з необхідною точністю і в певний момент часу.

Для того щоб майбутні вдалі можливості зробити видимими, необхідно використовувати інформацію про подальший розвиток зовнішніх обставин, що дасть змогу розробити і запровадити в життя оптимальну стратегію зовнішніх умов. Це, у свою чергу, потребує відповідної системи інформаційного забезпечення. При цьому систему інформаційного забезпечення розглядають як перший етап систем планування і контролю. На практиці, проте, системи інформаційного забезпечення планування і контролю є паралельними процесами у часі, які тісно пов'язані між собою. У зв'язку з цим процеси інформаційного забезпечення слід розглядати у тісному взаємозв'язку з процесами прийняття рішень.

Існують чотири інформаційні проблеми, які необхідно розглядати залежно від інформації, що є.

1. Кількісна проблема охоплює питання щодо обсягу інформації.

2. Проблема часу. Швидкий розвиток зумовлює актуальність інформації і короткі актуалізаційні цикли.

3. Проблема якості. При цьому перше, що беруть до уваги, — це якість інформації, не всі показники однаково добре обгрунтовані. У широкому розумінні це стосується важливості рішення.

4. Проблема комунікації стосується питання напряму передавання інформації, оскільки інформація виникає часто не там, де вона потрібна. З цим питанням пов'язаний також спосіб підготовки і ущільнення інформації.

Значній кількості інформації, яка необхідна для стратегічного і тактичного планування, часто дають не зовсім або взагалі не точну кількісну оцінку. Тому на передній план сьогодні поставлено розвиток побудованих за принципом модуля систем часткової інформації, які мають розвиватися на основі розподілу праці і використовуватися для одержання і об'єднання раціональних показників.

Важливим з погляду контролінгу є виявлення попиту на інформацію. Потреба в інформації виявляється через процеси планування і контролю та відповідні їм рішення. Щодо цього і визначають попит на інформацію.

Основними характеристиками інформації є:

- вид;
- ступінь ущільненості (наприклад, управлінська інформація);
- актуальність (інформація може швидко застаріти);
- форма викладу (виразність інформації може мати значний вплив);

- значення;
- якість;
- призначення.

Суттєвими для контролера є також переконливість і ознаки ризику інформації.

На практиці слід розрізняти:

- управлінську інформацію й інформацію для виконання;
- попередню інформацію й інформацію для майбутнього;
- періодичну інформацію й інформацію непостійного надходження.

Якщо розглядати інформаційний процес у взаємозв'язку з процесами планування і контролю, то можна виявити відмінність між:

- інформаційними системами, як і їх частинами, спрямованими здебільшого на стратегічне планування і контроль;
- інформаційними системами, спрямованими переважно на тактичне планування і контроль;
- системами забезпечення інформацією, спрямованими здебільшого на оперативне планування і контроль.

Конкретизація ознак показує, що абстрагування від інформаційних запитів споживача і мети неможливе.

Щодо інформаційного попиту для окремих етапів планування і контролю можна загалом встановити таке.

1. Стратегічне планування використовує насамперед зовнішню, некілкісну інформацію, яка значною мірою є одноразовою, зорієнтованою на майбутнє, і неточною.

2. Тактичне планування використовує поточну інформацію в постійній формі. Складність полягає у фінансовій і контрактній інформації. Поряд з цим важливу роль відіграє інформація про стан ринку.

3. Оперативне планування передбачає використання значною мірою кількісних даних, даних часу, потужності. Всю інформацію слід надавати дуже швидко. На відміну від тактичного планування, де також досить передбачень і приблизних даних, тут необхідні точні дані.

При ефективному плануванні і контролі необхідною умовою є введення інформації з трьох систем:

- 1) зовнішньої системи (соціальні, політичні, економічні, екологічні фактори). Мета — пізнання шансів і ризиків;
- 2) конкурентного середовища (наприклад, галузева структура). Мета — пізнання сильних і слабких сторін;
- 3) внутрішнього середовища підприємства і з виробничого процесу. Тут йдеться про облік і звітність.

З проблеми витрат впливає потреба оптимізації інформаційного попиту в системі контролінгу.

При формуванні потреби в інформації і наданні необхідної інформації виникають такі проблеми:

1. Інформаційна система має виконувати функцію реального відображення, тобто відображувати реальний стан речей. У зв'язку з наявністю часового аспекту виникає розрив у часі між інформацією і реальним станом речей.

2. Виникає розрив у змісті між реальними процесами і прогнозами (не все розвивається так, як було прогнозовано).

3. Відображення інформації залежить від суб'єкта, суб'єктивної уяви.

Отже, контролеру не досить виявити потребу в інформації і отримати її, необхідно ще й оцінити цю інформацію.

Оцінка інформації на підприємстві найчастіше відбувається в аспекті:

- здійснених витрат;
- досягнутої цим вигоди.

Незважаючи на ці складності доцільно в разі потреби якісно зіставити вигоди у формі запланованої або очікуваної економії витрат або збільшення доходів і здійснити у зв'язку з цим оцінку інформаційної потреби, її пропозиції і вже наданої інформації.

Наступними етапами після встановлення потреби в інформації є одержання й обробка її. На практиці це не прямує одне за одним, а часто тісно переплетено.

Системи планування і контролю потребують на різних етапах їх різної інформації. Для того щоб залучити важливу інформацію іззовні, необхідно використовувати контрольні системи. Взаємозв'язок інформації і її рівні в системі управління підприємством і контролінгу подано на рис. 1.5.

Контролінг повинен забезпечувати своєчасне і навіть передчасне одержання інформації, а також оперативне реагування, розробку і прийняття управлінських рішень.

З сьогоднішніми тенденціями до змін пов'язані дві проблеми:

- усвідомлення і оцінка ризиків відбуваються досить часто надто пізно;
- час реакції на обставини, що виникли, подовжився.

Як результат — кризовий розвиток підприємств, так само як і нові шанси, що швидко минають. Тому важливо своєчасно сприйняти сигнали, які сповіщають про певний розвиток. На передній план висувається усвідомлення кризи.

Системи раннього виявлення — це певні системи інформаційного забезпечення, які оперативно сигналізують про приховані ризики і небезпеку (табл. 1.2). Це інформація про обставини справи, які ще не проявилися або не точно окреслені.



Рис. 1.5. Інформація в системі управління підприємством і контролінгом

Розрізняють інформацію для загального (надходження замовлень галузі) та індивідуального (власне ведення справи) застосування.

Інформація звітності є найбільш розвиненою підсистемою інформаційного забезпечення.

Між плануванням, управлінням і звітністю існує інтенсивний інформаційний обмін.

Найтісніше пов'язані тактичне й оперативне планування і звітність, а також контроль. При цьому планування більше ґрунтується на зовнішній інформації.

Для учасників контролінгу завдання полягає в тому, щоб у розумінні інформаційної здатності фінансової звітності цю підсистему інтегрувати у загальну систему обліку і звітності, інтерпретувати і ще більше поліпшити її інформативність. Основною підставою для такої значущості фінансової звітності для учасників контролінгу є:

- бюджет, баланс і розрахунок доходів становлять важливу модель для класифікації інформації;
- важливі інформаційні цілі підприємства будуть і без того сформульовані мовою класичного розрахунку прибутку і витрат;

➤ показники балансу дають змогу зробити економічні висновки (розподіл прибутку), які є передумовами подальшого планування і впливають на поведінку зовнішніх щодо підприємств носіїв рішень.

Таблиця 1.2

ІНФОРМАЦІЯ РАНЬОГО ВИЯВЛЕННЯ [82, С. 37]

№ з/п	Сфера спостереження	Позначення відповідних індикаторів з характеристиками, що швидко виявляються
1	Кон'юнктурний розвиток	Одержання замовлень (офіційне)
2	Технологічний розвиток	Інформація про можливі зміни технологічних ліній і технології товарів
3	Товари/регіони ринків збуту певного підприємства	Оформлення замовлень (власне). Портфель замовлень (власний)
4	Клієнти підприємства	Поведінка при одержанні і замовленні
5	Конкуренти підприємства	Цінова політика. Політика продукту
6	Постачальники підприємства	Ціни/умови поставки
7	Ринок капіталу	Проценти. Валютний курс
8	Товарна політика	Частина невдалих, більш ніж успішних, успішних і проблемних товарів
9	Співробітники	Заробітна плата/зростання ставки
10	Фінансові результати	Калькуляційні результати (екстраполяція). Балансові результати (екстраполяція). Надходження готівки (екстраполяція). Ліквідні резерви (екстраполяція)
11	Дослідження і розвиток	Витрати щодо конкурентів
12	Збут	Обсяг (екстраполяція). Ціна (нетто), Складське господарство порівняно з конкурентами
13	Продукція і заготівля	Виробіток (екстраполяція). Витрати по заробітній платі (екстраполяція). Виграти по заробітній платі порівняно з конкурентами. Заготівельні витрати порівняно з конкурентами

Учасники контролінгу повинні враховувати межі інформаційної здатності балансу (статичність, проблеми оцінки).

Контролінг у здійсненні своїх функцій багато в чому заснований на показниках економічної діяльності підприємства, які є засобом контролю і планування. Функції показників, які використовує контролінг, подано на рис. 1.6.

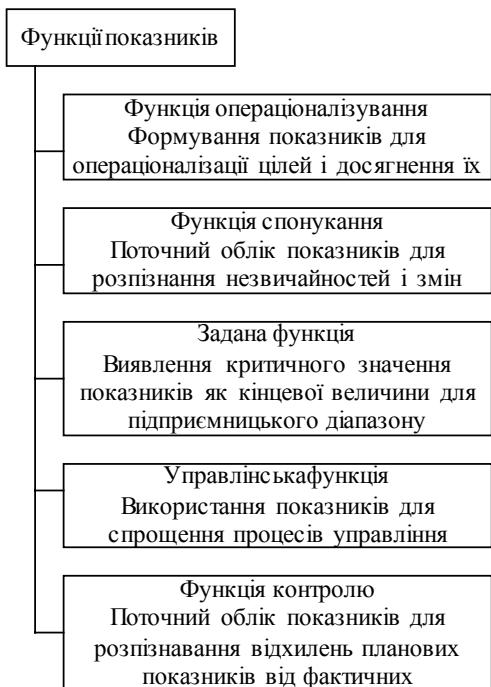


Рис. 1.6. Схема функцій показників, які використовує контролінг

При розгляді контролінгу в його взаємозв'язку зі стратегічним і оперативним контролінгом необхідно пам'ятати про межі системи показників.

Показники в основному мають суттєву моноспрямованість, плюралізм цілей яких, наприклад, є у підприємств ринкового сектора щодо сфери охорони навколишнього середовища. У зв'язку з цим якісні аспекти часто виключають. Показники для аналізу ґрунтуються на річному балансі, аспект часу проблематичний. Незалежно від цих обмежень до найважливіших завдань фахівців з контролінгу належать оформлення встановленої системи показників і робота з нею.

При розгляді інформаційної функції контролінгу необхідно звернути увагу на внутрішню звітність. Розробку і подальше управління повідомленнями, які охоплюють певну сферу, називають виробничою звітністю.

Завданнями внутрішньої звітності на підприємствах Німеччини є:

- добір інформації (насамперед, обліку підприємницького середовища), складання графіків;
- відбір і поглиблення інформації, важливої для одержувача;
- доцільна підготовка інформації й інтерпретація її в числа і показники вираженого зв'язку;
- передавання інформації (повідомлення).
- Зміст і структура звітності мають передбачати відповідь на такі питання:

- що, коли, для чого, хто і для кого?

Мета оформлення звітності повинна полягати в тому, щоб викликати оптимум реакції щодо поставленої мети підприємства як одержувача. Розрізняють такі види звітності:

- стандартна звітність — жорстка система звітності, значно алгоритмована (встановлений строк, зміст), наприклад, щомісячні аналітичні рахунки, такі як витрати, послуги, дохід, облік готівки, огляд місць виникнення витрат;
- звітність відхилень — система запису і система застереження (нерегулярно, якщо є відхилення);
- звітність за вимогою — система відклику товару й інформаційна система (нові покупці — інформація з банку).

Необхідно дотримуватися принципу складання внутрішньої звітності: стисло, наскільки можливо, проте об'ємно, наскільки необхідно.

Фахівець з контролінгу повинен також для значної алгоритмізації цього процесу піклуватися про акцептанта; відбирати інформацію щодо завдань і одержувачів; встановлювати взаємозв'язок між різною інформацією і надавати її в разі потреби у взаємозв'язку; розвивати використовувані алгоритми, схематичну структуру звітності у формі графіків, таблиць та ін.; здійснювати текстову інтерпретацію до відведення першого остаточного висновку і запропонованого рішення.

1.6. МІСЦЕ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Для того щоб зрозуміти місце контролінгу в системі управління підприємством, нагадаємо, що остання являє собою формування й організацію всього виробничо-господарського і фінансово-еконо-

мічного процесу, а також координацію і регулювання різних елементів системи. **Суть системи управління** будь-якого підприємства полягає у визначенні політики підприємства на тривалу перспективу, координації сфер діяльності підприємства, стратегічної політики персоналу, вирішенні основних завдань ведення бізнесу.

Окремими функціями управління підприємством є планування і контроль, структурування організації й управління персоналом. Як завдання, що перетинається, приєднується ще й інформаційне забезпечення. Отже, система управління складається з системи планування і контролю, організаційної системи, системи управління персоналом та інформаційної системи.

Як показує практика, на великих підприємствах, а також при зростаючій динаміці розвитку навколишнього середовища менеджмент об'єднує окремі завдання управління підприємством в окремі штабні органи управління. Таким чином, відокремлюється складова частина управління підприємством — специфічна сервіс-функція контролінгу.

З функціонального погляду контролінг здійснюється кожним керівним працівником, а з інституціонального — мають на увазі організаційно обмежену сферу завдань.

Місце і роль контролінгу в системі управління підприємством подано на рис. 1.7.

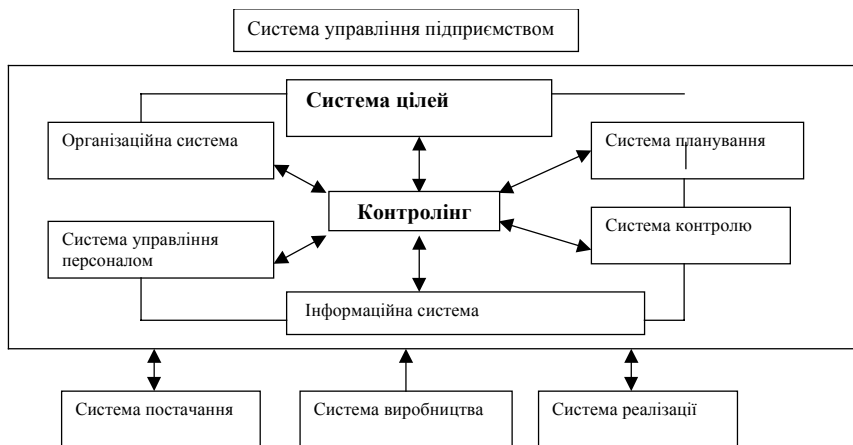


Рис. 1.7. Контролінг в системі управління підприємством

Контролінг є компонентом управління, забезпечує його інформацією для координації, організації і регулювання об'єктів.

Функції організації, координації та регулювання близькі за семантичним значенням і означають спрямованість дій суб'єкта управління на визначену мету використання об'єктів. Ця функція посилюється залежно від масштабу підприємства, ринку збуту, асортименту продукції, швидкості змін внутрішнього та зовнішнього середовища.

Інформація бухгалтерського обліку використовується в системі управління для прийняття рішень. Ефективність управлінських рішень залежить від якості облікової та інших видів інформації. Недостовірна, недостатня інформація призводить до неякісних, помилкових рішень. Роль управління в системі контролінгу можна показати на рис. 1.8.

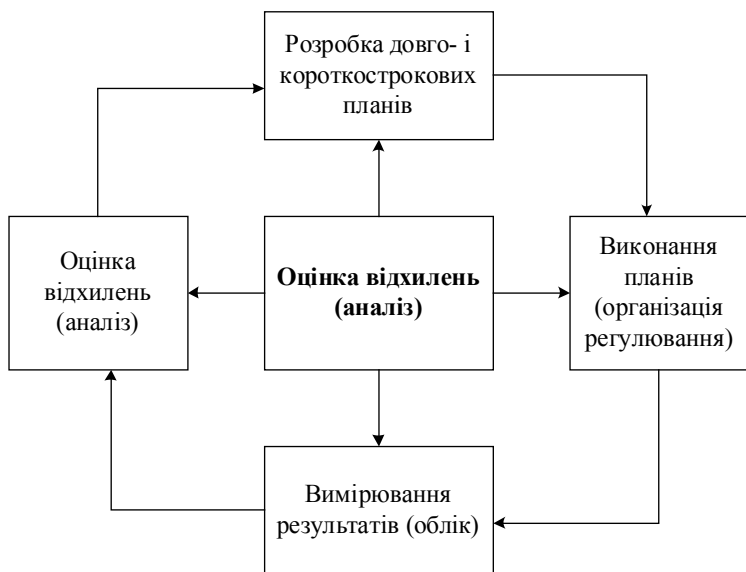


Рис. 1.8. Цикл контролінгу і роль менеджменту в ньому

З наведеної схеми видно, що управлінський апарат бере участь у розробці планів, організації і регулюванні діяльності, вимірюванні результатів та оцінці відхилень від запланованих даних у специфічній формі — прийнятті рішень щодо збуту, виробництва, постачання та оцінки показників, які характеризують поліпшення господарської діяльності.

Досвід країн, де система контролінгу має історію розвитку (США, Німеччина) свідчить про доцільність її виділення в окрему структурну одиницю.

Система контролінгу визначає набір показників, які характеризують зміни як внутрішнього, так і зовнішнього середовища, на відміну від фінансового обліку, який відстежує в основному внутрішні зміни в господарській діяльності, та управлінського, який також враховує зміни всередині підприємства і, лише в певній мірі, за його межами.

Контролінг дозволяє підприємству адаптуватися до постійної зміни середовища та успішно виживати в умовах конкуренції. Адаптація вимагає здатності до розвитку, трансформації елементів господарської діяльності та системи управління в такому напрямку, який забезпечує виживання підприємства.

Ускладнення навколишнього середовища, в якому функціонує підприємство, вимагає ускладнення системи контролю за його діяльністю, тобто адаптації до нових умов. Критерієм здатності адаптуватися для підприємства є отримання позитивного результату фінансової діяльності, а тому орієнтація на прибуток показує, що підприємство демонструє свою волю вистояти, долаючи зміни, часто небажані, у навколишньому середовищі.

Ті підприємства, які орієнтуються на тривале і наполегливе виживання, повинні перейти від пасивної реєстрації господарської діяльності (*фінансовий облік*) до систем обліку, які дозволяють забезпечити дані для свідомого аналізу та оцінки своєї позиції у змінному оточенні (*контролінг*).

Контролінг служить підсистемою одного з блоків інформаційної системи управління, що обслуговує процес прийняття управлінських рішень. При цьому контролінг розглядається як концепція управління підприємством, яка орієнтована на його тривале і ефективне функціонування у господарських умовах, що постійно змінюються.

Для того, щоб освоїти контролінг, як засвідчують німецькі вчені, які займаються питаннями контролінгу і обліку Спеціальної вищої школи м. Кельна та керівники товариства «Економічна наука і практика в системі контролінгу та обліку» Ельмар Майер і Рудольф Манн, не потрібно спеціальних знань в галузі бухгалтерського обліку, необхідно мати лише загальну уяву про економіку підприємства. Вивчення контролінгу необхідне лише тоді, коли є бажання змінити і вдосконалити систему управління на підприємстві, пристосувати її до умов і потреб ринкової економіки [39]. Ці слова якнайкраще вказують на місце контролінгу в економічній діяльності підприємства в умовах існування ринкової економіки.

1.7. СИСТЕМА КОНТРОЛІНГУ І СУЧАСНИЙ БІЗНЕС

Бізнес — це діяльність, яка направлена на одержання прибутку шляхом створення і реалізації певної продукції чи послуг. Управління бізнесом (business management) — це управління комерційними господарськими організаціями.

Бізнесмен — це той, хто «робить гроші», власник капіталу, який знаходиться в обороті, що приносить дохід. Ним може бути ділова людина, у підпорядкуванні якої нікого немає, або великий власник, який не обіймає ніякої постійної посади в організації, зате є власником її акцій і, може бути, членом її правління.

Дещо більш приватний вид бізнесу — це **підприємство**. Цей вид діяльності ще більше пов'язаний з особистістю людини — підприємця, який здійснює бізнес, започатковує нову справу, реалізує деякі нововведення, вкладаючи власні кошти у нове підприємство та приймаючи на себе особистий ризик.

Сучасний бізнес, незважаючи на те, великий він чи малий, практично не може обійтися без контролінгу. Адже у бізнесі найголовніше — це кінцевий вигравш, тобто завжди позитивний результат: отримання прибутку, достатній рівень рентабельності.

Сучасний бізнес характеризується ще й розширенням виробництва, сфер впливу та урізноманітненістю своєї діяльності, а не зацикленням на одному якомусь її виді, оскільки сьогодні один вид діяльності — надто прибуткова справа, а завтра — вже зовсім інший: у вигравші. В умовах дії ринкових відносин зорієнтуватись у цьому, вміти передбачити наперед — це досить непросто. Система контролінгу, яка направлена на підвищення прибутковості роботи, надзвичайно необхідна у сучасному бізнесі.

Знання контролінгу необхідні, перш за все, сформованим бізнесменам, управлінцям і одночасно тим, які лише «стають на ноги», які роблять у бізнесі свої перші кроки. Адже запросити висококваліфікованих спеціалістів зі сторони, щоб вони розробили і впровадили систему контролінгу, а відтак очолили відповідну службу, багатьом невеликим і середнім фірмам просто не по кишені. Такого роду послуги дорого коштують. Але навіть якщо б і знайшлись для цього гроші, навряд чи є зміст їх витратити на те, що може зробити управлінський персонал підприємства самостійно. Звичайно, для цього потрібно досить детально розібратися в суті контролінгу, зрозуміти його особливості, врахувати специфіку роботи кожного підприємства.

Малий бізнес у зрілій ринковій економіці відіграє велику роль. За кількістю — це понад 95 % усіх фірм, а за значенням —

це найбільша наближеність до щоденних потреб споживачів і в той же час полігон технічного прогресу та інших нововведень. Для переважної більшості населення — це ще й робота. Вміло управляти у малому бізнесі — значить вижити, вистояти, вирости. Як цього досягти — це питання ефективного менеджменту, у складі якого система контролінгу посідає далеко не останнє місце.

Знаннями бізнесу оволодівають на Заході та в країнах далекого зарубіжжя (США, Англія, Канада) у спеціальних школах бізнесу. У США вони є найбільш розповсюдженими і є частиною «інфраструктури управління». Нині у США офіційно зареєстрованих та тих, що мають відповідний сертифікат Американської асамблеї університетських шкіл бізнесу, програм у галузі бізнесу та управління налічується понад 1300, у тому числі 600 — це школи бізнесу, що самостійно діють у рамках багатопрофільних університетів. Вони дають регулярну освіту в галузі бізнесу і менеджменту. Там діє понад 10 тис. консультативних фірм, не рахуючи десятків тисяч незалежних консультантів, які надають послуги з різних аспектів цієї діяльності. Понад 70 періодичних видань, більше десяти видавництв спеціалізуються на літературі з управління і бізнесу.

США — лідер науки управління, досліджень у галузі бізнесу й менеджменту з точки зору і числа дослідників, і обсягу затрачених коштів, і широти охоплених проблем, а лідером з питань контролінгу є Німеччина.

За період з 1985 по 1990 роки у ФРН були видані 23 самостійні книги, присвячені проблемам контролінгу, і велика кількість статей. Питання контролінгу не обходять зараз ні монографії, ні практичні посібники, які присвячені управлінню підприємством, контролю його діяльності або обліку затрат. На підприємствах створюються відділи і служби контролінгу, з'являються спеціальні організації, які здійснюють його розробку і впровадження на замовлення фірм, консультаційні бюро з надання допомоги тим підприємствам, які впроваджують контролінг самостійно.

Багато спеціалістів зараз схильні до того, що сучасний бізнес не може обійтися без системи контролінгу. Він, подібно до сучасного навігаційного обладнання судна, надійніше орієнтує підприємство у бурхливому морі ринкових відносин порівняно з колишніми системами планування і обліку, які у кращому випадку виконують роль звичайного компасу.

Доцільно всім товаровиробникам України взяти на озброєння принцип контролінгу — «сьогодні робити те, про що інші завтра будуть лише думати».

1.8. Види контролінгу

Розрізняють два види контролінгу — *оперативний і стратегічний*. Вони досить тісно взаємозв'язані між собою і переходять від оперативного до стратегічного.

Методи оперативного контролінгу діють до так званої умовної лінії часового горизонту і втрачають свою силу на лінії часового горизонту, а методи стратегічного контролінгу починають діяти по іншу сторону цього горизонту.

Методи оперативного контролінгу дозволяють оперативно управляти прибутком, є засобом такого управління, а також засобом вияву і ліквідації оперативних «вузьких місць» у сферах постачання, виробництва, реалізації і управління, тобто у межах (рамках) часового горизонту.

Якщо, наприклад, за технологією один вид матеріальних ресурсів замінюється іншим (натуральна деревина — тирсоплитою, сталеві труби — чавунними), ненавчених співробітників, які беруть участь у технологічному процесі, замінюють спеціалістами, облік з ручного способу ведення переводиться на ЕОМ, а коли замість механізованої вводиться електронна, інженерно-технічна і наукова праця, то контролер застосовує методи оперативного контролінгу.

Методи стратегічного контролінгу допомагають контролеру при побудові роботи служби інформації з метою найбільш раннього знаходження майбутніх «вузьких місць» економічного росту поза часовим горизонтом (по той бік часового горизонту).

Кінцева мета оперативних методів контролінгу — забезпечення прибутковості і ліквідності, а стратегічних методів — забезпечення існування підприємства та ліквідності.

З допомогою оперативних методів контролінгу можна мати дані про фактичні результати діяльності в різних аспектах (розрізах) діяльності, здійснити аналіз слабких сторін окремих підрозділів і організації в цілому, розробити програми з економії затрат, провести розрахунки економічної ефективності і здійснити активне управління продажами і прибутком на основі даних обліку сум покриття. Останнє здійснюється за допомогою розрахунку міри покриття.

Дещо детальніше зупинимося на цій процедурі.

Оперативні методи контролінгу дозволяють оперативно управляти прибутком з допомогою показників нормативної (планової) міри покриття (сума покриття, яка виражена у відсотках), якщо інформація про суми покриття формується у си-

стемі обліку, що організована належним чином. На ЕОМ розраховується показник планової (нормативної) міри (ступеня) покриття і фактичної на кожне замовлення, і відхилення виражається у відсотках. Наприклад, якщо планова (нормативна) міра покриття складає 42 %, а фактична — 38 %, то відхилення становить — 4 % (38—42 %). Аналіз причин відхилень зразу ж проводиться, як правило, тоді, коли відхилення перевищують ± 5 %.

З допомогою оперативних методів контролінгу здійснюється активне досягнення прибутку шляхом реалізації товарів, що мають високу міру покриття. Оперативний маркетинг дозволяє активно управляти прибутком, коли товар з фактичною мірою покриття, що дорівнює нормативній або перевищує її, підлягає реалізації в першу чергу, а товар з мірою покриття менше нормативної реалізується лише за бажанням клієнта або у випадку звуження асортименту продукції, що випускається.

Оперативні методи контролінгу і маркетингу дають можливість ліквідувати оперативні «вузькі місця» результатів діяльності підприємства, планувати і забезпечувати досягнення таких цілей, як дохід на інвестований капітал, грошові потоки, плановий обсяг сум покриття по асортименту товарів, управляти з допомогою факторів, які впливають на затрати і результати, прибутком в межах часового горизонту.

Облік сум покриття в розрізі покупців і замовників та їх детальний аналіз дають інформацію про те, яких клієнтів потрібно ще продовжувати обслуговувати (фактична міра покриття > нормативної), а яких — ні (фактична міра покриття < нормативної (планової)).

Облік сум покриття в розрізі покупців дає можливість здійснювати аналіз, який дозволяє зосередити всі ресурси підприємства на більш швидкому вирішенні проблем клієнтів, ніж це зробили би конкуренти. Внаслідок цього сам собою зводиться міст між оперативним і стратегічним контролінгом, коли цей взаємозв'язок направлений на дослідження і знайдення нововведень, нових ринків збуту. В той час як в системі оперативного контролінгу змінюються практично лише числові показники, стратегічний контролінг надає дані про зміни навколишнього середовища, тобто він — індикатор виникнення стратегічних «вузьких місць» економічного росту у майбутньому.

Стратегічний контролінг орієнтований на довгострокові перспективи. Його об'єктами, а отже, і контрольованими величинами є такі показники, як мета, стратегії, потенціали і фактори

успіху, сильні і слабкі сторони підприємства, шанси і ризики, рубежі і наслідки.

Стратегічний контролінг повинен забезпечити виживання підприємства, відстеження намічених цілей розвитку і досягнення довгострокової стійкої переваги перед конкурентами.

Можна виділити найбільш важливі практичні інструменти і принципи стратегічного управління, що використовує стратегічний контролінг:

- Матричні аналітичні інструменти.
- Алгоритми роботи з «слабкими» і «сильними» сигналами.
- Принципи керування попитом та пропозицією.
- Принципи фінансової оцінки стратегічних планів.
- Сценарний аналіз.
- Функціонально-вартісний аналіз.
- Стратегічне управління витратами.

Стратегічні методи допомагають контролеру при побудові роботи служби інформації з метою найбільш раннього знаходження майбутніх «вузьких місць» економічного росту.

Пошуки в галузі стратегії ведуть до успіху, як правило, лише при різноплановій діяльності, яка дає можливість сфокусувати приховані потенційні резерви керівних співробітників на вирішенні тієї чи іншої проблеми, визначити «вузьке місце» і ліквідувати його без залучення зовнішньої допомоги. Використання можливих підходів до проведення товарної політики в сукупності з кривими життєвого циклу і плануванням інвестицій доповнюється аналізом ризиків і їх стимуляцією, що забезпечує, крім іншого, процес стратегічного планування. Звичайно, кожна служба контролінгу виробляє свій підхід, спосіб дій відповідно до нагромадженого досвіду роботи.

Керівна концепція контролінгу (концепція, яка направлена на ліквідацію «вузьких місць», орієнтована на майбутнє відповідно до поставленої мети і завдань одержання певних результатів) досягається шляхом комплексного використання методів оперативного і стратегічного контролінгу та менеджменту.

Між оперативним і стратегічним контролінгом існує досить тісний взаємозв'язок.

Як було відзначено вище, щодо кінцевої мети оперативних і стратегічних методів контролінгу, то мета оперативних методів — забезпечення прибутковості і ліквідності, а стратегічних — забезпечення існування підприємства та тієї ж ліквідності. Отже, навіть виходячи з мети, видно взаємозв'язок, який проявляється у спільній меті — забезпеченні ліквідності.

Взаємозв'язок проявляється і в тому, що без забезпечення прибутковості роботи фірми на даний момент неможливо забезпечити функціонування її у майбутньому.

Взаємозв'язок оперативних і стратегічних методів контролінгу відбувається через погодження мети, цілей, управління цілями та досягнення мети (цілей).

Управління метою (цілями) здійснюється в системі раннього попередження в оперативній та стратегічній галузі, аналізу планових і фактичних показників, що дозволяє своєчасно виявити відхилення, зміни навколишнього середовища і застосувати протидіючі заходи. Воно залежить від можливості прийняття рішення в рамках оперативного і стратегічного менеджменту.

Досягнення мети відбувається шляхом координації керівних концепцій контролінгу і маркетингу з усіма методами планування, формування звітності, обліку, аналізу управління і контролю з орієнтацією на вирішення проблеми «вузьких місць», на логіку з використанням прямого зв'язку з напрямком у майбутнє.

Досягнення мети залежить від можливості реалізувати принципи оперативного менеджменту і здібностей відповідних спеціалістів.

Стратегічний контролінг надто тісно пов'язаний зі стратегічним маркетингом. Шляхом поєднання сфер дії стратегічних контролінгу і маркетингу розробляється загальна стратегія для забезпечення тривалого (довгострокового) існування фірми. Як тільки починають змінюватися умови по іншу сторону часового горизонту, внаслідок взаємозв'язку стратегічного планування, стратегічного контролінгу і методів маркетингу, з'являються засоби вирішення виявлених проблем, які більш ефективні, ніж традиційні методи вирахувань.

Наприклад, потепління клімату Землі порушує біокібернетичну рівновагу у природі, змінюючи тим самим умови розвитку зимових видів спорту і впливає на їх індустрію. Лижна індустрія вже сьогодні приймає ці слабкі попереджувальні сигнали і сьогодні ж здійснює відповідні заходи, розвиває нові галузі, наприклад, вкладаючи кошти в авіабудування. Вона створює умови для того, щоб за рахунок розширення географії польотів у райони зимового спорту ліквідувати «вузькі місця» цього виду бізнесу. Це яскравий і гідний приклад для всіх видів служб контролінгу.

1.9. ДОЦІЛЬНІСТЬ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ КОНТРОЛІНГУ У ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ПЕРЕДУМОВИ ЙОГО ЗАПРОВАДЖЕННЯ

Ринкові умови господарювання вимагають від діяльності підприємств і організацій надзвичайної організованості, віддачі і, у кінцевому підсумку, максимальної ефективності виробничої діяльності. Сучасний ринок — це гостра конкуренція, боротьба за місця збуту продукції, забезпечення партнерських відносин з постачальниками і покупцями, завоювання першості щодо якісних параметрів продукції, яка випускається.

Особливістю ринкових відносин є формування значної кількості підприємств та організацій, які є економічно та юридично самостійними, незалежно від форми власності. До них слід віднести малі підприємства, спільні підприємства, товариства з обмеженою відповідальністю, акціонерні товариства та інші. Ці підприємства, порівняно з державними, не мають вищих організацій, які б брали на себе певну частку відповідальності за діяльність підвідомчих їм організацій, займалися б питаннями науково-технічного прогресу (частково), організаційного вдосконалення виробництва тощо. Таке становище підприємств і організацій як суб'єктів ринкових відносин змушує сьогодні в багатьох випадках по-іншому розглядати проблеми управління їх фінансово-господарською діяльністю.

У сучасних умовах господарювання відбувається об'єктивний процес зростання ролі і значення таких функцій управління, як облік, планування, аналіз і контроль, з одночасним переосмисленням їх завдань, наповненням новим змістом. У зв'язку з цим особливо актуальним для теорії і практики вітчизняного управління є досвід країн ринкової економіки як Західної Європи, так і американського континенту.

Високорозвинені країни Заходу з метою забезпечення ефективного управління та довгострокового існування своїх фірм впроваджують і з успіхом використовують у себе систему контролінгу.

Контролінг є новітньою галуззю в економічній теорії і практиці, а всі новинки, як відомо, завжди приносять успіх.

Ефективність діяльності фірми залежить від таких факторів, як цінність (корисність) продукції, випуском якої вона займається, її якість (якісні параметри — гарантійний термін роботи та ін.), дизайн (оформлення для збуту), реалізаційна вартість (відпу-

скна, продажна ціна), насиченість даною продукцією ринку збуту (кількість та лице (марка) конкурентів), хто виступає потенційними споживачами (покупцями) цієї продукції (їх характеристика — «багаті» чи «бідні»). Звичайно, вирішенням цього ряду питань із наведених вище займається маркетинг. Проте керівною концепцією ефективного управління не лише зараз, але й у майбутньому, тобто забезпеченням довгострокового ефективного існування фірми, вважається контролінг.

Контролінг— це система управління і не просто управління, а ефективного управління. Той, хто вперше чує слово «контролінг», як правило, пов'язує його з поняттям контролю. Проте це дещо відмінне і навіть протилежне йому поняття. Контроль направлений на минуле, на вияв помилок, відхилень, прорахунків і проблем. У більшості випадків мова йде також про те, щоб віднайти винуватців. Контролінг — це управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства і його структурних підрозділів. Служба контролінгу прагне так керувати (управляти) процесами поточного аналізу і регулювання планових і фактичних показників, щоб по можливості виключити помилки, відхилення і прорахунки як зараз, так і у майбутньому. А виключення або ліквідація (недопущення) усіх перелічених негативних моментів у роботі приведе, безперечно, до досить ефективного управління у теперішньому часі та дасть можливість зберегти ці позиції на майбутнє.

Підприємства і організації України працюють в умовах дії ринкових відносин недавно, проте вони накладають особливий відбиток на організацію їх фінансово-господарської діяльності. Ринок змушує вітчизняні підприємства і організації постійно думати не лише над виробництвом продукції, а й над її збутом, шукати вигідних постачальників і покупців. Постійний пошук резервів, знаходження «вузьких місць» стають головними для тих підприємств і організацій, які думають про майбутнє, про збереження трудового потенціалу, про розширення виробництва, а не його скорочення, яке спостерігається останнім часом в Україні і є характерним для чималої кількості великих підприємств. Саме таким підприємствам і організаціям доцільно вивчати зарубіжний досвід організації управління, обліку і контролю, оскільки ринкова економіка передбачає, що затрати і результати діяльності підприємств будуть цілком і повністю визначатися ступенем ефективності управління, обсягом і якістю роботи кожного підрозділу і члена трудового колективу. Для об'єктивної оцінки цих параметрів необхідно буде видозмінити, перебудувати існуючу

систему планування, нормування, обліку і звітності, націлити її, в першу чергу, на задоволення потреб внутрішнього управління.

Якраз саме у цьому може бути корисною ідея і апробований зарубіжний досвід контролінгу, який викладений у перекладених російською мовою німецьких виданнях. Звичайно, досвід західнонімецьких підприємств не може бути у нас скопійованим автоматично з ряду причин, а саме: надто різні системи бухгалтерського обліку, у т. ч. затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Враховуючи той факт, що система організації бухгалтерського обліку в Україні централізована, підприємство самостійно не може змінити її, щоб зробити підґрунтя для запровадження контролінгу. Однак його можна застосовувати як систему внутрішнього оперативного управління фінансовими результатами діяльності підприємства, так як з деякою часткою умовності контролінг слід розуміти як систему управління прибутком підприємства.

Як відомо, прибуток являє собою результат зіставлення, сальдування (підсумовування) виторгу від продажів (реалізації) та інших видів бізнесу і затрат, пов'язаних з діяльністю фірми. На кінцеву величину цього показника — балансовий прибуток — впливають співвідношення боргових зобов'язань і претензій підприємства та ряд інших факторів.

Вирішальним є, звичайно, результат зіставлення виторгу від реалізації продукції і затрат на її виробництво. В системі контролінгу аналізу цього співвідношення надають особливої уваги.

Слід мати на увазі, що прибуток від реалізації продукції і послуг являє собою лише частину фінансового доходу підприємства і розглядається в бухгалтерському обліку як проміжний результат — один зі складників кінцевого підсумку. Головним показником є балансовий прибуток. Він відрізняється від результату реалізації продукції і послуг на суму позареалізаційних доходів і витрат, до складу яких у Німеччині включають фінансові результати від операцій купівлі-продажу акцій, зміни у співвідношенні дебіторської і кредиторської заборгованості, різницю в оцінці активів підприємства у звітному і базовому періодах та ін.

Відмінність є й у вирахуванні суми обороту по реалізації. По-перше, вона вираховується не по оплаті, а по відвантаженню, а по-друге, крім вартості продукції і послуг включає зміни залишків готових виробів.

Проте найбільша специфіка контролінгу простежується у групуванні й обліку затрат, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції. Контролінг однозначно й повністю відкидає необхід-

ність планування й обліку всіх затрат на виробництво і збут, доцільність калькулювання повної собівартості. Він базується на системі «директ-костингу», заснований на групуванні затрат залежно від їх зв'язку з обсягом виробництва і реалізації виробів та послуг, кількості відпрацьованого часу та іншими показниками, що характеризують ступінь використання виробничих потужностей і можливостей підприємства. Фірми поділяють їх на окремі види або комплекси, узагальнені за характером цієї залежності.

Таке групування витрат підприємства вимагає суттєвих змін у методології їх нормування, планування і обліку. При визначенні норм і кошторисів затрат слід брати до уваги еластичність витрат, а головне завдання обліку полягає не лише у виявленні відхилень від нормативів (кошторисів) і вирахуванні фактичної величини затрат, але й у визначенні так званих ставок покриття затрат на організацію груп I і II, тобто витрат, пов'язаних з підготовкою і організацією виробництва (накладних витрат) — група I та загальних витрат господарської діяльності підприємства, що не розподіляються між видами продукції — група II, виручкою (оборотом) від реалізації.

Ціни в умовах ринкової економіки у більшості випадків не визначені і формуються під впливом попиту і пропозиції. Міра (ступінь) покриття затрат виходить різна і за видами продукції (покупцями, клієнтами), і за групами витрат, і за звітними періодами. Інколи такого покриття може не бути й взагалі. У такому випадку сума прямих затрат вкаже на нижню границю ціни, на яку може піти підприємство без ризику одержання великих збитків.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

1. У чому полягає сутність контролінгу?
2. Що саме розуміють під контролінгом у США, ФРН, Великобританії?
3. Визначте причини, які спричинили інтерес до контролінгу.
4. Чи можна поставити знак рівності між поняттями «управлінський облік», «контролінг», «внутрішньогосподарський облік»?
5. Які основні етапи розвитку контролінгу?
6. Чи може, на Вашу думку, сучасний бізнес обійтися без контролінгу?
7. Вказати, що є предметом контролінгу та які його об'єкти.
8. Яке значення контролінгу для управління бізнесом?
9. Дати визначення контролінгу, розкрити його мету і завдання функціонування.

10. Дати порівняльну характеристику методів оперативного і стратегічного контролінгу.

11. Які об'єктивні передумови виникнення контролінгу?

12. Які особливості розвитку контролінгу у Західній Європі та країнах американського континенту?

13. Чому контролінг вважають одним із засобів, інструментів і одночасно складовою частиною мистецтва економічного управління?

14. Назвіть головні завдання контролінгу.

15. Які характерні риси і особливості сучасного бізнесу та їх вплив на управління?

16. Чому зарубіжні фірми у переважній більшості на роль стратега запрошують контролерів?

17. У чому перевага контролінгу над вітчизняними важелями управління виробничою діяльністю?

18. Які необхідні передумови для впровадження контролінгу у діяльність вітчизняних підприємств і організацій?



ХАРАКТЕРИСТИКА ОБ'ЄКТІВ КОНТРОЛІНГУ

2.1. ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОСНОВНИЙ ОБ'ЄКТ УПРАВЛІННЯ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

Витрати — це поняття, яке характерне для діяльності будь-якого підприємства чи організації, юридичної чи фізичної особи. Проте стосовно виробничої діяльності їх суть і зміст істотно відрізняються від невиробничого споживання. Об'єктом нашого вивчення є витрати виробництва.

Для управління менеджерам потрібні не просто витрати, а інформація про об'єкт витрат — продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

За натурально-речовим складом витрати виробництва являють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників підприємств. Для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці. Затрачені засоби виробництва відновлюються за рахунок створеного продукту в натурі. Жива праця не відновлюється, а витрачається заново у новому циклі виробництва. Із знов створеного продукту виділяють кошти на відновлення робочої сили, які і складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва.

В умовах товарного виробництва відправним пунктом є витрати капіталу на засоби виробництва (c) та робочу силу (v). Ці первинні витрати капіталу і є, по суті витратами виробництва. Вартість як загальна категорія товарного виробництва визначається загальною сумою уречевленої в товарі праці. Різниця між цією сумою та витратами виробництва складає додану вартість (m). Таким чином, загальна формула дійсних витрат виробництва наступна: $c + v + m$.

Вартість продукту поділяється на перенесену вартість (c) та знов створену вартість ($v + m$), яка, у свою чергу, складається з вартості необхідного (v) та додаткового (m) продукту. Знов створена вартість складає чисту продукцію, що поділяється на фонд заробітної плати та прибуток.

Витрати у виробничому процесі праці і засобів виробництва для виготовлення продукції чи виконання робіт називаються витратами виробництва.

В економічній літературі витрати трактуються по-різному. Слід зазначити, що визначення витрат, хоч і відрізняються одне від одного, мають спільну основу (базу), суть якої зводиться до використання ресурсів: трудових, матеріальних, фінансових.

З 1.01.2000 р. в Україні діє стандарт (положення) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», згідно з яким **витратами звітного періоду** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [51].

Витрати **визнаються витратами** певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод впродовж кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

— платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

— попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

— погашення одержаних позик;

— інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, які наведені у пункті 6 (визначення витрат звітного періоду) цього Положення (стандарту);

— витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Поряд з поняттям витрати виробництва у практичній діяльності підприємств та організацій використовується ще такий термін як валові витрати. Його визначення дано в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у подальшому — Закон).

Валові витрати виробництва та обігу — це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (ро-

біт, послуг), які, у свою чергу, купуються (виготовляються) платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) впродовж звітнього періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) і охороною праці (п. 5.2.1 Закону).

Поняття витрат на виробництво та валових витрат де в чому збігаються. Різниця ж полягає в тому, що вартість придбання запасів знаходить своє відображення у складі валових витрат одразу ж після їх оприбуткування на склад або ж за фактом оплати. А на витрати виробництва такі видатки потрапляють в міру списання та перенесення їх вартості на вартість готової продукції. Іншими словами, понесені підприємством витрати на придбання запасів розподіляються всередині цього підприємства на витратних рахунках бухгалтерського обліку.

2.2. Класифікація витрат

Одне з найважливіших завдань контролінгу — управління прибутком підприємства, тому в ракурсі уваги контролінгу знаходяться затрати: їх види, місця виникнення і принципи управління ними. Отже найважливішими об'єктами контролінгу є «затрати» і «центри відповідальності».

Приймаючи рішення, керівник повинен уявляти собі всі його наслідки. Щоб прийняти правильне рішення, керівнику важливо знати, які затрати і вигоди воно за собою потягне.

З метою більш детального пізнання досліджуваних об'єктів, основним з яких є затрати, використовується метод класифікації.

Класифікація затрат — це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. При цьому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів.

Економічно обґрунтована класифікація затрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих затрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління затратами.

Класифікація затрат на виробництво, як об'єкт пізнання, детально досліджена як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі.

У даний час нараховується близько двох десятків групувань затрат за різними класифікаційними ознаками. Узагальнення цих затрат подано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Ознака класифікації	Види затрат
1	2
За кількістю випущеної продукції	Загальні, витрати на одиницю продукції
За ступенем однорідності	Прості (одноеlementні), комплексні
За способом включення у собівартість продукції	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (календарними періодами)	Поточні, одноразові, періодичні
За місцем виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо
За обсягом виробництва	Постійні (умовно-постійні), змінні
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, другорядних (підсобних) та обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
Згідно з роллю у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкту управління	У місцях виникнення, в центрах затрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки

Охарактеризуємо дещо детальніше деякі з цих затрат.

Загальні витрати — це витрати на весь обсяг продукції за певний період. Їх сума залежить від тривалості періоду і кількості виготовленої продукції.

Витрати на одиницю продукції обчислюються як середні за певний період, якщо продукція виготовляється постійно або серіями. В одиничному виробництві витрати на виріб формуються як індивідуальні.

Елементні (одноелементні) витрати однорідні за складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші витрати.

Комплексні витрати різнорідні за складом, охоплюють декілька елементів витрат. Їх групують за економічним призначенням при калькулюванні та організації внутрішнього економічного управління. Наприклад, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські (адміністративні) витрати, втрати від браку тощо.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції і можуть бути віднесені на її одиницю прямо. Якщо виготовляється один різновид продукції, усі витрати — прямі. До прямих витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

До складу *прямих матеріальних витрат* відносять сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат.

У деяких випадках певні види матеріалів, які є частиною виготовленої продукції, не включають до складу прямих витрат. Прикладом таких матеріалів є цвяхи у виробництві меблів, нитки у пошитті одягу тощо. Такі матеріали розглядають як допоміжні (непрямі) і, виходячи з принципу економічної доцільності, включають до складу виробничих накладних витрат.

До складу *прямих витрат на оплату праці* включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і заробітну плату робітників, що не може бути прямо віднесена на продукцію (оплата часу простою, додаткові виплати тощо), включають до складу виробничих накладних витрат.

До складу *інших прямих витрат* включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата, амортизація тощо.

Непрямі витрати не можна безпосередньо віднести на окремі різновиди продукції, бо вони пов'язані з виготовленням різних виробів (зарплата обслуговуючого і управлінського персоналу, утримання і експлуатація будівель, споруд, машин тощо).

Поділ витрат на прямі та непрямі залежить від рівня спеціалізації виробництва, його організаційної структури, методів нормування і обліку. Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами цього цеху, але є непрямими витратами для окремих видів продукції, що виготовляються у цьому цеху.

Зростання частки прямих витрат у загальній сумі підвищує точність обчислення собівартості одиниці продукції, зміцнює економічні основи управління.

Поточні, тобто постійні, звичайні витрати — це витрати, у яких періодичність менша, ніж місяць.

Одноразові, тобто однократні, — це витрати, що змінюються періодично (періодичність більша, ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

За місцем виникнення витрати на виробництво поділяються за цехами, дільницями, бригадами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами виробництв.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне, другорядне (підсобне) та обслуговуючі виробництва і господарства.

До основного виробництва належать цехи, дільниці, бригади, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції чи виконанні робіт.

Допоміжні виробництва призначені для обслуговування підрозділів основного виробництва: виконання робіт по ремонту основних засобів забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування і техніки, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До них належать ремонтні цехи, експериментальні, транспортні та інші підрозділи.

Другорядні (підсобні) виробництва покликані підсобляти основне виробництво різними матеріальними ресурсами та послугами. До них належать колірні майстерні, енергосилові господарства, кар'єри, котельні тощо.

Витрати основного виробництва, допоміжних і другорядних (підсобних) виробництв, продукція чи послуги яких у подальшому використовуються при виготовленні продукції або виконанні робіт, є виробничими витратами основної діяльності підприємств та організацій, які включаються у собівартість продукції (робіт).

Обслуговуючі виробництва і господарства, на відміну від усіх вищеперелічених, не беруть участі у виробничому процесі, а надають послуги працівникам підприємства і членам їх сімей. Найбільш поширеними серед них є дитячі дошкільні заклади, спортивні споруди (тенісні корти, плавальні басейни, волейбольні майданчики тощо), заклади культури, будинки відпочинку, оздоровчі табори.

Для кожного з вищеперелічених видів виробництв властиві свої витрати, які різняться одні від інших своїм змістом, структурою тощо.

Постійні витрати — це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) виходу продукції істотно не змінюється. При незмінному обсязі виробництва вони залишаються на одному і тому ж рівні і виражаються формулою $y = b$.

Постійні витрати є постійними величинами тільки протягом короткострокового періоду, коли немає можливості збільшити чи зменшити виробничі потужності. Лише при істотних змінах обсягу виробництва, наслідком яких є зміни виробничої і організаційної структури підприємства, стрибкоподібно змінюється величина постійних витрат, після чого вона знову залишається постійною. До постійних належать витрати на утримання і експлуатацію будівель і споруд, організацію виробництва, управління. На практиці до групи постійних відносять і витрати, які неістотно змінюються внаслідок зміни обсягів виробництва, тому їх називають умовно-постійними.

Змінні витрати залежать від обсягу виробництва і змінюються у зв'язку з його коливаннями, тому не завжди між затратами і обсягом виробництва простежується чітка функціональна залежність.

Для того щоб виділити постійні і змінні затрати, необхідно визначити:

- період часу, коли виникають затрати;
- інтервал обсягів випуску (вихід валової продукції).

Змінні витрати поділяють на пропорційні, прогресуючі, дигресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні і гнучкі.

Пропорційні витрати знаходяться у прямій пропорційності від обсягу виробництва. Найбільш характерними прикладами

пропорційних затрат можуть бути основна заробітна плата, вартість комплектуючих виробів і, в більшості випадків, витрачання сировини і основних матеріалів.

Прогресуючі витрати ростуть швидше, ніж обсяг виробництва (оплата праці при відрядно-прогресивній системі, а інколи це втрати від браку, який виникає через прагнення будь-що збільшити випуск продукції, навіть погіршуючи якість).

Дигресивні витрати зростають повільніше, ніж обсяг виробництва. Прикладом їх є витрати на технологічну енергію і паливо, на поточний ремонт виробничого устаткування.

Регресивні витрати знижуються при зростанні обсягу виробництва, наприклад, постійні витрати на одиницю продукції. Чим більше випущено продукції, тим менші витрати на одиницю продукції.

Стрибокподібні витрати характерні для випадків, коли в сторону підвищення чи зниження переглядаються відпускні ціни на сировину і матеріали, комплектуючі вироби.

Реманентні витрати називаються так тому, що, швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, вони набагато повільніше знижуються при його скороченні.

Гнучкі витрати «поводяться» по-різному при різних обсягах виробництва, в окремих випадках виступаючи в якості пропорційних, прогресуючих чи ж дигресивних.

Змішані — це затрати, які змінюються при зміні обсягу виробництва, але на відміну від змінних затрат не в прямій пропорції (тобто містять в собі постійну та змінну складові). Прикладом такого роду витрат можуть бути затрати на електроенергію.

Одні і ті ж затрати можуть розглядатися по-різному: постійні стосовно всього обсягу виробництва витрати стають регресивними щодо одиниці продукції. Змінні стосовно всієї продукції стають постійними, якщо беруться в розрахунок на один виріб.

Поділ витрат на постійні і змінні дозволяє аналізувати залежність витрат і прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів проектних і планових рішень.

З метою планування і контролю затрати можна розділити на три групи залежно від ступеня урегульованості, зокрема на повністю, частково і слабо регульовані.

Єдину методику класифікації затрат за даною ознакою розробити неможливо. Існує лише загальний підхід. Ступінь урегульованості затрат залежить від специфіки конкретного підприємства

і працюючих на ньому людей, а тому завжди носить суб'єктивний характер. Він буде різним залежно від умов:

— тривалості періоду часу (в довгостроковому періоді з'являється можливість впливати на ці затрати, а в короткостроковому періоді ці витрати будуть слабо регульованими);

— повноважень особи, яка приймає рішення (певні види затрат на рівні начальника цеху чи іншого виробничого підрозділу можуть виявитися регульованими, а на рівні керівника підприємства — ні).

Тому класифікація затрат за ступенем урегульованості на підприємствах використовується в поєднанні із поділом на центри відповідальності.

З метою аналізу розрізняють затрати минулого, поточного та майбутнього періодів, а також розмежовують їх за носіями, відокремлюючи затрати на конкретний виріб від затрат на окремі групи виробів (робіт, послуг) і затрат, які належать до всіх виробів (робіт і послуг).

Можливі й інші групування залежно від потреб конкретного підприємства, наприклад, за економічними видами діяльності підприємства тощо.

Класифікація витрат за статтями калькуляції та економічними елементами має надзвичайно велике значення для діяльності підприємств і організацій.

Під **елементами затрат** розуміють перелік однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами. **Статті калькуляції** показують, як формуються ці витрати для визначення собівартості продукції. Одні витрати показують за їх видами (елементами), інші — за комплексними статтями і включають кілька елементів. При цьому один елемент витрат можна формувати за кількома статтями калькуляції.

Класифікація затрат на виробництво за економічними елементами дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво продукції і якої вартості. За економічними елементами складається кошторис затрат на виробництво, тобто перелік усіх затрат у грошовому виразі.

Питома вага того чи іншого елемента затрат в їх загальній сумі характеризує якісні зміни затрат на виробництво, що відбулися за відповідний період.

Класифікація затрат за економічними елементами має велике практичне значення для визначення величини матеріальних, трудових і грошових ресурсів, що використовуються підприємством при виконанні програми виробництва продукції і її реалізації, а також для формування інформації для вищих рівнів управління (для визначення сукупного суспільного продукту, національного доходу, складання балансів грошових доходів і витрат тощо).

До складу економічних елементів належать такі витрати:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Однак при всій своїй важливості поелементне групування затрат на виробництво не може задовольнити потреби підприємства у здійсненні контролю за величиною витрат щодо їх цільового призначення. У зв'язку з цим у плануванні, обліку і калькулюванні собівартості продукції затрати групуються також за калькуляційними статтями.

Особливість групування витрат за статтями калькуляції зводиться до наявності низки комплексних статей, що відсутні в групуванні затрат за економічними елементами.

Витрати, що об'єднуються в комплексні статті, у більшості випадків не можуть бути віднесені безпосередньо на конкретні види продукції, що й приводить до неточності визначення собівартості продукції.

Необхідність групування за калькуляційними статтями затрат визначається тим, що деякі статті затрат на виробництво є спеціальними об'єктами планування.

Групування за калькуляційними статтями витрат дає змогу визначити їх роль у формуванні собівартості. Дані цього групування використовуються для розробки заходів щодо максимального скорочення питомої ваги витрат в собівартості продукції. Планування і облік собівартості продукції за калькуляційними статтями витрат здійснюється для визначення планової і фактичної собівартості окремих видів товарної продукції промислових підприємств, обсягів будівельно-монтажних робіт підрядних будівельно-монтажних організацій.

Для прикладу наведемо групування витрат за статтями у промисловості та будівництві, які рекомендуються відповідними Методичними рекомендаціями з формування собівартості:

У промисловості:

- Сировина та матеріали.
- Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
- Паливо й енергія на технологічні цілі.
- Зворотні відходи (вираховуються).
- Основна заробітна плата.

- Додаткова заробітна плата.
- Відрахування на соціальне страхування.
- Витрати на підготовку і освоєння виробництва.
- Відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв та інші спеціальні витрати.
- Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
- Загальновиробничі витрати.
- Загальногосподарські витрати.
- Втрати від браку.
- Інші виробничі витрати.
- Попутна продукція (вираховується).
- Позавиробничі (комерційні) витрати.

У будівництві:

- Прямі матеріальні витрати.
- Прямі витрати на оплату праці.
- Відрахування на соціальні заходи.
- Експлуатація будівельних машин та механізмів.
- Інші прямі витрати.
- Загальновиробничі витрати.

Як ми бачимо, на відміну від класифікації витрат за всіма іншими ознаками (без класифікації за статтями), де вона є однаковою для всіх галузей народногосподарського комплексу, класифікація витрат за статтями калькуляції різна в різних галузях цього комплексу. Зокрема, в промисловості цих груп витрат більше, ніж в будівництві у 2,5 рази. Класифікація витрат за статтями складніша, ніж за елементами. Багато статей носить комплексний характер. Комплексними статтями витрат є витрати на підготовку і освоєння виробництва, на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, втрати від браку, загальногосподарські та інші виробничі витрати.

Вищенаведене групування витрат за калькуляційними статтями у промисловості характерне для калькулювання повної собівартості продукції (робіт, послуг). Номенклатура ж витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за статтями калькуляції не містить в собі витрат періоду і у зв'язку з цим є дещо вкороченою. Так, типова номенклатура статей калькуляції виробничої собівартості у промисловості налічує такі статті:

Сировина та матеріали.

Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організації.

Паливо й енергія на технологічні цілі.

Зворотні відходи (вираховуються).
Основна заробітна плата.
Додаткова заробітна плата.
Відрахування на соціальні заходи.
Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
Загальновиробничі витрати.
Втрати від браку.
Інші виробничі витрати.
Попутна продукція (вираховується).

До наведеної вище типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Зокрема, для хімічної, металургійної галузей промисловості даний перелік статей калькуляції доповнюється статтями «Попутний видобуток», «Напівфабрикати власного виробництва»; для нафтохімічної, деревообробної галузей промисловості із наведеного вище переліку статей калькуляції не використовується стаття «Попутна продукція».

Слід зазначити, що існуюча класифікація затрат за калькуляційними статтями має певні недоліки. Так, дана класифікація не забезпечує чіткого розмежування відображення прямих затрат від непрямих, основних затрат від накладних, умовно-постійних від умовно-змінних.

В умовах ринку змінюється не лише абсолютна величина, але й роль окремих складників собівартості продукції, у зв'язку з чим повинна змінюватись і номенклатура статей калькуляції. На жаль, на практиці справа складається інакше. Існуюча класифікація затрат, яка використовується у вітчизняному обліку, підпорядковується одній меті — забезпеченню достовірності обчислення собівартості продукції, що не відповідає процесу прийняття управлінських рішень.

Класифікація затрат за статтями калькуляції також не враховує в належній мірі призначення і функціональної ролі окремих видів затрат, не передбачає їх узагальнення за факторами, що безпосередньо визначають виробничий процес. Натомість пропонується групування затрат за факторами виробництва: на організацію, обслуговування і управління, яке вважається найбільш вдалим і практично здійсненним.

Таке групування затрат, на думку деяких авторів, «дозволило б управляти собівартістю продукції як системою затрат, обумовленою виробничим споживанням предметів праці, засобів праці і витрат, пов'язаних з використанням робочої сили, і визначати затрати за центрами відповідальності.

Крім того, групування затрат необхідно будувати так, щоб воно відображало не лише розміри певних видів витрат але, перш за все, охоплювало вартісний обсяг споживання конкретних видів ресурсів за факторами, що визначають виробничий процес, організацію виробництва і управління» [34, с. 43].

Класифікація затрат, побудована згідно з виробничими факторами і з урахуванням їх призначення, на думку Ластовецького В. Є., повинна забезпечити надійну базу для нормування, планування, обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, аналізу і контролю затрат і визначення впливу кожного із факторів на собівартість продукції в цілому і питомої ваги кожної із них на собівартість одиниці продукції.

Існуюча і використовувана в практиці роботи вітчизняних підприємств і організацій класифікація витрат не повністю відповідає вимогам ринкової економіки. Зокрема, відсутній поділ витрат стосовно прийняття управлінських рішень, що є надзвичайно актуальним в сучасних умовах господарювання. Доцільно, на нашу думку, використати класифікацію витрат західних фірм, яка показана на рис. 2.1.

Коротко охарактеризуємо витрати, про які не зазначалося вище.

Вичерпані (спожиті) витрати — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. У свою чергу не вичерпані (не спожиті) витрати — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходів або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Невичерпні витрати відображаються в активі балансу, а вичерпні — у звіті про фінансові результати.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпні витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів. Тому для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів) та витрати періоду.

Витрати на продукцію — це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом, продажем або з придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до них належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції, що формують її іс-

торичну собівартість. До таких витрат належать: сировина і матеріали, заробітна плата виробничих робітників з відрахуваннями від неї, амортизація устаткування тощо.



Рис. 2.1. Класифікація витрат

На торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації.

Витрати періоду — це витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, до таких витрат відносять витрати на здійснення усіх інших функцій (управління, маркетинг, розробки тощо) вартісного ланцюжка.

На торговельних підприємствах витратами періоду є витрати обігу.

На підприємствах виробничої сфери витрати, які відносяться на собівартість продукції, називають виробничими витратами, а витрати періоду — витратами діяльності.

У більш деталізованому вигляді виробничі витрати та витрати діяльності наведені у табл. 2.2.

СОБВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТИ ПЕРІОДУ

Виробничі витрати або виробнича собівартість			
прямі матеріали	пряма зарплата	загальновиробничі витрати	інші прямі витрати
Витрати періоду			
<i>Адміністративні витрати</i>		<i>Витрати на збут</i>	
загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); — витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємства та іншого загальногосподарського персоналу; — витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оперативна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водовідведення, охорона); — винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); — витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, теле-фонний, телекс, факс тощо); — амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; — витрати на врегулювання спорів у судових органах; — податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); — плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; — інші витрати загальногосподарського призначення.	— витрати пакувальних матеріалів для упаковки готової продукції; — витрати на ремонт тари; — оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і робітникам підприємств, що забезпечують збут; — витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); — витрати на передпродажну підготовку товарів; — витрати на відрядження робітників, зайнятих збутом; — витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); — витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням відповідно до умов договору поставки; — витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування; — інші витрати, пов'язані зі збутом.	— витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»; — собівартість реалізованої інвентурної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку інвентурної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу інвентурної валюти плюс витрати, пов'язані з продажем інвентурної валюти; — собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією; — сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; — витрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною (основною) діяльністю підприємства; — витрати від знецінювання запасів; — нестачі і витрати від псування цінностей; — визначні штрафи, пені, неустойки; — витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; — інші витрати операційної діяльності.	

Виробничі витрати, пов'язані з безпосереднім перетворенням сировини і матеріалів на готову продукцію за допомогою праці виробничих робітників з використанням виробничого устаткування, називають основними.

Основні витрати — це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Виробничі накладні витрати — це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом.

Прикладом цих витрат є допоміжні матеріали, заробітна плата обслуговуючого персоналу, (непряма зарплата), витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо).

Виробничі накладні (загальновиробничі) витрати розподіляються між виробами пропорційно до вибраної бази.

Для прийняття управлінських рішень вкрай необхідно розрізнити релевантні та нерелевантні витрати.

Релевантні — це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень.

Нерелевантні — це витрати, що не залежать від прийняття рішень.

Наприклад, розглядається питання — придбати новий верстат чи взяти його в оренду. У цьому випадку вартість верстата та орендна плата є релевантними витратами, на відміну від вартості витрачених на його обслуговування мастильних матеріалів, витрат на заробітну плату обслуговуючого персоналу, які є нерелевантними витратами, оскільки вони матимуть місце в обох випадках.

Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають **диференційними витратами**.

У нашому прикладі диференційні витрати — це різниця між вартістю верстата і сумою орендної плати за період його експлуатації.

Релевантними (значними, суттєвими) можна вважати тільки такі майбутні затрати, які зміняться в результаті прийнятого рішення. При визначенні релевантних затрат слід враховувати безповоротні і тимчасові затрати.

Безповоротні затрати, тобто затрати минулих періодів, які виникли в результаті раніше прийнятого рішення, не є суттєвими для прийняття управлінських рішень.

Приклад: На будівництво нового виробничого корпусу витрачено 13 млн грн і вже зараз очевидно, що для його введення в експлуатацію потрібно витратити ще 12 млн грн. Дохід від реалізації продукції, яка буде виготовлятися у ньому, в найближчі 5 років складе 23 млн грн.

Запитання: чи слід продовжувати будівництво?

З метою отримання відповіді на вказане запитання необхідно здійснити аналіз альтернативних варіантів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

АНАЛІЗ ВАРІАНТІВ

Варіанти	Затрати, млн грн	Дохід, млн грн	Різниця, млн грн
А. Будівництво припинено	13	0	-13
Б. Будівництво продовжено	25	23	-2
Різниця (Б — А)	12	23	11

На витрачені 13 млн грн вплинути вже неможливо. Релевантними є тільки ті затрати і вигоди, на які можна вплинути сьогодні, тобто різниця затрат.

Дані наведеної таблиці наочно засвідчують, що необхідно у цьому випадку продовжувати будівництво, оскільки різниця між двома варіантами у сумі 11 млн грн на користь варіанту Б.

Мета класифікації затрат — виділити із загальної їх маси релевантну частину (частину, на яку можна вплинути в даний момент). Тому спосіб класифікації залежатиме від конкретного завдання, яке ставиться перед керівництвом. Отже, класифікація затрат повинна бути пов'язана зі специфікою конкретних завдань (табл. 2.4).

Тимчасові затрати (альтернативні затрати, втрачена вигода) — затрати, які враховуються при прийнятті рішень, але в майбутньому їх бути не може. Вони виникають у випадку обмеження ресурсів і є релевантними для прийняття рішень.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати (втрати).

Дійсні (реальні) витрати — це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Вони відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення.

Можливі витрати (втрати) — це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАТРАТ ЩОДО ЗАВДАНЬ ПІДПРИЄМСТВА

Питання, які стоять перед керівником	Класифікація затрат
1. Як зміниться прибуток при оцінці зміни цін, затрат і обсягу виробництва? 2. Які наслідки будуть мати зміни структури випуску? 3. Яка оптимальна (найкраща) структура випуску? 4. Яким повинен бути обсяг виробництва? 5. Наскільки великий ризик і який «запас міцності»?	За динамікою затрат відносно обсягу випуску продукції: — змінні; — постійні; — змішані.
1. Які затрати на виробництво в цілому? 2. Які затрати на виробництво даного виду продукції чи групи видів продукції? 3. Які затрати даного підрозділу?	За можливістю віднесення на конкретний об'єкт калькуляції (продукцію): — прями; — непрямі.
1. Наскільки значні відхилення «план-факт» і чим вони викликані? 2. Хто відповідає за відхилення? 3. Чи є можливість фінансового маневру? У чому конкретні резерви економії?	За ступенем урегульованості: — повністю регульовані; — частково регульовані; — слабо регульовані (задані)

Наприклад, підприємство розглядає альтернативу використання вільних обігових коштів: придбати цінні папери або комп'ютер і здати його в оренду.

У цьому разі релевантні витрати для наведених варіантів становлять:

Дійсні витрати + Можливі витрати = Релевантні витрати

$$\begin{aligned}
 & \text{Варіант 1} \left(\begin{array}{l} \text{Придбання} \\ \text{акцій} \end{array} \right): \text{Вартість акцій} + \\
 & + \text{Втрати доходу від завдання комп'ютера в оренду} = \text{Релевантні витрати для варіанта 1} \\
 & \text{Варіант 2} \left(\begin{array}{l} \text{Придбати комп'ютер і} \\ \text{здати його в оренду} \end{array} \right): \text{Вартість комп'ютера} + \\
 & + \text{Втрати доходу від дивідендів} = \text{Релевантні витрати для варіанта 2}
 \end{aligned}$$

Можливі витрати не відображають в облікових регістрах і беруть до уваги тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Поділ витрат на постійні та змінні має досить суттєве значення для управління витратами. У зв'язку з цим досить важливо на практиці підійти до розмежування їх на вказані групи. Проте процес цей не є простим, як здається на перший погляд. Складність полягає у тому, що переважна більшість витрат є умовно-постійними та умовно-змінними або напівпостійними та напівзмінними.

Будь-які витрати відносяться до **змінних витрат**, якщо їх величина залежить від обсягу виробництва. У випадку відсутності такої залежності витрати носять назву постійних.

Постійні витрати поділяються на обов'язкові і дискреційні.

Обов'язкові витрати — це витрати номінальної потужності або, іншими словами, це заплановані накладні витрати, які могли б бути понесені підприємством чи організацією при нульовому обсязі ділових операцій. Сюди відносяться усі витрати, які необхідно здійснити, щоб бути у «готовності до роботи».

Дискреційні витрати виникають протягом визначеного періоду часу (тобто це періодичні витрати) в результаті конкретного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом організації. Вони не пов'язані з обсягами виробництва або збуту. Рівень таких витрат встановлюється рішенням організації; таким же рішенням вони можуть бути збільшені, скорочені або усунуті. Типовими прикладами дискреційних витрат є витрати на дослідження і розробки, вартість рекламних засобів і витрати на програми підвищення кваліфікації персоналу.

Маржинальні (граничні) витрати — це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції. Характерною особливістю їх є те, що вони знижуються в розрахунку на одиницю продукції зі збільшенням обсягів виробництва.

Середні витрати характеризують собою середній розмір витрат на виготовлення одиниці продукції, виконаної роботи чи наданої послуги.

Залежно від ситуації менеджера можуть цікавити як маржинальні, так і середні витрати. Наприклад, менеджер приватного коледжу може вивчати можливість додаткового набору, виходячи з маржинальних витрат, та розглядати середні витрати на методичне забезпечення студентів для складання бюджету.

Стосовно оцінки поведінки витрат, крім маржинальних і середніх витрат, можна виділити ще й так звані **інкрементні витрати**. До них слід віднести витрати на додатковий обсяг продукції (робіт) після рівня, коли вони починають поводити себе як напівзмінні.

Скажімо, витрати на перших 50 одиниць продукції складають 5,0 тис. грн, а наступних 25 одиниць — 2,0 тис. грн. Отже, маржинальні витрати на одиницю продукції в даному випадку становитимуть 80 грн, у той час як середні складатимуть 93,3 грн.

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив.

Неконтрольовані витрати — це витрати, які менеджер не може контролювати чи впливати на них.

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера.

Одні й ті самі витрати можуть бути контрольованими з боку керівника цеху підприємства та неконтрольованими для керівника цеху іншого підприємства.

Прикладом традиційно контрольованих витрат з позиції начальника цеху є основні матеріальні витрати і основна заробітна плата виробничих робітників, а неконтрольованих — амортизація виробничого устаткування.

Класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані лежить в основі системи обліку за центрами відповідальності.

Досить своєчасною та аргументованою є запропонована вітчизняним науковцем Л. В. Нападовською класифікація затрат згідно з цілями управління, яка наведена у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАТРАТ СТОСОВНО МЕТИ ДОСЛІДЖЕННЯ [45, с. 140]

Ознака	Види затрат	Мета використання
1. За відношенням до виконавців	Контрольовані і неконтрольовані	З метою здійснення контролю за діяльністю виконавців
2. За відношенням до обсягу виробництва	Змінні і постійні	З метою оптимізації самого виробничого процесу та аналізу безбитковості виробничого процесу (в системі обліку за змінними витратами)
3. За способом віднесення на собівартість об'єктів	Прямі і посередні	Для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку (за повною собівартістю)
4. За доцільністю витрачання	Продуктивні і непродуктивні	З метою контролю за економічним використанням ресурсів

Ознака	Види затрат	Мета використання
5. За складом	Фактичні, планові, прогнозні	З метою прогнозування та регулювання затрат
6. Згідно з порядком віднесення затрат на період генерування прибутку	На продукт, на період	Для розрахунку окремих витрат і контролю за інвестиціями
7. Залежно від управлінського рішення	Релевантні і нерелевантні	З метою визначення впливу управлінського рішення на величину затрат
8. За місцем виникнення затрат і центрами відповідальності	Затрати на робочому місці, затрати бригади, дільниці, цеху (переділу)	З метою здійснення контролю за відповідальними особами за місцем виникнення затрат
9. За ступенем опосередкування	Загальні, середні	Для визначення загальних витрат і цін на окремі вироби
10. Залежно від терміну прийняття рішення	Поточні та довгострокові	З метою рішення короткострокових та довгострокових завдань
11. Залежно від того, чи враховують ці затрати для прийняття рішень	Безповоротні та уявні	З метою вибору оптимального із сукупності альтернативних рішень
12. Залежно від прийнятого рішення щодо завантаження виробничих потужностей	Інкрементні та маржинальні затрати і доходи	З метою прийняття рішень щодо збільшення обсягу виробництва продукції

Запровадження в практику роботи вітчизняних підприємств і організацій запропонованих класифікацій витрат дасть змогу істотно покращити групування виробничих затрат та пристосувати його до потреб ринкової економіки.

2.3. СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ВИДИ

Показнику собівартості продукції належить одне з провідних місць в економічному механізмі господарювання. Від рівня собівартості залежить прибуток, рівень цін, рентабельність та інші показники.

Собівартість продукції (робіт, послуг) є одним із найважливіших показників роботи кожного підприємства чи організації, так як вона характеризує всі сторони його (її) діяльності. В собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції, тому вона показує наскільки ефективно на підприємстві використовуються всі види ресурсів. Крім того, собівартість продукції характеризує результати виробничої, господарської і комерційної діяльності підприємства.

Собівартість продукції (робіт, послуг) — це виражені у грошовій формі витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва та реалізацією продукції (виконання робіт, надання послуг). Собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства складається з витрат природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат.

Собівартість — один з найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки він:

- комплексно характеризує рівень витрат усіх наявних ресурсів підприємства, а відтак, і рівень техніки, технології та організації виробництва;

- є базою для оцінки економічної ефективності виробництва;

- є базою для встановлення цін на продукцію (роботи, послуги);

- є базою для визначення прибутку підприємства.

Собівартість продукції є якісним показником, в якому концентровано відображаються результати господарської діяльності організації, її досягнення і резерви. Чим нижча собівартість продукції, тим більшою є економія праці, краще використовуються основні фонди, матеріали, паливо, тим дешевше виробництво продукції обходиться як підприємству, так і суспільству в цілому.

Витрати, які відносяться на собівартість продукції, визначаються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

До собівартості продукції, зокрема, включаються витрати праці, засобів і предметів праці на виробництво продукції на підприємстві. До них відносяться:

- витрати на підготовку і освоєння виробництва;

- витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), зумовлені технологією і організацією виробництва, включаючи витрати на контроль виробничих процесів і якості продукції, що випускається;

- витрати, пов'язані з раціоналізацією й винахідництвом;
- витрати по обслуговуванню виробничого процесу, забезпеченню нормальних умов праці й техніки безпеки;
- витрати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою та перепідготовкою кадрів;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати по управлінню виробництвом тощо.

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються також витрати від браку, від простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестачі матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного убутку.

Залежно від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяються такі її види:

— **технологічна** — включає лише прямі витрати, пов'язані з підготовкою та виготовленням продукції;

— **виробнича** — включає прямі витрати і загальновиробничі витрати; вона характеризує витрати самостійного виробничого підрозділу (цеху) на виготовлення продукції;

— **маржинальна (обмежена)** — це виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, які припадають на одиницю продукції;

— **фабрично-заводська** — собівартість, до складу якої включаються, крім безпосередніх затрат на її виготовлення, ще й адміністративні та інші операційні витрати;

— **повна** — виробнича собівартість, яка збільшена на суму адміністративних, комерційних і збутових витрат. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції;

— **індивідуальна** — характеризує витрати конкретного підприємства, які пов'язані з випуском продукції;

— **середньогалузева** — характеризує середні по галузі витрати на виробництво даного виробу і розраховується за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

Принцип **історичної собівартості**, що покладений в основу бухгалтерського обліку, передбачає пріоритетну оцінку активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і споживання.

Згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку до історичної (фактичної) собівартості повинні включатися лише виробничі витрати: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати.

Показник повної собівартості використовується не для оцінки активів, а для цілей довгострокового планування та для визначення ціни на продукцію.

За ознакою часу собівартість поділяється на планову (нормативну) і фактичну. Для розрахунку **планової (нормативної) собівартості** включаються максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені планом на минулий період. **Фактична собівартість** характеризує розмір дійсно затрачених засобів на випущену продукцію, виконані роботи чи надані послуги.

2.4. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ ВИНИКНЕННЯ, ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Для контролінгу надзвичайно важливого значення в сьогоднішніх умовах господарювання набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству чи організації, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування затрат. Як відомо, інформація про витрати формується за допомогою бухгалтерського обліку. Бухгалтерському апарату затрати на виробництво найкраще контролювати у процесі виробничого споживання ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування. У зв'язку з цим з'явилися такі об'єкти формування і обліку затрат, як місця виникнення затрат, центри затрат і центри відповідальності.

Місцем виникнення затрат називається місце, де вони фактично утворились.

До місць виникнення затрат відносять структурні підрозділи (цехи, бригади, відділи, дільниці), які являють собою об'єкти нормування, планування і обліку затрат виробництва з метою контролю і управління витратами виробничих ресурсів.

Місця виникнення затрат є об'єктами аналітичного обліку затрат на виробництво за елементами затрат і статтями калькуляції.

Щодо процесу виробництва місця виникнення затрат можна класифікувати на виробничі і обслуговуючі. До виробничих належать цехи, дільниці, бригади, а до обслуговуючих — відділи і служби управління, склади і лабораторії тощо.

Облік затрат за місцями виникнення ввели у 20-х роках ХХ ст. з метою підвищення точності калькулювання. Вихідним спонукальним моментом групування затрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного групування за видами продукції.

Цех чи інший підрозділ чітко виділявся як місце виникнення затрат, що полегшувало їх локалізацію і дозволяло наблизити непрямі затрати, які підлягали розподілу до виготовленої в даному місці продукції.

Поступово до мети обліку затрат за місцями виникнення, крім забезпечення достовірного калькулювання, приєднався також і контроль за обґрунтованістю і раціональністю витрачання ресурсів, тобто контроль затрат у місцях їх виникнення.

З часом облік затрат за місцями виникнення все більше відособлювався від калькулювання, чому сприяла тенденція до укрупнення структурних підрозділів.

Слід зазначити, що проблеми групування затрат за місцями їх виникнення ще належним чином не досліджені. На виробничих підприємствах місце виникнення затрат — це сфера відповідальності, яка пов'язана з певними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговуванням виробництва і його управлінням. Отже, в першу чергу, до них слід віднести окремі види виробництв (основні, допоміжні, підсобні, обслуговуючі) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні.

При більшій деталізації це може стосуватися діяльності бригад, окремих служб, бюро, лабораторій — за необхідності і можливістю виділення затрат, пов'язаних з обсягом виконуваних ними робіт або безпосередньо залежних від їх діяльності.

Ступінь деталізації витрат за місцями їх виникнення для кожного підприємства індивідуальна.

Групування затрат виробництва в розрізі виробничих підрозділів дозволяє усунути безконтрольність затрат і закріпити відповідальність за їх величину за конкретними виконавцями і керівниками.

Обліку за місцями виникнення затрат надається особливо важливе значення, так як впливати на собівартість і рівень економічності виробництва можливо лише на даному етапі. На етапі калькулювання можна лише більш-менш приблизно розподілити витрати виробництва між виробами, абсолютно не впливаючи на загальний рівень та характер цих витрат.

Приблизно в середині 40-х років ХХ ст. з'являється поняття «центр затрат», «оперативний центр затрат», під яким розуміють первинну ланку обліку затрат для контролю їх у підрозділах та більш точного розподілу витрат за об'єктами калькулювання, в якості яких можуть виступати: групи виробничого устаткування, робочі місця, технологічні процеси, виробничі дільниці.

Можливі центри обліку виробничих затрат наведено на рис. 2.2.

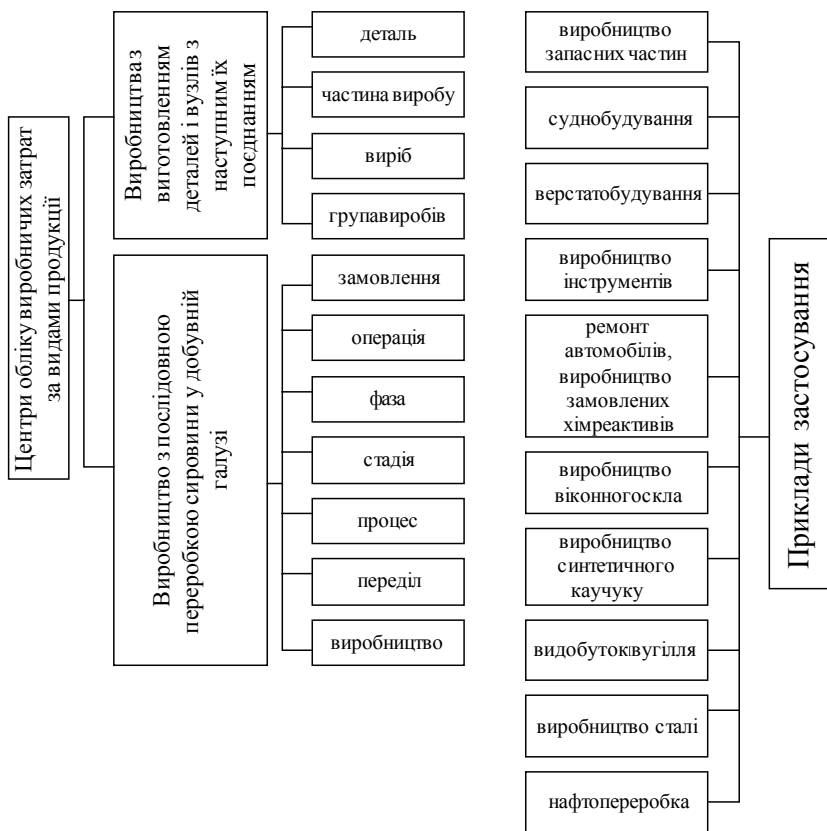


Рис. 2.2. Класифікація центрів обліку виробничих затрат за видами [60, с. 411]

За своєю природою кожне робоче місце — це центр затрат. Проте в обліку до такої деталізації, як правило, не вдаються.

Центри затрат — це первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, що характеризуються одноманітністю функцій і виробничих операцій, приблизним рівнем технічної оснащеності та організації, направленістю (спрямуванням) затрат. Їх виділяють в якості об'єкта планування і обліку затрат з метою деталізації затрат, посилення контролю і підвищення точності калькулювання.

Центр затрат може спадатися з організаційною одиницею (цехом, відділенням, дільницею) або бути підрозділом, що входить до складу цієї одиниці. Основою виділення центрів затрат є спі-

льність устаткування, що використовується, виконуваних операцій чи функцій.

Групування витрат за центрами затрат пов'язане з додатковими обліково-вирахувальними роботами. Тому доцільність їх введення необхідно оцінити з точки зору корисності додаткової інформації щодо затрат виробництва.

Центри затрат, як і місця виникнення затрат, класифікують за відношенням до процесу виробництва на виробничі, обслуговуючі і умовні.

До виробничих належать виробництва (виробничі комплекси), цехи, дільниці, бригади.

До обслуговуючих належать відділи (служби) управління та обслуговування виробництва.

До умовних належать статті собівартості, субстатті по комплексних витратах, економічні елементи.

Ступінь деталізації центрів затрат залежить від трудомісткості обліку і можливої ефективності використання отриманої інформації. Номенклатура центрів затрат повинна передбачати єдину систему їх кодування, що дає можливість сортування і групування даних про затрати по будь-яких закодованих ознаках у різних комбінаціях.

Групування затрат за центрами, по суті, являє складову частину системи калькулювання і його краще здійснювати у єдності з калькуляційним обліком.

Центри затрат відрізняються від місць виникнення затрат тим, що являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями всередині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділі, а головне — забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання. Особливо посилюється необхідність виділення центрів затрат в умовах росту автоматизації виробництва, коли при калькулюванні виникає необхідність підвищення точності віднесення витрат з утримання і експлуатації виробничого устаткування і загальновиробничих витрат на калькуляційні об'єкти. Зростає потреба у групуванні їх за групами устаткування, окремими комплексами, тобто центрами затрат.

У широкому розумінні слова центри витрат являють собою сфери відповідальності за окремі стадії кругообігу засобів на підприємстві. Центри витрат виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва.

В економічній літературі є така думка, що центри витрат поділяються на дві групи — первинні та акумулюючі. До *первинних центрів витрат* відносять бригади, дільниці, відділи апарату управління тощо, а до *акумулюючих* — центри за сферами кругообігу коштів — постачальницько-заготівельна, виробнича, організаційна, фінансово-збутова, непродуктивна діяльність.

Розрізняють центри регульованих затрат і частково регульованих затрат. Для прикладу *центром регульованих затрат* можуть бути цехи основного виробництва у промисловості, виконробські дільниці у будівництві. До *центрів частково регульованих затрат* можна віднести адміністративно-управлінський апарат підприємства чи організації, бюро економічного аналізу, конструкторське бюро тощо.

Кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, технології виробництва, організації праці, структури управління, рівня техніки тощо. Виділення центрів витрат і збір інформації залежить від прагматичних цілей і визначається потребами апарату управління.

З розвитком виробничих відносин, теорії управління виробництвом і управління витратами, зокрема, з'явилося поняття «центр відповідальності».

Одні автори ототожнюють ці поняття, а інші вказують на те, що це різні поняття. Дійсно, центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому в одному центрі витрат може бути один центр відповідальності (начальник цеху) або декілька центрів, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, налагодження устаткування, головний енергетик — за використання усіх видів енергії, майстри — за використання матеріалів тощо).

Разом з тим бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає декілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості по всіх дільницях, які входять у склад цеху.

У сучасному трактуванні **центр відповідальності** — це підрозділ підприємства, який очолює керівник (менеджер), що володіє делегованими повноваженнями і відповідає за результати роботи цього підрозділу, тобто це місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів.

Слід мати на увазі, що місця виникнення і центри затрат можуть повністю спадатися (цех, дільниця, бригада), але в цей же час цех, що складається з декількох дільниць, будучи центром відповідальності, охоплює декілька місць виникнення затрат.

Функціональні відділи і служби управління відповідають за рівень затрат, які виникають не лише в цих підрозділах. Їх відповідальність поширюється на багато ланок виробництва.

Обсяг споживання виробничих ресурсів у місцях виникнення затрат залежить не лише від зусиль виробничих колективів — куди більше він зумовлений роботою технічних і постачальницьких служб підприємства. У зв'язку з цим зона їх відповідальності значно ширша місць виникнення затрат — відповідних відділів як структурних підрозділів. Такий центр відповідальності вбирає в себе декілька виробничих місць виникнення затрат.

Центри відповідальності стосовно процесу виробництва поділяють на основні і функціональні, а за відношенням до внутрішньогосподарського механізму — на госпрозрахункові і аналітичні.

Основні центри відповідальності забезпечують контроль затрат у місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за затрати цехів, що входять до нього, цех — за затрати дільниць, які належать йому, дільниця — за затрати бригад.

Функціональні центри поширюють контроль затрат на багато місць їх виникнення, якщо затрати у них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести: відділ головного механіка, який відповідає за затрати на ремонтні роботи і модернізацію виробничого устаткування у всіх виробничих підрозділах; відділ головного енергетика, який відповідає за затрати на тепло і електроенергію, воду, стиснуте повітря по підприємству в цілому та інші функціональні відділи, зв'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

Госпрозрахункові центри відповідальності, як правило, спадаються з місцями виникнення затрат, їм належить контроль у момент виникнення витрат.

Аналітичні центри відповідальності не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони створюють системи контролю за окремими витратами.

Головна суть створення центрів відповідальності — більш чітка організація контролю і регулювання затрат як функції управління, забезпечення чіткої персоніфікованої відповідальності за рівень окремих витрат на підприємстві. Суть цього процесу полягає у зіставленні досягнутих результатів із запланованими (або з

нормами), аналізі причин відхилень, встановленні відповідальних за ці відхилення та прийнятті необхідних коригуючих заходів.

Дуже важливо з метою забезпечення урегульованості рівня затрат планувати і обліковувати по центру лише ті затрати, на які може мати значний вплив керівник цього центру відповідальності. Часто відповідальність за певну статтю витрат може бути поділена. Наприклад, вартість матеріалів може змінюватися не лише залежно від кількості використаних матеріалів (відповідальність несе начальник виробничого цеху), але й за рахунок зміни ціни (відповідальність працівників відділу матеріально-технічного постачання). У зв'язку з цим при виявленні відхилень затрат від запланованих необхідно персоніфікувати відповідальність за ці відхилення, так як особа, яка не володіє повноваженнями контролю витрат, не може нести відповідальності за їх рівень.

Розрізняють два види центрів відповідальності, а саме:

- 1) центр відповідальності за затратами;
- 2) центр відповідальності за фінансовими результатами.

Основними центрами відповідальності можуть бути: працівник, бригадир (майстер), начальник цеху (дільниці), начальник (завідувач) служби, головний механік, головний інженер та ін., адміністрація підприємства в цілому.

Разом з тим розрізняють такі принципи виділення центрів відповідальності на підприємстві:

- функціональний;
- територіальний;
- відповідності організаційній структурі;
- подібності структури затрат.

За функціональним принципом виділяють такі центри відповідальності:

- обслуговуючі;
- матеріальні;
- виробничі;
- управлінські;
- збутові.

Обслуговуючі центри відповідальності надають послуги іншим центрам всередині підприємства (їдальня, електропідстанція, паросилове господарство).

Матеріальні центри відповідальності служать для заготівлі і забезпечення підприємства чи організації матеріальними ресурсами (відділ матеріально-технічного постачання).

Виробничі центри відповідальності — підрозділи основного, допоміжного і підсобного виробництва.

Управлінські центри відповідальності — заводоуправління, бухгалтерія, відділ кадрів.

Збутові центри відповідальності — займаються реалізацією продукції (відділ маркетингу, збуту).

За територіальним принципом існує два варіанти поділу на центри відповідальності:

1. У рамках одного центру відповідальності поєднані декілька функцій (наприклад, деякі підприємства мають декілька представництв у різних регіонах і кожне таке представництво займається маркетингом, рекламою, збутом продукції тощо).

2. Один функціональний напрямок діяльності поділяють на декілька центрів відповідальності (наприклад, підприємство має декілька складів, розміщених в різних частинах міста).

Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації. При цьому необхідно враховувати такі вимоги:

— у кожному центрі затрат повинні бути показники для вимірювання обсягу діяльності, база розподілу затрат;

— у кожному центрі повинен бути відповідальний;

— ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу;

— на центри затрат бажано відносити тільки прямі затрати;

— оскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників існуючих підрозділів (центрів), необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Формування витрат за центрами витрат і сферами відповідальності до цього часу ще не знайшло належного застосування на підприємствах України, хоча його необхідність диктується тією обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження з метою обмеження витрат на виробництво, що призведе до мінімізації ціни продажу.

Поділ підприємства на центри відповідальності і класифікація затрат є фундаментом всієї системи контролінгу.

Організація обліку, планування і контролю за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності показує, що для оцінки результатів діяльності кожного підрозділу необхідно визначити величину прибутку, отриману кожним конкретним центром відповідальності. Це вкрай важливо при внутрішньогосподарських госпрозрахункових відносинах.

Внаслідок цього у практичній діяльності сучасних підприємств і організацій виділяють ще й центри прибутку, центри рентабельності, центри виторгу, центри інвестицій тощо.

Центр прибутку — це підрозділ, керівник якого відповідає як за затрати, так і за прибутки. Наприклад, підприємство в складі великого об'єднання, яке може складатись із декількох центрів затрат.

Центр рентабельності — різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати — грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток — різниця між доходом та витратами.

Центр рентабельності, на думку професора Бутинця Ф. Ф. та науковців Чижевської Л. В. і Герасимчук Н. В., — це економіка підприємства в мініатюрі. Використання моделі управління за центрами рентабельності дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток [6, с. 46].

Формування центрів рентабельності не завжди ефективне. Якщо випускається однорідна продукція (вугілля, цемент та ін.), яка змінюється в натуральних показниках, то немає необхідності визначати обсяг виробництва у вартісних показниках. Досить визначити власні витрати кожного підрозділу і порівняти їх на тону продукції, випущеної підприємством.

Недоцільно формувати центри рентабельності, коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам без вказаної ціни послуг (наприклад, послуги відділу внутрішнього аудиту), а також у випадках при встановленні трансфертних цін, коли виникають суперечки між управлінцями різних центрів. Трансфертні ціни можуть викликати цікавість менеджерів центрів відповідальності до отримання короткострокових результатів, наносячи шкоду підприємству в цілому при вирішенні довгострокових перспектив розвитку.

Основними передумовами формування та організації обліку за центрами витрат, відповідальності та рентабельності є чіткий розподіл витрат на залежні від функцій того чи іншого центру, постійні та змінні, прямі витрати, від величини яких найбільше залежить прибутковість кожного виробу; калькуляція собівартості з повним розподілом витрат на рівні підприємства; виділення в обліку трьох елементів витрат — матеріальних, трудових і накладних; планування прибутку та контроль за витратами [6, с. 47].

Центр виторгу — це підрозділ, керівник якого відповідає за виручку, але не за затрати, наприклад, відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість продукції, а лише за витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Центр інвестицій — це підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи і затрати. Наприклад, новий побудований виробничий об'єкт підприємства в складі об'єднання.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

1. У якому документі дається визнання витрат?
2. Яка різниця між поняттям «витрати» у бухгалтерському і податковому обліку?
3. У чому полягає необхідність класифікації витрат?
4. Які найбільш суттєві ознаки можуть бути покладені в основу класифікації затрат?
5. На які види поділяються затрати стосовно обсягу виробництва?
6. У чому саме проявляються відмінності затрат, згрупованих за калькуляційними статтями і економічними елементами?
7. Що таке релевантні і нерелевантні затрати?
8. На які види поділяються затрати залежно від контролю виконання?
9. Які витрати належать до витрат періоду?
10. Що таке маржинальна собівартість продукції?
11. Чим саме відрізняється повна собівартість продукції від її виробничої собівартості?
12. Дати визначення понять «центр витрат», «центр відповідальності», «центр прибутку», «центр виручки», «центр інвестицій».
13. Які принципи покладено в основу класифікації центрів відповідальності?
14. Вкажіть фактори, які впливають на вибір центрів затрат?



ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

3.1. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ВИХІДНИЙ ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ І ЙОГО ЗАВДАННЯ

Управлінський облік виник у країнах з ринковою економікою в інтересах внутрішніх користувачів інформації. Він складається із систематичного обліку, який розвиває традиційні способи бухгалтерської інформації, і проблемного обліку, що дозволяє виробити дійові управлінські рішення.

До цього часу в економічній літературі ще не сформувалася єдина думка щодо визначення суті управлінського обліку. Проте найбільш зрозумілими і вдалим можна вважати такі його тлумачення.

Управлінський облік — це процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [7, с. 209].

Управлінський облік — це економічна система, пов'язана із підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством [45, с. 35—36].

До недавнього часу у нас розвивався лише фінансовий облік. а з управлінського обліку використовувалися деякі фрагменти — облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості готової продукції, техніко-економічне планування, аналіз господарської діяльності.

Особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання — забезпечення потреб користувачів у такій інформації, яка носить адресний характер, а також орієнтація на детальний облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості про-

дукції з метою пошуків резервів для зниження витрат на одиницю продукції.

Інформація управлінського обліку орієнтована на задоволення потреб як поточного, так і стратегічного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності внутрішніх господарських підрозділів підприємств та організацій, а також роботи працівників апарату управління, особливо менеджерів. Це вказує на те, що управлінський облік, як справедливо зазначає вітчизняний учений Голов С. Ф., є складовою частиною процесу управління. Він надає інформацію, важливу для [7, с. 209—210]:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації;

- контролювання її поточної діяльності;

- оптимізації використання ресурсів;

- оцінки ефективності діяльності;

- зниження суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Управлінський облік повинен забезпечити для адміністрації таку інформацію, яка дозволяє:

- приймати управлінські рішення з урахуванням їх економічних наслідків, контролювати витрати у зіставленні з нормами;

- формувати економічну стратегію;

- оцінювати формування собівартості і прибутку протягом місяця;

- оцінювати витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства;

- приймати рішення щодо окупності програм, калькуляції собівартості продукції, окупності і ефективності ремонтів, використання ресурсів.

Управлінський облік не регламентується і його організація та методологія залежить від потреб системи управління, тому для проектування підсистеми управлінського обліку необхідно вивчити запити управлінських служб. Як правило, управлінський облік доцільно організовувати на великих та середніх підприємствах, які мають складну структуру, значну номенклатуру виробів, сировини, матеріалів, напівфабрикатів, складний технологічний процес тощо.

Для розвитку управлінського обліку в Україні, як вважає професор Пушкар М. С., необхідні деякі передумови [56, с. 224—226]:

По-перше, формування ринкової інфраструктури, приватизація підприємств, ринковий механізм ціноутворення закономірно

викликають необхідність розробки системи формування собівартості продукції. Рахувати витрати на виробництво потрібно не наприкінці місяця, коли вже неможливо вплинути на них, а на початку місяця на основі норм. Протягом місяця фіксуються відхилення від норм з виявленням причин і винуватців в розрізі окремих структурних підрозділів з метою їх аналізу і прийняття оперативних рішень щодо формування собівартості продукції.

По-друге, конкуренція між товаровиробниками, яка здійснюється в цінній формі або в нецінових формах, вимагає постійної уваги до пошуку резервів зниження собівартості. За всіх інших рівних умов у конкурентній боротьбі виграє той, в кого нижче собівартість. З іншого боку, виникає необхідність організувати облік реалізації продукції по географічних районах, сегментах ринку, групах покупців, стежити за становищем на ринку конкурентів тощо. Це означає, що виробництво та збут продукції організується на основі маркетингових досліджень. Бухгалтерський облік включає ряд нових об'єктів спостереження і тому розширюються його межі. Поява управлінського обліку в значній мірі обумовлена ускладненням зовнішнього середовища і необхідністю врахування його змін.

По-третє, в ринковій економіці діє комерційна таємниця, яка пов'язана з засекречуванням певної інформації. Кабінет Міністрів України постановою від 9.09.1993 р. № 611 «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» визначив коло тих даних, які повинні бути відкритими. До них відносять [53]:

- установчі (засновницькі) документи;
- державна звітність;
- дані про податки і платежі та правильність їх нарахування;
- чисельність працюючих та їх заробітна плата;
- дані про забруднення навколишнього середовища, недотримання безпечних умов праці тощо;
- документи про платоспроможність;
- відомості, що підлягають оголошенню відповідно до чинного законодавства.

З цього переліку виходить, що всі інші дані, що характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства, не підлягають розголошенню і складають комерційну таємницю.

Враховуючи те, що управлінський облік направлений на контроль за формуванням собівартості і калькулювання продукції, його дані є комерційною таємницею, розголошення яких може нанести шкоду.

По-четверте, розвиток теорії і практики обліку дає можливість відокремити управлінський облік від фінансового. Система обліку витрат на виробництво дає можливість організувати аналітичний облік паралельно за багатьма ознаками:

- за елементами;
- за статтями;
- за центрами витрат;
- за сферами відповідальності;
- за процесами виробництва;
- за видами продукції;
- за нормами витрат, відхиленнями від норм і змінами норм;
- за частками витрат окремих цехів у собівартості окремих видів продукції;
- за змінами;
- за бригадами.

Отже, передумови виникнення управлінського обліку були в певній мірі закладені в систематичному обліку, який формувався в Україні до цього часу. Разом з тим формування ринкової інфраструктури робить необхідним відокремлення управлінського обліку в окрему галузь системи бухгалтерського обліку.

На думку професора Сопка В. В., внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо. Цей облік становить комерційну таємницю підприємства. Він будується суто для конкретного підприємства виходячи з характеру технологій, організаційних рішень. Основними користувачами інформації з внутрішньогосподарського обліку є керівники, власники, засновники, менеджери. Це конфіденційна, таємна бухгалтерська інформація [60, с. 399].

Отже, побудова бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку базується на даних фінансового обліку, тобто вихідними для внутрішньогосподарського обліку є дані фінансового обліку. Завдання внутрішньогосподарського обліку — з допомогою деталізації та предметно-цільової конкретизації розкрити відповідність або невідповідність затрат бізнес-плановим показникам. У разі відхилення визначити, хто був ініціатором економії або винуватцем перевитрат. А це означає, що для потреб внутрішнього-

сподарського обліку необхідно залучати дані (показники) бізнес-плану, а також нормативну інформацію.

Крім того, у побудові внутрішньогосподарського обліку бере участь також різна технологічна, маркетингова й інша інформація, яка може впливати на оптимізацію управлінських рішень щодо скорочення затрат, збільшення доходів, одержання додаткового прибутку або зменшення збитків.

А це означає, що поняття «внутрішньогосподарський облік» значно ширше, ніж просто бухгалтерський облік.

Згідно з нашими переконаннями, управлінський облік, незважаючи на його назву, чи то виробничий облік, чи внутрішньогосподарський, — це досить вагома складова комплексної системи бухгалтерського обліку, яка набуває все більшого поширення і практичного застосування.

Управлінський облік має зв'язки з рядом інших наук — фінансовим обліком, менеджментом, математикою, аналізом господарської діяльності, фінансами, статистикою, технологією, інженерною справою.

Виходячи з ролі і значення управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку в цілому можна виділити такі найбільш суттєві його ознаки:

- підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи;

- забезпечення внутрішніх потреб підприємства в інформації;

- обмеження об'єктів обліку витратами на виробництво і калькулюванням собівартості продукції;

- конфіденційність.

Управлінський облік організовується в такому порядку, щоб повністю задовольнити потреби управління в інформації щодо формування собівартості і визначення рентабельності окремих видів продукції.

Інформація про собівартість продукції є конфіденційною, і вона призначена для службового користування без права розголошення.

Предметом управлінського обліку є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі центрів витрат і сфер відповідальності і визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку.

Метою управлінського обліку є мінімізація витрат на виробництво продукції і отримання максимально можливого рівня рентабельності або норми прибутку.

Для досягнення мети необхідно, на думку професора Пушкаря М. С., децентралізувати контроль за формуванням собівартості. Прямі витрати на виробництво (матеріальні ресурси, заробітна плата) слід планувати і контролювати за центрами витрат і відповідальними особами (лінійний персонал), а непрямі витрати (витрати по утриманню і експлуатації машин і устаткування, витрати на управління) — штабним персоналом (начальниками відділів і служб) [56, с. 229].

Управлінський облік є вихідним елементом системи контролінгу, оскільки забезпечує службу контролінгу вичерпною достовірною та необхідною інформацією щодо витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на всіх стадіях виробничого процесу, що дає змогу здійснювати підготовку виважених управлінських рішень на підставі такої інформації.

Завданням управлінського обліку, на думку професора Фаріона І. Д. та Писаренка Т. М. є складання звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, його керівників (менеджерів) та інших внутрішніх користувачів інформації [73, с. 12]. Безперечно, таке твердження є надто звуженим і не в повній мірі охоплює ту низку питань, які перебувають в полі зору управлінського обліку. Більш повний і деталізований перелік таких завдань наводить професор Пушкар М. С.

Основними завданнями управлінського обліку, на його думку, є [56, с. 229]:

- складання кошторисів на виробництво продукції;
- облік витрат на виробництво паралельно за багатьма напрямками (цех, дільниця, бригада, виріб, елемент, стаття калькуляції);
- визначення об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць;
- вибір методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- складання планових і звітних калькуляцій;
- аналіз відхилень від норм витрат;
- групування відхилень за причинами і винуватцями;
- забезпечення інформації для управління про відхилення від норм;
- визначення собівартості продукції, норми прибутку, рентабельності;
- аналіз собівартості продукції і виявлення резервів її зниження;
- автоматизація обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції.

Заслуговує на увагу і практичне застосування у вітчизняній практиці коло завдань системи управлінського обліку, які виділяє професор КНЕУ О. О. Терещенко [66, с. 139]:

— забезпечувати розподіл витрат у розрізі «реалізована продукція — товарно-матеріальні запаси», «постійні — змінні витрати», «прямі — непрямі витрати»;

— сприяти виявленню проблемних питань у сфері витрат і розробленню альтернативних рішень для їхнього розв'язання;

— уможливити використання сучасних методів управління витратами (таргет-костинг, директ-костинг, ретроградна калькуляція, АВС-аналіз, бенчмаркінг, СVP-аналіз, одно- та багатоступінчастий директ-костинг);

— забезпечувати бюджетний контроль (аналіз причин відхилень фактичних показників витрат від планових);

— давати змогу об'єктивно оцінити результати фінансово-господарської діяльності (чи окремих заходів, операцій) у плановому періоді в цілому на підприємстві та в розрізі окремих центрів відповідальності.

3.2. МЕТОДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОЦІНКА ДЛЯ ВИРІШЕННЯ ЗАВДАНЬ КОНТРОЛІНГУ

Управлінський облік використовує у своєму дослідженні різноманітні методи обліку затрат. Існуючі методи управлінського обліку можна класифікувати за різними ознаками, а саме: за об'єктами обліку, за повнотою включення до складу собівартості, за інтерпретацією поняття затрат, за характером даних.

За об'єктами обліку затрат розрізняють такі системи управлінського обліку як облік за видами затрат, облік за центрами затрат та облік, диференційований за базами розподілу затрат.

За повнотою включення до складу собівартості вирізняють облік за повною собівартістю та облік за неповною (вкороченою) собівартістю або облік за змінними витратами.

За інтерпретацією поняття затрат управлінський облік поділяють на облік за фактичною собівартістю, облік за нормативною собівартістю та облік за плановою собівартістю.

За характером даних є системи управлінського обліку, які містять, з однієї сторони, дані про минуле, про сучасне та майбутнє, а з другої — дані для контролю, оперативного управління та планування.

Слід зазначити, що системи управлінського обліку можуть поєднувати в собі різні ознаки. Так, облік за видами затрат, облік за центрами затрат та облік, диференційований за базами розподілу затрат може здійснюватись як за повною собівартістю, так і за неповною (вкороченою) собівартістю. Останні різновиди управлінського обліку можуть містити інформацію як в частині фактичної собівартості, так і нормативної та планової, а ті, у свою чергу, характеризувати дані про минуле, сучасне, майбутнє та використовувати їх з метою контролю, оперативного управління планування.

Узагальнену класифікацію методів управлінського обліку наведемо на рис. 3.1. Стрілочки показують можливі поєднання ознак.



Рис. 3.1. Класифікація методів управлінського обліку [33, с. 47]

До переваг даної системи обліку можна віднести те, що по кожному виду продукції апарат управління має змогу мати інформацію щодо повної її собівартості.

Недоліками вказаної системи обліку слід вважати:

1. Неможливість проведення аналізу, контролю і планування затрат внаслідок неналежної уваги до характеру поведінки затрат залежно від обсягу виробництва (постійні витрати в обліку розглядаються як змінні).

2. Втрата об'єктами калькуляції індивідуальності внаслідок використання загальних баз розподілу.

3. Включення до складу собівартості продукції витрат, не пов'язаних безпосередньо з її виробництвом; у підсумку — викривлення рентабельності окремих видів продукції (залежить від вибору методу розподілу постійних витрат).

4. У калькуляції ціни з самого початку передбачається плановий прибуток, тоді як насправді необхідно лише ліквідувати ризик збитків.

Вказані недоліки не дозволяють виділити релевантні для прийняття управлінських рішень затрати.

При даній системі управлінського обліку розрізняють такі методи обліку затрат, як: облік за фактичною собівартістю, облік за нормативною собівартістю та облік за плановою собівартістю («стандарт-костинг»).

Охарактеризуємо дещо детальніше суть, переваги та недоліки кожного з наведених методів обліку затрат.

1. Облік за фактичною собівартістю

1.1. Базовий варіант. При цьому варіанті фактичні затрати відображаються без будь-яких коригувань.

Головною перевагою даного методу є його простота.

Щодо недоліків, то ними є:

— відсутність нормативів для контролю кількості використаних ресурсів та цін на них;

— відсутність можливості аналізу причин відхилень;

— складність процедури розрахунку фактичних цін в умовах надання взаємних послуг між підрозділами підприємства;

— «стрибки» собівартості внаслідок неможливості створення резервів (наприклад, для виплати відпускних робітникам);

— трудомісткість перерахунку цін на кожен одиницю використаних ресурсів;

— необхідність розрахунку собівартості кожної партії виробів, що в умовах масового виробництва є трудомістким.

1.2. За цінами минулого періоду. При даному варіанті затрати визначаються як алгебраїчна сума добутку середньої ціни минулого періоду на фактичну кількість та відхилень затрат за рахунок цін.

Перевагами даного варіанта порівняно з попереднім, є те, що спрощується порівняння затрат за різні періоди, з'являється можливість контролю та спрощується ведення самого обліку (немає необхідності щоразу перераховувати фактичну ціну).

До загальних недоліків даного варіанта необхідно віднести такі:

— використання в якості нормативу середньої ціни за минулий період, що не відповідає цілям підприємства і викликає труднощі у здійсненні контролю;

— відсутність нормативів за кількістю використання ресурсів;

— «стрибки» собівартості внаслідок неможливості створення резервів.

1.3. За плановими цінами. Основними характерними ознаками даного варіанта обліку є те, що прямі затрати відображаються за плановими цінами, відхилення прямих затрат від запланованого рівня списуються в кінці періоду, а планування постійних витрат відсутнє. Підрахунок затрат здійснюється за такими формулами:

$$Z_{зф} = Z_{зп} + B_3 + B_ч, \quad (3.1)$$

де $Z_{зф}$, $Z_{зп}$ — фактичні і планові затрати на заробітну плату;

B_3 , $B_ч$ — відхилення, які викликані зміною середньої ставки заробітної плати і чисельності персоналу.

$$Z_{мф} = Z_{мп} + B_к + B_{ц}, \quad (3.2)$$

де $Z_{мф}$, $Z_{мп}$ — фактичні і планові затрати на матеріали;

$B_к$, $B_{ц}$ — відхилення затрат, які викликані зміною кількості матеріалів та зміною цін на матеріали.

Перевагами даного варіанта, порівняно з базовим, є те, що при цьому варіанті можлива ліквідація коливань цін (у випадку прямих затрат); є змога порівняння затрат різних періодів, планування прямих затрат, а також порівняння фактичних і планових значень (але тільки для прямих затрат).

До недоліків даного варіанта, як і попереднього, слід віднести відсутність можливості контролю й аналізу відхилень непрямих затрат, а також «стрибки» собівартості внаслідок відсутності резервування.

2. Облік за нормативною собівартістю

Під нормативними затратами розуміють: середнє значення за минулі періоди; скориговане середнє значення (по екстраполяції, з поправками на зміну технології тощо).

При даному методі використовують різні нормативи, зокрема: лише за кількістю, лише за цінами, за кількістю і цінами одночасно.

Перевагами обліку за нормативною собівартістю слід вважати:

- можливість контролю (зіставлення фактичних значень з нормативними);
- можливість аналізу причин відхилень;
- прискорення підрахунку затрат (затрати за кожним центром і за кожним носієм розраховуються незалежно один від одного, а значить, можливе одночасне проведення підрахунків);
- відсутність необхідності калькулювання собівартості за кожною партією зокрема;
- згладжування коливань собівартості за рахунок можливостей резервування.

Недоліками вказаного методу обліку є невідповідність нормування «від досягнутого» або за екстраполяцією вимогам нинішнього дня, а також відсутність обґрунтування коригувань середніх значень, що знижує точність планування та перешкоджає ефективному контролю.

При даній системі управлінського обліку розрізняють методи обліку з фіксованим обсягом випуску продукції та з обсягом випуску продукції, який змінюється.

Демо характеристику вказаних методів обліку затрат.

2.1. З фіксованим обсягом випуску продукції. Характерними особливостями даного варіанта методу обліку за нормативною собівартістю є те, що нормативи тут встановлюються безвідносно до обсягу діяльності, обліковуються цінові та кількісні відхилення, здійснюється розрахунок відхилень за такою методикою:

— визначаються ставки нормативних затрат (C_n):

$$C_n = Z_n : K_n, \quad (3.3)$$

де Z_n — нормативні затрати;

K_n — нормативна кількість.

— визначаються розрахункові нормативні затрати ($Z_{нр}$):

$$Z_{нр} = C_n \cdot K_f, \quad (3.4)$$

де K_f — фактична кількість.

— визначаються відхилення (В):

$$B = Z_{\text{ф}} - Z_{\text{нр}}, \quad (3.5)$$

де $Z_{\text{ф}}$, $Z_{\text{нр}}$ — фактичні і розрахункові нормативні затрати.

До переваг, які властиві даному варіанту обліку, поряд з тими, що характерні для загального методу обліку за нормативною собівартістю, можна віднести ще й відносну простоту та відсутність необхідності класифікації затрат.

Що ж стосується його недоліків, то до вищеперелічених слід додати ще й відсутність ефективного контролю через ігнорування характеру залежності затрат від обсягу випуску продукції та те, що даний варіант діє лише при заданому обсязі, а також те, що відхилення за рахунок зміни обсягу не враховуються.

2.2. З обсягом випуску продукції, який змінюється. Головними рисами даного варіанта обліку є:

— нормативи змінних затрат встановлюються на одиницю обсягу, а нормативи постійних затрат — на весь обсяг;

— враховуються відхилення за ціною, за кількістю, за обсягом;

— алгоритм розрахунку наступний:

1. Затрати поділяють на постійні і змінні.

2. Розраховують ставку нормативних змінних затрат ($C_{\text{н зм}}$):

$$C_{\text{н зм}} = Z_{\text{н зм}} : O_{\text{н}}, \quad (3.6)$$

де $Z_{\text{н зм}}$ — сумарні нормативні змінні затрати,

$O_{\text{н}}$ — нормативний обсяг випуску.

3. Розраховують ставку нормативних постійних затрат ($C_{\text{н пост}}$):

$$C_{\text{н пост}} = Z_{\text{н пост}} : O_{\text{н}}, \quad (3.7)$$

де $Z_{\text{н пост}}$ — сумарні нормативні постійні затрати.

4. Розраховують ставку нормативних затрат для нормативного обсягу ($C_{\text{н}}$):

$$C_{\text{н}} = C_{\text{н пост}} + C_{\text{н зм}} \quad (3.8)$$

5. Визначають розрахункові нормативні затрати на фактичний обсяг випуску ($Z_{\text{нр}}$):

$$Z_{\text{нр}} = C_{\text{н}} \cdot O_{\text{ф}}, \quad (3.9)$$

де $O_{\text{ф}}$ — фактичний обсяг.

6. Розраховують сумарне відхилення затрат (В):

$$B = Z_{\text{ф}} - Z_{\text{нр}}, \quad (3.10)$$

де $Z_{\text{ф}}$ — фактичні затрати.

7. Визначають нормативні затрати на фактичний обсяг випуску (Z_n):

$$Z_n = Z_{n \text{ пост}} + Z_{n \text{ зм}} \quad (3.11) \text{ Оф}$$

8. Визначають відхилення затрат, яке викликане зміною цін на ресурси і норм витрачання ресурсів ($B_{цн}$):

$$B_{цн} = Z_{ф} - Z_n \quad (3.12)$$

9. Розраховують відхилення, яке викликане зміною обсягу випуску (B_o):

$$B_o = Z_n - Z_{нр} \quad (3.13)$$

Перевагами даного варіанта обліку, крім тих, що характерні для загального методу обліку за нормативною собівартістю, можна вважати той факт, що враховується характер поведінки затрат залежно від обсягу, чим саме забезпечується більш точний розрахунок і надається інформація для оперативного управління.

Порівняно з фіксованим обсягом випуску продукції, при даному варіанті обліку покращуються можливості для контролю, а також має місце врахування відхилень за рахунок обсягу.

Недоліками даного варіанта обліку слід вважати більшу складність у порівнянні з фіксованим обсягом випуску, а також те, що має місце однаковий підхід щодо визначення постійних і змінних затрат (при коригуванні на зміну обсягу постійні затрати розглядаються як змінні), що веде до викривлення результату.

3. Облік за плановою собівартістю («стандарт-костинг»)

Характерними рисами даного методу обліку затрат на виробництво є те, що планові величини базуються не на минулому довіді, а на прогнозах на майбутнє; прямі змінні затрати плануються за видами продукції, а інші — за центрами затрат; плануються і ціни, і кількість.

Переваги цього методу обліку аналогічні тим, що властиві обліку за нормативною собівартістю. Окрім цього, більш глибока обґрунтованість планових величин у порівнянні з нормативними забезпечує в умовах даного методу збільшення точності прогнозів та ефективності контролю.

Стосовно недоліків, то ним є відносна складність.

Для даного методу, як і для попереднього, характерні два варіанти його організації, а саме: з фіксованим обсягом випуску та з обсягом випуску, що змінюється.

Дамо коротеньку характеристику вказаним варіантам обліку, так як вони мають багато спільних рис з аналогічними варіантами обліку за нормативною собівартістю.

3.1. З фіксованим обсягом випуску. Даний варіант аналогічний обліку за нормативною собівартістю з фіксованим обсягом випуску; відмінність полягає лише у тому, що замість нормативних застосовуються планові величини.

До переваг даного варіанта, крім тих, що властиві методу у цілому, можна віднести ще й відносну простоту, а також відсутність необхідності класифікувати затрати.

Недоліками цього варіанта є усі ті, що характерні для методу у цілому та ті, що належать до обліку за нормативною собівартістю з фіксованим обсягом випуску.

3.2. З обсягом випуску, що змінюється. Цей варіант аналогічний обліку за нормативною собівартістю з обсягом випуску, що змінюється; відмінність зводиться до того, що замість нормативних використовуються планові величини.

До переваг даного варіанта, крім тих, що мають відношення до методу у цілому, відносяться ще й такі, як:

— враховується характер поведінки затрат залежно від обсягу, що забезпечує високу точність результатів розрахунку і надається інформація для оперативного управління;

— порівняно з варіантом фіксованого обсягу випуску, тут покращуються можливості контролю;

— враховуються відхилення за рахунок обсягу.

Щодо недоліків, то вони ідентичні до тих, що характерні для методу у цілому та для обліку за нормативною собівартістю з обсягом випуску, що змінюється.

Б. Облік за неповною (вкороченою) собівартістю

Головною рисою даної системи обліку, яка відрізняє її від попередньої, є те, що на об'єкт калькулювання (продукцію, центр затрат тощо) відносяться лише ті затрати, які при вибраному підході розглядаються як такі, що безпосередньо зв'язані з даним об'єктом.

Обліку за неповною (вкороченою) собівартістю властива значна кількість переваг, а саме:

1. Фінансовий результат по всьому підприємству і за окремими видами продукції не залежить від вибору методу розподілу постійних затрат;

2. Можливість порівняння собівартості різних періодів лише в частині релевантних витрат; як наслідок — зміна структури підприємства, пов'язані з цим нерелевантні, невідконтрольні затрати не впливають на результат порівняння;

3. Врахування характеру поведінки затрат залежно від обсягу випуску продукції(виконання робіт);

4. Внаслідок врахування характеру поведінки затрат залежно від обсягу можливі:

— аналіз причин відхилень;

— оцінка мінімального критичного обсягу виробництва;

— оцінка ризику;

— планування затрат і результатів;

— оптимізація обсягу виробництва;

— оптимізація структури випуску;

— ціноутворення у короткому періоді;

— контроль;

— вияв причинно-наслідкових зв'язків, тобто «важелів» управління витратами.

До недоліків даної системи обліку можна віднести те, що має місце при цьому занижена собівартість запасів, а також труднощі у розподілі постійних і змінних затрат (у довгостроковому періоді усі затрати перетворюються на змінні).

Система обліку за неповною собівартістю включає такі методи обліку затрат: простий «директ-костинг», облік покриття постійних затрат, облік покриття постійних затрат з відносними прямими затратами, облік планових граничних затрат.

Зупинимось на характерних особливостях кожного із наведених методів обліку затрат.

1. Простий «директ-костинг»

Головними рисами даного методу обліку слід вважати такі:

1. Поділ затрат на змінні і постійні (фіксується або у класифікації видів затрат, або у класифікації центрів затрат);

2. На продукцію відносяться лише змінні затрати, а на центр затрат відносяться лише змінні затрати на ведення основної діяльності даного центру затрат;

3. Прибуток вираховується як різниця, з одного боку, суми ціни певного виду продукції і змінних затрат на одиницю даного виду продукції, а з другого боку, — величини постійних затрат;

4. По кожному виду продукції обчислюється сума покриття (маржинальний дохід, маржинальний прибуток) як різниця ціни реалізації та змінних затрат на одиницю продукції;

5. Додаткові можливості:

— розрахунок планового і фактичного маржинального прибутку (доходу);

— розрахунок суми покриття по внутрішньофірмовому обороту (з використанням відповідних трансфертних цін);

— встановлення мінімально допустимого маржинального прибутку (доходу);

— багаторівневий «директ-костинг».

До переваг вказаного методу обліку, крім тих, що характерні для всієї системи неповної собівартості, слід віднести ще й такі:

— відносна простота (немає необхідності розподілу постійних затрат на продукцію і на центри затрат);

— інформація для ціноутворення у короткостроковому періоді (нижня границя ціни у короткостроковому періоді дорівнює змінним затратам).

Недоліками даного методу вважають:

— відсутність інформації для ціноутворення у довгостроковому періоді;

— ринкова ціна на продукцію не завжди відома, що веде до труднощів у плануванні маржинального прибутку (доходу),

— можлива нелінійна функція затрат,

— наявність серед постійних затрат таких, які можна безпосередньо віднести на конкретний виріб.

2. Облік покриття постійних затрат

Даний метод є логічним продовженням і поглибленням простого «директ-костингу». Характерними рисами його є такі:

1. Затрати поділяють (за принципом їх віднесення на об'єкти калькулювання) на прямі і непрямі, а також на постійні і змінні.

2. Звіт про прибутки і збитки має такий вигляд:

$$B - \Pi = B_{\text{ч}} \quad (3.14)$$

$$\text{СП}_I = B_{\text{ч}} - \text{З}_{\text{зм вир}} \quad (3.15)$$

$$\text{СП}_{II} = \text{СП}_I - \text{З}_{\text{зм гр}} \quad (3.16)$$

$$\text{Пр} = \text{СП}_{II} - \text{З}_{\text{пост}} \quad (3.17)$$

де B — виторг;

Π — податки;

B — чистий виторг;

$\text{СП}_I, \text{СП}_{II}$ — суми покриття I і II відповідно;

$Z_{\text{зм вир}}$, $Z_{\text{зм гр}}$ — змінні затрати виробу і групи виробів;

$Z_{\text{пост}}$ — постійні затрати;

Пр — прибуток.

3. Постійні затрати за необхідності можна поділити на групи (постійні затрати виробу, групи виробів, центру відповідальності, підприємства в цілому) і вирахувати відповідні суми покриття.

4. Можливі й інші варіанти класифікації затрат, наприклад, на грошові і негрошові.

До переваг методу обліку покриття постійних затрат відносять:

- Наявність інформації для ціноутворення у короткостроковому і довгостроковому періодах.

- Наявність інформації для аналізу інвестицій (релевантними для прийняття інвестиційних рішень затратами можна вважати прямі затрати на виріб, на групу виробів і деколи постійні затрати центру затрат).

- Наявність інформації для оптимізації обсягу виробництва в умовах ресурсних обмежень (максимізація сумарного маржинального прибутку).

- Наявність інформації для вибору технологічного процесу і способу організації виробництва.

- Наявність інформації для контролю, планування затрат і результатів.

- Знаходження критичного обсягу виробництва (у короткостроковому і довгостроковому періодах) з метою оцінки ризику.

- Зменшення ступеня недооцінки запасів порівняно з простим «директ-костингом».

Недоліками цього методу вважають:

- не завжди легко можна здійснити виділення групи виробів;

- у собівартість продукції включаються прямі постійні затрати, які насправді виникають не внаслідок виробництва продукції, а служать для підтримки виробничих потужностей у робочому стані. У зв'язку з цим даний метод зближується з обліком за повною собівартістю;

- складність класифікації затрат.

3. Облік покриття постійних затрат з відносними прямими затратами

До головних характеристик даного методу можна віднести такі:

1. Розробляється ієрархія об'єктів затрат, яка включає в себе напрямки діяльності, центри відповідальності, види затрат, види продукції, причому усі затрати є прямими для будь-якого об'єкта.

2. Затрати поділяють на такі групи:

- прямі і непрямі для заданого об'єкта (наприклад, продукція, центр затрат);
- постійні і змінні щодо обсягу діяльності;
- грошові і негрошові;
- за факторами, які визначають величину затрат (наприклад, чисельність персоналу, виробничі площі).

Перевагами методу обліку покриття постійних затрат з відносними прямими затратами є:

- відсутність необхідності розподілу непрямих постійних затрат;
- усі затрати розглядаються як прямі, що дає більші можливості для контролю;
- наявність інформації для оптимізації структури випуску в умовах обмежених ресурсів.

Недоліки цього методу зводяться до таких моментів:

- важко здійснювати оцінку запасів;
- не завжди можна знайти об'єкт обліку, для якого затрати є прямими;
- складність методу.

4. Облік планових граничних затрат

Основні риси обліку граничних планових затрат зводяться до наступного:

- Даний метод обліку затрат на відміну від усіх попередніх цієї системи використовує не фактичні, а планові значення.
- На відміну від обліку за повною плановою собівартістю фактичні затрати порівнюються з плановими лише у змінній, але не у постійній частині.
- Порівняння планових і фактичних значень здійснюють таким чином:

1. Розраховують планові затрати за центрами затрат.

2. Планові затрати поділяють на постійні і змінні.

3. Планову ставку змінних затрат обчислюють за формулою ($C_{п зм}$):

$$C_{п зм} = Z_{п зм} : O_{п}, \quad (3.18)$$

де $Z_{п зм}$ — планові змінні затрати,

$O_{п}$ — плановий обсяг.

4. Розрахункові планові змінні затрати визначають за формулою ($Z_{рп}$):

$$Z_{рп} = C_{пзм} \cdot O_{ф}, \quad (3.19)$$

де $O_{ф}$ — фактичний обсяг.

5. Відхилення за рахунок норм і цін обчислюють за формулою ($B_{нц}$):

$$B_{нц} = Z_{ф} - Z_{рп}, \quad (3.20)$$

де $Z_{ф}$, $Z_{рп}$ — фактичні і розрахункові планові затрати відповідно.

6. Проводять аналіз постійних затрат.

Визначають продуктивні постійні затрати ($Z_{ппрод}$):

$$Z_{ппрод} = Z_{пп} \cdot O_{ф} : O_{п}, \quad (3.21)$$

де $Z_{пп}$ — планові постійні затрати,

$O_{ф}$, $O_{п}$ — фактичний і плановий обсяги відповідно.

7. Визначають непродуктивні постійні затрати ($Z_{пнепрод}$):

$$Z_{пнепрод} = Z_{пп} \cdot O_{п} \cdot (O_{ф} - O_{п}) \quad (3.22)$$

8. Відхилення постійних затрат не відносять на конкретні центри затрат, а списують на результати діяльності усього підприємства.

До складу собівартості продукції включають лише змінні затрати.

Перевагами даного методу обліку затрат є усі ті, що відносяться до всієї системи обліку за неповною собівартістю, а також розширення можливостей для контролю порівняно з простим «директ-костингом» та зрозумілість й наочність.

Недоліки цього методу обліку практично ті ж самі, що й у простому «директ-костингу».

Охарактеризовані системи і методи обліку затрат на виробництво отримали значне поширення у зарубіжній практиці.

Щодо вітчизняного виробництва, то слід зазначити, що в середині 90-х років ХХ століття питання обліку затрат на виробництво перейшли у компетенцію управлінського обліку, методика організації і ведення якого перебувають нині у віданні безпосередньо конкретних підприємств і організацій, які самостійно вирішують питання вибору і використання на практиці того чи іншого методу обліку затрат.

Управлінський облік тісно пов'язаний з калькуляцією, тобто економічними та інженерно-економічними розрахунками собівартості окремих видів продукції, окремих деталей, вузлів. Калькуляція необхідна для обґрунтування цін на продукцію, визначення

прибутку, рівня рентабельності, порівняння собівартості продукції, яка виробляється на різних підприємствах.

Контроль за формуванням собівартості продукції передбачає таку систему інформації, яка при невеликих витратах повністю забезпечує апарат управління необхідними даними для прийняття управлінських рішень. Найбільш ефективною вважається система інформації про об'єкт спостереження, яка базується на фіксації і аналізі відхилень від прогнозних (планових) параметрів об'єкта.

У зв'язку з цим виникає необхідність планування стану об'єктів управління на основі детально розроблених норм і нормативів витрат на виробництво по всій номенклатурі виробів.

Норми і нормативи витрат на виробництво служать для визначення обсягу необхідних ресурсів для запланованого обсягу випуску продукції (матеріалів, енергії, палива, заробітної плати, витрат на обслуговування і управління виробництвом тощо). Норми витрат служать для контролю за витрачанням матеріалів у виробництві методом визначення їх обсягу на виробничу програму і виписки лімітних карт на видачу матеріалів. Лімітні карти містять інформацію про вид матеріалу, кількість на виробничу програму, місце споживання, дату видачі, кількість, залишок ліміту, підпис осіб, які оформляють операції. Видача матеріалу здійснюється тільки в межах ліміту. Якщо виникає потреба в додатковій кількості матеріалів, то треба ставити питання перед адміністрацією про визначення додаткового ліміту або видачу їх за вимогою. Таким чином, видача матеріалів у межах ліміту є нормативним витрачанням, а понад ліміт — відхиленням від норм. Відхилення від норм можуть бути з різних причин, тому в первинних документах на відхилення (акт про заміну матеріалів, акт про брак, вимоги на додаткове списання матеріалів, акт про простій тощо) вказується причина і винуватці відхилень. Така інформація збирається у встановлені строки і подається заінтересованим особам для аналізу і прийняття рішень.

Норми і нормативи чисельності працюючих, їх професійний склад служать для визначення розцінок, тарифних ставок і окладів та фонду оплати праці. Відхилення від планового фонду оплати праці також фіксуються у первинних документах з вказівкою причин і винуватців. Така інформація узагальнюється і періодично подається працівникам управління для прийняття рішень.

Непрямі витрати також плануються в розрізі кожної статті витрат. При цьому розробляються кошториси витрат на місяць чи

квартал. Відхилення виявляються в кінці звітної періоду, що послаблює поточний контроль за ними протягом місяця. З метою посилення контролю доцільно кошториси витрат розробляти по окремих структурних підрозділах підприємства і визначати відповідальних осіб за дотримання кошторису.

Система планування повинна бути адекватною системі обліку витрат на виробництво. Це можна забезпечити за умов розробки робочого проекту організації планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на конкретному підприємстві.

Нормативний метод є похідним від методу управління за відхиленнями. Сутність нормативного управління полягає в управлінні на підставі інформації про відхилення від заздалегідь визначених параметрів норм (кошторису, стандарту тощо). Отже, для нормативного контролю затрат в обліку потрібно принаймні з'ясувати, що таке нормативне управління (тобто управління за відхиленнями). Основні значення, які характерні для методу управління за відхиленнями, а також взаємозв'язок між цим методом і нормативним ілюструє рис. 3.2.

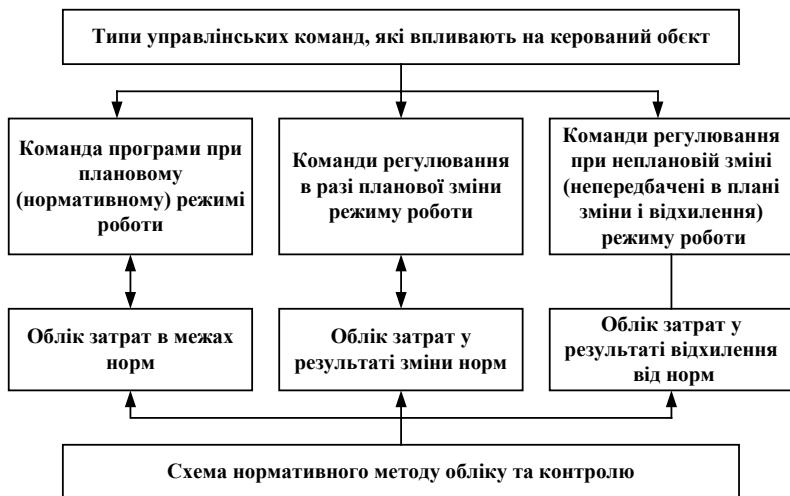


Рис. 3.2. Взаємозв'язок типів управлінських команд і системи нормативного обліку [60, с. 436]

Введення в бухгалтерський облік уяви про нормативні (стандартні) затрати було значним практичним кроком подальшого використання в обліку принципів кібернетики. Якщо раніше бу-

хгалтерський облік був побудований на реєструванні фактів, що вже здійснилися в господарському житті, і відображав лише прямий зв'язок між здійсненим фактом та суб'єктом управління, то тепер бухгалтерський облік став фіксувати відхилення між передбаченим та фактичним станом справ на підприємстві, відтворюючи зворотний зв'язок, забезпечуючи організацію дієвого контролю господарської діяльності, включаючи контроль за фінансовими та економічними показниками роботи підприємства.

Регулювання господарських процесів підприємства за допомогою нормативного обліку може бути втілене в життя, якщо буде додержано таких важливих умов:

- 1) нормативи орієнтовані на ефективне використання підприємством своїх ресурсів;
- 2) ефективність виробництва оцінюється через порівняння фактичних затрат з нормативними;
- 3) одержана через зворотний зв'язок інформація про виявлені відхилення фактичних затрат від нормативних використовується для коригування виробничих процесів.

Усі три наведені умови мають місце тільки на підприємствах з помірною стохастичністю господарських процесів. Такими є, наприклад, підприємства легкої промисловості, які застосовують позамовний метод обліку затрат. Коли підприємство працює в обставинах, які характеризуються значною невизначеністю щодо постачання матеріалами та реалізації готової продукції, змінюваною технологією виробництва, то встановити нормативи й передбачити систему їх контролю стає неможливим. На таких підприємствах не можна організувати нормативний облік. Нарешті, якщо господарський процес повністю визначений (підприємство функціонує в умовах стабільних господарських зв'язків, використовує просту технологію, що розрахована на масовий випуск готової продукції), то потреба провадити складний і такий, що потребує значних затрат, кібернетичний контроль у вигляді нормативного обліку затрат відпадає.

Передумовою нормативного методу контролю затрат є наявність норм затрат, які задовольняють потреби планування та обліку, що дає змогу до початку виробничого процесу скласти нормативну калькуляцію продукту (виробу, роботи, послуги), а після його завершення на підставі нормативної калькуляції та поточного обліку про відхилення й зміни норм визначити фактичну собівартість продукції.

При нормативному методі до поточного обліку вводять три показники: затрати в межах норм, відхилення внаслідок їх змін

та відхилення внаслідок технічних, технологічних, організаційних та інших причин. Кожний з цих елементів має бути документально оформлений. Відхилення або зміни оформляють згідно з характером технології, видом сировини або матеріалів, які використовуються у виробництві, форми оплати праці тощо.

Основною ознакою нормативного обліку затрат на виробництво є те, що облік провадиться у ході технологічного процесу. Тому будь-які відхилення чи зміни норм виявляються негайно на тій чи іншій операції.

Для цього необхідно знати характер технологічних процесів та методика добору центрів методу обліку й контролю затрат.

Між нормативним та ненормативним методами існує істотна відмінність. Вона полягає ось у чому:

1. За ненормативного методу будь-які відхилення від нормативних (планових, кошторисних тощо) затрат виявляються після завершення виробничого процесу. А це означає, що на підставі даних обліку немає змоги втручатися безпосередньо у виробничий процес (через відсутність відповідних даних).

2. При нормативному обліку затрат на виробництво відхилення від норм та зміни норм виявляються безпосередньо по конкретній операції технологічного процесу, що дає змогу визначити місце виникнення відхилення, причини, характер, ініціаторів (або винуватців) тощо.

3. При нормативному методі будь-які зміни норм мають бути зафіксовані у спеціальному документі «Повідомлення про зміну норм», а відхилення — у документі залежно від методу виявлення: первинному документі (наприклад, при заміні матеріалів); інвентарній відомості, при інвентарному методі виявлення відхилення або розкрийною картою при аналогічному методі виявлення відхилення; і тільки дуже мала частина відхилень виявляється розрахунковим методом.

Що стосується виявлення відхилення при ненормативному обліку, то в усіх випадках відхилення від плану (кошторису, квоти, плану тощо) може бути виявлене лише тоді, коли закінчено всі бухгалтерські процедури обліку затрат на виробництво, а також підсумкові роботи і визначено собівартість продукції.

Важливим елементом нормативного методу обліку затрат на виробництво є прийом складання нормативної калькуляції. Нормативна собівартість продукції (виробу, роботи, послуги) — це

вид попередньої собівартості на початок якогось періоду (року, кварталу, місяця тощо).

Нормативна калькуляція складається на підставі діючих на початок року або іншого періоду норм затрат на конкретний вид продукції у розрізі елементів собівартості (статей затрат).

Методика складання нормативної калькуляції продукції залежить від галузевих особливостей. Наприклад, у машинобудівній промисловості спочатку складають калькуляції на деталі.

Коли складено нормативні калькуляції на деталі, переходять до складання нормативних калькуляцій на вузли. Для цього використовують нормативні калькуляції на деталі та конструкторські специфікації. Після їх підготовки переходять до складання нормативної калькуляції виробу в цілому.

Існує і менш трудомісткий процес складання нормативної калькуляції — це складання відомості нормативного набору затрат в розрізі цехів. Така відомість характеризує частку цеху у затратах на відповідну продукцію (продукт). При цьому така відомість складається лише з прямих затрат. Що ж до непрямих затрат, то вони визначаються в цілому.

Нормативна калькуляція застосовується для обчислення оцінки вартості випущеної продукції, незавершеного виробництва, а також браку у виробництві.

Важливим елементом нормативного обліку є перерахунок залишків незавершеного виробництва на початок місяця, який необхідно проводити згідно зі змінами норм. Цей перерахунок можна виконувати двома прийомами: перший — прямий подетальний перерахунок на підставі інвентаризації; другий — коли перерахунок ведеться укрупнено за калькуляційними статтями. Другий прийом є менш точним, але простішим.

Незважаючи на те, що в поточному обліку затрати обліковуються за нормами, змінами норм та відхиленнями від норм, при складанні калькуляції фактичної собівартості продукції постає потреба ввести до розрахунку такий показник, як «Невраховані відхилення». Вони виникають завдяки перерахункам та балансуванню різних видів відхилення за статтями затрат.

Загальну побудову нормативного обліку затрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості продукції ілюструє рис. 3.3.

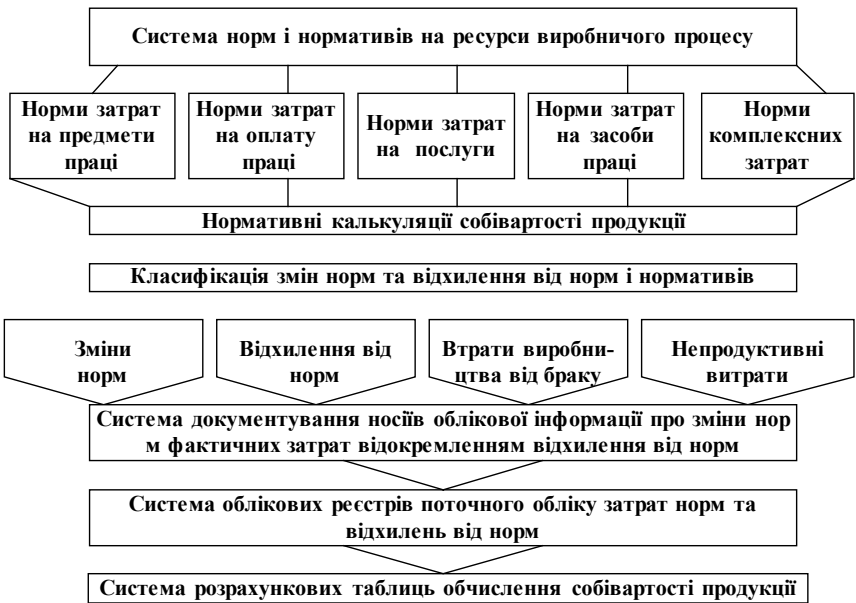


Рис. 3. 3. Загальна побудова нормативного обліку затрат [60, с. 440]

Отже, доходимо висновку, що нормативний облік може бути застосований разом з усіма розглянутими раніше варіантами технології та організації виробничої діяльності. Можливі три його модифікації, а саме:

1. Облік повністю провадиться за нормативними затратами (ЗН); при цьому дані обліку періодично коригуються на розмір відхилень (В), що виявлені від фактичних затрат (ФЗ);

$$ЗН \pm В = ФЗ. \quad (3.23)$$

2. Облік провадиться паралельно за фактичними та нормативними затратами:

$$ФЗ - ВН = \pm В. \quad (3.24)$$

3. Облік провадиться змішаним способом.

Найпоширенішою є перша модифікація. За такої організації обліку бухгалтерські рахунки матеріалів, виробництва готової продукції відображають рух цінностей у нормативних величинах. Усі відхилення фактичних затрат від нормативних фіксуються в міру їх виявлення. Коли закінчено звітний період, нормативні затрати коригуються на суму нагромаджених відхилень. Кожний

новий звітний період починається з нормативного оцінювання затрат.

Усі відхилення поділяються на кількісні та вартісні. Кількісні відхилення поділяються за рахунками основних матеріалів, виробництва готової продукції та рахунками реалізації (у частині продукції, що реалізована в даному звітному періоді). Вартісні відхилення цілком вносять до рахунку реалізації.

Питання про те, кому слід адресувати виявлені відхилення в кожному конкретному випадку, вирішує заводська та цехова адміністрація. При цьому вважається, що оперативність повідомлення важливіша, ніж його точність.

Особливо важливо виявляти можливі відхилення при прийнятті додаткового замовлення, щоб заздалегідь з'ясувати його доцільність, а також засоби впливу на відхилення. З огляду на потребу нейтралізувати дії негативних відхилень та посилити вплив позитивних, слід встановити наявність зв'язку між величиною відхилень та іншими змінними затратами. Це можна зробити з допомогою коефіцієнта кореляції.

Проте облік формування елементів затрат у разі використання нормативного варіанту має ряд особливостей.

Сутність нормативного методу обліку затрат на виробництво зводиться до того, що затрати обліковуються з поділом їх на три елементи.

Перший — обліковують затрати в межах норм (бізнес-плану, кошторису, квоти тощо).

Другий — обліковують зменшення (економію) або збільшення (перевитрати) затрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом, планом тощо). Внаслідок зміни норми під впливом заздалегідь відомих причин: зміни технології, організації тощо.

Третій — обліковують відхилення затрат порівняно з нормою (квотою, бізнес-планом, кошторисом тощо) у бік зменшення (економія) або збільшення (перевитрати) з різних причин.

Другий і третій елементи за своєю природою (по суті своїй) однозначні, оскільки йдеться про відхилення від норм (квоти, плану, кошторису тощо). Тому нормативний метод можна характеризувати як облік затрат у межах норм та затрат, які відхиляються від норм. Кожний такий випадок має бути зафіксований в окремому документі зі спеціальною ознакою та наявністю характеристик про місце виникнення відхилення (цех, бригада, дільниця тощо), причини відхилення, ініціатора (або винуватця) відхилення, кількісні та вартісні характеристики відхилення. Для

відображення в обліку цих даних у кожному господарстві розробляють кодифікатори відхилення від норм та змін норм.

Під час обліку затрат документування завжди має бути таким, аби забезпечити виявлення відхилень від норм (кошторису, і квот тощо) в ході технологічного процесу за зміну, добу або інший найкоротший технологічний цикл.

Для обліку матеріальних затрат за нормативним методом відокремленому документуванню підлягають зміни та відхилення затрат. Тому в кожному разі в документі мають бути такі дані: затрати у межах норм, затрати внаслідок зміни норм та затрати внаслідок відхилення від норм (від початку виробничого процесу аж до виходу продукту).

Для нормативного обліку у звітах показують також відхилення від норм (квот, кошторису тощо) та зміни норм. Усі відхилення потребують письмових пояснень.

В усіх виробництвах, за винятком дослідних, експериментальних, затрати регламентуються рецептурою, технологічними (нормативними) картками та іншими документами. В деяких випадках дозволено замінювати одні матеріали іншими. Такий факт має бути оформлений спеціальним документом на заміну.

Між вхідною кількістю (масою) переданих до виробничого процесу матеріально-речових елементів затрат та вихідною кількістю готової продукції (за умови додержання певних технологічних параметрів виробничого процесу в органічних виробництвах — хімічній, харчовій промисловості і т. ін.) встановлені нормативні пропорційні залежності. Вони характеризують норму виходу готового продукту.

На таку норму виходу впливають насамперед заміни. Крім того, у процесі виробництва можуть бути виявлені різні відхилення, наприклад, зменшення порівняно з нормою, незаплановані відходи, незапланований брак, зменшення передбаченого планом (нормою) браку тощо.

У виробництвах органічного характеру іноді під впливом біохімічних процесів можуть змінюватися кількісні або якісні параметри переданих до виробничого процесу матеріалів. Задokumentувати ці зміни (за винятком грубих технологічних порушень) неможливо. Тому важко встановити відхилення раніше, ніж буде передано готову продукцію на склад та визначено кількісні параметри з точністю до одиниці вимірювання. Ці причини відхилення зумовлені температурно-режимними характеристиками і, як правило, є незначними, але їх також потрібно визначати, що здійснюють методом техніко-економічного розрахунку. Такі розра-

хунки робляться на підставі матеріальних балансів: баланс сухих речовин, баланс крохмалю тощо.

Особлива увага має бути приділена обліку руху матеріальних елементів затрат у процесі виробництва на різних фазах, етапах, стадіях, переділах тощо.

Параметри побудови такого обліку були визначені у викладанні методики обліку матеріалів за методом повних затрат. Але при нормативному методі постає потреба мати додаткові дані. Тому до вже сказаного слід додати, що при нормативному варіанті модель обліку затрат далі деталізують.

Насамперед, при передачі матеріалів у виробничий процес документально має бути зафіксована їх відповідність (або невідповідність) нормам (квоті, кошторису, плану тощо). Це потребує наявності нормативного господарства, яке має бути розроблене до початку організації обліку.

Далі в моделі побудови обліку слід передбачити те, що затрати поділяють на три види: у межах норм, зміни норм та відхилення від норм. Для побудови обліку складають схему взаємозв'язку технологічних та планово-облікових параметрів виробничого процесу. Крім того, розробляють кодифікатор змін та відхилень від норм (рис. 3.4).

За елементом затрат на оплату праці при обліку виробництва за нормативним методом розподільному обліку підлягає оплата праці в межах норм, внаслідок зміни норм та в разі відхилення від норм. Такий розподільний облік забезпечується завдяки первинним документам, в яких згадані ознаки виокремлюються.

Облік решти елементів затрат (відрахування на соціальні заходи, амортизація тощо) провадять у розглянутому порядку.

Діючі норми затрат матеріальних і трудових ресурсів під впливом науково-технічного прогресу, удосконалення організації виробництва поступово втрачають свій прогресивний характер, через що постає потреба переглянути й уточнити їх. Тому своєчасне внесення змін норм до технічної та нормативної документації дуже важливе. Відповідальність за цю роботу доцільно покласти на ті служби, які виконують розрахунки.

Організація обліку змін норм має передбачати: розробку класифікатора причин зміни норм; документування зміни норм; реєстрацію зміни норм в журналах; внесення змін до технічної і нормативної документації; повідомлення про зміни норм і кошторисів затрат усіх зацікавлених підрозділів підприємства; контроль і аналіз зміни норм.

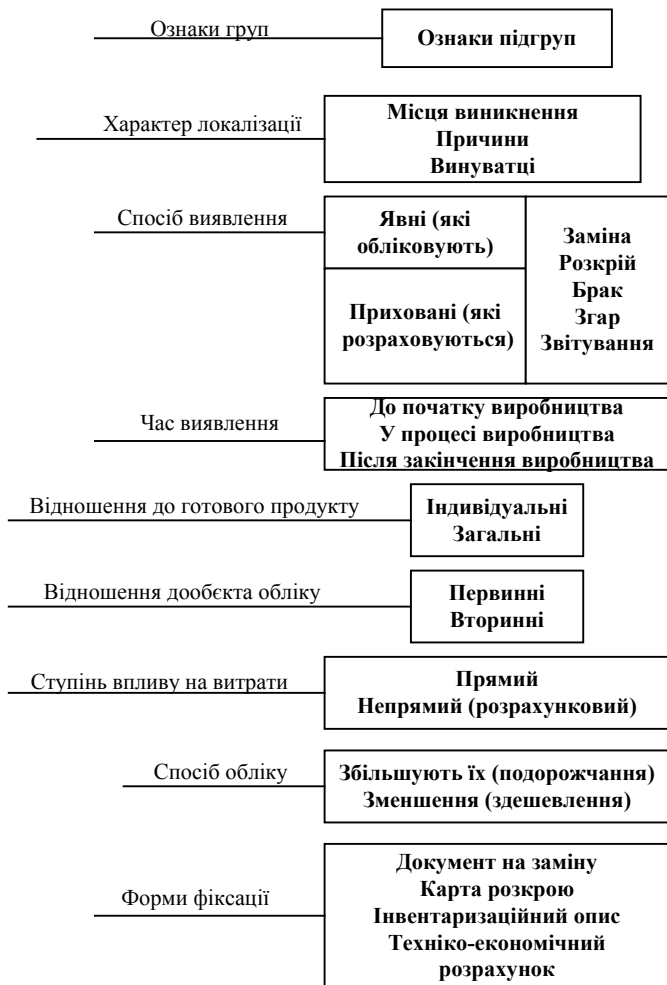


Рис. 3.4. Організаційна модель розробки номенклатури відхилення від норм [60, с. 444]

На практиці застосовують два варіанти обліку змін норм, а саме: зміни норм до технічної і нормативної документації вносять у момент їх виникнення або з першого числа наступного місяця. На наш погляд, було б доцільно кожен змін норми відразу фіксувати в обліку.

Для побудови обліку зміни норм необхідна їх класифікація і кодифікація. Класифікацію причин зміни норм доцільно будова-

ти як фактори, що враховуються під час розробки норм: підвищення технічного рівня виробництва; поліпшення організації виробництва і праці; зміна обсягу і структури виробництва. Кожна зміна норм має бути зафіксована в одноразовому повідомленні, яке має різні форми: для матеріальних затрат і затрат на оплату праці (норм часу і розцінок) усі первинні документи на зміну норм реєструються в журналах обліку зміни норм матеріалів, часу і розцінок. Повідомлення на зміну норм групують у журналах у розрізі причин і назв виробів. Таке групування необхідне для контролю й аналізу за роботою технічних служб і виконання плану організаційно-технічних заходів.

Одним із важливих елементів нормативного обліку є облік відхилень від норм. Суть обліку затрат за відхиленнями від норм полягає в тому, що в процесі виробництва фактично затрачені матеріальні і трудові ресурси систематично порівнюються з нормативними з метою виявлення відхилень. Вони можуть бути як додатні, так і від'ємні. Додатні свідчать про економію матеріальних і трудових ресурсів, а від'ємні — про порушення технології організації і управління виробництвом. Водночас необхідно вести облік як додатних, так і від'ємних відхилень від норм з поглядом їх ефективності.

Облік відхилень від норм — це найскладніший елемент у побудові й організації нормативного обліку. Складним є не сам факт виявлення і фіксація відхилень від норм, а їх облік на всіх етапах і фазах у ході технологічного процесу від моменту виявлення відхилень і реєстрації в первинних документах до внесення їх до собівартості одиниці виду продукції.

Для побудови обліку відхилень від норм потрібно вирішити ряд методологічних і організаційних питань. До них належать:

1. Розробка класифікатора видів, причин і винуватців відхилень.
2. Визначення методів виявлення відхилень.
3. Відбір носіїв інформації про відхилення від норм.
4. Розробка методики обліку відхилень за центрами затрат.
5. Облік відхилень у системі рахунків.
6. Розробка методики розрахунку частки відхилень у собівартості калькуляційної одиниці продукції.

Побудова обліку відхилень від норм потребує їх класифікації, яку можна зробити за різними ознаками: видами затрат, причинами, винуватцями, місцями виникнення тощо. Для цього слід розробити номенклатуру відхилень. При розробці методики обліку відхилень важливого значення набуває визначення місць ви-

явлення їх, тобто центрів формування затрат. Знаючи їх, можна поділити виявлені відхилення на залежні і не залежні від діяльності виробничих підрозділів і точніше оцінити виробничо-господарську діяльність бригад, дільниць, цехів тощо.

Одним із важливих елементів побудови обліку відхилень від норм є визначення методу виявлення відхилень. В економічній літературі розрізняють кілька методів: документування; партійного розкрою; наступних розрахунків з використанням даних інвентаризації; техніко-економічних розрахунків; порівняння фактичної величини затрат з нормативною.

Метод документування застосовують у випадках заміни матеріалів у момент, коли їх відпускають зі складу або витрачають на виробництво продукції; метод партійного розкрою — на взуттєвих і машинобудівних підприємствах; наступних розрахунків з використанням даних інвентаризації застосовують при виявленні відхилень від норм за певний Період часу (зміну, декаду тощо); відхилення внаслідок зміни в технологічному і температурному режимах виявляють методом техніко-економічних розрахунків; відхилення від норм за статтями затрат, які пов'язані з роботою обладнання, виявляють методом порівняння.

Важливе значення в обліку відхилень від норм має їх документування. Кожний випадок виявлених відхилень має бути документально оформлений. Тому на підприємстві має застосовуватися така система первинних документів, яка дала б змогу оперативно виявляти відхилення від норм затрат.

Порядок побудови обліку попереднього групування непрямих елементів витрат та їх внесення до собівартості окремих видів продукції було вже розглянуто.

Загальна методика побудови цих витрат у внутрішньогосподарському обліку така сама. Різниця в тому, що кількість центрів затрат значно зростає, а тому прийоми їх включення різноманітні. З огляду на сказане цей елемент роботи слід передбачити в робочому плані рахунків. Особливо це стосується таких затрат:

на експлуатацію та утримання машин і устаткування;

загальновиробничих у бригадах, дільницях, цехах, переділах, технологічних фазах тощо;

транспортних, внутрішньогосподарського транспорту тощо.

За змістом кожний вид комплексних затрат поділяється на статті. Побудова обліку у кожному комплексі затрат має бути такою, щоб протягом місяця їх можна було визначити з кожного елемента у межах окремих статей затрат за трьома ознаками: у

межах норм, зміни та відхилення від норм. Це потрібно для контролю кошторису.

При складанні нормативної калькуляції собівартості продукції кожний вид комплексних затрат формує статтю собівартості та визначається щодо окремого виду продукції як окремий елемент собівартості. Тому при списанні наприкінці місяця загальної суми затрат щодо кожного комплексу відхилення від норм визначається в цілому, а не за окремими статтями кошторису.

При нормативному методі обліку затрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування необхідно забезпечити окремий облік у межах норм, змін норм та відхилення (за аналогією до описаного раніше).

Щодо порядку зведення затрат при застосуванні методу повних затрат слід зазначити, що можливі всі наведені варіанти. Методика та техніка зведення аналогічні таким, які були описані раніше.

Особливістю зведення даних про затрати при нормативному обліку є те, що додатково провадиться робота зі зведення даних про зміну норм та відхилення від норм стосовно центрів затрат та центрів відповідальності.

Водночас у побудові бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку затрат за нормативним методом існують істотні особливості. До них належать:

обов'язковість даних про зміни норм та відхилення від норм за відповідними центрами затрат та центрами відповідальності;

виявлення даних про необліковані відхилення від норм затрат; перерахунок (якщо є незавершене виробництво) зміни норм для визначення нормативної собівартості кожного випущеного виробу;

розмежування відхилень та змін норм між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

Побудова обліку затрат на виробництво здійснюється згідно з галузевими Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до особливостей технології та організації виробництва.

Затрати на виробництво продукції у вартісному вираженні формують її собівартість. Цей показник є одним з найважливіших в управлінні економічними параметрами господарства. У цьому показнику відображаються зростання продуктивності праці, економія ресурсів, технічний прогрес. Визначення собівартості продукції в економічній літературі називають калькулюванням.

У фінансовому обліку собівартість продукції формується у діючій системі рахунків. Аналітичний облік здійснюється залежно від прийнятого варіанта технології та організації. Але у будь-якому разі має бути забезпечено облік прямих затрат за видами продукції — виробами, групами виробів, видами робіт та видами послуг у розрізі калькуляційних статей витрат. Основні витрати відображають за таким поділом: а) прямі за видами продукції основного та допоміжного виробництва; б) непрямі або усі разом; чи такі, що виділяють із них на утримання машин та устаткування; на управління виробництвом; г) через брак у виробництві. На кожний цех, госпрозрахунковий підрозділ відкривають окремі субрахунки.

Облік затрат, які не включаються у собівартість продукції, ведуть окремо.

Затрати на виробництво у бухгалтерському внутрішньогосподарському (управлінському) обліку групуються на рахунках:

у двох напрямках: за калькуляційними статтями затрат та елементами собівартості (тобто економічно однорідними затратами).

Розглянемо суть основних варіантів обліку затрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

Передільний. Більше як дві третини підприємств має передільну технологію виробництва продукції. Це означає, що на підприємствах найбільш зручно застосовувати попередільний метод обліку затрат. Отже, затрати обліковуються в розрізі технологічних переділів, видів продукції або напівфабрикатів. Цей метод обліку затрат застосовують на тих підприємствах, де продукція виготовляється послідовною переробкою вихідної сировини за окремими стадіями (переділами, фазами) технологічного процесу. При цьому після кожного переділу, фази, стадії одержують напівпродукт (напівфабрикат), який можна або здати на склад, або перед передачею на наступний переділ (фазу, стадію) обчислити за кількісними і вартісними параметрами.

Переділ — це певна сукупність технологічних операцій, в результаті виконання яких одержують продукт праці, готовий для цієї сукупності (напівфабрикат, напівпродукт).

Передільний має два варіанти: одно- та багатопередільний.

Однопередільний метод. У разі застосування цього методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить одне ціле, наприклад, хлібовипікання тощо.

Багатопередільний метод. Його застосовують, коли технологічний процес поділяють на кілька технологічних фаз (стадій, переділів) в кінці кожного переділу одержують напівфабрикат,

який визначають за кількістю і вартістю, тобто калькуюють собівартість напівфабрикатів. Готовий продукт одержують у кінці останнього переділу.

У попередільних виробництвах виготовляють різні види продукції. Це вимагає роздільного обліку затрат не лише за переділами, а й за окремими продуктами. Тому важливим завданням бухгалтерського обліку затрат виробництва є облік прямих затрат по продуктах у межах кожного переділу (фази) технологічного процесу.

Попередільний метод обліку затрат має в різних галузях свої особливості. Вони пов'язані з особливостями технології та організації виготовлення продукції й незавершеного виробництва. Наприклад, на підприємствах чорної металургії повний технологічний цикл виробництва складається з таких виробництв: доменне, сталеве, прокатне. Перші два переділи виготовляють напівфабрикати — чавун, сталь, які переробляють на наступному переділі, і лише третій переділ (прокатний) випускає готову продукцію.

Аналогічно будується облік на цегельному заводі, де випуск готової продукції проходить послідовно такі технологічні переділи, як масопідготовче виробництво, сушіння і випалювання, які є відокремленими в обліку один від одного. Облік затрат на цегельних заводах здійснюється за цими переділами (технологічними фазами).

На всіх виробництвах облік затрат здійснюється за переділами, а якщо є можливість переділ розподілити на фази, то й за фазами.

В усіх випадках синтетичний облік ведуть на рахунку «Виробництво». Субрахунки обмежують переділами та фазами. У дебеті цього рахунку відображають прямі витрати. Усі непрямі витрати облічують в цілому по підприємству, а відтак розподіляють пропорційно до параметрів, які найбільш відповідають тій чи іншій галузі.

Після зведення затрат розпочинають калькулювання собівартості продукції. Для цього визначають незавершене виробництво за кожним переділом або фазою технологічного процесу, оцінюють його за методом галузевих рекомендацій та чинним законодавством про оцінку ресурсів.

Процес зведення затрат та визначення собівартості продукції у цілому по господарству здійснюють напівфабрикатним або безнапівфабрикатним методом. У першому випадку напівфабрикати передають з одного переділу на інший за кількістю, тобто без ва-

ртісної оцінки. А для визначення загальної собівартості продукції кінцевого переділу затрати за окремими переділами підсумовують і загальну суму поділяють між готовою продукцією та незавершеним виробництвом. У другому випадку (при безнапівфабрикатному методі зведення затрат та розрахунку собівартості продукції) спочатку калькуюють напівфабрикати кожного переділу (або фази) технологічного процесу. Напівфабрикати передають з одного переділу (фази) на інший за кількістю і за вартістю, які визначають на підставі калькуляції.

Собівартість одиниці кінцевої продукції в умовах застосування попередільного методу визначають шляхом підсумовування собівартостей одиниці продукції (напівфабрикату) кожного переділу зокрема.

Різновидом попередільного методу обліку затрат на виробництво є **попроцесний метод**. Його застосовують у таких галузях, як вугле-, соле-, нафтодобування тощо. Особливістю підприємств цих галузей є відсутність незавершеного виробництва. При цьому не треба поділяти загальної суми затрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

У попроцесних виробництвах облік ведуть за кожним процесом. Наприклад, у вугледобуванні відокремлюється облік за такими процесами: підготовка робіт, виймання вугілля, транспортування, завантаження у вагони, доробка, сортування, збагачення;

по обслуговуючих підрозділах: підйом, водовідлив, вентиляційна служба, лампове господарство тощо.

Окремі затрати, наприклад, енергія, пара, вода, попередньо обліковуються на окремому субрахунку «Допоміжні виробництва» рахунка «Виробництво». При видобуванні піску чи глини у бухгалтерському обліку відокремлюють ще й такий процес як «Розкривні роботи».

Собівартість одиниці продукції в умовах застосування попроцесного методу визначають шляхом ділення загальної суми затрат на обсяг (кількість) видобутої продукції. При наявності «розкривних робіт», для розрахунку собівартості одиниці продукції до загальної суми усіх поточних витрат слід додати частину одноразових витрат, якими вважаються витрати на проведення «розкривних робіт». Вказана частина одноразових витрат дорівнює частці від ділення загальної вартості «розкривних робіт» на плановий термін експлуатації ділянки кар'єра, де проводилися «розкривні роботи».

Повирібний (позамовний) облік затрат на виробництво застосовують в основному в індивідуальних та дрібносерійних ви-

робництвах. Об'єктами обліку при цьому є окремі замовлення. До таких виробництв належать: судно-, турбо-, авіабудівні та інші промислові виробництва, а також будівельне виробництво.

Кожному виробу, замовленню присвоюють окремий номер, який вказують в усіх документах про витрати на це замовлення.

Синтетичний облік ведуть на рахунок «Виробництво», а для аналітичного обліку відокремлюють за кожним замовленням (виробом) прямі затрати і за кожним видом затрат — непрямі. Непрямі затрати щомісячно розподіляють між замовленнями.

Фактичну собівартість окремих замовлень (виробів, робіт, послуг) визначають або після передачі на склад, або після здачі (передачі) замовнику безпосередньо шляхом підсумовування усіх прямих затрат в розрізі замовлень та частини непрямих витрат, які розподіляються між окремими замовленнями пропорційно до вибраної бази розподілу.

Центральним місцем в системі управління собівартістю продукції є нормативне господарство, яке являє собою деталізовані норми і нормативи матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, починаючи з деталей і закінчуючи виробом у цілому. Нормативне господарство надто динамічне і змінюється під впливом науково-технічного прогресу, організації праці, удосконалення управління та ін.

До значної економії матеріальних ресурсів та зниження собівартості продукції може привести налагоджена система організації, збору, обліку та реалізації відходів, залучення в господарський оборот вторинних ресурсів. Під відходами розуміють не використані в процесі виробництва залишки матеріалів, сировини, півфабрикатів, що втратили якість вихідної сировини частково або повністю і не можуть бути використані за прямим призначенням в основному виробництві або без обробки. Слід розробляти норми утворення відходів та періодично їх переглядати по мірі розвитку нової техніки, технології і удосконалення організації виробництва.

На рівень норм і нормативів має вплив наукова організація праці (особливо на трудові норми) та удосконалення управління. Відомо, що затрати на управління (загальновиробничі, адміністративні витрати) займають чималу питому вагу (від 5 до 30 %), тому удосконалення управління суттєво впливає на норматив цих витрат.

На підставі норм і нормативів повинні складатися нормативні карти за деталями, вузлами, агрегатами та виробами у цілому, які, у свою чергу, використовуються для складання нормативних калькуляцій на виробі.

Найбільш раціональним способом управління є управління за відхиленнями. Впродовж місяця в сигнальній документації фіксуються відхилення від норм за складовими частинами (витрачання матеріалів і додаткові трудові операції) із зазначенням причин і винуватців відхилень.

Велике значення в удосконаленні нормативного господарства належить функціонально-вартісному аналізу (ФВА) — методу знаходження резервів зниження витрат шляхом дослідження функцій виробу. Досвід використання ФВА свідчить, що надлишкова вартість виробів пояснюється такими причинами, як перевищення технічних параметрів і характеристик, що допустили розробники через перестраховання (надлишковий — запас міцності), відсутність інформації про нові матеріали, технології, нехтування конструкторами питань економіки, вартості конструкційних матеріалів, поспішність проектування, інерція мислення.

Досліджувані функції виробу поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішні функції поділяються на головну і другорядну, внутрішні — на основну і допоміжну. У зовнішній функції знаходять корисну функцію, некорисну та шкідливу. Витрати поділяються на необхідні та зайві. Зайві витрати пов'язані з некорисними та шкідливими функціями.

За кордоном ФВА в основному почав розвиватися ще в 30-50-ті роки (США, Англія, Франція, Канада та ін.). Вже до початку 1970 р. 25 % всіх промислових фірм США в тій чи іншій мірі застосовували ФВА. В Японії у 1965 році засновано товариство японських спеціалістів по ФВА. З 1975 р. почалося активне застосування цього методу і до 1983 р. на кожні 500 осіб працюючих в промисловості припадає один фахівець по ФВА. Практично усі заново спроектовані вироби підлягають ФВА. Завдяки цьому методу в Японії досягнуто безпрецедентного для капіталістичних країн рівня (8%) зниження собівартості продукції. Метод ФВА може бути впроваджений у машино-, приладобудуванні, легкій, хімічній та інших галузях [56, с. 238]. На величину норм витрат матеріальних, паливно-енергетичних та трудових ресурсів впливає впровадження безвідходних технологій, матеріало- і працезберігаюча техніка. Впровадження нової техніки завжди вимагає перегляду матеріальних і трудових норм, хоча на практиці досить часто цього не роблять, внаслідок чого ефект від застосування нової техніки знижується. На схемі показані відділи та служби заводу управління, які повинні брати участь в розробці норм і нормативів: відділ праці і заробітної плати, виробничий, конструкторський, технологічний відділи, служба головного ме-

ханіка, енергетика, металурга та ін. Систематизація норм і нормативів покладається на спеціально створений відділ або бюро (рис. 3.5).

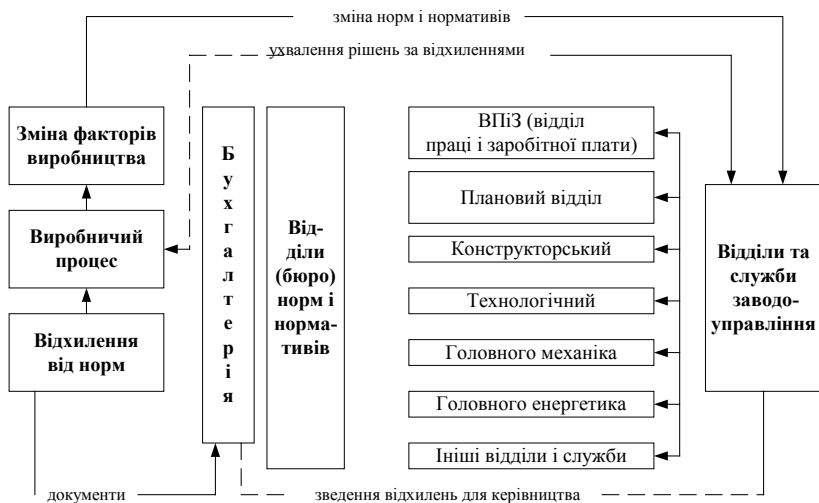


Рис. 3.5. Управління собівартістю продукції [56, с. 239]

Відділ праці і заробітної плати розробляє технічно обґрунтовані норми праці по кожній операції на деталі, вузли, напівфабрикати, вироби, на окремі види робіт та послуг.

При цьому враховується технічний рівень об'єднання або підприємства, а також плани розвитку техніки, технології, наукової організації праці, удосконалення управління.

Поділяючи думку окремих економістів про те, що зниженню собівартості продукції сприяють заходи з планування соціального розвитку колективів [1], автор пропонує розробляти нормативи з обслуговування персоналу та його розвитку. Реалізація планів соціального розвитку спрямовується на покращення матеріальних, житлових і культурно-побутових умов, покращення умов праці, охорону здоров'я працюючих, підвищення кваліфікації кадрів, зниження плинності, що прямо впливає па підвищення продуктивності праці. Розробка нормативів повинна бути одним з основних завдань відділу праці і заробітної плати.

Він повинен розробляти норми часу, норми виробітку, відрядні розцінки, тарифні ставки погодинників, норми обслуговування обладнання і робочих місць основними та допоміжними робітни-

ками, ліміти чисельності структурних підрозділів обладнання і виробничих одиниць, норми чисельності спеціалістів і службовців, керуючих середньою ланкою, норми використання робочого часу, співвідношення категорій працюючих по об'єднанню, виробничих одиницях та їх підрозділах.

Виробничий відділ разом із іншими відділами (конструкторським, технологічним, головного механіка, головного енергетика) визначає стратегію і тактику в нормуванні матеріалів і енергоспоживанні. На основі конструкторської і технологічної документації розробляються норми і нормативи споживання матеріалів, сировини, напівфабрикатів, палива, усіх видів енергії, малоцінних і швидкозношуваних предметів, запасних частин, відходів виробництва, транспортно-заготівельних витрат. Норми витрат матеріальних, паливних та енергетичних ресурсів встановлюються у визначеній послідовності — за деталями, вузлами, агрегатами, виробами. Найважливішим видом робіт по нормуванню є визначення норм по всій номенклатурі виробів, які виготовляються.

На вузли норми розраховуються виходячи із набору різних деталей методом підсумовування. Той самий методичний прийом використовується для визначення норми витрат матеріалів на агрегати і вироби. Норми і нормативи витрат матеріальних ресурсів включають в себе основні матеріали на вузли, агрегати, вироби по кожному виду матеріалів, допоміжні матеріали на вироби в натуральному або грошовому виразі, запасні частини, паливо, норми кожного виду енергії (електричної, пари, стиснутого повітря, холоду для технологічних цілей в натуральному виразі на одиницю продукції) для господарських цілей із розрахунку на одиницю випущеної продукції, норми запасу матеріалів на складі, запаси палива, комплектуючих виробів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, нормативу транспортно-заготівельних витрат у процентах до оптової вартості матеріалів, коефіцієнти використання матеріалів, процент відходів у виробництва та ін.

Відділ головного механіка бере участь у розробці норм і нормативів використання основних засобів, зокрема таких норм, як виробіток продукції протягом зміни, місяця на одиницю обладнання (в натуральному і вартісному вираженні), отримання продукції на м² виробничої площі, використання обладнання у часі та потужності, втрати робочого часу, які плануються (поточний і капітальний ремонт), фондомісткість продукції, витрачання інструменту на одиницю продукції.

Фінансовий відділ розробляє нормативи оборотності оборотних засобів, рентабельності, незавершеного виробництва (у днях, шт.), виробничого та ремонтного циклу та ін.

Норми і нормативи, що розробляються усіма відділами, у кінцевому результаті надходять у бюро нормативів, де їх зберігають у картотеках у класифікованому вигляді. На основі масиву норм і нормативів складаються нормативні калькуляції собівартості виробів.

Нормативна калькуляція на практиці є ідеальним методом собівартості продукції, робіт, послуг виходячи із діючих норм і нормативів на даний момент часу. Цілком зрозуміло, що точно врахувати всі елементи такої складної системи, як виробничий процес, що змінюється і постійно перебуває в русі, неможливо, тому реальна собівартість завжди буде відрізнитися від ідеальної (нормативної). Чим точніше пізнається суть виробничого процесу та враховується стан всіх факторів виробництва, тим ближче нормативна собівартість продукції до фактичної її величини. Звідси видно, наскільки важливо мати якісні норми і нормативи, що враховують рівень і перспективи розвитку техніки, технології, організації праці, які приводять до змін діючих норм і нормативів, незалежно від того, чи усвідомлюється це і враховується чи не усвідомлюється і не враховується. Якщо в об'єднанні налагоджений контроль за змінами норм, то вони періодично переглядаються, а їх зміни вносяться в нормативні калькуляції, що дозволяє забезпечити об'єктивність нормативної собівартості. В іншому випадку нормативна собівартість продукції перестає бути надійним орієнтиром у справі управління собівартості продукції.

Зрештою, на практиці ці відхилення виявляють себе у вигляді не — документованих відхилень, їх значна величина свідчить про недосконалість нормативного господарства з усіма наслідками, що випливають з цього факту. Аналіз роботи підприємств, що впровадили нормативний метод, свідчить про те, що в багатьох випадках недооцінюється такий елемент, як зміни норм. Зміни норм дають уяву про динаміку витрат окремих видів матеріалів, дозволяють розраховувати економію матеріальних ресурсів, дня чого зміни норм слід помножити на обсяг випуску продукції.

Перегляд норм та нормативів здійснюється службами і відділами заводу управління та на підставі повідомлення про зміни норм доводиться до відділу (бюро) норм і нормативів, який вносить необхідні коригування в норми і нормативні калькуляції.

При зміні передбачених параметрів виробництва продукції (інше обладнання, відсутність потрібного матеріалу та заміна його іншим, не передбачені технологією трудові операції, зміна транспорту та маршруту перевезень та ін.) виникають різного роду відхилення. Потік інформації про відхилення від норм направ­ляється із цехів, бригад, змін в бухгалтерію, періодичність над­ходження такої інформації встановлюється залежно від кон­кретних умов діяльності об'єднання (щодня, один раз на три — п'ять днів, щотижня). Необхідно при цьому враховувати опера­тивність рішень, що приймаються, трудомісткість обробки інфо­рмації, актуальність контролю за рівнем витрат, підготовку управлінських кадрів та інші обставини.

Інформація про відхилення обробляється працівниками бухгал­терії і у визначені терміни подається у вигляді зведення (із за­значенням кількості і суми відхилень, номера цеху, дільниць та ін. кодів причин та винуватців).

Деталізація даних, що подаються, залежить від рівня управ­ління. Для вищого рівня управління необхідні дані про відхилен­ня у зведеному вигляді — за місцями виникнення та центрами відповідальності із зазначенням узагальнених даних по причинах і винуватцях. Для середнього рівня управління потрібні найбільш детальні дані про відхилення за окремими видами матеріалів і заробітній платі. Для різних відділів та служб підприємства (об'єднання) надається часткова інформація. Так, у відділ праці і зарплати надходять дані про відхилення по зарплаті, всіх струк­турних підрозділів із зазначенням узагальнених даних по причи­нах і винуватцях, для виробничого відділу—дані про відхилення по всій номенклатурі матеріалів або по їх групах по причинах і винуватцях, в такому ж порядку подаються зведення для інших відділів.

Керівники різних рангів, фахівці відділів і служб зобов'язані втручатися в хід виробничого процесу, оперативно усувати нега­тивні і закріплювати позитивні впливи на формування собіварто­сті продукції, тобто здійснювати принцип зворотного зв'язку — регулювання.

Вищезапропонована професором Пушкарем М. С. методика управління собівартістю продукції узагальнює досвід застосу­вання нормативного методу обліку витрат на виробництво з по­зиції системи управління [56, с. 243].

Традиційно вважалось, що контроль за формуванням собівар­тості продукції є завданням працівників бухгалтерського обліку. Однак це далеко не так. Роль обліку в управлінні собівартістю

продукції полягає у тому, що зворотний зв'язок між управлінською системою та системою, що управляється (в нашому випадку між управлінськими відділами та службами і виробничим процесом) здійснюється через бухгалтерію, яка надає інформацію для прийняття управлінських рішень у вигляді відхилень від заданих параметрів. На практиці управлінська система взаємодіє з системою, якою вона управляє безпосередньо, як правило, минаючи бухгалтерію.

Бухгалтерський апарат може впливати на процес виробництва тоді, коли він виступає ініціатором перегляду норм і нормативів, використовуючи їх в якості основного інструменту контролю за раціональним витратанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Використання зазначеної методики управління собівартістю продукції дозволяє вирішити проблему стимулювання за економію матеріальних, паливних та енергетичних ресурсів. На основі існуючої інформаційної бази доцільно застосовувати індивідуальне або групове преміювання. Оскільки при зміні норм відомі ініціатори (відділи, виконавці), то можливо розрахувати економію від змін норм на обсяг продукції, визначити осіб, які підлягають преміюванню і розмір премії. Як правило, за зміну норм преміюються працівники керівного складу, фахівці та службовці. Економія матеріальних, паливних та енергетичних ресурсів за рахунок відхилень від норм, якщо вона технічно та економічно обґрунтована, може служити підставою для преміювання робітників, які отримали економію. Первинні документи, що складаються по відхиленнях, мають всю необхідну для цього інформацію — причини та ініціаторів відхилення. Отже, усувається і безадресність при преміюванні окремих працівників та їх груп, що має велике моральне і соціальне значення.

3.3. СИСТЕМА «СТАНДАРТ-КОСТ», ЇЇ ХАРАКТЕРИСТИКА І СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

«Стандарт-кост» відноситься до одного з найбільш поширених за рубежом методів управлінського обліку, методів управління виробничими затратами.

Засновником цієї системи був Ф.Тейлор, який обґрунтував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у 1911 р. розробив і впровадив діючу систему «стандарт-кост». Во-

на й стала прототипом вітчизняної системи обліку під назвою усім відомого нормативного методу.

Основною ідеєю методу «стандарт-кост» є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути.

Розробка норм-стандартів, складання стандартних калькуляцій до початку виробництва і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів, систематизованих як сукупність, отримали назву системи «стандарт-кост» (standart cost).

У США та Великобританії «стандарт-костом» називають метод обчислення стандартної собівартості. Термін «стандарт-кост» дослівно означає стандартні вартості:

«стандарт» — кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для виготовлення одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг; «кост» — це грошовий вираз виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції.

«Стандарт-кост» — це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Британський інститут присяжних бухгалтерів розглядає «стандарт-кост» як підготовку і використання системи обліку стандартних витрат, їх порівняння з фактичними витратами і аналіз відхилень фактичної кількості виробів від стандартних за причинами і місцями їх виникнення.

В американській літературі даються різні визначення системи «стандарт-кост», в це поняття вкладається різний зміст. Однак у всіх випадках ця система трактується як інструмент контролю, направлений на регулювання прямих витрат виробництва.

Зміст системи «стандарт-кост» полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, зарплати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

Система «стандарт-кост» спочатку застосовувалась на машинобудівних підприємствах, а потім — в інших галузях промисловості для обчислення собівартості продукції, контролю за виробництвом і управління ним. Вирахування витрат на базі «стандарт-

косту» широко застосовується при позамовному і попроцесному методах обліку витрат на виробництво.

Основою системи «стандарт-кост» є, безперечно, підрахунок майбутніх (очікуваних) витрат.

Очікувані витрати визначають на основі стандартів (норм і нормативів), розрахованих всередині фірм. Ці стандарти є основою функціонування системи і розкривають її зміст. Всю сукупність стандартів у США поділяють на такі групи:

1. Залежно від рівня цін, що приймаються у розрахунок, розрізняють такі види стандартів:

Ідеальні — передбачають найбільш сприятливі ціни на матеріали, тарифи на послуги, ставки на оплату праці і кошторисні ставки накладних витрат.

Нормальні — розраховуються за середніми протягом економічного циклу цінами.

Поточні — передбачають розрахунок на основі цін певного облікового періоду як очікуваних, так і діючих в цей період.

Базисні — встановлюються на початку року і протягом року залишаються незмінними. Звичайно вони застосовуються для обчислення індексу цін.

2. Від рівня використання потужності стандарти поділяють на:

Теоретичні — досяжні підприємством при хорошому або ідеальному їх виконанні. Вони є метою підприємства, засновані на повному використанні потужності, нормованій величині часу відпочинку, не передбачають витрат часу на брак, простої, псування.

Минулого середнього виконання — розраховуються за статистичним даними і включають уже затрачений час на брак, простої і псування, тобто всі недоліки попереднього періоду.

Нормального виконання — передбачають очікуваний середній рівень напруженості норм у майбутньому періоді.

3. Від обсягу випуску продукції (має першорядний вплив на підходи до розробки стандартів) розрізняють стандарти:

Теоретичні — зумовлені теоретичною потужністю підприємства. Вони або недосяжні, або досяжні в одноразовому порядку.

Практичні — досягаються підприємством при хорошому виконанні, вони близькі за своїм рівнем до теоретичних стандартів при хорошому виконанні, засновані на реально досяжному рівні випуску і допускають неминучі втрати.

Нормальні — розраховуються при досяжному рівні випуску продукції виходячи з середньої величини вищого і нижчого обсягу виробництва протягом циклу.

Очікувані — розраховуються на основі конкретних умов виробництва при очікуваному обсязі випуску продукції.

Дана характеристика стандартів показує, що в американських фірмах існують різні підходи до встановлення стандартів за статтями витрат. Однак при будь-якому підході прийняті стандарти узагальнюються в бухгалтерії в карти стандартної собівартості до початку процесу виробництва. Карти складають на виріб, замовлення, на виробничий підрозділ, що бере участь у виготовленні цього виробу, замовлення.

Система «стандарт-кост» являє собою засіб управління прямими витратами.

Залежно від розмірів підприємства координацію робіт по організації системи «стандарт-кост», визначенню стандартів для використання, виявленню відхилень від стандартів і методиці їх списання здійснює контролер або комітет, куди входять представники всіх підрозділів, пов'язаних із системою «стандарт-кост». У найбільш великих компаніях створюється підрозділ стандартів, де сконцентрована вся робота по стандартах, їх складанні, внесенні в них змін, обліку і т. п.

Система «стандарт-кост», на відміну від інших систем обліку витрат, що застосовуються на практиці, має свої характерні особливості. По-перше, основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрачання коштів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, а не їх документування. Перед менеджерами ставиться завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не всі компанії відображають у бухгалтерському обліку виявлені відхилення, а лише ті з них, які використовують поточні стандарти. Третьою особливістю в частині відображення відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень за статтями калькуляції, за факторами відхилень.

Дані особливості системи «стандарт-кост» означають, що з метою управління витратами завжди розглядається, наскільки істотні ці відхилення, щоб їх враховувати; що вони показують, при розв'язанні яких проблем вони можуть бути використані; важливість виявлених відхилень в аналізі витрат на виробництво.

З еволюцією теорії затрат стає очевидним той факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки попередження невиправданих затрат, яких можна було б уникнути.

З допомогою методу «стандарт-кост» заздалегідь встановлюється величина затрат у вигляді норм. Відхилення, виявлені в

оперативному порядку, сигналізують про негативні обставини у виробничому процесі, на які менеджери повинні звернути увагу, тобто прийняти відповідні рішення. Виявлені ж відхилення в процесі здійснення господарської діяльності — це та інформація, яка необхідна керівникам для прийняття своєчасних управлінських рішень і є найбільш цінною в регулюванні виробничого процесу, а отже, в управлінні витратами.

Основною метою системи «стандарт-кост» є визначення неefективної роботи підприємства шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Однак, незважаючи на суттєве покращення обліку з допомогою методу «стандарт-кост», його впровадженню перешкоджала велика кількість затрат, а отже, і відхилень, що мали місце в організації облікового процесу.

Система «стандарт-кост» розглядається як один з важливих інструментів контролю затрат. Найголовніше в цій системі — визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат і здійснення суворого контролю за їх дотриманням зі сторони відповідальних осіб. Характерною особливістю цієї системи є не документальне виявлення відхилень від норм в процесі витрачання засобів, а відображення відхилень у бухгалтерських записах на спеціальних рахунках. Перед відповідальними працівниками ставиться завдання не документувати, а не допускати і своєчасно усувати відхилення, що виникають.

Перевага системи «стандарт-кост» перед іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в наступному:

1. На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи. При цій системі керівництво фірм забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень.

2. Менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням нормативної кількості виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях. Наприклад, інформація про необхідні матеріали друкується за стандартною заявкою згідно з нормативною кількістю, необхідною для виконання замовлення. Якщо потрібно більше матеріалів, ніж передбачено нормативом, то складається

додаткова вимога (на бланку іншого кольору, щоб зазначити, що це перевитрачання матеріалів за замовленням). Втрати можуть бути знижені або повністю виключені в системі, яка забезпечує моментальну реакцію на будь-яку тенденцію відхилення від встановленого стандарту. Коли операції автоматизовані, стандартні умови вводяться в програму ЕОМ, яка управляє виробничим процесом, будь-яке відхилення від стандартів виявляється моментально, поправки вносяться в процесі роботи. При системі «стандарт-кост» більш простими є канцелярські роботи, оскільки кожна господарська операція не документується, вартість операцій не обчислюється. В кінці звітної місяця кількість, наприклад, витрачених матеріалів множить на собівартість одиниці і тим самим визначається собівартість всіх витрачених матеріалів. Матеріальні звіти на складах складаються лише в натуральних вимірюваннях.

3. Система «стандарт-кост» може використовуватися для оцінки виконання встановленого замовлення. Система «стандарт-кост» корисна при прийнятті рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо по змінних і постійних елементах витрат, а також при правильному встановленні ціни на матеріали та норми витрат робочої сили. Коли стандарти реальні і детальні, вони можуть стимулювати роботу окремих осіб або більш ефективно виконання завдання. Хоча стандарти часто діють, пригнічуючи робітників і начальників цехів та відділів, вони мають швидше негативний вплив, і не створюють стимулів до роботи.

4. Одна з основних переваг системи «стандарт-кост» полягає в тому, що при правильній її постановці потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, бо в межах цієї системи облік ведеться за принципом вилучення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство і чим більш стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання.

5. Важливою перевагою системи «стандарт-кост» є те, що вона використовується для прийняття рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо за змінними елементами затрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах затрат на робочу силу. Це дозволяє використовувати вказаний метод у поєднанні з методом «директ-косту», що має особливу цінність для прийняття управлінських рішень.

Якщо підприємство має масове або багатосерійне виробництво, специфікації на матеріали для всіх деталей, використовує відрядну оплату праці і стандартизацію всіх виробничих процесів,

то в умовах системи «стандарт-кост» бухгалтерська робота зводиться до обліку і виявлення незначних відхилень від стандартів.

Найбільш придатними елементами для практичного застосування системи «стандарт-кост» є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою і відпуск всіх матеріалів виключно за специфікаціями. При цьому необхідність обліку заробітної плати основних виробничих робітників зникає, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою. Процедура обліку витрат і калькулювання в цьому випадку зводиться до:

- записів відхилень від стандартних цін на матеріали, що надходять;

- визначення вартості браку;

- зіставлення дійсних накладних витрат зі стандартними.

На ідеальному підприємстві (за відсутності відхилень) трудові витрати з обліку і калькулювання наблизатимуться до нуля.

Система «стандарт-кост» може вплинути на підвищення дохідності підприємства за такими трьома напрямками:

- виявлення перевитрат (несприятливих відхилень), які знижують прибуток підприємства;

- надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажу і встановлювати оптимальні ціни;

- мінімізація облікової роботи, яка пов'язана з калькулюванням.

Для вирішення всіх трьох завдань система «стандарт-кост» є більш придатною порівняно з системою обліку минулих витрат.

Система «стандарт-кост» має і недоліки. Наприклад, важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі. Крім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що зумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовується середня вартість, яка є базою для визначення цін на виріб.

Суттєвим недоліком при цьому є існуючі труднощі у визначенні на практиці ступеня напруженості стандартів та норм. В сучасний період відсутні науково обґрунтовані норми, а скла-

дання стандартів на основі даних минулих затрат в умовах інфляції викликає значні труднощі.

У системі «стандарт-кост» поточний облік змін норм не передбачено, тим більше в розрізі причин і винуватців. Даний метод не регламентується законом і не має єдиної методики встановлення стандартів та ведення облікових реєстрів, а тому на практиці застосовують найрізноманітніші норми всередині однієї фірми. У зв'язку з тим, що ціни на ринку часто змінюються, інфляційні процеси утруднюють обчислення вартості залишків матеріалів, готової продукції на складі і незавершеного виробництва, тому встановлюють середню вартість затрат, яку і використовують для визначення ціни на продукцію.

При цьому використовуються такі види нормативних витрат:

- базові нормативні витрати;
- ідеальні нормативи;
- досягнуті в сучасний період нормативи.

Базові нормативи — це нормативи, які залишаються без змін впродовж тривалого періоду. Головною їх перевагою є те, що вони забезпечують одну і ту ж основу для порівняння з фактичними затратами протягом декількох років, що дозволяє виявляти загальні тенденції розвитку.

Ідеальні нормативи відображають досконалий виробничий процес, є мінімальними витратами, які можливі в умовах максимальної ефективності виробництва. Вони рідко використовуються на практиці, так як можливий їх негативний вплив на мотивацію робітників. Ці нормативи встановлюють мету, до якої слід наближатися, а не оцінюють результати роботи, які можуть бути досягнуті в даний час.

Досягнуті в даний час нормативи — це такі, які виникають в умовах ефективного виробництва. Їх важко, але реально досягнути.

Крім зазначених нормативів, використовуються ще й **полегшені**, які встановлюються для менш кваліфікованих робітників на початку їх трудової діяльності.

Таким чином, при нормуванні враховуються, перш за все, призначення нормативів, тобто для кого і для чого вони призначені.

Недоліком даного методу є те, що постійні і змінні затрати не відокремлюються, а тому для прийняття більшості рішень і, зокрема впливу вказаних затрат на прибуток, потребують додаткових розрахунків. Це, по-перше, а по-друге, сучасні складні ринкові умови суттєво впливають на коливання обсягу виробництва і реалізації продукції та сприяють збільшенню питомої ваги по-

стійних затрат у їх загальному обсязі, що істотно відбивається на коливаннях собівартості продукції та прибутку. Посилення вказаних тенденцій збільшило потреби товаровиробників у інформації про затрати на виробництво і реалізацію продукції, не переключеної в результаті розподілу накладних витрат і відносно постійних на одиницю випуску продукції.

Незважаючи на ці недоліки, керівники фірм використовують систему «стандарт-кост» як потужний інструмент контролю за витратами виробництва і калькулювання собівартості продукції, управління, планування з метою отримання максимального прибутку.

3.4. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

Поряд із системою «стандарт-кост» не менш важливе значення в управлінському обліку посідає і система «директ-кост» («директ-костинг»).

Характерною ознакою даної системи є поділ усіх витрат на дві основні групи: змінні, тобто ті, які залежать від обсягу виробництва і зростають у зв'язку із збільшенням випуску продукції, і постійні (умовно-постійні), які не залежать від обсягу виробництва і практично завжди залишаються на одному і тому ж рівні.

Змінні затрати з точки зору контролю за їх раціональністю завжди вимагають більшої уваги, ніж постійні, які нараховуються рівними сумами за однакові проміжки часу. Перевитрати, які викликають перевищення фактичної собівартості над плановою, як правило, виникають у сфері змінних затрат. Тому дуже важливо встановити контроль якраз за змінними затратами. У зв'язку з цим собівартість планується і обліковується в частині одних лише змінних затрат. Що ж стосується постійних витрат, то вони (будучи зібрані на окремому рахунку) щомісячно або один раз в рік списуються безпосередньо на дебет рахунка «Прибутки і збитки». Таким чином, валовий прибуток доводиться до рівня (величини) чистого прибутку.

«Директ-кост» — це система калькулювання собівартості продукції тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.

Система обліку змінних витрат виникла в США в період Великої депресії (1928 р.) і набула значного поширення в 50-х роках ХХ ст. До цього моменту залишки готової продукції оцінювалися по собівартості, обчисленій за повними витратами. Постійні ви-

трати, які не залежать від обсягу виробництва і розмірів прибутку, перерозподіляючись між звітними періодами, значно впливали на величину розрахункового прибутку. У цьому аспекті було вирішено, звичайно, в достатній мірі умовно, поділити сукупні витрати на змінні, які ототожнювалися з прямими, і на постійні, які називалися некорисними і ототожнювалися з непрямими. Нова система витрат отримала назву «директ-костинг» (direct costing).

Суть системи базується на словосполученні «директ кост план» (Direct Cost Plan), введеному Джонатаном Харрісом у 1936 р. при розгляді ним методики калькулювання витрат виробництва підприємства. У змісті місячного звіту про прибутки і збитки стали розмежовувати звичайні виробничі витрати і непрямі накладні витрати. Диференціація виробничих витрат дозволила визначати залежність обсягу прибутку від обсягу реалізації продукції і управляти собівартістю. Таким чином, суть цієї системи була зведена до наступного: прямі витрати узагальнюються за видами готових виробів, непрямі ж витрати збирають на окремому рахунку і списують на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли. Якщо з суми виручки по кожному виробу виключити змінні витрати по цьому виробу, то отримаємо прибуток по цьому виробу. Просумувавши бруто-прибуток виробів, можна отримати загальну величину прибутку, призначеного для покриття загальної суми постійних витрат.

Практичні дослідження в галузі системи «директ-костинг» показують, що розподіл витрат умовний. Прийняті на кожному підприємстві допуски повинні бути враховані при розрахунку результатів. Калькулювання собівартості по системі «директ-костинг» передбачає незмінну величину постійних витрат при будь-якому обсязі виробництва, тому основна увага в управлінському обліку надається змінним витратам. Керівники підприємства і структурних підрозділів посилюють контрольні функції управління цими витратами.

Обмеження собівартості продукції лише змінними витратами дає змогу спростити нормування, планування, облік і контроль статей затрат, що залишилися: собівартість стає «більш наочною», а окремі затрати — краще контрольованими. Адже чим більше контрольованих об'єктів, тим сильніше розсіюється увага між ними, тим слабшим стає контроль.

Проте це не означає, що постійні витрати взагалі не контролюються. Навпаки, з самого початку здійснюється жорстка пе-

ревірка всіх постійних витрат і обґрунтованості їх рівня, розробляється їх кошторис як по підприємству в цілому, так і по окремих виробничих підрозділах. Обліковані фактичні витрати порівнюються з витратами по кошторису і виявляється рівень господарювання у кожному підрозділі, про що свідчить економія чи перевитрати порівняно з кошторисом. Таким чином визначається вклад кожного підрозділу у формування кінцевого господарського результату по підприємству в цілому, так як поряд з економією або перевитратами за змінними затратами на формування прибутку впливає економія або перевитрати за постійними затратами.

Найбільша складність у процесі ведення обліку і управління за обмеженою собівартістю полягає в тому, що деякі із затрат є напівзмінними, наприклад, витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування, де поряд із змінними затратами (на рушійну енергію, знос інструменту) мають місце і постійні витрати (амортизація машин і устаткування). Проте ця проблема має своє вирішення: використовуючи методи кореляційного і регресійного аналізу, можливо напівзмінні витрати з великим ступенем точності поділити на постійні і змінні частини.

Використання обмеженої собівартості має ряд переваг у процесі управління виробничими затратами:

- сама ідея розмежування витрат на постійні і змінні (а також напівзмінні) дуже важлива і необхідна при плануванні, нормуванні і аналізі витрат виробництва;
- поділ затрат на змінні і постійні має важливе значення і для контролю за рівнем рентабельності продукції, що випускається, незважаючи на труднощі чіткого поділу їх на постійні і змінні;
- «директ-кост» дозволяє більш точно встановити зв'язки і пропорції між затратами і обсягами виробництва;
- змінні затрати легше зв'язати з окремими місцями їх виникнення, що полегшує контроль за ними;
- в умовах застосування «директ-косту» краще простежується сукупність кожного продукту, що виробляється;
- більша увага надається і постійним затратам, які суттєво впливають на кінцеві фінансові результати, оскільки ці затрати списуються безпосередньо у зменшення валового прибутку;
- є можливість більш чітко визначати результати внутрішнього госпрозрахунку і давати оцінку діяльності керівників структурних підрозділів, визначати рівень ефективності їх роботи, раціональності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- в умовах ринкової економіки, коли рентабельність продукції багато в чому залежить від попиту і пропозиції на неї та тієї ціни, що склалася на ринку, при застосуванні методу «директ-кост» є можливість швидкого вияву валового прибутку, що приносить кожен вид продукції, і який служить джерелом покриття адміністративно-управлінських і збутових витрат та переорієнтації виробництва у разі потреби на випуск більш (або найбільш) рентабельної продукції;

- в умовах хронічного недовантаження, а також різких коливань в частині завантаження виробничих потужностей, яке характерне для сучасної економіки України використання «директ-косту» сприяє вияву того рівня завантаження виробничих потужностей, який би забезпечив беззбиткове виготовлення продукції.

Важливою перевагою методу «директ-костинг» є оперативність отримання даних, що характеризують невеликий період господарської діяльності. Поділ затрат на умовно-постійні і умовно-змінні привів до нового погляду на рентабельність підприємств. Виділивши змінні затрати, можна точно визначити ефективність безпосередньо виробничого процесу.

Використання методу «директ-костинг» більш доцільне в умовах депресії та інфляції, ніж в умовах підйому економіки.

В умовах депресії керівник більше контролює змінні затрати, ніж постійні. Дійсно, постійні затрати будуть зростати лише після розширення виробництва. Однак це не означає, що постійні затрати зовсім не плануються і не контролюються. Навпаки, в системі «директ-кост» здійснюється оперативний контроль і за постійними затратами. У даному випадку для контролю за собівартістю використовуються стандартні, нормативні затрати, тобто «директ-костинг» може використовуватись у поєднанні зі «стандарт-костом». Згідно з останнім нормальна виробнича діяльність повинна здійснюватися в заздалегідь встановлених межах, згідно зі стандартом і тому основну увагу керівник повинен звертати саме на відхилення від встановлених параметрів. При цьому необхідно вивчати причини відхилень і вживати заходів для приведення керуючої системи в стандартну, в норму.

Система «директ-костинг» дозволяє здійснювати більш оперативний контроль за постійними витратами, ніж це можливо при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети. При застосуванні «стандарт-косту» в системі «директ-костингу» встановлюються стандарти на постійні витрати, а в основу контролю гнучкого бюджету покладено поділ

витрат на постійні та змінні. Протягом року всі постійні витрати накопичуються і в кінці звітного року повністю списуються на виробництво. Деякі фірми, враховуючи, що сума накладних витрат протягом короткого періоду часу не змінюється, заздалегідь включають до бюджету витрати на рекламу, дослідження, охорону та ін. Зміна суми таких витрат контролюється керівництвом підприємства. Через те що частина нерозподіленої суми накладних витрат при системі повного розподілу витрат переходить з одного року на інший, контроль за ними послаблюється.

Система «директ-костинг» має ряд переваг перед системою повного розподілу витрат, основні з яких такі:

- дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності. Отже, керівництву не потрібно вести паралельно два розрахунки для пов'язання їх один з одним;

- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;

- звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою «директ-костинг», в більшій мірі відповідають інтересам керівництва фірми, ніж ті, які складені за системою розподілу витрат між виробами;

- підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальна сума цих витрат за даний період відображається у звіті про доходи.

- показники маржинального доходу дозволяють оперативно оцінити виробу, виходячи з базових критеріїв — території, яку вони займають, категорій замовників тощо;

- «директ-костинг» об'єднує такі ефективні засоби контролю, як «стандарт-кост» і гнучкі бюджети;

- система «директ-костинг» оцінює запаси відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення виробів.

Проте, система «директ-костинг» має і певні недоліки:

- основні труднощі полягають у виділенні постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися по-різному залежно від методу, який використовується, а це, у свою чергу, буде позначатися на результатах;

- для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;

- при переході від системи повного розподілу витрат до системи «директ-костинг» виникають серйозні проблеми у визначенні суми прибуткового податку;

— аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

Система «директ-костинг» має декілька різних особливостей: перша — поділ виробничих витрат на змінні і постійні; друга — калькулювання собівартості продукції за обмеженими витратами; третя — багатостадійність складання звіту про прибутки. Процес обліку відбувається в два етапи.

На першому етапі встановлюється зв'язок обсягу виробництва готової продукції з прямими (змінними) витратами, відображається рентабельність виробництва окремих видів продукції. На другому етапі узагальнені на одному рахунку непрямі (постійні) витрати зіставляються з внеском, отриманим від реалізації кожного виду продукції. Результат відображає рентабельність всього виробництва і реалізації. Таким чином, ця система орієнтована на реалізацію. Чим більший обсяг реалізації, тим більше прибутку отримує підприємство. Оцінюють готову продукцію і незавершене виробництво тільки за змінними (прямими) витратами. Така система оцінки спонукає підприємства знаходити можливості збільшення реалізації.

В основі багатостадійності складання звіту про прибутки лежить звіт про маржинальний прибуток (дохід). Форма Звіту про прибутки і витрати при системі «директ-костинг» подана в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ І ВИТРАТИ, СКЛАДЕНИЙ
ЗА МЕТОДОМ МАРЖИНАЛЬНОГО ПРИБУТКУ (ДОХОДУ)**

№ з/п	Показник	Сума
1	Обсяг реалізованої продукції	100
2	Змінні витрати	75
3	Маржинальний прибуток (дохід) (п. 1 – п. 2)	25
4	Постійні витрати	15
5	Чистий прибуток (або збиток) (п. 3 – п. 4)	10

У наведеному звіті є два рівні: верхній — маржинальний прибуток (дохід); нижній — чистий прибуток, які заповнюються при поетапному процесі обліку.

Якщо змінні витрати розмежувати на виробничі і невиробничі, то даний звіт буде складено в три етапи. На першому етапі розраховується виробничий маржинальний прибуток (дохід) як різни-

ця між виручкою від реалізації продукції і змінними виробничими витратами. На другому етапі визначається сукупний маржинальний прибуток (дохід) загалом по підприємству як різниця між виробничим маржинальним прибутком (доходом) і невиробничими змінними витратами. На третьому етапі обчислюють чистий прибуток (або чистий збиток) шляхом зіставлення сукупного маржинального прибутку (доходу) і суми постійних витрат.

Далі ступінчастість звіту можна збільшити розподілом постійних витрат на умовно-постійні і умовно-змінні. У деяких випадках рівні можуть передбачати інші ознаки групування витрат або прибутків. Наприклад, групування постійних витрат, що мають пряме відношення до конкретних виробів або груп виробів; підрозділ постійних витрат за територіями, сегментами збуту або каналами розподілу. Узагальнена схема обліку за системою «директ-костинг» подана на рис. 3.6.

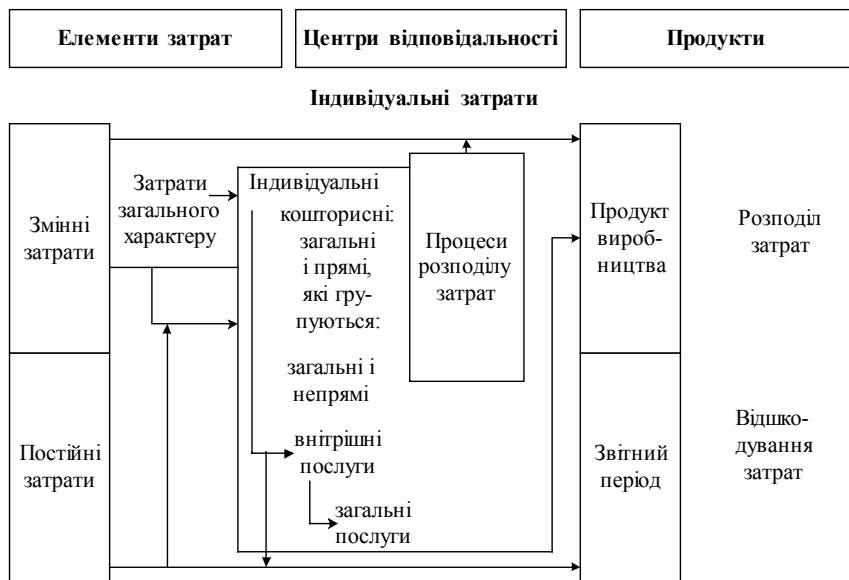


Рис. 3.6. Схема калькуляції собівартості продукції за змінними затратами [29, с. 226]

Калькуляція собівартості продукції за змінними витратами забезпечує контроль над постійними витратами, за внеском в отримання прибутку кожного виду продукту, що випускається, за дотриманням асортименту випуску продукції. Такі калькуляції

виявляють відповідальність витрат, що не контролюються центрами, відмінності між прибутковими і неприбутковими операціями, поведінкою витрат відносно нормативів.

Іншим важливим моментом калькуляції собівартості продукції за змінними витратами є зв'язок калькуляції з аналізом беззбитковості виробництва, який формує інформацію для розрахунку оптимального співвідношення обсягу і прибутку.

До переваг вибору принципу калькулювання за змінними витратами потрібно віднести його безпосередній вплив на встановлення цін на вироби, стимулювання продуктивності різних сегментів бізнесу.

Система «директ-костинг» зараз розвивається відповідно до вдосконалення систем управління. Гнучкість планування і прийняття управлінських рішень зажадали введення в систему «директ-костинг» бюджетів (кошторисів) і завдань, аналізу їх виконання. Особливістю сучасної системи «директ-костинг» є використання стандартів (норм) не тільки за змінними витратами, але й постійними, зокрема за змінною частиною постійних накладних витрат. Стандартний «директ-костинг» є засобом досягнення кінцевої мети підприємства — отримання чистого прибутку.

3.5. ОБЛІК ПОВНИХ ВИТРАТ І ОБЛІК СУМ ПОКРИТТЯ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В КОНТРОЛІНГУ

Для бухгалтерського обліку як елемента контролінгу, який забезпечує його необхідною інформацією, важливо розрізнити повні або загальні витрати та часткові витрати. В обліку затрат, тобто коли мова йде про вирахування повної собівартості (нормативної, фактичної і планової) поєднуються (змішуються) виробничі затрати і затрати на утримання підприємства у готовності до експлуатації (невиробничі). До виробничих витрат, як відомо, відносять такі, що носять ознаки виробничого характеру (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати), а до невиробничих — адміністративні витрати, витрати на збут і реалізацію, фінансові витрати, витрати на дослідження і розробки.

Принципова схема обліку повних і змінних витрат наведена на рис. 3.7.

Західні країни використовують облік повних затрат лише при певних обставинах. Для того щоб з'ясувати, коли саме це відбувається, пов'яжемо залежність його від міри використання виробничих потужностей. З цією метою введемо поняття безкорисних

(холостих) витрат — частина постійних витрат, які припадають на частку невикористаних виробничих потужностей. А якщо вже є безкорисні затрати, то вони доповнюються поняттям корисних затрат.

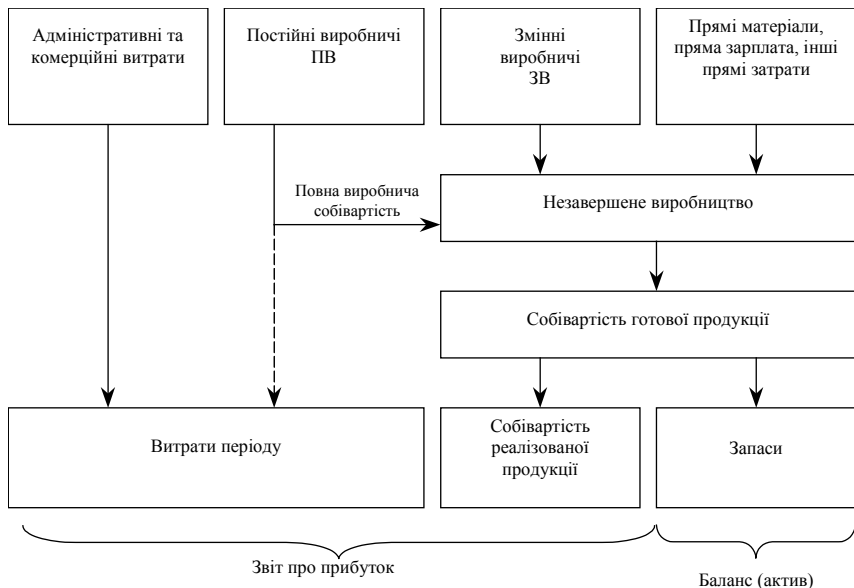


Рис. 3.7. Схема обліку повних і змінних витрат

Наведемо приклад: якщо верстат (устаткування) не використовується, то безкорисні затрати складають 100 відсотків, а корисні рівні нулю. При зростанні міри завантаження його, безкорисні затрати знижуються, а корисні зростають. В умовах повного завантаження виробничих потужностей (устаткування) корисні витрати складають 100 відсотків, а безкорисні будуть зведені до нуля.

Досвід роботи зарубіжних підприємств і організацій в умовах дії ринкових відносин наочно засвідчує про те, що не завжди можна використовувати облік за повними витратами. Підприємство може вести облік повних затрат і калькулювати ціну продукції залежно від рівня її собівартості лише у разі, коли воно є на ринку монополістом або в умовах повного завантаження виробничих потужностей. В іншому разі, коли має місце недовантаження ви-

робничих потужностей, то це впливає на ріст ціни продаж через включення до калькуляції «холостих витрат», так як підприємство прагне до покриття повних, тобто всіх затрат, та існування відповідної конкуренції, підприємство змушене використовувати паралельні калькуляції, тобто другу ціну калькулювати від ринку з метою, щоб утриматися на цьому ринку.

Калькулювання на базі повної собівартості дає можливість визначити прибуток в розрахунку на одиницю продукції (замовлення), величина якого стає відомою тільки після закінчення звітного періоду. Така практика притаманна була для вітчизняного товаровиробника практично до запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, тобто до 2000 року.

Розмір (величину) прибутку для центрів прибутку при такій ситуації наперед було визначити неможливо. Таким чином, усі підприємства і організації України були приречені лише на реєстрацію усіх витрат, що мали місце насправді, а не на конкретні дії, з допомогою яких можна було б своєчасно перешкодити зменшенню прибутку порівняно з планом.

В умовах організації обліку повних затрат поставала ще й інша проблема — проблема достовірного розподілу невикоробничих витрат. Ставки розподілу затрат, які розраховуються на різних базах, а також різна величина прибутку, що додається до собівартості виробів, дають помилкову інформацію, оскільки застосовуються (використовуються) принципи середніх витрат і «перекладання» затрат при калькулюванні собівартості (це принципи організації обліку затрат, які застосовуються, коли необхідно розподіляти між носіями затрат витрати, які не зв'язані безпосередньо або напряму з виготовленням продукції, що знижує точність калькуляції).

Вироби з великою часткою невикоробничих затрат на підприємствах, які використовують при калькулюванні ставки розподілу нормативних витрат, як правило, «застрягають» на підприємстві, якщо ця «перевага розрахунку цін» виявляється на ринку. Через те що підприємство, базуючись на такому розрахунку, приймає невігідні замовлення, які не досягають планової суми покриття (маржинального доходу), затрати невикоробничі (на утримання підприємства у готовності до експлуатації) зростають, а конкурентоздатність знижується. На ринок знову ж таки пропонуються товари з недостатніми цінами покриття (маржинальним доходом) без аналізу результату на базі (основі) граничних або виробничих затрат (затрат, які складають основу обмеженої (часткової) собівартості носіїв затрат при I чи II типах організації обліку сум по-

криття (організації обліку і калькулювання обмеженої собівартості), на відміну від підприємств, у яких є ці дані. У зв'язку з цим попит на товари з недостатніми сумами покриття «переміщається» на підприємства, де не ведеться їх облік. Якщо на підприємстві, де відсутні дані обліку сум покриття, зростає виторг від реалізації (через збільшення обсягу продажу), а прибуток зменшується, то звучить сигнал тривоги.

Після детального аналізу «слабких сторін» стає ясно, що наслідкування помилковим тенденціям розвитку — результат застосування на підприємстві методів ціноутворення. В якості непрямих чинників можна назвати такі:

- виторг зростає, а прибуток зменшується;
- обсяг виробництва на замовлення збільшується, а серійне виробництво скорочується;
- спостерігається непропорційний ріст невиробничих витрат;
- переважно приймаються замовлення, виконання яких складне з технологічної точки зору;
- надходить багато дрібних і спеціальних замовлень клієнтів;
- конкуренти одержують більш крупні замовлення.

Підсумовуючи викладений матеріал, можна зробити висновок, що облік повних затрат доцільний лише тоді, коли виробничі потужності завантажені повністю і виробництво організоване на межі потужності, тоді всі постійні затрати є одночасно й корисними (відсутні «холості» постійні затрати), клієнти буквально шикуються в чергу, а всі запропоновані товари знаходять покупця, а також тоді, коли мова йде про підприємство, яке випускає один вид продукції. Коли представникам підприємств, які ведуть облік повних затрат, задають питання «Чому вони у випадках недовантаження або перевантаження виробничих потужностей не ведуть обліку сум покриття?», то аргумент один і той же: при визначенні ціни ми не можемо собі дозволити відмовитися від покриття постійних затрат. Такі доведення (судження) свідчать про те, що особи, які дотримуються цієї точки зору, серйозно ще не займалися методами обліку сум покриття. Відомо, що будь-який з методів обліку сум покриття більш послідовний з точки зору цілі (мети) покриття всіх повних затрат підприємств, ніж метод обліку повних затрат, який не дозволяє визначити точку покриття і планові суми покриття. Поглиблений аналіз сум покриття (маржинального доходу) є ефективним засобом визначення нижніх границь цін і прогнозування процесів адаптації до умов ринку.

В умовах використання обліку сум покриття (часткових затрат) беруть до уваги факти перевитрат або економії в частині

запланованих постійних затрат або затрат на утримання підприємств у готовності до експлуатації, використовуючи дані про цільові суми покриття, у той час як при обліку повних затрат практично ігнорують проблему зміни питомої ваги постійної частини накладних витрат у собівартості одиниці виробу (дигресивний ефект) внаслідок їх пропорційного розподілу. Він передбачає пряму залежність затрат від обсягів виробництва, хоч граничні (виробничі) затрати і постійні затрати (на утримання підприємства у готовності до експлуатації) виникають під дією різних факторів. Управляти обома групами затрат можна лише «індивідуально», змішування цих груп, як і в традиційному обліку повних затрат, перешкоджає правильному управлінню, плануванню, контролю і дотриманню принципу причинної обумовленості затрат.

В умовах, коли використовується облік повних затрат і має місце недовантаження потужностей, слід вжити такі заходи, щоб виправити становище:

- доповнити облік повних затрат детальним обліком сум покриття;
- навчити персонал відділів обліку і збуту методології і техніки розрахунків, системи обліку сум покриття;
- складати паралельні калькуляції собівартості продукції, яка виставляється на замовлення і на ринок, контрольні калькуляції шляхом планових мір (ступенів) покриття;
- управляти продажами, використовуючи дані про планові суми покриття;
- знизити постійні витрати і граничні (виробничі) затрати, щоб прискорити вихід із зони збитковості.

Доповнення традиційного обліку повних затрат детальним обліком сум покриття дає можливість управляти підприємством як при неповному, так і при повному завантаженні виробничих потужностей, розраховувати ефективність і надавати відповідні дані службі контролінгу.

Сума покриття — це різниця між виручкою від продажів (реалізованої продукції) і змінними затратами.

Прибуток виникає лише тоді, коли нагромаджені суми покриття по всій масі проданої продукції будуть переважати сукупну величину затрат підприємства чи організації.

Величина виробничого результату з урахуванням суми покриття визначається таким чином:

$$\begin{aligned} & \text{Виторг від реалізації} - \text{змінні витрати} = \\ & = \text{сума покриття} - \text{постійні витрати} = \text{виробничий результат.} \end{aligned}$$

Виторг від продажів, в першу чергу, направляється на покриття змінних витрат. Лише після того, як всі змінні витрати покриваються, виникає сума покриття. Таким чином додаткова виручка від продажів переходить в суми покриття. Останні призначені для покриття постійних витрат і отримання прибутку. Тільки тоді, коли постійні витрати повністю покриті, проходить «перетікання» в прибуток. Якщо отриманих сум покриття вистачає тільки на покриття змінних затрат, то прибутку у цьому випадку не буде.

На противагу розрахунку результату на основі повних затрат розрахунок на основі сум покриття орієнтований на ринок. Розрахунок цін на продукцію на основі повних затрат часто приводить до неможливості її реалізації за такими цінами на ринку. Розрахунок на основі сум покриття орієнтований на ринкові ціни, які формуються конкурентами на ринку. За його допомогою можна проводити незалежне калькулювання ціни продажів, задаючи цільові значення сум покриття.

Контролінг неможливий без детального обліку сум покриття. Облік сум покриття надає службі контролінгу **певні переваги** і дозволяє:

- доповнити облік повних затрат;
- звести до мінімуму використання принципу середніх витрат і «перекладення» затрат (розподілу непрямих витрат);
- показати «вклад» кожного товару, групи товарів і асортименту у загальний результат;
- застосувати протидіючі заходи в ході управління з допомогою аналізу планових і фактичних затрат, порівняння заданих мір покриття, аналізу поведінки точки покриття, прибутку наростаючим підсумком з циклічним управлінням (менеджментом) поставки;
- використати задані суми покриття для координації запланованого виторгу з метою планування результату (маржинального доходу);
- скласти ранжований перелік абсолютних сум покриття, величин сум покриття, сум покриття «вузьких місць» (дефіцитних сум покриття), завантаження потужностей, мір покриття, забезпечити інформацією для вироблення лінії поведінки на ринку;
- організувати облік сум покриття в розрізі клієнтів, що дають інформацію про те, чи продовжувати обслуговувати цих клієнтів (фактична міра покриття більша планової), чи припинити їх обслуговування (фактична міра покриття менша від планової);
- обліковувати (враховувати) суми покриття в розрізі клієнтів і застосовувати метод нарахування комісійних винагород від

результату, що допомагає управляти процесом продажів у рамках обліку і планування результату;

➤ вести ступеневий облік покриття постійних затрат (облік сум покриття), коли блок постійних затрат розділяють на складники постійних затрат різних місць їх виникнення. Таким чином, в обліку результатів виявляється декілька показників сум покриття (I, II, III і т. д.), що дозволяє краще бачити вклад кожного місця виникнення затрат в досягненні результату) на базі граничних затрат, що дає можливість встановити нижні границі цін, здійснювати контроль і глибокий аналіз сум покриття з метою адаптації до умов, що змінюються на ринку, і визначити структуру центрів прибутку;

➤ формувати інформацію про величину результату за окремий період на основі даних про оцінку запасів на базі граничних затрат;

➤ об'єднати планування інвестицій і аналіз портфеля замовлень через розрахунки граничних затрат і сум покриття;

➤ спростити складання контрольної (перевіряючої) калькуляції на основі аналізу запланованих і фактичних сум покриття шляхом порівняння планових і фактичних сум покриття, внаслідок чого виявляється різниця, проводиться дослідження причин, які тягнуть за собою зниження маржинальних сум покриття;

➤ полегшити управління метою і її досягнення шляхом встановлення виторгу з відповідними сумами покриття, коли порядок з покриттям постійних затрат береться до уваги частка накладних витрат і частка прибутку (запланований дохід на інвестований капітал);

➤ створити центри прибутку з делегуванням відповідальності за його формування.

Облік сум покриття як облік часткових затрат зв'язує граничні або виробничі затрати з виручкою від реалізації.

I тип організації цього обліку заснований на виборі базових величин для правильного розподілу затрат, щоб можна було визначити ставку граничних затрат. II тип організації базується на доповненні розподілу затрат причинно-обумовленим віднесенням прямих затрат у вигляді виробничих затрат і затрат невиробничих на певні базові рівні.

Облік сум покриття є наріжним каменем фундаменту оперативного контролінгу, однак незважаючи на це, не слід забувати і про недоліки цього обліку. Служба контролінгу повинна знати і брати до уваги слабкі сторони обліку сум покриття.

Слабкими сторонами обліку сум покриття є такі:

- необхідність розподілу затрат кожного виду у місці їх виникнення;
- порушується підпорядкована лінійна динаміка затрат, коли відбуваються процеси адаптації до інтенсивності та вибору;
- незрілі (непродумані) рішення (в умовах відсутності динамічного обліку граничних планових затрат) неправильний вибір баз розподілу та ієрархії, неправильне визначення видів витрат, які повинні калькулюватись, зумовлює появу неточних даних про граничні і виробничі затрати;
- контроль затрат повинен охоплювати поряд з граничними або виробничими постійні або невиробничі затрати;
- для поглибленого аналізу сум покриття при організації їх обліку в розрізі клієнтів необхідно вибирати основні з точки зору прийняття рішень види затрат, які можна безпосередньо віднести на тих чи інших клієнтів, наприклад, пільгові проценти і т. п.;
- при плануванні результату необхідно також враховувати постійні затрати або витрати на утримання підприємства у готовності до експлуатації (невиробничі);
- контрольну калькуляцію на базі даних про планові міри покриття необхідно складати, орієнтуючись на планову ціну, плануючи досягнення загальної міри покриття і міри покриття за окремими видами асортименту.

Є ще й інші недоліки, проте цими вже можна обмежитись.

Побудова системи обліку результатів за методом затрат на реалізовану продукцію (один з методів обліку і розрахунку результатів), який використовується частіше при відокремленій, автономній системі організації фінансового та управлінського (виробничого) обліку обумовлює для оперативного контролінгу необхідність поряд з обліком повних витрат диференційованого обліку сум покриття. Кожна служба контролінгу повинна вирішити, який тип організації обліку сум покриття, I чи II їй потрібен.

I тип організації (за Плаутом і Кільгером) називають обліком граничних планових затрат. Цей тип організації обліку сум покриття орієнтований головним чином на поведінку видів затрат під взаємодією головного фактора — що впливає на них, — міри (ступеня) завантаження виробничих потужностей. Даний тип організації обліку сум покриття має справу з граничними і постійними затратами. В умовах організації обліку за даним типом здійснюється розмежування затрат на постійні та пропорційні або змінні щодо міри завантаження виробничих потужностей. Таке

розмежування затрат здійснюється послідовно згідно з принципом обумовленості шляхом вибору відповідних взаємодіючих величин з метою диференціації затрат змішаних видів на такі, що пропорційні до міри (ступеня) завантаження виробничих потужностей і такі, що не залежать від цього фактора (тобто від міри завантаження виробничих потужностей).

Термін «граничні затрати» і «постійні затрати» характеризують I тип організації обліку сум покриття як обліку граничних планових затрат.

За таким же взірцем (зразком) в обліку сум покриття постійних планових затрат можна визначити граничні затрати за методом, запропонованим Ате і Меллеровичем. Як правило, в умовах обліку граничних планових затрат постійні затрати єдиним блоком мінусуються з суми покриття. Блок постійних затрат Ате і Меллерович поділяють на рівні (ступені). Затрати цих рівнів можна прямо віднести, наприклад, на товари, групи товарів, асортиментні групи, підрозділи і центри прибутку. Згідно з таким методом поглиблений аналіз суми покриття дає можливість дати оцінку обліку результатів, нижнім границям цін і кількісним процесом адаптації. Розподіляти накладні витрати рекомендується тут за принципом мінімізації затрат, тобто за постійними затратами центрів прибутку, щоб не «наказувати» ті виробничі підрозділи, які дають позитивну суму покриття, як при розподілі за принципом «вантажопідйомності затрат» (або за принципом покриття затрат). Суть даного принципу зводиться до того, що постійні затрати (затрати, які не залежать від ступеня завантаження потужностей) розподіляються в основному пропорційно до сум покриття носіїв затрат.

Завдяки вибору взаємодіючих величин з'являється можливість розрахувати частку граничних накладних витрат в загальній сумі накладних витрат, шляхом розподілу їх на загальну суму накладних витрат. З допомогою ставки розподілу, що множиться на граничні накладні витрати, їх відносять на окремі види продукції. Цей метод розподілу затрат пропорційно до певних кодів (ключів) розподілу категорично відкидається при II типі організації обліку сум покриття.

I тип організації придатний для підприємств, які спеціалізуються на випуску різного роду продукції, де носії затрат різному, у різній послідовності і прогятом різних періодів проходять місця виникнення затрат і де питома вага граничних затрат перевищує питому вагу постійних затрат. В умовах I типу організації в його «чистій» формі для оперативного контролю нада-

ються всі необхідні дані, щоб можна було управляти підприємством. Вирішальним є те, що для виробничих місць затрат можна надати достатній вибір взаємодіючих величин.

II тип організації (за Рібелем) називають обліком граничних фактичних затрат. Облік сум покриття на базі (основі) прямих затрат звичний для підприємств, які спеціалізуються на наданні послуг для підприємств з високою часткою затрат невикробничих (наприклад, у готельному господарстві ця частка складає 80 %), як і облік граничних таких затрат для підприємств, що випускають продукцію з високою часткою граничних затрат. II тип організації також придатний для середніх промислових підприємств, де можна обійтися без внутрішньовиробничого розподілу продукції і де висока частка невикробничих затрат не дає можливості правильно вибрати взаємодіючі кількісні і часові величини. Облік сум покриття на базі прямих затрат заміняє розподіл загальних затрат на постійні і пропорційні, що характерно для I типу організації з систематичним віднесенням затрат на об'єкти за принципами обумовленості та ідентичності. Згідно з цим дві величини (вартісні або кількісні), наприклад, окремі елементи затрат і виторгу, можна логічно протиставити один одному або іншому базовому об'єкту лише тоді, коли вони мають спільне походження, тобто ідентичний взаємозв'язок при прийнятті рішення.

II тип організації має справу з виробничими і невикробничими затратами. Завдяки відмові від розподілу накладних витрат, наприклад, граничних накладних витрат і постійних затрат, як це робиться при I типі організації обліку сум покриття, II тип організації сприяє більш адекватному стану справ на підприємстві, організації багаторівневих взаємозв'язків затрат і відповідальності за них. Для виконання цієї вимоги виділяють взаємодіючі ієрархії (рівні, місця) затрат, завдяки чому затрати будь-якого виду у будь-якому місці їх виникнення можна враховувати як прямі. Тобто затрати можна класифікувати як виробничі і на утримання підприємства у готовності до експлуатації (невикробничі). Виробничі затрати включають у себе прямі затрати і прямі, які відносяться на ієрархії накладних витрат, які Пауль Рібель називає «несправжніми накладними витратами». Затрати на утримання підприємства у готовності до експлуатації I групи можна прямо віднести до базових рівнів (ієрархій) на відміну від затрат на утримання підприємств у готовності до експлуатації II групи.

Принцип ідентичності оптимально реалізується, коли місця затрат ідентичні носіям затрат. На середніх промислових підпри-

ємствах зі структурою центрів прибутку і підприємствах по наданню послуг з розмежованими блоками завдань при їх певному обсязі в інструментарії оперативного контролінгу повинна бути ефективна, гнучка, забезпечена засобами обчислювальної техніки і контролю за грошовими потоками інформаційна система управління. Коли носії і місця виникнення затрат ідентичні (збігаються, як наприклад, у транспортно-експлуатаційному відділі або у готелі), можна скласти багаторівневу калькуляцію. Метод обліку прямих затрат за Рібелем можна видозмінити і розробити на його основі метод аналітичного обліку за Шмаленбахом, адаптувавши його до вирішення проблем конкретного підприємства, якщо для цього є організаційні передумови або якщо їх відносно легко можна створити.

Суми покриття на базі граничних затрат менші, ніж на базі виробничих затрат. Сума покриття, яка врахована на основі виробничих затрат при II типі організації більша, ніж сума покриття, яка розрахована за даними про граничні затрати при I типі організації. Різниця виникає внаслідок обмеження виробничих затрат прямими затратами і виключенням частки виробничих затрат з розподілених накладних витрат, які Рібель як «справжні накладні витрати» включає до складу затрат на утримання підприємства у експлуатаційній готовності, в той час, як Плаут і Кільгер розглядають їх як граничні накладні витрати, які одержуються внаслідок розподілу затрат. Виключення калькуляційних капітальних затрат (амортизаційних відрахувань і відсотків) з точки зору теорії правильне, але неприйнятне з прагматичної точки зору. Слабкі сторони відомі і повинні бути ліквідовані. II тип організації обліку сум покриття дає підприємствам, які спеціалізуються на наданні послуг, і середнім підприємствам можливість створити в рамках концепції контролінгу гнучку методологію, яку можна застосовувати оперативно.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

- 1. У чому проявляється трансформація бухгалтерського обліку в частині формування інформації для управління?*
- 2. Які особливості та найбільш суттєві ознаки управлінського обліку?*
- 3. Що саме передувало формуванню управлінського обліку в Україні?*
- 4. Як класифікують існуючі методи управлінського обліку?*
- 5. У чому саме проявляються переваги системи «стандарт-кост» перед іншими методами обліку затрат на виробництво?*

6. Охарактеризуйте недоліки системи «стандарт-кост».
7. Які особливості системи «директ-костинг»?
8. Назвіть головні переваги і недоліки системи «директ-костинг».
9. У яких випадках підприємство може вести облік повних затрат і калькулювати ціну продукції залежно від рівня її собівартості?
10. Чи можливе застосування контролінгу за умови ведення обліку лише за повними затратами?
11. Які переваги службі контролінгу надає облік сум покриття?
12. Назвіть слабкі сторони обліку сум покриття.
13. Які характерні особливості організації обліку сум покриття I і II типів?
14. З якими витратами має справу I і II тип обліку сум покриття?



СИСТЕМА ПЛАНУВАННЯ ТА БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

4.1. Планування, його цілі, види та застосування в контролінгу

Планування як самостійна галузь знань, є наукою, спеціалізованим видом управлінської діяльності і мистецтвом. Його потрібно розглядати як важливу функцію управління підприємством, як процес визначення цілей, які підприємство передбачає досягти за певний період.

Перехід національної економіки України на ринкові принципи функціонування та розвитку зумовлює необхідність проведення кардинальних змін у системі управління, у тому числі в плануванні діяльності підприємств. У нових умовах господарювання підприємство самостійно здійснює весь комплекс планової роботи. Відкрита система підприємств зумовлює необхідність створення системи планування і управління підприємством, здатної швидко і ефективно реагувати на ринкові потреби.

Процес планування в максимальній мірі має передбачити всебічне вивчення дійсності, тенденцій та закономірностей розвитку об'єкта планування та середовища його діяльності. Планування господарської діяльності підприємства повинно базуватися на таких принципах, як цільова направленість, системність, безперервність, збалансованість, оптимальність використання ресурсів, адекватність об'єкту та предмету планування.

Планування є функцією управління виробництвом. Головна мета планування полягає у:

- забезпеченні найбільш ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- створенні умов для зростання і вдосконалення виробництва на основі сучасного розвитку науково-технічного прогресу.

Зараз підприємства здійснюють самостійно весь комплекс планової роботи. Сам перехід до ринку істотно вплинув на форми і методи управління виробництвом. Найбільш суттєві фактори цього впливу:

- децентралізація управління і демонополізація господарської діяльності;

- передача частки державних підприємств організаціям в оренду з правом формування на їх основі акціонерної власності;
- розукрупнення надто великих і створення дрібних підприємств та організацій;
- формування інфраструктури в інвестиційному ринку України.

За змістом і формою прояву розрізняють такі форми планування і види планів:

1. З точки зору обов'язковості планових завдань — директивне та індикативне планування.

Директивне планування являє собою процес прийняття рішень, які мають обов'язковий характер для об'єктів планування. Вся система соціалістичного народногосподарського планування носила виключно директивний характер. Тому за невиконання планових завдань керівники суб'єктів господарювання несли дисциплінарну, а іноді й кримінальну відповідальність. Директивні плани, як правило, мають адресний характер і відрізняються значною деталізацією.

Багато недоліків соціалістичного планування були спричинені його директивністю. Однак поряд з цим, директивне планування може служити ефективним засобом вирішення багатьох народногосподарських завдань, які мають загальнонаціональне значення, наприклад, охорона навколишнього середовища, оборона, соціальна політика, структурна перебудова економіки тощо. Спеціалісти з планування відмічають, що директивне планування є продуктом ринку і його важливим елементом, який практикується не лише країнами, але й самим бізнесом.

Індикативне планування являє собою розповсюджену у світі форму державного планування макроекономічного розвитку. Індикативне планування є протилежним до директивного тому, що індикативний план не носить обов'язкового для виконання характеру. В складі індикативного плану можуть бути обов'язкові завдання, але їх число дуже обмежене. В цілому ж він носить спрямовуючий, рекомендований характер.

Як інструмент управління індикативне планування частіше застосовується на макрорівні. Завдання індикативного планування називаються індикаторами. Це параметри, які характеризують стан і напрямки розвитку економіки, розроблені органами державного управління в ході формування соціально-економічної політики, встановлюючи міри державного впливу на господарські процеси з метою досягнення вказаних параметрів.

В якості індикаторів використовуються показники, які характеризують динаміку, структуру і ефективність економіки, стан фінансів, грошового обігу, ринку цінних паперів, руху цін, зайнятість і якість життя населення, зовнішньоекономічні зв'язки і ін. Основне завдання індикативного плану складається не тільки в тому, щоб дати кількісну оцінку цих показників, а й в тому, щоб забезпечити взаємозв'язок і збалансованість всіх показників розвитку економіки. Тому завдання індикативного плану — виявити ті параметри економіки, які можуть бути скоригованими державою, якщо економічний розвиток здійснюватиметься не за прийнятним сценарієм.

Індикативне планування застосовується і на мікрорівні. При складанні перспективних планів використовується індикативне планування, а в оперативному плануванні — директивне. Багато зарубіжних вчених відмічають необхідність чіткого розмежування обов'язків і планів. На відміну від плану (індикатора) обов'язок (директива) пов'язаний з прийняттям рішення про конкретні дії. Однак індикативне та директивне планування повинні також доповнювати одне одного, бути органічно пов'язаними.

2. Залежно від строку, на який складається план, і ступеня деталізації планових розрахунків прийнято розрізняти довгострокове (перспективне), середньострокове і короткострокове (оперативне) планування.

Перспективне планування охоплює період понад 5 років. Такі плани призначені визначати довгострокову стратегію підприємства, включаючи соціальний, економічний, науково-технічний розвиток.

Перспективне планування слід відрізнити від прогнозування. За формою вони являють собою один і той же процес, а за змістом відрізняються. Прогнозування — це процес передбачення, збудований на імовірнісному, науково обґрунтованому судженні про перспективи розвитку об'єкта в майбутньому. Прогнозування дозволяє виявити альтернативні варіанти розвитку запланованого процесу або об'єкта і обґрунтувати вибір найбільш прийняттого варіанта. В цьому розумінні прогнозування є одним із етапів перспективного планування. Без нього перспективне планування було би гаданням, а не науковим передбаченням. Однак в ряді соціально-економічних процесів прогнозування може виступати як самостійна функція управління. Прикладом можуть бути прогнози соціально-економічного розвитку, складені в процесі державного управління народним господарством на рівні країни і регіонів. Крім того, деякі процеси і явища взагалі не під-

даються плануванню, але потребують своєї звітності в управлінні (наприклад, демографічні процеси, духовне життя).

На макроекономічному рівні предметом прогнозу можуть бути: валовий внутрішній і валовий національний продукти; трудові ресурси; продуктивність праці; виробничі фонди; капітальні затрати; поточне споживання населення; фінансові потоки і ін.

На мікрорівні, тобто в господарських суб'єктах, при складанні стратегічних і техніко-економічних планів можуть прогнозуватися: рівень цін; вартість робочої сили; обсяг продажів і частка ринку; прибуток і рентабельність; основні конкуренти; науково-технічні розробки; необхідні капітальні вкладення; ризик тощо.

Середньострокове планування здійснюється на період від 1 до 5 років. На деяких підприємствах середньострокове планування поєднується з оперативним. У цьому випадку складається п'ятирічний план, в якому перший рік деталізується до рівня оперативного плану і являє собою, по суті справи, короткостроковий план.

Оперативне планування охоплює період до 1 року, включаючи піврічне, квартальне, місячне, тижневе, декадне і добове планування.

3. За змістом планових рішень виділяють стратегічне, тактичне, оперативно-календарне і бізнес-планування.

Стратегічне планування, як правило, орієнтовано на довгострокову перспективу і визначає основні напрямки розвитку господарюючого суб'єкта. При стратегічному плануванні приймаються рішення про те, як розширити діяльність в межах бізнесу, створити нові сфери бізнесу, стимулювати процес задоволення потреб споживачів, які зусилля слід затратити для задоволення ринкового попиту, на яких ринках слід діяти, яку продукцію слід випускати або які послуги надавати, з якими партнерами вести бізнес і ін.

Основною метою стратегічного планування є створення потенціалу для виживання підприємства в умовах зовнішнього середовища, яке стрімко розвивається і породжує непередбачені перспективи. В результаті стратегічного планування підприємство ставить перед собою перспективні цілі і розробляє методи їх досягнення.

В умовах планової економіки, коли зовнішнє середовище, в якому функціонувало підприємство, не відзначалося динамічністю, стратегічне планування не дістало належного розвитку як в теорії управління, так і на практиці. І тільки зараз робляться перші кроки в розробці механізму стратегічного планування.

Тактичне планування. Якщо стратегічне планування розглядалось як пошук нових можливостей підприємства, то тактичне планування слід розглядати як процес створення передумов для реалізації цих можливостей, а оперативно-календарне планування — процесом їх реалізації.

У техніко-економічних планах знаходять своє відображення заходи з розширення виробництва і підвищення його технічного рівня, оновлення і покращення якості продукції, більш повного використання науково-технічних досягнень і ін. При тактичному плануванні складається план економічного і соціального розвитку фірми, який являє собою комплексну програму виробничої, господарської і соціальної діяльності фірми на певний період.

Розробці плану економічного і соціального розвитку підприємства (об'єднання) передують глибокий і всебічний аналіз його діяльності, ціллю якого є оцінка досягнутого організаційного і технічного рівня виробництва і виявлення внутрішніх господарських резервів.

Тактичне планування дозволяє реалізувати наявні резерви, що може виражатися у збільшенні обсягів виробництва, зниженні затрат, підвищенні якості продукції, зростанні продуктивності праці, зменшенні потреби в капітальних затратах і ін.

На основі техніко-економічного плану встановлюються зв'язки між структурними підрозділами підприємства, науково обгрунтовані пропорції у виробництві, здійснюється розробка бюджетів за основними видами діяльності, а також контроль за їх виконанням.

Нині бюджети є головним засобом планування і контролю як в сфері бізнесу, так і в державному управлінні. Бюджет фірми — це план, який охоплює всі аспекти господарських операцій на певний перспективний період та показує мету і політику фірми, встановлену керівництвом для підприємства в цілому і для кожного з його підрозділів.

Досить широко бюджети застосовуються в закордонній практиці управління. В цілому вони виконують три основні функції: планування, координації і контролю. Тому добре складений план складає основу для координації, а ефективний контроль неможливо забезпечити без планування і координації.

Тактичне планування, як правило, охоплює короткостроковий і середньостроковий періоди, а стратегічне планування ефективне в довгостроковому і короткостроковому періодах. Що стосується об'єктів і предметів тактичного планування, то вони можуть бути різноманітними. Тут слід пам'ятати одне правило:

єдина можливість зробити процес тактичного планування контрольованим полягає в плануванні тільки основних видів продукції і затрат, важливих функцій.

Оперативно-календарне планування. Оперативно-календарне планування (ОКП) є заключним етапом в плануванні господарської діяльності фірми. Основним завданням ОКП є конкретизація показників тактичного плану з метою організації повсякденної планової і ритмічної роботи підприємства і його структурних підрозділів.

У процесі оперативно-календарного планування виділяються такі функції:

- визначається час виконання окремих операцій по виготовленню деталей збірних одиниць виробів і виробів в цілому шляхом встановлення строків передачі предметів праці цехами-постачальниками їх споживачам;

- здійснюється оперативна підготовка виробництва шляхом замовлення і доставки на робочі місця матеріалів, заготовок, інструментів, пристроїв та іншого устаткування, яке необхідне для виконання плану виробництва продукції;

- ведеться поточна звітність, контроль, аналіз і регулювання виробничого процесу, які попереджують або ліквідовують його відхилення від запланованого графіка.

У кінцевому результаті ОКП дозволяє:

- скоротити затримання у русі засобів праці на окремих стадіях виробництва;

- забезпечити рівномірність і комплексність завантаження техніки;

- чітко реагувати на будь-які відхилення, які виникають в ході виробничого процесу, і тим самим створювати передумови для ритмічної і ефективної роботи підприємства і його підрозділів.

Оперативно-календарне планування пов'язує всі елементи підприємства в один виробничий процес, включаючи технічну підготовку виробництва, створення і підтримку необхідних запасів матеріальних ресурсів, збут продукції і ін.

Бізнес-планування. Бізнес-план призначений для оцінки доцільності того чи іншого нововведення. Особливо це стосується інновацій, які вимагають для своєї реалізації великих інвестицій.

Бізнес-план інвестиційного проекту розробляється для обґрунтування:

- поточного і перспективного планування розвитку підприємства, вироблення (вибору) нових видів діяльності;

- можливості дістання інвестиційних і кредитних ресурсів, а також повернення боргів;
 - пропозицій для створення спільних та іноземних підприємств;
 - доцільності прийнятих мір державної підтримки.
- У теорії і на практиці планування можуть також виділятися інші класифікаційні ознаки планування, які охоплюють як головні, так і другорядні аспекти цього процесу.
- Так, планування можна класифікувати за такими критеріями:
- а) за ступенем охоплення:
 - загальне планування, яке охоплює всі аспекти проблеми;
 - часткове планування, яке охоплює лише певні галузі і параметри;
 - б) за об'єктами планування:
 - цільовий напрямок, який відноситься до визначення стратегічних і тактичних цілей;
 - планування засобів досягнення поставленої мети (планування таких потенціалів, як персонал, обладнання, фінанси, інформація);
 - програмне планування, яке відноситься до розробки і реалізації конкретних програм, наприклад, програм виробництва і збуту;
 - планування дій, наприклад, спеціальних продажів, найму кадрів;
 - в) за сферами планування:
 - планування збуту (мети збуту, програми дій, витрат на збут, розвиток збуту);
 - планування виробництва (виробничої програми, підготовки виробництва, ходу виробництва);
 - планування персоналу (потреби, найму, перекваліфікації, звільнення);
 - планування закупівель (потреби, закупівель, реалізації зайвих запасів);
 - планування інвестицій, фінансів і ін.;
 - г) за глибиною планування:
 - агрегатне планування, обмежене заданими контурами, наприклад, планування цеху як суми виробничих дільниць;
 - детальне планування, наприклад, детальний розрахунок і описання запланованого процесу або об'єкта;
 - д) за координацією планів, які часто складаються:
 - послідовне планування, при якому процес розробки різних планів являє собою один довгий процес, який складається з декількох етапів;

- одночасне планування, при якому параметри всіх планів визначаються одночасно в одному процесі планування;
- е) за врахуванням змін даних:
 - незмінне планування;
 - гнучке планування;
- є) за чергуванням у часі:
 - упорядковане планування, при якому після завершення одного плану розробляється інший план (плани чергуються послідовно один за одним);
 - ковзне планування, при якому після закінчення певного запланованого періоду план продовжується на наступний період;
 - позачергове планування, при якому планування здійснюється при необхідності, наприклад, при реконструкції або санації підприємства.

З усіх різновидів планування для контролінгу першочергового значення набули оперативне і стратегічне планування. Дані види планування є відправними елементами систем оперативного і стратегічного контролінгу.

4.2. БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ, ЙОГО ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ

З метою ефективного управління діяльністю підприємств і організацій, на що саме направлений контролінг, важливе значення за рубежом надається бюджетуванню. Стосовно наших понять та лексику під **бюджетуванням** розуміють не що інше, як планування. Проте, насамперед, доцільно визначатись у тому, яке це планування. Не будь-яке планування слід вважати бюджетуванням. Лише таке планування (короткострокове і довгострокове), яке здійснено після проведення стратегічного аналізу, називається бюджетуванням, а самі ці плани — бюджетами. Бюджетування поширене, як правило, у великих компаніях, проте практика засвідчує, що й малі фірми теж інколи використовують його. Справа в тому, що малі компанії більше піддаються ризику, маючи перед собою райдужні перспективи, внаслідок чого його (бюджетування) слід застосувати у їх діяльності. Через це бюджетування є невід'ємним складником контролінгу.

Бюджети включаються у більшість контрольних систем. Вони спонукають планувати, виробляти контрольні критерії і покращувати координацію. У будь-якому випадку необхідно передбачати досить точно такі стратегічні аспекти, як ресурси організа-

ції, поведінку конкурентів і особливо поточний та проєктований ринковий попит. Існує думка, що обговорення цих аспектів і є сумішшю творчості, аналізу і володіння поточною ситуацією. Кількісний вираз планів, складених після проведення стратегічного аналізу, інструмент координації і контролю за їх виконанням, називається бюджетом.

З метою оцінки фактичних результатів в якості бази краще взяти бюджетні, а не звітні дані минулих періодів. Справа у тому, що найбільш слабка сторона використання звітних даних з метою оцінки виконавців полягає в тому, що у наслідках (результатах) минулого періоду можуть бути приховані недоліки. Крім того, користь від порівнянь з минулими періодами може бути знижена через зміни в технології, персоналі, продукції та загальних економічних умовах.

Бюджети, що дуже важливо для контролінгу, сприяють координації, тобто вловлюванню і балансуванню всіх факторів виробництва в розрізі цехів і функціональних відділів для досягнення організацією накресленої мети. Це здійснюється шляхом:

1) наявності добре складеного плану, оскільки виконавцям необхідно погоджувати взаємовідносини між окремими операціями і компанією в цілому;

2) розширення мислення окремих керівників, що допомагає ліквідувати підсвідомі здатності працівників, які управляють збутом чи виробництвом;

3) вияву слабких ланок в організаційній структурі, проблем комунікацій, закріплення відповідальності виконавців.

Управління, а також підготовка до прийняття управлінських рішень не повинні бути жорсткими. Зміна умов веде до зміни планів. Необхідно поважати бюджети, проте не до такої міри, щоб це перешкождало менеджеру прийняти чи контролеру рекомендувати прийняття розсудливого рішення. Начальник цеху або відділу повинен дотримуватися бюджету. Проте ситуація може розвинути таким чином, що в інтересах фірми слід, наприклад, провести ремонт, або здійснити додаткові затрати на рекламу. Менеджер або контролер повинні знати, що у них є можливість запросити дозволу у керівника на додаткові затрати або бюджет, і самі вони повинні бути досить гнучкими для прийняття оптимального рішення у виконанні тієї чи іншої роботи.

Контролінг опирається на систему бюджетів, що дозволяє керівнику заздалегідь оцінити ефективність управлінських рішень, оптимальним чином розподілити ресурси між підрозділами, намітити шляхи розвитку підприємств і уникнути кризової ситуації.

Одним із найважливіших завдань системи оперативного контролю на підприємстві є розробка, аналіз і контроль бюджетів.

Бюджети — це плани діяльності підприємств чи підрозділів у кількісному виразі. Вони охоплюють усі сфери фінансово — господарської діяльності підприємств: постачання, виробництво, реалізацію продукції, діяльність допоміжних підрозділів, управління потоками.

Бюджетування, як метод управління, за свій цикл виконує функції планування діяльності підприємства в цілому і за його підрозділами, підсумування всіх колективних пропозицій, розробки проєктів бюджетів, прорахунку варіантів плану, внесення коригувань, кінцевого затвердження планів і обліку умов, що змінюються.

Переваги бюджетування проявляються в примусовому короткостроковому і довгостроковому плануванні ресурсів підприємства, поведінки конкурентів і особливо поточного та проєктованого ринкового попиту продукції.

Складання бюджетів переслідує такі цілі:

- розробку концепції ведення бізнесу;
- ❖ планування фінансового — господарської діяльності підприємства на визначений період;
- ❖ оптимізацію витрат і прибутку підприємства;
- ❖ координацію — узгодження діяльності різноманітних підрозділів підприємства;
- комунікації — доведення планів до відома керівників різних рівнів;
- мотивацію керівників на місцях для досягнення цілей організації;
- контроль і оцінку ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативом;
- виявлення потреб у грошових ресурсах і оптимізацію фінансових потоків.

Важливо, щоб для забезпечення ефективної роботи по складанню бюджету застосовувалися відповідні адміністративні процедури, які повинні бути пристосовані до вимог організації, але загальне правило полягає в тому, що компанія повинна встановити процедури прийняття бюджетів і забезпечити менеджерам відповідну допомогу службовців апарату у їх підготовці.

Планово-фінансова комісія повинна складатись із спеціалістів, які представляють собою повні сегменти компанії. Головне її завдання — забезпечення прийняття реалістичних бюджетів і їх відповідна координація. Вона повинна призначити менеджера,

який буде керувати складанням бюджетів. Як правило, це бухгалтер. Його роль полягає в координації окремих бюджетів в узагальнений бюджет організації для того, щоб планово — фінансова комісія при складанні бюджету могла бачити вплив окремих бюджетів на організацію бюджетів в цілому.

Бухгалтерський персонал надає допомогу менеджерам в підготовці бюджету, забезпечує інформацією щодо минулих періодів. Бухгалтери не визначають змісту бюджетів, але надають цінні консультаційні і технічні послуги менеджерам.

Інструкцію з розробки бюджетів повинен розробляти бухгалтер. Необхідно, щоб у ній були описані цілі і процедури складання бюджетів. Вона має бути корисним довідниковим посібником для керівників, які відповідають за складання бюджетів. Додатково до інструкції може бути включено графік, який визначає точний порядок складання бюджетів і дати, до яких вони мають бути представлені планово — фінансовій комісії.

Розрізняють такі найбільш важливі етапи складання бюджету:

1. Повідомлення основних напрямків розвитку підприємства особам, які відповідають за розробку бюджетів (крім відділу контролінгу, в розробці бюджетів повинні брати участь керівники даніх підрозділів, а також інші економічні служби підприємства).

2. Визначення факторів, які обмежують випуск продукції.

3. Підготовка програми збуту.

4. Початкова підготовка бюджету.

5. Обговорення бюджетів з вищим керівництвом.

6. Координація і аналіз розглянутих бюджетів.

7. Кінцеве затвердження бюджетів.

8. Аналіз бюджетів.

Охарактеризуємо детальніше вищенаведені етапи.

1) Вище керівництво повинно дати інформацію про вплив перспективного плану на політику складання бюджетів особам, які відповідають за підготовку бюджетів поточного року. Ця інформація може впливати на заплановані зміни асортименту реалізованої продукції або на розширення чи скорочення виробництва певних видів продукції. Крім того, повинні бути визначені й інші важливі умови, які впливають на підготовку бюджетів, наприклад, поправки, що мають бути враховані при підвищенні цін та заробітної плати і очікуваної зміни продуктивності. Поряд з цим керівництво повинно повідомляти про очікувані зміни галузевого попиту і випуску продукції.

2) Діяльність кожної організації (підприємства) обмежує на даному етапі певний фактор. Для більшості підприємств обме-

жуючим фактором є купівельний попит. Однак можливі випадки, коли виробництво стримує виробничі потужності, а купівельний попит перевищує їх можливості. Тому перш ніж готувати бюджет, керівництву необхідно визначити обмежувальний фактор, так як від цього залежить вихідна умова складання річного бюджету.

3) Обсяг і асортимент збуту визначають рівень виробництва компанії, коли споживчий попит є фактором, що обмежує обсяг виробництва. Тому програма збуту — один з найважливіших планів при складанні річного бюджету. Складати даний план складніше від інших, оскільки сукупний дохід від реалізації залежить від дії покупців. Крім того, на споживчий попит можуть впливати стан економіки і дії конкурентів.

4) Процес підготовки бюджету повинен іти знизу вгору. Це означає, що бюджет повинен складатися на нижчому рівні керівництва, а удосконалюватися і координуватися на більш високих рівнях.

5) Важливо, щоб особи, які складають бюджети, брали участь у прийнятті кінцевого його варіанта і щоб керівник не переглядав бюджет, не проаналізувавши детально думки підлеглих щодо внесення в нього нових статей. В іншому випадку, навряд чи підлеглі будуть зацікавлені у виконанні бюджету, який вони не приймали. В ході обговорення можна визначити, чи буде бюджет дійсно ефективним засобом управління, чи просто технічним прийомом.

6) У міру пересування бюджетів знизу вгору у процесі обговорення необхідно вивчати співвідношення показників бюджетів. Таке вивчення може показати, що деякі бюджети не збалансовані з іншими і потребують удосконалення. У процесі координації слід складати бюджетний розрахунок прибутків і збитків, баланс і звіт про рух грошових коштів, щоб мати гарантію, що всі вони співвідносяться і утворюють прийнятне ціле.

7) Після проведення бюджетів у відповідність їх зводять в узагальнений бюджет (сукупний фінансовий бюджет), який складається із розрахунку прибутків і збитків, балансу і звіту про рух грошових коштів. Після затвердження узагальненого бюджету бюджети направляють у всі центри відповідальності підприємства. Прийняття узагальненого бюджету є основою для виконання бюджетів керівниками всіх центрів відповідальності.

8) Фактичні результати виконання бюджету необхідно щомісячно порівнювати із запланованими. Це дозволяє керівництву визначити, які позиції бюджетів не виконуються і вияснити при-

чини відхилень. Важливо відмітити, що складання бюджету на поточний рік не завершується з початком звітного періоду, так як складання бюджету слід розглядати як безперервний динамічний процес.

Деталізований бюджет для кожного центру відповідальності розробляють, як правило, на рік. Річний бюджет може ділитися на 12 місячних або 13 чотиритижневих періодів. Можливо, що річний звіт можна розробити на місцях на перших три місяці і по кварталах на решту 9 місяців. Протягом року квартальні бюджети поділяються на місячні. Квартальні бюджети впродовж року можуть бути переглянуті. Наприклад, протягом першого кварталу з появою нової інформації можуть бути змінені бюджети на наступні три квартали і буде також підготовлений план на перший квартал наступного року. Такий процес називається безперервним або «слизьким» складанням бюджетів. «Слизькі» бюджети гарантують, що планування — це не одноразовий випадок, а безперервний процес, і керівники постійно відчують необхідність дивитися вперед і переглядати плани на майбутнє. Більше того, фактичні результати будуть порівнюватися з більш реальними показниками, тому що бюджети постійно переглядаються і коригуються.

Незалежно від того, чи складається бюджет на річній основі, чи на основі безперервного планування, важливо, щоб для контролю використовувалися чотиритижневі чи місячні бюджети.

Важливе значення має не лише бюджет, але й контроль за його виконанням. Такий контроль здійснюється шляхом порівняння фактичних показників з даними бюджетів. Наслідком такого порівняння є відхилення у вигляді економії або перевитрат.

Як і будь-яке явище, бюджетування має свої позитивні та негативні сторони.

Переваги бюджетування:

➤ планування бюджетів структурних підрозділів дає більш точні передбачувані обсяги і структуру затрат;

➤ затвердження місячних (квартальних, річних) бюджетів надає структурним підрозділам більшу самостійність у витрачанні фонду оплати праці, що підвищує матеріальну зацікавленість працівників в успішному виконанні планових завдань;

➤ спрощення системи контролю бюджетних коштів дає змогу скоротити непродуктивні витрати робочого часу економічних служб підприємства;

➤ вводиться більш суворий режим економії затрат і фінансових ресурсів підприємства, що особливо важливо для виходу з економічної кризи;

- справляє позитивний вплив на мотивацію та настрій колективу;
- дозволяє координувати роботу підприємства в цілому;
- аналіз бюджетів дозволяє своєчасно вносити коригуючі зміни.
- дозволяє вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів;
- дозволяє вдосконалювати процес розподілу ресурсів;
- сприяє процесам комунікацій;
- допомагає менеджерам нижчого рівня зрозуміти свою роль в організації;
- дозволяє співробітникам — початківцям зрозуміти «напрямок руху» підприємства, таким чином допомагаючи їм адаптуватися у новому колективі;
- служить інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

Недоліки бюджетування:

- різноманітне сприйняття бюджетів у різних людей (наприклад, бюджети не завжди спроможні допомогти вирішити повсякденні, поточні проблеми, не завжди відображають причини подій і відхилень, не завжди враховують зміни умов, крім того, не всі менеджери володіють достатньою підготовкою для аналізу фінансової інформації);
 - складність та висока вартість бюджетування;
 - якщо бюджети не доведені до відома кожного співробітника, то вони не справляють практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються як засіб для оцінки діяльності працівників та відстеження їх помилок.
 - бюджети вимагають від співробітників високої продуктивності праці; у свою чергу, співробітники протистоять цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження і т. д., що призводить до конфліктів, викликає стан страху, а відповідно, знижує ефективність роботи;
 - протиріччя між досягненням цілей і їх стимулюючим ефектом; якщо досягнути поставлені цілі досить легко, то бюджет не має стимулюючого ефекту для підвищення продуктивності; якщо досягнути цілей досить складно, стимулюючий ефект зникає, оскільки ніхто не вірить у можливість досягнення цілей.
- Крім цього, у процесі бюджетування підприємства можуть підстерігати так звані «підводні камені»:
- політичні інтриги, які можуть вплинути на розподіл ресурсів;

- конфлікти між менеджерами підрозділів і відділом контролінгу;
- завищення потреби в ресурсах;
- поширення фальшивої інформації про бюджети по неформальних каналах.

4.3. Види БЮДЖЕТІВ, ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА І СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

Бюджети класифікують за різними ознаками. Зупинимось лише на головних з них.

Залежно від періодичності охоплення вони бувають від одного року (або менше) до десяти і більше років. Багато компаній використовує бюджетування як невід’ємну частину довгострокового планування. У більшості випадків бюджетування складає один рік. Річний бюджет часто розбивається на квартали, а квартальний бюджет — на місяці. Протягом року бюджети коригуються.

Стосовно до вихідних даних розрізняють статичні і гнучкі бюджети. Для статичних бюджетів характерним є те, що початкові суми цих бюджетів є незмінними відносно наступних фактичних результатів. Гнучкі бюджети, на відмінну від статичних, є змінними, тобто піддаються коригуванню на послідовні періоди, враховуючи наступні зміни у факторах витрат чи доходів. Для гнучкого бюджету необхідною умовою є обов’язкове знання поведінки витрат (доходів) як функції фактора. Прикладом статичного бюджету є **зведений (основний) бюджет**, а гнучкого — **оперативний бюджет**.

Найбільш важливе значення серед інших видів мають оперативні бюджети. До оперативних відносяться бюджети, які є складовими елементами звіту про фінансові результати (звіту про прибуток), а саме; бюджет реалізації (продажів), бюджет виробництва, бюджет перехідних запасів, бюджет потреби у матеріалах, бюджет прямих затрат на оплату праці, бюджет загальновиробничих витрат, бюджет цехової собівартості продукції, бюджет комерційних й адміністративних (загальногосподарських) витрат, бюджет прибутків і збитків.

Зведений (основний) бюджет являє собою всесторонній план, який координує блоки окремих бюджетів. До його складу, крім елементів оперативного бюджетування, включаються ще й бюджети фінансового управління (бюджет капіталу, грошовий бюджет, проект балансу, проект звіту фінансового стану).

Різноманіття форм бюджетів велике, проте всі вони містять:

- зіставлення бюджетних і звітних даних;
- дані для специфічних управлінських рішень;
- довгострокові бюджети, які досить часто називають капітальними або проектними;
- гнучкі бюджети.

Серед усіх видів бюджетів, безперечно, вирішальна роль відводиться основному бюджету (master budget). Процес його складання є основою для прийняття рішень керівництвом компанії, включаючи ціноутворення, встановлення графіка виробництва, капіталовкладень, досліджень, перспективи розвитку, кадрової політики.

Охарактеризуємо суть кожного із наведених видів бюджетів.

У бюджеті реалізації вказується прогноз збуту за видами продукції в натуральному і вартісному виразі. Цей бюджет являє собою прогноз майбутніх доходів і є основою для всіх інших бюджетів: у кінцевому випадку витрати залежать від обсягу випуску, а обсяг випуску встановлюється на основі обсягу реалізації.

Прогноз кількості реалізованої продукції кожного виду, а також цін на них розробляється відділом маркетингу підприємства. Обсяг реалізації залежить як від попиту на продукцію, так і від виробничої потужності підприємства. Оскільки прогноз реалізації завжди містить в собі деякий елемент невизначеності, корисно вказати максимально можливе, мінімально можливе і найбільш ймовірне значення.

Бюджет виробництва (виробнича програма) і бюджет перехідних запасів формуються тільки в кількісних показниках і входять до сфери відповідальності керівника виробництва. Метою програми є забезпечення обсягу виробництва, достатнього для задоволення попиту покупців і створення економного рівня запасів.

Перехідні запаси включають запаси готової і незавершеної продукції.

Необхідний запас готової продукції розраховується за формулою:

$$ГП_{ki} = (S_i \cdot t_i) / T, \quad (4.1)$$

де $ГП_{ki}$ — запас готової продукції i -го виду на кінець періоду;

S_i — обсяг реалізації продукції i -го виду в майбутньому періоді;

t_i — середній термін зберігання i -го виду готової продукції на складі (у днях);

T — тривалість майбутнього періоду (у днях).

Запас незавершеної продукції визначають аналогічно запасам готової продукції з тією різницею, що замість терміну зберігання враховують тривалість виробничого циклу:

$$\text{НЗП}_{\text{кі}} = B_i \cdot t_i \cdot K_r, \quad (4.2)$$

де $\text{НЗП}_{\text{кі}}$ — запас незавершеної продукції i -го виду на кінець періоду;
 B_i — обсяг випуску i -го виду продукції на майбутній період;
 t_i — тривалість виробничого циклу i -го виду продукції (у днях);
 K_r — коефіцієнт готовності незавершеного виробництва

У бюджеті виробництва визначається кількість продукції, яку передбачається виготовити виходячи з наміченого обсягу продажу і потреби в запасах готової продукції. Виробничий бюджет складається за видами продукції на основі співвідношення:

$$\text{ТП}_i = \text{РП}_i + \text{ГП}_{\text{кі}} - \text{ГП}_{\text{пі}}, \quad (4.3)$$

де ТП_i — обсяг товарної продукції i -го виду, який повинен бути виготовлений у плановому періоді;

РП_i — передбачуваний обсяг реалізації i -го виду продукції;

$\text{ГП}_{\text{пі}}$ — запаси готової продукції i -го виду на початок періоду.

Бюджет потреби у матеріалах складають у натуральному і вартісному виразі. Його мета — визначення кількості матеріалів, необхідних для виробництва запланованого обсягу продукції і кількості матеріалів, які необхідно закупити впродовж запланованого періоду.

Більша частина затрат на матеріали є змінними, а тому потребу в матеріалах у натуральному виразі (M) можна розрахувати за наступною формулою:

$$M = N \cdot Q + M_k, \quad (4.4)$$

де N — норма витрачання на одиницю продукції;

Q — обсяг виробництва;

M_k — запас матеріалів на кінець періоду.

Але існують матеріали, витрачання яких залежить не від обсягу випуску, а від тривалості планового періоду (T), наприклад, допоміжні матеріали, каталізатори та ін. У такому разі застосовується формула:

$$M = N \cdot T. \quad (4.5)$$

Обсяг закупівель (Oz) дорівнює різниці між потребою в матеріалах (M) і запасом, який знаходиться на підприємстві до початку планового періоду ($M_{\text{п}}$):

$$Oz = M - M_{\text{п}}. \quad (4.6)$$

Вартість закупівель (V_3) визначається за формулою:

$$V_3 = O_3 \cdot Ц, \quad (4.7)$$

де O_3 — обсяг закупівель (у натуральному виразі);

$Ц$ — ціна одиниці ресурсу.

Виходячи із стандартного розміру партії, періодичності закупівель і середнього строку оплати, складається графік оплати кредиторської заборгованості перед постачальниками матеріалів (це важливо для прогнозування грошових потоків і складання фінансового плану).

Бюджет прямих затрат на оплату праці складається на базі виробничої програми. Для визначення планових затрат на оплату праці, очікуваний обсяг виробництва кожного виду продукції помножують на трудомісткість одиниці продукції, а відтак отриману трудомісткість випуску помножують на вартість 1 людино-години, тобто середню тарифну ставку. Затрати на оплату праці також розраховують за центрами витрат, а відтак зводять в єдину формулу. Важливо, щоб при цьому зберігся розподіл на постійні і змінні витрати.

Бюджет загальноновиробничих витрат включає планування цехових витрат і витрат на експлуатацію машин і устаткування. Ці затрати можуть бути як змінними, так і постійними. Загальна сума цих витрат у бюджеті буде залежати від динаміки витрат за окремими статтями стосовно прогнозованого рівня виробництва.

Бюджет цехової собівартості продукції зводить в єдине ціле затрати на матеріали, зарплату, організацію і підготовку територій та цехів з урахуванням зміни запасів незавершеного виробництва. Структура бюджету цехової собівартості продукції залежить від методу керівного звіту з собівартості, запровадженого на підприємстві, а також від того, чи включаються постійні затрати в собівартість продукції. У будь-якому разі необхідно зберегти поділ затрат на постійні та змінні, причому змінні затрати необхідно показувати окремо для кожного виду продукції.

Затрати на матеріали визначаються виходячи з норм витрат матеріалів та ціни цих матеріалів (вихідні дані беруть із бюджету потреби в матеріалах). Витрати на оплату праці визначаються із бюджету прямих затрат на оплату праці. Загальноновиробничі затрати переносять із відповідного бюджету, причому якщо на підприємстві функціонує або запроваджується директ-костинг, то на види продукції ці затрати не розподіляються, а включаються загальною сумою в собівартість продукції, реалізованої за даний період.

Бюджет комерційних витрат включає затрати поточного характеру, пов'язані з реалізацією продукції, маркетинговою діяльністю. Ці затрати необхідно ділити на постійні й змінні.

Наприклад, затрати на комісійні є змінними і розраховуються за формулою:

$$\text{Комісійні} = \text{Відсоток комісійних} \cdot \text{Обсяг реалізації}. \quad (4.8)$$

Затрати на рекламу є постійними і розрахунку не потребують, оскільки не залежать від обсягу реалізації продукції.

Бюджет загальногосподарських витрат складається за тим же принципом, що й бюджет загальновиробничих витрат.

Бюджет прибутків і збитків — це прогноз звіту про прибутки і збитки, який акумулює в собі інформацію з усіх інших бюджетів і дозволяє проаналізувати, який прибуток підприємство отримає в плановому періоді.

На основі бюджету прибутків і збитків проводять аналіз і роблять висновки про оптимальність представленої системи бюджетів і необхідності коригувань.

Не менш важливу роль на будь-якому підприємстві чи фірмі відіграють **фінансові бюджети**. Їх застосування дає змогу:

- визначити цілі для всіх видів діяльності, за які відповідає менеджер кожного центру відповідальності (цілі можуть бути не тільки фінансовими, наприклад, підвищення якості продукції, зниження плинності кадрів тощо);

- встановити критерії досягнення цілі;

- дослідити альтернативні варіанти ведення кожного із видів діяльності;

- оцінити ефект від кожного з варіантів за встановленими критеріями;

- здійснити оцінку затрат для кожного із варіантів;

- оцінити можливі рівні асигнувань;

- визначити фактори, які обмежують обсяг діяльності центру відповідальності;

- сформувавши оптимальний набір видів діяльності для кожного можливого рівня асигнувань.

Одним з найважливіших видів бюджетів, який включається до складу зведеного (основного) бюджету є **касовий консолідований бюджет**.

Його мета — забезпечити достатню кількість касової готівки на будь-який момент, яка відповідає рівню операцій по різних бюджетах. Через те що планування готівки є часто невизначеним, необхідно передбачати суми, які дещо перевищують мінімальний

обсяг коштів. Касовий бюджет допоможе фірмі уникнути появи готівки, яка перевищує її потреби, дозволить керівництву прийняти міри для перетворення зайвих коштів в короткострокові інвестиції.

Залежно від рівня ділової активності (обсягу діяльності) розрізняють гнучкі і фіксовані бюджети.

Гнучкий бюджет показує розміри затрат і результати при різному обсязі діяльності певного центру відповідальності. Залежно від обсягу діяльності змінні і змішані затрати змінюються, а постійні — залишаються незмінними. Тому в гнучких бюджетах вказується ставка змінних затрат на одиницю продукції і приріст змішаних затрат на одиницю приросту обсягу продукції. Цією ставкою є норма, помножена на ціну. Постійні затрати виділяються окремо.

Гнучкий бюджет найкраще підходить для центрів повністю регульованих затрат, а також для центрів виручки, так як він показує, яким чином керівник, змінюючи обсяг випуску чи реалізації, може вплинути на затрати чи виручку. За принципом гнучкого бюджету планують виторг, затрати на основні матеріали, відрядну зарплату тощо.

Фіксований бюджет не змінюється залежно від змін рівня ділової активності, тому його використовують для планування частково регульованих затрат, які не залежать безпосередньо від обсягу випуску і для яких взаємозв'язок «вхід-вихід» не носить настільки явного характеру.

Фіксовані бюджети використовують, перш за все, для центрів частково регульованих затрат, а також для інших видів центрів відповідальності.

Виділяють такі види фіксованих бюджетів:

➤ бюджети «від досягнутого» (складають на основі статистики минулих періодів з врахуванням можливих змін умов діяльності підприємства, наприклад, загальногосподарські витрати) (прирістні бюджети);

➤ бюджети з розробкою дострокових варіантів. Вони відрізняються від звичайних прирістних бюджетів аналізом різних варіантів. Наприклад, такий бюджет може мати варіанти, при яких сума затрат скорочується чи збільшується на 5, 10, 20 %;

➤ бюджети «з нуля» (розробляють виходячи із припущення про те, що для даного центру відповідальності бюджет складатиметься вперше). Це звільняє від вантажу минулих помилок.

Найбільш складним видом фіксованих бюджетів є **бюджетування «з нуля»**.

Бюджетування «з нуля» доцільно проводити для частково регульованих затрат, коли потенційні втрати надто великі. Частково його можна використовувати при розробці бюджетів з маркетингу, науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, ремонтних робіт та ін.

Наведемо приклад процедури бюджетування «з нуля» для ремонтного цеху підприємства. У ремонтний цех подаються заявки різних підрозділів підприємства на здійснення ремонту. Але потужності ремонтного цеху не дозволяють виконати всі замовлення. Метою є мінімізація затрат, викликана простоями устаткування різних підрозділів підприємства.

Процедура формування бюджету «з нуля» для ремонтного цеху наступна:

- Проведення аналізу альтернативних варіантів виконання кожного замовлення (наприклад, самостійне виконання замовлення або виконання замовлення за допомогою сторонньої організації).

- Складання детальної калькуляції затрат для кожного варіанта виконання замовлення.

- Оцінка тимчасового ресурсу роботи ремонтного устаткування для кожного варіанта виконання замовлення.

- Оцінка втрат від простоїв обладнання внаслідок поломки (втрати у грошовому виразі будуть дорівнювати втраченому маржинальному доходу (МД) від реалізації продукції, яку можна було б виготовити на цьому обладнанні):

$$\text{МД} = \sum (P_j - V_j) \cdot Q_j, \quad (4.9)$$

де P_j — ціна реалізації одиниці j -го виду продукції;

V_j — змінні затрати на одиницю j -го виду продукції;

Q_j — плановий випуск j -го виду продукції).

- Розв'язання задачі лінійного програмування для складання пакету замовлень:

$$\begin{aligned} \text{МД} = \sum \text{МД}_j \cdot X_j &\rightarrow \min; \\ \sum a_j \cdot x_j &\leq A; \\ \sum b_j \cdot x_j &\leq B; \\ \sum x &\in \{0; 1\}, \end{aligned}$$

де МД_j — маржинальний дохід, упущений при j -му варіанті виконання замовлення;

x_j — варіант виконання замовлення;

a_j — трудомісткість виконання j -го варіанта замовлення;

A — потужність ремонтного цеху;

b_j — затрати на виконання j -го варіанта замовлення (із калькуляцій);

B — максимально можлива величина затрат на ремонт.

x_j — може приймати два значення: 0 — якщо даний варіант виконання замовлень не включений в перелік замовлень; 1 — якщо варіант включений в перелік.

Щоб виключити можливість включення в перелік замовлень зразу деяких варіантів виконання одного і того самого замовлення, вводяться допоміжні обмеження:

$$x_{j1} + x_{j2} + \dots + x_{jn} \leq 1, \quad (4.10)$$

де $x_{j1}, x_{j2}, \dots, x_{jn}$ — різні варіанти виконання одного і того ж самого замовлення.

➤ Затвердження керівництвом підприємства сформованого пакета замовлень (пакет замовлень є обов'язковим для виконання).

➤ Формування резерву на аварійні ремонтні роботи понад бюджет «з нуля» (цей резерв розраховують на основі даних попередніх періодів).

Бюджетування «з нуля» має певні переваги і недоліки.

Основними перевагами бюджетування «з нуля» є:

➤ орієнтація на досягнення глобальної мети підприємства;
➤ чітко визначені цілі;
➤ можливість вибору пріоритетних напрямків діяльності;
➤ більше інформації про вхід і вихід (бюджет стає більш раціональним);

➤ підвищення ефективності розподілу ресурсів.

До недоліків цього виду бюджетування слід віднести:

➤ складність і трудомісткість розробки;
➤ висока вартість розробки;
➤ складність виміру ефективності (особливо у разі нематеріальних вигод).

На підприємстві для кожного центру відповідальності складається окремий бюджет. Існують центри відповідальності різноманітних видів, зокрема:

➤ центри регульовальних витрат;
➤ центри частково регульовальних (довільних) витрат;
➤ центри слабо регульовальних витрат;
➤ центри доходу;
➤ центри прибутку;
➤ центри інвестицій;

Для кожного з них потрібен особливий підхід до розробки бюджету (табл. 4.1).

ПІДХОДИ ДО РОЗРОБКИ БЮДЖЕТІВ ДЛЯ РІЗНИХ ВИДІВ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Вид центру відповідальності	Типова категорія витрат	Підхід до розробки бюджету
Центр регулювальних витрат (існує чіткий функціональний взаємозв'язок між «входом та виходом»: наприклад, цех основного виробництва)	Повністю регулювальні витрати	Гнучкий бюджет
Центр частково регулювальних (довільних) витрат (чіткого функціонального взаємозв'язку між «входом та виходом» не існує, залежність лише кореляційна: наприклад, конструкторське бюро)	Частково регулювальні витрати	Фіксований бюджет: <ul style="list-style-type: none"> ● від досягнутого; ● з проробленням додаткових варіантів; ● «з нуля»
Центр доходу (наприклад, відділ збуту)	Дохід і повністю регулювальні витрати Частково регулювальні (довільні) витрати	Гнучкий бюджет Фіксований бюджет: <ul style="list-style-type: none"> ● від досягнутого; ● з проробленням додаткових варіантів; ● «з нуля»
Центр прибутку (існує чіткий взаємозв'язок між витратами і прибутком)	Дохід і повністю регулювальні витрати Частково регулювальні витрати	Гнучкий бюджет Фіксований бюджет: <ul style="list-style-type: none"> ● від досягнутого; ● з проробленням додаткових варіантів; ● «з нуля»
Центр інвестицій (існує чіткий взаємозв'язок між обсягом інвестицій і прибутком)	Частково регулювальні витрати	Фіксований бюджет: <ul style="list-style-type: none"> ● від досягнутого; ● з проробленням додаткових варіантів; ● «з нуля» Бюджет капіталовкладень

Система бюджетування охоплює на підприємстві як виробничі підрозділи, так і функціональні служби (відділи) й обслуговуючі підрозділи.

Бюджетування затрат структурних підрозділів доцільне у певних межах. Так, для виробничих підрозділів основного виробництва, діяльність яких залежить від обсягу виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства, є сенс встановлювати бюджети затрат на виконання окремих договорів (проектів). Затвердження загального бюджету затрат таким підрозділам оправдовує себе при стабільних умовах виробництва, які на практиці спостерігаються досить рідко. В умовах нестабільності обсягів виробництва і реалізації продукції виробничим підрозділам основного виробництва найкраще встановлювати розрахунковий норматив затрат на одиницю обсягу виробництва продукції (робіт, послуг). Можна нормувати як загальний обсяг затрат на одиницю продукції, так і затрати на використання окремих видів ресурсів (на зарплату, на енергоресурси тощо).

Діяльність виробничих підрозділів допоміжного виробництва носить більш складний і суперечливий характер, ніж функціонування підрозділів основного виробництва. Перед бюджетуванням затрат на їх діяльність необхідно визначити склад цієї діяльності. Наприклад, ремонтно-механічний цех може виготовляти запчастини для ремонту власного устаткування, спеціального оснащення і спеціальний інструмент для цехів основного виробництва (за відсутності інструментального цеху), здійснювати капітальний ремонт і модернізацію устаткування, залучатися до виготовлення продукції цехів основного виробництва, надавати послуги промислового характеру в процесі ведення капітального будівництва господарським способом, виконувати окремі замовлення для працівників підприємства. Зрозуміло, що при такій складній за складом діяльності встановлення загального бюджету затрат цеху практично неможливо. Доцільно в таких умовах розраховувати затрати по кожному виду діяльності на основі визначення нормативу затрат на виконання окремих робіт (замовлень). Аналогічні труднощі виникають при бюджетуванні затрат ремонтно-будівельного, транспортного та інших цехів допоміжного виробництва.

Найбільш оправдане бюджетування затрат підрозділів функціонального управління, як в цілому на підприємстві, так і в його виробничих цехах.

З метою підвищення ефективності господарювання необхідно створити на підприємстві наскрізну систему із функціональних бюджетів:

- фонду оплати праці;
- матеріальних затрат;
- споживання енергії;
- амортизації;
- інших витрат.

4.4. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ БЮДЖЕТІВ

Більшість організацій мають стандарти щодо складання бюджету, які містять інструкції і схеми організаційних потоків. Слід зазначити, що є відмінності у деталях при складанні бюджетів організацій, проте для виробничих компаній бюджет має 9 кроків (етапів). Ними є:

Крок 1. Бюджет продажів або виторгу. Прогнозований обсяг продажів, як правило, є відправним моментом бюджетування.

Крок 2. Бюджет виробництва. Виробнича програма залежить від планового обсягу реалізації та від величини запасів.

Крок 3. Бюджет основних матеріалів. Виробнича програма є основою для розрахунку потреби матеріалів у кількісному і вартісному вимірах. Як і при плануванні обсягу виробництва, потреба основних матеріалів залежить від бюджетних потреб та рівня запасів:

$$\text{Кількість придбання} = \text{Виробничі потреби} + \text{Задані залишки на кінець періоду} - \text{Залишки на початок періоду.}$$

Крок 4. Трудовий бюджет. Ці затрати залежать від виду продукції, розцінки.

Крок 5. Бюджет виробничих накладних витрат. Сума цих затрат залежить від їх складу і поведінки відносно обсягу виробництва. Даний бюджет інакше називають ще бюджетом накладних витрат.

Крок 6. Бюджет запасів на кінець періоду. Даний крок показує розрахунок кінцевих запасів. Ця інформація потрібна не лише для виробничого бюджету і бюджету матеріального постачання, але й для звіту про прибутки та збитки і балансу.

Крок 7. Бюджет виробничої собівартості. Тут використовується інформація, яка була зібрана у кроках 3—6.

Крок 8. Бюджет комерційних і адміністративних витрат. Деякі з таких затрат, наприклад, комісійні, залежать від обсягу продажів. Інші витрати беруться загальною сумою.

Крок 9. Бюджет прибутку. Він складається на основі даних кроків 1,7,8. У разі, коли потрібна деталізація бюджету прибутку, то необхідно підготувати декілька додаткових розрахунків.

Усі кроки бюджетування залежать від того, як саме буде здійснено прогнозування обсягу продажів (Крок 1). Даний бюджет лежить в основі кількісного обґрунтування бізнес — плану. Проектування продажів здійснюється після аналізу і обговорення таких факторів, як: обсяг продажів попереднього періоду (1); економічні і виробничі умови (2); залежність продажів від валового національного продукту, рівня особистих доходів, зайнятості, цін та ін. (3); відносна прибутковість продукції (4); дослідження ринку (5); політика цін (6); реклама (7); якість продукції (8); конкуренція (9); сезонні коливання (10); виробничі потужності (11); довгострокові тенденції продажів для різних товарів (12).

Ефективність прогнозу підвищується при використанні різних методів. Як правило, використовується комбінація трьох методів, а саме: функціонального, статистичних (зокрема комерційного аналізу) та групового прийняття рішень.

Бюджети складаються як для всього підприємства, так і для його окремих підрозділів.

Важливе значення має не лише сам бюджет, а контроль за його (їх) виконанням. Такий контроль здійснюється шляхом порівняння фактичних показників з даними бюджетів. Наслідком такого порівняння (зіставлення) є відхилення у вигляді економії або перевитрат.

Зупинимось детальніше, порівняно з матеріалом, що був висвітлений нами у попередньому питанні, на методиці складання оперативного бюджету.

З метою кращого засвоєння матеріалу скористаємось таким прикладом.

Приклад. Компанія «Альфа» використовує спеціальний металевий сплав для виробництва окремих частин будівельної техніки. Управлінці готуються до розробки (складання) зведеного (основного) бюджету на наступний рік. Досконало вивчаються всі суттєві фактори, майбутні очікувані витрати.

Для металевого сплаву використовуються такі основні матеріали: матеріал 111 і матеріал 112 ціною за 1 кг відповідно 1,20 \$ та 2,60 \$. Трудові затрати складають (основна заробітна плата) 2,05 дол за

1 годину. База розподілу загально виробничих витрат — відпрацьований час.

На одиницю готової продукції (виріб А та виріб В) інформація про затрати подана у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

ВИХІДНІ ДАНІ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ОПЕРАТИВНОГО БЮДЖЕТУ КОМПАНІЇ «АЛЬФА» НА 200_РІК

Види затрат	Виріб А	Виріб В
Матеріал 111	12 кг	12 кг
Матеріал 112	6 кг	8 кг
Затрати праці	14 год	20 год

Додаткова інформація для складання оперативного бюджету на наступний рік наведена у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

ДОДАТКОВІ ВИХІДНІ ДАНІ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ОПЕРАТИВНОГО БЮДЖЕТУ КОМПАНІЇ «АЛЬФА» НА 200_РІК

Показники	Готова продукція		Сума
	А	В	
Передбачуваний обсяг продажів, од.	5000	1000	—
Ціна одиниці продукції, дол	105,40	164,00	—
Запаси на кінець періоду, кг	1100	50	—
Запаси на початок періоду, кг	100	50	—
Запаси на початок періоду, дол	8670	5810	14 480
	Основні матеріали		
	111	112	
Запаси на початок періоду, кг	5000	5000	
Запаси на кінець періоду, кг	6000	1000	

Для спрощення допускаємо відсутність незавершеного виробництва.

З метою досягнення очікуваного обсягу продажів слід провести наступні витрати (див. табл. 4.4).

Таблиця 4.4

**ПЕРЕЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ, КОМЕРЦІЙНИХ
ТА АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ НА 200_РІК КОМПАНІЇ «АЛЬФА»**

Види затрат	Сума, дол
Загальновиробничі витрати:	
— допоміжні матеріали	30 000
— непряма зарплата	70 000
— інші витрати (доплата)	25 000
— енергія (змінна частина)	8000
— обслуговування (змінна частина)	20 000
— амортизація	25 000
— податок на власність	4000
— страхування власності (майна)	500
— супервайзор (базова ланка управління)	20 000
— енергія (постійна частина)	1000
— обслуговування (постійна частина)	4500
Всього	208 000
Комерційні та адміністративні витрати:	
— комісійні	20 000
— реклама	3000
— зарплата торговельним працівникам	10 000
— транспортні витрати	5000
— зарплата службовцям	10 000
— допоміжні матеріали	1000
— адміністративні витрати	21 000
— інші	5000
Всього	75 000

На основі цих даних необхідно скласти адміністративний бюджет на наступний рік, який включає в себе такі елементи:

- бюджет продажів;
- бюджет виробництва в натуральних одиницях;
- бюджет основних матеріалів;
- бюджет робочого часу;
- кошторис виробничих накладних витрат;
- бюджет запасів на кінець періоду;
- бюджет виробничої собівартості;
- кошторис комерційних і адміністративних витрат.

Використовуючи вищенаведену методику та дані умовного прикладу, приступасмо до складання оперативного бюджету:

Крок 1. Бюджет продажів або виторгу (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

БЮДЖЕТ ПРОДАЖІВ НА 200_РІК

Крок 1	Кількість од.	Ціна, дол	Сума продаж, дол
Продукт (Виріб) А	5000	105,40	527 000
Продукт (Виріб) В	1000	164,00	164 000
Всього	—	—	691 000

Передбачення обсягу продажів, як правило, є відправним моментом бюджетування. Це пояснюється тим, що виробнича програма і запаси залежить від обсягу продаж.

Сума у 691 000 дол використовується у подальшому для розробки бюджету прибутку. Бюджет продаж часто є результатом збору інформації. Обсяг продаж може обмежуватись наявною виробничою потужністю. В такому випадку виробнича потужність є відправним моментом бюджетування.

Крок 2. Бюджет виробництва (табл. 4.6).

Виробнича програма залежить від планового обсягу реалізації та від величини запасів.

**БЮДЖЕТ ВИРОБНИЦТВА
В ОДИНИЦЯХ НА 200_ РІК**

Крок 2	Продукція	
	А	В
Плановий обсяг продажів (Крок 1)	5000	1000
Задані залишки на кінець періоду	1100	50
Загальна потреба	6100	1050
Мінус залишок на початок періоду	100	50
Виробнича програма	6000	1000

Крок 3. Бюджет основних матеріалів (табл. 4.7; 4.8).

Виробнича програма є основою для розрахунку потреби матеріалів в одиницях (натуральному виразі) і в доларах (вартісному виразі).

Таблиця 4.7

**БЮДЖЕТ ОСНОВНИХ МАТЕРІАЛІВ
(ВИРОБНИЧА ПОТРЕБА) НА 200_ РІК**

Крок 3А	Матеріали		Сума
	111	112	
Виріб А (6000 од.) 12 кг і 6 кг	72 000	36 000	—
Виріб Б (1000 од.) 12 кг і 8 кг	12 000	8000	—
Загальна потреба в основних матеріалах, кг	84 000	44 000	—
Ціна за 1 кг, дол	1,20	2,60	
Загальна сума, дол	100 800	114 400	215 200

Як і при плануванні обсягу виробництва, потреба в основних матеріалах залежить від бюджетних (планових) потреб та рівня (величини) запасів:

$$\begin{aligned}
 & \text{Придбання в} & & \text{виробнича} \\
 & \text{натуральних одиницях} & = & \text{потреба} & + \\
 & + \text{ задані залишки} & & \text{залишки на} & \\
 & + \text{ на кінець періоду} & - & \text{початок періоду} &
 \end{aligned}
 \tag{4.11}$$

**БЮДЖЕТ ОСНОВНИХ МАТЕРІАЛІВ
(ПРИДБАННЯ) НА 200_РІК**

Крок 3 Б	Матеріали		Сума
	111	112	
Виробнича потреба (Крок 3 А) у кг	84 000	44 000	—
Заплановані залишки на кінець періоду, кг	6000	1000	—
Загальна потреба	90 000	45 000	—
Загальна потреба мінус залишки матеріалів на початок періоду, кг	5000	5000	—
Необхідно придбати, кг	85 000	40 000	—
Ціна за 1 кг, дол.	1,20	2,60	—
Затрати на придбання, дол	102 000	104 000	206 000

Крок 4. Трудовий бюджет (бюджет праці і зарплати, бюджет робочого часу) (табл. 4.9).

Ці затрати залежать від виду продукції, розцінки.

ТРУДОВИЙ БЮДЖЕТ НА 200_РІК

Крок 4	Кількість одиниць	Затрати часу на один., год	Всього годин	Трудові затрати (2,05 дол за год)
Виріб А	6000	14	84 000	172 200
Виріб В	1000	20	20 000	41 000
Всього	—	—	104 000	213 200

Крок 5. Бюджет виробничих накладних витрат (табл. 4.10).

Сума цих затрат залежить від їх складу і поведінки відносно обсягу виробництва.

Таблиця 4.10

БЮДЖЕТ ВИРОБНИЧИХ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ НА 200_РІК

Крок 5	Кошторис затрат на 104 000 годин, дол
Допоміжні матеріали	30 000
Непрямі затрати праці	70 000
Доплата	25 000
Енергія (змінна частина)	8000
Обслуговування (змінна частина)	20 000
Сума змінних накладних витрат	153 000
Амортизація	25 000
Податок на власність (майно)	4000
Страховання власності (майно)	4500
Енергія (постійна частина)	500
Обслуговування (постійна частина)	1000
Супервайзор (базова ланка управління)	20 000
Сума постійних накладних витрат	55 000
Всього накладних витрат	208 000

(208 000 грн / 104 000 год = 2 дол на год.)

Крок 6. Бюджет запасів на кінець періоду (табл. 4.11).

Ця інформація вимагається (необхідна) не лише для виробничого бюджету і бюджету матеріального постачання, але й для звіту про прибутки і збитки та балансу.

Таблиця 4.11

БЮДЖЕТ ЗАПАСІВ НА 200_РІК

Крок 6	Кількість, кг	Ціна за 1 кг, дол	Сума, дол
Основні матеріали			
111	6000 (крок 3 Б)	1,20	7200
112	1000 (крок 3 Б)	2,60	2600
Готова продукція*			
Виріб А	1100 (крок 2)	86,70	95 370
Виріб В	50 (крок 2)	116,20	5810
Всього			110 980

*Примітка: розрахунок затрат на готову продукцію (одиницю виробів А і Б) (табл. 4.12).

Таблиця 4.12

**РОЗРАХУНОК ЗАТРАТ
НА ОДИНИЦЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ
(ВИРОБІВ А І В)**

Назва	Затрати на 1 кг або 1 год роботи	Виріб А		Виріб В	
		кіль- кість	сума	кіль- кість	сума
Матеріал 111	1,20	12	14,40	12	14,40
Матеріал 112	2,60	6	15,60	8	20,80
Основна зарплата	2,05	14	28,70	20	41,00
Загальновиробничі ви- трати	2,00	14	28,00	20	40,00
Всього	—	—	86,70	—	116,20

Крок 7. Бюджет виробничої собівартості (табл. 4.13).

Для складання даного бюджету використовується інформація, яка була попередньо зібрана у кроках 3, 4, 5 і 6.

Таблиця 4.13

**БЮДЖЕТ ВИРОБНИЧОЇ
СОБІВАРТОСТІ НА 200_РІК**

Крок 7	За даними кроків	Сума, дол
Залишок готової продукції на початок періоду		14 480
Основні матеріали	3	215 200
Основна зарплата виробничих робітників	4	213 200
Загальновиробничі витрати	5	208 000
Виробнича собівартість		636 400
Затрати на продукцію, яка готова до реалізації		650 880
Залишок готової продукції на кінець періоду	6	101 180
Собівартість реалізованої продукції		549 700

Крок 8. Бюджет комерційних і адміністративних витрат (табл. 4.14).

Деякі з таких затрат, наприклад, комісійні залежать від обсягу продажів. Інші затрати беруться загальною сумою.

Таблиця 4.14

БЮДЖЕТ КОМЕРЦІЙНИХ І АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ НА 200_РІК

Крок 8	Сума, дол
Комісійні	20 000
Витрати на рекламу	3000
Зарплата торговим агентам	10 000
Транспортні витрати	5000
Загальні комерційні витрати	38 000
Зарплата службовцям	10 000
Допоміжні матеріали	1000
Зарплата працівникам адміністрації	21 000
Інші витрати	5000
Загальні адміністративні витрати	37 000
Загальні комерційні та адміністративні витрати	75 000

Крок 9. Бюджет прибутку (табл. 4.15).

Для складання проектного розрахунку про прибутки і збитки інформація міститься у кроках 1, 7, 8. З метою одержання більш детального бюджету необхідно приготувати декілька додаткових розрахунків.

Таблиця 4.15

БЮДЖЕТ ПРИБУТКУ НА 200_РІК

Крок 9	За даними кроків	Сума, дол
Виторг	1	691 000
Собівартість реалізованої продукції	7	549 700
Валовий прибуток (gross margin)		141 300
Комерційні та адміністративні витрати	8	75 000
Операційний прибуток		66 300

Основою бюджетування, як було відмічено вище, є прогнозування продажів, від обсягу яких залежить постачання і виробництво. Термін «прогнозування продажів» інколи відрізняється від терміну «планування (бюджетування) продажів». Прогнозування — це оцінка, передбачення, яке стане або не стане бюджетом продажів. Прогноз перетворюється у бюджет у тому випадку, коли управління допускає його як реальність.

Прогноз часто приводить до погодження управлінських планів так, що кінцевий бюджет істотно відрізняється від початкового прогнозу. Віце — президент з маркетингу часто несе персональну відповідальність за підготовку бюджету продажів, що лежить в основі кількісного обслуговування бізнес — плану.

Проектування продажів здійснюється після аналізу і обговорення таких факторів, як: (1) обсяг продажів минулого (попереднього) періоду; (2) економічні і природні умови; (3) залежність продажів від валового національного продукту, рівня особистих доходів, зайнятості, цін та ін.; (4) відносна прибутковість продукції; (5) дослідження ринку; (6) політика цін; (7) реклама; (8) якість продукції; (9) конкуренція; (10) сезонні коливання; (11) виробничі потужності; (12) довгострокові тенденції продажів для різних товарів.

Ефективність прогнозування підвищується при використанні різних методів, при цьому кожен прогноз перевіряє інші. Як правило, використовується комбінація нижче охарактеризованих трьох методів.

Функціональний метод (sales staff). Як і у разі з будь-якими бюджетами, всі відповідальні за дану ділянку повинні відігравати активну роль. Інформація щодо прогнозів повинна надходити від працівників і керівників відділів до віце-президента з маркетингу. Головна цінність у тому, що рішення є колективним.

Статистичні методи. Значне поширення мають трендовий метод, кореляційний аналіз та інші. Кореляція між обсягом продажів і економічними індикаторами (рівень національного та індивідуального доходу, зайнятості і т. п.) збільшує надійність прогнозів, особливо якщо коливання певних індикаторів передують коливанням обсягу реалізації компанії. Проте, подавати великі надії на статистичні докази небезпечно, оскільки вартості, що змінюються в статистичних даних, можуть повністю порушити прогноз.

Групове прийняття рішень. Керівництво компанії, включаючи начальників проектно-договірних відділів, матеріально-технічного постачання, фінансових відділів, можуть докласти

свої знання і досвід у проектуванні продажів на основі групового обговорення. Це — швидкий метод без складних статистичних обрахунків, проте він розпилює відповідальність за результати (наслідки) прогнозу.

4.5. ПОНЯТТЯ СТАНДАРТІВ, ЇХ ВИДИ І ЗВ'ЯЗОК З БЮДЖЕТАМИ

Стандарти або стандартні затрати (standard cost) — це проектні затрати на одиницю продукції. Їх використання допомагає скласти бюджет, оцінити виконання, підрахувати собівартість, зменшити бухгалтерські витрати. Між стандартами і бюджетним витрачанням на одиницю немає принципової різниці у разі реальності стандартів. Термін «стандартні затрати», як правило, відноситься до собівартості закінченої одиниці продукції, а «бюджетні затрати» — до загальної суми. Стандарти у переважній більшості випадків розробляються для основних затрат (таких як основні матеріали і прями затрати праці). Приклад стандартних витрат на одиницю продукції наведемо у табл. 4.16.

Таблиця 4.16.

СТАНДАРТНІ ВИТРАТИ НА ОДИНИЦЮ ПРОДУКЦІЇ

№ з/п	Назва	Кількість	Ціна за одиницю, \$	Сума
1	Прямі матеріали	4 од.	2,20	8,80
2	Пряма зарплата	¼ год	6,40	1,60
3	Виробничі накладні витрати: — змінні — постійні (14 000 \$ на обсяг 8000 од.)	¼ год	5,60	1,40 1,75
	Стандартна собівартість одиниці продукції			13,55

Розробка стандартів і бюджетів на початковій стадії входить в обов'язки персоналу, який безпосередньо пов'язаний з виробництвом продукції. Лінійний менеджер — це та людина, яка здійснює стикування (поєднання) дійсності із стандартами і бюджетами.

Стандарти за рубежом у переважній більшості країн поділяються на два види: досконалі та реальні (поточні). До досконалих стандартів відносяться ідеальні, теоретичні, максимально ефек-

тивні. Усі вони відображають абсолютно мінімальні витрати за найкращих умов, що лише можливі (при цьому виключається можливість браку, втрат тощо). Так, ідеальні стандарти розраховані на ідеальні умови виробництва. Вони носять теоретичну спрямованість і розраховані на максимальну ефективність. У зв'язку з цим досконалі стандарти можна вважати ідеальними, теоретичними та максимально ефективними.

Досконалі, ідеальні, максимально ефективні або теоретичні стандарти характерні лише для фабрики мрій, що працює в думках інженерів. Цими стандартами користуються там, де вони можуть відігравати психологічну роль у досягненні мети.

На практиці в основному застосовуються більш наближені до реалій життя стандарти. Реальні до виконання стандарти — це стандарти, які можуть бути досягнуті при ефективних виробничих умовах. Це важко, проте можливо. Реальні до виконання стандарти менші ідеальних, оскільки в них передбачаються норми природних втрат, поломки устаткування, простої. Реальні стандарти дещо завищують, щоб персонал бачив, до чого прагне. Іншими словами, не великі перевитрати більш прийнятні, ніж економія.

Реальні стандарти широко розповсюджені, так як вони можуть обслуговувати одночасно багато цілей і володіють мотиваційним впливом на робітників. Вони використовуються для калькулювання, бюджетування, мотивації.

Досконалі стандарти можуть бути складовою частиною виконавчого звіту, проте при плануванні грошового потоку повинні додатково показуватись очікувані відхилення і вже в основному бюджеті окремі затрати будуть показані з урахуванням можливих очікуваних відхилень (для прикладу 5 чи 10 % від досконалих стандартів).

У процесі вдосконалення виробництва змінюються й самі стандарти. Вони поступово та періодично знижуються впродовж послідовних періодів часу. Таке зниження стандартних витрат по мірі зміни витрат є нічим іншим, як їх вдосконаленням. Для контролю та управління надзвичайно важлива роль відводиться розрахунку відхилень від стандартних витрат.

Стандартні витрати базуються на інженерних дослідженнях і достовірних деталях. Проте необхідно пам'ятати, що менш точні і науково обґрунтовані стандарти можуть бути корисними у процесі управління за відхиленнями.

З метою скорочення затрат менеджери інколи маніпулюють торговельними угодами або комбінують наявні ресурси. Проте

приймаючи рішення, не слід вважати, що будь-яке сприятливе відхилення (позитивне) добре, а перевитрати погані. Необхідно подивитися на ситуацію з різних сторін діяльності компанії, а відтак прийти до компромісу.

Якщо менеджер помилився і перевитрати перевищили економію, то такий результат буде негативним, незважаючи на сприятливе цінове відхилення. Аналогічно, результат позитивний, коли бажане відхилення ціни перевищує небажане відхилення. Багато взаємозв'язків не дозволяє судити про результати лише по «сприятливості» («бажаності») чи «небажаності» відхилення.

4.6. ВПЛИВ ФАКТОРІВ НА ВІДХИЛЕННЯ СТАНДАРТНИХ ВИТРАТ

У процесі виробництва можуть мати місце відхилення стандартних витрат. Переважна більшість західних підприємств і компаній мають справу з відхиленням прямих витрат, а саме прямих матеріалів і прямої зарплати. Проте окремі фірми визначають відхилення і вплив факторів ще й на виробничі накладні витрати, у тому числі факторів на відхилення стандартних витрат, скориставшись вищенаведеними стандартними витратами на одиницю продукції.

Приклад. Нехай фактичні витрати з виготовлення 7600 одиниць продукції компанії «Омега» склали:

1. Матеріали (прямі)	$32\,000 \cdot 2.10\$ = 67.200\$$
2. Заробітна плата (пряма)	$1860 \cdot 6.65\$ = 12.369\$$
3. Виробничі накладні витрати (НВ):	
— змінні	$11.660\$$
— постійні	$13.200\$$
Загальна сума витрат	$104.429\\$

Маючи стандартні витрати на одиницю продукції та фактичні витрати на весь випуск приступають до розрахунку відхилень, який є **першим рівнем аналізу**. З цією метою заповнюють наступну аналітичну таблицю (табл. 4.17).

Скоригований показник (стандартні витрати на фактичний випуск) називається гнучким бюджетом. Показники гнучкого бюджету для змінних затрат розраховуються таким чином:

$$\text{Загальна сума планових затрат} = \frac{\text{Фактичний випуск}}{\text{Норма витрат на одиницю}} \cdot \frac{\text{Стандартна ціна}}{\text{Стандартна ціна}} \quad (4.12)$$

РОЗРАХУНОК ВІДХИЛЕНЬ

№ з/п	Стаття	Стандартні витрати на фактичний випуск	Фактичні витрати	Відхилення
1	2	3	4	5 (3 – 4)
1	Прямі матеріали	$8,80\$ \cdot 7600 = 66,880\$$	67,200\$	-320
2	Пряма зарплата	$1,60\$ \cdot 7600 = 12,160\$$	12,369\$	-209
3	Виробничі накладні витрати:			
	— змінні	$1,40\$ \cdot 7600 = 10,640\$$	11,660\$	-1020
	— постійні	$1,75\$ \cdot 7600 = 13,300\$$	13,200\$	100
4	Всього	102.980\$	104.429\$	-1.449

Як бачимо, відхилення від гнучкого бюджету розкладаються на відхилення цін та відхилення ефективності.

Відхилення цін — це різниця між цінами ресурсу, перемножена на фактичну кількість товарів чи послуг (використаних ресурсів).

Відхилення ефективності — це різниця між кількістю використаних (наприклад матеріалів) ресурсів, перемножена на бюджетну ціну.

Головне призначення такого розмежування відхилень полягає у тому, щоб відокремити вплив контрольованих і відносно неконтрольованих факторів. Фактори (чинники) ціни не підлягають оперативному контролю. На них впливають загальні економічні умови і непередбачувані коливання цін. У зв'язку з цим відхилення, яке викликане зміною цін на ресурси, вважається неконтрольованим і виділяється для концентрації уваги на ефективності використання ресурсів (фактор норм).

Порівняно з нашою вітчизняною методикою аналізу відхилення тут визначаються навпаки, тобто стандартні витрати (на фактичний випуск) порівнюють з фактичними.

Другим рівнем аналізу є розрахунок впливу факторів на відхилення. Визначимо відхилення по кожній статті витрат:

Відхилення по матеріалах:

а) за рахунок ціни матеріалів:

$$(2.20\$ - 2.10\$) \cdot 32.000 = 3.200\$$$

б) за рахунок ефективності використання матеріалів (норм):

$$(30.400 - 32.000) \cdot 2.20\$ = -3.520\$ \quad [30\,400 = 7600 \cdot 4 \text{ од.}]$$

$$\text{Разом: } -3.520 + 3.200 = -320\$$$

Відхилення по оплаті праці:

а) за рахунок тарифних ставок («фактор цін»)

$$(6,40\$ - 6,65\$) \cdot 1,860 = -465\$.$$

Дане відхилення визначається як різниця стандартної і фактичної тарифних ставок, перемножена на фактичну кількість людино-годин.

б) за рахунок продуктивності праці («фактор норм»)

$$(1900 - 1860) \cdot 6.40\$ = 256\$.$$

Відхилення визначається як різниця нормативних (стандартних) витрат людино-годин на фактичний випуск і фактичних витрат людино-годин, перемножених на стандартну ставку (розцінку) 1 людино-години.

Разом: $-465 + 256 = -209\$$.

Значна роль відводиться контролю та відповідальності за відхилення прямих витрат. Відповідальність за відхилення, пов'язані з придбанням матеріалів та їх використанням, здійснюють у більшості компаній різні підрозділи. Так, відповідальність за відхилення цін лежить на відділі постачання, а відповідальність за відхилення ефективності (фактор норм) — на виробничому відділі або відділі збуту.

Відхилення цін досить часто розглядається як різниця між сумою прогнозованих і невдало придбаних матеріалів у відповідних цінах.

Контроль і управління ціновими відхиленнями досягається такими діями: маніпулюванням цін., придбанням рентабельного обсягу ресурсів, одержанням знижок, вибором найбільш економічних способів транспортування. Цінові відхилення використовуються з метою вдосконалення методів прогнозування і прийняття рішень стосовно постачальників і транспортних організацій. Це відноситься до сфери відповідальності начальника постачання. Проте може статися так, що перевитрати стандартів цін відбулися з причини того, що раптове збільшення кількості замовлень або непередбачені зміни виробничих графіків змусили здійснити нерентабельні закупівлі або доставку повітряним транспортом. У даному випадку відповідальність за цінові відхилення, які виникли, лягає не на відділ постачання, а на виробничий відділ.

У більшості компаній відхилення в трудових затратах є меншими по відношенню до матеріальних. Відхилення розцінок прогнозуються більш точно, ніж відхилення цін матеріалів, що обумовлено існуванням контрактів. Праця, на відміну від матеріалів і сировини, не може мати запасів з метою подальшого викорис-

тання. Її придбання і використання відбувається одночасно. З цієї причини контроль за відхиленням розцінок, як правило, доручається менеджеру, який несе відповідальність за використання трудових ресурсів. Цінові відхилення по зарплаті виникають у зв'язку із змінами розцінок, які викликані використанням кваліфікованих робітників на роботах нижчого розряду, використанням погодинної оплати праці замість відрядної.

Окремі компанії здійснюють ще й *третій рівень аналізу* — розрахунок впливу факторів на відхилення непрямих витрат. До таких витрат відносяться накладні витрати — змінні і постійні.

Змінні накладні витрати складаються з багатьох статей, включаючи затрати на енергію, ремонт, зарплату допоміжним робітникам, оплату часу простою та ін.

Щоб визначити причину відхилень фактичних накладних витрат від стандартних, необхідно проаналізувати можливі причини по кожній статті.

Більшість компаній взагалі не розглядає окремих статей накладних витрат, так як вважає, що ефект не покриває затрат. Проте з ростом автоматизації картина починає змінюватись. Статті накладних витрат, такі як затрати на енергію, постачання і ремонт посідають все більшу питому вагу у загальній сумі виробничих затрат. Це вказує на те, що хочемо ми цього чи ні, але ми змушені більше уваги надавати аналізу і контролю накладних витрат, виявляти вплив окремих факторів на відхилення від гнучкого бюджету. На початку аналізу виділяють два фактори (цін і норм), що впливають на загальне відхилення від гнучкого бюджету.

Відхилення змінних накладних витрат:

а) за рахунок ставки (цін):

$$(5.60\$ \cdot 1860) - 11.660 = -1.244\$$$

Відхилення вираховується як різниця добутку стандартної годинної тарифної ставки на кількість фактично затрачених годин і фактичних накладних витрат.

б) за рахунок продуктивності (норм):

$$(1900 - 1860) \cdot 5.60\$ = 224\$.$$

Виравується як добуток різниці стандартних і фактично затрачених годин на годинну тарифну ставку (стандартну).

Разом: $-1244 + 224 = -1020$ дол.

Контроль за постійними накладними витратами базується на постатейному кошторису плануванні (бюджетуванні). Як правило, за ними не здійснюється щоденний ЧИ щомісячний контроль,

так як зміни фактичних витрат стосовно до бюджетних відносно незначні. Методика такого аналізу за тривалий період наступна:

Відхилення постійних накладних витрат:

а) за рахунок виконання кошторису:

$$14.000\$ - 13.200\$ = 800\$;$$

б) за рахунок обсягу:

$$(7600 - 8000) \cdot 1.75\$ = -700\$;$$

у тому числі:

— за рахунок продуктивності:

$$(1900 - 1860) \cdot 7,00\$ = 280\$; \quad [7,00\$ = 1,75 / \frac{1}{4} \text{ год}]$$

— за рахунок використання потужності:

$$(1860 - 2000) \cdot 7,00\$ = -980\$; \quad [2000 \text{ од.} = 8000 \text{ од.} \cdot \frac{1}{4} \text{ год}].$$

$$\text{Разом: } -700 + 800 = 100 \text{ дол.}$$

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

1. Що таке «бюджет», «бюджетування» і «бюджетний цикл»?
2. Які етапи включає бюджетний цикл?
3. Як класифікують бюджети стосовно вихідних даних та періодичності охоплення?
4. Чим відрізняються оперативні бюджети від основного бюджету?
5. Які кроки характерні для складання оперативного бюджету виробничих компаній?
6. Які найбільш поширені методи прогнозування обсягу продажів?
7. Які чинники лежать в основі проектування продажів?
8. Які спільні і відмінні ризики властиві бюджетам і стандартам?
9. В яких випадках використовуються досконалі і реальні стандарти?
10. Які є особливості у порядку визначення відхилень за кордоном порівняно з вітчизняною методикою?
11. Яка роль гнучких бюджетів у розрахунку відхилень?
12. Які фактори впливають на відхилення прямих витрат?
13. Які особливості у методиці розрахунку впливу факторів на відхилення змінних і постійних накладних витрат?



МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

5.1. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЯК БАЗА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Виділяють три основні етапи процесу управління: збір та обробка інформації; аналіз; прийняття управлінських рішень. Серед них аналіз посідає проміжне місце. Звідси випливає, що інформаційне забезпечення аналізу є складником системи інформаційного забезпечення управління, оскільки економічний аналіз є елементом, сходинкою процесу управління.

Інформаційне забезпечення економічного аналізу господарської діяльності — це система даних і способи їх обробки, що дають змогу виявити реальну діяльність керівного об'єкта, дію факторів, що його визначають, а також можливості здійснення необхідних керівних дій [Попович, с. 64]. Його відмінність від інформаційного забезпечення управління полягає у тому, що останнє отримує не лише дані на основі збору й обробки інформації, а й результати аналізу. Іншими словами, інформаційне забезпечення управління є значно ширшим.

До основної інформації, яку використовують у галузі господарської діяльності об'єднань (підприємств), належать такі її види: нормативна, планова, облікова і необлікова.

Щодо **нормативної інформації**, то слід зазначити, що в Україні затверджена єдина система науково обґрунтованих техніко-економічних норм і нормативів для планування економічного та соціального розвитку. Єдина система норм і нормативів передбачає їх склад, порядок та методи формування, оновлення і використання при розробці перспективних та поточних планів, повніше виявлення і використання резервів виробництва, подальше підвищення його ефективності.

До системи норм і нормативів входять такі їх групи:

- нормативи ефективності загального виробництва;
- норми і нормативи затрат праці та зарплати;
- норми і нормативи затрат та запасу сировини, матеріалів, палива й енергії;

- норми і нормативи використання виробничих потужностей та норми продовження освоєння проектних потужностей;
- нормативи капіталовкладень і капітального будівництва;
- норми і нормативи необхідності та запасів виробничого устаткування;
- фінансові норми і нормативи;
- норми грошових (комплексних) затрат на виробництво (обслуговування, відрахування на цільові заходи тощо);
- соціально-економічні норми і нормативи;
- норми і нормативи охорони навколишнього середовища.

Важливе місце в нормативному господарстві об'єднання (підприємства) займають норми використання виробничих резервів, які класифікують залежно від таких ознак:

- за масштабом використання — цехові, заводські, підгалузеві, галузеві, міжгалузеві;
- за періодом дії — часові; змінні (поточні); перспективні; довготермінові;
- за ступенем узагальнення — індивідуальні та групові;
- за видами виробництв — основного виробництва та на додаткові потреби;
- за цілеспрямованістю використання — поопераційні; подетальні; повиробничі; постадійні та збільшені.

При аналізі обґрунтованості норм затрат сировини, матеріалів, палива, енергії і затрат праці у виробництві промислової продукції використовують такі джерела інформації, як: затверджені регламенти й іншу технічну документацію (технічні карти, креслення на вироби); стандарти та технічні умови на сировину і готову продукцію; технічні звіти об'єднання; плани організаційно-технічних заходів з економії сировини, матеріалів, палива, енергії, зниження трудомісткості продукції на запланований період, дані про виконання плану заходів за звітний період; дані звітів ідентичних підприємств і рішень галузевих нарад; звіти науководослідних і проектно-конструкторських інститутів про науководослідні роботи в даній сфері.

При оцінюванні дотримання затверджених норм витрат сировини, матеріалів, палива, енергії і затрат використовують, як правило, нормативні, планові і звітні калькуляції собівартості окремих виробів чи відповідних калькуляційних одиниць.

Крім цього, узагальнені нормативні показники у вартісному виразі готової продукції (наприклад, нормативи витрат заробітної плати на вартість продукції, норми запасів сировини, матеріалів і палива) чи в натуральних одиницях (лінії чисельності) наводять-

ся у певних розділах планів і форм звітності підприємств та об'єднань.

Планова інформація — це сукупність даних про склад запланованого об'єкта і тенденцію його розвитку. Вона відображена в оперативних, змінних і перспективних планах, а також у довготермінових прогнозах розвитку підприємств, об'єднань і галузей національної економіки.

Прогнози розвитку економіки охоплюють періоди часу від 15 до 20 і більше років. Перспективними є плани, розраховані на 5 і 10 років. Питання про співвідношення змінних та оперативних планів залишається й досі суперечливим, оскільки поки що не знайдено способу цілеспрямованого вирішення цього питання з урахуванням не лише вищезазначеного періоду дії планів, а й рівня управління і ступеня механізації (автоматизації) обчислювальних робіт.

При сучасному рівні механізації й автоматизації управління на підприємствах і у виробничих об'єднаннях поточними є річні, квартальні і місячні плани. Поступово вся щомісячна інформація належатиме до оперативної, що дасть змогу підвищити гнучкість управління.

Більшість керівних дій у цих умовах набуватиме превентивно-го характеру, який дасть можливість попередити розвиток небажаних тенденцій.

Зазначені вище різновиди планів розробляють на основі прийнятності показників. Так, на даний час утворена єдина система планових показників економічності суспільного виробництва на різних його рівнях: по народному господарству в цілому, по галузях, об'єднаннях, підприємствах, а також визначені принципи його побудови, методи вираховування окремих показників, порядок використання її в аналізі діяльності господарства.

Система показників складається з шести розділів. У першому подані узагальнені показники, що характеризують використання основних видів виробничих ресурсів; праці; основних фондів, обігових засобів та капітальних вкладень; сировини, матеріалів, палива й енергії. У двох останніх розділах міститься інформація про показники ефективності нової техніки і зовнішньоекономічних зв'язків.

Крім цього, у бізнес-плані підприємства (об'єднання) є наявна інформація про показники, які планують розрахунково і які не є директивними. Це стосується, наприклад, чисельності працюючих за їх складом та кваліфікацією, затрат на виробництво за елементами та калькуляційними статтями, а також за групами фінансових результатів та ін.

Обсяг поточної планової інформації такого типу в річних планах набагато більший, ніж в оперативних чи перспективних планах. Подібний об'єкт в оперативних чи перспективних планах містить інформацію про вузке коло покупців, хоча причини цього для кожного з них різні. Оперативна планова інформація вже за своїм складом є поточною (річною) через необхідність оптимізувати час, затрачений на обробку і збір інформації з метою своєчасної підготовки оперативних керівних рішень. Перспективні дані є своєрідними орієнтирами, і в деяких випадках їх неможливо детально розрахувати через відсутність знань про тенденції майбутнього розвитку і недосконалість методів прогнозування.

Зазначені відмінності оперативної, поточної і перспективної планової (як до речі, й облікової) інформації враховують при організації та проведенні економічного аналізу господарської діяльності підприємств і об'єднань.

5.2. АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ — ОСНОВНИЙ ІНСТРУМЕНТ ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Важливе значення в процесі проведення економічного аналізу надається аналізу відхилень фактичних показників від запланованих (нормативних чи кошторисних). За основу для визначення відхилень можуть служити й певні базові періоди господарювання — минулий рік, минулий квартал, минуле півріччя тощо.

Найбільш вагомого значення в сучасних умовах господарювання набувають відхилення від норм. Під відхиленнями від норм слід вважати абсолютні відмінності від діючих поточних норм витрачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, заробітної плати та інших прямих витрат на виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг і відносну величину розходжень фактичних й кошторисних непрямих витрат.

Відхилення бувають позитивними (економія) і негативними (перевитрати); облікованими і необлікованими; матеріальними і вартісними.

Позитивні відхилення прямих затрат розглядаються з точки зору обґрунтованості норм і нормативів, розрахованих на одиницю продукції. Відхилення в частині постійних витрат аналізують за їх реагуванням на зміну обсягів виробництва й дотриманням гнучких кошторисів.

Негативні відхилення прямих затрат аналізують з позицій дотримання технологічних процесів, стандартів організації і управ-

ліній виробництвом стосовно конкретних видів продукції, робіт чи послуг.

Обліковані відхилення — це відхилення, які фактично відображені у певних бухгалтерських документах, внаслідок чого їх називають ще документованими. До них відносяться виявлені відхилення: за даними сигнальної документації до початку процесу виробництва; в міру виконання виробничого завдання; з допомогою розрахунків і формул після закінчення звітнього періоду (від декількох годин до декількох місяців).

Необліковані (недокументовані) в даному звітному періоді відхилення від норм виявляються методами інвентаризації незавершеного виробництва, готової і забракованої продукції, матеріальних цінностей тощо. Причинами їх утворення можуть бути: неточності в процесі відпуску і підрахунку залишків матеріалів; приховування браку; псування, втрати і недостачі напівфабрикатів, деталей і продукції; неточності інвентаризації залишків матеріалів і незавершеного виробництва. Необліковані відхилення визначаються після закінчення звітнього періоду й свідчать про недостатній рівень організації виробництва й управлінського обліку.

Матеріальні відхилення виникають у постачальницько-заготівельній та виробничій діяльності. Їх розподіляють між залишками матеріалів, незавершеного виробництва, готової і реалізованої у даному звітному періоді продукції.

Вартісні відхилення, як правило, відносять на собівартість реалізованої продукції.

Процес аналізу відхилень складається з ряду процедур. Так, на відхилення з прибутку впливає три групи відхилень, а саме: відхилення з виторгу від реалізації продукції (виконаних робіт чи наданих послуг), відхилення від норм виробничих затрат та відхилення від норм затрат з реалізації продукції. У свою чергу, на останні відхилення мають вплив відхилення за цінами на продукцію та відхилення з обсягу реалізації продукції.

Відхилення від норм виробничих затрат складаються з відхилень за матеріалами, відхилень за затратами праці основних виробничих робітників, відхилень за змінними накладними (загально-виробничими) витратами та відхилень за постійними (загально-виробничими) накладними витратами. На кожне з названих відхилень безпосередній вплив мають ще інші відхилення, на яких зупинимось більш детально.

Так, на відхилення за матеріалами впливають два основні фактори: ціна матеріалів та їх кількість, спожитих у виробництві.

Цінові відхилення визначаються помноженням кількості придбаних матеріалів на різницю між нормативною і фактичною ціною за одиницю матеріалів:

$$\text{КПМ} \cdot (\text{НЦ} - \text{ФЦ}), \quad (5.1)$$

де КПМ — кількість придбаних матеріалів;

НЦ — нормативна ціна;

ФЦ — фактична ціна.

Можливими причинами таких відхилень можуть бути такі: зміни цін на ринку; прорахунки постачальницько-заготівельної служби в процесі пошуку найбільш сприятливих постачальників; придбання матеріалів за низькими цінами, зате поганої якості, що викликає погіршення якості продукції або збільшення кількості відходів виробництва; погане управління запасами, яке викликає необхідність термінових закупівель, додаткових затрат на транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи, більш високі ціни постачальників за терміновість виконання замовлення, а також інші причини, які виникають внаслідок закупівельної діяльності.

Розрізняють два підходи до розрахунків за відхиленнями:

1. Відповідно до кількості придбаного (закупленого) матеріалу. При цьому відхилення розподіляються між залишком матеріалів та реалізованою продукцією.

2. Відповідно до кількості використаних матеріалів. При цьому усі відхилення списують на собівартість реалізованої продукції.

Відхилення від норм з використання матеріалів визначаються шляхом зіставлення фактично витрачених матеріалів з нормативним їх витрачанням на фактичний випуск продукції. Цей принцип є провідним і при складанні гнучкого кошторису затрат. Таким чином поступають і в частині відходів.

З метою вияву відхилень від норм використання матеріалів застосовують такі методи: документування; партійного використання матеріалів з виявленням відхилень в частині прямих затрат на вихід продукції; попереднього розрахунку за фактичною рецептурою; наступних розрахунків на основі даних інвентаризації.

Кожне підприємство відповідно до своєї технології та особливостей матеріалів вибирає свою систему вияву відхилень. Проте у будь-якому випадку розрахунок здійснюють за формулою:

$$\text{НЦ} \cdot (\text{НК} - \text{ФК}), \quad (5.2)$$

де НЦ — нормативна ціна матеріалу;

НК — нормативне витрачання матеріалу на фактичний випуск продукції;

ФК — фактична кількість витраченого матеріалу.

Найчастішими причинами відхилень слід вважати: заміну одного виду і типорозміру матеріального ресурсу іншим; порушення стандартів матеріалів, що надходять; зміну умов комплектації продукції купівельними напівфабрикатами; зміну рецептури сировини; прямі перевитрати, викликані порушеннями технології, неправильним або нераціональним розкроюванням; крадіжки, псування, убуток.

Особливе місце в аналізі відхилень за матеріалами (у промисловості) посідає дослідження різних видів відходів. Їх класифікують за такими ознаками:

- допустимі відходи виробництва (виникають зразу ж у процесі обробки, їх включають у витрати матеріалів, зіставляють фактично отримані відходи з їх нормативною величиною, визначають причини відхилень);

- відходи виробництва внаслідок кінцевого браку — частина матеріалів, які виявилися зіпсутими у процесі виробництва (виявляються зіставленням готової продукції з продукцією, запущеною у виробництво). У деяких виробництвах брак розглядається як частина нормативів затрат;

- відходи виробництва з вини адміністрації (з'являються внаслідок прийняття помилкових рішень управліннями, відсутності або послаблення процедур контролю виробничих відходів).

Відхилення за матеріалами узагальнюють в розрізі центрів їх виникнення, операцій, видів продукції і матеріалів, в розрізі причин, винуватців та інших ознак.

Відхилення за затратами праці в процесі аналізу розрізняють за мірою їх значимості. Перш за все відхилення від нормативних затрат праці викликані двома причинами: ставкою заробітної плати і ефективністю праці, тобто ціною праці і кількістю праці.

Відхилення від ставки заробітної плати визначають порівнянням фактичної і нормативної вартості (ціни) однієї години праці за формулою:

$$\text{ФЧ} \cdot (\text{НВ} - \text{ФВ}), \quad (5.3)$$

де ФЧ — фактичне число (кількість) відпрацьованих годин;

НВ — нормативна вартість однієї години;

ФВ — фактична вартість годинної ставки.

Можливі причини відхилень виникають при підвищенні нормативної ставки, яка не ввійшла у норму; невідповідності розряду роботи і розряду робітника, який виконував цю роботу; перевищенні рівня премій, які не були враховані в нормативній ставці; різного роду доплат до нормативних розцінок, які викли-

кані відхиленнями від технологічного процесу, недоліками організації виробництва і управління.

Відхилення за продуктивністю — це відхилення за обсягом праці основних виробничих робітників. З метою визначення даного відхилення застосовують формулу:

$$НВ \cdot (НЧ - ФЧ), \quad (5.4)$$

де НВ — нормативна погодинна ставка (вартість) заробітної плати;

НЧ — нормативний час, який необхідний для виготовлення фактичного обсягу продукції;

ФЧ — фактично затрачений час на цей же обсяг продукції.

Інколи для аналізу використовують коефіцієнт виробітку при виготовленні конкретного продукту. Він являє собою відношення фактично виготовленого обсягу продукції до нормативного за певний проміжок часу.

Можливими причинами відхилень у даному випадку можуть бути: асортимент продукції; низька якість сировини й матеріалів; технічний стан устаткування; зміна і дотримання технологічних процесів; різна складність роботи; впровадження нового устаткування, технологічного оснащення й інструментів та інші різні причини.

Відхилення з праці можуть контролюватися керівниками цехів, підрозділів, дільниць, однак більша їх частка виходить з-під контролю управлінців нижчого і середнього рівнів.

Інформація стосовно відхилень, яку готують працівники бухгалтерії, різнорідна і залежить від того, на що саме ці відхилення направлені. Наприклад, на покриття неефективних методів праці, на зміну асортименту продукції, на покриття затрат, пов'язаних з освоєнням нових видів продукції. З цих позицій аналізують нормативні ставки з заробітної плати. Кожна нормативна ставка, як зазначає Т. П. Карпова, повинна бути заснована на прийнятних нормативах, які відповідають умовам виробництва. Недостатньо чітко розроблені нормативи зводять до мінімуму необхідність розрахунку й аналізу відхилень з праці, оцінки виконання завдань [29, с. 274].

Відхилення за накладними витратами аналізують за їх поведінкою відносно обсягу виробництва, використання виробничої потужності з метою контролю за витратами, віднесеними до окремих видів продукції. Ці відхилення розглядають з позицій відповідності фактичних виробничих накладних витрат їх сумі, закладеній у заздалегідь складених кошторисах. При цьому фактичні накладні витрати поділяють на постійні і змінні складові.

Відхилення за постійними накладними витратами — це різниця між нормативними постійними витратами, які включені до собівартості продукції, і фактичними постійними витратами. На суму відхилень можуть впливати:

- фактичні витрати (за складом і кількістю), які відрізняються від кошторисних;
- фактичний випуск продукції (за асортиментом і обсягом), який відрізняється від кошторисного.

Ці два види відхилень ще називають відхиленнями за постійними накладними витратами та відхиленнями за обсягом.

Аналіз відхилень за постійними накладними витратами вимагає зіставлення сум фактичних і нормативних витрат за кожною статтею кошторису. При цьому можуть бути виявлені найрізноманітніші причини відхилень. Оскільки кошториси складаються за структурними підрозділами, то й аналіз їх виконання відбувається за цехами, виробничими дільницями.

Відхилення за обсягом виробництва — це добуток різниці між фактичним обсягом виробництва (ФВ) і кошторисним випуском продукції (КВ) за період, що розглядається, та нормативної ставки розподілу постійних накладних витрат (НС):

$$(ФВ - КВ) \cdot НС. \quad (5.5)$$

Формула базується на припущенні, що постійні накладні витрати стосовно обсягу виробництва впродовж короткого відрізка часу не змінюються.

Можливі причини відхилень можуть бути викликані коливаннями попиту на продукцію, асортиментом продукції, недоліками у постачанні матеріалів, неефективною працею, низькою якістю продукції, недоліками у плануванні, управлінні, організації виробництва, простоями устаткування та іншими факторами. На величину відхилень за обсягом виробництва в основному впливають відхилення за ефективністю і за потужністю.

Відхилення обсягу виробництва за ефективністю праці — це добуток різниці між виходом продукції в нормогодинах (НГ) і фактично затраченим часом праці у годинах (ФГ) за період, що розглядається, та нормативної ставки розподілу постійних накладних витрат (НС):

$$(НГ - ФГ) \cdot НС. \quad (5.6)$$

Відхилення обсягу виробництва за потужністю — це різниця між фактично затраченим часом праці і кошторисним часом праці у годинах (КГ) за період, що розглядається, яка помножується

на нормативну ставку розподілу постійних накладних витрат (НС):

$$(\text{ФГ} - \text{КГ}) \cdot \text{НС} . \quad (5.7)$$

Відхилення за змінними накладними витратами визначається різницею між нормативною величиною змінних накладних витрат (НВ) і фактичними змінними накладними витратами (ФВ):

$$\text{НВ} - \text{ФВ} . \quad (5.8)$$

Загальна сума відхилень аналізується за: безпосередніми відхиленнями (абсолютними) від кошторису; відхиленнями, скоригованими на фактичний обсяг робіт (відносними); відхиленнями за ефективністю.

Абсолютні відхилення визначаються як різниця між фактичними і кошторисними витратами. Аналіз здійснюють за кожною статтею.

Окремими розрахунками визначаються відхилення від скоригованих на фактичний обсяг кошторису. У цьому випадку відхилення дорівнює різниці між кошторисними, скоригованими змінними накладними витратами (СЗНВ) і фактичними змінними накладними витратами (ФЗНВ):

$$\text{СЗНВ} - \text{ФЗНВ} . \quad (5.9)$$

Відхилення змінних накладних витрат за ефективністю — це різниця між випуском продукції в нормо-годинах (НГ) і фактично затраченим часом (годин) праці (ФГ) за період, що розглядається, яка помножується на нормативну ставку змінних накладних витрат (НС):

$$(\text{НГ} - \text{ФГ}) \cdot \text{НС} . \quad (5.10)$$

Основною причиною цих відхилень є зміна продуктивності праці.

Важливого значення в процесі здійснення економічного аналізу в цілому та аналізу відхилень зокрема надається такому прийому, як порівняння.

Прийом порівняння серед усіх прийомів, що застосовуються в економічному аналізі, є найважливішим. З його допомогою оцінюють роботу підприємства, вивчають вплив окремих факторів на виконання плану і виявлення резервів.

Найбільше значення має порівняння звітних показників із плановими. Його, як правило, подають у самих формах звітності.

На основі порівняння з планом виявляють резерви, приховані під час ліквідації будь-яких негативних відхилень від плану і позапланових втрат.

Проте не варто обмежуватися порівнянням із планом, бо це порівняння необхідно поєднувати з аналізом якості самого плану. Критичний аналіз плану, відхилень від нього і реальних досліджень підприємства спирається на інші порівняння. Найпоширеніший з них вказаний нижче.

Порівняння показників аналізованого періоду (як планових, так і звітних) з показниками майбутніх періодів (місяць, квартал, рік тощо) дає можливість оцінити темпи розвитку і напруженість плану на аналізований період.

У сучасній практиці аналізу цей вид порівняння використовують не комплексно, а відповідно до окремих показників, наприклад, за коефіцієнтами використання календарного фонду робочого часу устаткування або корисного використання сировини. У перспективі він посяде провідне місце, бо дає можливість об'єктивно оцінити ступінь використання підприємством свого економічного потенціалу.

Щоб детальніше виявити резерви, не варто обмежуватися порівнянням лише аналізованого об'єкта, а потрібно проводити порівняльний аналіз.

Порівняльний аналіз використовують для визначення розмірів і причин відмінностей у використанні ресурсів і ефективності виробництва, а також для мобілізації внутрішніх резервів порівнюваних підприємств шляхом поширення передового досвіду. Як базу порівняння використовують середньогалузеві показники чи показники іншого кращого підприємства.

Порівняння із середньогалузевими показниками дає змогу визначити, яке місце посідає аналізоване об'єднання чи підприємство у галузі: чи належить воно до передових, середніх або відстаючих.

Порівняння з плановими і звітними показниками передового підприємства, а всередині підприємства — з показниками передових цехів, виробничих дільниць з показниками роботи кращих робітників дає змогу виявити резерви, приховані у запровадженні нових досягнень техніки і технології, в узагальненні та використанні передового досвіду з урахуванням особливостей кожного з порівнюваних об'єктів.

Різновидами такого порівняння є зіставлення:

- з роботою вітчизняних підприємств такого ж виробничого напрямку;

- з найдосконалішими у технічному відношенні зарубіжними підприємствами тієї ж галузі за техніко-виробничими показниками використання обладнання, матеріалів, палива, електроенергії.

Чим ширше коло порівнюваних підприємств, тим більші можливості виявлення, а відтак й поширення передового досвіду.

Від програми порівняльного аналізу, визначених у ній завдань залежить збільшення чи зменшення кількості порівнюваних підприємств. Якщо вивчати ті сторони діяльності, в яких виявляються спільні соціальні, організаційні та правові основи підприємств, то їх можна порівняти без урахування відмінностей продукції, масштабів, техніки та технології виробництва на кожному з них. Наприклад, порівняльний аналіз використання робочого часу можна здійснювати на всіх підприємствах з однаковим режимом роботи. Якщо ж визначене завдання полягає у виявленні резервів, пов'язаних з характером виробництва, наприклад, з економією матеріалів, то поглиблене вивчення цих резервів обмежується підприємствами, що випускають однакову чи подібну за технологією виготовлення продукцію.

Щоб розширити коло порівнюваних підприємств, здійснюють порівняння узагальнених показників по підприємству загалом, а також часткових — за окремими технологічними дільницями й операціями, що можуть бути однакові на підприємствах різного виробничого профілю.

При використанні прийому порівняння, особливо при порівняльному аналізі, необхідно забезпечити порівнянність вхідних даних, якої досягають шляхом дотримання певних умов, до яких належать єдине оцінювання (окремо виявляється вплив зміни оцінки); ліквідація впливу зміни об'єкта й асортименту і порівняльних календарних періодів. Будь-яке порівняння залежно від змісту показників, які вивчають, висуває певну умову для забезпечення порівнянності та правильності висновків на основі цього порівняння.

5.3. МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВІДХИЛЕНЬ ФАКТИЧНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ПЛАНОВИХ. КЛАСИФІКАЦІЯ ВІДХИЛЕНЬ

Для оцінки ефективності роботи підрозділів і правильності складання бюджетів проводять аналіз відхилень фактичних результатів від планових. Існують різні способи такого аналізу, але найбільш поширеним є факторний аналіз відхилень.

Аналіз відхилень — основний інструмент оцінки діяльності центру витрат. Поточний контроль і аналіз відхилень дозволяють вчасно переналагодити систему управління виробництвом: менеджер має можливість у будь-який момент впливати на процеси, що протікають, не чекаючи закінчення періоду, на який були розроблені цілі і критерії, що відображають їх.

Економічний аналіз відхилень — це, насамперед, факторний аналіз. Його ціль — визначення і детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, що можуть призвести до виникнення відхилень.

Відхилення є наслідком зміни трьох основних факторів: обсягу виробництва, цін на ресурси і норм витрат на одиницю випуску, причому, як правило, усі фактори впливають одночасно. Це можна пояснити наступним:

- не витримані заплановані обсяги виробництва (внаслідок зміни попиту на різні види продукції чи через різні труднощі, пов'язані з її виробництвом, — нестача потужностей, нестача оборотного капіталу тощо);

- змінилися ціни на ресурси (в умовах нестабільності ринку чим глибше загальноекономічна криза, тим складніше прогнозувати ціни);

- відбулися зміни норм витрат: зменшення (завищені норми були розроблені раніше для виконання планів, спущених «зверху»), збільшення (у наявності перевитрат ресурсів — необхідно виявити причину і вжити заходів для ліквідації відхилень).

Для ефективного оперативного управління необхідно виявити причини відхилень (визначити, які відхилення, якими факторами викликані; встановити відповідальність за те, що відбулося; прийняти рішення, що дозволяють уникнути небажаних відхилень у майбутньому). Для цього на практиці використовують метод ланцюгових підстановок.

Метод ланцюгових підстановок дає змогу використати наступні формули для розрахунку відхилень фактичних змінних витрат від запланованих:

- за обсягом $V_Q = (Q_\Phi - Q_\Pi) \cdot H_\Pi \cdot \Pi_\Pi$; (5.11)

- за ціною $V_\Pi = Q_\Phi \cdot (\Pi_\Phi - \Pi_\Pi) \cdot H_\Pi$; (5.12)

- за нормою $V_H = Q_\Phi \cdot \Pi_\Phi \cdot (H_\Phi - H_\Pi)$, (5.13)

де V — відхилення;

Q — обсяг випуску;

Н — норма витрат ресурсів (матеріалів, енергії і т. п.) на одиницю випуску;

Ц — ціна одиниці ресурсів;

Ф, П — індекси фактичного і планового значень величин.

Таким чином, по черзі підставляємо у формули витрат фактичні значення. Підстановка починається з кількісних факторів (обсяг) і закінчується якісними (норми і ціни). Оскільки відхилення, які викликані сукупним впливом факторів, при цьому будуть віднесені на рахунок якісних факторів, такий порядок підстановки збільшить значимість якісних факторів.

На основі розрахунку за методом ланцюгових підстановок можна виявити винуватців відхилень: наприклад, начальник цеху підприємства відповідає за втрати, викликані відхиленням фактичних витрат ресурсів від норми, але не несе відповідальності за втрати, які викликані подорожчанням матеріалів.

Для постійних затрат розраховують відхилення за загальною сумою ($V_{ПЗ}$), причому кожен керівник відповідає за ту частину постійних витрат, на яку він реально може впливати:

$$V_{ПЗ} = X_{\Phi} - X_{П}, \quad (5.14)$$

де X_{Φ} , $X_{П}$ — фактичні і планові постійні затрати.

Відхилення за обсягом виробництва можна розбити на дві великі групи: відхилення за потужністю і за ефективністю. Відхилення за потужністю визначаються наступним чином:

$$V_{ПОТ} = (V_{\Phi} - V_{П}) \cdot \Phi_{П}, \quad (5.15)$$

де V_{Φ} — вартість основних фондів (кількісний фактор);

Φ — фондвіддача (якісний фактор).

Відхилення за ефективністю (фондвіддачею):

$$V_{ПОТ} = V_{\Phi} \cdot (\Phi_{\Phi} - \Phi_{П}). \quad (5.16)$$

З метою кращого засвоєння викладеного матеріалу використаємо практичний матеріал.

Приклад. Нехай підприємство «Орбіта», що спеціалізується на виробництві меблів, планувало випустити і реалізувати за місяць 100 кухонних кутків за ціною 500 грн кожний, тобто виторг повинен був скласти 50 тис. грн. Норми витрат основних матеріалів на виготовлення одного кутка, а також планові ціни на матеріали подані нижче (табл. 5.1).

НОРМИ ВИТРАТ МАТЕРІАЛІВ

Найменування матеріалу	Одиниця виміру	Норма витрат матеріалу на один набір	Ціна, грн	Витрати на випуск наборів в натуральному виразі	Сума, грн
Пиломатеріали	М ³	0,4	550.00	40	22 000
Лак	Л	1,2	40.00	120	4800
Всього планові змінні затрати					26 800

Постійні затрати за той же період планувалися на рівні 10 000 грн, а плановий прибуток мав становити 13 200 грн.

Фактично підприємство виготовило і реалізувало 90 кухонних кутків за плановими цінами. Фактичний виторг склав 45 000 грн.

Інформація про фактичне використання матеріалів наведена у табл. 5.2.

Таблиця 5.2

ФАКТИЧНЕ ВИТРАЧАННЯ МАТЕРІАЛІВ НА ВИРОБНИЦТВО

Найменування матеріалу	Одиниця виміру	Ціна, грн	Фактичні витрати матеріалів на фактичний випуск в натуральному виразі	Сума, грн
Пиломатеріали	м ³	525.00	40,2	21 105
Лак	Л	45.00	90	4 050
Всього фактичні змінні затрати				25 155

Постійні витрати за той же період склали 9500 грн, а фактичний прибуток — 10 345 грн.

Розрахуємо значення відхилень, викликаних різними факторами.

Розрахунок відхилень:

Відхилення за змінними затратами склали –1645 грн (25 155 – 26 800),

у тому числі, грн:

• за обсягом виробництва: –2680 грн,

у тому числі:

пиломатеріали $В_0 = (90 - 100) \cdot 0,4 \cdot 550 = -2200$;

лак $В_0 = (90 - 100) \cdot 1,2 \cdot 40 = -480$;

- за цінами на матеріали: –360 грн,
у тому числі:
пиломатеріали $V_{ц} = 90 \cdot (90 - 100) \cdot 0,4 = -900$;
лак $V_{ц} = 90 \cdot (45 - 40) \cdot 1,2 = 540$;
- за нормами витрат матеріалів: +1395 грн,
у тому числі:
пиломатеріали $V_{н} = 90 \cdot 525 \cdot (0,44666 - 0,4) = 2205$;
лак $V_{н} = 90 \cdot 45 \cdot (1 - 1,2) = -810$.

Відхилення в частині постійних витрат: –500 грн (9500 – 10 000).

Відхилення від прибутку: –2855 грн (10 345 – 13 200).

Схема розрахунку відхилень від прибутку подана на рис. 5.1, формули розрахунку і пояснення — у табл. 5.3.

Для контролю й аналізу відхилень розробляється спеціальний класифікатор можливих причин і можливих винуватців відхилень. Приклад такого класифікатора наведено у табл. 5.4. Кожному відхиленню присвоюється п'ятизначний код: перші три цифри означають код шифру причини, останні дві цифри — код винуватця відхилень.

Таблиця 5.4

**ПРИКЛАД КЛАСИФІКАТОРА
ПРИЧИН ВІДХИЛЕНЬ**

Величина відхилення	Виявлені причини відхилення	Центр відповідальності, що визначає причини відхилення	Код центру відповідальності	Центр відповідальності — винуватець відхилення	Код центра відповідальності винуватця

Коди відхилень просявляються у спеціальних сигнальних документах — вимогах. Таким чином, з'являється можливість контролю причин відхилень у момент їхнього виникнення.

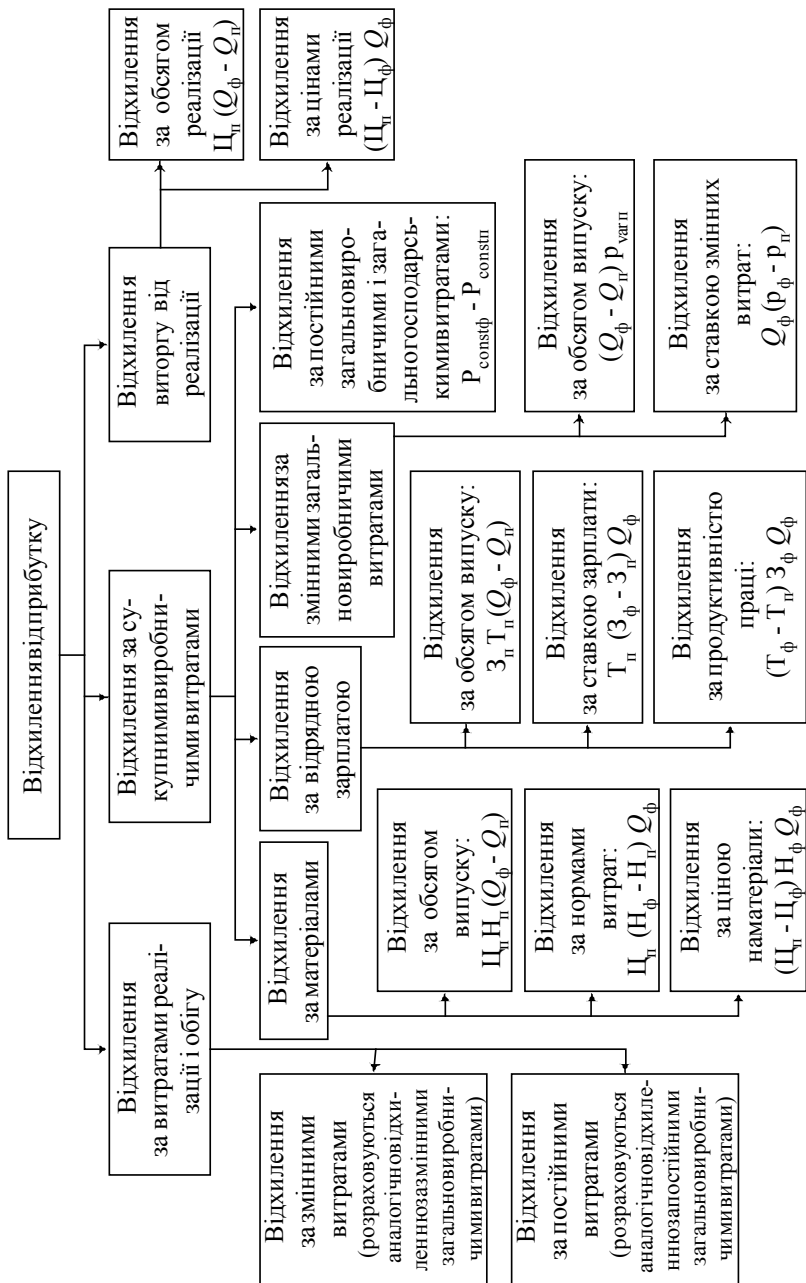


Рис. 5.1. Схема розрахунку відхилень від прибутку

ВІДХИЛЕННЯ ВІД ПРИБУТКУ [з3, С. 90—93]

Показник	Формула розрахунку	Економічний зміст
1	2	3
1. Відхилення за сукупними виробничими затратами	$V_1 = 3_{\Phi} - 3_{\Pi}$ <p>де 3 — сукупні виробничі витрати;</p> $V_1 = V_{11} + V_{12} + V_{13} + V_{14}$	Відмінність фактичних сукупних виробничих витрат від планового рівня
1.1. Відхилення за матеріалами	$V_{11} = M_{\Phi} - M_{\Pi}$ <p>де М — витрати на матеріали;</p> $V_{11} = V_{111} + V_{112} + V_{113}$	Відмінність фактичних витрат на матеріали від планового рівня
1.1.1. Відхилення за обсягом випуску	$V_{111} = \Pi_{\Pi} N_{\Pi} (Q_{\Phi} - Q_{\Pi})$ <p>де Н — норма витрат матеріалу на одиницю продукції в натуральних одиницях; Π — ціна за натуральну одиницю матеріалу (кг, м³ і т. п.); Q — обсяг випуску</p>	Економія чи перевитрати затрат на матеріали, що викликані відмінністю фактичного обсягу випуску від планового
1.1.2. Відхилення за нормами витрат	$V_{112} = \Pi_{\Phi} (N_{\Phi} - N_{\Pi}) Q_{\Phi}$	Економія чи перевитрати затрат на матеріали, що викликані відмінністю фактичних витрат матеріалів на одиницю продукції від нормативного (планового) рівня
1.1.3. Відхилення за ціною на матеріали	$V_{113} = (\Pi_{\Pi} - \Pi_{\Phi}) N_{\Phi} Q_{\Phi}$	Економія чи перевитрати затрат на матеріали, що викликані відмінністю фактичної ціни закупівлі матеріалів від планового рівня

1.2. Відхилення за фондом оплати праці	$V_{12} = Z_{\Phi} - Z_{\Pi}$ <p>де Z — витрати на зарплату;</p> $V_{12} = V_{121} + V_{122} + V_{123}$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників
1.2.1. Відхилення за обсягом випуску	$V_{121} = Z_{\Pi} (Q_{\Phi} - Q_{\Pi}),$ <p>де Z — погодинна ставка; T — трудомісткість одиниці продукції</p>	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичного випуску від запланованого
1.2.2. Відхилення за ставкою зарплати	$V_{122} = T_{\Pi} (Z_{\Phi} - Z_{\Pi}) Q_{\Phi}$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичної ставки оплати праці від запланованої
1.2.3. Відхилення за продуктивністю праці	$V_{123} = (T_{\Phi} - T_{\Pi}) Z_{\Pi} Q_{\Phi}$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані ростом чи падінням фактичної продуктивності праці порівняно з плановим рівнем
1.3. Відхилення за змінними загальноновиробничими витратами	$V_{13} = Z_{\text{var } \Phi} - Z_{\text{var } \Pi}$ <p>де Z_{var} — змінна частина загальноновиробничих витрат</p> $V_{13} = V_{131} + V_{132}$	Відмінність фактичних змінних загальноновиробничих витрат від їхнього планового рівня
1.3.1. Відхилення за обсягом випуску	$V_{131} = (Q_{\Phi} - Q_{\Pi}) Z_{\text{мп}},$ <p>де $Z_{\text{м}}$ — змінні витрати на одиницю випуску</p>	Економія чи перевитрати за змінними загальноновиробничими витратами, що викликані відмінністю фактичного обсягу випуску від планового рівня

Показник	Формула розрахунку	Економічний зміст
1	2	3
1.3.2. Відхилення за ставкою змінних витрат	$V_{1,32} = Q_{\phi} (3M_{\phi} - 3M_{\Gamma})$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичної ставки змінних загальновиробничих витрат у розрахунку на одиницю продукції від запланованого рівня
1.4. Відхилення за постійними загальновиробничими і загальногосподарськими витратами	$V_{1,4} = P_{\text{const}\phi} - P_{\text{const}\Gamma}$, де P_{const} — величина загальновиробничих чи загальногосподарських витрат	Економія чи перевитрати по загальновиробничих чи загальногосподарських витратах
2. Відхилення за виторгом від реалізації	$V_2 = V_{\phi} - V_{\Gamma}$, де V — чистий виторг $V_2 = V_{21} + V_{22}$	Випередження чи відставання фактичного розміру виручки від запланованого
2.1. Відхилення за обсягом реалізації	$V_{2,1} = \Gamma_{\Gamma} (Q_{\phi} - Q_{\Gamma})$, де Q — обсяг випуску, Γ — ціна за одиницю продукції	Випередження чи відставання фактичного розміру виручки від запланованого, що викликане відмінністю фактичного обсягу реалізованої продукції в натуральному виразі від запланованого

2.2. Відхилення за цінами реалізації	$B_{22} = (Ц_{\Phi} - Ц_{П}) Q_{\Phi}$	Випередження чи відставання фактичного розміру виручки від заплаваного за рахунок відмінності фактичних цін реалізації від планових
3. Відхилення за витратами реалізації і обігу	$B_3 = K_{\Phi} - K_{П},$ <p>де K — витрати реалізації і обігу</p> $B_{31} = B_{31} + B_{32}$	Економія чи перевитрати по витратах реалізації і обігу
3.1. Відхилення за змінними витратами реалізації і обігу	$B_{31} = K_{\text{var } \Phi} - K_{\text{var } П}$ <p>де K_{var} — змінні витрати реалізації і обігу</p> $B_{31} = B_{311} + B_{312}$	Економія чи перевитрати по змінних витратах реалізації і обігу
3.1.1. Відхилення змінних витрат реалізації і обігу за обсягом випуску	$B_{311} = (Q_{\Phi} - Q_{П}) K_{П},$ <p>де k — ставка змінних витрат реалізації і обігу на одиницю продукції</p>	Економія чи перевитрати по змінних витратах реалізації і обігу, що викликані відмінністю фактичного обсягу випуску від планового рівня
3.1.2. Відхилення за ставкою змінних витрат реалізації і обігу на одиницю продукції	$B_{312} = Q_{\Phi} (k_{\Phi} - k_{П})$	Економія чи перевитрати по зарплаті основних робітників, що викликані відмінністю фактичної ставки змінних витрат реалізації і обігу на одиницю продукції від планового рівня
3.2. Відхилення за постійними витратами реалізації і обігу	$B_{32} = K_{\text{const } \Phi} - K_{\text{const } П}$ <p>де K_{const} — постійні витрати реалізації і обігу</p>	Економія чи перевитрати фактичних постійних витрат реалізації і обігу від їх планового рівня

Матеріали, отримані зі складу за лімітно-забірними картами, але що залишилися невикористаними до кінця звітнього періоду, повертають на склад, (це фіксується в накладній на внутрішнє переміщення матеріалів). Готову продукцію після приймання відділом технічного контролю здають на склад. При цьому повинен оформлятися первинний документ (здавальний ордер), що засвідчує випуск продукції. Вимоги, накладні на внутрішнє переміщення товарно-матеріальних цінностей і здавальні ордери щодня передають у планово-економічний відділ і бухгалтерію. На підставі цих документів складають щоденне оперативне зведення. Приклад декадного оперативного зведення щодо витрачання матеріалів подано у табл. 5.5.

Таблиця 5.5

**ДЕКАДНЕ ОПЕРАТИВНЕ ЗВЕДЕННЯ
ПРО ВІДХИЛЕННЯ ВІД НОРМ ВИТРАЧАННЯ МАТЕРІАЛІВ**

Структурний підрозділ _____
Період _____

Назва продукції	Планова потреба в сировині та матеріалах за нормою					Фактичне витрачання матеріалів					Інформація про відхилення за період		
	номенклатурний номер матеріалу	ціна матеріалу, грн	одиниця виміру	кількість	сума, грн	номенклатурний номер матеріалу	ціна матеріалу, грн	одиниця виміру	кількість	сума, грн	ціна матеріалу, грн	кількість	сума, грн

Контролер при аналізі відхилень вирішує специфічне завдання — не тільки визначає значення і причину відхилення, але й виробляє рекомендації з його усунення (якщо воно небажане) чи посилення (якщо воно сприятливе).

Розрахунок відхилень використовується не тільки для оцінки поточної діяльності підприємства; він також може бути застосований для аналізу довгострокових стратегічних програм розвитку підприємства, пов'язаних з інвестуванням. З огляду своєї специфіки інвестиційні проекти є особливим об'єктом контролінгу і заслуговують окремого вивчення.

5.4. МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Найважливішою метою підприємства є покращення рентабельності, забезпечення ліквідності і підвищення ефективності роботи. Щоб досягти цієї мети, на виробництві необхідно система-

тично використовувати інструменти оперативного управління. Керівники усіх рівнів повинні більш ефективно використовувати оперативний інструментарій.

Зміст будь-якої системи контролінгу полягає у її орієнтації на мету, майбутнє і «вузькі місця». За допомогою оперативних методів можна своєчасно виявити відхилення від накресленого курсу. Таким чином керівники усіх рівнів можуть проводити цілеспрямовані заходи в різних галузях діяльності, щоб забезпечити досягнення встановлених цілей.

До оперативних методів контролінгу слід віднести такі види:

- облік результатів;
- аналіз результатів;
- планування результатів (середньо- і короткострокове);
- управління результатами;
- контроль результатів;
- «вузькі місця» результатів діяльності;
- мотивація для досягнення результатів;
- пошук та прийняття до уваги граничних величин.

Охарактеризуємо дещо детальніше суть кожного із наведених вище оперативних методів контролінгу.

➤ **Облік результатів** — полягає у виборі правильно методу обліку затрат і на цій основі визначення результатів діяльності: обліку результатів на основі повних затрат чи методу обліку затрат на реалізовану продукцію (на базі граничних або виробничих витрат), які в зарубіжній практиці носять назву I і II типів організації обліку часткових затрат.

Облік затрат і результатів — це комбінація обліку затрат за видами, місцями виникнення і носіями, коли безпосередньо облікованим затратам протиставляються відповідні їм розміри виторгу, завдяки чому стає можливим облік результату. Розширення цього обліку за рахунок кошторисного обліку і аналізу планових і фактичних показників, а також аналізу відхилень дозволяє доповнити інформацію про поточні події системою прямого зв'язку.

Розрахунок виробничого результату (прибутку) на короткотерміновий період є важливим методом управління для керівництва підприємством і менеджерів. Тому такий розрахунок потрібно робити щомісяця і в кумулятивному вигляді. Найбільш суттєві дані, які необхідні для прийняття рішень впродовж року, можна взяти з цих розрахунків.

Розрахунок результату показує сильні і слабкі сторони підприємства, тому він не повинен зникати в письмовому столі кері-

вництва, не пройшовши опрацювання. Підготовлені дані повинні стати базою для щомісячних нарад керівництва та менеджерів.

Для розрахунку та контролю виробничого результату використовують методи розрахунків на базі загальних витрат і на базі затрат на реалізовану продукцію. Однак ці методи мають неоднакове значення для керівництва підприємства у зв'язку з їх різною інформативністю. Для управлінських цілей більше підходить розрахунок на базі витрат на реалізовану продукцію, який притаманний обліку сум покриття.

Розрахунок на базі загальних витрат використовується як при обчисленні прибутків (збитків), так і при визначенні виробничого результату.

З метою порівняння організації обліку сум покриття (I і II типів) та обліку повних затрат подивимось їх зіставлення на поданому рисунку (рис. 5.2) та проведемо відповідний аналіз.

Як видно з рисунка, при розрахунку виробничого результату на базі загальних витрат виторгу від реалізації протистоять витрати на виробництво продукції, або надання послуг з урахуванням змін запасів готової продукції і незавершеного виробництва, якщо обсяг продажу і обсяг виробництва відрізняються.

При розрахунку виробничого результату на короткотерміновий період, із загального виторгу від реалізації з урахуванням змін запасів віднімають загальні затрати, які згруповані за елементами. Метод розрахунку результату на базі загальних витрат при використанні системи обліку за повними затратами в спрощеній формі виглядає таким чином:

$$\begin{aligned} & \text{Виторг від реалізації за період} \\ & + \text{Збільшення запасів готової продукції і незавершеного виробництва.} \\ & - \text{Зменшення запасів готової продукції і незавершеного виробництва.} \\ & = \text{Загальний випуск за період у вартісному виразі.} \\ & - \text{Змінні витрати цього періоду} \\ & = \text{Сума покриття цього періоду} \\ & - \text{Постійні витрати цього періоду} \\ & = \text{Виробничий результат цього періоду.} \end{aligned}$$

Таким чином, цей метод в меншій мірі підкреслює досягнутий ринковий успіх, ніж результат випуску продукції підприємством.

Розрахунок виробничого результату на короткотерміновий період може бути зроблений або в рамках бухгалтерського обліку по рахунку виробничого результату, або за його рамками з використанням статистичних даних.

Облік повних затрат	Облік часткових затрат	II тип організації
I тип організації		
<p>Критерій: пряме або непряме віднесення затрат на носії і місяці виникнення затрат</p> <p>Вибір бази розподілу</p>	<p>Критерій: поведінка видів затрат стосовно рівня завантаження виробничих потужностей</p> <p>Вибір взаємодіючих величин</p>	<p>Критерій: пряме віднесення затрат на носії і місяці виникнення затрат</p> <p>Вибір взаємодіючих ієрархічних рівнів</p>
<p>Прямі затрати</p> <p>Накладні витрати</p>	<p>Граничні затрати</p> <p>Постійні затрати</p>	<p>Виробничі затрати</p> <p>Затрати на утримання підприємства у готовності до експлуатації</p>
<p>Загальні затрати не розподіляються</p> <p>Принцип «перекладання» затрат</p> <p>Принцип середніх затрат</p> <p>Метод загальних затрат*</p>	<p>Загальні затрати розподіляються відповідно до принципу причинності (обумовленості)</p> <p>Метод затрат на реалізовану продукцію</p>	<p>Замість розподілу затрат має місце їх віднесення відповідно до принципу ідентичності</p> <p>Метод затрат на реалізовану продукцію</p>
<p>◦ Виторг</p> <p>— повні затрати (за видами затрат)</p> <p>◦ Прямі затрати: матеріали, зарплата за нову виробничу діяльність, особливі прямі затрати на виробництво і збут</p> <p>◦ Накладні витрати:</p> <p>прямі затрати</p> <p>місяця виникнення затрат</p> <p>НВ місяць виникнення затрат</p>	<p>◦ Виторг</p> <p>— гранична собівартість (за носіями затрат)</p> <p>◦ Прямі затрати</p> <p>◦ Граничні накладні витрати</p> <p>= величина суми покриття (після вирахування граничних затрат)</p> <p>— блок постійних затрат або частини блоку постійних затрат</p>	<p>◦ Виторг</p> <p>— виробничі затрати (за носіями затрат)</p> <p>◦ Прямі затрати</p> <p>◦ Умовні накладні витрати (які відносяться прямо)</p> <p>= величина суми покриття I (після вирах. вироб. затрат)</p> <p>- затрати I на утримання підприємства у готовності до експлуатації</p> <p>= величина суми покриття II</p> <p>- затрати II на утримання під-ва у гот. до експлуатації</p>
<p>= Виробничий результат</p> <p>± зміна запасів (на базі затрат на виготовлення)</p> <p>= Прибуток</p> <p>± Перевіряючий підсумок</p> <p>*Вивиняток: метод затрат на реалізовану продукцію на базі повних затрат при здійсненні крупних проєктів (будівництво будинків, суден, мостів)</p>	<p>= Виробничий результат</p> <p>± зміна запасів (на базі граничних затрат на виготовл.)</p> <p>= Прибуток</p> <p>± Перевіряючий підсумок</p> <p>Облік граничних планових затрат; облік покриття постійних затрат.</p> <p>Сфера застосування:</p> <p>Під-ва, що спеціаліз. на ви-пуску різномірної продукції.</p>	<p>= Виробничий результат</p> <p>± зміна запасів (на базі виробничих затрат)</p> <p>= Прибуток</p> <p>± Перевіряючий підсумок</p> <p>Облік суми покриття на базі прямих затрат.</p> <p>Сфера застосування:</p> <p>Під-ва, що спеціалізуються на наданні послуг.</p>

Рис. 5.2. Порівняльний аналіз методів обліку результатів

Якщо критично оцінити цей метод, то можна зробити певні висновки про його переваги і недоліки.

Переваги методу розрахунку виробничого результату на базі загальних витрат:

а) такий розрахунок має таку ж структуру, як і розрахунок прибутків / збитків у фінансовій бухгалтерії. Розрахунок виробничого результату у разі застосування даного методу побудований за тими ж критеріями, що й розрахунок прибутків/збитків у фінансовій бухгалтерії;

б) розрахунок на базі загальних витрат простий з математичної точки зору. При зміні запасів для визначення виробничих затрат на готову продукцію та незавершене виробництво потрібні дані обліку затрат за місцями виникнення і об'єктами їх калькулювання;

в) такий розрахунок можна застосувати як для використання у фінансовій бухгалтерії, так і в системі управлінського обліку.

Недоліки методу розрахунку виробничого результату на базі загальних витрат:

а) інформативність даного розрахунку для прийняття рішень з точки зору внутрішньогосподарської політики невелика, тому що загальні витрати згруповані за елементами, а виторг від реалізації — за продуктами і продуктовими групами;

б) для визначення щомісячної зміни запасів готової продукції і незавершеного виробництва в натуральному виразі необхідна інвентаризація. Особливо важко обліковувати запаси в ході процесу виробництва. Цього недоліку можна уникнути, якщо детально обліковувати всі виробничі дані;

в) даний метод не дозволяє аналізувати окремі товари або товарні групи. Цей недолік має важливе значення, тому що неможливо визначити, який вклад в досягнення виробничого результату вони внесли;

г) для точного аналізу відхилень необхідно розмежувати виторг від реалізації і витрати.

Складність цього завдання дозволяє зробити такий розподіл тільки за допомогою комп'ютера. При ручному опрацюванні і веденні записів обсяг роботи дуже великий і трудомісткий;

д) можливий лише контроль витрат за елементами і місцями виникнення. Контроль в розрізі товарів або товарних груп неможливий.

При розрахунку виробничого результату на базі витрат на реалізовану продукцію диференційований за товарами або товарними групами виторг протистоїть структурованим таким же чи-

ном витратам. Це дає можливість отримати уяву про прибутковість окремих товарів чи продуктових груп на підприємстві.

Даний метод можна використовувати як при короткотерміновому розрахунку виробничого результату, так і при розрахунку прибутку/збитку. Цьому методу розрахунку не властиві недоліки, які характерні для розрахунку на базі загальних витрат, і він орієнтований на ринковий успіх підприємства.

При бухгалтерській формі пред'явлення даних рахунок виробничого результату виглядає наступним чином:

Для отримання виробничого результату з виторгу від реалізації віднімають собівартість проданих товарів чи наданих послуг. Таким чином, товари (послуги), які виготовлені підприємством, але не реалізовані, залишаються не облікованими.

Статистична форма подання розрахунку на базі витрат на реалізовану продукцію за схемою повних витрат така:

Виторг від реалізації

– Собівартість реалізованих товарів чи послуг

= Виробничий результат

+/- Нейтральний результат

= Результат діяльності підприємства.

Виробничий результат ми отримуємо, коли із виторгу від реалізації віднімаємо розраховану за схемою повних витрат собівартість реалізованих товарів і послуг. З урахуванням нейтрального результату отримуємо результат діяльності підприємства.

Розрахунок на базі витрат на реалізовану продукцію в комбінації з розрахунком суми покриття виглядає в скороченому вигляді таким чином:

Виторг від реалізації

– Змінні витрати реалізованих товарів

= Сума покриття

– Постійні витрати

= Виробничий результат

+/- Нейтральний результат

= Результат діяльності підприємства.

До переваг методу розрахунку виробничого результату на базі витрат на реалізовану продукцію можна віднести:

а) видно вклад кожного виду продукції (товарної групи) у виробничий результат;

б) не потрібна інвентаризація для визначення змін залишків;

в) є змога отримання важливої інформації для вирішення завдань внутрішньогосподарського планування, насамперед, для оптимізації програм виробництва і реалізації продукції;

г) окремі види продукції, які мають подібну структуру витрат, можна об'єднати в товарні групи і не втратити при цьому важливої інформації.

Недоліком методу розрахунку виробничого результату на базі витрат на реалізовану продукцію є те, що даний метод розрахунку потребує організації обліку витрат за місцями їх виникнення. Однак слід відмітити, що введення такого обліку оправдане, тому що дозволяє отримати кращу уяву про структуру витрат.

➤ **Аналіз результатів** — здійснюється за основними параметрами прийняття рішень з деталізованим визначенням і аналізом порядку переваги (ранжування) товарів (в умовах повного завантаження і недовантаження) потужностей.

Такий аналіз доцільно проводити, на нашу думку, за найбільш короткі проміжки часу. Залежно від специфіки діяльності підприємств та організацій це може бути тиждень, декада, місяць чи навіть квартал. Дані квартального аналізу результатів можна рекомендувати підприємствам суднобудування, літакобудування, а також підрядним будівельним організаціям, які здійснюють будівництво великогабаритних об'єктів (з нормативними термінами тривалості будівництва понад один рік).

➤ **Планування результатів** — відбувається на основі складання альтернативних планів з використанням основних параметрів прийняття рішення, даних про цільові суми покриття і критичних захисних сум покриття.

Альтернативне планування дозволяє наперед вибрати найбільш ефективний проект плану результатів діяльності, що є необхідною умовою для успішної реалізації його у подальшому.

При плануванні результатів у сучасних умовах господарювання важлива роль відводиться маркетингу і збуту продукції.

Дієвість усіх заходів з маркетингу і збуту рішучим чином залежить від вибору системи оплати праці регіональних торговельних представників. Тільки при хорошій мотивації співробітник послідовно прагне досягнення чітко визначених цілей діяльності підприємства.

На багатьох підприємствах регіональні торговельні представники до цього часу отримують комісійні винагороди у відсотках від обороту. Такий підхід до розрахунку комісійних приводить до того, що праця робітників оплачується залежно від досягнутого обороту незалежно від того, які результати отримало підприємство на його основі.

Майже на всіх підприємствах в регіональних торговельних представництвах незадоволені системою оплати праці, яка базується на відсотках з обороту.

Таким чином, працівники будь-якою ціною намагаються збільшити обороти, не звертаючи уваги на прибуток. В екстремальних ситуаціях буває, що підприємець платить своєму торговельному представнику комісійні з обороту, наприклад, у розмірі 5 % за продаж продукції, яка уже не приносить підприємству прибутку.

За рахунок поступок у ціні, додатково наданих знижок та інших спеціальних умов реалізації певних товарів може приносити збитки. У разі дії комісійних у відсотках від обороту торговельний представник отримує за такий продаж, як і раніше, винагороду, тому що за базу взятий оборот, а не сума покриття. Таким чином, підприємець заохочує ще і помилкові дії свого регіонального торговельного представника. Тому необхідно замінити комісійні винагороди на базі обороту комісійними на базі сум покриття. Тоді у вигаді за рахунок економії і більш високої продуктивності буде як підприємство, так і регіональний представник. Внаслідок цього потрібно впроваджувати орієнтовану на цілі підприємства систему оплати праці в регіональних торговельних представництвах.

Таким чином, за базу при розрахунку комісійних буде взято ту користь, яку приносить підприємству продаж товарів чи надання послуг. Це однаково вигідно підприємству і працівникам підприємств.

Перевага методу розрахунку сум покриття полягає в тому, що підприємці більше не вимагають високого виторгу з обороту за окремими товарними групами, певними регіонами продажів чи деякими групами клієнтів. У відповідності до цього методу від величини виторгу з обороту віднімають відповідні змінні витрати. Отримують суму покриття, яка характеризує прибутковість товарних груп, регіонів продажу і груп клієнтів. Відсоткова частка суми покриття в чистому виторгу з обороту показує, який внесок вона робить в покриття спеціальних і загальних постійних витрат та отримання прибутку.

Разом із сумою покриття I для визначення комісійних винагород може бути використана сума покриття II, яка отримується, якщо враховувати спеціальні постійні витрати маркетингу і збуту. Саме сума покриття II служить базою для розрахунку комісійних винагород. Покажемо порядок її визначення:

Брутто-виторг з обороту

– Фактори зниження виторгу (знижки, бонуси, кредити, рекламації).

= Чистий виторг з обороту

– Змінні витрати

= Сума покриття I

– Витрати на маркетинг і збут (постійна частина ставок, витрати на відрядження, витрати на рекламу, канцелярські видатки та ін.)

= Сума покриття II.

Сума покриття II дозволяє визначити, отримало підприємство прибуток чи ні. Якщо співробітники торговельних представництв щомісячно отримують дані про виторг з обороту та про суми покриття I і II, то вони зразу побачать, наскільки успішно вони працювали. При такому підході вони вже не задумуються над тим, звідки беруться гроші на знижки з цін, спеціальні пропозиції і рекламації. У місячному розрахунку знаходяться дані по всіх цих позиціях. Так стає видно, як діє додаткова знижка на суми покриття I і II.

Таким чином, суми покриття є об'єктивною базою для визначення комісійних винагород.

Для визначення комісійних на базі сум покриття необхідно щомісячно враховувати виторг з обороту і витрати, щоб провести розрахунок результату на короткотерміновий період.

Особливість нової системи оплати праці полягає в тому, що при реалізації більш дохідних товарів більше заробляє і продавець, і підприємство. Форсування продажу товарів з великими сумами покриття I і II забезпечує інтереси обох сторін.

Облік, аналіз і планування результатів тісно взаємопов'язані між собою. Фактичні дані впливають на планові показники, в тому числі і на планування за методом прямого і зворотного зв'язку в межах часового горизонту від одного максимум до трьох років, які можна коригувати щоквартально.

➤ **Управління результатами** — здійснюється на основі використання методу нарахування комісійних з результатів у комбінації (посднанні) з принципом нарахування премій за виконання планів і обліком сум покриття в розрізі клієнтів.

Управління результатами базується на концепції управління реалізацією, яка, будучи зорієнтованою на заплановані ступені покриття, вимагає застосування методу нарахування комісійних від продажу залежно від досягнутих сум покриття, тобто методу нарахування комісійних від результатів. Такий підхід заставляє праців-

ників даної фірми, які займаються збутом, у першу чергу продавати продукцію (товари), суми покриття яких дорівнюють або більші від запланованих (ця інформація береться з системи планування результатів), і, поможливості, уникати не скалькульованих знижок, так як вони пропорційно зменшують доходи від комісії (на відміну від методу нарахування комісійних з обороту).

Цей метод дозволяє координувати планування виробничої програми і управління процесом реалізації таким чином, щоб вони функціонували разом, а не паралельно і не в різних напрямках, що досить часто зустрічається при встановленні комісійних з обороту.

У разі, коли виробництво орієнтовано виключно на ринок, облік сум покриття за клієнтами (в розрізі клієнтів) у значній мірі підвищує ефективність управління результатами і реалізацією, так як він дозволяє обґрунтовано ділити клієнтів на вигідних і невигідних. Комісійні з результату і облік сум покриття за клієнтами сприяють правильному плануванню виробничої програми з урахуванням становища на ринку шляхом активного управління прибутком, надаючи відділу збуту необхідні дані щодо можливостей отримання запланованих сум покриття.

Надзвичайно важливу роль у сучасних умовах господарювання при управлінні результатами відіграють так звані граничні величини, до яких можна віднести мінімальні обсяги реалізації, мінімальні відпускні ціни тощо.

Перевищення граничних величин, а саме мінімальної величини серії (партії) продукції, мінімальних обсягів продажів, мінімальних цін навіть у випадку повного завантаження виробничих потужностей та при використанні методу загальних затрат спочатку повільно і непомітно, як у природі, наносить непоправні втрати у формі зменшення прибутку: «Оборот (виторг) збільшується, але результат зменшується, і ніхто не знає причини».

Фірма, яка не знає або не враховує мінімальних розмірів серій (партій) продукції (товарів), позбавляє себе можливості використовувати ефекти дегресії витрат при переобладнанні, зберіганні продукції і переваги в управлінні процесом виробництва.

З метою забезпечення ефективності господарювання мінімальні обсяги реалізації повинні щонайменше покривати граничні затрати на реалізовану продукцію, постійні витрати, що припадають на неї, і частку планової суми покриття, оскільки у протилежному разі відбудуватиметься непомітне блокування досягнення цілі. Прибуток при цьому може зменшитися на 20—30 відсотків і фірма вступить у зону збитків.

Мінімальні ціни, які ідентичні нижнім границям ціни, необхідно забезпечити з допомогою маржинальних сум покриття, які відповідають повному покриттю затрат. Якщо конкуренція або економічний спад змусять вдатися до мінімальних цін, то контролер буде знати, які збитки і втрати сум покриття необхідно компенсувати.

➤ **Контроль за результатами** — здійснюється на основі аналізу сум покриття наростаючим підсумком планових сум покриття і ступенів покриття з одночасним аналізом планових і фактичних даних; він включає також і аналіз інших основних показників.

Результати господарювання у переважній більшості своїй визначаються на основі наслідків збуту продукції чи послуг.

Для підприємств, які реалізують свою продукцію в різних регіонах і країнах, рекомендується проводити аналіз збуту (продажу) і таким чином точно дослідити різні суми покриття та розбіжності в структурі регіонів збуту.

У звітах можна побачити, чи використовується потенціал усіх регіонів рівноправно і чи не є той чи інший регіон дуже великим або надто малим. Регіони збуту можуть бути організовані як центри прибутку. У такому разі керівники несуть відповідальність за цілі, пов'язані з прибутком, які встановлюються при плануванні на підприємстві.

Тому необхідно враховувати щомісячно і пред'являти в кумулятивному вигляді планові і фактичні дані, а також дані про відхилення.

Аналіз відхилень доцільно проводити групою спеціалістів, до складу якої входять такі керівники: спеціалісти збуту і маркетингу, менеджер товару, менеджер матеріально-технічного забезпечення і контролер. Потрібно, щоб контролер координував роботу в групі і, крім того, взяв на себе керівництво групою, оскільки між контролером і функціональними підрозділами підприємства не виникає ніяких конфліктів.

Якщо на підприємстві разом з аналізом товарних груп проводиться аналіз регіонів збуту, то керівництво і менеджери можуть краще бачити сильні слабкі сторони свого підприємства.

Необхідно також проводити аналіз груп клієнтів. Ці види аналізу дають несподівані результати, які не завжди позитивні.

За допомогою аналітичних досліджень можна покращити доцільність процесів життєдіяльності підприємства. Після проведення аналізу потрібно встановити, по можливості, об'єктивно реальні причини відхилень. Тільки тоді стає можливим прове-

дення цілеспрямованих заходів щодо ліквідації «вузьких місць» на підприємстві.

➤ **«Вузькі місця» результатів діяльності** необхідно знаходити за допомогою даних про планові міри покриття і ліквідовувати шляхом управління затратами і результатами. До них слід віднести відсутність кваліфікованих працівників, систему діючого преміювання, труднощі у постачанні.

«Вузькі місця» результатів діяльності залежать, у першу чергу, від «вузьких місць» у виробництві.

На підприємстві існують три принципові підходи:

а) відсутність «вузьких місць».

Оскільки їх немає, то виготовлятися може вся продукція в максимальній кількості.

Якщо у виробництві немає «вузьких місць», то критерієм прийняття рішення про включення продукту в оптимальну виробничу програму є позитивна сума покриття — різниця між виторгом від продажу і змінними затратами на одиницю продукції. Кожен продукт з позитивною сумою покриття в умовах відсутності «вузьких місць» вносить свій внесок у покриття постійних затрат.

б) наявність одного «вузького місця».

Може пояснюватися двома причинами:

- якщо виробничий процес одноступеневий, то існуючих потужностей недостатньо для виробництва максимальної кількості всіх продуктів з позитивними сумами покриття;

- якщо виробничий процес багатоступеневий, то «вузьке місце» виникає тільки на одній ділянці, потужності якої не вистачає для виробництва всіх продуктів»

Якщо на підприємстві виникає «вузьке місце», то для оптимізації виробничої програми необхідно використовувати відносну суму покриття, яку визначають в одиницю часу завантаження «вузького місця».

$$\text{Відносна сума покриття} = \frac{\text{Абсолютна сума покриття}}{\text{Час виготовлення}} \cdot \frac{\text{одиниці продукції}}{\text{одиниці продукції}} \quad (5.17)$$

Таким чином, визначається, скільки часу необхідно для обробки окремих продуктів на ділянці, яка є «вузьким місцем».

в) наявність декількох «вузьких місць».

Якщо при перевірці програм збуту і виробництва виявиться, що у виробництві є відразу декілька «вузьких місць», то прийня-

яття рішення складніше. У такому разі слід використовувати методи лінійного програмування.

➤ **Мотивація для одержання позитивного (успішного) результату** — досягається шляхом ідентифікації з духом фірми і її філософією. Якщо професіональні цілі і уява деяких груп працівників збігаються з метою (цілями) і уявою фірми, то членам окремих колективів підприємства легше проявити себе у спільній роботі.

➤ **Граничні величини** — необхідно визначати і брати до уваги: мінімальний розмір партії (серії) з метою відшкодування постачальнику додаткових витрат, пов'язаних з виробництвом продукції більш дрібними партіями; мінімальні обсяги продажів з метою покриття постійних затрат; маржинальні суми покриття для забезпечення покриття повних витрат; максимальний розмір знижок при встановленні кінцевої відпускнуої ціни; запас фінансової стійкості.

Зупинимося на детальнішій характеристиці останніх трьох видів граничних величин.

З метою вдосконалення управління збутом слід визначати такі суми покриття:

- за клієнтами;
- на одного торгівельного представника;
- на кілометр пробігу автотранспорту;
- за регіонами збуту;
- на одну машино-годину роботи устаткування;
- на одиницю завантаження «вузького місця».

Такі розрахунки орієнтовані на ринок і є надійними для прийняття рішень щодо цін, аналізу обороту, затрат і прибутку, а також планування, контролю і регулювання на підприємстві.

Знижки являють собою зниження цін товарів і послуг, коли потрібно диференціювати єдину ціну пропозиції для різних покупців. При цьому із фактичної ціни віднімається або абсолютна величина, або процентна ставка від ціни пропозиції. Знижки дозволяють проводити більш гнучку політику цін. Популярність знижок найчастіше пояснюється їх психологічним ефектом. Клієнти відчують, що їм надається перевага, у них складається враження, що купівля запропонованих товарів і послуг їм особливо вигідна.

Надання знижок на ціни споживачам регулюється законом про знижки. Цей закон допускає оголошення і надання знижок в господарських взаємовідносинах з кінцевими споживачами тільки в обмеженому обсязі.

Знижки — це зниження цін для споживачів. Вони є непрямим засобом, який дозволяє маніпулювати ціною для окремих клієнтів.

Розрізняють системи знижок для посередників і для кінцевих споживачів.

Підприємець може надавати одночасно одну або декілька знижок. Солідні клієнти вимагають від деяких підприємств цілого ряду знижок.

Розрізняють такі види знижок:

Функціональні знижки. Ці знижки надаються тим продавцям, які виконують частину функцій реалізації продукції постачальника. За допомогою такої винагороди повинні бути покриті торговельні витрати.

Знижки за кількість. Зниження ціни в цьому разі пропонується покупцям великих обсягів при кожній поставці. Знижки за кількість повинні стимулювати купівлю великих кількостей в рамках одного замовлення. Тим самим постачальник може знизити витрати, які відносяться на замовлення і його оформлення.

Ці знижки надаються у вартісному або натуральному виразі (поставка додаткової кількості).

Тимчасові знижки. Вони надаються, якщо замовлення надходять у визначені моменти або в точно визначені періоди. Таким чином досягається, по можливості, рівномірний розподіл обсягів збуту постачальника протягом року. Ці знижки надаються також, щоб продати певні старі моделі. Така знижка ціни може бути запропонована за попередню закупівлю сезонних товарів.

Знижки за «вірність». Вони надаються за довготривалі господарські зв'язки. Якщо клієнт купує певні товари протягом встановленого терміну (періоду) в одного постачальника, він також може отримати знижку за «вірність».

Знижки за оплату готівкою. Ці знижки пропонуються з умовою прискорення процесу отримання платежів. Їх можна надати за швидку оплату рахунків.

Спеціальні знижки. Існує багато видів спеціальних знижок, наприклад, персоналу, який працює на підприємстві. Знижка може бути встановлена також певним групам осіб, у тому числі за професійними ознаками.

Для підприємця важливо визначити користь від надання знижок. Величина знижки безумовно впливає на прийняття клієнтом рішення про купівлю. Однак це веде до зниження виторгу від продажу.

Коли підприємство пропонує знижки, слід звернути увагу на те, щоб всі зниження ціни були враховані в калькуляціях. Якщо цього не зробити, то надані знижки зменшать величину калькуляційного прибутку.

На багатьох підприємствах не знають, яку кількість товару потрібно продати деяким покупцям додатково, щоб після надання додаткових знижок отримати такий же прибуток, що й раніше.

Деколи встановлюються і звичайні, і спеціальні знижки, які знижують до нуля суму покриття продукції. Інколи окремих товар може витримати зменшення суми покриття, але загальна сума покриття по всіх видах продукції підприємства вже не покриває загальних і спеціальних постійних витрат. Таким чином можна несподівано отримати збитки.

Обсяг збуту великої кількості виробів, який повинен бути досягнутий за рахунок зниження ціни, потребує обґрунтування з точки зору його впливу на загальний фінансовий результат діяльності підприємства. Крім цього, в такому випадку потрібно визначити, чи можливо виготовити необхідні додаткові обсяги товару своєчасно. Тому важливо розрахувати необхідне збільшення обсягу продажів у натуральному виразі при зниженні ціни. Для цього можна використовувати формулу:

$$\text{Необхідне збільшення кількості, \%} = \frac{\text{Зниження ціни у \% від початкової ціни продажу}}{100 - \text{Початкові змінні затрати в \% до початкового нетто - виторгу} - \text{Зниження ціни в \% від початкової ціни продажу}} \cdot 100\% \quad (5.18)$$

Запас фінансової стійкості показує, наскільки можна збільшити величину виручки від продажу, перш ніж буде досягнута величина критичного виторгу, і значить при подальшому зниженні підприємство попаде в зону збитків. Запас фінансової стійкості — це різниця між сумарною величиною виторгу і її критичним значенням. Він може бути обчислений за допомогою показників аналізу величин в точці беззбитковості. Чим більший запас фінансової стійкості, тим більш сприятлива ситуація на підприємстві.

У практиці контролінгу запас фінансової стійкості визначають з допомогою коефіцієнта фінансової стійкості, який показує, наскільки відсотків може бути зменшений виторг, перш ніж під-

приємство попаде в зону збитків. Для його розрахунку використовують формулу:

$$\text{Коефіцієнт фінансової стійкості} = \frac{\text{загальний виторг} - \text{критичний виторг}}{\text{сумарний виторг}} \cdot 100\% \quad (5.19)$$

Коефіцієнт фінансової стійкості і сума покриття пов'язані лінійною залежністю. Можна використати формулу з метою обчислення величини прибутку:

$$\text{Прибуток} = \frac{\text{сума покриття}}{\text{загальний виторг}} \cdot \text{Коефіцієнт фінансової стійкості} \quad (5.20)$$

Для підвищення коефіцієнта фінансової стійкості необхідно вжити відповідних заходів:

- збільшити загальну виручку від продажу (збільшення кількості одиниць продажів або ціни продажів);
- зниження величин у точці беззбитковості (підвищення цін продажів, покращення структури обороту);
- зниження затрат (змінних чи постійних, або всіх);
- заміна постійних затрат змінними (наприклад, при переході від власного виробництва до закупівлі зі сторони).

Методи оперативного контролінгу систематично повинні використовуватися впродовж всього періоду господарської діяльності. На багатьох дрібних і середніх підприємствах треба спочатку домогтися, щоб цими методами й інструментами оволоділи керівники всіх рівнів.

У системі оперативного контролінгу розглядаються економічні процеси в рамках одного року. Якщо мова йде про короткостроковий період, виходять з наявних ресурсів. Регулювання виробничого процесу здійснюється шляхом безперервного зіставлення планових даних з фактичними. Планові дані порівнюють по можливості, щомісячно з нормативними величинами з метою оперативного визначення відхилень.

Центральне місце в системі оперативного контролінгу посідає управління прибутком. За допомогою оперативного контролінгу керівники всіх рівнів отримують можливість приймати більш обґрунтовані рішення для досягнення встановлених короткострокових цілей діяльності підприємства.

Зростаючий тиск з боку конкурентів, погіршення стану зовнішнього середовища, швидкі зміни ситуації на ринку, вузький простір діяльності у зв'язку з введенням нових законів призво-

дять до того, що висуваються все більш високі вимоги до керівників підприємств. Тому щоб гарантувати, чи збільшувати прибуток, необхідно вдосконалювати процеси планування, контролю і регулювання на підприємствах.

Оперативний аналіз і відповідні інструменти управління є базою оперативного контролінгу. Чим краще і послідовніше використовуються окремі методи, тим більш дієвий контролінг на підприємстві.

Ефективна система контролінгу знижує завантаження підприємців і керівників та вивільняє час, який слід використовувати для стратегічного аналізу.

Отже, основна мета оперативного контролінгу — створення системи управління поточних завдань підприємства, а також прийняття своєчасних рішень з оптимізації співвідношення «затрати — прибуток.»

5.5. МЕТОДИ ДИФЕРЕНЦІАЦІЇ ВИТРАТ

Диференціація витрат — це не що інше, як поділ витрат. Найважливіше значення в контролінгу набуває поділ витрат залежно від зміни обсягу виробництва на постійні та змінні. Такий поділ витрат дає змогу вирішити завдання збільшення обсягу виробництва продукції чи надання послуг і приросту прибутку за рахунок відносного (в розрахунку на одиницю продукції) зниження тих або інших витрат, а також дозволяє наочно бачити їх окупність.

Характер руху сукупних витрат і витрат на одиницю продукції у відповідь на зміну обсягу випуску продукції може бути різний. Ігнорування особливостей поведінки витрат може мати негативні наслідки для бізнесу. Поведінку змінних і постійних витрат при зміні обсягу виробництва наведено у табл. 5.6.

Таблиця 5.6

ПОВЕДІНКА ЗМІННИХ І ПОСТІЙНИХ ВИТРАТ ПРИ ЗМІНІ ОБСЯГУ ВИРОБНИЦТВА

Обсяг виробництва	Змінні витрати		Постійні витрати	
	сукупні	на одиницю продукції	сукупні	на одиницю продукції
Зростає	Збільшуються	Незмінні	Незмінні	Зменшуються
Знижується	Зменшуються	Незмінні	Незмінні	Збільшуються

Існують три основні методи диференціації витрат:

- графічний (статистичний) метод;
- метод найбільших і найменших витрат;
- метод найменших квадратів.

Приклад. Розглянемо механізм диференціації витрат, використавши для цієї мети дані управління механізацією. Припустимо, що необхідно розподілити загальновиробничі витрати (табл. 5.7) на постійну і змінну частини.

Таблиця 5.7

**ІНФОРМАЦІЯ ДЛЯ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
УПРАВЛІННЯ МЕХАНІЗАЦІЇ ЗА 200_РІК У РОЗРІЗІ МІСЯЦІВ**

Місяць	Обсяг наданих послуг, тис. маш. — год	Загальновиробничі витрати, тис. грн
Січень	26,0	538,3
Лютий	25,7	533,0
Березень	30,8	583,9
Квітень	25,4	486,5
Травень	27,8	545,0
Червень	28,4	530,6
Липень	28,7	535,9
Серпень	27,7	548,2
Вересень	32,8	568,2
Жовтень	34,3	584,4
Листопад	51,2	646,5
Грудень	39,6	608,0
Разом	378,4	6708,7
В середньому за місяць	31,5	559,1

Графічний (статистичний) метод. Загальновиробничі витрати можна подати у вигляді лінійного рівняння першого ступеня.

$$y = a + vx, \quad (5.21)$$

де y — залежна змінна (загальновиробничі витрати);

a — константа (постійні загальновиробничі витрати);

v — коефіцієнт стрімкості (ставка змінних загальновиробничих витрат);

x — незалежна змінна (кількість машино-годин).

Статистичний метод базується на використанні кореляційного аналізу, проте самі коефіцієнти кореляції при цьому не визначаються. На графік наносяться точки, що характеризують витрати виробництва, через які проводиться лінія. Точка перетину лінією осі ординат, на якій відкладені витрати, буде характеризувати рівень постійних витрат. У нашому випадку постійні загальновиробничі витрати будуть на рівні 350 тис. грн (рис. 5.3.)

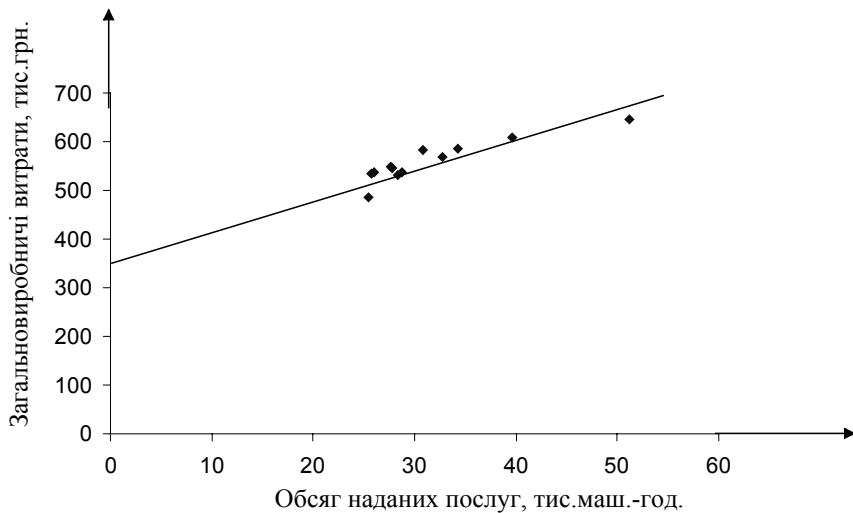


Рис. 5.3. Графічне визначення обсягу постійних витрат

Для визначення ставки змінних загальновиробничих витрат необхідно від загальної суми загальновиробничих витрат відняти їх постійну частину і розділити на обсяг наданих послуг. Ставка змінних загальновиробничих витрат в розрахунку на середньомісячний обсяг становить $6,64 \frac{559,1 - 350}{31,5}$ грн/маш. — год. Внаслідок розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні складові графічним (статистичним) методом рівняння (5.21) матиме вигляд

$$y = 350 + 6,64x . \quad (5.22)$$

Метод найбільших і найменших витрат. Із всієї сукупності даних, що наведені в табл. 5.7, виберемо два періоди, в яких мали

місце найбільші і найменші витрати поряд з відповідними обсягами наданих послуг і встановимо різницю між ними (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

**ІНФОРМАЦІЯ ПРО НАЙБІЛЬШІ
І НАЙМЕНШІ ВИТРАТИ УПРАВЛІННЯ МЕХАНІЗАЦІЇ**

Показники	Обсяг наданих послуг, тис. маш. — год	Загальновиробничі витрати, тис. грн
Найбільші витрати	51,2	646,5
Найменші витрати	25,4	486,5
Різниця	25,8	160,0

Ставка змінних загальновиробничих витрат складе $6,20 \frac{160,0}{25,8}$ грн/маш.-год. Щоб знайти величину постійних загальновиробничих витрат, необхідно помножити обсяг наданих послуг на ставку змінних витрат і відняти цей добуток від загальної суми загальновиробничих витрат. Постійні витрати в розрахунку на середньорічний обсяг складуть $363,8 [559,1 - (31,5 \cdot 6,20)]$ тис. грн.

Рівняння 5.21 за даним методом матиме такий вигляд:

$$y = 363,8 + 6,20x \quad (5.23)$$

Метод найменших квадратів. Цей метод є найбільш точним, оскільки тут використовуються всі дані про загальні витрати і визначаються коефіцієнти a і b . Алгоритм визначення коефіцієнтів і результати розрахунків наведені в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

**АЛГОРИТМ ВИЗНАЧЕННЯ КОЕФІЦІЄНТІВ
І РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ**

Місяць	Обсяг наданих послуг (x)	Загально виробничі витрати (y)	$x - \bar{x}$	$y - \bar{y}$	$(x - \bar{x})^2$	$(x - \bar{x}) \times (y - \bar{y})$
Січень	26,0	538,3	5,5	20,8	30,6	114,4
....
Грудень	39,6	608,0	8,1	48,9	65,1	396,09
Разом	378,4	6708,7	×	×	610,4	3139,28
Середні	31,5	559,1	×	×	×	×

Ставка змінних накладних витрат визначається за формулою:

$$e = \frac{\sum(x - \bar{x}) \cdot (y - \bar{y})}{\sum(x - \bar{x})^2} \quad (5.24)$$

$$e = \frac{3139,28}{610,4} = 5,14 \text{ грн.}$$

Змінні витрати в розрахунку на середньомісячний обсяг наданих послуг складуть 161,9 (31,5 · 5,14) тис. грн. Тоді постійні витрати будуть на рівні 397,2 (559,1 – 161,9) тис. грн. За методом найменших квадратів рівняння 5.21 матиме вигляд:

$$y = 397,2 + 5,14x. \quad (5.25)$$

Порівняємо рівняння (5.22, 5.23, 5.25) і визначимо прогностичний рівень загальноновиробничих витрат при наданні машинами і механізмами послуг обсягом 30 тис. маш. — год.

Графічний (статистичний) метод:

$$350 + (6,64 \cdot 30,0) = 549,2 \text{ тис. грн.}$$

Метод найбільших і найменших витрат:

$$363,8 + (6,2 \cdot 30,0) = 549,8 \text{ тис. грн.}$$

Метод найменших квадратів:

$$397,2 + (5,14 \cdot 30,0) = 551,4 \text{ тис. грн.}$$

З даної ілюстрації видно, що є деяка різниця між наведеними методами диференціації. Ця різниця може виявитися важливою при прийнятті того чи іншого управлінського рішення залежно від об'єкту і мети прогнозування. Тому при диференціації витрат виробництва необхідно використовувати комплексні, взаємопов'язані методи наукового прогнозування, перевіряючи один метод іншим.

5.6. МОДЕЛЬ «ВИТРАТИ — ОБСЯГ — ПРИБУТОК» ТА АНАЛІЗ ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ

5.6.1. РОЛЬ І ЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ У ПРОВЕДЕННІ АНАЛІЗУ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ «ВИТРАТИ — ОБСЯГ — ПРИБУТОК»

З метою більш якісного прогнозування діяльності фірми на незначну та тривалу перспективу, що характерно для оперативного і стратегічного контролінгу певну роль відіграє облікова ін-

формація. Слід зазначити, що першочергового значення набуває інформація, що стосується витрат з метою виявлення певних тенденцій, а можливо й закономірностей.

Аналізу піддаються затрати підприємств і організацій як такі, без яких неможливо випустити продукцію чи надати послуги і піддаються змінам залежно від обсягу випуску продукції (послуг), тобто це як змінні затрати, так і затрати, які носять постійний характер і практично не змінюються при зміні обсягу випуску продукції чи наданні послуг, тобто це постійні затрати. Поряд з цим доцільно мати уяву про повні затрати, тобто загальну суму затрат, оскільки система обліку повних затрат є обов'язковою для складання фінансової звітності, оцінки складських запасів і для вирахування реальної собівартості видів продукції. Система обліку за змінними витратами використовується для прийняття оперативних управлінських рішень (виробляти чи купувати, де продавати, за якою ціною і т. п.).

На витрати впливає багато факторів, а саме: зміна обсягу, кількість використаних компонентів, кількість замовлень тощо. На дохід або прибуток має вплив зміна обсягу, зміна ціни реалізації та ін. З метою спрощення скористаємося лише одним фактором витрат і фактором доходу — обсягом виробництва. Аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» («В — О — П») у загальному випадку називають стратегічним аналізом витрат. Слід зауважити, що менеджерам слід бути обережними при використанні спрощених моделей для передбачення кінцевих результатів. Такий аналіз взаємозв'язку проводиться для одно- і багатопродуктового виробництв.

Аналіз взаємозв'язку («В — О — П») в основному приваблює більшість людей, що вивчають менеджмент. Менеджерам постійно потрібно приймати рішення про ціну реалізації, змінні і постійні витрати, про придбання та використання ресурсів. У зв'язку з тим, що все це впливає на прибутковість діяльності фірм, компаній, то це одночасно і буде об'єктом (сферою впливу) контролінгу. Якщо контролери не можуть дати точного і достовірного прогнозу про рівень доходів (виторгу) і затрат, їх рішення можуть завдати шкоди або навіть мати руйнівні наслідки. Як правило, ці рішення носять короткотерміновий характер: скільки одиниць продукції виготовляти; скільки робітників найняти; змінювати ціну чи ні; чи затратити більше коштів на рекламу; скільки продукції реалізувати із знижкою. Проте деякі такі довгострокові рішення, як будівництво цеху або придбання обладнання, також приймаються на основі аналізу співвідношення витрат, обсягу і прибутку.

Кожний контролер (менеджер) бажає знати можливі наслідки своїх рішень. Для цього необхідно провести спільний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку. Це метод системного дослідження з метою визначення обсягу реалізації продукції, що забезпечує потрібний прибуток, визначення величини прибутку при певному обсязі реалізації, визначення впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток, визначення оптимальної структури витрат.

Спільний аналіз вказаних показників (*cost-volume-profit analysis /CVP analysis/*), будучи головним моментом при прийнятті багатьох управлінських рішень служить, для досвідченого менеджера засобом розкриття потенційного прибутку, якого може досягнути його фірма або компанія.

Методика спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку базується на обліку характеру поведінки витрат і направлена на вивчення впливу на прибуток таких чинників, як продажна ціна продукції (ціна реалізації), обсяг її виробництва і реалізації, змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції, постійні витрати і асортимент продажу. Для його проведення, як правило, використовуються дані сегментованих звітів про результати господарської діяльності, складених на основі застосування концепцій маржинального підходу.

5.6.2. МАРЖИНАЛЬНИЙ ПІДХІД ДО СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Велике поширення в практиці роботи зарубіжних фірм і компаній при проведенні економічного аналізу і виробленні управлінських рішень отримало групування витрат залежно від їх поведінки, що використовується при складанні звіту про результати господарської діяльності, побудованого за принципом обчислення маржинального прибутку. Такий підхід до підготовки звітних даних в економічній літературі називається маржинальним і концептуально відрізняється від традиційного (табл. 5.10).

Маржинальний підхід (contribution approach) до формування звітних даних, навпаки, базується на концепції поведінки витрат. У звіті про результати господарської діяльності виділяються змінні і постійні витрати за окремими функціями діяльності фірми і визначається величина маржинального прибутку (*contribution margin*) як різниця між вииторгом від реалізації і змінними витратами як виробничими, так і невиробничими. Така прак-

тика групування витрат і обчислення прибутку необхідна менеджерам для контролю і, особливо планування роботи фірми.

Таблиця 5.10

ЗІСТАВЛЕННЯ ТРАДИЦІЙНОГО І МАРЖИНАЛЬНОГО ПІДХОДІВ ДО СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ЗВІТ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ (компанія «Астра»)					
Традиційний підхід (витрати, організовані за функціями) (у дол)			Маржинальний підхід (витрати, організовані за поведінкою) (у дол)		
Виторг від реалізації		100 000	Виторг від реалізації		100 000
Собівартість реалізованої продукції		50 000	Змінні витрати:		
Валовий прибуток		50 000	— виробничі	35 000	
Невиробничі витрати:		30 000	— торговельні	8000	
торговельні	21 000		— адміністративні	2000	45 000
адміністративні	9000		Маржинальний прибуток		55 000
			Постійні витрати:		
			— виробничі	15 000	
			— торговельні	13 000	
			— адміністративні	7000	
Чистий прибуток		20 000	Чистий прибуток		20 000

Термін «маржинальний прибуток» в економічній літературі іноді іменується як маржинальний дохід, граничний прибуток, додана вартість, сума покриття і т. д. Маржинальний прибуток призначений, насамперед, для покриття постійних витрат фірми, а відтак для утворення її чистого прибутку. Названий показник застосовується при проведенні економічного аналізу в багатьох господарських ситуаціях.

5.6.3. СЕГМЕНТОВАНА ЗВІТНІСТЬ І ЇЇ ПОКАЗНИКИ

Для ефективного управління фірмою недостатньо одного звіту про результати її господарської діяльності загалом. Для менеджерів необхідна додаткова інформація про прибутковість її окремих сегментів, наприклад, підрозділів, асортименту продукції, що продається, територій збуту і т. п. Форма уявлення відомостей про фінансові результати подібних розділів господарської організації в зарубіжній економічній літературі іменується як «сегментована звітність» (segmented reporting).

У вказаній звітності інформація підготовлюється, як правило, за маржинальним форматом, що дозволяє контролювати і плану-

вати діяльність численних рівнів фірми і її центрів відповідальності (центрів витрат, прибутку і інвестицій). Подана у табл. 5.11 звітність компанії «Астра» сегментована за трьома її рівнями: заводах, асортименту продукції і ринках збуту. Для її спрощення сегментація витрат і прибутку наведена лише по заводу № 1 і продукції А.

При складанні сегментованих звітів про результати господарської діяльності за принципом отримання маржинального прибутку керуються класифікацією витрат, залежно від їх змісту, на фіксовані і дискреційні, а від порядку їх витрачання, на прямі і загальні (непрямі) витрати.

Як випливає з табл. 5.11, на сегмент відносять тільки прямі витрати (змінні і постійні), тобто за ним закріплюють ті витрати, які з'являються при виникненні сегмента і зникають при його ліквідації. При цьому працівники бухгалтерії зарубіжних фірм, які виконують управлінські функції, стверджують, що віднесення загальних постійних витрат на відповідні сегменти не принесе ніякої користі, а навпаки, утруднить розгляд і аналіз прибутку, що відображається в сегментованих звітах.

Більше того, їх списання на сегменти може привести до недостовірної оцінки роботи менеджерів окремих підрозділів.

По мірі переходу до відображення відомостей про більш дрібні сегменти прямі витрати можуть ставати загальними (непрямими).

Як випливає з табл. 5.11, не всі 9000 дол прямих постійних витрат заводу № 1 показуються за схожою статтею при сегментації за асортиментом його продукції. Різниця, що при цьому виникає, в 1000 дол викликана тим, що певні постійні витрати заводу відносяться до всіх видів продукції. Їх прикладом можуть служити загальногосподарські витрати заводу, такі як витрати на утримання вищого керівництва, охорону, рекламу іміджу всього заводу тощо.

З поданих в сегментованому звіті про результати господарської діяльності показників найбільшу цінність для менеджерів при контролі і особливо плануванні діяльності мають маржинальний і сегментований прибуток (*segment margin*): Останній визначається як різниця між маржинальним прибутком за сегментом і його прямими постійними витратами. З точки зору прийняття управлінських рішень, маржинальний прибуток важливий для короткострокового планування, а сегментований прибуток — для встановлення довгострокової (стратегічної) перспективи. Прикладами короткострокових рішень можуть служити компанії по поточному просуванню продукції на ринок або використанню наявних виробничих потужностей, а довгострокових — зміни в політиці встановлення цін на продукцію або у виробничій потужності.

**СЕГМЕНТОВАНИЙ ЗВІТ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ
ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМПАНІЇ «АСТРА» (В ДОЛ)**

Заводи подані як сегменти			
	Всього по компанії	Сегменти (заводи)	
		1	2
Виторг від реалізації	100 000	60 000	40 000
Змінні витрати	45 000	30 000	15 000
Маржинальний дохід	55 000	30 000	25 000
Прямі постійні витрати	15 000	9000	6000
Сегментований дохід по заводах	40 000	21 000	19 000
Валові постійні витрати	20 000		
Чистий прибуток	20 000		
Асортимент продукції заводу № 1 поданий як сегмент			
	Завод № 1	Сегменти (продукція)	
		А	Б
Виторг від реалізації	60 000	45 000	15 000
Змінні витрати	30 000	20 000	10 000
Маржинальний дохід	30000	25 000	5000
Прямі постійні витрати	8000	5000	3000
Сегментований дохід по асортименту продукції	22 000	20 000	2000
Загальні постійні витрати	1000		
Сегментований дохід по заводу	21000		
Ринки збуту продукції А заводу № 1 подані як сегменти			
	Продукція А	Сегменти (ринки збуту)	
		Внутрішній ринок	Експорт
Виторг від реалізації	45 000	35 000	10 000
Змінні витрати	20 000	12 000	8000
Маржинальний дохід	25 000	23 000	2000
Прямі постійні витрати	3000	2500	500
Сегментований дохід за ринками збуту	22 000	20 500	1500
Загальні постійні витрати	2000		
Сегментований дохід за асортиментом продукції	20 000		

У практиці господарювання ряду зарубіжних фірм і компаній також використовується показник сегментованого результативного прибутку (segment performance margin), що обчислюється як різниця між маржинальним прибутком і прямими дискреційними витратами. Цей показник прийнятний для оцінки ефективності роботи окремих менеджерів, що очолюють певні сегменти. Віднімання дискреційних витрат зумовлене тим, що менеджер здатний регулювати тільки названі витрати, які входять у сферу його відповідальності і контролю. У відносно невеликому тимчасовому діапазоні він може управляти дискреційними постійними витратами. Фіксована частина постійних витрат, що знаходиться у його розпорядженні, регулюється, як правило, тільки по значних часових відрізках. Розподіл прямих постійних витрат на дискреційну і фіксовану частини дозволяє встановлювати результативність діяльності менеджера (сегмента) як об'єкта довгострокових капітальних вкладень.

Узагальнення структури сегментованого звіту про результати господарської діяльності і порядок визначення його показників з короткою вказівкою значення деяких з них наведений на рис. 5.4.

Виторг від реалізації					
Змінні витрати	Маржинальний прибуток (для короткострокового планування)				
	Прямі дискреційні постійні витрати за сегментами	Сегментований результативний прибуток (для оцінки роботи керуючого сегментом)			
	Прямі постійні витрати за сегментом	Прямі фіксовані постійні витрати за сегментами	Сегментований прибуток (для довгострокового планування)		
		◀	Загальні постійні витрати	Чистий прибуток	
Підсумкові витрати за сегментом					
		Підсумкові постійні витрати			
		Валові витрати			

Рис. 5.4. Структура показників сегментованого звіту про результати господарської діяльності

Таким чином, сегментована звітність, яка складена на основі маржинального підходу, необхідна в управлінській роботі. Її популярність серед менеджерів пояснюється узгодженістю принципів обліку за центрами відповідальності і спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку, що використовується для прийняття багатьох рішень з планування і контролю господарської діяльності.

5.6.4. Показники, що використовуються при проведенні спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку

Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку в основному приваблює більшість людей, що вивчають менеджмент. Менеджерам постійно потрібно приймати рішення про ціну реалізації, змінні і постійні витрати, про придбання та використання ресурсів. У зв'язку з тим, що все це впливає на прибутковість діяльності фірм, компаній, то це одночасно і буде об'єктом (сферою впливу) контролінгу. Якщо контролери не можуть дати точного і достовірного прогнозу про рівень доходів (виторгу) і затрат, їх рішення можуть завдати шкоди або навіть мати руйнівні наслідки. Як правило, ці рішення носять короткотерміновий характер: скільки одиниць продукції виготовляти; скільки робітників найняти; змінювати ціну чи ні; чи затратити більше коштів на рекламу; скільки продукції реалізувати із знижкою. Проте деякі такі довгострокові рішення, як будівництво цеху або придбання обладнання, також приймаються на основі аналізу співвідношення витрат, обсягу і прибутку.

Кожний контролер (менеджер) бажає знати можливі наслідки своїх рішень. Для цього необхідно провести спільний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку. Це метод системного дослідження з метою визначення обсягу реалізації продукції, що забезпечує потрібний прибуток, визначення величини прибутку при певному обсязі реалізації, визначення впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток, визначення оптимальної структури витрат.

Спільний аналіз вказаних показників (cost-volume-profit analysis /CVP analysis/), будучи головним моментом при прийнятті багатьох управлінських рішень, служить для досвідченого менеджера засобом розкриття потенційного прибутку, якого може досягнути його фірма або компанія.

Методика спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку базується на обліку характеру поведінки витрат і направлена

на вивчення впливу на прибуток таких чинників, як продажна ціна продукції (ціна реалізації), обсяг її виробництва і реалізації, змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції, постійні витрати і асортимент продажу. Для його проведення, як правило, використовуються дані сегментованих звітів про результати господарської діяльності, складених на основі застосування концепцій маржинального підходу.

Порядок розрахунку і призначення ряду показників, що використовуються при проведенні спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку наведені нами в табл. 5.12. Їх застосування дає менеджеру можливість обчислити передбачуваний прибуток по кожному альтернативному напрямку дії без обов'язкового складання звітності, завдяки чому істотно скорочується час на проведення аналізу.

Для ілюстрації і короткого пояснення основних положень методики спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку скористаємося початковими даними компанії «Астра», що виробляє продукцію одного найменування (для спрощення методики аналізу).

Відношення маржинального прибутку до обсягу надходжень від продажу іменуються як коефіцієнт виторгу або як коефіцієнт маржинального прибутку (contribution margin ratio). Іноді дане співвідношення називають коефіцієнтом прибутковості обсягу діяльності (profit-volume ratio). Корисність цих коефіцієнтів полягає в тому, що вони характеризують вплив на розмір маржинального прибутку, а у разі стабільності постійних витрат, відповідно, і на величину чистого прибутку (збитку), змін у виторгу від реалізації.

У даному прикладі коефіцієнт виторгу компанії рівний $0,2 \left(\frac{40}{200} \right)$ або 20 %, тобто кожний долар, отриманий від збільшення обсягу реалізації, дає приріст маржинального прибутку, як проте і чистого, на 20 центів $\left(1 \cdot 0,2 \text{ або } \frac{1 \cdot 20 \%}{100 \%} \right)$. Якщо в наступному звітному періоді, в порівнянні з базовим, намічається збільшення надходжень від продажу на 50 000 дол, то можливий приріст маржинального прибутку на 10 000 дол ($50\,000 \cdot 0,2$). Обчислення коефіцієнта виторгу, на думку менеджерів, необхідне для вибору найкращої (з точки зору отримання прибутку) структури асортименту продукції, що реалізується. При рівності усіх інших показників менеджером віддається перевага тій структурі продажу, яка забезпечує найвищий коефіцієнт виторгу.

**ПОРЯДОК РОЗРАХУНКУ І ПРИЗНАЧЕННЯ ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ,
ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ ПРИ СПІЛЬНОМУ АНАЛІЗІ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ І ПРИБУТКУ**

Показник	Порядок розрахунку	Призначення
1	2	3
Маржинальний прибуток (Π_M)	$\Pi_M = V - V_{3M}, \text{ де}$ $V \text{ — виторг від реалізації;}$ $V_{3M} \text{ — змінні витрати.}$	Є основним оцінним показником при проведенні спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку.
Питомий маржинальний прибуток (маржинальний прибуток у розрахунку на одиницю продукції) ($\Pi_{П.М}$)	$\Pi_{П.М} = \frac{\Pi_M}{K} - \text{Ц} - V_{3M}, \text{ де}$ $K \text{ — кількість одиниць реалізованої продукції;}$ $\text{Ц} \text{ — продажна ціна однієї її одиниці;}$ $V_{П.М} \text{ — питоми змінні витрати (або змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції)}$	Для оцінки результативності вибраних варіантів при спільному аналізі витрат, обсягу діяльності і прибутку
Коефіцієнт виторгу (коефіцієнт маржинального прибутку) (K_B)	$K_B = \frac{\Pi_M}{V} = \frac{\Pi_{П.М}}{\text{Ц}}$	Для вимірювання впливу змін обсягу реалізації на величину маржинального і чистого прибутку (особливо корисний при виборі асортименту продукції)
Сила (міра) операційного важеля ($C_{оп.в}$)	$C_{оп.в} = \frac{\Pi_M}{\Pi_{П.М}}, \text{ де}$ $\Pi_{П.М} \text{ — чистий прибуток}$	Для вимірювання впливу різних процентних змін у виторгу від реалізації на процент змін чистого прибутку

Показник	Порядок розрахунку	Призначення
1	2	3
Критична точка ($T_{кр}$)	<p>1) метод рівняння: $V = V_{зм} + V_{пост} + \Pi_{ч}$ або $K \cdot Ц = K \cdot V_{пл,зм} + V_{пост} + \Pi_{ч}$</p> <p>2) метод питомого маржи-нального прибутку (€ варіацією методу рівняння) в одиницях продукції</p> $T_{кр} = \frac{V_{пост}}{\Pi_{пл,м}}$ <p>у вартісному виразі</p> $T_{кр} = \frac{V_{пост}}{K_{\phi}}$	Для планування прибутку і вибору оптимального курсу дії при різних змінах чинників, що беруться до уваги при проведенні спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку
Межа безпеки (M_6)	<p>1) у вартісному виразі (M_{6_1})</p> $M_{6_1} = V_{пл} - V_{кр}$ <p>2) у відсотках (M_{6_2})</p> $M_{6_2} = \frac{M_{6_1}}{V_{пл}} \cdot 100 \% ;$ <p>3) в одиницях продукції (M_{6_3})</p> $M_{6_3} = \frac{M_{6_1}}{Ц}$ <p>$V_{пл}$ — підсумковий плановий або фактичний виторг від реалізації; $V_{кр}$ — виторг від реалізації в критичній точці.</p>	<p>Для встановлення межі, до якої може знизуватися виторг від реалізації, без збитку для фірми.</p> <p>Для визначення максимально можливого зниження відсотка виторгу від реалізації, в межах якого фірма буде беззбитковою. Для визначення безпечної межі скорочення кількості одиниць продукції, що реалізується</p>

У процесі спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку менеджери враховують структуру витрат, тобто співвідношення змінних і постійних витрат фірми, а також можливість обміну між ними. Наприклад, з впровадженням автоматизованої виробничої лінії зростають постійні витрати, зате скорочуються прямі затрати праці.

При прийнятті рішень менеджер виходить з того, що в реальній господарській практиці немає єдиної рекомендації про найкращу структуру витрат. Оптимальність співвідношення залежить від конкретних умов роботи фірми і чинників, що впливають, включаючи довгострокову тенденцію продажів, щорічні коливання в рівні реалізації, ставлення осіб, що приймають рішення, до ризику і т. п. Наприклад, при сприятливому прогнозі довгострокового зростання реалізації фірма, що має значну частку постійних витрат, отримуватиме набагато більшу величину прибутку, ніж фірма із зворотною структурою витрат, оскільки у неї вищий коефіцієнт виторгу. Однак, саме тому вона ж буде втрачати значний розмір прибутку у разі зниження обсягу продажу, що намічається. Це викликане тим, що маржинальний прибуток фірми, який має велику частку змінних витрат, менш сприйнятливий на зміни в рівні надходжень від продажу. Проте ця фірма ризикує упустити можливість прискореного підвищення рентабельності, якщо в умовах довгострокової тенденції збільшення попиту на ту, що випускається нею і її конкурентами продукцію, вона не змінить структури витрат на зворотну.

Для обчислення впливу змін в обсязі продажу на прибуток менеджерами зарубіжних фірм застосовується спеціальний показник, що іменується в колах бізнесу «операційним важелем» (operating leverage) і що означає міру використання постійних витрат. Цей показник буде найвищим в тих фірмах, в яких постійні витрати значно переважають над змінними. При високій питомій вазі постійних витрат вони будуть досить чутливі до змін в обсягах продажу.

Сила (або міра) операційного важеля (degree of operating leverage) організації при даному рівні реалізації характеризуються розміром відсоткової зміни прибутку фірми при збільшенні або зменшенні на один відсоток надходжень від продажу.

Дамо пояснення на даних компанії «Астра». При рівні продажу в 200 тис. дол цей показник дорівнює $2 \left(\frac{40\,000}{20\,000} \right)$, і якщо намічається підвищення обсягу реалізації на 10 %, чистий прибуток,

можливо, зросте на 20 % (2·10) і становитиме 2400 дол (20 000·120 %). Акцент при підрахунку сили операційного важеля на конкретний обсяг реалізації викликаний тим, що величина цього показника коливається при різних рівнях надходжень виторгу від продажу. Вона буде найвищою поблизу критичної точки і буде знижуватись по мірі зростання продажу і прибутку. Таким чином, використання менеджерами операційного важеля дозволяє оперативно підраховувати вплив різних відсоткових змін у рівні реалізації на прибуток і при цьому відповідає потреба в складанні відповідної звітності.

Важливим показником, на якому засновуються при прийнятті різноманітних управлінських рішень, є критична точка (break-even point) — обсяг діяльності, при якому фірма не має ні прибутку, ні збитків. За даних обставин прибутки фірми рівні її витратам, або маржинальний прибуток тотожний величині постійних витрат. В економічній літературі досягнення фірмою нульового прибутку також іменується точкою критичного обсягу виробництва, точкою беззбитковості або самоокупності, точкою перелому або розриву і т. п.

Стосовно до вихідних даних компанії «Астра» ця точка досягається при обсязі реалізації в 500 одиниць продукції $\left(\frac{20\,000}{40}\right)$ або надходженнях від продажу в розмірі 100 000 дол $\left(\frac{20\,000}{0,2}\right)$.

Після проходження критичної точки компанія «Астра» матиме 40 доларів маржинального прибутку з кожної додатково проданої одиниці продукції, що на таку ж суму підвищить розмір її чистого прибутку. Щоб встановити розмір очікуваного прибутку після досягнення точки критичного обсягу виробництва, менеджеру не обов'язково складати серії звітів про результати господарської діяльності компанії для різних рівнів її ділової активності. Помноженням кількості одиниць продукції, що продаються понад критичну точку, на величину її питомого маржинального прибутку він визначає її розмір.

Менеджери широко використовують концепцію критичної точки при виборі курсу дії з ряду альтернатив, що є. Найкращим вважається той, який має найменшу величину критичної точки, якщо інші показники (чинники) тотожні.

Дані про витрати і прибутки фірми та їх взаємодію з обсягом її діяльності можуть наочно бути подані на графіку визначення критичної точки або на графіку беззбитковості (break-even chart).

Нерідко в економічній літературі зарубіжних країн таке подання вказаних даних також трактується як графік взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності і прибутком (cost-volume-profit graph /CVP graph/). При цьому одиницями рівня діяльності можуть бути виторг від реалізації, кількість виготовлених і проданих одиниць продукції, її випуск, представлений в процентах до загальної виробничої потужності фірми і т. п.

Інший підхід до характеристики взаємовідносин між витратами, обсягом діяльності і прибутком подається на графіку прибутковості (profitgraph). Завдяки йому менеджери можуть сконцентрувати свою увагу безпосередньо на аналізі впливу рівнів ділової активності на зміну величини прибутку (збитку). Стосовно асортименту продукції, що продається, складається ще інший графік. Дані графіки наведені при розгляді наступного питання.

Розглянуті вище графіки використовуються для прийняття управлінських рішень з ряду питань, що стосуються оцінки економічної ефективності роботи окремих сегментів фірми, розробки методики ціноутворення, вибору з переліку необхідного варіанта капітальних вкладень, що пропонується, тощо.

Показником межа безпеки (margin of safety) характеризується перевищення планових або фактичних обсягів продажу над обсягом реалізації в критичній точці, або максимальний (граничний) розмір зниження рівня діяльності, при якому фірма не буде збитковою. Він може бути представлений у вартісному або відсотковому виразі, а якщо фірма продає продукцію тільки одного найменування, то кількістю одиниць продукції, що реалізовується. Стосовно до вихідних даних компанії «Астра» межа безпеки відповідно дорівнює 100 000 дол (200 000 – 100 000), 50 %

$\left(\frac{100\,000}{200\,000} \cdot 100\% \right)$ і 500 одиниць продукції (1000 – 500).

5.6.5. МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ АНАЛІЗУ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ «ВИТРАТИ-ОБСЯГ-ПРИБУТОК»

Послідовність аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» (стратегічного аналізу витрат) наступна:

- визначення точки беззбитковості (критичної, «мертвої», рентабельності та ін.);
- введення обмежувальних припущень і допусків при проведенні аналізу;

- аналіз невизначеності та відсутності;
- використання маржинального доходу;
- вплив комбінації продаж на чистий прибуток.

Перший етап стратегічного аналізу витрат — аналіз беззбитковості.

Точка беззбитковості — це такий обсяг реалізації продукції (РП) (в натуральних або грошових одиницях), при якому загальні доходи дорівнюють загальним витратам, а прибуток підприємства рівний нулю.

Запишемо дане визначення у вигляді виразу:

$$\text{Виторг (Продажі)} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати}$$

або таким чином:

$$\begin{aligned} & (\text{Ціна за одиницю} \cdot \text{кількість одиниць реалізованої продукції}) = \\ & = (\text{змінні витрати на одиницю} \cdot \text{кількість одиниць реалізованої прод.}) + \\ & \quad + \text{Постійні витрати} \end{aligned}$$

З даного виразу точка беззбитковості (кількість одиниць реалізованої продукції) визначається таким чином:

$$\text{Кількість одиниць реалізованої продукції} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю} - \frac{\text{Змінні витрати}}{\text{за одиницю}}} \quad (5.26)$$

Таким способом проводиться розрахунок точки беззбитковості для фізичних одиниць.

Для переходу у вартісні вимірники слід застосовувати **коефіцієнт маржинального доходу** (відношення маржинального доходу на одиницю до ціни за одиницю продукції):

$$\begin{aligned} & \text{Точка беззбитковості} \\ & \text{у вартісному виразі (обсяг реалізації)} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (5.27) \end{aligned}$$

Для того щоб визначити, який обсяг реалізації (у вартісному і кількісному виразах) забезпечить бажаний (необхідний) прибуток, використовуємо наступну методику:

$$\text{Продажі} = \frac{\text{Змінні витрати}}{\text{витрати}} + \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{витрати}} + \frac{\text{Бажаний прибуток}}{\text{прибуток}} \quad (5.28)$$

Даний вираз є базовим для розрахунку обсягу продажів (реалізації) як у вартісному, так і в натуральному виразі.

Формули розрахунку обсягу продажів (реалізації) у вартісному і натуральному виразах мають такий вигляд:

$$\text{Обсяг реалізації у вартісному виразі} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (5.29)$$

$$\text{Обсяг реалізації у натуральному виразі} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}} \quad (5.30)$$

З метою кращого засвоєння матеріалу пропонується такий приклад:

Завдання

Дано:

Ціна реалізації од. прод. — \$ 100

Змінні витрати на од. прод. — \$ 70

Постійні витрати — \$ 24 000

Необхідно визначити:

1. Точку беззбитковості у грошовому і натуральному виразах

2. Обсяг реалізації, що необхідний для одержання прибутку у розмірі 6000 дол

3. Прибуток, який отримає компанія при обсязі реалізації 13 000 дол

Розв'язок:

Маржинальний дохід на одиницю продукції:

$$\$100 - \$70 = \$30$$

1.1. Точка беззбитковості у натуральному виразі (за формулою 5.26):

$$\frac{24\,000}{30} = 800 \text{ шт.}$$

1.2. Точка беззбитковості у вартісному виразі (за формулою 5.27):

$$\frac{24\,000}{30:100} = \$ 80\,000$$

2. Обсяг реалізації (продажів) (за формулою 5.30):

$$\frac{24\,000 + 6000}{30} = 1000 \text{ шт.}$$

3. Величину бажаного прибутку розрахуємо виходячи з формули 5.29:

$$\text{Бажаний прибуток} = \frac{\text{Обсяг реалізації (продажів)} \cdot \text{Коефіцієнт маржинального доходу} - \text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (5.31)$$

$$\text{Бажаний прибуток} = 13\,000 \cdot \frac{30}{100} - 24\,000 = \$15\,000$$

Для розрахунку точки безбитковості можна застосовувати три методи, а саме: рівняння, маржинального доходу, графічного зображення.

Метод рівняння:

Будь-який звіт про фінансові результати може бути поданий у вигляді такого рівняння:

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Виторг} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати} \quad (5.32)$$

або

$$\begin{aligned} \text{Чистий прибуток} = & \left(\begin{array}{cc} \text{Ціна за одиницю} & \text{Кількість одиниць} \\ \text{продукції} & \text{продукції} \end{array} \right) - \\ & - \left(\begin{array}{cc} \text{Змінні витрати} & \text{Кількість одиниць} \\ \text{на одиницю продукції} & \text{продукції} \end{array} \right) - \text{Постійні} \\ & \text{витрати} \end{aligned} \quad (5.33)$$

У даному випадку ми абстрагуємося від податків, проте якщо вони будуть, то від одержаного чистого прибутку слід буде відняти і податок.

Приклад:

Нехай Майкл планує продавати каву в баночках на ярмарку. Він може її купувати за \$ 0,50, а продавати за \$ 0,90 кожну. Одноразова орендна плата за місце складає \$ 200. Скільки баночок кави необхідно продати, щоб досягнути точки безбитковості?

У даному випадку кількість одиниць, які слід продати, позначимо за x :

Тоді рівняння набере вигляду:

$$\$ 0,9x - \$ 0,5x - \$ 200 = 0.$$

$$\$ 0,4x = \$ 200;$$

$$x = \$ 200 : \$ 0,4 = 500 \text{ одиниць.}$$

Метод маржинального доходу (ММД):

ММД — це модифікація методу рівнянь.

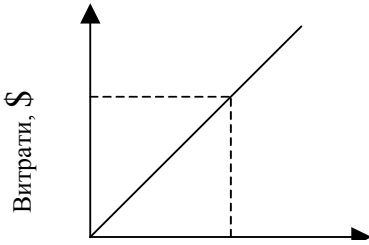
$$\text{Маржинальний дохід} = \text{виручка} - \text{змінні витрати} \quad (5.34)$$

$$\begin{aligned} \text{Маржинальний дохід} & \\ \text{на одиницю} & = \text{Ціна} - \text{Питомі} \\ & \text{змінні витрати} \end{aligned} \quad (5.35)$$

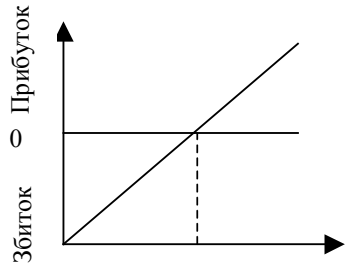
Виходячи з формули 5.33 маржинальний дохід на одиницю складе: $\$ 0,9 - \$ 0,5 = \$ 0,4$, а з формули 5.26 — точка безбитковості у натуральному виразі складе: $\frac{\$ 200}{\$ 0,4} = 500$ шт.

Графічний метод:

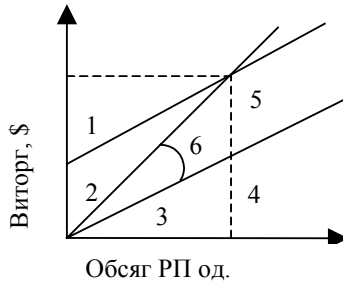
Є три види графіків (графік залежності витрат від обсягу реалізованої продукції, графік взаємозв'язку прибутку і обсягу реалізованої продукції, графік взаємозв'язку маржинального доходу і обсягу реалізованої продукції).



Обсяг продукції од.
Рис. 5.2. Графік залежності витрат від обсягу реалізації продукції



Реалізація, продукції
Рис. 5.3. Графік взаємозв'язку прибутку і обсягу реалізації продукції



Обсяг РП од.
Рис. 5.4. Графік взаємозв'язку маржинального доходу і обсягу реалізації продукції

- 1 — лінія загальних витрат; 2 — лінія виторгу;
3 — лінія маржинального доходу; 4 — змінні витрати;
5 — постійні витрати; 6 — маржа.

Графік маржинального доходу — найкращий. Точка беззбитковості знаходиться в місці, де лінія продажів (виторгу) і лінія загальних витрат перетинаються. Мотивація даного висновку базується на тому, що на даному графіку видно зону прибутків і

збитків при різних варіантах обсягу реалізації продукції. Однак достовірність картини у кожному окремому випадку залежить від точності зображення лінії. Виторг та змінні витрати змінюються прямопропорційно відносно фізичного обсягу, у той час як постійні витрати не змінні при будь-якому обсязі.

Використовуючи вищезазначені методи можна не лише вирахувати обсяг для критичної точки, але й розмір прибутку (збитку) при певному обсязі. З цією метою заповнимо таку таблицю (табл. 5.13):

Таблиця 5.13

**МЕТОДИКА ВИЗНАЧЕННЯ ВЕЛИЧИНИ ПРИБУТКУ
ПРИ ЗАДАНОМУ ОБСЯЗІ РЕАЛІЗАЦІЇ**

Плановий обсяг	Виручка, дол	Витрати, дол			Чистий прибуток
		змінні	постійні	разом	
(200 од.)	$\$ 0,9 \cdot 200 = \$ 180$	$\$ 0,5 \cdot 200 = \100	$\$ 200$	$\$ 300$	$\$ -120$
Точка без-збитковості (500 од.)	$\$ 0,9 \cdot 500 = \$ 450$	$\$ 0,5 \cdot 500 = \250	$\$ 200$	$\$ 450$	0
(800 од.)	$\$ 0,9 \cdot 800 = \$ 720$	$\$ 0,5 \cdot 800 = \400	$\$ 200$	$\$ 600$	$\$ 120$

Якщо перед нами стоїть завдання такого плану: А скільки баночок кави нам треба продати, щоб одержати прибуток у розмірі 20 % від виторгу?, то і це завдання можна вирішити описаними трьома методами.

Оскільки графічний метод вимагає високої точності відображення на графіку, скористаємось іншими двома методами.

Метод рівняння:

Нехай x — це кількість баночок кави, які слід продати, щоб одержати заданий прибуток. Підставивши у формулу 5.32 відповідні значення, отримаємо:

$$0,2x \text{ (} 0,9x \text{)} = 0,9x - 0,5x - 200 \qquad 0,22x = 200$$

$$0,18x = 0,9x - 0,5x - 200 \qquad x = 200 : 0,22 = 909 \text{ од.}$$

Фінансовий звіт при цьому набуде такого вигляду, дол:

Виторг ($\$ 0,9 \times 909$ од.)	$\$ 818,10$
Змінні витрати ($\$ 0,5 \times 909$ од.)	$\$ 454,50$
Маржинальний дохід	$\$ 363,60$
Постійні витрати	$\\$ 200,00$
Прибуток	<u>$\\$ 163,60$</u>

Метод маржинального доходу:

Кількість банок кави, які необхідно продати = $\frac{\text{Постійні витрати} - \text{Заданий прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}$ (5.36)

Підставивши у формулу 5.36 відповідні значення, отримаємо:

$$x = \frac{\$200 + 0,2 \cdot (\$0,9x)}{\$0,4}, \text{ звідси}$$

$$\$ 0,4x = \$ 200 - \$ 0,18x$$

$$\$ 0,22x = \$200;$$

$$x = 909 \text{ од.}$$

Результат впливу зміни витрат, ціни та обсягу реалізації на прибуток може бути визначений шляхом:

1. Порівняння звітів про прибуток.
2. Диференціального аналізу.
3. Порівняння маржинального доходу.

Покажемо на практичному прикладі методику визначення такого впливу названими методами.

Приклад.

Нехай у нас є звіт про прибуток компанії «Веймар» за рік

Продажі (60 000 · \$ 10)	\$600 000	100 %
Змінні витрати (\$4 за од.)	\$240 000	40 %
Маржинальний дохід	\$360 000	60 %
Постійні витрати	\$240 000	
Прибуток	<u>\$120 000</u>	

На наступний рік передбачається:

— Зростання ціни на 5 %:

$$\$ 10 + (\$ 10 \cdot 0,05) = \$ 10,5.$$

— Зменшення обсягу продажів на 10 %:

$$60\,000 - (60\,000 \cdot 0,1) = 54\,000 \text{ од.}$$

Методика визначення впливу витрат, ціни та обсягу реалізації на прибуток методом:

1. Порівняння звітів про прибуток:

Звіт про прибуток компанії «Веймар» на наступний рік

Продажі (54 000 · \$ 10,5)	\$567 000	100 %
Змінні витрати (54 000 · \$4)	\$216 000	38 %
Маржинальний дохід	\$351 000	62 %
Постійні витрати	\$240 000	
Прибуток	<u>\$111 000</u>	

Як бачимо із складеного звіту про прибуток, наступного року величина прибутку становитиме 111 000\$, а у звітному році прибуток склав 120 000\$, тобто при таких обставинах сума прибутку зменшиться на 9000\$ (111 000 – 120 000).

2. Диференціального аналізу:

— збільшення ціни ($54000 \cdot \$ 0,5$)	\$ 27 000
— зменшення обсягу продажів ($6000 \cdot \$ 10$)	\$ (60 000)
— загальне зменшення доходу від продажу	\$ (33 000)
— зменшення змінних витрат ($6000 \cdot \$ 4$)	\$ 24 000
— загальне зменшення прибутку	\$ <u>(9000)</u>

3. Порівняння маржинального доходу:

Ціна реалізації одиниці продукції	\$ 10,50
Змінні витрати на одиницю	\$ 4,00
Маржинальний дохід на одиницю	\$ <u>6,50</u>
Маржинальний дохід, що передбачається ($\$ 6,50 \cdot 54000$)	\$351 000
Існуючий маржинальний дохід ($\$ 6,00 \cdot 60000$)	\$ 360 000
Зменшення маржинального доходу	\$ <u>(9000)</u>

Другий етап стратегічного аналізу — введення обмежувальних припущень і допущень.

Припущення, що покладені в основу аналізу взаємозв'язку «В — О — П»:

А. Витрати і їх поведінка знаходяться під впливом більшої кількості факторів, ніж обсяг виробництва.

Б. Затрати поводяться по-різному залежно від ситуації, рішення і часу.

В. Інші припущення:

1. Всі інші змінні фактори залишаються постійними.
2. Виготовляється один продукт або має місце постійне співвідношення обсягів реалізації декількох (різних) продуктів.
3. Прибуток визначається виходячи із змінних витрат.
4. Загальні витрати і доходи є лінійною функцією обсягу діяльності.

5. Аналіз застосовується тільки по відношенню до релевантного діапазону діяльності (**Релевантний діапазон** — діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат і їх фактором).

6. Витрати можуть бути поділені точно на постійні та змінні.

7. Оцінка невизначеності витрат (доходів) ігнорується.

Постійні витрати залишаються незмінними тільки в межах релевантного діапазону.

Релевантні дані — дані, які можуть вплинути на прийняття рішення. Релевантними можуть бути лише майбутні витрати.

Термін «релевантні дані» можна застосовувати як до витрат, так і до доходів. Ознаки релевантності та їх відмінність від нерелевантності подані на рис.5.8.

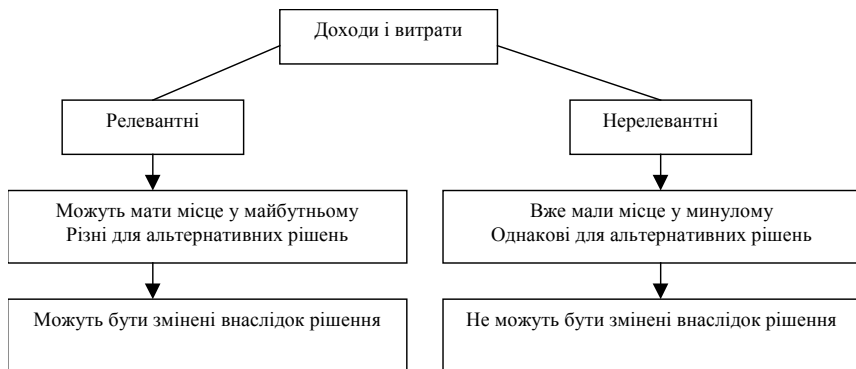


Рис. 5.8. Характеристика релевантних і нерелевантних доходів та витрат

При аналізі взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку можливі ще й певні допуски, які можуть повністю або частково бути відсутніми в конкретних умовах господарської діяльності. До таких лімітованих допусків відносять:

1. Існування незмінних цін на продукцію, що продається і на сировину, що купується, матеріали і комплектуючі вироби, а також стабільних тарифів на заробітну плату, спожиту електроенергію тощо.

2. Лінійність поведінки як розміру витрат, так і обсягу витрат на всьому релевантному діапазоні діяльності.

3. Постійний асортимент продажу.

4. Рівність між обсягами виробництва і реалізації, тобто незмінність залишків продукції.

5. Незмінною залишається продуктивність.

6. Відсутні структурні зрушення.

7. На затрати релевантно впливає лише обсяг.

8. Тотожність цінності грошей, отриманих зараз, їх оцінці в будь-якому наступному періоді.

Слід зазначити, що наведені припущення і допуски можуть обмежувати точність і складність аналізу «В — О — П».

У зв'язку з тим, що бізнес динамічний, користувач аналізу «В — О — П» повинен постійно переглядати допуски. Більше того, не треба міцно зв'язувати аналіз «В — О — П» з традиційними допусками і припущеннями лінійності та незмінності цін.

Незважаючи на те що аналіз витрат, обсягу діяльності і прибутку забезпечує менеджера ефективним засобом визначення оптимальних курсів дії, концепції і методика аналізу, розкриті вище, являють собою швидше напрям мислення, ніж механічний порядок процедур. Щоб встановити найкраще поєднання витрат, продажної ціни і обсягу реалізації, менеджер повинен намагатися мислити в категоріях питомого маржинального прибутку, коефіцієнта виручки, критичної точки і ін. Ці показники є динамічними, оскільки зміна величини одного з них спричиняє зміну інших. Правильні міркування і дії менеджера в ході спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку можуть забезпечити успіх фірми у досягненні нею запланованого прибутку.

Аналіз невизначеності та відчутності — третій етап (стадія) аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток».

Суть його зводиться до застосування такого прийому управлінських рішень, як: «А що буде, якщо (коли)?», який пропонує відповідь на запитання, як зміниться результат, якщо початково запропоновані (спроєктовані) дані не будуть досягнуті або зміниться ситуація з розрахунками. У контексті до аналізу «В-О-П» аналіз відчутності дасть відповідь на такі запитання: який буде прибуток, якщо показники обсягу зміняться порівняно до запланованих?» або «який буде прибуток, якщо питомі змінні витрати зростуть на 10 %?»

Інструментом аналізу відчутності є та величина виторгу, яка знаходиться за критичною точкою. Її сума показує, до якого рівня (якої межі) може «впасти» виторг, щоб не було збитків.

Зміна змінних витрат. Розглянемо **приклад** аналізу відчутності. На питомий маржинальний дохід і на таку перспективу впливають зміни змінних витрат. *Нехай, у прикладі із кавою, ми купуємо баночку не за 0,5 дол, а за 0,7 дол, а продаємо незмінно по 0,9 дол.* При такій ситуації питомий маржинальний дохід впаде від 0,4 дол до 0,2 дол і точка перетину підніметься з 500 до 1000 диниць.

Міра контролю за величиною змінних витрат різна залежно від обсягу продажів.

Зміна постійних витрат. Постійні витрати нестатичні (стабільні) з року в рік. Вони можуть бути навмисно збільшені для забезпечення більш прибуткової комбінації виробництва і розподілу, ці зміни відобразяться на виторгу, змінних і постійних витратах. *Наприклад*, можна збільшити витрати на продажі, замінивши реалізацію через гуртовиків на пряму, безпосередньо на ринку. Ця комбінація дає можливість підвищити відпускну ціну. Може бути придбане більш сучасне устаткування з метою скорочення питомих змінних витрат або відбутися заміна роздрібною торгівлі на гуртову, або, наприклад, підприємство, яке виробляє кухонні печі, вирішує відмовитися від свого ливарного виробництва (це рішення буде правильним, якщо зміна постійних витрат не перекриється збільшенням змінних у процесі придбання заготовок у більшому обсязі, ніж передбачається).

Отже, **аналіз відчутності** — це визначення прибутку, розуміючи усі внутрішні фактори, що впливають на прибуток.

Наступний етап аналізу «В — О — П» — це використання маржинального доходу.

На цьому етапі відбувається порівняння маржинального доходу (МД) з валовим прибутком.

Нагадаємо, що $\text{МД} = \text{Продажі} - \text{Усі змінні витрати}$ (включаючи змінні витрати на збут і управління; виключаючи постійні виробничі накладні витрати).

Валовий прибуток = Продажі – Усі виробничі витрати (включаючи витрати на збут і управління).

Даний аналіз проводиться з метою **оптимального використання обмежених ресурсів та вибору оптимальної виробничої програми.**

Для того щоб зробити правильний висновок та найбільш оптимально використати ресурси, розраховується **маржинальний дохід на обмежувальний фактор** — маржинальний дохід на одиницю продукції, що виражена у одиницях виміру обмежувального фактора (машино-годинах, людино-годинах тощо).

Завдання:

Компанія «Тайфун», виробнича потужність якої 12 000 машино-годин, випускає два продукти: виріб А і виріб В, які користуються однаковим попитом. Необхідно скласти оптимальну виробничу програму.

Більш детальна інформація, яка необхідна для цієї мети, наведена у табл. 5.14.

ІНФОРМАЦІЯ ЩОДО ВИРОБІВ А І В

Показник	Виріб	
	А	В
1. Ціна реалізації за одиницю, дол	40	60
2. Змінні витрати на одиницю, дол	30	42
3. Маржинальний дохід на одиницю (ряд 1 – ряд 2)	10	18
4. Затрати на обробку одного виробу, машино-годин	1	3
5. Маржинальний дохід на машино-годину (ряд 3 : ряд 4)	10	6
6. Попит (замовлення) на вироби (одиниць)	9000	6000

Розв'язок:

Варіант І. Виходячи з маржинального доходу на виріб, треба випустити лише вироби В:

$$12\ 000 : 3 = 4000 \text{ одиниць.}$$

$$\text{Маржинальний дохід при цьому складе: } 4000 \text{ од.} \cdot \$ 18 = \$ 72\ 000.$$

Варіант ІІ. Виходячи з маржинального доходу на машино-годину, більш кращим є виріб А:

$$9000 \text{ од.} \cdot \$ 10 = \$ 90\ 000.$$

Однак у цьому випадку ще залишається 3000 машино-годин (12 000 – 9000), які можуть бути використані для виготовлення виробу В.

$$3000 : 3 = 1000 \text{ одиниць}$$

$$1000 \text{ од.} \cdot \$ 18 = \$ 18\ 000.$$

$$\text{Загальний маржинальний дохід: } \$ 90\ 000 + \$ 18\ 000 = \$ 108\ 000.$$

Завершальним етапом аналізу «В — О — П» є вплив комбінації продажів на чистий прибуток.

Комбінація продажів — це комбінація різних реалізованих продуктів. Результати змін в комбінації залежать від маржинального доходу кожного продукту. Застосовується для визначення розширення або скорочення послуг, продукту або підрозділу.

Приклад:

Нехай маємо магазин «Big — Shop», у якому працює 3 секції: взуття, одягу і канцтоварів. Одна з них працює збитково. Нам необхідно знати, як зміниться чистий прибуток після закриття збиткової секції.

Для цього використовуємо дані табл. 5.15.

ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ МАГАЗИНУ «BIG — SHOP»

Показники	Секції			Разом
	взуття	одягу	канцтоварів	
1. Продажі	1000	800	100	1900
2. Змінні витрати	800	560	60	1420
3. Маржинальний дохід (ряд 1 – ряд 2)	200	240	40	480
4. Постійні витрати:				
на утримання секцій	150	100	15	265
на утримання магазину в цілому	60	100	20	180
Загальні постійні витрати	210	200	35	445
5. Операційний прибуток	<u>(10)</u>	<u>40</u>	<u>5</u>	<u>35</u>

Вплив ліквідації секції взуття на результат діяльності магазину в цілому відобразимо у табл. 5.16.

Таблиця 5.16

ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ МАГАЗИНУ ПІСЛЯ ЛІКВІДАЦІЇ СЕКЦІЇ «ВЗУТТЯ»

Звіт про прибуток	Секції		
	до зміни (а)	результат ліквідації секції «взуття» (б)	Після зміни (а-б)
1. Продажі	1900	1000	900
2. Змінні витрати	1420	800	620
3. Маржинальний дохід (ряд 1 – ряд 2)	480	200	280
4. Постійні витрати на утримання секцій	265	150	115
5. Внесок у покриття загальних витрат і прибутку (ряд 3 – ряд 4)	215 (480 – 265)	50 (200 – 150)	165 (280 – 115)
6. Постійні витрати на утримання магазину в цілому	180	—	180
7. Операційний прибуток (ряд 5 – ряд 6)	<u>35</u>	50	<u>(15)</u>

5.6.6. ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ АНАЛІЗУ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ «ВИТРАТИ — ОБСЯГ — ПРИБУТОК» В УМОВАХ БАГОТОПРОДУКТОВОГО ВИРОБНИЦТВА

Аналіз взаємозв'язку «В-О-П» в умовах багатопродуктового виробництва має свої особливості. Найсуттєвіша особливість полягає у специфіці визначення точки беззбитковості, тобто особливістю відзначається перша стадія стратегічного аналізу витрат.

Точка беззбитковості в умовах реалізації декількох видів продукції може бути розрахована шляхом використання так званої гіпотетичної (зведеної) одиниці продукції. Для такого розрахунку використаємо такий приклад.

Висновок: Після закриття секції «Взуття» магазин отримає додаткові збитки в сумі \$ 15.

Приклад:

Нехай компанія «Бета» реалізує три види продукції (А, В, С) і бажає визначити критичний обсяг реалізації кожного з них. Необхідна інформація для визначення точки беззбитковості в умовах багатопродуктового виробництва наведена у табл. 5.17.

Таблиця 5.17

ІНФОРМАЦІЯ ТА МЕТОДИКА РОЗРАХУНКУ ТОЧКИ БЕЗЗБИТКОВОСТІ В УМОВАХ БАГОТОПРОДУКТОВОГО ВИРОБНИЦТВА

Показники	Продукція			Разом
	А	В	С	
1. Ціна за одиницю, дол	5	8	4	×
2. Співвідношення виробів у загальному обсязі реалізації	4	2	1	×
3. Змінні витрати на одиницю продукції, дол	3,25	4,50	2,00	×
4. Постійні витрати, дол	×	×	×	48 000
5. Зведена ціна реалізації (ряд 1 · ряд 2)	20	16	4	40
6. Змінні витрати на зведену одиницю (ряд 2 · ряд 3)	13	9	2	24
7. Маржинальний дохід на зведену одиницю (ряд 5 - ряд 6)	7	7	2	16
8. Точка беззбитковості зведених одиниць	48 000 : 16 = 3000			
9. Точка беззбитковості для окремих виробів (ряд 2 · ряд 8), одиниць	12 000	6000	3000	×

Подивимось, як виглядатиме в такій ситуації звіт про прибуток.

Звіт про прибуток компанії «Бета» при критичному обсязі реалізації.

Продажі (реалізація)	
А (12000 · \$5)	\$ 60 000
В (6000 · \$8)	\$ 48 000
С (3000 · \$4)	\$ 12 000
Разом	\$120 000
Змінні витрати	
А (12 000 · \$3,25)	\$ 39 000
В (6000 · \$4,50)	\$ 27 000
С (3000 · \$2,00)	\$ 6000
Разом	\$ 72 000
Постійні витрати	\$ 48 000
Разом витрат	<u>\$120 000</u>
Прибуток	0

5.7. ПОНЯТТЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АВС-АНАЛІЗУ, АНАЛІЗУ ОБСЯГУ ЗАМОВЛЕНЬ ТА АНАЛІЗУ «ВУЗЬКИХ МІСЦЬ» НА ПІДПРИЄМСТВІ

5.7.1. ЗМІСТ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АВС-АНАЛІЗУ

АВС-аналіз є важливим методом, який використовується на підприємстві для визначення ключових моментів і пріоритетів. У контролінгу АВС-аналіз дозволяє проводити ціленаправлені та економічні заходи.

При АВС-аналізі здійснюється застосування показників у натуральному і вартісному виразі.

АВС-аналіз може бути використаний, перш за все, в матеріально-технічному забезпеченні, виробництві і збуті. В рамках даного аналізу у сфері матеріального-технічного постачання розглядаються кількість і вартість заготівлі матеріальних ресурсів, напівфабрикатів, деталей в розрізі постачальників. У сфері виробництва може бути проведене дослідження величини і зміни постійних витрат. У сфері збуту визначаються замовлення, що надходять, і реалізована продукція. При даному аналізі виходять з того, що затрати часу на виконання робіт не відповідають значимості цих робіт.

Зупинимося детальніше на прикладі застосування АВС-аналізу у сфері матеріально-технічного забезпечення. Згідно з даним методом усю сукупну вартість придбання оцінюють за кожною статтею запасів на даний період. Відтак статті послідовно групуються по зменшенню річної вартості їх придбання. Перші 10 відсотків статей запасів у річній вартості придбання відносять до категорії А, наступні 20 відсотків — до категорії В і ті, що залишилися 70 відсотків, — до категорії С.

З метою отримання сукупної вартості придбання необхідно для кожної статті запасу перемножити розрахункову середню кількість одиниць матеріальних ресурсів, що використовуються за цей період, на розрахункову ціну одиниці запасу (ресурсу).

Для переважної більшості підприємств обробної промисловості відсоток вартості для категорій А, В і С приблизно становить відповідно 70, 20-25 і 10-5 відсотків. На практиці вважається нормальною ситуація, коли від 10 до 15 відсотків статей запасу складають від 70 до 80 відсотків вартості усіх закупівель, а на 70—80 відсотків статей запасів припадає приблизно 10 відсотків сукупної вартості.

З цього випливає, що найбільш суворий контроль необхідно здійснювати за запасами категорії А. Здійснювати його слід доручити начальнику відділу чи служби матеріально-технічного забезпечення чи постачання.

Для цієї категорії запасів доцільно створити невеликий заділ, щоб уникнути великих витрат, пов'язаних з відсутністю запасів. Великі замовлення і резерви швидше за все є характерними для категорії С. Як правило, момент поновлення замовлення за цими видами матеріалів визначають виходячи з конкретних умов, а не на основі кількісного методу, щоб звести до мінімуму витрати на контроль.

Результат АВС-аналізу чітко показує, що необхідно розрізняти А-, В-, С- завдання.

А-завдання — найважливіші, на їх виконання потрібно 5 % часу. Значимість їх вкладу в досягнення цілей оцінюється приблизно у 75 %. Ці завдання можуть бути виконані, як правило, тільки підприємцем або одним з керівників підприємства. А-завдання комплексні, часто переплітаються з іншими, і їх невиконання або надто пізні виконання викликає великі проблеми. Так, переговори з гуртовими покупцями підприємець повинен проводити самостійно. Ранг даних завдань найвищий.

В-завдання — завдання середньої важливості, які складають приблизно 20 % за затратами часу і 20 % за значимістю. вико-

нання даних завдань частіше можна делегувати компетентним працівникам. Підприємцю немає необхідності підтримувати контакти зі всіма клієнтами. У нього повинні бути компетентні працівники, яким можна довіряти виконання В-завдань.

С-завдання займають приблизно 75 % часу і вносять вклад в отримання прибутків підприємства тільки в розрізі 5 %. Ці завдання по можливості повинні бути делеговані, щоб мати більше часу для вирішення завдань-А і частково — В. Завдання даного класу, в основному, являють собою щоденні рутинні роботи, які дають незначний вклад у досягнення мети (адміністративно-управлінські роботи і частина робіт з кореспонденцією).

Порядок виконання АВС-аналізу такий:

1. Складання списку всіх видів діяльності на відповідний плановий період в один місяць.

2. Упорядкування всіх завдань по важливості, тобто їх вартісній оцінці для досягнення встановлених цілей.

3. Оцінка всіх облікованих видів діяльності у відповідності з АВС-шкалою.

4. Перевірка особистого тимчасового графіка з точки зору відповідності важливості завдань і запланованого на їх виконання часу.

5. Коригування тимчасового графіка у відповідності з установкою на А-, В- і С — завдання.

А-, В-, С — завдання повинні бути розмежовані. Робочий день міг би бути повністю заповнений А- і В- завданнями. Однак такий підхід недоцільний. Підприємцю не слід жорстко планувати більше 60 % свого робочого часу; 20 % часу він повинен зарезервувати для вирішення непередбачених питань (розмови з відвідувачами, відповіді на дзвінки, проблеми, що виникли несподівано). Решта 20 % часу необхідно, по можливості, використати для творчої діяльності.

5.7.2. АНАЛІЗ І ОПТИМІЗАЦІЯ ОБСЯГІВ ЗАМОВЛЕНЬ

Мета аналізу обсягів замовлень — регулярне відстеження цього показника і покращення його значення. Тому необхідно щомісячно чи щорічно розраховувати середній обсяг замовлень. Особливе значення має виділення частини дрібних замовлень, оскільки їх кількість необхідно систематично зменшувати.

При проведенні аналізу обсягу замовлень їх спочатку групують у відповідності з певною шкалою. Відтак встановлюють кі-

лькість замовлень і обсяг у вартісному виразі для окремих діапазонів шкали. Поряд з абсолютними значеннями показують також акумульований підсумок. Можливе групування замовлень показано в табл. 5.18.

Таблиця 5.18

ГРУПУВАННЯ ЗАМОВЛЕНЬ ЗАЛЕЖНО ВІД ЇХ ОБСЯГІВ

Види (типи) замовлень (тис. грн)	Замовлення				Виручка від реалізації			
	кількість	%	зростаючим підсумком	%	тис. грн	%	зростаючим підсумком	%
До 5,0								
5,1—10,0								
10,1—30,0								
30,1—50,0								
50,1—100,0								
Понад 100,0								

Успіх підприємства суттєво залежить від структури обсягів замовлень. Між розміром підприємства і середнім розміром замовлень мають бути дотримані пропорції. Якщо ця відповідність не збалансована, то виникають проблеми у сфері збуту.

Визначення обсягу і моменту проведення замовлень при закупівлі залежить від наступних факторів:

- 1) потреби виробництва у сировині і матеріалах;
- 2) вимог до зберігання на складах;
- 3) ситуації на ринку закупівлі.

Метою оптимізації є визначення такого обсягу замовлень при плановій загальній потребі, коли сума постійних затрат на придбання і складських затрат має найбільш вигідне значення. При цьому слід враховувати, що постійні затрати на придбання і складські затрати змінюються в протилежному напрямку.

Оптимальний обсяг замовлення визначається величинами приросту складських затрат і зниження затрат на придбання. Найменше значення суми цих затрат відповідає оптимальному обсягу замовлення.

Для розрахунку оптимального обсягу замовлення використовується формула:

$$\text{Оптимальний обсяг замовлень, шт.} = \sqrt{2 \cdot \frac{\text{Загальна потреба в шт. на період} \cdot \text{Вартість одного замовлення}}{\text{Вартість збереження одиниці запасу}}} \quad (5.37)$$

Кількість замовлень, необхідних на рік, можна визначити, поділивши щорічну потребу на оптимальний обсяг замовлень.

Оптимальний обсяг замовлень має велике значення, оскільки його врахування дозволяє систематично знижувати затрати у сфері закупівлі і на складі. Однак при цьому слід враховувати, що можливі відхилення від розрахункової величини за рахунок використання шкал знижок, мінімальних обсягів замовлень чи упакувань відповідних розмірів.

5.7.3. АНАЛІЗ «ВУЗЬКИХ МІСЦЬ», ЩО ВИНИКАЮТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ

При визначенні оптимальної виробничої програми на першому плані стоїть досягнення високої рентабельності. Мова йде про отримання прибутку з урахуванням виторгу від продажу і затрат.

При оптимізації виробничої програми необхідно використовувати орієнтовані на прибуток критерії. Розгляд одних тільки затрат, як це прийнято при розрахунках на основі повних затрат, недостатньо. Поряд із затратами слід враховувати додаткові фактори, які впливають на величину виторгу від продажів.

Таким чином, існує тісний взаємозв'язок між виробництвом і збутом. Планування збутової і виробничої програми — єдиний проблемний комплекс. Однак на практиці керівник відділу збуту і начальник виробничого відділу часто по-різному дивляться на проблеми. Тому на багатьох підприємствах виникають протиріччя між збутом і виробництвом.

Проблематика планування виробничої програми визначається перш за все видом і кількістю «вузьких місць» у виробництві. Крім того, значення мають можливі альтернативні технологічні процеси. Мова йде про встановлення обладнання і про інтенсивність його використання у виробничому процесі.

На підприємстві існують три принципові підходи:

а) відсутність «вузьких місць».

Оскільки їх немає, то виготовлятися може вся продукція в максимальній кількості.

Поки у виробництві немає «вузьких місць», критерієм прийняття рішення про включення продукту в оптимальну виробничу програму є позитивна сума покриття — це різниця між виручкою від продажу і змінними затратами на одиницю продукції. Кожен продукт з позитивною сумою покриття в умовах відсутності «вузьких місць» вносить свій внесок у покриття постійних затрат.

б) наявність одного «вузького місця»

Може пояснюватися двома причинами:

- якщо виробничий процес одноступеневий, то існуючих потужностей недостатньо для виробництва максимально можливої кількості всіх продуктів з позитивними сумами покриття.

- якщо виробничий процес багатоступеневий, то «вузьке місце» виникає тільки на одній ділянці, потужності якої не вистачає для виробництва всіх продуктів.

Якщо на підприємстві виникає «вузьке місце», то для оптимізації виробничої програми необхідно використовувати відносну суму покриття, яку визначають в одиницю часу завантаження «вузького місця».

$$\text{Відносна} \quad \text{Абсолютна сума покриття} \\ \text{сума покриття} = \frac{\text{одиниці продукції}}{\text{Час виготовлення одиниці продукції}} \quad (5.38)$$

Таким чином визначається, скільки часу необхідно для обробки окремих продуктів на ділянці, яка є «вузьким місцем».

в) наявність декількох «вузьких місць».

Якщо при перевірці програм збуту і виробництва виявиться, що у виробництві є відразу декілька «вузьких місць», то прийняття рішення є набагато складнішим. У такому разі слід використовувати методи лінійного програмування.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

1. Як класифікують відхилення від норм?
2. З якою метою проводиться порівняльний аналіз?
3. Яка кінцева мета факторного аналізу?
4. Що таке диференціація витрат і яке її застосування в контролінгу?
5. Охарактеризуйте основні методи диференціації витрат.
6. Що являє собою ABC — аналіз і яка сфера його застосування?
7. Яким чином можна визначити оптимальний обсяг замовлень?
8. Яка послідовність проведення стратегічного аналізу витрат?
9. Що таке «точка беззбитковості» та якими способами її можна визначити?
10. Що являє собою маржинальний дохід і яка методика розрахунку коефіцієнта маржинального доходу?
11. Які існують шляхи визначення результату впливу зміни витрат, ціни та обсягу реалізації на прибуток?
12. Що таке «гіпотетична одиниця продукції» і в яких випадках відбувається її розрахунок?

13. Які особливості аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» в умовах багатипродуктового виробництва?

14. Які припущення покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»?

15. З якою метою проводиться аналіз невизначеності та відчутності?

16. Які критерії покладені в основу прийняття виважених управлінських рішень?

17. З якою метою проводиться аналіз використання маржинального доходу?

18. Що являє собою маржинальний дохід на обмежувальний фактор і коли він використовується?

19. Що таке «часовий горизонт» і яка сфера дії методів контролінгу стосовно цього?

20. У чому полягає кінцева мета оперативних і стратегічних методів контролінгу?

21. Що саме відноситься до оперативних методів контролінгу і на які показники діяльності вони впливають?

22. У чому проявляється взаємозв'язок оперативного і стратегічного контролінгу?



ЕКСПЕРТНА ДІАГНОСТИКА ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

6.1. ЗМІСТ, ЦІЛІ І ЗАВДАННЯ ЕКСПЕРТНОЇ ДІАГНОСТИКИ ФІНАНСОВО — ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства займається оцінкою різних сторін діяльності підприємства з метою виявлення «вузьких місць», можливостей і небезпек для підприємства, вироблення оптимальних оперативних і стратегічних рішень.

Діагностика фінансово-господарського стану підприємства викликана нагальною необхідністю: підприємство не може дозволити собі вести справи, не маючи уявлення про співвідношення доходів та витрат, не знаючи факторів, які дозволяють домагатися перевищення доходів над витратами.

Основними цілями діагностики фінансово-господарського стану підприємства є:

- об'єктивна оцінка результатів комерційної діяльності, комплексне виявлення невикористаних резервів, мобілізація їх для підвищення ефективності підприємства в майбутніх планових періодах, а також виявлення прорахунків у роботі їх винуватців, досягнення повної відповідності, матеріального і морального стимулювання за результатами праці та якості роботи;

- постійний контроль раціональності функціонування господарських систем, контроль за виконанням планів і бюджетів, контроль за процесами виробництва та реалізації продукції, а також своєчасне виявлення і використання поточних внутрішньовиробничих резервів з метою забезпечення виконання і перевиконання плану;

- прогнозування господарської діяльності, наукове обґрунтування перспективних планів, оцінка очікуваного виконання плану.

Виходячи з цього можна сказати, що головною метою діагностики фінансово-господарського стану підприємства є підготовка інформації для прийняття управлінських рішень на всіх щаблях ієрархічної драбини.

До складу **головних завдань**, які слід вирішити при проведенні діагностики фінансово-господарського стану підприємства можна віднести:

- перевірка якості і обґрунтування планів, бюджетів і нормативів (у процесі їх розробки);
- об'єктивне та всестороннє дослідження виконання накреслених планів та бюджетів;
- комплексна оцінка господарської діяльності;
- аналіз організаційно-технічного рівня виробництва та якості продукції;
- аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»;
- оцінка ефективності функціонування виробничих підрозділів;
- обґрунтування рішень щодо встановлення внутрішніх цін на товари та послуги;
- аналіз праці та заробітної плати;
- аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів;
- аналіз ефективності використання основних фондів;
- аналіз собівартості продукції;
- аналіз фінансового стану;
- виявлення і вимірювання внутрішніх резервів (на всіх стадіях виробничого процесу);
- випробовування оптимальності управлінських рішень (на всіх рівнях ієрархічної драбини).

Це далеко не повний перелік завдань, які слід вирішувати при проведенні діагностики підприємства. Він може бути доповнений ще й іншими, залежно від мети, дослідженнями. Так, на сьогодні досить суттєвими завданнями контролінгу можуть бути такі, як оцінка динаміки економічного потенціалу підприємства, аналіз фінансової стійкості, аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості, оцінка кредитоспроможності і платоспроможності (ліквідності) підприємства, аналіз оборотності засобів.

Нині діагностика фінансово-господарської діяльності підприємства наповнюється конкретним змістом, а саме:

- аналіз обґрунтування і виконання планів та бюджетів;
- порівняльний аналіз маркетингових заходів, який включає зіставлення реального розвитку подій з очікуваними за визначений термін часу;
- аналіз можливостей виробництва та збуту;
- виявлення внутрішніх та загальноекономічних ситуацій, які з'ясовуються при виробництві та збуті;
- аналіз ділових сценаріїв та їх здійснення;

- аналіз співвідношення попиту та пропозиції;
- аналіз постачальників сировини та комплектуючих деталей;
- аналіз конкретних споживачів та оцінка якості товарів, які відпускаються;
- аналіз затрат живої і уречевленої праці з необхідною її деталізацією;
- аналіз кінцевих фінансових результатів виробничої, збутової та маркетингової діяльності;
- аналіз комерційного ризику з урахуванням впливу політичних, демографічних, культурних, екологічних, структурно-організаційних та інших факторів.

Джерела інформації для експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства поділяються на облікові та позаоблікові.

До облікових джерел інформації відносяться:

- бухгалтерський облік та звітність;
- статистичний облік та звітність;
- управлінський облік та звітність.

Серед наведених джерел інформації бухгалтерський облік та звітність найбільш повно відображають та повідомляють про господарські засоби, господарські операції з їх виконання, встановлених у бізнес-планах. Методами суцільного і безперервного спостереження, методами суворої документації, систематизації на рахунках, групування в балансі та інших звітних таблицях досягається об'єктивна кількісна характеристика багатогранних господарських операцій, узагальнена характеристика усєї сукупності засобів господарства за складом та розміщенням, за джерелами утворення та цільовим призначенням.

Аналіз даних бухгалтерського обліку дозволяє скоригувати діяльність підприємства для покращення виконання місячних, квартальних та річних планів. Але не слід забувати, що бухгалтерська звітність часто орієнтована на зовнішніх споживачів (податкову інспекцію, вищий орган і т. д.), і тому вона може викривляти реальний стан справ на підприємстві. Позитивним при використанні даних бухгалтерського обліку та звітності є той момент, коли аналіз фінансово-господарського стану підприємства може проводити незалежний спеціаліст. За відсутності на підприємстві статистичних оперативних даних у керівника завжди є можливість отримати аналітичні показники за даними бухгалтерського обліку, так як ведення бухгалтерського обліку та звітності є обов'язковим для всіх юридичних осіб.

Статистичний облік і звітність, які відстежують відповідні економічні закономірності, також є важливим джерелом аналізу. Застосовуючи специфічні для нього методи спостереження, вони багато в чому спираються на дані бухгалтерського обліку. На основі статистичних даних аналітик може прослідкувати динаміку поведінки затрат, аналітичних показників і т. д.

Управлінський облік та звітність використовуються як на окремих ділянках господарської діяльності, так і в цілому на підприємстві. Вони забезпечують найбільш швидке по відношенню до статистичної та бухгалтерської звітності одержання необхідної інформації для аналізу.

Позаоблікові джерела інформації:

- дані лабораторного та лікарсько-санітарного контролю;
- результати перевірок податкової служби;
- матеріали виробничих засідань, зборів трудового колективу;
- засоби масової інформації;
- внутрішні документи та листування зі сторонніми організаціями;
- відомості, отримані від особистого контакту з виконавцями.

Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства не можливий без залучення відповідних планово-нормативних даних.

Для діагностики фінансово-господарського стану підприємства використовують спеціальні методи. Їх можна розподілити на два різновиди — оперативні та стратегічні. Детальна характеристика вказаних методів діагностики розглядається у наступних питаннях даної теми.

6.2. МЕТОДИ СТРАТЕГІЧНОЇ ДІАГНОСТИКИ І ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Стратегічна діагностика допомагає оцінити ефективність стратегії підприємства, зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному з напрямків його діяльності, оцінити сильні та слабкі сигнали, які надходять із внутрішнього та зовнішнього середовища. Інформація, отримана по ходу такої діагностики, надає безцінну підтримку керівнику в процесі формування стратегії підприємства чи організації.

6.2.1. МЕТОДИ ДІАГНОСТИКИ ЕФЕКТИВНОСТІ СТРАТЕГІЙ ПІДПРИЄМСТВА

Економічна стратегія підприємства орієнтована на зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства. Результати реалізації керівництвом фірми стратегічних рішень багато в чому зумовлені впливом зовнішнього та внутрішнього середовища на характер прийнятих рішень, однак і самі стратегічні рішення впливають на процеси, перебуваючи у внутрішньому та зовнішньому середовищах. Тому одним з найважливіших завдань стратегічного контролю є діагностика ефективності стратегії підприємства: наскільки правильно вибрана стратегія; наскільки вона відображає цілеспрямовані настанови підприємства; чи відповідає вона вимогам зовнішнього та внутрішнього середовища. Але перед тим як проводити діагностику стратегій підприємства, досить коротко охарактеризуємо види стратегій, які може використовувати підприємство.

Товарна стратегія фірми — правила дослідження і формування потенційних ринків товарів та послуг, що відповідають за місію фірми. Товарна стратегія визначає методи пошуку найперспективніших для фірми напрямів діяльності, методи формування такого набору напрямів діяльності, який забезпечить еластичність фірми у зовнішньому середовищі. Головні завдання товарної стратегії:

- пов'язання перспективних завдань фірми з потенційними можливостями ринку та ресурсами фірми, якими вона зможе розпоряджатися на перспективу;
- аналіз життєвих циклів попиту товару;
- розробка правил формування товарного асортименту, який забезпечує конкурентну перевагу фірми і на цій основі максимізація економічного прибутку на довгострокову перспективу.

Товарна стратегія фірми є базою для планування перспективних науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, кадрової та інвестиційної політики. На основі товарної стратегії виробляються рішення, які приймають в рамках інших складових економічної стратегії, з якими товарна стратегія перебуває в діалектичній залежності.

Стратегія ціноутворення:

- цінова політика;
- правила поведінки фірми залежно від кон'юнктури ринку;
- прийоми цінової конкуренції;

- прийоми моніторингу ситуацій, які складаються на ринках факторів виробництва, цінних паперів та валютних ринках, та правила зміни у зв'язку з цим політики ціноутворення;
- прийоми моніторингу процесів змін попиту та пропозицій;
- методи оцінки цінової еластичності попиту;
- принципи врахування впливу макроекономічних та мікроекономічних факторів на процеси ціноутворення.

Стратегія ціноутворення повинна вказати на лінію поведінки підприємства на тих чи інших сегментах ринку, щоб з допомогою ефективної цінової політики привабити покупців до свого товару.

Стратегія взаємодії фірми з ринками виробничих ресурсів являє собою набір принципових положень, які дозволяють ефективно розподіляти ресурси і на цій основі вибирати найкращих постачальників виробничих ресурсів. Цей складник економічної стратегії повинен базуватися на дослідженні факторів, який визначає попит на ресурси зі сторони фірми. Він тісно пов'язаний зі стратегією зниження виробничих витрат.

Стратегія поведінки фірми на фінансових ринках зводиться до вироблення правил мобілізації додаткових фінансових ресурсів, направлених як в інвестиції, так і для вирішення поточних фінансових завдань. У рамках цієї стратегії встановлюються правила та прийоми моніторингу цих ринків, постійного спостереження за динамікою кон'юнктури і вибору перспективних форм та умов отримання кредитів, моментів придбання або продажу цінних паперів, в найбільшій мірі відповідаючи за стратегічні цілі фірми, вибору найбільш надійних елементів цінних паперів. Ці складники економічної стратегії втілюються в портфелі цінних паперів фірми.

Стратегія зниження трансакційних витрат полягає у виробленні такого регламенту здійснення процесу підготовки та втілення різних ринкових трансакцій, котрий дозволяв би уникати неоправданих дорогих відряджень, мандрівок співробітників, зборів та переробки недостовірної інформації. Вона повинна запобігати юридичним казусам. Ця стратегія повинна виробляти прийоми вибору найкращих замовників фірми. Найважливішим її завданням є формування баз даних про потенційних партнерів по трансакціях.

Стратегія зовнішньоекономічної діяльності призначена для розробки правил та прийомів поведінки фірми на зовнішньому ринку в ролях експортера та імпортера товарів і послуг. Вона визначає принципи здійснення експортно-імпортних операцій з урахуванням дійсного в країні та за її межами законодавства. При

виборі стратегії експорту фірма враховує експортний потенціал, вибирає ринки, визначає стратегічні цілі експорту, виробляє тактику, розподіляє ресурси за формами експортної діяльності. Основу стратегії імпорту складає дослідження цін та якості товарів, які постачаються, терміни та якість обслуговування, визначення технологічного рівня товарів, які імпортуються.

Стратегія зниження виробничих витрат виробляє лінію поведінки підприємства за рахунок зниження затрат. Вона повинна виробляти принципи регулювання процесу формування затрат як за рахунок факторів виробництва, так і за рахунок стратегічного аналізу витрат по всьому ланцюгу наростання затрат — від початку виробництва до руху товарів на ринок до потенційного споживача.

Стратегія інвестиційної діяльності підприємства — це стратегія формування інвестиційного портфеля, тобто сукупності цінних паперів, які належать юридичній або фізичній особі. Портфель являє собою певний набір акцій, облігацій з різним ступенем забезпечення ризику та документів з фіксованими та гарантованими доходами. Такий підхід до виявлення поняття інвестиційної стратегії застосовується до осіб, які вкладають свої капітали в інші підприємства з метою отримання доходу. В нашому випадку мова йде про підприємство, яке інвестує капітал у власну матеріально-технічну базу або у виробничі запаси.

Інвестиційна стратегія підприємства — це вибір методів підтримання матеріально-технічної бази та товарно-матеріальних запасів підприємства на рівні, який забезпечує постійне нарощування конкурентного статусу фірми. Це свідчить, що при розробці інвестиційної стратегії необхідно визначити найбільш перспективну форму інвестування: технічне переозброєння, модернізацію, реконструкцію, переважаючи періодичності виробничих циклів та інших характеристик цих процесів.

Стратегія стимулювання персоналу підприємства на досягнення стратегічних цілей підприємства — один з найважливіших складників економічної стратегії підприємства. Основу цих систем повинні складати стимули, які спонукають працівників керуватися довготерміновими зацікавленостями підприємства. Система стратегічного стимулювання повинна бути орієнтована на потреби та запити потенційних клієнтів підприємства, стимули повинні бути пов'язані з кінцевими результатами діяльності підприємства з виконання його місії в стратегічній перспективі.

Стратегія запобігання банкрутству фірми є, по суті, узагальненням усіх складників економічної стратегії. Її головним за-

вданням є раннє виявлення кризових тенденцій за допомогою так званих «слабких сигналів», які запобігають можливості кризових явищ та розробку меж, які б протидіяли цим явищам.

Важливо розрізнати стратегію і тактику запобігання банкрутству: **тактика** орієнтована на фактичний стан фірми в поточний період її діяльності та оцінку на цій основі ймовірності настання банкрутства найближчим часом; **стратегія** виходить з прогнозування можливих наслідків стратегічних довготермінових рішень, тому найважливішою функцією стратегії запобігання банкрутству є прогнозування таких наслідків на самих початкових стадіях існування фірми — з моменту вибору її місії. Стратегія запобігання банкрутству повинна визначати методи вибору її місії.

Таким чином, **економічна стратегія** — це сукупність приватних взаємопов'язаних складових елементів, які об'єднані єдиною глобальною метою — створенням та підтриманням високого рівня конкурентної переваги підприємства. Інакше кажучи, економічна стратегія — система забезпечення конкурентної переваги підприємства, як і всяка система забезпечення, піддається впливу закономірностей цінності, інтегративності, комунікативності та ін.

Це означає, що найбільший ефект досягається в тому випадку, якщо всі складники економічної стратегії реалізуються при координації з одного центру; рішення, які приймаються в рамках кожного зі складників, повинні бути пов'язані за часом та ресурсах і не суперечити один одному. Економічна стратегія не може ігнорувати макро- та мікроекономічну ситуацію в країні та за її межами.

В економічній літературі існує думка, що найважливішими відтворювальними елементами системи економічної стратегії повинні бути визнані: товарна стратегія, стратегія взаємодії з ринками факторів виробництва, стратегія зниження трансакційних витрат, стратегія інвестиційної діяльності фірми, стратегія запобігання банкрутству фірми [33, с. 171—172].

Ефективність стратегії коливається між стратегічним планом та реальними можливостями підприємства.

Одним із методів стратегічної діагностики підприємства є **аналіз розривів**. Це досить простий, але ефективний метод аналізу стратегії підприємства. Метод аналізу розриву включає такі операції:

- виявлення пріоритетного показника підприємства, описаного в стратегії;

- вияснення реальних можливостей фірми з точки зору поточного стану середовища та розрахованого майбутнього стану;
- виявлення конкретних показників стратегічного плану, що відповідають основному зацікавленню підприємства;
- виявлення бажаної тенденції, яка змінює конкретний показник стратегічного плану;
- встановлення різниці між показниками стратегічного плану та можливостями, узгодженими реальним станом підприємства;
- розробка спеціальних програм та способів дій, необхідних для ліквідації розриву.

Інший спосіб аналізу розриву — це виявлення різниці між оптимістичними очікуваннями та скромними прогнозами.

Схему аналізу розриву показано на рис. 6.1

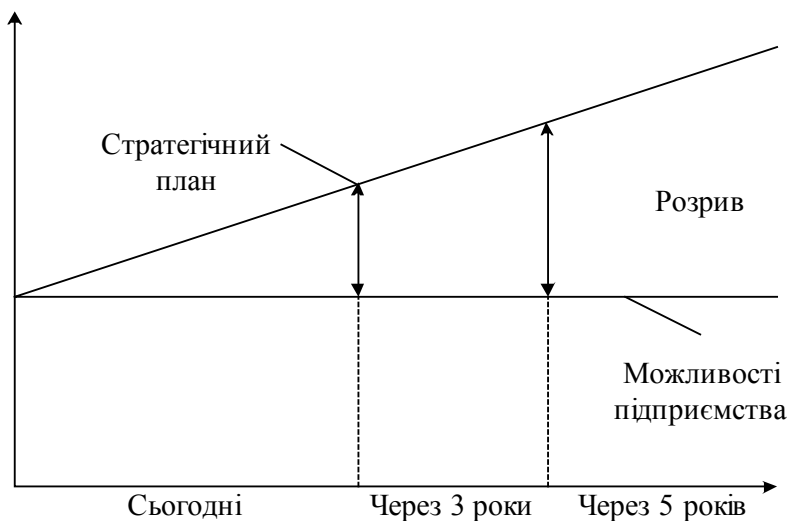


Рис. 6.1. Стратегічний розрив

Для аналізу розриву корисно розробити профіль стратегії підприємства. Для розробки такого профілю найважливіші характеристики стратегій підприємства в теперішній час оцінюють оптимальну стратегію підприємства, і оцінки заносять у табл. 6.1. Відтак аналогічним чином оцінюють оптимальну стратегію підприємства і оцінки заносять у ту ж таблицю.

ФАКТИЧНА ТА ОПТИМАЛЬНА СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Характеристики	Оцінки відхилення, бали										
	Сильне		Середнє		Слабке			Середнє		Сильне	
	-5	-4	-3	-2	-1	0	1	2	3	4	5
Політика росту									*	+	
Ринкова диференціація										+*	
Продуктова диференціація									+		*
Лідерство у зниженні витрат						*		+			
Примітка: * — оптимальна стратегія, + — фактична стратегія фірми											

З'єднуючи відрізками відмічені клітинки таблиці, отримують два профілі: фактичної та оптимальної стратегії підприємства. Чим ближче фактичний профіль до оптимального, тим ближче стратегія підприємства до оптимальної. Якщо за окремими характеристиками стратегія підприємства далеко знаходиться від оптимальної, значить, саме тут і знаходяться «вузькі місця» в стратегії і саме сюди треба направити основні зусилля для ліквідації стратегічного розриву.

У наведеному прикладі фактична стратегія сильно відстає від оптимальної по параметру продуктової диференціації. Підприємство приділяє додаткову увагу лідерству у зниженні витрат, тоді як для покупців важлива диференціація продукції. Нами розглянуто випадок, коли у підприємства один напрямок діяльності. Але, як правило, більшість підприємств, особливо великі, займається одночасно декількома напрямками.

6.2.2. МЕТОДИ ДІАГНОСТИКИ СТРАТЕГІЧНОЇ ПОЗИЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Діагностика фінансово-господарського стану підприємства в рамках стратегічного контролінгу включає в себе, перш за все, аналіз стратегічної позиції підприємства на ринку. Для цього за-

стосовують спеціальні методи, найбільш розповсюджені з яких — SWOT-аналіз, матриця БКГ, матриця Мак-Кінзі, конкурентний аналіз. Розглянемо кожний із цих методів детальніше.

SWOT-аналіз. Назва SWOT-англійська аббревіатура: strengths, weaknesses, opportunities, threats: сильні, слабкі сторони, можливості і небезпеки (загрози).

Загальний алгоритм SWOT-аналізу поданий на рис. 6.2.

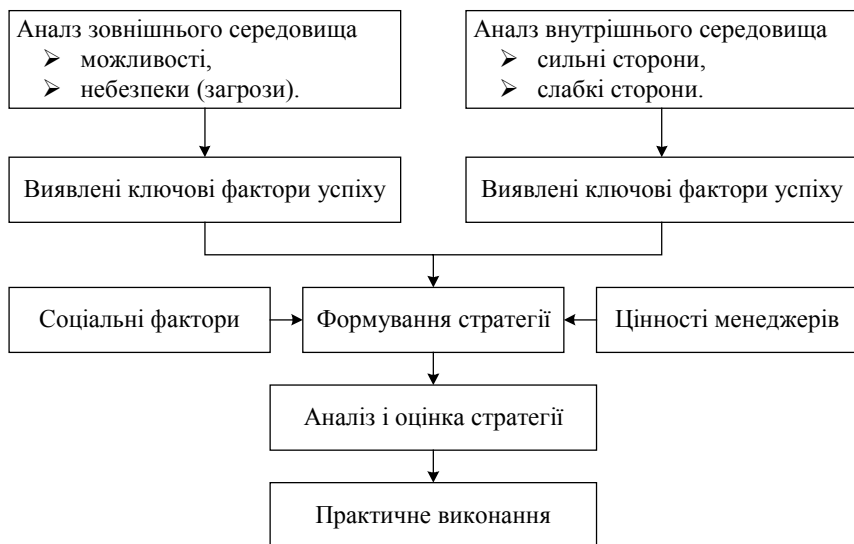


Рис. 6.2. Загальний алгоритм SWOT-аналізу

Інформація SWOT-аналізу оформляється у вигляді матриці (рис. 6.3).

Сильні сторони	Слабкі сторони
Можливості	Небезпеки (загрози)

Рис. 6.3. Матриця SWOT-аналізу

Очевидні переваги SWOT-аналізу — його простота, логічність, зручність сприйняття, тому він широко застосовується на практиці. Однак ця модель слабо формалізована і не дає ніяких рекомендацій з формування стратегії. Цим можна пояснити появу інших, більш складних методів аналізу стратегії.

Матриця БКГ. Матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ) дозволяє визначити стратегічну позицію підприємства з кожного напрямку його діяльності, і на основі аналізу цієї позиції вибрати правильну стратегію дій підприємства на ринку і оптимальну стратегію перерозподілу фінансових потоків між різними напрямками діяльності. Строки матриці — темп росту ринку, стовпці — відносна частка ринку (рис. 6.4). Темп росту ринку — важлива характеристика привабливості ринку. Відносна частка ринку, тобто частка ринку в порівнянні з провідним конкурентом, показує, наскільки сильні позиції підприємства на даному ринку.

Темп росту	Високий	«Зірки»	«Дикі кішки»
	Низький	«Дійні корови»	«Собаки»
		Висока	Низька
Відносна частка ринку			

Рис. 6.4. Матриця БКГ

Таким чином, матриця БКГ розбиває всі напрямки діяльності підприємства на чотири групи: «зірки», «дійні корови», «дикі кішки», «собаки». У відношенні до кожної з цих груп необхідна своя стратегія.

«Зірки» — це ідеальний випадок, який сполучає високі перспективи росту ринку з сильними позиціями підприємства на цьому ринку. «Зірки» — джерело не тільки короткострокове, але і довгостроковий прибуток для підприємства, і тому вони є найкращим об'єктом для вигідних капіталовкладень. «Зірки» потрібно оберігати і підтримувати.

«Дійні корови» — випадок, коли підприємство має сильні позиції на зрілому ринку. Ці напрямки діяльності приносять підприємству високий стабільний прибуток, хоча ріст тут не передбачається. Тому стосовно таких напрямків діяльності можна сказати, що підприємство прагне зберегти частку ринку на рівні, який маємо. Основна ціль підприємства стосовно «дійних корів» — отримання максимального прибутку за короткий період часу. Капіталовкладення тут обмежуються необхідним мініму-

мом. Прибуток «дійних корів» інвестується в інші, більш перспективні напрямки діяльності.

«Дикі кішки» — напрямок діяльності, коли позиції підприємства є досить слабкими (невпевненими), але перспективи розвитку ринку достатньо привабливі. Їх інколи називають також «знаками питання» або «важкими дітьми». Такі напрямки діяльності потребують детальнішої оцінки. Тут у підприємства є декілька стратегічних можливостей:

➤ інвестувати в такі напрямки діяльності, щоб укріпити позиції підприємства на перспективних ринках і перетворити «дику кішку» в «зірку»;

➤ ліквідувати даний напрямок діяльності, якщо у підприємства немає можливостей здійснювати вкладення інвестицій.

«Собаки» — ситуація, коли слабкі позиції підприємства сполучаються з низькими темпами ринку. Такі напрямки діяльності безперспективні, а тому в загальному випадку підприємства стараються позбутися від «собак» і, як наслідок, у відношенні «собак» застосовуються стратегії вилучення капіталовкладень і «збору врожаю», тобто отримання максимально можливого прибутку за мінімально можливий термін.

Матриці БКГ властиві як переваги, так і недоліки.

Перевагами моделі БКГ є:

матриця передбачає диференційований підхід до розробки стратегії залежно від особливостей кожного напрямку діяльності;

матриця БКГ може служити основою для аналізу взаємодії між різними напрямками діяльності, аналізу різних стадій їх розвитку;

матриця БКГ проста і зрозуміла (дякуючи вдалій назві «клітинок» вона добре сприймається і запам'ятовується).

Недоліки моделі БКГ:

- темпи росту ринку не завжди можуть служити адекватною оцінкою привабливості ринку: крім росту, важливі такі фактори, як абсолютний розмір ринку, циклічність, сезонність, юридичні обмеження та ін.; крім цього, темпи росту ринку залежать від стадії життєвого циклу продукції, її якості, володіння патентами, ліцензіями, адекватність системи управління підприємством;

- модель не враховує взаємозв'язку різних напрямів діяльності фірми (синергічний ефект): інколи «собаки» можуть бути необхідні для оптимізації діяльності «зірок» і т. д.

Таким чином, матриця БКГ зручна, але має обмежений спектр застосування в стратегічному контролінгу.

Матриця «Мак-Кінсі». Розроблена однойменною консалтинговою фірмою на замовлення компанії «Дженерал Електрик». Справа у тому, що відносна частка ринку не завжди точно характеризує конкурентний статус підприємства: окрім частки ринку, важливу роль тут відіграє ще й фінансова допомога «Дженерал Електрик». Дана матриця являє собою подальший розвиток і вдосконалення матриці БКГ. Замість темпу росту ринку тут використовується комплексний показник привабливості галузі, а замість відносної частки ринку — комплексний показник конкурентоспроможності підприємства (рис. 6.5). Тому у відповідності до матриці БКГ матриця «Мак-Кінсі» має більш широку сферу застосування. В порівнянні з матрицею БКГ в матриці «Мак-Кінсі» відображений більш гнучкий підхід до формування стратегії. Наприклад, якщо конкурентний статус підприємства слабкий, а прогнози розвитку ринку не передбачають бурхливого росту («собаки»), це ще не означає, що даний напрямок діяльності необхідно залишити: може статися, що «собаки» знизять ризик, але збільшать ефективність діяльності підприємства в іншій, більш перспективній сфері, тобто проявиться так званий синергічний ефект.

Конкурентний статус	Сильний	Використати максимальну вигоду або піти	Реінвестувати прибуток або використати максимальну вигоду	Інвестувати або втримати позиції
	Середній	Повільно піти	Використати максимальну вигоду або піти	Інвестувати, реінвестувати прибуток
	Слабкий	Піти швидко, повільно або залишитися	Залишитись або повільно піти	Інвестувати, реінвестувати, піти
		Низька	Середня	Висока
		Привабливість ринку		

Рис. 6.5. Матриця Мак-Кінсі

Для використання цієї матриці необхідно розрахувати комплексні показники привабливості галузі (ринку) і конкурентного

статусу підприємства. Комплексний показник привабливості ринку розраховується за формулою:

$$K = \alpha G + \beta P + \gamma O - \sigma T, \quad (6.1)$$

де G, P, O, T — комплексні показники перспектив росту, рентабельності, можливості, небезпеки (загрози) відповідно;

$\alpha, \beta, \gamma, \sigma$ — вагові коефіцієнти; $\alpha + \beta + \gamma + \sigma = 1$.

Для встановлення вагових коефіцієнтів контролер повинен пам'ятати, що на кожній стадії життєвого циклу знаходиться певний напрямок діяльності: на ранніх стадіях — важливі показники росту, на стадії зрілості — показники рентабельності і т. д.

Комплексні показники можливостей і небезпек розраховуються на основі матриці SWOT — аналізу таким чином:

$$O = \sum o_i k_i; \quad T = \sum t_j l_j, \quad (6.2)$$

де o_i — оцінка i -ої можливості в балах,

k_i — вага i -ої можливості,

t_j — оцінка j -ої ваги,

l_j — вага j -ої небезпеки.

Розрахунок комплексних показників перспективи росту G і рентабельності P проводиться аналогічним чином.

Для оцінки перспективи росту використовуються такі параметри:

- темп росту відповідного сектора економіки;
- приріст чисельності споживачів;
- частка застарілої продукції;
- частка оновлення технології;
- динаміка географічного розширення ринку та ін.

Для оцінки рентабельності використовуються такі параметри:

- коливання цін;
- коливання обсягів продажів;
- циклічність попиту;
- насиченість ринку в порівнянні з виробничими потужностями в галузі (тобто, чи є в галузі потужності, які простоюють);
- тривалість життєвого циклу продукції;
- витрати, необхідні для виходу продукції на ринок;
- перспектива руху цін на ринках ресурсів;
- час і вартість розробки нової продукції та ін.

Комплексний показник конкурентного статусу підприємства розраховується за формулою:

$$\text{КСП} = \frac{I_f - I_k}{I_j - I_k} \cdot \frac{S_f}{S_o} \cdot \frac{C_f}{C_o}, \quad (6.3)$$

де I_f , I_k , I_o — фактичний, критичний (мінімально можливий) і оптимальний рівень капіталовкладень відповідно;

S_f , S_o — фактичний і максимально можливий потенціал підприємства відповідно;

S_f , S_o — оцінка діючої та оптимальної стратегії.

З формули видно, що конкурентний статус підприємства є поперше, рівнем капіталовкладень, по-друге, стратегією, по-третє, потенціалом підприємства.

Оцінка рівня капіталовкладень базується на передумові про те, що існує оптимальний рівень капіталовкладень, при якому рентабельність вкладеного капіталу максимальна. В той же час для кожного напрямку діяльності існує мінімальне значення капіталовкладень, без якого прибутку від даного напрямку діяльності взагалі неможливо отримати.

Оцінка сильних і слабких сторін підприємства. Аналіз сильних і слабких сторін підприємства є важливим інструментом стратегічного планування. З його допомогою можна швидко визначити думку менеджерів. Спільно проведений аналіз сильних і слабких сторін підприємства посилює розуміння проблеми командою менеджерів. Учасники обговорення швидко схоплюють інформацію про слабкі і сильні сторони свого підприємства. Ці знання особливо важливі для розробки пропозицій з проблем, які повинні бути розв'язані у майбутньому.

Для оцінки сильних і слабких сторін визначають критерії по всіх найважливіших сферах відповідальності підприємства. Пропозиції керівників і менеджерів підприємства за критеріями оцінки формують в каталог, який включає, наприклад, такі позиції:

- 1) відпускні ціни на продукцію;
- 2) дизайн продуктів;
- 3) ремонтпридатність виробів;
- 4) простота експлуатації виробів;
- 5) програма додаткових послуг;
- 6) якість продукції;
- 7) співвідношення ціни і якості;
- 8) упаковка;
- 9) термін життя продуктів;
- 10) зручність в користуванні;
- 11) можливості застосування;

- 12) норми безпеки;
- 13) якість сировини;
- 14) ціни на сировину і матеріали;
- 15) виробничі витрати;
- 16) сервіс;
- 17) технічний рівень;
- 18) ноу-хау;
- 19) маркетинг;
- 20) ринкова частка;
- 21) імідж;
- 22) терміни поставки;
- 23) системи розподілу;
- 24) умови оплати продукції;
- 25) дебіторська заборгованість;
- 26) господарські зв'язки;
- 27) продуктивність;
- 28) творчість.

Відтак розроблені критерії можуть бути згруповані за сферами відповідальності і оцінюватися за різними шкалами, наприклад, від + 3 до — 3, або від 0 до + 3. В останньому випадку оцінка 0 означає повну відсутність, 1 — дуже незначну, 2 — хорошу, 3 — максимальну відповідальність критерію. Інша шкала пропонує оцінки від 1 до 9 балів. 1 бал — «дуже добре», 5 — «посередню», 9 — «дуже погано» (оцінка може проводитися тільки за трьома категоріями: «сильна», «середня» і «слабка»).

Щоб успішно діяти на ринку, необхідно проводити аналіз слабких і сильних сторін підприємства за багатьма критеріями. Критерії оцінки повинні бути згруповані за сферами відповідальності підприємства.

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства проводять раз у рік з участю всіх керівників. Чим швидше і точніше керівництво виявить сильні і слабкі сторони свого підприємства, тим раніше можна розробити плани заходів, насамперед з усунення слабких сторін підприємства.

Для виявлення сильних і слабких сторін застосовують анкети. Окремі підрозділи повинні розробити критерії, за якими відтак усі менеджери підприємства проводять оцінку. Результати аналізу сильних і слабких сторін утворюють основу для покращення діяльності підприємства. В розробці пропозицій по вдосконаленню діяльності повинні брати участь усі менеджери. Розроблені на основі пропозицій плани-заходи затверджуються керівництвом підприємства. Реалізація планів-заходів має знаходитися під постійним контролем, щоб можна було своєчасно виявити відхилення, що виникають у процесі діяльності підприємства.

Діагностика за слабкими сигналами. Суть даного методу діагностики полягає в тому, щоб вчасно визначити слабкі сигнали — ранні і неточні ознаки настання кризових ситуацій — і вчасно відреагувати на них.

Необхідність діагностики за слабкими сигналами виникає в ситуації, коли рівень нестабільності середовища підприємства надзвичайно високий. Шкала, що дозволяє оцінити рівень нестабільності в балах, зображена на рис. 6.6. Високому рівню нестабільності відповідає 4—5 балів.

Характеристики	Стадії				
	Стабільність	Реакція на проблеми	Передбачення	Дослідження	Творчість
Звичність подій	Звичні	У рамках екстраполяції досвіду	Неочікувані, але які мають аналоги в минулому		Неочікувані і зовсім нові
Темп змін	Повільніше, ніж реакція фірми	Порівнянні з реакцією фірми		Швидше, ніж реакція фірми	
Передбачуваність майбутнього	За аналогією з минулим	Шляхом екстраполяції	Передбачувані серйозні проблеми і нові можливості	Часткове передбачення за слабкими сигналами	

Шкала нестабільності (бали)

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

Рис. 6.6. Рівні нестабільності середовища підприємства

В умовах нестабільності дані щодо можливої небезпеки (загрози) зростають поступово: спочатку з'являються перші ознаки змін у зовнішньому середовищі, відтак визначається можливе джерело цих змін і загроза конкретизується (але не настільки, щоб розрахувати, як дана загроза відіб'ється на доходах підприємства). У подальшому стає можливим визначити заходи протидії загрози, що виникла, хоча інформації ще не цілком достатньо для розрахунку й аналізу наслідків. Вони можуть бути розраховані і проаналізовані лише тоді, коли дії фірми спрямовані на запобігання дії загрози.

У цілому можна виділити п'ять рівнів поінформованості:

I. Можна бути впевненим тільки в тому, що в зовнішньому середовищі відбулися якісь зміни, але вони ще чітко не визначені.

II. Джерела змін і їхня спрямованість стають яснішими.

III. Масштаби, сфера і характер змін приймають конкретні обриси (контури).

IV. Намічаються шляхи розв'язання проблеми, хоча наслідки прийняття того чи іншого рішення ще до кінця не з'ясовані.

V. Результати прийнятих рішень з усунення небезпеки можна передбачити, і вони стають визначеними.

Таким чином, для того щоб вчасно реагувати на сигнали, що надходять як з зовнішнього, так і з внутрішнього середовища, у рамках системи контролінгу повинно бути організоване спостереження за більшою кількістю параметрів, які характеризують умови життєдіяльності підприємства. Це важко, але складність проблеми не може бути виправданням для відмови від її вирішення.

Найбільш доцільним напрямком для організації контролю за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовища є організація моніторингу — безперервного систематичного спостереження за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, збору й аналізу інформації, що надходить.

Моніторинг повинен містити такі основні розділи:

- перелік цільових критеріїв оцінки діяльності підприємства;
- принципи кількісної і якісної оцінок зовнішніх сигналів;
- принципи кількісної і якісної оцінок внутрішніх сигналів;
- періодичність спостереження встановлених критеріїв;
- методи аналізу можливих наслідків, виявлених у процесі спостереження вихідних економічних явищ і породжуваних ними ланцюжків економічних явищ;
- методи визначення «контрольних точок» у ланцюжках економічних явищ і порядок спостереження за цими точками;
- методи економічного аналізу усередині підприємства, узагальнення результатів спостереження динаміки значення критеріїв;
- принципи вироблення антикризових управлінських рішень на основі результатів спостережень і економічного аналізу.

Порядок проходження перелічених розділів, власне кажучи, відбиває порядок проведення комплексу зі сканування зовнішнього і внутрішнього середовищ підприємства і вироблення на цій основі управлінських рішень. Моніторинг «виловлює» сильні і слабкі сигнали, які надходять як з внутрішнього, так і з зовнішнього середовищ. Відразу після отримання сигналу служба контролінгу розробляє пропозиції про можливу реакцію на них.

Існує два варіанти відповіді на зовнішні обставини:

- реакція на основі планування, що регулярно здійснюється;
- реакція на надзвичайну ситуацію, коли встановлений порядок дій скасовується і для прийняття швидких відповідних заходів створюються «цільові команди».

Послідовність прийняття рішень в умовах слабких сигналів подана на рис. 6.7.

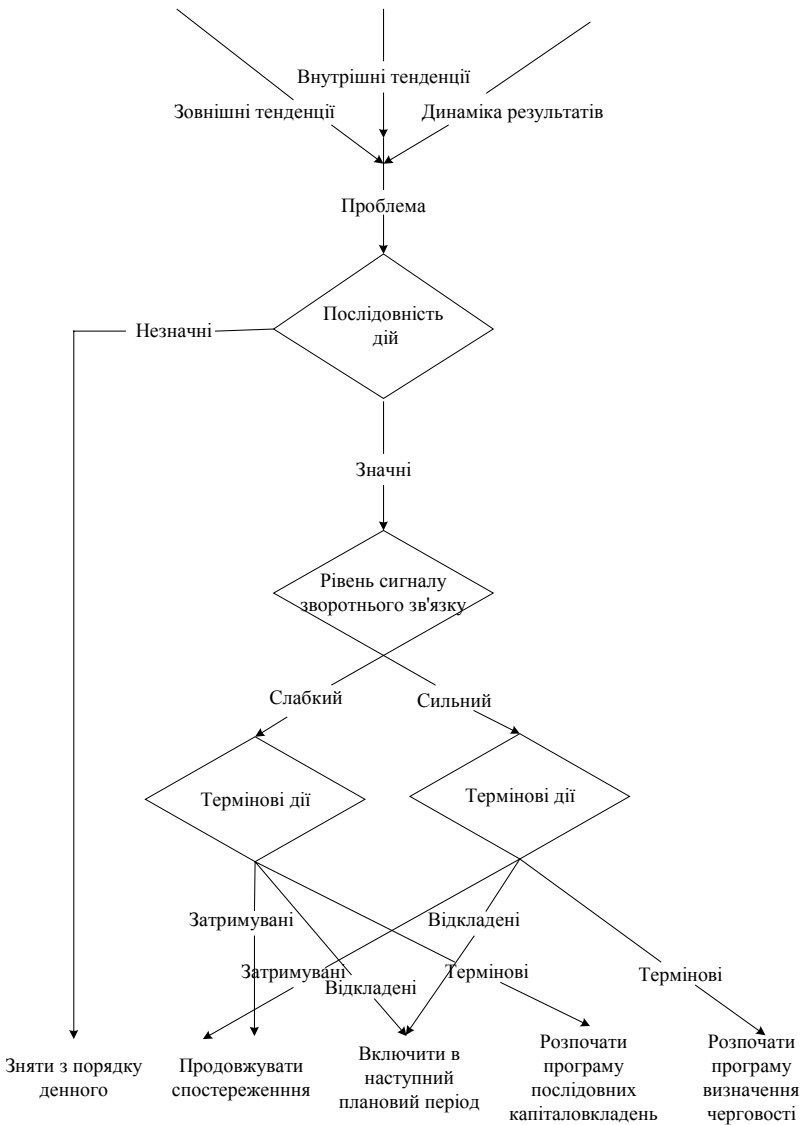
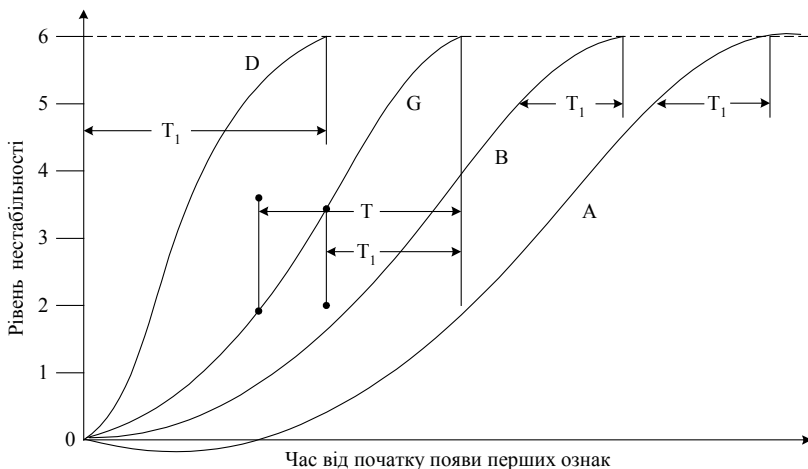


Рис. 6.7. Послідовність прийняття рішень в умовах слабких сигналів [33, с. 189]

Вибір методу реакції залежить від швидкості розвитку конкретної ситуації у зовнішньому середовищі і від наявної інформації.

ції — рівня поінформованості підприємства. Докладно це показано на рис. 6.8. По осі ординат відкладений рівень поінформованості, по осі абсцис — час.



T, T_1 — терміни нормального і надзвичайного реагування відповідно;

A — використання періодичного планування;

B, G, D — керівництво в умовах сильних, слабких сигналів і в кризовій ситуації відповідно.

Рис. 6.8. Реакція на стратегічні несподіванки залежно від наявного часу [33, с. 190]

Отже, при високому рівні нестабільності, коли внутрішня і зовнішня ситуації міняються досить швидко, підприємству бракує часу для своєчасного ухвалення рішення, тобто темп змін, що відбуваються, набагато вищий, ніж реакція підприємства на ці зміни. Тому з'являється необхідність підготовки рішення при надходженні із зовнішнього середовища слабких сигналів. Порядок дій в такій ситуації показано в табл. 6.2.

Виділена частина таблиці показує, що по мірі збільшення надходження інформації про сигнали можна застосувати різні за своєю активністю контрзаходи. Даний підхід відповідає завданням управління за слабкими сигналами, оскільки керівництво підприємства в умовах слабких сигналів вимагає, насамперед, щоб

отримана інформація була правильно класифікована і були здійснені розрахунки можливого впливу загрози і часу настання небезпеки.

Таблиця 6.2

ПОРЯДОК ДІЙ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ НАДХОДЖЕННІ СЛАБКИХ СИГНАЛІВ ПРО ВИНИКНЕННЯ ЗАГРОЗ [33, С. 191]

Сила сигналів від зовнішнього середовища	Характер заходів по наростанню їх дієвості					
	Спостереження за зовнішньою ситуацією	Визначення відносної сили сигналу	Зниження зовнішньої стратегічної вратливості	Підвищення гнучкості всередині підприємства	Здійснення попередніх заходів	Практичні заходи
Небезпека чи нова можливість усвідомлюється Джерела небезпеки або нової можливості стають ясні Масштаби небезпеки приймають конкретні риси Шляхи вирішення проблеми визначаються Результати намічених контрзаходів передбачувані						
	Зона заходів, які приймаються					
	залежно від характеру сигналу					

Перевага попереджувальної реакції полягає в тому, що вона дозволяє прийняти своєчасні кроки щодо ліквідації загрози виникнення кризових явищ. Тому діагностика за слабкими сигналами є незамінним інструментом стратегічного контролінгу і широко застосовується в контролінгу інвестиційних проєктів.

Інформація стратегічної діагностики — це основа для прийняття стратегічних рішень. Але підприємство щоденно здійснює поточну, оперативну діяльність, а тому, крім стратегічної, йому необхідна ще й оперативна діагностика фінансово-господарського стану.

6.3. МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОЇ ДІАГНОСТИКИ

Оперативна діагностика фінансово-господарського стану підприємства служить базою для прийняття поточних, оперативних управлінських рішень. Вона відслідковує й оцінює ключові сфе-

ри діяльності підприємства і насамперед аналізує фінансовий стан, беззбитковість, матеріальні й інформаційні потоки, оцінює ризик і виробляє рекомендації з управління ризиками. Поряд з наведеними до методів оперативної діагностики можна віднести такі, як оцінка динаміки економічного потенціалу підприємства, аналіз фінансової стійкості, аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості, оцінка

кредитоспроможності і платоспроможності (ліквідності) підприємства, аналіз оборотності засобів.

6.3.1. АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ

Одне з ключових завдань, які розв'язуються службою контролю на підприємстві, — це аналіз і діагностика фінансового стану підприємства.

Аналіз фінансового стану дозволяє визначити, наскільки стійке підприємство, чи здатне воно вчасно розплатитися зі своїми кредиторами, який прибуток воно одержало і чому. Фінансовий стан підприємства взаємозалежний із усіма сторонами його господарської діяльності, тому при аналізі фінансового стану необхідна ретельна перевірка етапів виробництва, зв'язаних із процесом заготівлі сировини і матеріалів, виготовленням і реалізацією продукції, а також взаємин з бюджетом, банками, постачальниками і покупцями.

Мета фінансового аналізу — оцінка минулої діяльності підприємства, його стану на даний момент і його майбутнього потенціалу.

Фінансовий стан підприємства необхідно розглядати в такій послідовності:

- 1) відображення в балансі засобів підприємства;
- 2) розподіл прибутку;
- 3) утворення і використання фондів цільового фінансування;
- 4) наявність власних обігових і порівнюваних до них коштів;
- 5) стан і використання обігових коштів;
- 6) оборотність обігових коштів.

Уся статистична інформація, що збирається в балансах і на будь-яких інших рахунках, підлягає уважному вивченню й аналізу, що дозволяє визначити стан справ і можливі шляхи розвитку підприємства.

Насамперед варто провести зіставлення даних, наведених у балансах різних років:

- порівняння абсолютних показників;
- аналіз відсоткових змін абсолютних показників у порівнянні з попереднім і базовим періодами;
- розрахунок питомої ваги кожної статті в підсумку балансу і вивчення динаміки зміни питомих ваг за періодами.

При зіставленні активу і пасиву особливу увагу слід надати структурі капіталу (співвідношення між власними і позиковими засобами) і майна (співвідношення основних і оборотних активів). Головна мета такого аналізу — визначити, у якій мірі капітальні вкладення дозволять через реалізацію продукції здійснити своєчасне покриття боргів.

Одне з найважливіших завдань фінансового аналізу — визначення й аналіз прибутку підприємства. Для аналізу прибутку, що розуміється як різниця між доходами і витратами, використовуються показники рентабельності.

Рентабельність власних засобів дорівнює прибутку, що припадає на 1 грн власних засобів:

$$P_{вз} = \frac{\Pi_p}{ВЗ}, \quad (6.3)$$

де Π_p — прибуток;

$ВЗ$ — власні засоби (підсумок I розділу пасиву балансу: статутний капітал, резерви, нерозподілений прибуток, цільове фінансування — за винятком збитків).

Коефіцієнт рентабельності власних засобів характеризує ефективність використання власних засобів. Він особливо важливий для власників підприємства: чим вище рентабельність власних засобів, тим більшу вигоду підприємство приносить своїм акціонерам.

Показник **рентабельності капіталу** характеризує ефективність використання довгостроково інвестованих у підприємство засобів поза залежністю від джерела цих засобів:

$$P_k = \frac{\Pi_p}{K}, \quad (6.4)$$

де K — капітал.

Чим вище рентабельність капіталу, тим краще. Під капіталом розуміють усі довгострокові джерела фінансування, використовувані підприємством: це, по-перше, власні засоби (статутний капітал, цільове фінансування, резерви, нерозподілений прибуток) і, по-друге, довгострокові позикові засоби (кредити, позики

й ін.). Кредиторська заборгованість, як і інші короткострокові зоб'язання, не є джерелом довгострокового капіталу, а тому в розрахунку цього показника участі не бере. Таким чином, формула розрахунку капіталу така:

$$K = B3 + 3_d = \Pi - 3_k, \quad (6.5)$$

де 3_d — довгострокові позикові засоби;
 Π — підсумок (валюта) балансу;
 3_k — короткострокова заборгованість.

Можна розглядати капітал і дещо в іншому ракурсі: як суму основних засобів і тієї частини оборотних активів, які фінансуються з довгострокових джерел:

$$K = O3 + (O_k - 3_k), \quad (6.6)$$

де $O3$ — вартість основних засобів;
 O_k — вартість оборотних коштів.

Доданок у дужках являє собою оборотні кошти, які фінансуються з довгострокових джерел. Його часто називають оборотним, чи робочим, капіталом.

Для фінансової стійкості підприємства принципово важливо, щоб величина оборотного капіталу була позитивною, тобто щоб короткострокові джерела фінансування використовувалися винятково для задоволення поточних потреб підприємства у фінансових ресурсах, а не для фінансування довгостроково використовуваних активів.

Коефіцієнт рентабельності діяльності показує частку прибутку у виторгу підприємства:

$$P_d = \frac{\Pi_p}{B}, \quad (6.7)$$

де B — виторг від реалізації продукції.

Чітких рекомендацій з величини цього показника дати неможливо: усе визначається специфікою конкретної галузі. Наприклад, у підприємства гуртової торгівлі рентабельність діяльності буде невеликою, а в ювелірного магазину — дуже високою. Тому при аналізі цього показника корисно проводити порівняння з конкурентами.

Крім рентабельності, найважливішими показниками, що характеризують ефективність використання засобів підприємства, є **показники оборотності**. У цілому оборотність показує, скільки

разів за аналізований період активи тієї чи іншої групи «обернуться», тобто перетворяться в гроші.

Оборотність капіталу показує, скільки разів за розглянутий період капітал підприємства перетворюється в гроші, який виторг приносить кожна гривня капіталу (чим вище оборотність, тим швидше «крутиться» капітал):

$$O_k = \frac{B}{K}. \quad (6.8)$$

Аналіз оборотності капіталу показує, що на її величину впливають оборотність основних засобів і оборотність оборотного капіталу:

$$O_{oz} = \frac{B}{OЗ}, \quad (6.9)$$

$$O_{об} = \frac{B}{O_б - З_k}. \quad (6.10)$$

Ці коефіцієнти характеризують ефективність використання основних засобів і оборотного капіталу відповідно, і чим вони вище, тим ефективніше підприємство використовує відповідну групу активів.

Аналіз оборотності оборотного капіталу можна зробити ще більш детальним, розрахувавши оборотність (чи терміни оборотності) кожної групи активів, що входять до складу оборотних коштів: запасів, дебіторської заборгованості, кредиторської заборгованості (це допоможе простежити весь ланцюжок перетворення активів у гроші і знайти місце, де відбувається збій):

$$O_з = \frac{B}{З}, \quad (6.11)$$

$$T_з = \frac{З}{B \cdot T} = \frac{T}{O_з}, \quad (6.12)$$

де $O_з$ — оборотність запасів;

$З$ — середня вартість запасів за період;

$T_з$ — термін оборотності запасів (днів);

T — тривалість періоду (днів).

Чим вище оборотність запасів, тим менший «баласт» запасів потрібно підприємству для одержання відповідного розміру виторгу:

$$O_d = \frac{B}{D_з}, \quad (6.13)$$

$$T_d = \frac{D_3}{B \cdot T} = \frac{T}{O_d}, \quad (6.14)$$

де O_d — оборотність дебіторської заборгованості;

D_3 — середня величина дебіторської заборгованості за період;

T_d — термін оборотності дебіторської заборгованості (днів).

Чим менше термін оборотності дебіторської заборгованості, тим швидше підприємство одержує гроші за відвантажену покупцям продукцію, що позитивно впливає на фінансовий стан підприємства, однак іноді збільшення терміну кредиту, наданого покупцям, допомагає наростити обсяг реалізації, тому значення цього коефіцієнта корисно порівнювати з показниками конкурентів:

$$O_k = \frac{B}{K_3}, \quad (6.15)$$

$$T_k = \frac{K_3}{B \cdot T} = \frac{T}{O_k}, \quad (6.16)$$

де O_k — оборотність кредиторської заборгованості;

K_3 — середня величина кредиторської заборгованості за період;

T_k — термін оборотності кредиторської заборгованості (днів).

Чим повільніше підприємство оплачує кредиторську заборгованість, тим довше воно користується безпроцентним кредитом від постачальників, а тому низька оборотність кредиторської заборгованості вигідна підприємству; однак надто низькі значення цього показника можуть підірвати репутацію підприємства як надійного позичальника, крім того, за несвоєчасну оплату кредиторської заборгованості можуть стягуватися пені, штрафи тощо.

На основі поданих вище показників можна розрахувати **термін оборотності оборотного капіталу**:

$$T_{об} = T_3 + T_d - T_k \quad (6.17)$$

Даний показник дозволяє зрозуміти, за скільки днів оборотний капітал перетворюється в гроші (чим швидше це відбувається, тим краще). Оборотність за своїм змістом тісно пов'язана з платоспроможністю підприємства, тобто здатністю вчасно розраховуватися за свої борги. Основні **показники платоспроможності** — коефіцієнт покриття, коефіцієнт термінової ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності.

Коефіцієнт покриття характеризує здатність підприємства покрити свої короткострокові зобов'язання з найбільш легкорезалізованої частини активів — оборотних коштів:

$$K_{\text{п}} = \text{Об} / Z_{\text{к}} \quad (6.18)$$

Оптимальним традиційно вважається співвідношення не нижче 1—2, однак тут можливі варіанти залежно від галузевої належності підприємства, структури запасів, форми розрахунків за товари тощо. Збільшення коефіцієнта покриття — симптом наявності надмірних запасів оборотних коштів, постійне зниження коефіцієнта означає зростаючий ризик неплатоспроможності.

Коефіцієнт термінової ліквідності характеризує можливість погашення короткострокової заборгованості на першу вимогу:

$$K_{\text{тл}} = \frac{\text{Об} - Z}{Z_{\text{к}}} \quad (6.19)$$

Тут також можуть бути галузеві розбіжності: якщо в цілому нормальним вважається значення коефіцієнта термінової ліквідності не нижче 1, то в роздрібній торгівлі він може знижуватися до 0,4—0,5, оскільки товарно-матеріальні запаси в торгівлі високоліквідні, тобто здатні швидко перетворюватися у гроші.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує частку короткострокових зобов'язань, що підприємство може погасити відразу, не чекаючи оплати дебіторської заборгованості та реалізації інших активів:

$$K_{\text{ал}} = \frac{\Gamma_{\text{к}} - \Phi_{\text{к}}}{Z_{\text{к}}} \quad (6.20)$$

де $\Gamma_{\text{к}}$ — грошові кошти;

$\Phi_{\text{к}}$ — короткострокові фінансові вкладення.

Нормальним вважається значення коефіцієнта абсолютної ліквідності не нижче 0,1, але занадто високе значення показника говорить про неефективність використання коштів.

Крім цих коефіцієнтів, використовуються також **показники покриття боргів і ліквідності**, що вимагають більш точної оцінки власних мобільних засобів за критерієм швидкості їхньої реалізації, а також за оцінкою терміновості платежів:

$$C_{\text{нп}} = \text{НРМ} / (\text{ТБ} + \text{ТП}), \quad (6.21)$$

де $C_{\text{нп}}$ — ступінь негайного покриття боргів;

РМ — вартість негайно реалізованого майна;

ТБ — термінові борги;

ТП — термінові платежі готівкою;

$$Спк = ШРМ / (Зк + Зс + Пк), \quad (6.22)$$

де Спк — ступінь покриття короткострокових боргів;

ШРМ — вартість швидко реалізованого майна;

Зк — короткострокова заборгованість

Зс — середньострокова заборгованість;

Пк — короткострокові платежі готівкою;

$$Сзп = Свмр / (Зк + Пк), \quad (6.23)$$

де Сзп — ступінь загального покриття;

Свмр — сума вільного майна і резервів.

Крім коефіцієнтів платоспроможності, існують спеціальні **показники оцінки фінансової стійкості підприємства**, що характеризують ступінь незалежності від зовнішніх джерел фінансування. Найважливіші серед них — коефіцієнт автономії і коефіцієнт маневреності власних засобів.

Коефіцієнт автономії характеризує ступінь незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування:

$$Ка = ВЗ / П. \quad (6.24)$$

Бажано, щоб значення коефіцієнта автономії було більше 0,5 (інакше у підприємства можуть виникнути складності в погашенні боргу), однак занадто низьке його значення може свідчити про те, що підприємство не користується довірою в кредиторів чи просто нераціонально використовує власні засоби там, де можна було б обійтися позиковими.

Коефіцієнт маневреності власних засобів показує частку власних засобів підприємства, вкладену в обігові кошти:

$$Км = (Об - Зк) / ВЗ. \quad (6.25)$$

З приводу оптимального значення цього показника важко дати будь-які рекомендації. Принципово важливо, щоб цей коефіцієнт був позитивним, тобто щоб всі основні засоби фінансувалися винятково з довгострокових джерел і хоча б деяка частина власних засобів залишалася на формування оборотного капіталу. Занадто низьке значення коефіцієнта маневреності власних засобів свідчить про те, що усі власні засоби підприємства «заморожені» в основних фондах, а виходить, мають низьку мобільність. Занадто високе значення показника може свідчити про марнотратність у використанні дорогих власних засобів, нераціональній політиці використання комерційного кредиту. Тому оптимальне

значення цього показника залежить від специфіки галузі і конкретного підприємства.

Коефіцієнт заборгованості (K_3) та **індекс фінансової напруженості** (I) дозволяють проаналізувати ступінь заборгованості:

$$K_3 = 3 / B_3; \quad (6.26)$$

$$I = 3 / П, \quad (6.27)$$

де 3 — позиковий (залучений) капітал.

Для аналізу ефективності вкладення акціонерами свого капіталу використовують *спеціальні показники*, найважливішим з яких є **співвідношення ціни і прибутку на одну акцію**:

$$K_{ц / пр} = C_a / П_{ра} = (C_a \cdot N) / П_{р}, \quad (6.28)$$

де C_a — ціна акції;

$П_{ра}$ — прибуток, що припадає на одну акцію;

N — число акцій в обороті.

Чим менше співвідношення ціни і прибутку на акцію, тим вигідніше інвестувати капітал в акції підприємства.

Для акціонерів та інвесторів, що бажають вкласти капітал в акції підприємства, важливо знати **величину власних засобів, що припадає на одну акцію**:

$$K = B_3 / N. \quad (6.29)$$

Чим більше власних засобів припадає на одну акцію, тим більш реальна вартість вкладень акціонерів.

На закінчення необхідно відзначити, що наведений перелік коефіцієнтів і показників не є вичерпним і може бути доповнений. Головне не в їхній кількості, а в точності аналізу: показники відображають справжній стан справ лише тоді, коли вихідні дані очищені від усіх перекручень. Для одержання досить точної аналітичної довідки слід розглядати баланси підприємства не менше, ніж за 3—5 років, використовуючи при цьому максимум доступної інформації.

Взаємозв'язок і взаємозалежність найбільш важливих з наведених вище показників дуже добре простежується з допомогою «піраміди показників» (рис. 6.9). Піраміда показників допомагає виявити важелі управління ефективністю діяльності підприємства. Наприклад, для того щоб збільшити рентабельність власних засобів, можна або збільшувати ефективність використання капіталу в цілому, або нарощувати частку позикових засобів. Другий шлях може виявитися ризикованим, оскільки підприємство пови-

нно погасити свої борги, а отже, нарощувати позикові засоби можна лише до визначеної межі. Для збільшення рентабельності капіталу існує два основних шляхи: перший — збільшення рентабельності діяльності за рахунок збільшення цін і зниження витрат, другий — прискорення оборотності активів.

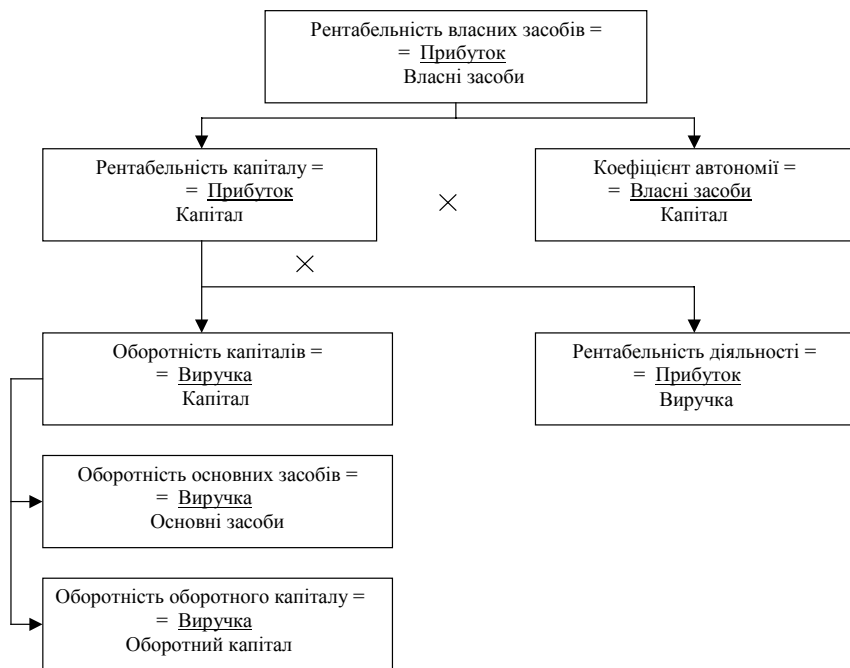


Рис. 6.9. Піраміда показників [33, с. 199]

Таким чином, за допомогою піраміди показників контролер може не тільки зробити висновки про фінансовий стан підприємства в даний момент, але й запропонувати шляхи вирішення наявних проблем, виявити сприятливі і несприятливі тенденції.

Одним з найважливіших завдань контролера на підприємстві є своєчасне виявлення «вузьких місць» у фінансовому стані підприємства і відстеження «слабких сигналів» про настання банкрутства.

З метою передбачення банкрутства використовують показник, що носить назву Z-рахунку Альтмана, який розраховується на підставі балансу і звіту про фінансові результати, а також ринкової вартості звичайних і привілейованих акцій:

$$Z\text{-рахунок} = [(O_K - Z_K) : \Pi] \cdot 1,2 + [(P + \Phi + \text{Пр}_H) : \Pi] \cdot 1,4 + \\ + (\text{Пр}_{\text{РЕАЛ}} : \Pi) \cdot 3,3 + (\text{СК} : 3) \cdot 0,6 + (B_{\text{ч}} : \Pi), \quad (6.30)$$

де Р — резерви;

Φ — фонди;

Пр_Н — нерозподілений прибуток;

Пр_{РЕАЛ} — результат від реалізації (тобто виторг від реалізації продукції, робіт, послуг за мінусом затрат на виробництво і реалізацію, але без урахування результатів від іншої реалізації та позареалізаційних операцій);

СК — статутний капітал;

B_ч — чистий виторг.

На підставі розрахованого значення Z-рахунку можна зробити висновки щодо ймовірності банкрутства:

Значення Z-рахунку ймовірність банкрутства

До 1,80 Дуже висока

Від 1,81 до 2,70 Висока

Від 2,71 до 2,90 Існує можливість

Понад 2,90 Дуже низька

Існують ще й інші ознаки можливого банкрутства:

- падіння ринкової вартості цінних паперів фірми;
- нездатність погашення прострочених зобов'язань;
- високий рівень конкуренції і викликане нею зниження цін на продукцію без відповідного зниження витрат виробництва.

З метою забезпечення єдиного методичного підходу при проведенні аналізу фінансового стану вітчизняних підприємств і оцінки структури їхніх балансів, згідно з нашими переконаннями, доцільно підготувати і затвердити, як це зроблено у Російській Федерації «Методичні положення з оцінки фінансового стану підприємств і встановленню незадовільної структури балансу».

Відповідно до вказаних «Методичних положень» аналіз і оцінку структури балансу російські підприємства проводять, використовуючи такі показники:

- коефіцієнт поточної ліквідності;
- коефіцієнт забезпечення власними засобами;
- коефіцієнт відновлення (втрати) платоспроможності.

Коефіцієнт поточної ліквідності характеризує загальну забезпеченість підприємства обіговими коштами для ведення господарської діяльності і своєчасного погашення термінових зобов'язань підприємства. Він показує, скільки грошових одиниць поточних активів підприємства припадає на одну грошову одиницю поточних зобов'язань. Якщо поточні активи перевищують

за величиною поточні зобов'язання, тобто коефіцієнт перевищує одиницю, то таке підприємство слід вважати таким, що успішно функціонує.

Коефіцієнт поточної ліквідності (K_{Π}) визначається як відношення вартості оборотних активів, що знаходяться в наявності у підприємства, у вигляді виробничих запасів, готової продукції, коштів, дебіторської заборгованості та інших оборотних активів (підсумок розділу II активу балансу, ряд. 260) до найбільш термінових зобов'язань підприємства у вигляді короткострокових кредитів банків, поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями, кредиторської заборгованості за товари, роботи і послуги, поточних зобов'язань за розрахунками та інших поточних зобов'язань (підсумок розділу IV пасиву балансу, ряд. 620).

Коефіцієнт забезпечення власними засобами характеризує наявність власних оборотних коштів у підприємства, необхідних для його фінансової стійкості.

Коефіцієнт забезпеченості власними засобами визначається як відношення різниці між обсягами джерел власних засобів (підсумок розділу I пасиву балансу, ряд. 380) і фактичною вартістю основних засобів та інших необоротних активів (підсумок розділу I активу балансу, ряд. 080) до фактичної вартості оборотних засобів, що знаходяться в наявності у підприємства, у вигляді виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, коштів, дебіторської заборгованості й інших оборотних активів (підсумок розділу II активу балансу, ряд. 260).

Коефіцієнт відновлення (втрати) платоспроможності характеризує наявність реальної можливості в підприємства відновити (або втратити) свою платоспроможність протягом визначеного періоду.

Коефіцієнт відновлення (втрати) платоспроможності визначається як відношення розрахункового коефіцієнта поточної ліквідності до його встановленого значення.

Розрахунковий коефіцієнт поточної ліквідності визначається як сума фактичного значення поточної ліквідності на кінець звітного періоду і зміни значення цього коефіцієнта між кінцем і початком звітного періоду в перерахунку на встановлений період відновлення (втрати) платоспроможності:

Підстави для визнання структури балансу підприємства незадовільною, а підприємства — неплатоспроможним існують при таких умовах:

якщо коефіцієнт поточної ліквідності на кінець звітного періоду має значення менше 2;

якщо коефіцієнт забезпеченості власними засобами на кінець звітної періоду має значення менше 0,1.

У тому разі, якщо хоча б один із зазначених коефіцієнтів має значення нижче нормативного, розраховують коефіцієнт відновлення платоспроможності за період, рівний шести місяцям.

Зазначений коефіцієнт, що приймає значення більше 1, свідчить про наявність реальної можливості у підприємства відновити свою платоспроможність.

При значенні коефіцієнта менше 1 можна говорити про відсутність у підприємства реальної можливості відновити платоспроможність найближчим часом.

Якщо ж коефіцієнти поточної ліквідності і забезпеченості власними засобами приймають значення, що перевищують нормативні чи рівні їм, то розраховують коефіцієнт втрати платоспроможності за період, рівний трьом місяцям.

Коефіцієнт втрати платоспроможності, що приймає значення менше 1, свідчить про те, що в підприємства найближчим часом може бути втрачена платоспроможність.

Розглянуті показники дозволяють оцінити ймовірність банкрутства підприємства шляхом розрахунку коефіцієнтів ліквідності й аналізу їхньої зміни. Глибинною причиною втрати платоспроможності є економічна неефективність функціонування підприємства, тому для своєчасної діагностики кризи, що насувається, необхідний аналіз фінансового результату і визначення зони безбитковості.

6.3.2. Оцінка стану динаміки ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Оцінка стану динаміки економічного потенціалу підприємства охоплює оцінку майнового стану підприємства, оцінку результативності фінансово-господарської діяльності, оцінку фінансового стану підприємства.

Оцінку майнового стану підприємства можна здійснити шляхом визначення суми господарських засобів, що знаходяться у розпорядженні підприємства; вартості основних засобів; коефіцієнта зносу основних засобів.

Оцінку результативності фінансово-господарської діяльності характеризують такі основні показники:

— прибутковість, рентабельність виробництва продукції і рентабельність підприємства, рентабельність активів;

— динамічність діяльності (темпи зростання валового доходу від реалізації продукції);

— ринкова та інвестиційна активність (цінність акцій, рентабельність акцій, коефіцієнт котирування акцій).

Оцінку фінансового стану визначають:

— сума власних засобів підприємства (зобов'язання, коефіцієнт співвідношення залучених і власних коштів, коефіцієнт покриття, наявність в балансі «хворих» статей);

— збитки підприємства;

— кредити і позики не погашені.

Аналіз усіх перелічених показників слід здійснювати в динаміці, розраховувати і визначати темпи зміни цих показників.

6.3.3. АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Фінансова стійкість підприємства і його фінансова незалежність від зовнішніх позичкових джерел відіграє важливе значення в умовах ринкової економіки, коли господарська діяльність здійснюється за рахунок самофінансування і залучених коштів.

Фінансова стійкість оцінюється за співвідношенням власних і позичених коштів у активах підприємства. Вона показує, скільки позичених коштів припадає на 1 грн вкладених у активи власних коштів ($K_{ф. ст.} = K_{поз.} : K_{вл.}$). (6.31)

Якщо величина коефіцієнта фінансової стійкості більше одиниці, то підприємство знаходиться у критичній точці фінансового стану, бо позичені кошти перевищують власну величину, тобто підприємство не має можливості повернути позичені кошти.

Крім коефіцієнта фінансової стійкості, фінансову стійкість підприємства характеризують:

— запас джерел власних коштів (запас підприємства за умови, що його власні кошти перевищують позичені);

— коефіцієнт довготермінового залучення позичених коштів (обчислюється діленням довготермінових активів і позик на власні кошти плюс довготермінові позичені кошти). Він показує частку довготермінових позик, використаних для фінансування активів підприємства з власними коштами;

— коефіцієнт маневреності власних коштів (частка від ділення власних оборотних коштів на всю суму джерел власних коштів);

— коефіцієнт нагромадження амортизації (відношення суми нагромадженої амортизації до її первісної вартості);

— коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства (відношення залишкової вартості основних засобів до чистої вартості майна підприємства).

6.3.4. АНАЛІЗ ДЕБІТОРСЬКОЇ І КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Дебіторська і кредиторська заборгованість мають великий вплив на фінансовий стан підприємства. Тому їх аналізу слід приділяти важливе значення.

Мета аналізу — прийняття управлінських рішень для їх зменшення і застосування своєчасних заходів по стягненню сумнівної дебіторської заборгованості і своєчасного покриття кредиторської. Адже як відомо, дебіторська заборгованість — це вилучення з господарської діяльності даного підприємства оборотних коштів, що стає причиною фінансових утруднень, а кредиторська — результат напруженого фінансового стану через брак потрібних коштів різним організаціям і особам.

Стан і рух дебіторської заборгованості характеризується такими показниками:

— оборотність дебіторської заборгованості (O_D): $O_D = B : D_3$, (6.32)
де B — виторг від реалізації;

D_3 — сума дебіторської заборгованості;
— період погашення дебіторської заборгованості (P_D): $P_D = 360 : O_D$; (6.33)

— частка дебіторської заборгованості (D_A) в загальному обсязі поточних активів (P_A): $D_A = D_3 : P_A \cdot 100$; (6.34)

— відношення дебіторської заборгованості (B_{D3}) до виторгу від реалізації: $B_{D3} = D_3 : B$; (6.35)

— частка сумнівної дебіторської заборгованості ($Ч_{CD3}$) в загальному обсязі заборгованості (D_3): $Ч_{CD3} = D_{3C} : D_3$. (6.36)

Кредиторська заборгованість характеризується її оборотністю (O_{KP}), яка визначається шляхом ділення витрат на сировину, матеріали та інші ресурси на суму кредиторської заборгованості.

6.3.5. ОЦІНКА КРЕДИТО- І ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ

Кредитоспроможність підприємства — це спроможність його своєчасно повернути отриманий кредит.

Перш ніж надати кредит, банк вивчає фінансовий стан діяльності підприємства за такими параметрами:

1. Чи розраховуалося підприємство за раніше отриманий кредит?

2. Можливість підприємства випускати конкурентоздатну продукцію.
3. Доходи підприємства.
4. Стіввідношення між власними і позиченими коштами.
5. Мета використання одержаних коштів.
6. Можливість погашення кредиту.
7. Забезпеченість кредиту відповідною заставою тощо.

Для аналізу кредитоспроможності підприємства визначають і аналізують норму прибутку і ліквідність.

Норма прибутку на вкладений капітал (Р) визначається шляхом ділення величини прибутку на загальну суму капіталу.

Ліквідність підприємства характеризується коефіцієнтом фінансової стійкості і залучення коштів ($K_{ф.ст.}$), який відображає ступінь фінансової незалежності підприємства від позичкових джерел:

$$K_{ф.ст.} = K_{поз.} : K_{вл.}, \quad (6.37)$$

Чим нижчий цей коефіцієнт, тим вища кредитоспроможність підприємства ($K_{пс}$):

$$K_{пс} = 3 : A, \quad (6.38)$$

де 3 — заборгованість;

A — поточні активи.

Платоспроможність підприємства — це здатність розраховуватися за своїми фінансовими зобов'язаннями за рахунок наявних активів, що можуть бути використані для погашення боргів. До них належать ті елементи оборотних засобів, які можна реалізувати, а також залишки готової продукції на складі і відвантажені покупцям, дебіторська заборгованість (крім безнадійної), цінні папери, грошові кошти на поточному рахунку, у тому числі на депозитних рахунках, касова готівка.

Рівень платоспроможності підприємства характеризується поточною платоспроможністю підприємства, коефіцієнтом покриття поточних пасивів і коефіцієнтом покриття поточних зобов'язань.

При аналізі порівнюються показники платоспроможності звітного (аналізуючого) періоду до базисного (планового чи минулого року), визначаються відхилення і виявляються причини. На основі результатів аналізу розробляються шляхи поліпшення фінансового стану підприємства.

6.3.6. АНАЛІЗ ОБОРОТНОСТІ ЗАСОБІВ

Оборотність, прискорення якої сприяє економії часу та вивільненню коштів з обороту є узагальнюваним показником використання оборотних коштів підприємства.

Аналіз оборотності оборотних коштів проводиться з метою пошуку резервів поліпшення їх використання.

Використання оборотних коштів (засобів) характеризується такими показниками:

— тривалість одного обороту в днях (O_d):

$$O_d = (C_0 \cdot D) : P, \quad (6.39)$$

де C_0 — середній залишок оборотних коштів;

D — кількість днів у періоді (рік — 360 днів, квартал — 90, місяць — 30);

P — обсяг реалізованої продукції за досліджуваний період у вартісному виразі;

— коефіцієнт оборотності (кількість оборотів, яку здійснюють оборотні кошти):

$$K_{OB} = P : C_0; \quad (6.40)$$

— коефіцієнт закріплення або завантаження оборотних коштів (K_3):

$$K_3 = C_0 : P. \quad (6.41)$$

Чим менший коефіцієнт завантаження коштів, тим ефективніше використовуються оборотні кошти.

Методика аналізу оборотності оборотних коштів полягає у порівнянні показників оборотності оборотних коштів підприємства за поточний рік з аналогічними показниками за минулий рік.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. З якою метою проводиться експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства?

2. Охарактеризуйте джерела інформації, які використовуються для експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства.

3. Перелічіть головні завдання, які слід вирішити при проведенні експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства.

4. Які методи стратегічної діагностики застосовуються при експертній оцінці фінансово-господарського стану підприємства?

5. Назвіть найбільш поширені спеціальні методи, з допомогою яких можна здійснити аналіз стратегічної позиції підприємства на ринку.

6. Що саме відносять до методів оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємства?

7. Які показники покладено в основу аналізу фінансового стану підприємства?

8. Що таке Z-рахунок Альтмана і з якою метою його використовують?

9. Що являє собою фінансова стійкість підприємства?

10. У чому відмінність платоспроможності підприємства від його кредитоспроможності?

11. Назвіть показники дебіторської і кредиторської заборгованості.



КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

7.1. ПОНЯТТЯ ПРО КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ, ЙОГО МЕТА І ЗАВДАННЯ

У складі механізму інвестиційного менеджменту важлива роль надається системам і методам внутрішнього інвестиційного контролю (контролінгу).

Внутрішній інвестиційний контроль являє собою організований підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації усіх управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності з ціллю реалізації інвестиційної стратегії.

Створення систем внутрішнього контролю є індивідуальною складовою частиною побудови усієї системи управління підприємством з метою забезпечення його ефективності. Системи внутрішнього контролю створюються на підприємстві за лінійним чи функціональним принципом або одночасно поєднують в собі обидва ці принципи. В основі цих систем лежить поділ контрольних обов'язків між окремими службами і менеджерами. У цих традиційних системах внутрішнього контролю органічним складником виступає система інвестиційного контролю, яка направлена на здійснення контрольних дій щодо інвестиційних проектів.

Інвестиційний проект — це довгострокове вкладення грошових та інших ресурсів з метою одержання економічної вигоди. Для оцінки цієї вигоди необхідно мати систему економічних розрахунків, що базується на концепції контролінгу.

У загальній системі контролінгу, організованого на підприємстві, виділяється один із центральних його блоків — інвестиційний контролінг, який являє собою контролюючу систему, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках інвестиційної діяльності підприємства, вчасне виявлення відхилень її фактичних результатів від передбачених і прийняття оперативних управлінських рішень, що мають забезпечити нормалізацію цієї діяльності.

Інвестиційний контролінг містить у собі систему моніторингу, оцінку і контроль інвестиційних проектів з метою вироблення управлінських рішень, що дозволяють найкраще досягти поставлених цілей.

Головне завдання контролінгу інвестицій полягає у досягненні цілей підприємства у сфері інвестиційної діяльності.

До складу **основних напрямків діяльності інвестиційного контролінгу** слід віднести такі:

- планування і координацію інвестиційної діяльності в рамках стратегічного і оперативного планування на підприємстві;
- реалізацію інвестицій (проект — контролінг);
- контроль за реалізацією інвестицій, який включає поточні перевіряючі розрахунки, а також контроль бюджету інвестиційного проекту.

Конкретизуючи вищенаведені напрямки контролінгу інвестицій, можна виділити такі **основні завдання**:

- аналіз методики планування інвестиційних проектів;
- розробка системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів;
- координація процесу планування і бюджетування інвестиційних проектів;
- економічний аналіз планів і бюджетів інвестиційних проектів;
- збір поточної інформації (моніторинг) і поточний контроль ходу робіт із проекту;
- аналіз змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі й оцінка їхнього впливу на хід проекту;
- коригування планів інвестиційних проектів відповідно до зміни умов;
- контроль проекту за змістом виконаних робіт і за термінами;
- аналіз причин відхилень від плану;
- контроль за виконанням бюджету інвестицій і аналіз відхилень від бюджету;
- оцінка майбутньої ефективності проекту з урахуванням умов, що можуть змінитись;
- розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Контролінг інвестиційних проектів характеризується рядом особливостей, що дозволяють виділити його серед інших різновидів контролінгу:

- контролінг інвестиційних проектів орієнтований на досягнення не оперативних, а стратегічних цілей підприємства, тобто за своєю сутністю є стратегічним контролінгом;

— контролінг оперативної діяльності здійснюється за центрами відповідальності, а контролінг інвестиційних проектів — за проектами.

Контролінг інвестицій зв'язаний з матричною організаційною структурою: у кожному проекті, як правило, задіяно безліч центрів відповідальності, і контролер повинен забезпечити їхню злагоджену взаємодію в процесі досягнення поставлених цілей.

Внаслідок тривалих термінів здійснення інвестиційних проектів система контролінгу інвестицій повинна бути орієнтована на тривалу перспективу.

Система контролінгу інвестицій повинна бути гнучкою, адаптованою до змін умов зовнішнього і внутрішнього середовища впродовж усього терміну здійснення інвестиційного проекту.

Контролінг інвестицій повинен охоплювати найрізноманітніші аспекти проекту, оскільки проекти, як правило, є комплексними.

7.2. Принципи, функції ТА ВИДИ КОНТРОЛІНГУ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

Побудова системи інвестиційного контролінгу на підприємстві базується на визначених **принципах**, основними з яких є такі:

1. Направленість системи інвестиційного контролінгу на реалізацію розробленої інвестиційної стратегії підприємства. Для того щоб бути ефективним інвестиційний контролінг повинен носити стратегічний характер, відображати основні пріоритети розвитку інвестиційної діяльності підприємства. Це визначає цілеспрямоване обмеження контролюючих інвестиційних операцій. Детальний контроль над усіма поточними інвестиційними операціями не має сенсу, так як буде лише відволікати інвестиційних менеджерів від більш важливих цілей управління інвестиційною діяльністю.

2. Багатофункціональність інвестиційного контролінгу. Він повинен забезпечувати контроль пріоритетних показників розвитку інвестиційної діяльності не тільки по підприємству в цілому, але й в розрізі окремих його центрів інвестицій, передбачувати можливість порівняння контролюючих показників зі середньогалузевими, забезпечувати взаємозв'язок контролюючих інвестиційних показників з іншими важливими показниками господарської діяльності підприємства.

3. Орієнтованість інвестиційного контролінгу на кількісні стандарти. Ефективність контрольних дій значно зростає, якщо кон-

тролюючі стандарти діяльності виражені конкретними кількісними показниками. Це не означає, що контролінг не повинен охоплювати якісні аспекти. Мова йде лише про те, що ці якісні аспекти повинні бути виражені в системі кількісних стандартів, що виключає різне їх тлумачення.

4. Відповідність методів інвестиційного контролінгу специфіці методів інвестиційного аналізу та інвестиційного планування. В процесі організації внутрішнього інвестиційного контролю необхідно орієнтуватися на весь арсенал вище зазначених систем і методів інвестиційного планування (при підготовці стандартів контролю) і аналізу (при підготовці показників, що відображають фактично досягнуті результати, і виявлення причин їх відхилення від стандартів).

5. Своєчасність операцій контролінгу. Ця своєчасність проявляється не у високій швидкості чи частоті здійснення контрольних функцій, а в адекватності періодів контрольних дій періоду здійснення окремих операцій, пов'язаних з формуванням результатів інвестиційної діяльності. Основна умова своєчасності інвестиційного контролінгу проявляється в наступному: він повинен носити характер «раннього попередження кризового розвитку», дозволяти виправляти наявні відхилення, перш ніж вони набудуть серйозного характеру.

6. Гнучкість побудови контролінгу. Внутрішній інвестиційний контроль повинен будуватися з урахуванням можливості пристосування до нових інструментів інвестування, до нових норм і видів здійснення інвестиційної діяльності, до нових технологій і методів здійснення інвестиційних операцій. Без достатньої міри гнучкості система контролінгу не буде ефективною навіть у тих сферах контролю інвестиційної діяльності, для яких вона спочатку будувалася.

7. Простота побудови контролінгу. Простіші форми і методи побудови інвестиційного контролю, побудованого у відповідності з його цілями, потребує менше зусиль контролюючих менеджерів і, як правило, більш економічні. Надмірна складність побудови інвестиційного контролінгу може бути не зрозуміла або не підтримана його операторами і також потребувати значного збільшення потоку інформації для його здійснення.

8. Економічність контролінгу. Витрати для здійснення інвестиційного контролінгу повинні бути мінімізовані з позицій їх адекватності ефекту цього контролю. Це означає, що сума витрат для організації контролінгу не повинна перевищувати розміри цього ефекту (зниження витрат, збільшення прибутків), який досягається в процесі його здійснення.

Основними **функціями** інвестиційного контролінгу є:

- спостереження за ходом реалізації інвестиційних завдань, які встановлені системою планових показників і нормативів;
- вимірювання ступеня відхилення фактичних результатів інвестиційної діяльності від передбачуваних;
- діагностування за розмірами відхилень серйозних погіршень в інвестиційній позиції підприємства і вагомого зниження темпів його розвитку;
- розробка оперативних управлінських рішень щодо нормалізації інвестиційної діяльності підприємства відповідно до передбачених цілей і показників;
- коригування за необхідності окремих цілей і показників інвестиційної діяльності у зв'язку зі зміною зовнішнього інвестиційного середовища, кон'юнктури інвестиційного ринку і внутрішніх умов.

Згідно з цими функціями інвестиційний контролінг не обмежується лише внутрішнім контролем за здійсненням інвестиційної діяльності та інвестиційних операцій, але є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, інвестиційним аналізом, інвестиційним плануванням і внутрішнім інвестиційним контролем на підприємстві.

Переважає більшість науковців розрізняє такі **види контролінгу інвестиційних проєктів**: оперативний і стратегічний. Проте в економічній літературі є думка про те, що крім названих видів контролінгу, до них можна віднести ще й поточний. Такої позиції дотримуються вітчизняні науковці І. О. Бланк та Н. М. Гуляєва [4, с. 73]. Це цілком слушна пропозиція і з думкою цих науковців можна повністю погодитись.

Кожному із перелічених видів контролінгу має відповідати визначена його сфера і періодичність здійснення його функцій. У нижченаведеній таблиці показані основні характеристики окремих видів інвестиційного контролінгу на підприємстві (див. табл. 7.1).

Таблиця 7.1

ХАРАКТЕРИСТИКА ОКРЕМИХ ВИДІВ ІНВЕСТИЦІЙНОГО КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Види інвестиційного контролінгу	Основна сфера контролінгу	Основний контрольний період
1. Стратегічний контролінг	Контроль інвестиційної стратегії і її цільових показників	Квартал; рік
2. Поточний контролінг	Контроль поточних інвестиційних планів	Місяць; квартал
3. Оперативний контролінг	Контроль бюджетів	Тиждень; декада; місяць

7.3. КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЄКТІВ У КОНТРОЛІНГУ

Центральне місце в контролінгу інвестиційних проєктів посідає вибір критерію оцінки досягнення цілей. Цілі здійснення інвестиційних проєктів можуть бути як фінансовими, так і нефінансовими. Розглянемо переважно фінансові цілі, як найбільш типові в умовах ринкової економіки. Відомо безліч фінансових критеріїв оцінки інвестиційних проєктів, кожен з яких має свої переваги і недоліки.

Умовна класифікація критеріїв оцінки інвестиційних проєктів зображена на рис. 7.1.

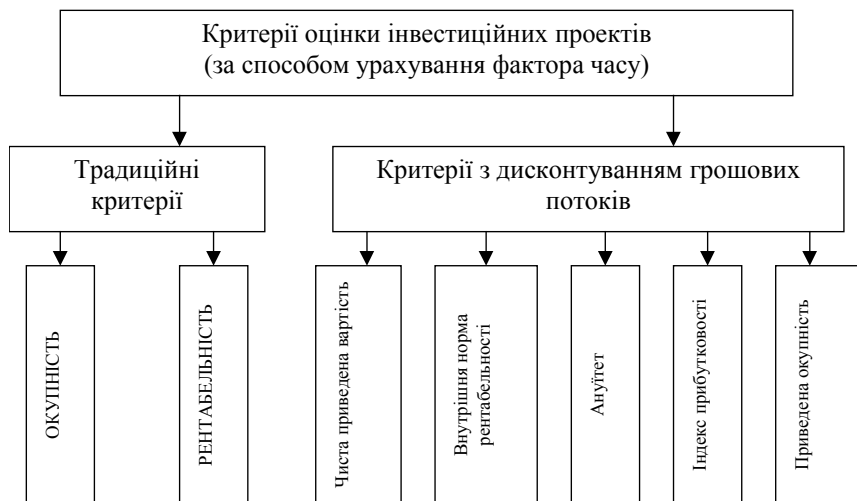


Рис. 7.1. Класифікація критеріїв оцінки інвестиційних проєктів

Зрозуміло, що використання різних критеріїв оцінки інвестиційних проєктів приводить до різних результатів. Тому кінцевий вибір критерію (чи критеріїв), які використовуються в контролінгу інвестиційних проєктів, повинен здійснюватися з урахуванням специфіки конкретної ситуації.

Якщо проєкт зводиться до грошових потоків, його можна оцінити, порівнявши ряд очікуваних грошових потоків з первісними виплатами, що повинні бути зроблені. Така оцінка може привести до прийняття чи відмови від проєкту (якщо розглядається тільки один проєкт) або до класифікації проєктів (якщо вибирається один з декількох).

Розглянемо проект, використовуючи для цього такий приклад (рис. 7.2).

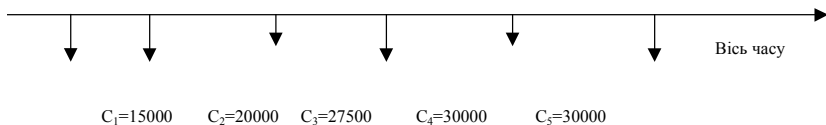


Рис. 7.2. Грошові потоки інвестиційного проекту

Щоб його оцінити, на перший погляд, складається враження, що необхідно підсумовувати всі п'ять потоків готівки і порівнювати отриманий підсумок — 122 500 гр. од. з початковими витратами. У такий спосіб може здатися, що проект, який розглядається, збагатить підприємство, тому що принесе більшу суму, ніж та, у що обходиться сам проект. Ясно, що це досить спрощений спосіб міркування, тому що він ігнорує фактор часу, але визначені емпіричні критерії, які застосовуються у практиці, залежать саме від цього типу міркувань. Ми почнемо з обговорення цих позачасових емпіричних критеріїв перш, ніж обговоримо більш розроблені критерії, що враховують за допомогою категорії дисконтування фактор часу.

Приклад. Нехай інвестиційний проект коштує 70 000 гр. од. і повинен дати п'ять наступних грошових потоків: 15 000, 20 000, 27 500, 30 000, 30 000 гр. од.

$$I = 70\,000$$

Отже, під емпіричними позачасовими критеріями ми розуміємо критерії інвестування, що не враховують фактор часу.

Економіст відразу відкидає такі критерії, тому що їх використання засноване на ідеї, що заперечується як найвідомішими теоретиками, так і більшістю практиків (особливо в період інфляції, коли гроші швидко «тануть»), тому що занадто очевидна абсурдність твердження того, що 1 гр. одиниця (для прикладу 1 грн) сьогодні чи 1 грн через 1, 2, 3, ... n років немає ніякої різниці.

Однак, деякі з цих критеріїв, усупереч здоровому глузду, широко застосовуються практиками, особливо такі, як строк окупності і середня норма рентабельності.

Отже, розглянемо ці критерії з метою виявлення їхніх переваг і недоліків, а також визначення сфери застосування кожного критерію.

7.3.1. ТРАДИЦІЙНІ КРИТЕРІЇ

До найчастіше застосовуваних в практичній діяльності підприємств і організацій критеріїв оцінки інвестиційних проєктів, як зазначалося, належать *окупність* та *рентабельність*.

Окупність інвестицій (капіталовкладень) — це термін, протягом якого будуть повернуті капітальні вкладення у вигляді прибутку.

Якщо щорічний прибуток приблизно однаковий, то окупність витрат можна розрахувати за формулою:

$$O = K / C, \quad (7.1)$$

де K — капіталовкладення;

C — середньорічний дохід.

Якщо ж доходи надходять нерівномірно, те окупність можна знайти, послідовно додаючи доходи кожного періоду доти, поки отримане значення не зрівняється з початковою сумою капіталовкладень:

$$O = \frac{t}{\sum C_i} = K, \quad (7.2)$$

де C_i — чистий дохід за i -ий рік.

Термін окупності можна також вирахувати як відношення вартості використаного капіталу до середньої суми повернення капіталу.

Повернення капіталу при цьому являє собою суму очікуваних щорічних (постійних) прибутків, калькуляційних амортизаційних відрахувань та середньої різниці між калькуляційними відсотками і відсотками по залученому капіталу.

Згідно з цим методом більшу перевагу матиме той інвестиційний проєкт, період повернення капіталу якого не перевищує встановленого наперед періоду.

Переваги і недоліки критерію окупності систематизовані в табл. 7.2.

Критерій окупності, крім серйозних переваг, має і серйозні недоліки, тому в якості єдиного критерію його використовувати аж ніяк не можна. У багатьох джерелах його використовують в якості допоміжного критерію поряд з показниками, що характеризують ефективність або ефект проєкту.

Іншим традиційним критерієм оцінки інвестиційних проєктів є **рентабельність капіталовкладень**, який визначають відношенням прибутку, що очікується від реалізації проєкту, до суми

капіталовкладень. Даний прибуток виникає як відносна економія витрат. Відповідно до даного критерію більш вигідними вважаються ті інвестиції, у яких рентабельність не є нижчою наперед визначеного мінімального рівня. З двох проектів вибирають проект з найвищою рентабельністю.

Таблиця 7.2

ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ КРИТЕРІЮ ОКУПНОСТІ [33, С. 103]

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> • Простота розрахунку 	<ul style="list-style-type: none"> • Прив'язка до облікових даних (як правило, дохід визначають не за грошовими потоками, а за даними бухгалтерського обліку)
<ul style="list-style-type: none"> • Простота для розуміння і традиції використання 	<ul style="list-style-type: none"> • Інвестиції здійснюються для отримання вигод, які перевищують витрати. Критерій окупності показує, коли інвестор зможе «повернути своє», і нічого не говорить про те, яку вигоду принесе проект за межами терміну окупності, внаслідок чого інвестиційна пропозиція з меншим терміном окупності може здатися більш кращою, ніж варіант, який зможе принести більший сумарний дохід
<ul style="list-style-type: none"> • Відповідність загальноприйнятим методам бухгалтерського обліку і, як наслідок, доступність вихідної інформації 	<ul style="list-style-type: none"> • Ризик враховується лише непрямо (різниця між тривалістю життєвого циклу проекту і терміном окупності — це «запас часу» для того, щоб проект став економічно вигідним). • Не враховується альтернативна вартість використуваних для проекту ресурсів (грошових, кадрових, інформаційних тощо). • Неадитивність (окупність проекту не дорівнює сумі окупностей його етапів)

Даний критерій так само, як і попередній, має свої позитиви і негативи. Узагальнимо їх у табл. 7.3.

Отже, традиційні критерії оцінки інвестиційних проектів мають ряд істотних недоліків, а тому при їх використанні зростає можливість помилки.

Вищеописані традиційні критерії належать до статичних методів (критеріїв). Поряд з ними в зарубіжній економічній літературі виділяють ще такі, як *порівняння витрат і результату та розрахунок вартості машино-години*.

При **порівняльному розрахунку витрат** зіставляються щорічні витрати двох чи декількох інвестиційних проектів з метою вияву проекту з мінімальними витратами. У розрахунках враховуються усі витрати, які пов'язані з проектом, включаючи каль-

куляційні відсотки і амортизацію. При цьому розглядається один плановий період усього терміну реалізації проекту, — як правило, це один рік.

Таблиця 7.3

**ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ КРИТЕРІЮ
РЕНТАБЕЛЬНОСТІ [33, С. 103—104]**

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> • Простота розрахунку 	<ul style="list-style-type: none"> • Не враховується вартість грошей в часі
<ul style="list-style-type: none"> • Відповідність загальноприйнятим методам бухгалтерського обліку і, як наслідок, доступність вихідної інформації 	<ul style="list-style-type: none"> • Прив'язка до умовних бухгалтерських величин (прибуток замість грошових доходів)
<ul style="list-style-type: none"> • Простота для розуміння і традиційність використання 	<ul style="list-style-type: none"> • Показник враховує відносні, а не абсолютні величини (рентабельність може виявитися великою, в той час як прибуток — маленьким) • Ризик враховується тільки непрямо (перевищення розрахункової рентабельності над мінімально прийнятною величиною — це «запас», який показує, наскільки ми маємо право помилятися) • Не враховується альтернативна вартість використаних для проекту ресурсів (грошових, кадрових, інформаційних тощо) • Неадитивність (рентабельність проекту не дорівнює сумі величин рентабельності його етапів)

При порівнянні результатів декількох проектів рішення приймається виходячи з величини прибутку за одиницю часу, що враховується як різниця між виторгом від реалізації проекту та витратами або ж виходячи з величини маржинального прибутку (доходу).

Суть **методу розрахунку вартості машино-години** зводиться до того, що для двох порівняльних інвестиційних проектів зіставляються вартості однієї машино-години. Спершу визначають вартість інвестиційних проектів — придбання устаткування, вартість земельної ділянки під устаткування, встановлення і підключення устаткування, навчання персоналу тощо. Враховується калькуляційний відсоток, термін використання і списання устаткування, а також очікуване у майбутньому завантаження. На підставі цих даних розраховують вартість однієї машино-години для кожного проекту і вибирають проект з найменшою вартістю.

Таким чином, статичні методи оперують середніми значеннями величин, тобто при цьому не враховуються часові відмінності у виникненні витрат і результатів періоду, що розглядається.

На відміну від цих методів (критеріїв) існують динамічні, які передбачають проведення розрахунків для всього терміну реалізації інвестиційного проекту, або, як їх ще називають, критерії з дисконтуванням грошових потоків.

7.3.2. КРИТЕРІЇ З ДИСКОНТУВАННЯМ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ

В основі всіх критеріїв, що використовують дисконтування грошових потоків, лежать такі вихідні передумови:

1. Гроші володіють міноюю (альтернативною) вартістю — це відсоток, під який можна було би вкласти капітал. Завжди існує можливість, не піддаючи себе ризику, вкласти капітал під деякий відсоток (такий відсоток називають ставкою дисконтування). Очевидно, інвестувати можна лише ті кошти, якими інвестор володіє у даний момент, а не ті, що будуть отримані пізніше. Оскільки сьогоднішній дохід можна інвестувати під визначений відсоток з нульовим ризиком неповернення капіталу, цінність сьогоднішнього доходу більша від цінності завтрашнього доходу тієї ж величини на відсоток, який можна одержати шляхом інвестування сьогоднішнього доходу. Аналогічно сьогоднішня цінність майбутнього доходу буде меншою від його номінального значення на величину відсотків, які міг би одержати інвестор за цей час. *Дисконтування* — це процедура визначення сьогоднішньої вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактора часу.

2. Запаси ресурсів не обмежені.

3. Гроші — загальний еквівалент, тобто будь-які ресурси можна придбати за гроші.

4. Головна і єдина мета фірми — підвищення її акціонерної вартості.

5. Менеджер діє раціонально (чи прагне діяти раціонально) відповідно до мети фірми.

Таким чином, сьогоднішня вартість (PV) майбутнього грошового потоку (C) дорівнює:

$$PV = C_t / (1 + r)^t, \quad (7.3)$$

де r — ставка відсотка за один період (ставка дисконтування);

t — кількість періодів часу від початкового моменту до моменту одержання суми C .

Найважливішими критеріями дисконтування грошових потоків є:

- чиста приведена вартість (чистий приведений дохід);
- внутрішня норма рентабельності (внутрішня ставка доходності);
- термін приведеної окупності (період окупності дисконтований);
- індекс прибутковості (індекс доходності);
- ануїтет.

Чиста приведена вартість або чистий приведений дохід (Net Present Value, NPV) — це сума приведених вартостей усіх грошових доходів і витрат. Чисту приведену вартість, або чистий приведений дохід інвестиційного проекту можна визначити як максимальну суму, що може заплатити фірма за можливість інвестувати кошти в даний проект без погіршення свого фінансового становища. Даний показник розраховується як алгебраїчна сума теперішніх вартостей всіх елементів чистого грошового потоку від інвестицій, який складається як із інвестиційних витрат, так і зі зворотного грошового потоку від експлуатації проекту, а саме:

$$NPV = \sum_t C_t / (1 + r)^t, \quad (7.4)$$

де C — чистий грошовий потік від інвестицій у t -му періоді життєвого циклу інвестицій;

t — індекс періоду (кількість періодів життєвого циклу інвестицій).

Якщо період експлуатації інвестицій не визначається в проектних даних, то в розрахунках її приймають тривалістю 5 років;

r — ставка відсотка за один період або ставка дисконтування, що виражена десятковим дробом.

Згідно з цим методом, суми надходжень і виплат протягом терміну використання об'єкта інвестицій зводяться до початкового моменту часу, тобто дисконтуються. У кожному періоді розглядається різниця між надходженнями і виплатами, яку називають ще як оберненим припливом коштів. Якщо сума коштів, яка зведена до початкового моменту, за вирахуванням суми інвестованого капіталу більша або дорівнює нулю, то така інвестиція вважається ефективною.

Недолік цього методу — важко визначити ставку дисконтування, тобто можливості альтернативного використання капіталу (у різних джерелах наводяться різні варіанти її вибору). Трудність ще й у тім, що, правду кажучи, тривалість життєвого циклу

порівнюваних інвестиційних проектів повинна бути однаковою, що на практиці зустрічається досить рідко.

Внутрішня норма рентабельності або внутрішня ставка дохідності (Internal Rate of Return, IRR) — це ставка дисконтування, при якій чиста приведена вартість інвестицій дорівнює нулю. Внутрішня норма рентабельності інвестиційного проекту не повинна бути меншою за деякий мінімум, який фірма для себе визначила. Внутрішню норму рентабельності можна представити як темп росту інвестованого капіталу.

Інший варіант інтерпретації даного показника: внутрішня норма рентабельності — це найвища ставка відсотка, яку може заплатити інвестор, не втративши при цьому в грошах, якщо усі кошти для фінансування інвестиційного проекту узяті в борг і загальна сума (основна сума плюс відсотки) повинна бути виплачена з доходів від інвестиційного проекту після їх одержання. Найважливіша перевага цього критерію у тому, що немає необхідності точно знати ставку дисконтування. Поряд з цим багато керівників звикли мислити категоріями відсотків, а тому внутрішня норма рентабельності, яка виражена у відсотках, психологічно краще сприймається. Недоліки цього критерію в тім, що він враховує не абсолютні, а відносні витрати і вигоди (тобто проект, що пропонує вкладення \$1 і одержання \$2, виявляється більш перспективним, ніж проект, що припускає вкладення \$1000 і одержання \$1999). Крім того, у деяких випадках (якщо знак грошових потоків змінюється більше одного разу) той самий інвестиційний проект має декілька внутрішніх норм рентабельності, що виключає можливість використання даного критерію в якості основного.

Для розрахунку показника внутрішньої норми рентабельності необхідно розв'язати відносно r наступне рівняння:

$$\sum_t C_t / (1 + r)^t = 0. \quad (7.5)$$

Внутрішня норма рентабельності дорівнює значенню r , при якому дане рівняння правильне.

Якщо кількість періодів t значна, то корені цього рівняння простіше знайти чисельними методами або ж за допомогою спеціальних довідкових таблиць. Можна також скористатися стандартними комп'ютерними програмами (електронні таблиці) і функціями.

Термін приведеної окупності або період окупності інвестицій дисконтований (Payback Period, PP) показує, в який момент

часу чиста приведена вартість інвестицій дорівнюватиме нулю. Для цього необхідно розв'язати відносно t рівняння:

$$\sum_t C_t / (1 + r)^t = 0 \quad (7.6)$$

Значення t , при якому дане рівняння правильне, і буде терміном приведеної окупності.

Різниця між тривалістю життєвого циклу інвестицій і терміном приведеної окупності — це період, коли проект приносить економічну вигоду, а крім того, це непряма оцінка «запасу міцності» інвестиційного проекту: чим більша ця різниця, тим менший ризик. Недолік даного критерію полягає в тому, що, як і проста окупність, він не показує, яку економічну вигоду принесе інвестиційний проект після настання моменту окупності. Для обчислення показника необхідно визначити ставку дисконтування, що викликає деякі труднощі.

Індекс прибутковості, або індекс рентабельності (Profitability Index, PI) — це відношення приведеної вартості всіх грошових доходів по інвестиційному проекту до приведеної вартості інвестованого капіталу:

$$PI = PV / K, \quad (7.7)$$

де K — капіталовкладення.

Індекс прибутковості показує, яку економічну вигоду принесе інвестиційний проект на кожну затрачену гривню. Недолік критерію — труднощі трактування грошових потоків: одні й ті ж самі витрати можна віднести як до поточних, так і до капітальних.

Ануїтет (annuity) — це послідовність однакових регулярно повторюваних грошових потоків. На практиці часто зустрічаються інвестиційні проекти, грошові потоки від яких надходять рівномірно.

Для розрахунку приведеної вартості послідовності з n грошових потоків однакової величини використовується така формула:

$$B(n, r) = [1 - (1 + r)^{-n}] / r, \quad (7.8)$$

де B — приведена вартість ануїтету в одну грошову одиницю;
 n — кількість періодів, коли виникають грошові потоки.

На практиці часто зустрічаються інвестиційні проекти, грошові потоки від яких надходять нерівномірно, однак для оцінки таких проектів у багатьох випадках бажано визначити, якому уявленому ануїтету еквівалентний даний інвестиційний проект.

Знаючи анuitет завбільшки в одну грошову одиницю, це можна зробити за допомогою наступної формули:

$$C = PV / B(n, r), \quad (7.9)$$

де C — анuitет;

PV — приведена вартість грошових потоків оцінюваного проекту.

Таким чином, якщо анuitет проекту приведеної вартості PV дорівнює C і якщо інвестор може вкласти свій капітал під відсоток r , то інвестору байдуже, чи вкладати гроші в даний інвестиційний проект, чи у кожний з n періодів та одержувати однакові платежі в розмірі C .

Згідно з методом анuitету, інвестиція вважається ефективною, якщо її анuitет більший або дорівнює нулю.

Розрахунок анuitету буває корисний при порівнянні проектів з нерівномірними грошовими потоками, оскільки дозволяє привести всі грошові потоки до масштабу одного року. Анuitет застосовується також у контролінгу лізингових операцій (при розрахунку розміру оптимальних лізингових платежів).

Перевага критерію анuitету — можливість порівняння проектів різної тривалості (тоді як для методу приведеної вартості це неприпустимо). Недоліки методу — ті ж, що й у методі приведеної вартості.

Приклад. Розглянемо розрахунок усіх показників дисконтування грошових потоків. Нехай інвестиційний проект характеризується такими грошовими потоками:

Рік	0-й	1-й	2-й	3-й	4-й	5-й
Грошові потоки, \$	-100	20	30	40	50	40

Нехай ставка дисконтування складає 10 % річних.

Розв'язок:

Приведена вартість усіх грошових доходів, \$:

$$\frac{20}{(1+0,1)^1} + \frac{30}{(1+0,1)^2} + \frac{40}{(1+0,1)^3} + \frac{50}{(1+0,1)^4} + \frac{40}{(1+0,1)^5} = 132.$$

Чиста приведена вартість усіх грошових доходів та інвестицій, \$:

$$\frac{-100}{(1+0,1)^0} + \frac{20}{(1+0,1)^1} + \frac{30}{(1+0,1)^2} + \frac{40}{(1+0,1)^3} + \frac{50}{(1+0,1)^4} + \frac{40}{(1+0,1)^5} = 32.$$

Внутрішню норму рентабельності визначаємо чисельними методами, підставляючи в рівняння різні значення r . Для даного проекту во-

на складі 20 % (чиста приведена вартість при підстановці значення $r = 20\%$ виявляється рівною нулю, що і необхідно за визначенням).

$$\frac{-100 \quad 20 \quad 30 \quad 40 \quad 50 \quad 40}{(1 + 0,2)^0 + (1 + 0,2)^1 + (1 + 0,2)^2 + (1 + 0,2)^3 + (1 + 0,2)^4 + (1 + 0,2)^5} = 0.$$

Щоб визначити анuitет, якому еквівалентний даний інвестиційний проект, розрахуємо спочатку приведену вартість анuitету на 5 років звабільшки в одну грошову одиницю при вибраній ставці дисконтування (10 %):

$$B(5, 10\%) = [1 - (1 + 0,1)^{-5}] / 0,1 = 3,79.$$

Анuitет, еквівалентний даному інвестиційному проекту, можна визначити, розділивши приведену вартість усіх доходів на значення $B(5, 10\%)$:

$$C = 132 / 3,79 = 34,83.$$

Таким чином, наш інвестиційний проект еквівалентний анuitету в \$34,83, тобто його приведена вартість така ж, як в уявного проекту, що припускає щорічні надходження в розмірі \$34,83 протягом п'яти років.

Отже, розглянувши особливості різних критеріїв дисконтування грошових потоків, можна зробити висновки про їхні переваги і недоліки через контролінг інвестиційних проектів.

Перевагами критеріїв дисконтування є те, що:

- враховується альтернативна вартість використовуваних ресурсів;
- у розрахунок приймаються реальні грошові потоки, а не умовні бухгалтерські величини, тобто оцінка інвестиційних проектів проводиться з позиції інвестора і не залежить від облікової політики;
- оцінка інвестиційних проектів відбувається виходячи з мети забезпечення добробуту власника підприємства — акціонера.

Недоліки критеріїв дисконтування (впливають з вихідних припущень):

- підвищення акціонерної вартості фірми — не єдина мета підприємства (крім того, існують маркетингові, соціальні, науково-технічні, психологічні й інші цілі), отже, обмежуватися винятково фінансовими критеріями не можна: на додаток до них у системі контролінгу повинні використовуватися й інші критерії, що оцінюють фактори психологічного, соціального, науково-технічного плану;
- менеджери не завжди діють раціонально і не завжди прагнуть до цього; цілі менеджерів не завжди збігаються з цілями фірми;

- деякі з використовуваних ресурсів важко оцінити в грошовому виразі (наприклад, такі, як час висококваліфікованих співробітників).

Критерії дисконтування грошових потоків дещо складніші у застосуванні, ніж традиційні критерії (окупність і рентабельність) і пред'являють більш високі вимоги до кваліфікації аналітика. Серед них слід зазначити такі:

- важко підібрати ставку дисконтування, яка б адекватно відображала альтернативну вартість ресурсів;

- прогноз грошових потоків не завжди досить точний (іноді він відображає суб'єктивні переваги експерта);

- важко збирати вихідну інформацію, оскільки існуюча система бухгалтерського обліку не в повній мірі пристосована для відображення реальних грошових потоків;

- відносна складність розрахунків;

- критерії не традиційні для вітчизняної економіки, тому гірше сприймаються.

У цілому критерії дисконтування (динамічні) більш досконалі, ніж традиційні (статичні): вони відображають закони ринку капіталу, дозволяючи оцінити упущену вигоду від вибору конкретного способу використання ресурсів, тобто економічну вартість ресурсів. Проте у чистому вигляді в контролінгу ці критерії можуть використовуватися тільки в умовах «досконалого ринку». Для аналізу інвестицій в умовах невизначеності, неповної інформації будуть потрібні модифікації критеріїв. Основна проблема, що постає при використанні критеріїв дисконтування грошових потоків у контролінгу інвестиційних проектів, — вибір ставки дисконтування.

У цілому ставка дисконтування має відображати альтернативну вартість капіталу, тому вона залежить від можливостей вкладення капіталу, що є на підприємстві. У літературі зустрічається безліч різних підходів до визначення ставки дисконтування. Розглянемо найбільш розповсюджені (середньозважена вартість капіталу, відсоток по позичковому (залученому) капіталу, ставка по безпечних вкладеннях та ін.) і наведемо переваги й недоліки кожного підходу.

Середньозважена вартість капіталу — це середній відсоток, що підприємство сплачує за використання капіталу (залучених і власних коштів). Для прикладу розрахуємо середньозважену вартість капіталу (вихідні дані в табл. 7.4).

**ВИХІДНІ ДАНІ ДЛЯ РОЗРАХУНКУ
СЕРЕДНЬОЗВАЖЕНОЇ ВАРТОСТІ КАПІТАЛУ**

Кошти (засоби)	Сума, тис. дол	Вартість капіталу з відповідного джерела (%, дивіденди без податків)
Власні	100	20
Залучені	100	10
Всього	200	—

Тоді середньозважена вартість капіталу розраховується у такий спосіб:

$$[(100 : 200) \cdot 20 \%] : 100 \% + [(100 : 200) \cdot 10 \%] : 100 \% = 15 \%$$

Використання середньозваженої вартості капіталу в якості ставки дисконтування має *переваги*:

- вартість капіталу можна точно розрахувати;
- по вартості капіталу можна оцінювати принаймні один з можливих варіантів альтернативного використання ресурсів — повернення грошей акціонерам і кредиторам пропорційно до їхніх внесків у капітал підприємства.

Однак є в цього підходу і *недоліки*, що зводяться до наступного:

- середньозважена вартість капіталу розраховується на основі відсотка по залучених коштах і дивідендах, але і відсоток, і дивіденди містять у собі поправку на ризик; у ході дисконтування поправка на ризик враховується при розрахунку складного відсотка, тому ризик як би наростає рівномірно з часом (однак це відбувається не завжди);

- середньозважена вартість капіталу не є постійною величиною (в результаті здійснення інвестицій вона може змінитися за таких умов:

- якщо ризик планованого інвестиційного проекту сильно відрізняється від ризику діяльності фірми в даний час;

- якщо для здійснення проекту підприємству необхідно залучити додатковий капітал з одного конкретного джерела (наприклад, узяти кредит);

- • середньозважена вартість капіталу усереднює усі ризики підприємства, тому що для всіх інвестиційних проектів використовується та сама ставка дисконтування, але різні інвестиційні проекти того самого підприємства можуть достатньо відрізнятися за ступенем і характером ризику;

• • використання середньозваженої вартості капіталу як ставки дисконтування припускає, що внутрішня норма рентабельності будь-якого інвестиційного проекту підприємства має бути вище середньозваженої вартості капіталу, але це не обов'язково: в одного проекту вона може бути вища, в іншого нижча, важливо лише, щоб внутрішня норма рентабельності всього інвестиційного портфеля підприємства була не нижчою від вартості капіталу (з урахуванням можливої зміни вартості капіталу в результаті здійснення інвестиційного проекту).

Відсоток по позичковому (залученому) капіталу — це поточна ефективна ставка відсотка по довгостроковій заборгованості, тобто процент, під який підприємство може взяти в борг у даний час. Дійсно, якщо капітал можна інвестувати, або повернути позикодавцям, то відсоток по залучених (позичених) коштах дорівнює альтернативній вартості капіталу. Слід підкреслити, що в якості ставки дисконтування необхідно використовувати тільки ефективну ставку відсотка, що може відрізнитися від номінальної, оскільки період капіталізації відсотків може бути різним.

Наприклад, якщо сума кредиту складає 1 млн грн, 20 % річних нараховуються раз на рік, причому всі відсотки виплачуються з чистого прибутку, то за рік буде нараховано:

$$0,2 \cdot 1\,000\,000 = 200\,000,$$

тобто ефективна ставка відсотка складе 20 %.

Якщо ж відсотки нараховуються і капіталізуються раз на півроку, то розрахунок ведеться за формулою складного відсотка:

$$\begin{aligned} 0,2/2 \cdot 1\,000\,000 + (1\,000\,000 \cdot 0,2 / 2 + 1\,000\,000) \cdot 0,2 = \\ = 100\,000 + 110\,000 = 210\,000, \end{aligned}$$

тобто ефективна ставка відсотка за рік складе:

$$210\,000 / 1\,000\,000 = 0,21.$$

Слід урахувати, що виплати відсотків по заборгованості у встановлених законодавством межах не обкладаються податком, тоді як виплати дивідендів обкладаються. Тобто для прямого зіставлення ставок відсотків необхідно скоригувати їх на податок.

Наприклад, якщо ставка податку з прибутку 25 %, а відсоток з кредиту виплачується раз на рік у розмірі 20 % із прибутку до оподаткування, то ефективна ставка відсотка по такому кредиту дорівнює:

$$0,2 \cdot (1 - 0,25) = 0,15, \text{ тобто } 15 \%.$$

Однак у такого підходу є свої недоліки.

Розмір ефективної ставки відсотка по позикових коштах обумовлений комбінацією трьох факторів (і, можливо, не відображає зміни вартості грошей у часі):

перший — вартість грошей у часі;

другий — рівень відсотка, обумовлений контрактом; утім, через непевність у надходженні платежу очікувана сума відсотка може виявитися нижчою, ніж встановлена контрактом;

третій — небажання інвесторів ризикувати; внаслідок з їхньої позиції, цінність грошових потоків в умовах визначеності менша, від цінності грошових потоків в умовах невизначеності, навіть якщо їхні математичні очікування рівні між собою.

Останні два фактори накладають певні труднощі використання ставки дисконтування, яка дорівнює розміру відсотка по позикових коштах.

Ставка по безпечних вкладеннях. Ставку відсотка по безпечних вкладеннях можна розглядати як альтернативну вартість грошей. Визначимо, що розуміється під безпекою вкладень. Існують визначені види ризику, що неможливо усунути на практиці і які відбиваються на всіх відсоткових цінних паперах (наприклад, ризик зміни відсоткових ставок у майбутньому). Для практичного використання було б доцільно дещо спростити задачу, звівши весь різноманітний спектр ризиків до ймовірності того, що фактичні грошові доходи виявляться меншими від запланованих. Це значить, що в якості ставки дисконтування можна використовувати ставку відсотка по таких інвестиціях, ризик неплатежу (чи ненадходження грошових доходів), по яких практично нульовий. На Заході роль такої ставки, як правило, відіграє ставка відсотка по державних цінних паперах. В умовах України можна використовувати, наприклад, ставку Національного банку. Недоліком цього підходу в умовах України є те, що важко визначити, які вкладення вважати безпечними («скаче» навіть прибутковість державних цінних паперів).

Ставка по безпечних вкладеннях з поправкою на ризик. Ставка дисконтування з поправкою на ризик дорівнює ставці відсотка по безпечному вкладенню, скоригованою з урахуванням ризику:

$$r = r_f + \beta (r_m - r_f), \quad (7.10)$$

де r — шукана ставка дисконтування;

β — показник «бета», що характеризує взаємозв'язок між середньоринковою прибутковістю і прибутковістю даної інвестиції;

r_m — середньоринкова прибутковість;

r_f — прибутковість безпечного вкладення.

Показник «бета» розраховується на основі нагромаджених статистичних даних. Розрахунком показників «бета» для цінних паперів, що користуються попитом, на найбільших світових фондових біржах займаються спеціалізовані інвестиційні фірми. «Бета» характеризує взаємозв'язок між прибутковістю даної інвестиції і середньоринковою прибутковістю. Наприклад, якщо коефіцієнт $\beta = 2$, це означає, що при зростанні середньоринкової прибутковості на 1 % прибутковість по даній інвестиції виросте на 2 %.

В основі використання такої ставки дисконтування лежить модель визначення ціни капітальних активів (*CAPM, capital asset pricing model*). При цьому варто лише зауважити, що коефіцієнт «бета» для більшості інвестиційних проектів будь-якого підприємства одержати практично неможливо.

Комбінація ставки з поправкою на ризик і вартості боргу.

Використання середньозваженої вартості капіталу в якості ставки дисконтування «зрівнює» ризику всіх інвестиційних проектів підприємства. Щоб відобразити відмінності в ризику різних проектів, показник середньозваженої вартості капіталу можна дещо модифікувати. Одним з можливих підходів є дисконтування грошових потоків за ставкою, що відображає лише ризик самого проекту і не враховує ефекту фінансування, начебто проект фінансується виключно власними засобами. Єдина проблема — можливість підприємства взяти цільовий кредит на здійснення визначеного проекту під пільговий відсоток, який може виявитися значно нижчим, ніж у середньому на ринку. Тоді впровадження інвестиційного проекту дозволить підприємству заощадити частину процентних виплат, а відмова від цього проекту автоматично означає відмову від пільгового кредиту. Тому ставку дисконтування, що дорівнює вартості власного капіталу k , можна використовувати, якщо розглядати приведену вартість проекту як суму таких складників:

1) приведені вартості грошових потоків проекту після податків, але без урахування кредиту і відсотків по ньому;

2) приведені вартості податків, зекономлених внаслідок використання залучених (позикових) коштів за рахунок того, що частина відсотків включається у собівартість і виключається з оподаткованого доходу;

3) приведені вартості процентних виплат, зекономлених за рахунок використання пільгових кредитів (якщо такі є).

Скоригована приведена вартість *APV* (*adjusted present value*) при такому підході дорівнює:

$APV = PV$ (інвестиції) + PV (грошові потоки від операцій) + PV (зменшення податків через сплату відсотків) + PV (пільговий процент);

$$APV = I_0 + \sum_t C_t / (1 + k)^t + \sum_t T_t / (1 + I_d)^t + \sum_t S_t / (1 + i_d)^t, \quad (7.11)$$

де I_0 — первісні інвестиції (капіталовкладення);

T_t — податкові відрахування, зекономлені в t -му році внаслідок використання конкретної схеми фінансування;

S_t — величина відсотків, зекономлених у році t внаслідок використання пільгового кредиту;

i_d — відсоток по позикових коштах (скоригований з урахуванням зменшення податку з прибутку внаслідок включення відсотків по позикових коштах у собівартість).

Щоб відобразити різницю між ризикованістю грошових потоків, доданки дисконтують за різними ставками. Грошові потоки, зв'язані з економією податків і використанням пільгового кредиту, необхідно дисконтувати за ставкою, що дорівнює відсотку по залучених коштах: грошові потоки, що виникають через економію податків і відсотків, точно відомі. Грошові потоки, пов'язані зі здійсненням самого проекту, зв'язані з найбільшим ризиком, а тому їх необхідно дисконтувати за ставкою, що дорівнює відсотку по безпечних вкладеннях плюс премія за ризик конкретного проекту.

Приклад. Підприємство здійснює дуже ризикований проект, ставка дисконтування для якого повинна складати 20 %.

Очікувані грошові потоки проекту без урахування фінансування, тис. дол:

Рік	0-й	1-й	2-й	3-й	4-й	5-й
Грошові потоки проекту	-100	20	30	40	50	40

Однак у підприємства є можливість взяти пільговий кредит на здійснення цього проекту: якщо ставка відсотка по звичайному кредиту на ринку складає 15 %, то по пільговому — всього 10 %. Процентні виплати по звичайному і по пільговому відсотку такі:

по пільговому кредиту — 10 % або 10 тис. дол на рік.;

по звичайному (не пільговому) кредиту — 15 % або 15 тис. дол на рік.;

різниця (зекономлений відсоток) — 5 % або 5 тис. дол на рік.

Відсотки по пільговому кредиту включаються в собівартість, що дозволяє зменшити оподатковуваний прибуток:

$$[10 \cdot 25 \%] : 100 \% = 2,5 \text{ тис. дол.}$$

Розв'язок:

Приведена вартість грошових потоків проекту за ставкою 20 % така:

$$[20 / (1 + 0,2)^1] + [30 / (1 + 0,2)^2] + \\ + [40 / (1 + 0,2)^3] + [50 / (1 + 0,2)^4] + [40 / (1 + 0,2)^5] = 100,84.$$

Приведена вартість зекономлених відсоткових платежів розраховується за ставкою 15 %:

$$[5 / (1 + 0,15)^1] + [5 / (1 + 0,15)^2] + [5 / (1 + 0,15)^3] + \\ + [5 / (1 + 0,15)^4] + [5 / (1 + 0,15)^5] = 16,76.$$

Приведена вартість зекономлених податків розраховується за ставкою 15 %:

$$[2,5 / (1 + 0,15)^1] + [2,5 / (1 + 0,15)^2] + [2,5 / (1 + 0,15)^3] + \\ + [2,5 / (1 + 0,15)^4] + [2,5 / (1 + 0,15)^5] = 8,37.$$

Таким чином, скоригована приведена вартість проекту (APV) дорівнює:

$$APV = -100 + 100,84 + 16,76 + 8,37 = 25,97.$$

Головні переваги скоригованої приведеної вартості такі:

- врахована специфіка проекту;
- врахований ефект особливості фінансування проекту;
- частково врахований різний ступінь ризику для різних грошових потоків.

Недоліки даного методу:

- не враховані конкретні джерела ризику;
- різний ступінь ризику різних грошових потоків врахований лише частково (наприклад, ризику можуть бути піддані не всі грошові потоки від операцій, а лише їх частина, наприклад, витрати на матеріали і комплектуючі);
- утруднено визначення точного значення поправки на ризик;
- ризик урахований через ставку дисконтування, тобто передбачається, що більш віддалені за часом грошові потоки пов'язані з більшим ризиком (що не завжди відповідає істині).

Альтернативна вартість грошей. Під альтернативною вартістю грошей як правило розуміють внутрішню норму рентабельності гранично прийнятого або гранично неприйнятого проекту.

Наприклад, на підприємстві є три інвестиційних проекти: А, В, С. Грошові потоки проектів наведені у табл. 7.5.

ГРОШОВІ ПОТОКИ ЗА РОКАМИ

Проект	Грошові потоки, тис. дол				Внутрішня норма рентабельності, %
	0-й рік	1-й рік	2-й рік	3-й рік	
А	-100	40	50	70	25
В	-200	70	90	90	12
С	-300	120	120	200	20

Підприємство вирішило здійснювати проекти А і С, а від проекту В відмовитись. Таким чином, підприємство може взяти в якості ставки дисконтування 20 %-у внутрішню норму рентабельності граничного прийнятого проекту або 12 %-у внутрішню норму рентабельності граничного неприйнятого проекту (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

ЧИСТА ПРИВЕДЕНА ВАРТІСТЬ КОЖНОГО З ПРОЕКТІВ

Проект	При 12 %	При 20 %
А	23,78	7,43
В	0,00	-22,18
С	43,26	0,00

З точки зору теорії використання внутрішньої норми рентабельності граничного прийнятого або граничного неприйнятого проекту є цілком оправданим, проте недолік методу в тому, що на практиці визначити це значення досить складно і, крім цього, відсотки по граничному прийнятому проекту і граничному неприйнятому проекту будуть різні.

Підводячи підсумок, слід зазначити, що існує безліч різних підходів щодо визначення ставки дисконтування; при цьому у кожного з них є свої «плюси» і «мінуси». Вибір ставки дисконтування у контролінгу інвестиційних проектів досить непросте завдання.

Складність полягає в тому, що з позиції математики не лише результат оцінки, але й результат ранжування інвестиційних проектів залежить від ставки дисконтування. У зв'язку з цим багато дослідників пропонують розраховувати *NPV* за діапазоном ставок дисконтування, щоб вияснити, наскільки пока-

зник чистої приведеної вартості є чутливим до зміни ставки дисконтування. Це зручно зробити з допомогою графіка чистої приведеної вартості, на якому по осі абсцис відкладається ставка дисконтування, а по осі ординат — чиста приведена вартість проекту при існуючій ставці дисконтування. Точка перетину кривої чистої приведеної вартості з віссю абсцис відповідає внутрішній нормі рентабельності. Розрахунок чистої приведеної вартості по цілому діапазону ставок дисконтування зменшує можливість помилки, проте одночасно збільшує роль суб'єктивних суджень і роздумів контролера.

7.3.3. КРИТЕРІЇ В УМОВАХ РИЗИКУ І НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

Інвестиційна діяльність, як і будь-який інший вид діяльності, супроводжується певними ризиками, а в окремих випадках ще й невизначеністю. Більшість інвесторів готові піти на ризик тільки в тому випадку, якщо одержать за це додатковий виграш (у вигляді прибутків). Тому для повноцінного аналізу інвестицій контролер повинен визначити, скільки коштує ризик в очах інвестора, тобто за який додатковий прибуток інвестор погодиться ризикувати.

Існує багато підходів щодо вирішення непростієї проблеми аналізу інвестиційних проектів в умовах ризику і невизначеності. Досить виважену і обгрунтовану класифікацію інвестиційних ризиків наводить Н. М. Гуляєва [4, с. 100]. Автор виділяє такі ознаки класифікації їх як сфери прояву, форми інвестування та джерела виникнення.

За сферами прояву інвестиційні ризики автор поділяє на такі:

- а)** економічні ризики, які пов'язані зі зміною економічних факторів у сфері здійснення інвестиційної діяльності;
- б)** політичні ризики, що пов'язані з виникненням адміністративних обмежень інвестиційної діяльності, зі змінами державного політичного курсу;
- в)** соціальні ризики, які виникають через виконання вимушених інвестицій і соціальних програм, ризиків страйків на підприємствах-реципієнтах і т. ін.;
- г)** екологічні ризики, які виникають через ризики екологічних катастроф, природних лих — повені, пожеж тощо, що можуть виникнути під час реалізації проекту;
- д)** інші ризики, до яких відносять ризики криміногенного характеру, недобросовісності партнерів по бізнесу тощо.

За формами інвестування — на:

а) ризики реального інвестування, які виникають через невдалий вибір місця розташування будівництва об'єкта інвестування, перебої в постачанні матеріально-технічних ресурсів, невдалий вибір постачальника інвестиційних товарів, зростання їх цін, фактори, що впливають на економічні характеристики експлуатації реальних інвестицій;

б) ризики фінансового інвестування, що виникають через невдалий вибір фінансових інструментів, фінансові проблеми емітентів цінних паперів, непередбачені зміни умов інвестування, недобросовісність відносно інвесторів як торговців, так і емітентів цінних паперів.

За джерелами виникнення — на:

а) систематичні (ринкові) ризики, які обумовлені загальними змінами, що відбуваються в економіці — циклом розвитку економіки країни, кон'юнктури інвестиційного ринку;

б) несистематичні (специфічні або корпоративні) ризики, які властиві конкретному об'єкту інвестування через некваліфіковане управління підприємством — реципієнтом, посилення конкуренції в окремому сегменті інвестиційного ринку, неоптимальну структуру активів і капіталу підприємства тощо.

Ризики завжди виникають при формуванні будь-якого управлінського рішення, коли результат неможливо точно передбачити. Тобто ризики за економічною сутністю розглядаються як можливість втрати або отримання певних вигод, що мають випадкову природу внаслідок певних рішень.

Як відомо із теорії прийняття рішення, розрізняють три можливих ситуації вибору:

— вибір за умов визначеності, коли результат рішення обумовлений чинниками, що можуть бути кількісно оцінені і результат передбачений заздалегідь;

— вибір в умовах ризику, коли результат точно не можна передбачити, але відомо про можливий розподіл вірогідностей настання того або іншого результату рішення;

— вибір в умовах невизначеності, коли результат рішення є випадковим і відсутня інформація про вірогідність настання наслідку рішення.

Ризики не є синонімом невизначеності, але вони виникають саме в умовах невизначеності і саме через необхідність суб'єкта господарювання зробити вибір при формуванні управлінського рішення, виходячи з певних прогностичних параметрів вибору.

Виходячи з практики здійснення управлінської діяльності в умовах невизначеності і ризику важливими є не тільки знання можливих наслідків будь-якого рішення, але й інформація про вірогідність їх настання.

Концепція врахування фактора ризику в інвестиційних розрахунках полягає в об'єктивній оцінці його рівня з метою забезпечення формування необхідної дохідності інвестиційних операцій і розробки системи заходів, що мають мінімізувати його негативні фінансові наслідки для інвестиційної діяльності підприємства.

Вірогідність виникнення непередбачених фінансових втрат (недоотримання інвестиційних доходів і прибутку, втрати інвестованого капіталу тощо) при реалізації проектів в ситуації невизначеності умов інвестиційної діяльності є однією з характеристик рівнів інвестиційних ризиків. Як правило, в літературі з оцінки і відбору проектів ризику розглядаються як можливе розсіювання результатів відносно їх найбільш вірогідного середнього значення, під яким розуміється середньозважена величина із суми добутків можливих значень результатів на вірогідність настання таких результатів.

Найчастіше при оцінці ризиків проектів має місце розподіл вірогідностей за нормальним законом. Розподіл вірогідностей може бути представлений як у дискретній, так і у безперервній формі.

Оскільки при настанні ризикової події інвестор має справу із фінансовими наслідками прийнятого рішення про інвестиції, недостатньо керуватися при його формуванні лише міркуваннями відносно очікуваної дохідності проекту. Виправданим є попереднє визначення рівня ризикованості проектною інвестицією, а потім оцінка достатності рівня очікуваної дохідності для компенсації можливих втрат при реалізації проекту, виходячи з рівнів його ризиків. Тобто вимір інвестиційних ризиків є лише однією стороною проблеми. Для її вирішення необхідно зіставити рівні ризиків проекту і розмір його очікуваної дохідності.

Методичний інструментарій оцінки рівня інвестиційного ризику передбачає різні економіко-статистичні, експертні, аналогові методи. Вибір конкретних методів оцінки визначається наявністю необхідної інформаційної бази, кваліфікацією інвестиційного менеджера.

Осн^ову оцінки рівня інвестиційного ризику становить група **економіко-статистичних методів**. Вихідною інформацією для виміру ризиків за названими методами є розподіл вірогідностей очікуваних результатів при реалізації інвестиційного проекту.

Загальний алгоритм оцінки рівня інвестиційного ризику виражається формулою:

$$PP = BP \cdot PB, \quad (7.12)$$

де PP — рівень відповідного інвестиційного ризику;

BP — вірогідність настання ризикової події;

PB — розмір можливих фінансових втрат при настанні ризикової події.

Визначений за даним алгоритмом показник не забезпечує об'єктивної характеристики рівнів ризиків інвестиційного проекту, природа економічних показників якого є стохастичною. По-перше, він розраховується в абсолютних одиницях і тільки за певних обмежень може бути використаний для порівняння. По-друге, значення вірогідності настання ризикової події також однозначно може бути визначене тільки при певному збігу чинників як екзогенного, так і ендегенного характеру.

За економічною природою ризику є складним явищем, оскільки різноманітною є гама чинників, що їх породжують. Тому і оцінки ризиків мають орієнтуватися на складну систему параметрів. Наприклад, якщо виходити з того, що інвестиційний проект має власні характеристики ризикованості, які властиві тільки йому, то в оціночних процедурах мова буде йти про визначення загальних або індивідуальних ризиків проекту. Якщо менеджер аналізує здатність інвестиційного проекту вплинути на сукупний рівень ризиків портфеля, програми інвестицій або взагалі на рівень ризикованості всієї економічної системи підприємства при впровадженні на ньому цього проекту, то необхідно оцінити рівень ринкових ризиків.

Загальний ризик, що відноситься до конкретного інвестиційного інструменту, оцінюється, як правило, через значення середньозваженої результатів, дисперсію, середньоквадратичне відхилення, коефіцієнт варіації.

Середньозважена результатів являє собою середнє очікуване значення результату впровадження інвестицій і розраховується за формулою:

$$\bar{R} = \sum_{i=1}^n R_i \cdot P_i \quad (7.13)$$

де R — очікуване значення результату впровадження інвестицій (доходу, наприклад);

R_i — можливе значення результату інвестицій;

P_i — вірогідність настання можливого значення результату від реалізації інвестиційного проекту;

i та n — конкретне та загальне число спостережень результатів.

Дисперсія характеризує ступінь коливання досліджуваного показника результату впровадження інвестицій відносно очікуваного значення на основі заданого розподілу вірогідностей і визначається таким чином:

$$V = \sigma^2 = \sum_{i=1}^n (R_i - \bar{R})^2 \cdot P_i. \quad (7.14)$$

де V — дисперсія по даному розподілу вірогідностей настання результатів;

σ^2 — середньоквадратичне відхилення по даному розподілу вірогідностей настання результатів;

i, n, R_i, R, P_i — показники, які використані у формулі (7.13).

Середньоквадратичне відхилення, як і дисперсія, характеризує ступінь коливання результатів впровадження інвестицій і розраховується на її основі, а саме:

$$\sigma = \sqrt{v} = \sqrt{\sum_{i=1}^n (R_i - \bar{R})^2 \cdot P_i}. \quad (7.15)$$

Величина дисперсії (V) і середньоквадратичного відхилення (σ), як це видно з формул 7.14 і 7.15, вимірюються в абсолютних одиницях, що відповідають виміру результатів. Чим більше їхнє значення, тим більший розкид значень результатів відносно середнього очікуваного значення результату від інвестиції і тим більш ризикованим є проект.

Розглянемо це на прикладі.

Приклад. *Необхідно оцінити рівень ризику інвестиційної операції за такими даними: на розгляд представлено два альтернативних інвестиційних проекти (проект «А» і проект «Б») з вірогідністю очікуваних доходів, наведеною в табл. 7.7.*

Таблиця 7.7

**РОЗПОДІЛ ВІРОГІДНОСТІ ОЧІКУВАНИХ ДОХОДІВ
ЗА ДВОМА ІНВЕСТИЦІЙНИМИ ПРОЕКТАМИ**

Можливі значення кон'юнктури інвестиційного ринку	Інвестиційний проект «А»			Інвестиційний проект «Б»		
	розрахунковий дохід, тис. грн	значення вірогідності	сума очікуваних доходів, тис. грн	розрахунковий дохід, тис. грн	значення вірогідності	сума очікуваних доходів, тис. грн
Висока	600	0,25	150	800	0,20	160
Середня	500	0,50	250	450	0,60	270
Низька	200	0,25	50	100	0,20	20
У цілому	—	1,0	450	—	1,0	450

Порівнюючи дані за цими інвестиційними проектами, можна пересвідчитись, що розрахункові величини доходів за проектом «А» коливаються в межах від 200 до 600 тис. грн при сумі очікуваних доходів у цілому — 450 тис. грн. По проекту «Б» сума очікуваних доходів у цілому також становить 450 тис. грн, однак їхні коливання здійснюються в діапазоні від 100 до 800 тис. грн. Навіть таке просте зіставлення дозволяє зробити висновок про те, що ризик реалізації інвестиційного проекту «А» є значно меншим, ніж проекту «Б», де коливання розрахункового доходу є більшими.

Більш наочне уявлення про рівень ризику дають результати розрахунку середньоквадратичного (стандартного) відхилення. Згідно з результатами розрахунків середньоквадратичне (стандартне) відхилення за інвестиційним проектом «А» становить 150, у той час як за інвестиційним проектом «Б» — 221, що свідчить про більший рівень його ризику.

Розраховані показники середньоквадратичного (стандартного) відхилення за розглянутими інвестиційними проектами можуть бути інтерпретовані графічно (рис. 7.3).

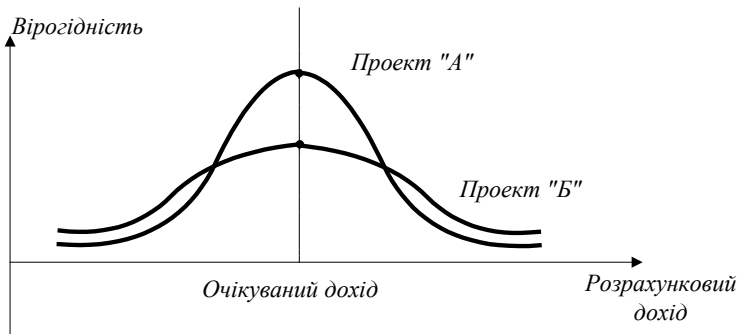


Рис. 7.3. Розподіл вірогідності очікуваного (розрахункового) доходу за двома інвестиційними проектами

З наведеного графіка видно, що проекти «А» і «Б» мають однакову величину розрахункового доходу, однак у проекті «А» крива вужча, що свідчить про менший ступінь коливань варіантів розрахункового доходу щодо середньої його величини, а отже, і про менший рівень ризику цього проекту. Ці показники є певними інструментами виміру при симетричних розподілах вірогідностей отримання очікуваного результату.

У тих випадках, коли можливі результати реалізації інвестицій характеризуються асиметричним розподілом, логічно при аналізі зосередитись на тій їх частині, яка характеризує настання результатів, отже, є нижчою за очікуване значення. Тоді дисперсія і середньоквадратичне відхилення не дають об'єктивної оцінки рівнів ризиків по таких проектах.

Елімінувати ці викривлення здатна така статистична характеристика, як напівдисперсія (SV), яка розраховується за формулою:

$$SV = \sum_{i=1}^m (R_i - \bar{R})^2 \cdot P_i, \quad (7.16)$$

де m — кількість результатів, що є нижчими за очікуване значення;

R_i , R , P_i — показники, які використані у формулах (7.13), (7.14), (7.15).

Ці показники є певними інструментами виміру при симетричних розподілах вірогідностей отримання очікуваного результату.

У тих випадках, коли можливі результати реалізації інвестиції характеризуються асиметричним розподілом, логічно при аналізі зосередитися на тій їх частині, яка характеризує настання результатів, отже, є нижчим за очікуване значення. Тоді дисперсія і середньоквадратичне відхилення не дають об'єктивної оцінки рівнів ризиків за такими проектами.

Напівдисперсія має такі ж характеристики, як і дисперсія, і також виступає мірою ризикованості проекту. Однак за критерій вибору доцільно використовувати всі наведені показники лише за умови зіставності інвестиційних проектів з рівнями очікуваної дохідності та їх техніко-технологічної місії.

Якщо така зіставність не забезпечується, вибір інвестиційних проектів за рівнями їх ризиків буде коректним тільки при порівнянні відносних показників, які характеризують ризикованість інвестиції. До таких показників відносять коефіцієнт варіації (CV), який показує рівень ризиків (величину середньоквадратичного відхилення) на одиницю очікуваного результату і розраховується за формулою:

$$CV = \frac{\sigma}{R}. \quad (7.17)$$

Наприклад: Необхідно розрахувати коефіцієнти варіації по трьох інвестиційних проектах при різних значеннях середньоквадратичного (стандартного) відхилення і середнього очікуваного значення доходу по них.

Вихідні дані і результати розрахунку наведені в табл. 7.8.

Результати розрахунку свідчать, що найменше значення коефіцієнта варіації по проекту «А», а найбільше — по проекту «В». Таким чином, очікуваний дохід по проекту «В» на 33 % більше, ніж по проекту «А», однак, рівень ризику по ньому набагато вищий, ніж по проекту «А».

Таблиця 7.8

**РОЗРАХУНОК КОЕФІЦІЄНТА ВАРІАЦІЇ
ПО ТРЬОХ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТАХ**

Варіанти проектів	Середньо квадратичне (стандартне) відхилення (a), тис. грн	Середній очікуваний дохід по проекту (R)	Коефіцієнт варіації (CV)
Проект «А»	150	450	0,33
Проект «Б»	221	450	0,49
Проект «В»	318	600	0,53

Отже, порівнюючи рівні ризиків за окремими інвестиційними проектами перевагу слід віддавати тому з них (за інших рівних умов), по якому значення коефіцієнтів варіації найнижче (що свідчить про найкраще співвідношення прибутковості і ризику).

Всі наведені показники виміру рівнів ризиків розраховуються на основі частотної інтерпретації визначення вірогідності настання очікуваних результатів. Проте в практиці інвестиційної діяльності неможливо здійснити спостереження настання результатів впровадження інвестиції, оскільки оціночні процедури здебільшого відбуваються при обґрунтуванні рішення щодо прийнятності проекту.

Створити іншу концепцію вірогідності в інвестиційному менеджменті намагалися різні вчені. Так, у 1954 році професор Севидж запропонував прийняти концепцію суб'єктивної вірогідності, яка має відповідати економічній природі вибору при формуванні інвестиційних рішень.

Під суб'єктивною вірогідністю слід розуміти ступінь впевненості особи, яка приймає рішення, в настанні того або іншого результату. Ступінь впевненості цієї особи може базуватися на професійному досвіді, інтуїтивних відчуттях. У міру зростання інформативності щодо інвестиційної події суб'єктивна оцінка вірогідності настання результату реалізації проекту буде змінюватись і наближатися до оцінки за концепцією частотної вірогідності. У цьому випадку суб'єктивна вірогідність матиме ті ж математичні властивості, що й частотна. Це дозволяє розрахову-

вати такі показники, як математичне очікування, дисперсію, середньоквадратичне відхилення, коефіцієнтні варіації. Концепція суб'єктивної вірогідності покладена в основу групи експертних методів оцінки інвестиційних ризиків.

Приймаючи остаточне рішення щодо рівня ризикованості інвестиційного проекту необхідно не тільки визначитися відносно отриманих кількісних значень очікуваної дохідності; показників розподілу вірогідності з урахуванням можливої асиметрії, але й оцінити взаємозв'язок кожного інструменту інвестування з іншими, що включені в локальну економічну систему — підприємство-реципієнт, його вплив на сукупний ризик цієї системи (тобто визначити і ринковий ризик проекту).

Методичний інструментарій оцінки ринкових ризиків інвестиційних проектів включає показники очікуваної дохідності портфеля (програми) інвестицій, середньоквадратичне відхилення після впровадження проекту, рівень коваріації, кореляцію щодо інших інструментів інвестування або рівень ризикованості функціонування активів підприємства-реципієнта.

Сукупна очікувана дохідність портфеля (програми) інвестицій являє собою середню зважену із очікуваних дохідностей окремих інструментів, які її складають:

$$R_{\text{портф.прогр.}} = \sum_{i=1}^n x_i \cdot R_i, \quad (7.18)$$

де $R_{\text{портф.прогр.}}$ — сукупна очікувана дохідність портфеля (програми) інвестицій;

R_i — очікувана дохідність i -го інструмента інвестування;

x_i — частка i -го інструмента в портфелі (програмі) інвестицій.

Показники сукупного ризику портфеля (програми) інвестицій не пов'язані між собою алгоритмом, що подібний визначенню сукупної очікуваної дохідності.

Під впливом одних і тих самих чинників по різних інструментах інвестування можуть спостерігатися різні коливання дохідності як за величиною, так і за напрямком. Наприклад, із високо ризикованих цінних паперів можна скласти безризиковий портфель, якщо показники дохідності по цих інструментах будуть змінюватись у протилежних напрямках і їх відхилення будуть взаємопогашати одне одного. Кількісно така тенденція двох змінних (наприклад, інвестиційних доходів) до сумісної зміни вимірюється за допомогою коефіцієнта кореляції r , значення якого знаходяться в межах від $+1,0$ до $-1,0$. Значення $r = +1,0$ спостерігається при прямому функціональному зв'язку, коли має місце тотожна зміна

дохідностей інструментів в однаковому напрямку, а $r = -1,0$ — при їх тотожній зміні у протилежному напрямку. Якщо зв'язок між змінними відсутній, то $r = 0$.

Таким чином, аналізуючи наслідки включення інвестиційного інструмента в портфель (програму) щодо впливу на сукупні ризики слід виходити з того, що при $r = +1,0$ диверсифікація не забезпечує зниження ризиків. Проте зниження сукупних ризиків портфеля (програми) інвестицій досягається при $r < +1,0$.

Мірою сукупного ризику портфеля (програми) інвестицій може бути показник середньоквадратичного відхилення розподілу вірогідностей отримання сукупного доходу (а) портфеля (програми), яке для нього майже завжди є нормальним і розраховується за формулою:

$$\sigma_{\text{портф. (прогр.)}} = \sqrt{\sum_{i=1}^n [R_{\text{портф. (прогр.)}i} - \bar{R}_{\text{портф. (прогр.)}}]^2 P_i} \quad (7.19)$$

де $\sigma_{\text{портф. (прогр.)}}$ — дохідність портфеля (програми), яка відповідає i -му стану економіки;

$R_{\text{портф. (прогр.)}}$ — очікувана дохідність портфеля (програми);

P_i — вірогідність того, що економіка буде знаходитись в i -му стані;

n — кількість можливих станів економіки.

Показником, що кількісно вимірює силу зв'язку між зміною дохідностей даного інструменту та інших інструментів, що входять до портфеля (програми) інвестицій з урахуванням дисперсії їх індивідуальних значень, є *коваріація*. Якщо відомі дані про реакцію інструментів інвестування, які формують портфель (програму), на вплив одних і тих самих факторів, то виміряти зміну їх дохідностей загалом можна за допомогою рівняння:

Створення портфельної теорії дозволило ввести в інвестиційний менеджмент новий методичний інструмент, що дозволяє оцінювати рівень ринкового ризику певного об'єкта інвестування — бета-коефіцієнт (ρ).

Бета-коефіцієнт дозволяє оцінити індивідуальний або портфельний систематичний інвестиційний ризик по відношенню до рівня ризику інвестиційного ринку в цілому. Здебільшого цей показник використовується для оцінки ризиків інвестування в окремі цінні папери. Розрахунок цього показника здійснюється за формулою:

$$\beta = \frac{r_{(i,\rho)} \sigma_i}{\sigma_\rho}, \quad (7.20)$$

де β — бета-коефіцієнт;

$r_{(i,\rho)}$ — коефіцієнт кореляції між рівнем дохідності по окремому виду цінних паперів (або по їх портфелю) та середнім рі-

внем дохідності даної групи фондових інструментів по ринку в цілому.

σ_i — середньоквадратичне (стандартне) відхилення дохідності по індивідуальному виду цінних паперів (або по їх портфелю в цілому).

σ_p — середньоквадратичне (стандартне) відхилення розподілу вірогідностей дохідності по фондовому ринку в цілому.

Рівень ринкового ризику окремих цінних паперів оцінюється на основі відповідних значень бета-коефіцієнтів:

$\beta = 1$ — середній рівень;

$\beta > 1$ — високий рівень;

$\beta < 1$ — низький рівень.

β -коефіцієнт не є константою для інвестиційного інструменту, його значення може змінюватись в результаті впливу чинників як зовнішнього, так і внутрішнього середовища функціонування підприємства. Розрахунок β -коефіцієнта портфеля (програми) здійснюється як середня зважена:

$$\beta_{\text{портф. (прогр.)}} = \sum_{i=1}^n x_i \cdot \beta_i, \quad (7.21)$$

де i — частка i -го інструменту в портфелі (програмі);

x_i — значення β -коефіцієнта i -го інструменту інвестування;

n — кількість інструментів інвестування в портфелі (програмі).

Експертні методи оцінки рівня інвестиційного ризику застосовуються у тому випадку, коли на підприємстві відсутні необхідні інформативні дані для здійснення розрахунку економіко-статистичними методами. Ці методи базуються на значеннях суб'єктивної вірогідності із застосуванням відповідного математичного інструментарію.

З метою отримання більш розгорнутої характеристики рівня ризику з інвестиційної операції, що розглядається, опитування спеціалістів слід орієнтувати на окремі види інвестиційних ризиків, які ідентифіковані по даній операції (відсотковий, валютний і т. п.).

У процесі експертної оцінки кожному експерту пропонується оцінити рівень можливого інвестиційного ризику, спираючись на конкретну балову шкалу, наприклад:

Ризик відсутній — 0 балів;

Ризик незначний — 10 балів;

Ризик нижче середнього рівня — 30 балів;

Ризик середнього рівня — 50 балів;

Ризик вище середнього рівня — 70 балів;

Ризик дуже високий — 90 балів.

Аналогові методи оцінки рівня інвестиційного ризику дозволяють визначити рівень ризику по окремих, найчастіше повторюваних інвестиційних операціях підприємства. При цьому для порівняння можуть бути використані як особистий, так і зовнішній досвід здійснення таких інвестиційних операцій.

Методичний інструментарій формування необхідного рівня дохідності інвестиційних операцій з урахуванням фактора ризику дозволяє забезпечити чітку кількісну пропорційність цих двох показників у процесі управління інвестиційною діяльністю підприємства.

Інвестиційний менеджер має приймати рішення щодо того, чи є дохідність запропонованого проекту достатньою для компенсації його відмови від поточного споживання (згідно з індивідуальною нормою надання переваги в часі) і для винагороди за підприємницький ризик у зв'язку з реалізацією проекту.

Щодо оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності, то колектив авторів під редакцією Н. Г. Данилочкіної класифікує їх за такими ознаками (рис. 7.4).

1. Аналіз ставки дисконтування з поправкою на ризик. Ставка дисконтування з поправкою на ризик — найчастіше застосовуваний підхід. Нагадаємо, що ставка дисконтування з поправкою на ризик розраховується як сума ставки по безпечних вкладеннях і поправки на ризик. У цього підходу є ряд переваг і недоліків.

Головна (і надзвичайно серйозна) перевага методу в тому, що він базується на добре відомих законах функціонування ринку капіталу (на моделі визначення ціни капітальних активів). Користуючись цим методом, підприємство оцінює інвестиційні пропозиції так, як би це зробили самі акціонери.

Проте незважаючи на очевидні переваги, у цього методу є ряд недоліків:

- Використання ставки дисконтування з поправкою на ризик узятю з моделі визначення ціни капітальних активів (capital asset pricing model, CAPM) — моделі, побудованої для досконалого (perfect) ринку, а реальний ринок не задовольняє вимогам, що пред'являються до досконалого ринку капіталу (повна інформація, необмежена кількість продавців і покупців, низькі вхідні і вихідні бар'єри тощо). Крім цього, під ризиком у цій моделі розуміють ступінь відхилення фактичної прибутковості інвестицій від середньоринкової, тоді як у реальному житті ризик більше асоціюється в менеджерів із небезпекою втрат або, у крайньому випадку, із ймовірністю недоотримання очікуваних доходів.

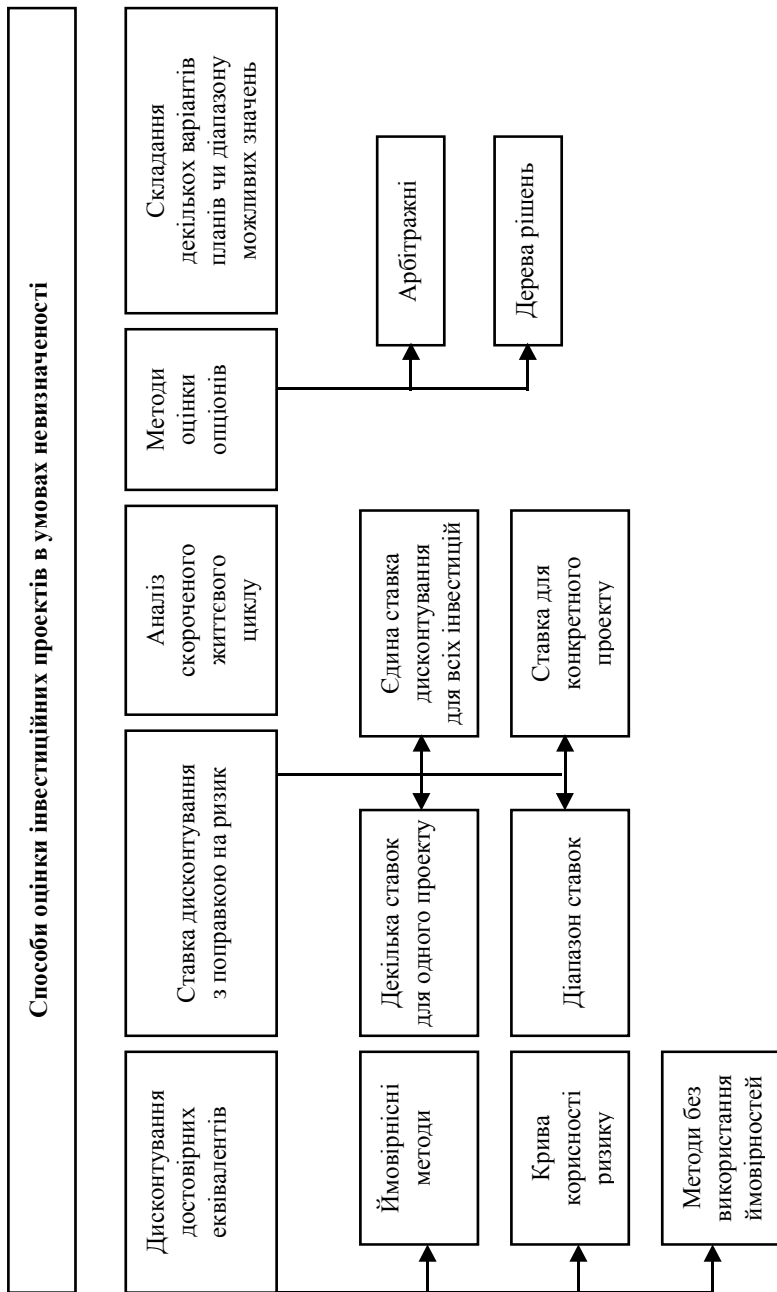


Рис. 7.4. Класифікація способів оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності [33, с. 120]

- Метод заснований на не явному припущенні про те, що більш віддалені за часом грошові потоки більш ризиковані, причому ризикованість грошових потоків зростає заздалегідь відомим нам темпом (у реальності це не завжди так).

- Метод підвищення ставки дисконтування не дозволяє враховувати конкретних джерел ризику.

- Дуже важко визначити точне значення поправки на ризик. Не завжди можна знайти аналог оцінюваному інвестиційному проекту.

- Рационально обґрунтовані процедури для цього відсутні, а значить, ставка дисконтування — чисто суб'єктивна величина, для визначення її значення потрібен досвід застосування методів дисконтування, а такого досвіду в Україні практично ні в кого з керівників немає. Неправильне визначення ставки дисконтування з поправкою на ризик може стати основою значних помилок, тому що при дисконтуванні похибка нагромаджується в геометричній прогресії.

Підводячи підсумок, слід зазначити, що, незважаючи на те що ставки дисконтування з поправкою на ризик широко використовуються, на практиці цей метод може виявитися не цілком коректним і навіть призвести до помилок у контролінгових дослідженнях.

2. Методи дисконтування достовірних еквівалентів. Замість того щоб змінювати ставку дисконтування, багато дослідників пропонують коригувати самі грошові потоки, розрахувавши достовірні еквіваленти невизначених грошових потоків. Достовірний еквівалент невизначених грошових потоків — це такі визначені грошові потоки, корисність яких для підприємства точно така ж, як і корисність невизначених грошових потоків.

Розрізняють два види методів достовірних еквівалентів, зокрема:

а. Використання в якості достовірного еквівалента математичного очікування грошових потоків — найпростіший метод аналізу достовірних еквівалентів. Щоб зробити поправку на ризик, знаходять математичне очікування грошових потоків для кожного моменту часу. Математичне очікування (МО) розраховується за формулою:

$$MO = \sum x_i p(i), \quad (7.22)$$

де x_i — грошові потоки за умови події i ;

$p(i)$ — можливість події i .

Очевидно, що для обчислення математичного очікування необхідно знати можливості одержання тих або інших грошових потоків. На практиці це досить важко зробити.

Відтак аналіз проводять так само, як і у випадку, коли ризику немає: знаходять чисту приведену вартість або внутрішню норму рентабельності інвестицій і на основі цих критеріїв приймають рішення (чи вартує оцінюваний проект того, щоб вкладати в нього гроші, чи ні).

Приклад. Грошові потоки інвестиційного проекту являють собою невизначений розмір. Є три можливих варіанти розвитку події: А, Б, В.

Грошові потоки проекту для кожного варіанта і можливість кожного варіанта подані у табл. 7.9. Результати розрахунку математичного очікування грошових потоків наведені в останньому рядку.

Таблиця 7.9

**ГРОШОВІ ПОТОКИ ПРОЕКТУ
ПРИ РІЗНОМАНІТНИХ ВАРІАНТАХ РОЗВИТКУ ПОДІЙ**

Грошові потоки	Можливість варіанта	0-й рік	1-й рік	2-й рік	3-й рік	4-й рік	Чиста приведена вартість (20 %)
Варіант А	0,2	-100	30	40	60	40	6,79
Варіант Б	0,6	-100	40	50	50	50	21,10
Варіант В	0,2	-100	20	40	70	50	9,07
Математичне очікування		-100	34	46	56	48	15,83

Очевидний недолік методу в тому, що якщо особа, що приймає рішення (ОПР), не схильна до ризику, то корисність випадкового розміру не може дорівнювати математичному очікуванню.

б. Аналіз методу стану переваги (state-preference, approach). Метод стану переваги — більш складний і тонкий інструмент. Якщо достовірний еквівалент дорівнює математичному очікуванню грошових потоків, то цінність грошей залежить винятково від можливості настання кожного можливого стану природи. Навпроти, в основі методу стану переваги лежить припущення про різноманітну корисність грошових потоків для підприємства в різноманітних ситуаціях.

Спочатку складають список усіх можливих «станів природи» на кожний період часу. У даному випадку «стан природи» — це грошові надходження за період. Для кожного такого стану розраховують коефіцієнт, що показує, чому дорівнює цінність однієї

грошової одиниці в даному стані природи Цей коефіцієнт називається *коефіцієнтом приведеної вартості з поправкою на ризик*. Він являє собою добуток трьох співмножників: $p(i)$ — можливості того, що стан настане; PV — приведеної вартості достовірного прибутку в одну грошову одиницю і K — коефіцієнта поправки на ризик при даному стані, тобто кількісного вираження корисності ризику для підприємства:

$$\text{Цінність однієї грошової одиниці в } i\text{-му стані природи} = p(i) \cdot PV \cdot K \quad (7.23)$$

Грошові потоки для кожного стану природи помножують на коефіцієнт цінності долара у відповідному стані природи і на можливість самого по собі стану природи. Сума отриманих добутоків — це цінність запропонованого інвестиційного проекту.

Коефіцієнт поправки на ризик допомагає врахувати різноманітну цінність грошей у різних умовах (наприклад, в умовах кризи підприємство рахує кожен копійку, а в умовах процвітання можна ризикнути значною сумою). Чим вищий коефіцієнт поправки на ризик, тим більша цінність грошей у даному «стані природи» (табл. 7.10.).

Таблиця 7.10

ПРИКЛАД РОЗРАХУНКУ ДОСТОВІРНОГО ЕКВІВАЛЕНТА МЕТОДОМ СТАНУ ПЕРЕВАГИ

Варіант	Ймовірність $p(i)$	NPV в умовах визначеності (20 %)	Коефіцієнт поправки на ризик (K)	Добуток даних (гр. 2 · гр. 3 · гр. 4)
1	2	3	4	5
Варіант А	0,2	6,79	2	2,72
Варіант Б	0,6	21,10	1	12,66
Варіант В	0,2	9,07	2,5	4,53
Разом достовірний еквівалент				19,91

Модель стану переваги припускає, що всі інвестори прийшли до згоди, по-перше, щодо станів природи, що у принципі можливі, і, по-друге, про сьогоднішню цінність однієї грошової одиниці, що буде отримана у кожному зі станів. Якщо усі домовляться і з приводу грошових потоків, що виникають у кожному із станів, то цим самим буде вироблена загальна думка і про цінність активів. Прикладом активів, що приносять заздалегідь обумовлений грошовий дохід у випадку, якщо деяка подія відбудеться, і нічого, якщо вона не відбудеться, можуть бути страхові поліси.

Інвестори зможуть домовитися про значення коефіцієнтів приведеної вартості з поправкою на ризик (risk-adjusted present value factor, RAPV) для кожного стану природи, якщо існують ринки, на яких умовні (ті, що залежать від стану природи) грошові потоки можна «купити» або «продати» окремо. Якщо такі ринки існують, то інвестори або споживачі можуть вкласти свої кошти у придбання такого портфеля активів, що приносить оптимальний дохід у кожному стані залежно від бюджетних обмежень підприємства.

Метод стану переваги з математичної точки зору хороший і теоретично правильний, а тому його використання в контролінгу інвестиційних проектів можна вважати цілком доцільним.

Метод достовірних еквівалентів має певні недоліки, а саме:

- для складного проекту важко скласти перелік усіх можливих станів природи;
- метод потребує великого обсягу обчислень, навіть якщо розрахунки здійснюють за допомогою комп'ютера;
- не завжди можна об'єктивно визначити цінність грошей у кожному стані природи;
- людині психологічно важко оцінювати вірогідності.

Перелічені недоліки утруднюють використання методу достовірних еквівалентів у контролінгу інвестиційних проектів.

3. Методи прийняття рішень без використання числових значень ймовірностей. На практиці часто зустрічаються ситуації, коли оцінити значення можливості події надзвичайно складно. У цих випадках часто застосовують методи, що не використовують числові значення ймовірностей, зокрема:

- максимакс — максимізація максимального результату проекту;
- максимін — максимізація мінімального результату проекту;
- мінімакс- мінімізація максимальних втрат;
- компромісний — критерій Гурвіца: зважування мінімального і максимального результатів проекту.

Для прийняття рішень про здійснення інвестиційних проектів будують матрицю. Стовпчики матриці відповідають можливим «станам природи» — ситуаціям, над якими керівник підприємства не владний. Рядки матриці відповідають можливим альтернативам здійснення інвестиційного проекту — «стратегії», що може вибрати керівник підприємства. У клітинах матриці вказуються результати кожної стратегії для кожного стану природи.

Приклад. Підприємство аналізує інвестиційний проект будівництва лінії з виробництва нового виду продукції. Існує дві можливості: по-

будувати лінію великої потужності або побудувати лінію малої потужності. Чиста приведена вартість проекту залежить від попиту на продукцію, а точний обсяг попиту невідомий, проте відомо, що існує три основних можливості: відсутність попиту, середній попит і високий попит. У клітинах табл. 7.11 показана чиста приведена вартість проекту (тис. дол) у відповідному стані природи за умови, що підприємство вибере відповідну стратегію. У останньому рядку показано, яка стратегія оптимальна в кожному стані природи.

Таблиця 7.11

**ПРИКЛАД ПОБУДОВИ МАТРИЦЬ СТРАТЕГІЙ
І СТАНІВ ПРИРОДИ ДЛЯ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПРОЕКТУ**

Стратегія	Стан природи		
	відсутність попиту	середній попит	високий попит
Побудувати лінію малої потужності	-100 тис. дол	150 тис. дол	150 тис. дол
Побудувати лінію великої потужності	-200 тис. дол	200 тис. дол	300 тис. дол
Оптимальна стратегія для даного стану природи	Побудувати лінію малої потужності	Побудувати лінію великої потужності	Побудувати лінію великої потужності

Максимаксне рішення — побудувати лінію великої потужності: максимальна чиста приведена вартість при цьому складе 300 тис. дол, що відповідає ситуації високого попиту. Максимаксний критерій відбиває позицію керівника-оптиміста, що ігнорує можливі втрати.

Максимінне рішення — побудувати лінію малої потужності: мінімальний результат цієї стратегії — втрата 100 тис. дол (що краще, ніж можлива втрата 200 тис. дол при будівництві лінії великої потужності). Максимінний критерій відбиває позицію керівника, зовсім не схильного ризикувати й такого, який відрізняється крайнім песимізмом. Цей критерій дуже корисний у ситуаціях, де ризик особливо високий (наприклад, коли від результатів інвестиційного проекту залежить безпосереднє існування підприємства).

Для застосування мінімаксного критерію побудуємо «матрицю жалів» (табл. 7.12). У клітинах цієї матриці показаний розмір жалю — різниця між фактичним і найкращим результатами, якого могло б домогтися підприємство в даному стані природи. Жаль показує, що втрачає підприємство в результаті прийняття неввіреного рішення.

ПРИКЛАД ПОБУДОВИ «МАТРИЦІ ЖАЛІВ» ДЛЯ МІНІМАКСНОГО КРИТЕРІЮ

Стратегія	Стан природи		
	відсутність попиту	середній попит	високий попит
Побудувати лінію малої потужності	$(-100) - (-100) = 0$	$200 - 150 = 50$	$300 - 150 = 150$
Побудувати лінію великої потужності	$(-100) - (-200) = 100$	$200 - 200 = 0$	$300 - 300 = 0$
Оптимальна стратегія для даного стану природи	Побудувати лінію малої потужності	Побудувати лінію великої потужності	Побудувати лінію великої потужності

Мінімаксне рішення відповідає стратегії, при якій максимальний жаль мінімальний. У нашому випадку для лінії малої потужності максимальний жаль складає 150 тис. дол (у ситуації високого попиту), а для лінії великої потужності — 100 тис. дол (при відсутності попиту). Оскільки $100 < 150$, то мінімаксне рішення — побудувати лінію великої потужності. Мінімаксний критерій орієнтується не стільки на фактичні, скільки на можливі втрати або упущену вигоду.

Критерій Гурвіца зводиться до того, що мінімальному і максимальному результатам кожної стратегії присвоюється «вага». Оцінка результату кожної стратегії дорівнює сумі максимального і мінімального результатів, помножених на відповідну вагу.

Нехай вага мінімального і максимального результатів дорівнює 0,5, вага максимального — також 0,5. Тоді розрахунок для кожної стратегії буде таким:

$$\text{лінія малої потужності} \text{ — } 0,5 \cdot (-100) + 0,5 \cdot 150 = -50 + 75 = 25$$

$$\text{лінія великої потужності} \text{ — } 0,5 \cdot (-200) + 0,5 \cdot 300 = -100 + 150 = 50$$

Критерій Гурвіца свідчить на користь будівництва лінії великої потужності (оскільки $50 > 25$). Перевагою і одночасно недоліком критерію Гурвіца є необхідність присвоювання ваги можливим наслідкам: це дозволяє врахувати специфіку ситуації, проте в присвоюванні ваги завжди присутня деяка суб'єктивність.

Внаслідок того, що в реальних ситуаціях досить часто відсутня інформація про ймовірні наслідки, використання описаних вище методів у контролінгу інвестиційних проектів цілком виправдано. Але вибір конкретного критерію залежить від специфіки ситуації та від індивідуальних переваг контролера.

4. Опціонні методи. Опціонні критерії оцінки інвестиційних проєктів засновані на припущенні про те, що будь-який інвестиційний проєкт можна уподібнити опціону. Опціон — це цінний папір, що дає власнику право на купівлю або продаж акції в деякий майбутній момент часу, але за заздалегідь відомою ціною. Заплативши за опціон зараз, інвестор купує право на свободу вибору в майбутньому: він може або скористатися цим вибором, або ні. Вартість опціону завжди не негативна (вона позитивна, якщо є не нульова можливість одержання вигоди від обіцяної можливості, і дорівнює нулю, якщо користуватися цією можливістю не вигідно).

Звичайна біноміальна модель оцінки опціонів виглядає таким чином.

Нехай r — ставка відсотка, під який можна залучити або вкласти капітал на один період, K — ціна виконання опціону покупця, C — вартість опціону покупця в момент часу 0 , C_u , C_d — вартість опціону до кінця терміну, якщо ціна акції в цей момент досягне відповідно $u \cdot S$ і $d \cdot S$.

$$\begin{aligned} C_u &= \max\langle u \cdot S - K, 0 \rangle, \\ C_d &= \max\langle d \cdot S - K, 0 \rangle. \end{aligned} \quad (7.24)$$

Доходи від опціону покупця можна точно змоделювати доходами від відповідним чином вибраного портфеля акцій у кількості Δ і облігацій у кількості B . Такий портфель називається хеджованим портфелем. Оскільки опціон покупця цілком еквівалентний портфелю, то вартості опціону і портфеля повинні бути однакові.

Якщо настане стан u , то

$$\Delta \cdot u \cdot S + r \cdot B = C_u. \quad (7.25)$$

Якщо ж настане стан d , то

$$\Delta \cdot d \cdot S + r \cdot B = C_d. \quad (7.26)$$

Розв'язуючи отриману систему рівнянь щодо Δ і B , матимемо:

$$\begin{aligned} \Delta &= \frac{C_u - C_d}{(u - d) \cdot r}; \\ B &= \frac{u \cdot C_d - d \cdot C_u}{(u - d) \cdot r}. \end{aligned} \quad (7.27)$$

Оскільки дохід від хеджованого портфеля дорівнює доходу від опціону, то вартості їх теж повинні бути рівні між собою:

$$C = \Delta \cdot S + B. \quad (7.28)$$

Досить суттєвою перевагою даного методу є те, що для розрахунку вартості опціону немає необхідності знати ймовірні наслідки u і d (ці можливості враховуються непрямим шляхом через вартість акцій S).

Приклад. Нехай сьогоднішня вартість акції складає 100 гр. од., відсоткова ставка — 20 %. При сприятливих умовах вартість акції в майбутньому складе 120 гр. од., при несприятливих — 90 гр. од. Скільки коштує опціон, що дає право на придбання такої акції за ціною 110 гр. од.?

Розрахунок:

$$C_u = \max(120 - 110, 0) = 10; C_d = \max(90 - 110, 0) = 0;$$

$$u = 120/100 = 1,2; d = 90/100 = 0,9;$$

$$\Delta = \frac{(10 - 0)}{(1,2 - 0,9) \cdot 100} = 0,33;$$

$$B = \frac{1,2 \cdot 0 - 1,9 \cdot 10}{(1,2 - 0,9) \cdot (1 + 0,2)} = -25;$$

$$C = 0,33 \cdot 100 - 25 = 8.$$

Обмеження методу опціонів полягає у тому, що не у всіх випадках можна віднайти хеджований портфель.

Застосування опціонних методів у контролінгу інвестиційних проектів є досить перспективним, так як дані методи дають можливість оцінити у грошовому виразі наявні у підприємства можливості і загрози, що передують йому.

7.4. ПРОЦЕС СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ ІНВЕСТИЦІЙ ТА ЙОГО ЕТАПИ

Щодо процесу створення системи контролінгу інвестицій на підприємстві чи в організації, то в економічній літературі описані два напрямки, які цілком придатні для того, щоб вибрати один з них для його впровадження. Кожен із цих напрямків складається з ряду послідовних етапів.

Зупинимось на більш детальній характеристиці запропонованих варіантів. Згідно з першим варіантом до складу створення системи контролінгу включають п'ять етапів:

Перший етап — вибір і обґрунтування інвестиційного проекту відповідно до цілей і стратегії підприємства. Для цього встановлюється мета проекту і виявляється характер та ступінь впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища на досягнення цієї мети. Відзначимо, що цілі здійснення інвестиційних проектів можуть бути різними: одержання прибутку, підвищення добробуту акціонерів, завоювання стратегічно нового ринку, «підстрахування» існуючих напрямків діяльності підприємства та ін.

Другий етап — вибір критерію досягнення мети проекту (цілю проекту можуть бути, наприклад, поточна вартість майбутніх грошових потоків, частка ринку, темп росту, ступінь зменшення ризику існуючих напрямків діяльності та ін). Якщо проект переслідує кілька цілей, можливе використання системи критеріїв. Корисно заздалегідь з'ясувати, які параметри впливають на вибрані критерії і, послідовно, які існують важелі керування досягненням поставлених цілей.

Третій етап — розробка критеріїв досягнення цілей і підконтрольних показників для кожного центру відповідальності з урахуванням можливостей і повноважень менеджерів таких центрів.

Четвертий етап — пророблення організаційних сторін контролінгу інвестицій і, насамперед, організаційних аспектів моніторингу і контролю. Для цього розробляється структура системи звітності по інвестиційному проекту. Така звітність повинна фіксувати планові і фактичні показники за етапами робіт, термінами, витратами. У ній також повинні бути зазначені відхилення фактичних значень підконтрольних показників від планових і визначений ступінь впливу відхилень, що відбулися, на досягнення мети всього проекту.

Отже, у звітності повинні бути відображені:

- фактичні результати діяльності;
- плановані показники;
- зміни зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, які можуть вплинути на здійснення даного інвестиційного проекту, і ступінь впливу цих змін на досягнення поставленої мети;
- відхилення фактичних значень підконтрольних показників від плану з поділом на складники;
- причини розбіжностей між фактичними і плановими результатами;
- персональна відповідальність по кожному складнику відхилення.

Особливо важлива інформація в контролінговій звітності повинна бути виділена (підкреслена, виділена іншим шрифтом, знаком та ін.).

П'ятий етап — розробка і впровадження системи документообігу, що дозволяє здійснювати поряд з наступним попередній і поточний контроль за відхиленнями.

Схема контролінгу інвестицій подана на рис. 7.5.



Рис. 7.5. Алгоритм контролінгу інвестиційних проектів

Згідно з другим варіантом передбачається здійснення таких шести етапів створення системи контролінгу інвестицій (рис. 7.6).

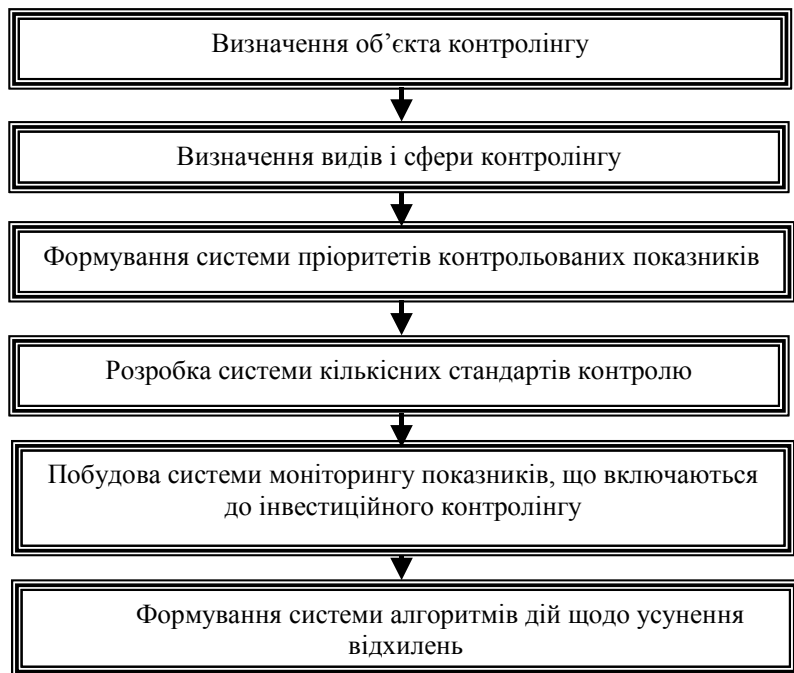


Рис. 7.6. Зміст і послідовність етапів побудови системи інвестиційного контролінгу на підприємстві

Зупинимось детальніше на характеристиці наведених етапів інвестиційного контролінгу.

1. **Визначення об'єкта контролінгу.** Це загальна вимога до побудови будь-яких видів контролінгу на підприємстві з позицій цільової його орієнтації. Об'єктом інвестиційного контролінгу є управлінські рішення за основними аспектами інвестиційної діяльності підприємств.

2. **Визначення видів і сфери контролінгу.** У відповідності з концепцією побудови системи контролінгу він поділяється на такі основні види: стратегічний контролінг; поточний контролінг; оперативний контролінг. Більш детальніша характеристика кожного із перелічених видів інвестиційного контролінгу наведена нами при розгляді матеріалу другого питання даної теми.

3. Формування системи пріоритетів контрольованих показників. Вся система показників, що входять у сферу кожного виду інвестиційного контролінгу, ранжується за їх значущістю. У процесі такого ранжування спочатку в систему пріоритетів першого рівня відбираються найбільш важливі з контрольованих показників даного виду контролінгу; відтак формується система пріоритетів другого рівня, показники якого знаходяться у факторному зв'язку з показниками пріоритетів першого рівня; аналогічно формується система пріоритетів третього і наступних рівнів. Такий підхід до формування системи контрольованих показників полегшує підхід до їхнього аналізу при наступному поясненні причин відхилення фактичних розмірів від передбачених відповідними завданнями.

При формуванні системи пріоритетів слід врахувати, що вони можуть бути різними за характером для окремих типів центрів відповідальності; для окремих напрямків інвестиційної діяльності підприємства; для різноманітних аспектів формування, розподілу і використання інвестиційних ресурсів. Однак при цьому має бути забезпечене як ієрархічне зведення усіх контрольованих показників на підприємстві в цілому, так і їх зведення за окремими напрямками інвестиційної діяльності.

Приклад формування системи пріоритетів контрольованого показника суми чистого інвестиційного прибутку наведений в табл. 7.13.

4. Розробка системи кількісних стандартів контролю. Після того як визначено і здійснено ранжування переліку контрольованих інвестиційних показників, виникає необхідність встановлення кількісних стандартів по кожному з них. Такі стандарти можуть встановлюватись як в абсолютних, так і у відносних показниках. Крім того, такі кількісні стандарти можуть мати стабільний або рухливий характер (рухливі кількісні стандарти можуть бути використані при контролі показників гнучких бюджетів, для коригування стандартів при зміні облікової ставки, темпів інфляції і т. п.). Стандартами виступають цільові стратегічні нормативи, показники поточних планів і бюджетів, система державних або розроблених підприємством норм і нормативів тощо.

5. Побудова системи моніторингу показників, що включаються до інвестиційного контролінгу. Система моніторингу (або як її часто перекладають «спостережна система») складає основу інвестиційного контролінгу, найактивнішу частину його механізму. Система інвестиційного моніторингу являє собою

розроблений на підприємстві механізм постійного спостереження за показниками інвестиційної діяльності, що контролюються; визначення розміру відхилень фактичних результатів від передбачених; виявлення причин цих відхилень.

Таблиця 7.13

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПРІОРИТЕТІВ КОНТРОЛЬОВАНОГО ПОКАЗНИКА СУМИ ЧИСТОГО ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПРИБУТКУ

Пріоритети першого порядку	Пріоритети другого порядку	Пріоритети третього порядку	і т. д.
Сума чистого інвестиційного прибутку	Сума інвестиційних доходів	Доходи від реального інвестування Надходження відсотків, дивідендів тощо Приріст курсової вартості цінних паперів	
	Сума інвестиційних витрат	Рівень цін і тарифів на послуги Обсяг інвестування Структура інвестицій	
	Сума податкових платежів	Зміна системи податків Зміна ставок оподаткування Зміна системи податкових пільг	
Пріоритети першого порядку	Пріоритети другого порядку	Пріоритети третього порядку	і т. д.
Сума чистого інвестиційного прибутку	Сума інвестиційних доходів	Доходи від реального інвестування Надходження відсотків, дивідендів тощо Приріст курсової вартості цінних паперів	
	Сума інвестиційних витрат	Рівень цін і тарифів на послуги Обсяг інвестування Структура інвестицій	
	Сума податкових платежів	Зміна системи податків Зміна ставок оподаткування Зміна системи податкових пільг	

Побудова системи моніторингу контрольованих інвестиційних показників охоплює такі основні етапи:

А) Побудова системи інформативних звітних показників по кожному виду інвестиційного контролінгу базується на даних інвестиційного та управлінського обліку. Ця система являє собою

так звану «первісну інформаційну базу спостереження», необхідну для наступного розрахунку агрегованих по підприємству окремих аналітичних абсолютних і відносних показників, що характеризують результати інвестиційної діяльності підприємства.

Б) Розробка системи узагальнених (аналітичних) показників, що відображають фактичні результати досягнення передбачених кількісних стандартів контролю, здійснюється в чіткій відповідності з системою інвестиційних показників. При цьому забезпечується повне зіставлення кількісного виразу встановлених стандартів і контролюючих аналітичних показників. У процесі розробки такої системи будуються алгоритми розрахунку окремих аналітичних показників з використанням первинної інформаційної бази спостереження і методів інвестиційного аналізу.

В) Визначення структури і показників форм контрольних звітів (рапортів) виконавців, які формують систему носіїв контрольної інформації. Для забезпечення ефективності контролінгу така форма звіту повинна бути стандартизована і містити таку інформацію:

- фактично досягнуте значення контрольованого показника (у зіставленні з передбачуваним);
- розмір відхилення фактично досягнутого значення контрольованого показника від передбаченого;
- факторне розмежування розміру відхилення (якщо контрольований показник піддається кількісному розмежуванню на окремі складники). Алгоритм такого розмежування повинен бути визначений і доведений до кожного виконавця заздалегідь;
- пояснення причин негативних відхилень по показникові в цілому і окремих його складниках;
- зазначення винуватців негативного відхилення показника (якщо це відхилення викликано внутрішніми факторами діяльності підрозділу).

Форма стандартного контрольованого звіту (рапорту) виконавця диференціюється відповідно до змісту доведеного до нього бюджету (плану).

Г) Визначення контрольних періодів по кожному виду інвестиційного контролінгу і по кожній групі контрольованих показників. Тривалість цих періодів визначається «терміновістю реагування», яка необхідна для ефективного управління інвестиційною діяльністю на даному підприємстві. З урахуванням цього принципу виділяють:

- тижневий (декадний) контрольний звіт;

- місячний контрольний звіт;
- кварталний контрольний звіт.

Д) Встановлення розмірів відхилень фактичних результатів контрольованих показників від встановлених стандартів здійснюється як в абсолютних, так і у відносних показниках. Так як кожен показник міститься в контрольних звітах виконавців, то на даній стадії він агрегується в рамках підприємства в цілому. При цьому по відносних показниках всі відхилення поділяють на три групи:

- позитивне відхилення;
- негативне «допустиме» відхилення;
- негативне «критичне» відхилення.

Для проведення такої градації на кожному підприємстві повинен бути визначений критерій «критичних» відхилень, котрий може бути диференційований за контрольними періодами. В якості критерію «критичного» відхилення може бути прийнято відхилення в розмірі 20 і більше відсотків по тижневому (декадному) контрольному періоду; 15 і більше відсотків по місячному періоду; 10 і більше відсотків по кварталному періоду.

Е) Виявлення основних причин відхилень фактичних результатів контрольованих показників від встановлених стандартів. Воно проводиться як по підприємству в цілому, так і в розрізі окремих «центрів інвестицій».

Розроблена система моніторингу має коригуватися при зміні цілей інвестиційного контролінгу та системи показників поточних планів і бюджетів.

6. Формування системи алгоритмів дій щодо усунення відхилень є заключним етапом побудови інвестиційного контролінгу на підприємстві. Принципова схема дій менеджерів підприємств і організацій у цьому випадку зводиться до таких трьох алгоритмів:

а) «нічого не робити». Ця форма реагування доцільна в тих випадках, коли розмір негативних відхилень значно нижчий за передбачений «критичний» критерій;

б) «усунути відхилення». Така система дій передбачає процедуру пошуку і реалізації резервів по забезпеченню виконання цільових, планових або нормативних показників. Серед таких можливостей може бути введення посиленого режиму економії (за принципом «відсікання зайвого»), використання системи інвестиційних резервів та інші;

в) «змінити систему планових або нормативних показників». Така система заходів вживається в тих випадках, коли можливос-

ті нормалізації окремих аспектів інвестиційної діяльності обмежені або взагалі відсутні. Тоді за результатами інвестиційного моніторингу вносяться пропозиції щодо коригування системи цільових стратегічних нормативів, показників поточних інвестиційних планів або окремих бюджетів. В окремих критичних випадках можуть бути обґрунтовані пропозиції про припинення деяких інвестиційних операцій і навіть діяльності окремих центрів інвестицій.

Впровадження на підприємстві системи інвестиційного контролю дозволяє суттєво підвищити ефективність всього процесу управління інвестиційною діяльністю підприємства.

7.5. ПРОЦЕС РЕАЛІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

Процес реалізації реальних інвестиційних проектів спрямований на їх здійснення в передбачені строки з метою забезпечення своєчасного повернення вкладених коштів у вигляді чистого грошового потоку (насамперед, отримання передбачуваного прибутку). Це здійснюється в розрізі кожного реального проекту, включеного в інвестиційну програму підприємства.

Успішна реалізація сформованого інвестиційного портфеля багато в чому залежить від своєчасної і якісної розробки оперативного плану його здійснення. Такий оперативний план у практиці інвестиційного контролю називається «календарний план реалізації інвестиційних проектів».

Розробка календарних планів реалізації інвестиційних проектів базується на таких принципах:

1. Принцип пооб'єктної диференціації календарного плану.
2. Принцип диференціації передбачених календарним планом робіт.
3. Принцип функціональної диференціації календарного плану.
4. Принцип формування резерву календарного плану.
5. Принцип планування відповідальності розподілу ризиків.
6. Принцип забезпечення постійного контролю за виконанням календарного плану.

Форми здійснення кожного з перелічених принципів у процесі розробки календарного плану реалізації інвестиційних проектів детально розглядаються у процесі вивчення дисципліни «Інвестиційний менеджмент». У зв'язку з наведеним зупинятися на цьому аспекті більш детально ми не будемо, а визначимо лише найбільш суттєві моменти.

1. *Принцип пооб'єктної диференціації календарного плану* передбачає, що планування повинно здійснюватися у розрізі кожного включеного в портфель інвестиційного проекту. Процес оперативного планування реалізації проекту ґрунтується на базових термінах його здійснення і графіку потоку інвестицій, викладених у бізнес-плані.

2. *Принцип тимчасової диференціації календарного плану* передбачає різноманітний ступінь його деталізації в часі і за формами. Основними формами є: річний графік реалізації проекту; квартальний план робіт з реалізації інвестиційного проекту; місячний план робіт з реалізації реального інвестиційного проекту; декадне завдання на виконання робіт за інвестиційним проектом.

3. *Принцип функціональної диференціації календарного плану* передбачає його поділ на окремі функціональні частини. Вважається, що це найбільш відповідальна частина процесу розробки календарного плану реалізації інвестиційного проекту. Такий поділ залежить від стадії реалізації і розміру проекту.

4. *Принцип формування резерву календарного плану* полягає у визначенні допустимого порушення термінів окремих включених у нього робіт і розподілі цього резерву між учасниками реалізованого інвестиційного проекту.

5. *Принцип планування відповідальності і розподілу ризиків* дозволяє забезпечити реальність реалізації інвестиційного проекту з боку як замовника (інвестора), так і підрядчика (виконавця робіт). Він визначає покладання відповідальності виконання і ризиків невиконання окремих етапів робіт на конкретних представників замовника або підрядчика відповідно до їхніх функціональних зобов'язань, викладених у контракті.

6. *Принцип забезпечення постійного контролю виконання календарного плану* полягає у тому, що календарне планування реалізації інвестиційного проекту містить у собі і відповідний контролюючий блок. Контроль календарного плану виконання робіт може здійснюватися в таких формах: зіставлення показників календарного плану, що передбачаються, з фактичними результатами здійснення робіт; визначення й оцінка критичного шляху (якщо при розробці календарного плану використаний цей метод); побудова й оцінка «інтегральної кривої прогресу» — вона являє собою графік виконання робіт, передбачених календарним планом реалізації інвестиційного проекту (фактичний обсяг робіт виражається при цьому у вартісній формі або у відсотках до запланованого). Такий графік інтегрує всі оцінки витрат праці, вартості устаткування і механізмів, витрати матеріалів і навіть на-

кладних витрат. За результатами контролю виявляються окремі проблеми, пов'язані з реалізацією проекту, і визначаються можливості прискорення окремих видів цих робіт із метою приведення до базисного варіанта календарного плану. Якщо таких можливостей немає, а передбачений резерв часу недостатній, необхідно зробити відповідне коригування календарного плану з метою забезпечення його реалістичності.

Ефективність реалізації інвестиційного проекту значною мірою визначається обґрунтованим планом його фінансування. У практиці інвестиційного контролінгу цей фінансовий план носить назву «бюджет реалізації інвестиційного проекту» (або просто «бюджет»). Бюджет являє собою оперативний фінансовий план короткострокового періоду (до 1 року), що відображає витрати і надходження коштів, пов'язані з реалізацією інвестиційного проекту.

Необхідно зазначити, що розробка бюджету реалізації інвестиційного проекту направлена на вирішення двох основних завдань:

1. Визначення обсягу і структури витрат по реалізації інвестиційного проекту у розрізі окремих етапів календарного плану.
2. Забезпечення необхідного для покриття цих витрат потоку інвестиційних ресурсів у рамках загального обсягу коштів, призначених для фінансування реалізації інвестиційного проекту.

Вихідними передумовами для розробки бюджету реалізації інвестиційного проекту є:

- а) календарний план реалізації інвестиційного проекту;
- б) кошториси витрат на виконання окремих видів робіт і придбання сировини, матеріалів, механізмів і устаткування, розроблені у розрізі окремих функціональних блоків календарного плану;
- в) загальна стратегія фінансування інвестиційного проекту;
- г) попередній графік інвестиційного потоку, складений на етапі розробки бізнес-плану проекту;
- д) фінансовий стан інвестора в поточному періоді.

У процесі реалізації інвестиційного проекту залежно від стадій інвестиційного процесу можуть розроблятися два види бюджетів:

1. Бюджет капітальних витрат і надходження коштів (скорочено — капітальний бюджет). Цей бюджет розробляється на етапі здійснення будівельно-монтажних робіт, пов'язаних з новим будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним перезброєнням об'єкта.

2. *Бюджет поточних грошових витрат і прибутків* (скорочено — поточний бюджет). Цей бюджет розробляється на етапі експлуатації об'єкта інвестування (після введення його в експлуатацію). Аналогом цього бюджету на діючих підприємствах є фінансовий план грошових доходів і витрат.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

1. *Які особливості контролінгу інвестиційних проектів, що дозволяють виділити його серед інших різновидів контролінгу?*
2. *Назвіть основні завдання контролінгу інвестиційних проектів.*
3. *На яких принципах базується система інвестиційного контролінгу?*
4. *Перелічіть основні функції інвестиційного контролінгу.*
5. *Які критерії застосовуються на практиці для оцінки інвестиційних проектів у контролінгу?*
6. *Назвіть традиційні критерії оцінки інвестиційних проектів, їх переваги і недоліки.*
7. *Які Вам відомі методи оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності?*
8. *З якою метою використовується критерій Гурвіца і що він являє собою?*
9. *Які Вам відомі напрямки процесу створення системи контролінгу інвестицій?*
10. *У чому полягає відмінність між існуючими напрямками створення системи контролінгу інвестиційних проектів?*
11. *Що включає в себе процес реалізації контролінгу інвестиційних проектів?*
12. *Чим саме відрізняються критерії з дисконтуванням грошових потоків від традиційних критеріїв?*
13. *Перелічіть основні етапи побудови системи моніторингу контрольованих інвестиційних показників.*
14. *Які Вам відомі принципи розробки календарних планів реалізації інвестиційних проектів?*
15. *Які Ви знаєте види бюджетів реалізації інвестиційних проектів?*



ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

8.1. ОРГАНІЗАЦІЙНА СТРУКТУРА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ (ФІРМОЮ)

Структура управління підприємством чи фірмою на Заході залежить від розмірів підприємства, характеру діяльності та продукції, яка виготовляється. Традиційною або класичною вважають **функціональну організаційну структуру**, оскільки вона була першою структурою, яка стала об'єктом вивчення і розробки. Дана схема організації діяльності широко використовується в компаніях середнього розміру. Створення функціональної структури в принципі зводиться до групування персоналу по тих широких завданнях, які вони виконують. Конкретні характеристики і риси діяльності того чи іншого підрозділу відповідають найбільш важливим напрямкам діяльності всієї організації. Для функціональної організаційної структури характерна так звана «функціональна департаменталізація» — тобто процес поділу організації на окремі елементи, кожний з яких має свої чіткі визначення, конкретні завдання і обов'язки. Оскільки при функціональній департаменталізації організація поділяється на блоки, що мають чітко окреслені завдання, то в компаніях обробної промисловості це поділ за технологіями масового виробництва.

Традиційні функціональні блоки компанії — це відділи виробництва, маркетингу і фінансів. Це — широкі галузі (сфери) діяльності або функції, які є у кожній компанії з метою забезпечення досягнення мети організації. Проте конкретні назви таких відділів можуть видозмінюватись, і традиційні позначення не дають точного опису найважливіших функцій деяких напрямків підприємницької діяльності, особливо у сфері послуг. Так, наприклад, цивільна авіація — це сфера послуг, у якій нічого не виробляється. Тому в авіакомпанії функціональні відділи називаються відділами експлуатації, збуту і фінансів. В організаціях, які

не зв'язані з бізнесом взагалі, назви функціональних відділів навіть ще різноманітніші. В армії, наприклад, є піхотні, артилерійські і бронетанкові підрозділи. У лікарнях є адміністративні і лікувальні відділи.

Якщо розмір всієї організації або даного відділу великий, то основні функціональні відділи можна поділити на більш дрібні функціональні підрозділи. Вони називаються вторинними або похідними. В експлуатаційному відділі авіакомпанії можна виділити такі вторинні підрозділи, як інженерно-технічну службу, техобслуговування, наземну службу і льотну службу. Основна ідея тут полягає в тому, щоб максимально використати переваги спеціалізації і не допускати перевантаження керівництва. При цьому необхідно дотримувати відому обережність з тим, щоб такий відділ (або підрозділ) не ставив би свої власні цілі вище загальних цілей (мети) всієї організації.

Ідея вторинних підрозділів може бути застосована до будь-якої організаційної структури.

Схему функціональної організаційної структури фірми можна зобразити таким чином (рис. 8.1):

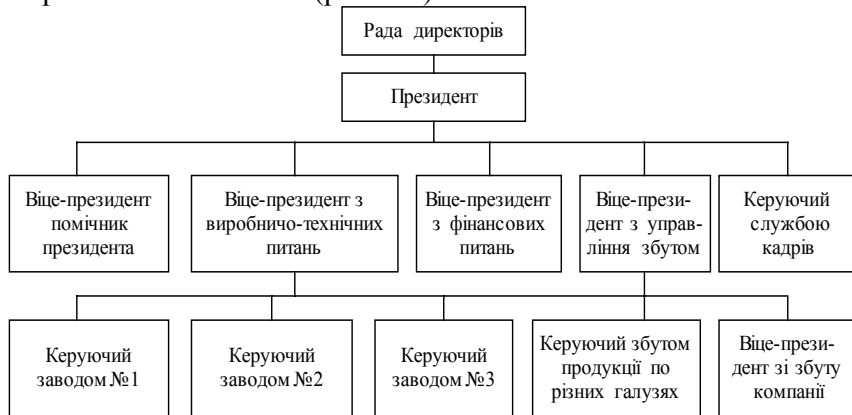


Рис. 8.1. Схеми функціональної організаційної структури управління фірмою

Функціональній організаційній структурі управління властиві такі **переваги**:

1. Стимулює ділову і професійну спеціалізацію.
2. Зменшує дублювання зусиль і споживання матеріальних ресурсів у функціональних сферах (галузях).
3. Покращує координацію у функціональних сферах (галузях).

Поряд з цим дана структура управління не позбавлена й **недоліків**, головними з яких слід вважати:

1. Відділи можуть бути більше зацікавлені у реалізації мети і завдань своїх підрозділів, ніж загальної мети всієї організації. Це збільшує можливість конфліктів між функціональними сферами.

2. У великій організації ланцюг команд від керівника до безпосереднього виконавця стає надто довгим.

Зарубіжний наявний досвід вказує на те, що функціональну структуру доцільно використовувати в тих організаціях, які випускають відносно обмежену номенклатуру продукції, діють у стабільних зовнішніх умовах і для забезпечення свого функціонування вимагають розв'язки стандартних управлінських завдань. Прикладами такого роду можуть служити фірми, які діють у металургійній і гумовотехнічній промисловості, а також у галузях промисловості, що виготовляють сировинні матеріали. Функціональна структура не підходить для організацій з широкою номенклатурою продукції, які діють в середовищі з швидкозмінними споживчими і технологічними потребами, а також для організацій, які здійснюють свою діяльність в широких міжнародних масштабах, одночасно на декількох ринках в країнах з різними соціально-економічними системами і законодавством. Для організацій такого типу найбільш придатною буде **дивізіональна структура**.

Суть даної структури полягає у тому, що поділ організації на елементи і блоки відбувається за видами товарів або послуг, групами покупців або географічних регіонах.

Схема дивізіональної структури має такий вигляд (рис. 8.2):

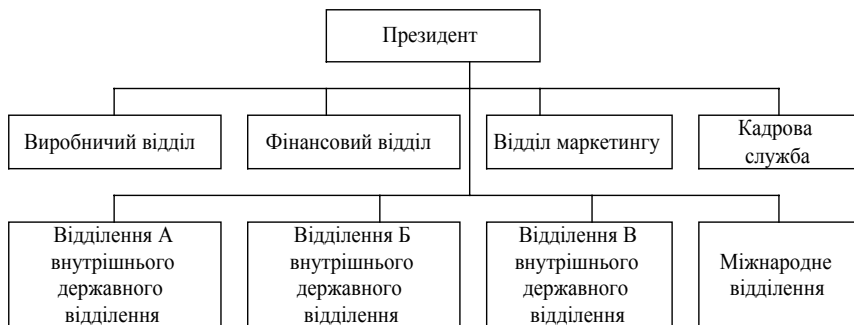


Рис. 8.2. Схема дивізіональної організаційної структури управління фірмою

Різновидом дивізіональної структури є **дивізіонально-споживча (продуктова) структура**. При даній структурі повноваження по керівництву (управлінню) виробництвом і збутом якогось певного продукту або послуги передаються одному керівнику, який є відповідальним за даний тип продукції. Керівники вторинних функціональних служб (виробничої, технічної і збуту) повинні звітуватися перед управляючим з цього продукту.

Споживча (продуктова) структура дає можливість великій фірмі надавати конкретному продукту стільки ж уваги, скільки йому приділяє невелика фірма, що випускає один — два види продукції. За даними дослідження, проведеного Гарвардським університетом, фірми зі споживчою (продуктовою) структурою досягають більших успіхів у виробництві і реалізації нової продукції, ніж фірми з іншими видами організаційних структур. Можливо це відбувається тому, що у даній структурі дуже чітко визначено, хто відповідає за одержання прибутку. Для неї характерний успішний контроль затрат і дотримання графіка відвантажень продукції. Організації з такою структурою здатні також швидше, ніж фірми з функціональною структурою, реагувати на зміни умов конкуренції, технології і купівельного попиту. Ще один позитивний ефект того, що вся діяльність з даного продукту знаходиться під керівництвом однієї людини, полягає у покращенні координації робіт.

Можливий недолік споживчої (продуктової) структури — збільшення затрат внаслідок дублювання одних і тих же видів робіт для різноманітних видів продукції. У кожному продуктовому відділенні є свої функціональні підрозділи, але можливо, не такого розміру, щоб максимально ефективно використовувати наявні технічні засоби і обладнання. Особливо ця проблема постає на заводах з масовим виробництвом і обладнанням, яке, як правило, може працювати 24 години на добу.

У країнах Заходу має місце і такий різновид, як організаційна структура, орієнтована на споживача, при якій всі підрозділи фірми групуються довкола певної групи (груп) споживачів. Приклад такої структури покажемо на схемі (рис. 8.3).

Мета даної структури полягає у тому, щоб задовольнити декількох споживачів настільки добре, наскільки це робить організація, яка обслуговує всього одну групу споживачів.

Використовується також ще й **регіональна організаційна структура**. Якщо діяльність організації охоплює великі географічні зони, особливо у міжнародному масштабі, то може бути доцільною структура організації за територіальним принципом,

тобто за місцем знаходження (розташування) її підрозділів. Вона полегшує вирішення проблем, зв'язаних з місцевим законодавством, звичаями і потребами споживачів. Такий підхід спрощує зв'язок організації з клієнтами, а також зв'язок між членами організації. Прикладом регіональних організаційних структур можуть служити збутові організації крупних фірм.

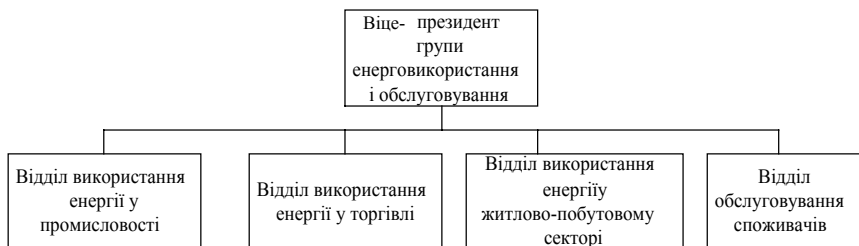


Рис. 8.3. Схема дивізіональної організаційної структури, орієнтованої на споживача

Вибір орієнтації відділень залежить від того, наскільки ефективна реакція організації на той або інший фактор навколишнього середовища. Так, **споживча (продуктова) структура** дозволяє легко справлятися з розробкою нових видів продукції, виходячи з міркування конкуренції, вдосконалення технології або задоволення потреб покупців. **Регіональна структура** дозволяє організації більш ефективно враховувати місцеве законодавство, соціально-економічну систему і ринки в міру географічного розширення її ринкових зон. **Структура, орієнтована на споживача**, дає організації можливість найбільш ефективно враховувати запити тих споживачів, від яких вона найбільше залежить.

Таким чином, вибір дивізіональної структури повинен бути заснований на тому, який з цих факторів найбільш важливий з точки зору забезпечення реалізації стратегічних планів організації і досягнення її мети.

У США різні дивізіональні структури організації переконливо демонструють свою ефективність впродовж багатьох років. У 60-і роки ХХ ст. дивізіональна структура стала широко використовуватись і в європейських комерційних організаціях, які раніше застосовували в основному традиційні функціональні структури. До 1972 року 70 відсотків крупних європейських фірм, що мали у 1960 р. функціональну структуру, перейшли на дивізіональну структуру з тим, щоб більш ефективно реагувати на зміни в еко-

номічній і соціальній обстановці. Вивчення 93 великих багатонаціональних компаній показало, що 88 відсотків з них у тій чи іншій формі використовують дивізійні організаційні структури.

Починаючи з 60 років ХХ ст. деякі організації зіткнулися з таким становищем, коли зовнішні умови їх діяльності змінювались так швидко, проекти ставали настільки складними, а технологія розвивалась так стрімко, що недоліки бюрократичної організації управління стали переважувати їх переваги. Для того щоб організації мали можливість реагувати на зміни навколишнього середовища і впроваджувати нову технологію, були розроблені **адаптивні організаційні структури**. Ще одна назва цих більш гнучких систем — **органічні структури**. Два основних типи органічних структур, які використовуються зараз, це проектні і матричні організації.

Проектна організація — це тимчасова структура, яка створюється для розв'язку конкретного завдання. Зміст її полягає в тому, щоб зібрати в одну команду найбільш кваліфікованих співробітників організації для здійснення складного проекту у встановлені терміни з завданням рівнем якості, не виходячи за межі (рамки) встановленого кошторису. Коли проект завершується, команда розпускається. Її члени переходять у новий проект, повертаються до постійної роботи у своєму «рідному» відділі або йдуть з цієї організації.

Головна **перевага** проектної організації у тому, що вона концентрує всі зусилля на вирішенні одного — єдиного завдання. У той час як керівник звичайного відділу повинен розриватися між декількома проектами одночасно, керівник проекту концентрується виключно на ньому.

Існує декілька типів проектних організацій. Найбільш відомий варіант проектної організації називається **матричною організацією**. У матричній організації члени проектної групи підпорядковуються як керівнику проекту, так і керівникам тих функціональних відділів, в яких вони працюють постійно. Керівник проекту володіє так званими проектними повноваженнями. Керівники проектів у матричній організації відповідають в цілому за інтеграцію всіх видів діяльності і ресурсів, що відносяться до даного проекту. Керівники функціональних відділів делегують керівнику проекту деякі зі своїх обов'язків, вирішують, як і де повинна бути виконана та або інша робота. Керівництво функціональних відділів контролює також хід виконання завдань.

Головний **недолік** матричної структури — її складність, а **переваги** — у набагато більшій гнучкості та ширших можливостях координації робіт, що характерно для дивізійних структур.

Ще один підхід до створення адаптивних організаційних структур пов'язаний з появою **організацій типу конгломерату**. Це не будь-яка вистояна і впорядкована структура. Швидше вся організація набуває форму, яка найкраще підходить для даної конкретної ситуації. Так, в одному відділенні фірми може використовуватись продуктова структура, в іншому — функціональна структура, а у третьому — проектна або матрична організація.

Керівництво вищої ланки корпорації відповідає за довгострокове планування, розробку політики, а також за координацію і контроль дій в рамках всієї організації. Цю центральну групу формують декілька фірм, які, як правило, є або незалежними економічними одиницями, або фактично незалежними фірмами. Ці фірми майже повністю автономні відносно оперативних рішень. Вони підпорядковані основній компанії, в основному, у питаннях фінансів. Очікується, що вони досягнуть накреслених показників прибутковості і вкладуться в затрати у межах, встановлених для всього конгломерату керівництвом вищої ланки. Як виконати ці обов'язки — повністю віддається на розгляд керівництва відповідної економічної одиниці.

Однією з причин, по якій фірми зберігають свої власні організаційні структури, є те, що при такій ситуації можна дуже швидко згорнути і розгорнути ділову активність у різних галузях з мінімальним порушенням зв'язків, які склалися.

8.2. МІСЦЕ СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ В ОРГАНІЗАЦІЙНІЙ СТРУКТУРІ ПІДПРИЄМСТВА

Для того щоб контролер міг виконувати передані йому завдання, контролінг повинен бути закріплений у структурі й організації підприємства. На великих підприємствах сфера контролінгу може охоплювати кілька фахівців. Внаслідок цього виникає питання про внутрішню структуру і підпорядкування.

Контролінг можна впроваджувати і розвивати за будь-якої організаційної структури управління. Наприклад, на підприємствах Німеччини існують і є прийнятними для України такі форми підпорядкування, як лінійна і штабна організація управління. Іншими словами, контролінг може успішно розвиватися як в умовах функціональної, так і дивізіональної організаційних структур.

При лінійній організації управління контролінг здійснює загалом розподіл на два рівні управління. При цьому відбувається об'єднання з фінансовою сферою. Недолік цієї форми може

полягати в тому, що фінансова сфера домінуватиме. Для того щоб уникнути цього, контролінг часто включають у сферу керівництва.

В умовах функціональної організаційної структури може бути створена окрема посада, поряд з існуючими віце-президентами (заступниками керівника). Контролер у такому випадку підпорядковується президенту фірми, входить до складу її управління, тобто у менеджмент.

Оскільки значні вимоги до контролінгу щодо нейтральності і незалежності важко гарантувати при лінійній організації управління, на багатьох підприємствах контролінг діє як штаб і виконує сервісну функцію. При цьому він прямо підпорядкований правлінню.

Схема організації служби контролінгу у цьому випадку виглядатиме так (рис. 8.4):



Рис. 8.4. Схема організації служби контролінгу в умовах дивізіональної організаційної структури управління

Може бути і більш дрібніша спеціалізація, а саме: у відділі постачання — контролер, у відділі збуту — контролер. У тому випадку, коли має місце застосування продуктової дивізіональної структури управління, контролінг буде вписуватись у цю структуру так (рис. 8.5):



Рис. 8.5. Схема організації служби контролінгу в умовах дивізіонально-споживчої (продуктової) структури управління (варіант 1)

або ж таким чином (рис. 8.6):

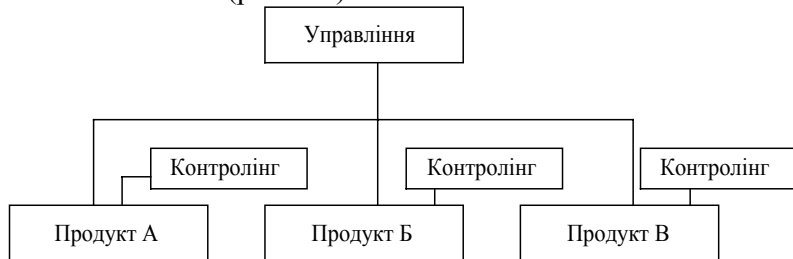


Рис. 8.6. Схема організації служби контролінгу в умовах дивізіонально-споживчої (продуктової) структури управління (варіант 2)

Якщо у сфері контролінгу зайнято багато фахівців (на великих підприємствах), то виникає питання про внутрішню організацію. Наприклад, можливою є структуризація за завданнями контролінгу і, отже, за специфічними сферами діяльності, такими як:

- планування (складання бюджету);
- аналіз спеціальних досліджень;
- інформаційне забезпечення (внутрішня система звітності: внутрішній звіт і звітність у разі непрямого підпорядкування).

Високий рівень освіти (загальної і спеціальної) допомагає контролеру у побудові служби менеджменту та інформації, яка надає вирішальну підтримку і допомогу керівникам різних рівнів управління. Контролер працює у тісному взаємозв'язку з керівниками багатьох відділів, колегами-маркетологами та працівниками інформаційно-обчислювального центру. Скоординовані одна з одною служби контролінгу, маркетингу, інформації поділяють між собою відповідальність за результати (наслідки) управління підприємством. Підприємець і менеджер несуть відповідальність за правильність і своєчасність стратегічного вибору (головної стратегічної мети), направленою на оптимізацію прибутку для забезпечення довгострокового існування підприємства. У процесі управління результатами контролер, менеджер з маркетингу, керівник функціонального відділу та керівник інформаційної служби своєчасно здійснюють підготовку для керівників усіх рівнів управління зручної для сприйняття, проаналізованої з орієнтацією на майбутню інформації, наприклад, займаються взаємозв'язаним плануванням (з прямим і зворотним зв'язком), доповненим результатами аналізу планових і фактичних показників.

У різних фірмах різних країн немає єдиного підходу до системи структурної організації контролінгу.

У виробничій практиці Німеччини зустрічаються два основних варіанти організації служби контролінгу, мова про які піде дещо нижче. Однак слід зазначити, що в обох випадках створюється загальний відділ, який носить назву «Контролінг і фінанси» або «Фінанси і контролінг». Відмінності організації служби контролінгу зводяться до безпосереднього її підпорядкування.

При першому варіанті на першому рівні управління відбувається координація діяльності основних відділів, а саме контролінгу, інформаційної служби та служби капіталу шляхом створення загального відділу: «Контролінг і фінанси» або «Фінанси і контролінг», який підпорядковується одному з директорів фірми або ж члену правління фірми.

При другому варіанті у підпорядкуванні одного з директорів фірми перебувають лише служби капіталу та інформації, а служба контролінгу безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства. Він обіймає посаду директора центральної служби контролінгу.

Звичайно, в господарській практиці зустрічаються й інші комбінації, проте вищенаведені використовуються у переважній більшості, тобто є найбільш поширеними.

Схематичне зображення організації служби контролінгу виглядає таким чином (рис. 8.7):

Загальний відділ «Контролінг і фінанси»			
Служба контролінгу		Служба інформації	Служба капіталу
Облік: Вирахування (обчислення) результатів за методами сукупних затрат і затрат на реалізовану продукцію. Калькуляція виробництва на замовлення і на ринок. Варіантні (альтернативні) розрахунки Статистика Звітність		Планування: Стратегічне Оперативне Інвестиційне Планування фондів (ресурсів) і надходжень	Організація Програмування Довідкова служба Бюро комунікацій
Головний відділ		Головний відділ	Головний відділ

Рис. 8.7. Схематичне зображення організації служби контролінгу

Очолоє роботу служби контролінгу головний контролер. Він підтримує самоуправління між рівнями управління (їх є три: виробничий, відділів та керівництва) і співробітниками.

8.3. ВАРІАНТИ ОРГАНІЗАЦІЇ СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ

На сьогодні немає єдиного рецепта організації служби контролінгу. Практика діяльності німецьких фірм засвідчує, що на підприємствах з чисельністю працюючих до 100 осіб взагалі немає посади контролера. Його функцію бере на себе керівник секції обліку і звітності.

Високий рівень освіти допомагає контролеру у побудові служби менеджменту та інформації, яка надає вирішальну підтримку і допомогу керівникам різних півнів управління; контролер працює у тісному взаємозв'язку з керівниками багатьох відділів, колегами-маркетологами і працівниками інформаційно-обчислювального центру. Скоординовані одна з одною служби контролінгу, маркетингу, інформації поділяють між собою відповідальність за результати управління підприємством. Підприємець і менеджер несуть відповідальність за правильність і своєчасність стратегічного вибору, направленою на оптимізацію прибутку для забезпечення довгострокового існування підприємства.

У процесі управління результатами контролер, менеджер з маркетингу, керівник функціонального відділу і керівник інформаційної служби своєчасно здійснюють підготовку для керівників усіх рівнів управління зручну для сприйняття, проаналізовану з орієнтацією на майбутню інформацію, наприклад, займаються взаємозв'язаним плануванням, доповненим результатами планових і фактичних показників.

У США в більшості випадків контролер — це комерційний директор підприємства або, згідно з нашою термінологією, заступник директора з економічних питань, головний економіст. Йому підпорядковані відділи і служби зовнішнього аудиту, виробничої бухгалтерії, ревізії, організації виробництва, страхування і досить часто інформаційно-обчислювального центру.

У Німеччині посада контролера вводиться на великих і середніх фірмах, що використовують систему контролінгу. Із звичайної структури заводу управління йому передаються в адміністративне підпорядкування виробнича бухгалтерія, відділ статистики, планування і прогнозування. Головний бухгалтер і його служба

безпосередньо контролеру не підпорядковуються. Головний бухгалтер і керівники інших функціональних підрозділів йому адміністративно не підпорядковуються, хоч контролер за розрядом вищий і має право рекомендацій щодо прийняття рішень з більш широкого кола питань, ніж кожний з них. Головне завдання контролера полягає у пошуку і пропозиції ідей, які дають можливість концерну чи компанії підвищити економічну ефективність господарської діяльності.

Як і у всьому управлінні виробництвом, розрізняють централізовану і децентралізовану служби контролінгу.

В умовах централізації головний контролер, який здійснює керівництво службою контролінгу, знаходиться у підпорядкуванні голови ради фірми (правління фірми) без головного відділу «Служби капіталу». Схематично це виглядає так (рис. 8.8):

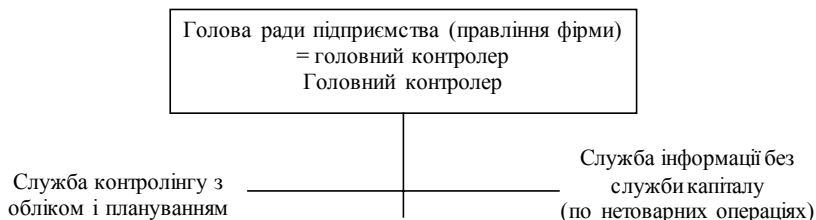


Рис. 8.8. Схема організації служби контролінгу в умовах централізації (варіант 1)

Може бути й інша форма централізації, коли головний контролер підпорядкований безпосередньо члену правління фірми, відповідальному за сектор «Контролінг і фінанси» в якості керівника головного відділу.

Схематично це виглядає таким чином (рис. 8.9):

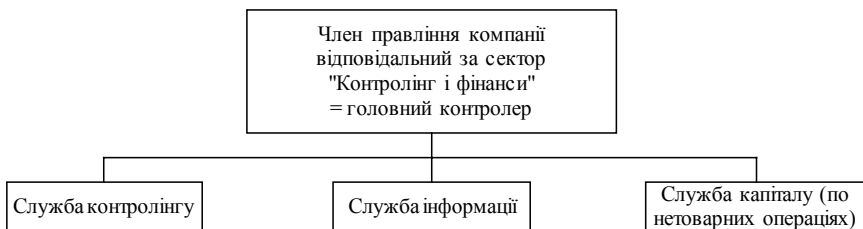


Рис. 8.9. Схема організації служби контролінгу в умовах централізації (варіант 2)

У першому і в другому випадку централізована служба контролінгу діє як штаб. Вона розробляє рекомендації щодо прийняття рішень і здійснює керівництво процесом сприйняття цих рекомендацій замовником. У завдання головного контролера входить узагальнення рекомендацій і встановлення контактів з особами, які приймають рішення.

Децентралізована служба контролінгу діє як лінійна служба.

Децентралізація служби контролінгу дозволяє делегувати частину завдань централізованої служби контролінгу іншим підрозділам підприємства, наприклад, структурним підрозділам фірми, філіям, ланкам, центрам стратегічного управління фірмою, за винятком ряду профільних відділів, які залишаються у підпорядкуванні головного контролера, а саме:

- контролер з маркетингу;
- контролер з логістики;
- контролер із зовнішньоекономічних операцій;
- контролер з фондів (ресурсів) і надходжень.

Головний контролер координує діяльність децентралізованих служб контролінгу в галузі оперативного і стратегічного планування, кошторисного планування, аналізу планових і фактичних показників, кореспонденції і звітності, бере на себе обробку спеціальних доручень, особливих замовлень і завдань осіб, які приймають управлінські рішення.

Децентралізовані служби контролінгу повинні бути у осіб, що приймають управлінські рішення.

В умовах децентралізації можливі чотири найбільш поширені варіанти функціонування служби контролінгу, кожному з яких властиві переваги і недоліки:

Варіант 1: Контролер підрозділу адміністративно підпорядкований керівнику підрозділу, а інструктується у головного контролера.

Переваги. Контролер підрозділу працює в значній мірі самостійно, відповідально. Інтереси підрозділів підпорядковуються інтересам центральної служби контролінгу. Контролер підрозділу не бере участі у прикордонних конфліктах.

Недоліки. Якщо координація через головного контролера буде блокована, то підрозділи одержать зайву самостійність.

Вихід із становища. Контролер підрозділу працює спільно з головним контролером.

Висновки: 1. При цьому варіанті досягається найвищий ступінь децентралізації. 2. На практиці даний варіант зустрічається рідко.

Варіант 2: Контролер підрозділу адміністративно підпорядкований керівнику підрозділу, а функціонально — головному контролеру (випробувана модель «Дженерал Моторс», починаючи з 1919 р.).

Переваги: Керівник підрозділу визначає КОЛИ і ДЕ використати контролера підрозділу.. Головний контролер при цьому з відповідною професійною компетенцією визначає, ЯК і ЩО з наявного кола питань слід вирішувати.

Недоліки: Подвійне підпорядкування контролера підрозділу може призводити до конфліктних прикордонних ситуацій.

Вихід із становища: Розділяти інтереси підрозділів і головного контролера.

Висновки: 1. Використання даного варіанта оптимально в умовах яскраво вираженого децентралізованого управління підрозділами. 2. Він є класичним для господарської практики і широко розповсюдженим.

Варіант 3: Контролер підрозділу функціонально підпорядковується керівнику підрозділу, а адміністративно — головному контролеру.

Переваги: При функціональному підпорядкуванні визначається, ЯК і ЩО за проблеми вирішуються, при адміністративному — КОЛИ і ДЕ.

Недоліки: Контролер підрозділу піддається сильним конфліктам у тому випадку, коли керівник підрозділу недостатньо компетентний.

Висновки: 1. Цей варіант можна застосовувати лише в умовах сильної децентралізації управління. 2. Він може бути прийнятним в якості перехідного рішення. 3. На практиці даний варіант зустрічається рідко через численні слабкі місця.

Варіант 4: Контролер підрозділу орієнтований на спільну роботу з керівником підрозділу; головному контролеру він підпорядкований адміністративно і функціонально.

Переваги: Дана організаційна структура служби контролінгу зумовлена сильною адміністративною і функціональною залежністю від головного контролера. Контролери підрозділів навіть у випадку неправильної поведінки своїх керівників можуть звернутися до головного контролера.

Недоліки: Можуть виникати конфлікти з керівниками підрозділу.

Висновки: 1. Цей варіант рекомендується у кризових ситуаціях, а також коли підрозділи регіонально розташовані далеко один від одного і від головного центру.

Принцип «введення» служби контролінгу в організаційну структуру управління підприємством здійснюється залежно від ситуації. Вищенаведені варіанти організації децентралізованої служби контролінгу найбільш відомі, у більшій мірі випробувані і описані в літературних джерелах, проте залишається ще багато можливостей для їх модифікацій.

Прийняття адекватної організаційної структури підвищує ефективність служби контролінгу, мінімізує можливі конфлікти і до мінімуму або навіть і нанівець зводить аргументи проти введення (впровадження) концепції контролінгу.

8.4. ОСНОВНІ ПЕРЕДУМОВИ КОНЦЕПЦІЇ КОНТРОЛІНГУ

При організації служби контролінгу слід брати до уваги такі основні передумови:

➤ погодження мети, управління цілями (метою) і досягнення мети відповідно до вибраної стратегії повинні координуватись лише на першому рівні управління (підприємець і менеджер);

➤ методи управління підприємством в рамках «загальної керівної мети» стають найбільш ефективними лише тоді, коли контролеру вдається переконати відповідальних за прийняття рішень у необхідності біокібернетичної концепції системи контролінгу з використанням енергетичного балансу і балансу навколишнього середовища;

➤ контролер потребує одержання інформації про економічні взаємозв'язки і резерви («ефект компаса» — за Е. Шмаленбахом), щоб мати безперечний особистий і професійний авторитет серед співробітників;

➤ служба контролінгу повинна бути самостійна, незалежна і нейтральна по відношенню (стосовно) до рівнів управління, на яких приймається рішення, що дозволяє запобігти можливості участі у боротьбі за розподіл влади у фірмі.

Вищенаведені передумови в основному чіткі і зрозумілі для вітчизняних громадян. Не зовсім чітка уява може хіба що стосуватись суті біокібернетичної концепції, на якій, на наш погляд, слід і зосередити свою увагу.

Суть біокібернетичної концепції полягає у застосуванні біокібернетичного регулювання, яке аналогічне природному біокі-

бернетичному контуру регулювання, що являє собою самоуправлінську систему, яка підтримує рівновагу в організмі при $t^0 = 36,6^0 \text{ C}$, що сигналізує про здоров'я і нормальний розвиток.

Автором цієї концепції є німецький вчений Фредерік Вестер, який у 1980 році обґрунтував її необхідність в одній із своїх книг. На думку Ф.Вестера, людина у своїй поведінці повинна керуватися принципами природної рівноваги з урахуванням взаємодій економічних, соціальних, екологічних і тому подібних факторів з використанням основних принципів біокібернетичної саморегуляції: симбіозу, рециркулювання тощо. Нехтувати цими принципами, згідно з його переконаннями, у цьому випадку не можна.

Симбіоз — співіснування, від якого отримують користь обидва партнери, об'єкти (мова йде про людину і природу).

Ф. Вестер попереджує, що орієнтація на короткостроковий прибуток (дохід на інвестований капітал) справляє недопустиму дію на навколишнє середовище, рівень життя, річний баланс фірми. Порушення принципу рівноваги всередині біосфери ведуть до:

- зникнення, втрати енергії;
- вичерпання ресурсів корисних копалин;
- зміни кліматичних умов і структури ґрунту;
- омертвіння, зникнення біологічних структур;
- боротьби з наслідками замість попередження порушень.

Основні принципи біокібернетичного регулювання розглядаються як необхідні елементи філософії фірми (ідеальної мети), економіки і організації виробництва, національної економіки за такими причинами:

- а) перехід від прямолінійного і послідовного мислення до системного;
- б) оптимізація прибутку замість його максимізації;
- в) прагнення укласти трудові угоди для роботи за покликанням, а не для того, щоб фінансувати свій вільний час.

Розглянемо детальніше кожну із наведених причин:

а) перехід від прямолінійного і послідовного мислення до системного:

➤ ізольований розгляд окремих питань в умовах нехтування численними обмінними зв'язками у природі і на підприємстві веде до помилок в прийнятті рішень. Послідовне, прямолінійне мислення повинно бути доповнене системним, комплексним мисленням з урахуванням стратегічних, енергетичних балансів і балансів взаємодії на навколишнє середовище.

➤ сучасна цивілізація зможе вижити лише як системна частина біосфери, якщо вона підпорядкується принципу природної рі-

вноваги, тобто буде мислити і діяти в рамках біокібернетичних контурів управління. Наприклад, «пробки» транспортних засобів на вулицях міст та інших населених пунктів змушують зменшувати швидкість; збільшується шум і обсяг викидів в атмосферу. Логіка послідовного і прямолінійного мислення цим і обмежується, а зміни інших елементів системи не беруться до уваги. Наприклад, те що автомашини швидкої допомоги не можуть швидко долати «пробки» і перевозити хворих, тому жителі міст у разі нещасних випадків стануть беззахисними, розрахувати час у такій ситуації просто неможливо.

➤ екологічна система біосфери доводить свою життєдіяльність уже протягом п'яти млрд років на принципах рівноваги. Якщо ми будемо її ігнорувати, то загинемо. Навпаки, ми повинні вчитися використовувати цей принцип, цю систему.

З метою більш кращого і наочного сприйняття головних відмінностей між системним біокібернетичним і прямолінійним традиційним мисленням, відобразимо їх у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

ВІДМІННОСТІ МІЖ ПРЯМОЛІНІЙНИМ ТРАДИЦІЙНИМ І СИСТЕМНИМ БІОКІБЕРНЕТИЧНИМ МИСЛЕННЯМ (ДОПОВНЕНИМ Ф. ВЕСТЕРОМ)

Системне біокібернетичне мислення	Прямолінійне традиційне мислення
Комбінований системний підхід з урахуванням економічних, соціальних, екологічних факторів	Ізольований розгляд окремих факторів і фаз процесу виробництва.
Орієнтовано на принцип рівноваги, послідовне погодження мети для забезпечення довгострокового існування фірми	Домінування короткострокових економічних цілей (завдань), наприклад, квартальний або річний дохід на інвестований капітал
Відповідальне застосування технології внаслідок симбіозу з природою і навчання у неї	Безвідповідально створена технологія, що ігнорує закони природи
Доповнення діючих балансів підприємств (складеного для оподаткування) стратегічним, енергетичним балансами і балансом навколишнього середовища (з рециркулюванням)	Доповнення до балансу фірми, вирахованому для оподаткування ? ? ?
Оптимізація прибутку для капіталу і людини	Максимізація прибутку в першу чергу для капіталу і держави
Підтримка біокібернетичної рівноваги в біосфері	Ігнорування біокібернетичної рівноваги в природі

б) оптимізація прибутку замість його максимізації:

переважаюча логіка прямолінійного і послідовного мислення відповідає «тунельному баченню і мисленню». Щоб одержати прибуток у даному кварталі або році, підприємці «видавлюють» все нові і нові інвестиції, не звертаючи при цьому ніякої уваги на стратегічне «обезволоження» фірми, а також на те, чи будуть у майбутньому збережені робочі місця.

В умовах вільного ринкового господарства значно краща максимізація прибутку, тому використовують концепцію контролінгу числових показників; соціально орієнтоване ринкове господарство вибирає концепцію контролінгу загальної керівної мети з оптимізацією прибутку для забезпечення і збереження довгострокової життєдіяльності та існування підприємства.

Подвійність концепції контролінгу показана на рис. 8.10.

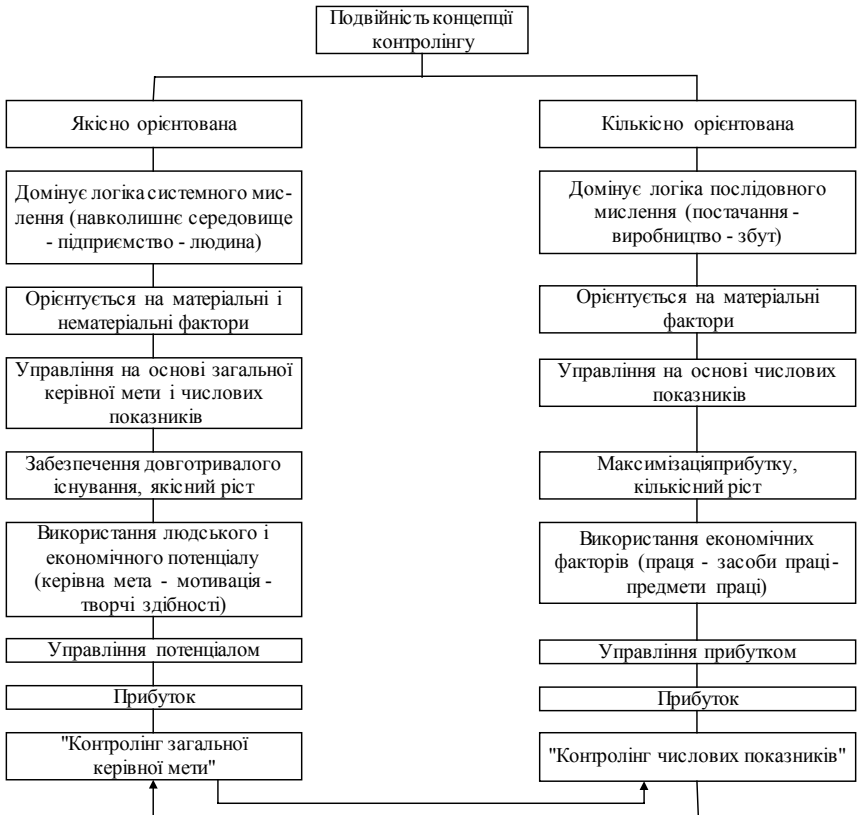


Рис. 8.10. Подвійність концепції контролінгу

в) прагнення укласти трудові угоди для роботи за покликанням, а не для того, щоб фінансувати свій вільний час:

керівники — спеціалісти і співробітники — ототожнюють себе з фірмою, якщо збігаються їх професіональні цілі, розуміння і якщо вони працюють у колективі. На цьому ґрунті зростає культура фірми у гармонії з законами природи, а не в боротьбі з домінуючим законом природи — принципом рівноваги. У даному випадку буде дотримана вимога підтримання фінансової рівноваги, прагнення до самореалізації.

Концепція контролінгу функціонує, якщо є в наявності:

➤ філософія фірми, тобто розроблена система погодження цілей керівним складом;

➤ планування, яке базується на системі прямого і зворотного зв'язку, з циклічним і кумулятивним аналізом планових і фактичних показників;

➤ саморегульований обернений зв'язок у біокібернетичному контурі регулювання з урахуванням параметрів енергії та навколишнього середовища;

➤ сприятливий енергетичний баланс, коли економно використовується біосила;

➤ сприятливий баланс навколишнього середовища, який дозволяє робити раціональні інвестиції в охорону навколишнього середовища;

➤ сенсори (датчики, що сприймають сигнали) для своєчасного вияву «вузьких місць», що перешкоджають росту і досягненню накресленого результату;

➤ система обліку повних витрат і система обліку сум покриття;

➤ активізація нематеріальних факторів, таких як мотивація і можливість проявити усі особисті якості (ідентифікація) для надійного забезпечення існування фірми.

8.5. СТРУКТУРА СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Створення спеціальних відділів (служб) контролінгу оправдує себе на великих підприємствах, оскільки обсяги діяльності та інформації не викликать у цьому випадку ненапруженої роботи працівників даного відділу чи служби. Відділ (службу) контролінгу рекомендується формувати у кількості 3—4 співробітників (контролерів), у кожного з яких будуть свої посадові обов'язки.

Водночас має дотримуватися командний принцип роботи, коли якийсь велике аналітичне завдання співробітники служби контролінгу виконують усі разом, допомагаючи один одному.

Досвід упровадження контролінгу на ряді великих російських підприємств показує, що раціональним є такий склад служби контролінгу [33, 146—149]:

- начальник служби контролінгу;
- контролер-куратор цехів;
- контролер-спеціаліст з управлінського обліку;
- контролер-спеціаліст з інформаційних систем.

Зупинимось дещо детальніше на характеристиці посадових осіб служби контролінгу.

Начальник служби контролінгу — це найбільш кваліфікований спеціаліст з достатнім досвідом роботи на підприємстві, котрий «з середини» знає, як організовані бухгалтерія і плановий відділ на підприємстві. Начальник служби контролінгу повинен знати бухгалтерський облік і бути добре обізнаним в технологічних питаннях роботи свого підприємства. Він несе відповідальність за документи, аналітичні розрахунки і прогнози перед своїм безпосереднім начальником — замісником директора з економіки (фінансовим директором), а також перед генеральним директором.

Для вітчизняної практики найбільш доцільно підпорядкувати службу контролінгу безпосередньо керівнику підприємства, якому б і підпорядковувався начальник служби контролінгу. Таке становище ставить підвищені вимоги до кваліфікації та інтелектуальних можливостей начальника служби контролінгу.

Контролер-куратор цехів — це кваліфікований спеціаліст, який знайомий з організацією роботи і проблемами всіх цехів підприємства, розуміє суть роботи і технологічні аспекти роботи кожного цеху. Якщо підприємство дуже велике і цехів багато (понад 10), то на цю посаду потрібно двоє людей, які поділять між собою цехи на групи (наприклад, один візьме цехи основного виробництва, другий — допоміжного).

Головними обов'язками контролера — куратора цехів можуть бути такі:

- розробка форм збору аналітичної інформації в розрізі цехів підприємства;
- збір аналітичної (планової і фактичної) інформації від цехів (центрів відповідальності);
- обробка і аналіз отриманих даних, розробка нормативів витрат по цехах і підтримання їх актуальності;

- розрахунок аналітичних показників роботи цехів і підприємства в цілому;
- прогнозування виторгу, затрат і прибутку за допомогою методики контролінгу;
- аналіз відхилень фактичних даних від запланованих, вияв причин відхилень і встановлення конкретних винуватців;
- складання аналітичних звітів для генерального директора чи його заступника з економіки (фінансового директора);
- експертиза управлінських рішень, пов'язаних з витратами підлеглих цехів.

На цю посаду доцільно запрошувати економістів цехів (можна молодих), економістів планово-економічного відділу, бухгалтерії, фінансового відділу, служби збуту. Тут вирішальну роль відіграють активність і бажання працювати.

Контролер-спеціаліст з управлінського обліку — це спеціаліст, який здатний до аналітичного мислення, володіє теорією та інструментами контролінгу, а також високим рівнем ерудиції.

Якщо обсяги обробленої інформації в службі контролінгу великі, то створюється посада контролера-спеціаліста з управлінського обліку, в обов'язки якого входить робота з бухгалтерією в плані отримання аналітичних даних з облікових реєстрів. Основними вимогами, які ставляться до такого спеціаліста, є теоретичне і практичне знання бухгалтерського обліку на підприємстві, знання особливостей і недоліків обліку на даному конкретному підприємстві.

До основних обов'язків контролера-спеціаліста з управлінського обліку доцільно віднести такі:

- розробка процедур передачі даних з бухгалтерії в службу контролінгу;
- контроль за збором і аналізом фактичної інформації в службі контролінгу;
- розробка пропозицій щодо оптимізації облікового процесу в бухгалтерії з позиції аналітичної служби;
- економічна експертиза управлінських рішень.

Можливо, щоб запобігти роздуванню штату служби контролінгу на першому етапі її існування начальник служби контролінгу зможе особисто слідкувати за роботою з бухгалтерією та вирішувати питання передачі даних для аналізу в службу контролінгу, але якщо обсяг роботи на даній ділянці критично великий, а виконання обов'язків начальника служби контролінгу не дозволяє

йому вирішувати цю проблему самому, тоді необхідно підібрати кандидатуру спеціаліста з управлінського обліку.

Контролер-спеціаліст з інформаційних систем — це кваліфікований спеціаліст з відділу автоматизації, який детально знає документообіг на підприємстві і здатний здійснити постановку завдання з автоматизації контролінгової роботи.

Потрібно розуміти, що повноцінне функціонування служби контролінгу тісно пов'язане з оптимізацією інформаційних потоків на підприємстві, а саме, з автоматизацією фінансово-господарської діяльності підприємства і використанням інформаційних технологій.

Збір аналітичної інформації повинен бути максимально автоматизований, щоб запобігти можливим непорозумінням, помилкам і зловживанням. Оскільки алгоритм збору інформації і форми звітності в службі контролінгу свої, специфічні, то доцільно мати в штаті спеціаліста, який буде відповідати за автоматизацію контролінгової роботи, за те, щоб у процесі автоматизації, яку веде відділ автоматизації, враховувалися потреби служби контролінгу. Існуючий на підприємстві відділ автоматизації, як правило, займається автоматизацією «взагалі» і керується запитамі окремих фінансово-економічних служб (найчастіше бухгалтерії) замість того, щоб вирішувати інтегроване завдання створення інформаційного середовища роботи підприємства. Контролер-спеціаліст з інформаційних систем повинен вирішувати своє завдання автоматизації в масштабі підприємства і координувати рішення свого завдання із завдання автоматизації інших служб.

Обов'язки контролера-спеціаліста з інформаційних систем можуть включати у себе такі, як:

- оцінка доцільності автоматизації контролінгової роботи на окремих етапах;
- оцінка варіантів і пропозицій відділу автоматизації з автоматизації контролінгової роботи;
- розрахунки і обґрунтування витрат на автоматизацію контролінгової роботи;
- розробка форм для автоматизованого збору інформації;
- оптимізація документообігу на підприємстві;
- координація роботи відділу автоматизації у сфері автоматизації контролінгової роботи;
- оцінка якості функціонування існуючих систем автоматизації фінансово-господарської діяльності підприємства і вироблення пропозиції щодо покращення роботи цих систем.

8.6. КОНТРОЛЕР — СТРАТЕГ КОРПОРАЦІЇ, ЙОГО ФУНКЦІЇ ТА ОБОВ'ЯЗКИ

8.6.1. МІСЦЕ І РОЛЬ КОНТРОЛЕРА У ДІЯЛЬНОСТІ КОРПОРАЦІЇ

Контролеру в корпорації відводиться чільне місце. Його роль у широкому сенсі слова може бути визначена як надання інформації для здійснення планування.

Тут, як і у всіх людських прагненнях, існує правильний і помилковий шляхи реалізації. Для того щоб працювати з щонайбільшою віддачею, контролери повинні входити в менеджмент. Це означає, що вони повинні виконувати свою частину обов'язків з управління бізнесом, брати участь в нарадах менеджерів, а також в ухваленні основних рішень. Контролери не повинні навіть на хвилину ставати в позу стороннього спостерігача. Це означає також, що контролери надають інформацію в конструктивній формі, при цьому весь час залишаючись об'єктивними. Коли ж виникають неминучі розбіжності, вони повинні утримуватися від переходу на ту або іншу сторону або від спотворення (викривлення) інформації.

Існує безліч видів даних, якими контролери можуть забезпечувати плановий відділ. За своїм походженням ці дані можуть бути з'єднані в дві категорії: оцінка альтернатив і вимірювання та зіставлення.

Оцінка альтернатив. У першу категорію входять дані, які допомагають кількісно визначити альтернативи. Раніше або пізніше в стратегії корпорації доводиться робити вибір. Одним з методів розробки стратегії корпорації є прогнозування фінансової дії різних альтернативних стратегій.

Багато компаній дійшли висновку, що використання «корпоративної моделі» або іншої техніки прогнозування, заснованої на застосуванні комп'ютерної техніки, є корисним і економічним підходом до здійснення фінансових прогнозів. Можливо встановити фінансовий критерій базисного періоду, де сам період буде уявлений недавньою статистикою або прогнозом, відмінним високим ступенем правдоподібності. До цього базисного періоду можуть бути застосовані різні передумови, такі як темп зростання обсягу продажів, коефіцієнт прибутковості, величина доходу на капітал, дохід на акції або інші відповідні випадку співвідношення. Побудовані прогнози дадуть приблизну уяву про майбутні фінансові результати. Застосування декількох наборів передумов

мов може послужити в якості аналізу чутливості, що вказує, які аспекти були застосовані різні передумови, такі як темп зростання продажів, коефіцієнта прибутковості, величина прибутку на капітал, прибутки на акції або інші відповідні випадки співвідношення. Побудовані прогнози дадуть приблизне уявлення про майбутні фінансові результати. Застосування декількох наборів передумов може послужити в якості аналізу чутливості, що вказує, які аспекти програми є більш, а які — менш важливими.

Прогнозування впливу різних альтернативних стратегій може виявитися непростою справою. Трапляється, що прогнози повинні бути побудовані на неповних, поверхневих даних. Джерела даних часто можуть знаходитися за межами бухгалтерського апарату фірми, а прогнози часто виходять за рамки звичайних методів бюджетного і фінансового прогнозування. Отже, фінансові дані для цілей планування іноді можуть бути недосконалыми.

Робота контролера включає вказівку на слабкі місця тієї інформації, яку він надає, і визначення тих передумов, на основі яких вона побудована з тим, щоб співробітник, що використовує ці дані, знав про їхні обмеження і враховував їх.

Приклади фінансових прогнозів для планування:

1. При розгляді фінансового придбання звичайно складаються «pro forma» фінансові звіти, які відображають фінансову ситуацію пропонованого нового економічного об'єкта. Контролери як стратеги корпорації виходять за межі цих стандартних бухгалтерських процедур. Вони готують фінансові прогнози з метою визначення прибутків, яких можна чекати від пропонованого злиття. Прибутки можуть акумулюватися в з'єднаній фірмі багатьма шляхами. Звичайно вони виникають в таких областях, як об'єднання паралельних систем розподілу, скорочення витрат центру, взаємодоповнюючі лінії виробництва продукції тощо.

Після визначення очікуваних прибутків контролери як стратеги корпорації готують фінансову декларацію. Вони з великою акуратністю тлумачать зроблені припущення, вказують на усі слабкі місця, які, на їх думку, не можна ліквідувати в прогнозах, пояснюючи причини їхнього виникнення.

2. У разі вилучення капіталовкладень (відмови від тієї або іншої операції) вигоди компанії звичайно досить очевидні, але вони повинні бути детально проаналізовані з тим, щоб мати абсолютну впевненість у тому, що не виникнуть небажані сюрпризи типу фіксованих невігідних витрат, що раніше поглиналися відміненою операцією, або нових витрат, які потрібно здійснити для

виконання робіт, що раніше забезпечувалися відміненою операцією.

3. У стратегії корпорації, що включає зміни в лініях з виробництва будь-якого виду продукції, контролер може внести специфічний вклад. Збут і прибутки від лінії з виробництва нової продукції повинні бути ретельно проаналізовані. Особливу увагу потрібно надати витратам на рекламну компанію, програмі з підготовки робітників, а також іншим видам витрат, пов'язаних із запровадженням нових продуктів.

Наступною категорією інформації, яку контролер надає для постановки стратегії корпорації, є більш знайомий вид фінансової звітності, використовуючи техніку вимірювань і зіставлень.

Вимірювання та зіставлення. Цей аспект ролі контролера звичайно може бути результатом діяльності бухгалтерської системи компанії. Він полягає у вимірюванні у фіксованих термінах результатів здійснення стратегії корпорації.

Дуже часто такий процес вимірювання, аналізу відхилень і швидких коригуючих дій, визначає успіх реалізації стратегії корпорації.

Може здатися, що такий процес вимірювання-коригування є нормальним побічним продуктом постійної діяльності контролю компанії, але це не завжди так. Результати, які характеризують дану стратегію корпорації, можуть бути розкидані по декількох відділеннях, виробничих лініях або структурних підрозділах компанії. Навпаки, потрібні результати можуть бути включені у великий сегмент звіту, де вони не будуть уявлені явно. І в тому, і в іншому випадку потрібний аналіз або комбінування для того, щоб виділити потрібні результати.

Розглянемо **приклад** компанії, яка вводить нову виробничу лінію: *Стратегія корпорації передбачає реалізацію нового продукту частково через точки роздрібної торгівлі, належні компанії, а частково — через посередників. Продукт отримав широку рекламу і висвітлення, але через декілька місяців виявилось, що обсяги його збуту нижчі, ніж прогнозувалися при розробці даної стратегії. Аналіз порівняння прибутків від реалізації з прогнозами вказує на те, що прямі роздрібні продажі дають результат децю краще від прогнозованого, а відставання намітилося в торговельних точках посередників. Швидко сформована перевірна команда з представників компанії, яка прямує в основні торгові точки посередників для визначення причин невдачі. Інформація, отримана там, показує наступне: службовці посередника не просувають нового продукту. Вони не демонструють його можливим покупцям, а багато продавців його просто бояться. Очевидно, що при організації введення*

нового продукту була випущена з-під уваги відповідна підготовка службовців торговельного посередника. У зв'язку з цим терміново організовується програма систематичних семінарів в торговельних точках посередника і те, що виглядало, як невдача, обертається успіхом завдяки техніці вимірювання, зіставлення, аналізу і коригування.

Наступний приклад розглядає компанію, чия корпоративна стратегія направлена на збільшення ринку збуту конкретного продукту:

Контролер готує прогноз додаткових прибутків, які можна чекати від різних обсягів додаткових продажів, і результати виглядають прикладно. Але директор зі збуту заперечує: «Для того щоб досягти потрібного рівня обсягу продажів, мені необхідні більш низькі ціни». Директор з виробництва також проти: «Я не можу в даний момент виробляти потрібний обсяг продукції на існуючому устаткуванні». Очевидно, необхідне більш детальне дослідження.

Проблема передається інженерній ланці виробництва. Аналізуючи її, інженери доходять висновку, що питання браку виробничих потужностей локалізується в одному відділенні або на серії операцій з виробництва деталей для основної збірки. Тепер вимагається скласти новий прогноз. Контролер закладає в нові припущення такі основні чинники: зростання обсягу виробництва, більш низькі витрати на робочу силу на одиницю продукції, більш низьку роздрібну ціну і додаткові капіталовкладення. Новий прогноз показує, що додаткові прибутки дадуть досить добре повернення на капітальні інвестиції. Визначено, що в компанії є адекватні ресурси для фінансування даної програми, і програма приймається.

У встановлені терміни вводиться нове устаткування, розгортається програма з розширення ринку збуту, і службовці відділу збуту із задоволенням доповідають, що цілі стратегії у сфері обсягів продажів і частки ринку досягнуті. Але звіт про прибутки компанії не такий позитивний. Додаткові прибутки складають лише частину від прогнозних.

На даній стадії починається етап порівняння. Обсяг продажів дійсно рівний прогнозованому. Ціни на продукт також відповідають тим, що передбачалися, проте заводська собівартість виявляється вище очікуваної, а економія витрат на робочу силу в розрахунку на одиницю продукції відсутня зовсім.

Управляючий відділом, де встановлено нове устаткування, повідомляє, що воно працює добре, проте поставки деталей з попередніх операцій були настільки спорадичними, що він не зміг налагодити достатньо тривале безперервне виробництво для визначення можливої продуктивності праці на новому устаткуванні. Представників відділів організації виробництва і контролю виробничих матеріалів просять проаналізувати проблему поставки їм деталей. Вони доходять виснов-

ку, що певні послідовності операцій і обсяги заводського наряду-замовлення, які були адекватні при більш низькому рівні виробництва, тепер неприйнятні.

Справитися з даними проблемами стало досить просто після того, як вони були ідентифіковані в процесі вимірювання, порівняння, аналізу і коригування.

Зарубіжний досвід засвідчує, що багато контролерів звикли ходити до керівника зі звітами, коли справи йдуть добре, з гордістю демонструючи результати і грітися у променях його задоволення. Коли ж справи не зовсім добрі або ж, відверто кажучи, погані, ці контролери йдуть до керівника з результатами і говорять: «Дивіться, що вони з Вами зробили». Цілком природно, що така поведінка не до вподоби іншим членам менеджменту, і такі контролери дуже скоро виявляють, що залишились наодинці і їх більше не запрошують на важливі засідання. Їх все менше інформують про те, що відбувається у компанії. Внаслідок цього погіршується якість їх фінансових звітів, зменшується користь від їх послуг іншим менеджерам, і вони втрачають можливість посісти належне місце в компанії.

Контролери виключно підходять для ролі стратегів корпорації. Виконання їх щоденних обов'язків дає їм можливість стикатися з усіма аспектами і функціями бізнесу. У кінцевому підсумку в бізнесі немає буквально нічого, щоб не впливало на фінансові наслідки, а для того щоб контролери були здатні розуміти суть явищ, які впливають на фінансові результати, вони повинні знати функціонування бізнесу. Така база досить цінна для стратега корпорації.

За своєю професійною підготовкою контролери навчені упорядковувати ідеї і враження і формувати логічні висновки. Вони схильні перевіряти базисні передумови і піддавати критиці пропозиції. Вони практично не приймають будь-що як таке, що само собою розуміється. Їхня освіта, як привило, включає основи рахівництва. Додатково вони мають широкі академічні знання інших дисциплін управління, таких як маркетинг, опрацювання даних, управління виробничим процесом тощо. Освіта відомих контролерів також включає основні філософські предмети, що націлені на розширення їхнього інтелектуального горизонту і навчання мислити у ясній, логічній, доскональній і дисциплінованій манері. Послідовність посадових сходинок, що веде на пост контролера, в ідеальному випадку повинна включати участь у виробницт-

ві, збуті, проектно-конструкторських роботах, а також інших видах діяльності, які є основними в даному бізнесі. Безумовно, досвід контролера повинен охоплювати як оперативну сторону бізнесу, так і функції центрального апарату управління підприємством для забезпечення розуміння взаємодії між ними, що надто важливо для успіху компанії.

Виконання ролі стратега корпорації може дати значні особисті вигоди контролерам і тим підлеглим, які час від часу беруть участь у розробці стратегії. Їх знання і розуміння функціонування компанії розширюються. Вони виграють від того, що «крутяться» у вищому ешелоні влади корпорації, а їх внесок в успіх підприємства буде визнаний і премійований (нагороджений). Ті ж самі вигоди отримують і підлеглі контролера, які будуть набувати навички в процесі даної роботи, корисні для них у майбутньому, а також одержать можливість знайти визнання своїх талантів і зусиль.

У разі коли контролер виступає в ролі стратега корпорації, існують деякі очевидні плюси і для бізнесу. Прямі вигоди для компанії від безпосереднього внеску контролера вказані вище. Однак існують також значні непрямі позитивні моменти. Діючий контролер доступний для інших керівників в якості неформального консультанта, і таким чином цінність їхнього внеску росте при підтримці контролера. Якщо ми візьмемо до уваги базову передумову про те, що бізнес існує для того, щоб приносити певний дохід (прибуток) своїм власникам, незалежно від того, чи є вони акціонерами, партнерами або індивідуалами, то все, що здійснюється людьми, які керують справою, важливе в тій мірі, в якій воно приводить до короткострокових або довгострокових вигод для його власників. Тому точне визначення фінансових ефектів наперед, у процесі роботи і після закінчення того чи іншого проекту з потреби стає величезною перевагою для функціонування фірми.

Підсумовуючи усе вищезазначене, можна зробити висновок, що контролери відіграють ключову роль у розробці і здійсненні стратегії корпорації. Вони надають інформацію, яка одночасно є базовою для формування правильної стратегії корпорації і першочерговою для її успішної реалізації. По багатьох позиціях вони виключно підходять для цієї ролі. Розробка і здійснення стратегії корпорації, як будь-яке старання, у разі успіху потребує винагороди. Тому значні вигоди виникають з виконання контролером ролі стратега корпорації — вигоди для самого контролера, для його помічника (помічників) і для бізнесу.

8.6.2. ФУНКЦІЇ ТА ОБОВ'ЯЗКИ КОНТРОЛЕРІВ І ЇХ ПОМІЧНИКІВ

Оскільки контролінг явище відносно нове для вітчизняної практики і посади контролера практично не фігурують у штатних розкладах українських підприємств та організацій, висвітлимо дане питання, використовуючи для цього зарубіжний досвід.

Функції контролера у США, яким є, як правило фінансовий службовець великої або середньої корпорації, зводяться до контролю за бухгалтерським обліком, аудиторством, складанням бюджетів і плануванням доходів корпорації, складанням фінансових звітів і сплатою податків корпорацією і т. п. Дані функції контролерів базуються не на прямому змісті слова «контроль» — управління; у даному разі мається на увазі прийняття рішень і контроль за їх виконанням з метою одержання компанією прибутків. Найбільш яскравим прикладом принципів контролю у загальноприйнятій практиці є бюджетний контроль, який включає в себе всякого роду оцінки і виміри. Іншими словами, «управляють менеджери»; контролер — це всього лише штатний співробітник. Титул «контролер» історично зв'язаний з бухгалтерським обліком, а не з «управлінням», оскільки термін «controller» походить від «comptroller», який, у свою чергу, походить від французького іменника «compte» — рахунок.

Відділ контролю в американських корпораціях є порівняно новим, проте значення його продовжує зростати.

У деяких корпораціях посада контролера не є виборною: контролер наймається так само, як і начальники інших відділів. В інших корпораціях рада директорів вибирає контролера, обов'язки якого обумовлені в статуті корпорації. По-третє, відділ контролю створюється на основі рішення виконавчого комітету, його права і обов'язки визначаються цим же рішенням. Деякі організації визначають обов'язки контролера в наказі, підписаному президентом.

Обов'язки контролера, які передбачені йому статутом, резолюцією виконавчого комітету або наказом президента, як правило, зводяться до наступних:

1. Обов'язків головного бухгалтера, який відповідає за бухгалтерські книги, бухгалтерські рахунки і документи бухгалтерського оформлення.

2. Ревізії всіх платежів і грошових виправданих документів та спостереження за тим, щоб вони належним чином були завірені.

3. Підготовки балансів, фінансових звітів та інших фінансових документів і звітів, а також доповіді президенту про результати діяльності компанії за останній квартал чи фінансовий рік.

4. Спостереження за підготовкою, складанням і зберіганням усіх звітів, балансів, статистики та інших даних, необхідних у відповідності з законом або таких, які необхідні президенту корпорації.

5. Одержання звітів від агентів і відділів компанії, необхідних для документування діяльності компанії, або для управління і спостереження за її бухгалтерією.

6. Здійснення загального контролю за бухгалтерським обліком у всіх дочірніх компаніях.

7. Контроль за веденням і функціонуванням переліку рахунків та інших правил і вказівок (приписів) бухгалтерського обліку, виданих будь-яким регулюючим органом.

8. Посвідчення своїм підписом всіх чеків, які скарбник випи-сує на фонди компанії або її дочірніх фірм, за винятком тих, які виписані правлінням.

9. Візування оплати всіх розписок, перевідних векселів та інших розрахунків кредиторів на вимогу президента або іншої правомірної офіційної особи.

10. Візування всіх наказів, які видаються скарбником, на депонування цінних паперів у сейфі компанії у банку або вилучення з них цінних паперів.

11. Призначення начальника і співробітників відділу внутрішньої ревізії і встановлення їм окладів.

12. Складання бюджету, що висвічує майбутні потреби компанії, відображені на її рахунках і в заявках генерального менеджера та інших адміністративних працівників.

13. Контроль всієї документації, конторських процедур у відділах компанії і її дочірніх фірмах.

14. Виконання інших обов'язків і володіння іншими повноваженнями, які може від випадку до випадку доручати контролеру рада директорів або призначати президент.

До інших обов'язків можна віднести питання оподаткування, страхування власності компанії, довгострокової оренди і керівництва відділом контролю. В деяких компаніях контролер також відповідає за всі допоміжні підрозділи, такі як телефонний зв'язок, штат посильних, прибиральників, канцелярію, що реєструє документи, поштовий відділ тощо.

Контролер часто бере участь у роботі різних комісій, таких як фінансовий комітет, інвестиційний комітет, пенсійна рада, пла-

ново-фінансова комісія, страхова комісія, а також у спеціальних комісіях.

Головним чином контролер займається перевіркою витрат і грошових надходжень скарбника. Контролер може посвідчувати розписки перед платежем і часто встановлює методи ведення рахунків у відділі скарбника.

Контролер також надає президенту або скарбнику статистичні дані, взяті з бухгалтерських звітів та інших джерел, як основу для поточного і майбутнього фінансування корпорації. У функції контролера входить також застосування електронної обробки даних до бухгалтерських систем і процедур та впровадження і координація документопотоку.

Контролери інколи виступають в якості радників, і тоді їх рекомендації виконуються керівниками відповідних відділів. Контролери можуть порекомендувати процедури останнім для функціонування виробництва або потреб відділу збуту.

Нерідко в діяльності зарубіжних фірм можна зустріти ще й посаду помічника контролера. Помічник контролера зобов'язаний допомагати контролеру у спеціальних галузях (сферах). Класифікація помічника контролера повинна доповнювати класифікацію контролера. Якщо основна спеціалізація контролера — бухгалтерський облік, помічник контролера повинен бути спеціалістом з норм затрат, статистики, бюджету, або з інших сфер, що вимагають спеціальних знань.

Багато компаній мають декілька помічників контролера. Компанія з двома помічниками контролера може зробити одного з них відповідальним за рахунки у головній книзі і бюджетні (планові) процедури, а другого — за виробничий облік. У компанії з трьома помічниками контролера один може відповідати за рахунки і методи бухгалтерського обліку, другий — за нормативи і статистику, третій — за фінансове планування і прогнозування.

Помічник контролера, у свою чергу, перекладає частину своїх щоденних обов'язків на інспекторів. Мета цього — звільнення контролера, по можливості, від поточних питань шляхом поділу значної частини роботи між підлеглими. Це дає можливість контролеру зосереджуватися на процедурних і стратегічних питаннях.

8.7. ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ ТА ВИМОГИ ДО НЕЇ

Сучасні умови господарювання висувають перед менеджментом потребу у забезпеченні його оперативною і достовірною інформацією щодо діяльності підприємства чи організації. Досить

вдало реалізацію інформаційної функції здійснює на ряді зарубіжних фірм контролінг.

У господарській та фінансовій діяльності підприємств проходять постійні зміни, тому система контролінгу, а також його інформаційне забезпечення вимагають постійного удосконалення відповідно до цих змін.

Система контролінгу сьогодні вимагає звітної (фактичної) інформації, яка формується, в значній частині, в бухгалтерському управлінському обліку. Для оперативного, поточного та перспективного управління необхідною є раціоналізація збору інформації на таких принципах:

- концепція функцій управління в центрах прийняття рішень, що дає можливість узгодити дії з планування, обліку, контролю, аналізу на всіх управлінських рівнях;

- делегування повноважень і відповідальності лінійним та функціональним працівникам;

- координація роботи облікового апарату, який знаходиться в лінійних та функціональних центрах прийняття рішень і відповідальності;

- удосконалення системи комунікації (інформаційних зв'язків) всередині підприємства;

- підпорядкування систем планування, обліку, контролю і аналізу службі контролінгу.

Як відомо, розрізняють два види методів контролінгу — оперативні і стратегічні, головна мета яких полягає, відповідно, у забезпеченні прибутковості та довгострокового (тривалого) існування фірми. Якщо для оперативних методів контролінгу можна вважати задовільним існуючий стан отримання інформації, матеріалів внутрішньої і частково зовнішньої звітності, то для інформаційного забезпечення стратегічного і фактичного планування, що є надзвичайно важливим компонентом стратегічних методів контролінгу, інформації звітності не досить.

Для того щоб майбутні вдалі можливості зробити видимими, необхідно використовувати інформацію про подальший розвиток зовнішніх обставин, що дасть змогу розробити і запровадити в життя оптимальну стратегію зовнішніх умов. Це, у свою чергу, потребує відповідної системи інформаційного забезпечення. При цьому систему інформаційного забезпечення розглядають як перший етап систем панування і контролю. На практиці проте системи інформаційного забезпечення планування і контролю є паралельними процесами у часі, які тісно пов'язані між собою. У зв'язку з цим процеси інформаційного

забезпечення слід розглядати у тісному взаємозв'язку з процесами прийняття рішень.

На сьогодні щодо інформації, яка використовується, слід виділити певні проблеми, головними з яких є такі:

- кількісна проблема;
- якісна проблема;
- часова проблема;
- комунікаційна проблема;
- потреба в інформації;
- вартісна проблема.

Суть кількісної проблеми полягає у визначенні раціонального обсягу інформації, необхідної для стратегічного контролінгу. Зараз відсутні критерії їх обчислення. Значній кількості інформації, яка необхідна для стратегічного і тактичного планування, часто дають не зовсім точну або взагалі неточну кількісну оцінку. Тому на передній план сьогодні поставлено розвиток побудованих за принципом модуля систем часткової інформації, які мають розвиватися на основі розподілу праці і використовуватися для одержання і об'єднання раціональних показників.

Проблема якості зумовлена необхідністю достатнього обґрунтування інформаційних характеристик тих чи інших показників. Не всі вони однаково добре обґрунтовані, що позначається в багатьох випадках на хибних напрямках прийняття рішень. А це, у свою чергу, впливає на важливість вибору стратегії розвитку підприємства у широкому розумінні.

Надзвичайної актуальності набуває зараз проблема часу отримання необхідної інформації. Швидкий розвиток світової науки і практики веде до значного скорочення актуалізаційних циклів, тобто за відносно короткі проміжки часу важливість і цінність інформації знижується, вона «морально» старіє.

Проблема комунікації стосується питання напряму передавання інформації, оскільки інформація виникає часто не там, де вона потрібна. З цим питанням пов'язаний також спосіб підготовки і ущільнення інформації.

Зупинимось дещо детальніше на суті та шляхах вирішення цієї проблеми, яка, на наш погляд, є одним з визначальних факторів організації та удосконалення бухгалтерського обліку, як найбільш важливого і достовірного джерела інформації, його орієнтації на управлінську систему.

Комунікація є суттєвим компонентом системи управління і при не продуманій моделі подання інформації вона може виявитись непотрібною навіть у тому випадку, коли в ній є певна цін-

ність. Недооцінка досліджень процесу комунікації є причиною того, що значна частина даних обліку обробляється безсистемно і безадресно, а це ускладнює її застосування з боку управлінського персоналу. Таке становище можна пояснити тим, що методологія ведення бухгалтерського обліку регламентована різними інструкціями, які передбачають єдині вимоги до обробки інформації і залишають за своїми межами проблему комунікаційних процесів.

Основні вимоги до облікових працівників щодо комунікації і полягають в забезпеченні поточності обробки інформації, а також її передачі в певному лінгвістичному коді. Для попередження збоїв в інформаційних потоках їх необхідно формалізувати, визначивши, хто, яку інформацію, в якій формі, в які строки, кому повинен передавати і яка відповідальність покладається на посадових осіб при затриманні та викривленні поданої інформації.

Інформація при передачі споживачами повинна бути подана певною мовою. Мова виконує ряд функцій: емоційну, описову, оцінну, інформаційну. Вона відіграє важливу роль у комунікації, забезпечує єдиний підхід до розуміння переданої інформації. Мова визначається узгодженням між трансмітером і споживачем.

Для упорядкування комунікаційних потоків необхідним є дослідження можливостей бухгалтерського обліку, з одного боку, та запитів споживачів, з другого.

Важливе значення для контролінгу має класифікація комунікацій, яка дозволяє визначити проблеми та слабкі місця комунікаційного процесу, Комунікації поділяються на такі групи:

— міжрівневі (інформація переміщується всередині підприємства «знизу вгору» та «згори вниз». Така комунікація отримала назву вертикальної);

— між різними підрозділами (інформація циркулює на одному ієрархічному рівні управління між окремими структурними підрозділами та відділами. Така комунікація називається горизонтальною);

— міжособистісні (обмін інформацією між керівниками, які витрачають на розмови від 50 до 90 % свого робочого часу. Тому раціональна побудова таких комунікацій дозволить вирішити питання розвантаження керівників. У цій справі важливу роль відіграють вербальні бар'єри та семантика (сукупність символів), що часто спричиняють спотворення інформації); організаційні (враховується те, що рух інформації між рівнями управління може призвести до недостовірності повідомлень, інформаційних перевантажень працівників внаслідок незадовільної організаційної структури підприємства).

Комунікації тісно пов'язані з інформаційним обміном між членами колективу, керівниками та підлеглими, тому проектування комунікаційного процесу починається після того, як буде сформовано організаційну структуру та визначено функціональні обов'язки всіх членів управлінської команди, описано, яку інформацію, в які строки і в якій формі слід подавати кожному з управлінців. Без узгодження інтересів в цьому процесі неможливо досягнути мети підприємства та координувати дії колективу.

Важливим з погляду контролінгу є виявлення попиту на інформацію. Потреба в інформації виявляється через процеси планування і контролю та відповідні їм рішення. Щодо цього і визначають попит на інформацію.

Основними характеристиками інформації є: вид, ступінь уцільненості, актуальність, форма викладу, значення, якість, призначення. Суттєвими для контролера є також переконливість і ознаки ризику інформації.

На практиці слід розрізняти:

- управлінську інформацію й інформацію для виконання;
- попередню інформацію й інформацію для майбутнього;
- періодичну інформацію й інформацію непостійного надходження.

Контролінг у своїй практичній діяльності «споживає» у більшій чи меншій мірі вищенаведені види інформації.

Якщо розглядати інформаційний процес у взаємозв'язку з процесами планування і контролю, то можна виявити відмінність між:

- інформаційними системами, як і їх частинами, спрямованими здебільшого на стратегічне планування і контроль;
- інформаційними системами, спрямованими переважно на тактичне планування і контроль;
- системами забезпечення інформацією, спрямованими здебільшого на оперативне планування і контроль.

Конкретизація ознак показує, що абстрагування від інформаційних запитів споживача і мети неможливе.

Щодо інформаційного попиту для окремих етапів планування і контролю можна загалом встановити таке:

1. Стратегічне планування використовує насамперед зовнішню, невелику кількість інформацію, яка значною мірою є одноразовою, зорієнтованою на майбутнє, і неточною.

2. Тактичне планування використовує поточну інформацію в постійній формі. Складність полягає у фінансовій і контрактній інформації. Поряд з цим важливу роль відіграє інформація про стан ринку.

3. Оперативне планування передбачає використання значною мірою кількісних даних, даних часу, потужності. Всю інформацію слід надавати дуже швидко. На відміну від тактичного планування, де також досить передбачень і приблизних даних, тут необхідні точні дані.

Сучасна практика засвідчує, що отримання необхідної інформації потребує щоразу все більших фінансових затрат. Суть вартісної проблеми якраз і полягає у необхідності пошуку резервів зниження вартості інформаційного забезпечення. Головний напрямок її реалізації — оптимізація інформаційного попиту в системі контролінгу. З цією метою необхідно заздалегідь визначитись у необхідності конкретної інформації, яка стосується виробничих питань, ринкових партнерів, можливих конкурентів, зовнішнього середовища тощо.

8.8. ОРГАНІЗАЦІЯ ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

8.8.1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОРГАНІЗАЦІЙНИХ АСПЕКТІВ ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ

Перелік організаційних аспектів впровадження контролінгу на підприємстві включає такі складники:

- відповідальність за впровадження служби контролінгу;
- вибір спеціаліста на посаду контролера;
- вимоги, що висуваються до контролера.

Зупинимось детальніше на розгляді наведених складників:

а) відповідальність за впровадження служби контролінгу.

На кожному підприємстві, де впроваджується або вже функціонує система контролінгу, постає питання про відповідальність за неї. Хто повинен її нести: підприємець, бухгалтер, радник з податкових питань або ж для виконання цієї функції необхідно затвердити нову посаду.

На середніх підприємствах відповідальність за впровадження системи контролінгу доцільно, на думку німецьких учених Р. Манна і Е. Майєра, покласти на підприємця. Підприємець-власник, підприємець-менеджер або досить часто молодший підприємець, який готується до свого нового завдання на підприємстві, найкраще підходить для цієї ролі. Відповідальність за процес впровадження неможливо перекласти на інших. Звичайно, в процесі впровадження контролінгу необхідна допомога консультанта

зі сторони. Підприємець не обов'язково повинен бути спеціалістом з економіки і організації виробництва, бухгалтером, радником з податкових питань тощо. Проте всю повноту відповідальності за процес впровадження, за необхідний рівень функціонування контролінгу несе підприємець.

б) вибір спеціаліста на посаду контролера.

Коли система контролінгу починає функціонувати, знову постає питання про встановлення відповідної посади з тієї простої причини, що підприємство швидше досягне своєї мети, якщо за її досягнення несе відповідальність конкретний відділ або певна посадова особа. Проте звичайно контролер на середньому підприємстві буде зайнятий не лише контролінгом. Він може виконувати й інші завдання, наприклад, керувати комерційним відділом, фінансовою бухгалтерією, обчислювальним центром, займатися кадровими питаннями і т. ін. Але у разі необхідності він повинен бути готовим взяти на себе відповідальність за систему контролінгу.

Виходячи з цих міркувань, найкраще вести пошук кандидатури особи, відповідальної за контролінг, на самому підприємстві, так як це зменшує ризик. Недоліки і слабкі місця своїх співробітників вам відомі, і їх можна виправити. Значно важче це зробити, коли маєш справу з працівником, що прийшов зі сторони.

В умовах, коли ви зупинилися на кандидатурі працівника свого підприємства, необхідно попередньо навчити майбутнього контролера нової справи, у тому числі техніки роботи, з тим, щоб він якомога швидше усвідомив своє завдання.

Надзвичайно важливо усвідомити вислів Ельмара Майєра щодо контролера: «Контролером є або стає той, хто більше, ніж інші, вчиться, бачить і у всіх ситуаціях думає та діє цілеспрямовано, з думками про майбутнє, з бажанням краще управляти підприємством.» Це визначення в певній мірі стосується підприємців, менеджерів і контролерів на всіх рівнях управління, якщо вони працюють над вирішенням складних проблем.

в) вимоги, що висуваються до контролера.

Кваліфікація. Середня освіта, бажано у галузі промислової або банківської комерції і багаторічний професіональний досвід в області фінансів і бухгалтерського обліку. Підвищення кваліфікації здійснюється шляхом вивчення спеціальної літератури, навчання на заочних та очних курсах з контролінгу.

Вища освіта в галузі економіки і організації виробництва з випускним екзаменом зі спеціальності «Контролінг» або університетська освіта в галузі комерції зі спеціальності «Контролінг і ау-

дит» або «Планування, управління, контроль і аудит.» В обох випадках велике значення мають досвід практичної роботи до початку навчання, використання інших наукових знань у господарській практиці. Підвищення кваліфікації здійснюється у тій же формі.

Знання.

1. Необхідні знання в галузі бухгалтерського обліку, балансування, аналізу, фінансів, платоспроможності, їх планування і управління.

2. Володіння сучасними методами обліку витрат з допомогою зіставлення нормативних і фактичних затрат, обліку капіталовкладень і методів оцінки ефективності.

3. Навики в організації структури виробничих процесів, у використанні персональних комп'ютерів і програмного забезпечення.

4. Знання методів керівництва, термінології маркетингу, основ управління і, як мінімум, знання англійської мови.

5. Міцні знання і досвід у використанні основних типів 1 і 2 варіантів обліку сум покриття (розрахунок граничних планових витрат і одноелементних затрат).

6. Створення і впровадження оперативних і стратегічних методів планування, оперативного і стратегічного контролінгу.

Риси особистості. Вимагаються працівники і випускники вузів з аналітичним і цілісним способом мислення, здатністю чітко виражати думки в усній і письмовій формі рідною мовою і як мінімум, однією іноземною, а також відстоювати свою думку і враховувати думку інших. Вони повинні вміти швидко і гнучко діяти й реагувати, добре володіти методами оперативного і стратегічного контролінгу, не піддаватися труднощам, бачити господарські взаємозв'язки і все нове, що з'являється на ринку. При цьому слід бути скромними і привітними та вміти ладити з підлеглими.

Підприємець, менеджер і контролер (на середньому підприємстві вони працюють в тісному союзі один з одним) як керівники у певному розумінні (а не як лише носії цих звань) повинні вміти так мобілізувати свою команду, щоб вона прагнула до досягнення сумісно поставленої мети.

Девіз контролера: «Я, перш за все, служу підприємству» і ні в якому разі: «Підприємство — це я.»

Вже сьогодні робить те, про що інші будуть думати завтра.

8.8.2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ЕТАПІВ ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ (ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД)

а) підготовчий етап

Базуючись на досвіді роботи авторів однієї з книг по контролінгу Р. Манна і Е. Майера, можна запропонувати наступну послідовність робіт, характерних для підготовчого етапу впровадження системи контролінгу, а саме: підготовча робота, аналіз звіту про прибутки і збитки за минулий звітний період (як правило, за минулий рік), детальне вивчення номенклатури рахунків підприємства, облік сум покриття затрат, аналіз факторів виникнення затрат, звітність, вибір відповідальних осіб за впровадження системи контролінгу.

Підготовча робота включає визначення:

➤ вихідного економічного стану фірми, для якого введення системи управління затратами і прибутку (контролінгу) є об'єктивною необхідністю;

➤ конкретних етапів підготовки і реалізації даної пропозиції, що дає змогу з даних бухгалтерії сформулювати звітність, аналіз якої дозволить прийняти те або інше управлінське рішення;

➤ учасників розробки і впровадження заходів, необхідних при впровадженні системи в діючу практику.

Аналіз звіту про прибутки і збитки (для вітчизняних підприємств і організацій — звіту про фінансові результати ф. № 2).

Вихідним моментом для вирішення завдань щодо вдосконалення системи управління прибутком є аналіз звіту про прибутки і збитки за минулий рік. Цей звіт дає можливість вказати на існуючі, можливо, проблеми фірми та дає поштовх для перших доказів (висновків) щодо необхідності введення більш досконалої системи управління прибутком.

Звіт про прибутки і збитки за рубежом істотно відрізняється від вітчизняного звіту форми № 2, а тому з метою подальшого розуміння суті покажемо його структуру: сукупний оборот без ПДВ – зниження виторгу = чистий оборот ± зміна обсягу запасів = загальна продуктивність – використані матеріали = валовий дохід (дохід бруто) – (зарплата та оклади) – амортизація – збитки від уцінки вартості оборотних засобів – проценти – промислові податки, які зв'язані з виробничою діяльністю = проміжний результат – орендна плата – затрати на утримання виробничих приміщень і на електроенергію – страхові внески – транспортні

витрати – затрати на рекламу і відрядження – поштові витрати, плата за телефон, телетайп – пакування і перевезення вантажів – виробничі і канцелярські приладдя – комісія з обороту, сплати комісійних – затрати на поточний ремонт, інструмент, дрібні прилади – судові витрати і затрати на одержання інформації – побічні затрати грошового обігу – інші затрати = прибуток (збитки).

З метою порівняння звіт форми № 2, зокрема його перший розділ «Фінансові результати», має такий вигляд: дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – ПДВ – акцизний збір – інші вирахування з доходу = чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) = валовий прибуток (збиток) + інші операційні доходи – адміністративні витрати – витрати на збут – інші операційні витрати = фінансові результати від операційної діяльності: прибуток чи збиток + дохід від участі в капіталі + інші фінансові доходи + інші доходи – фінансові витрати – втрати від участі в капіталі – інші витрати = фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток чи збиток – податок на прибуток від звичайної діяльності = фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток чи збиток + надзвичайні доходи – надзвичайні витрати – податки з надзвичайного прибутку = чистий прибуток або збиток.

Відмінною особливістю звіту про прибутки і збитки є те, що фактичні показники фіксуються не лише у вартісному виразі (тис. доларів, тис. євро), але й у відсотках до попереднього року. Це дає змогу мати уяву про зміни показників звіту в сторону покращення чи в сторону погіршення.

На основі попереднього загального аналізу та вияснення (уточнення) окремих деталей з певними спеціалістами, зокрема з радником з податкових питань, складається перелік вимог до системи управління економікою і організації виробництва, який орієнтовно може містити такі пункти:

Майбутня кінцева мета фірми, згідно з якою буде запропонована система річних планів, яка стане мірилом реалізації тих чи інших проміжних результатів.

1. Це планування повинно пов'язуватися з первинним фінансовим аналізом, щоб у випадку необхідності переговори щодо надання кредиту відбувались якомога швидше.

2. Якщо протягом року динаміка нашого обороту, затрат або результату відхиляється від запланованих показників, то це значить, що необхідно приймати термінові міри з метою їх усунен-

ня. Такий оперативний (своєчасний) контроль за відхиленням дасть можливість вчасно передбачити незапланований напрямок розвитку фірми, щоб була можливість ще щось зробити, перш ніж стан рахунку прибутків і збитків підприємства стане для нас повною несподіванкою.

3. Суттєві відхилення від запланованого напрямку розвитку необхідно не лише виявити, але й зрозуміти. Це значить, що за даними обліку і аналізу слід виявити причини відхилень і вжити заходи, направлені проти негативних явищ, які перешкоджають досягненню запланованих результатів.

4. Доцільно подивитися на динаміку розвитку різних складників господарської діяльності фірми: груп продукції, сфер відповідальності за її виготовлення і збут, клієнтури. Звідси необхідно зробити висновки, на яких видах діяльності потрібно зосередитись (сконцентрувати сили, персонал і фінанси).

5. Щодо калькуляції цін попиту і пропозиції, то вимоги прості: зрозумілі кожному калькуляційні схеми повинні допомогти у визначенні нижніх границь цін реалізації (продажу).

6. У разі коливання рівня зайнятості (повна або надлишкова зайнятість) необхідно визначити його вплив на організацію виробництва і вирішити, де і на які суми доцільно одержати замовлення, а які запиту слід відхилити.

7. Динаміка оборотів по рахунках витрат завжди повинна бути зрозумілою (доступною) для нас, щоб дотримуватися дисципліни затрат (фінансово-кошторисної дисципліни), збільшувати свої переваги перед конкурентами у витратах виробництва і боротися проти необґрунтованого перевищення витрат.

8. Різні напрямки розвитку фірми, наприклад ріст обсягу виробництва, перехід на двозмінну роботу, структурні зміни або найважливіші інвестиції слід розглядати з точки зору їх впливу на економіку і організацію виробництва до прийняття відповідних рішень.

9. Система управління виробництвом повинна бути доповнена показниками, які є орієнтирами по відношенню до інших фірм і одночасно до масштабів мети і результатів.

Вивчення номенклатури рахунків є одним з важливих аспектів впровадження системи контролінгу. Справа у тому, що західні підприємства використовують відмінний від вітчизняного план рахунків, а тому на підготовчому етапі детально вивчається застосування на конкретному підприємстві номенклатури рахунків бухгалтерського обліку, затрат і результатів діяльності. Всі рахунки на західних підприємствах (а їх, до речі, залежно від ве-

личини фірми, може бути від декількох десятків до декількох тисяч) об'єднані в окремі групи (класи). Для прикладу номенклатура рахунків системи DATEV, що діє з 1993 року, нараховує такі класи: 1 — рахунки майна і капіталу; 2 — розмежувальні рахунки; 3 — рахунки надходження товарів і рахунки запасів; 4 — рахунки виробничих затрат; 5 — рахунки запасів продукції; 6 — фінансові та особисті рахунки; 7 — рахунки статистичної звітності для аналізу господарської діяльності; 8 — рахунки виторгу (доходів).

Для управління виробничими затратами і прибутком складають інтерес перш за все класи рахунків 4 (виробничі затрати) і 8 (рахунки доходів). Оскільки обороти, які обліковані на рахунках класу 8, поділяються фінансовою бухгалтерією на групи продуктів (виробів, товарів), то для вирахування результату господарської діяльності в цілому по підприємству необхідно підбити суми по цих рахунках і обчислити по них загальний оборот.

Кожен клас рахунків має групи субрахунків. На рахунках, які віднесені до класу 4, відображаються:

- витрати сировини і матеріалів;
- витрати на утримання персоналу;
- інші виробничі витрати і амортизаційні відрахування;
- калькульовані (калькуляційні) витрати.

Включення затрат з допомогою рахунків до їх груп здійснюється за нормативними приписами (розпорядженнями) і вказівками щодо складання бруто-балансу і рахунку прибутків і збитків. Для того щоб систему записів на результатному рахунку, зорієнтованому на прийняття управлінського рішення, зробити більш наочною, в підготовчому періоді потрібно вирішити дві проблеми:

1) об'єднати занадто диференційовану за видами продукції кількість окремих рахунків в однорідні групи, оскільки в іншому разі дуже легко втратити перспективу швидкого прийняття рішення. Для початку доцільно визначити 10 найбільших видів затрат власної форми, щоб у майбутньому обліковувати їх окремо. Інші затрати об'єднуються в одну або дві статті під назвою «інші витрати»;

2) дотримуватися передбачених у номенклатурі рахунків групувань затрат і результатів припису (розпорядження) для складання звітності про прибутки і збитки, хоч для оцінки виробничої діяльності вона не забезпечує достатньої інформації. Найбільша проблема полягає в тому, що групування за критеріями плану рахунків змішує затрати, які безпосередньо входять до продукції і

є, таким чином, залежними від міри залучення робочої сили і використання виробничих потужностей, з затратами, які не залежать від кількості і структури замовлень. У зв'язку з цим необхідно перегрупувати затрати, поділити їх на залежні від замовлення «чисто виробничі витрати» і не залежні від замовлення витрати, які існують лише для того, щоб забезпечити умови виконання замовлень (наприклад, затрати на придбання матеріалів, організацію виробництва і збуту). Абсолютна величина таких затрат не залежить від кількості замовлень, що надійшли.

Облік сум покриття затрат є наступною складником підготовчого етапу впровадження системи контролінгу. Доцільно нагадати, що сума покриття затрат — це перевищення оборотів підприємства (цін продажів) над прямими затратами. Сума покриття націлена на те, щоб скоротити або ліквідувати ризик збитків у величині затрат на організацію виробництва і одержати прибуток. Запланованою сумою затрат на покриття витрат протягом одного року є сума затрат на організацію і підготовку виробництва і планового прибутку. Оптимальне співвідношення суми покриття і чистого обороту забезпечує досягнення запланованої мети покриття, тобто одержання прибутку. Процентна ставка цієї величини, вирахована як середня зі ставок покриття по кожному замовленню, продукту, послугі, повинна забезпечити досягнення планової величини прибутку. З її допомогою ми можемо скласти попередню і наступну калькуляції. З відміченого виходить, що для управління прибутком необхідно виділити такі показники, які дають можливість регулювати результати діяльності фірми:

➤ оборот-нетто — сукупний оборот за мінімум ПДВ, скидок, бонусів, який на підприємстві, що спеціалізується на одному виді продукції, дорівнює чистій ціні, помноженій на продану кількість товарів (виробів);

➤ прямі затрати (чисто виробничі затрати) — затрати, які викликані безпосередньо процесом виготовлення (на заробітну плату за основну виробничу роботу, на матеріали, інші прямі затрати);

➤ затрати на організацію і підготовку виробництва — затрати, які необхідні для того, щоб забезпечити готовність фірми до виконання поставленої мети (витрати, пов'язані з утриманням виробничих потужностей, управлінські затрати, затрати на обслуговування);

➤ запланована величина прибутку, яку ми можемо одержати.

Необхідно відмітити, що по тому чи іншому замовленню неможливо визначити, чи забезпечує його сума покриття компенса-

цію затрат на організацію виробництва, чи ні, зменшує вона прибуток чи збільшує його. Важливо лише визначити, яка динаміка затрат на організацію, щоб нагромаджені суми покриття в кінці року були достатніми для одержання запланованого прибутку. У зв'язку з цим в концепції контролінгу ми постійно повинні мати на увазі три моменти:

1) динаміку обороту (кількість товарів на продаж і величину запланованого чистого виторгу);

2) дотримання залежних від продукції та розрахованих наперед витрат (чисто виробничих затрат), які ми контролюємо з допомогою підсумкової або проміжної калькуляції;

3) контроль за рівнем затрат на організацію і підготовку виробництва, що здійснюється у розрізі відповідних центрів формування прибутку.

Підводячи підсумок викладеного, необхідно підкреслити, що концепція контролінгу функціонує, якщо виконуються дві умови:

➤ планування прибутку здійснюється щомісячно. Зіставляючи показники плану з даними обліку, можна з місяця в місяць контролювати, чи притримуєтесь ви плану і чи можете розраховувати на досягнення поставленої мети і суми запланованого прибутку за рік;

➤ управління прибутком слід здійснювати на основі сум покриття. Лише такий розрахунок допоможе вам чітко і однозначно виділити з загальних величин обороту (виторгу) і затрат окремі показники, які необхідні для управління прибутком.

Якщо відкинути непотрібне і послідовно ввести обидва ці компоненти, то управління прибутком стане не лише ефективнішим, але й простішим. Воно буде більш наближеним до причинно-наслідкових зв'язків у зв'язку з цим зрозумілим і легко пояснюваним для всіх зайнятих на підприємстві.

Аналіз факторів виникнення затрат. Як відомо, у практичній діяльності підприємств і організацій, фірм і корпорацій всі затрати можна розділити на дві групи: ті, що залежать від конкретного замовлення, і ті, що не залежать від нього, головним чином, затрати на організацію і підготовку виробництва. Їх поділяють залежно від того, які види затрат, виходячи зі стану фірми і ситуації на ринку, можна віднести до тієї чи іншої групи. Наприклад, для підприємств з високим ступенем автоматизації з загальним ступенем витрат переважають затрати на організацію виробництва, в той час як підприємства, з обробки давальницької сировини з швидко пристосованою потужністю і великою часткою матеріалів в основному мають чисто виробничі прямі затра-

ти. Якщо взяти до уваги сферу реалізації товарів, то підприємства, що мають апарат зі збуту продукції і спеціальних агентів, які займаються продажем зі складів або під час поїздки, несуть в основному затрати по організації діяльності, в той час як затрати підприємств з торговими представниками, з високими комісійними винагородами за послуги, з прямими затратами з пакування, висилання і доставки більше залежать безпосередньо від торговельної діяльності.

При всебічному аналізі затрат на організацію і обслуговування їх можна розмежувати за двома групами витрат:

1) затрати, що залежать від окремих напрямків розвитку на підприємстві, наприклад, від розвитку даних груп продуктів, окремих функціональних сфер або від зміни груп клієнтів;

2) затрати, які без складних методів розподілу неможливо зарахувати до будь-якого напрямку розвитку на підприємстві. Вони відносяться до організації всього підприємства.

Таким чином, в управлінні підприємством розрізняють три великі групи затрат:

1) виробничі прямі затрати, які безпосередньо відносяться на продукцію, залежать від особливостей того чи іншого замовлення і міри завантаження підприємства;

2) затрати на організацію і підготовку виробництва групи 1, які неможливо віднести до конкретних видів продукції, проте можна обліковувати за групами виробів, сферами відповідальності або функціональними галузями діяльності без додаткового розподілу;

3) затрати на організацію і підготовку виробництва групи № 2, які не можливо безпосередньо віднести ні на вироби, ні на місця затрат або можна зробити це лише з допомогою дуже складних методів розрахунку.

До основних показників, які піддаються аналізу, відносять: обсяг виробництва в натуральному виразі (з допомогою якого визначають оборот-брутто без ПДВ, як базову величину подальших розрахунків); фактори зменшення прибутку (бонуси, скидки, сконто, а також всі спеціальні послуги, що включаються безпосередньо в обсяг обороту і мають різні назви та розміри негативного впливу на прибуток). Особливо там, де існує велика залежність затрат і результатів від характеру груп клієнтів, фактори зменшення прибутку мають тенденцію до росту і вимагають до себе особливої уваги. Зміна запасів сировини, напівфабрикатів і готової продукції веде до зміни обороту-нетто. Справа у тому, що витрати, як правило, визначаються за валовим методом обліку

витрат, тому у разі зміни запасів матеріальних ресурсів на виробництво і збут товарів припадає більша або менша сума затрат з ними пов'язаних. Цим пояснюється необхідність такого коригування обороту-нетто.

Як було зазначено вище, головними видами виробничих затрат є витрати матеріалів, заробітна плата за основну виробничу роботу (включаючи затрати на соціальні потреби) і витрати на відпуск товарів (пакування, плата за перевезення вантажів, деякі особливі послуги і комісійні винагороди за реалізацію). Якщо від загальної суми випуску або виторгу від реалізації виробів і послуг відняти виробничі затрати на окремі види продукції, що залежать від величини їх виготовлення і збуту, то знайдений результат називається сумою покриття 1. Після врахування виробничих затрат всі інші затрати, що залишилися, рекомендується сконцентрувати в системі звітності для управління прибутком у розрізі 10 найважливіших видів витрат. Найістотнішими є ті витрати, які мають найбільше значення стосовно до загального результату, або ті, що являють для нас інтерес з інших причин, наприклад, з точки зору платоспроможності підприємства. В числі 10 найважливіших видів затрат можна об'єднати інші витрати 4-го класу плану рахунків. Вибір таких видів затрат є особливо актуальним на даному етапі підготовки контролінгу. Віднявши їх від суми покриття 1, одержують проміжну суму або проміжний результат. Даний показник є також об'єктом аналізу. Окрему групу для аналізу складають затрати на організацію групи 1 та суми покриття 2, яка вираховується як різниця проміжного результату та затрат на організацію групи 1. Аналогічний інтерес являють для аналізу затрати на організацію групи 2 та суми покриття 3, яка майже рівнозначна підсумку діяльності підприємства. Величина суми покриття 3 визначається як різниця суми покриття 2 і затрат на організацію групи 2.

Завершальним показником аналізу є результат виробничої діяльності підприємства за звітний період — прибуток (збиток), який підлягає коригуванню через відповідні статті, зокрема статтю: «зміна запасів.» Це слід робити для того, щоб домогтись єдності (тотожності) з результатом, який показаний на рахунку прибутків і збитків.

Звітність є передостаннім видом робіт, які слід виконати на підготовчому етапі впровадження системи контролінгу.

Всім відомо, що за наслідками фінансово-господарської діяльності будь-яке підприємство (фірма) складає звітність за період господарювання по всьому підприємству. Це так званий перший рівень звітності. Він повністю задовольняє потреби управління лише тими

підприємствами, які спеціалізуються на випуску одного виду продукції, мають однорідну технологію і організацію збуту, зорієнтовану на обмежену кількість постійних клієнтів. У всіх інших випадках не тільки крупним підприємствам і концернам, проте й дрібним і середнім фірмам необхідно виділити окремі ланки, які повинні відокремлено управлятися на основі даних планування, обліку і аналізу, що характеризують індивідуальні відмінності в результаті їх діяльності. У зв'язку з цим необхідний другий рівень звітності підприємства, який дав би можливість, крім загальних результатів по підприємству в цілому, мати інформацію щодо наслідків діяльності його складових частин, обліково-відокремлених (поділених) на окремі ланки. Завдяки цій обставині з'являються різні центри обліку.

Формування звітності на 2 рівні можна здійснювати виходячи з 3 різних принципів диференціації, а саме:

- за видами продукції і групами продукції;
- за сферами відповідальності всередині підприємства;
- за клієнтами (покупцями) або групами клієнтів.

Розмежування результатів на другому рівні по продукції доцільно здійснювати в тих випадках, коли окремі групи виробів, робіт і послуг вимагають різних структур затрат сировини, технології виготовлення, різної калькуляційної основи або мають різну кон'юнктуру попиту на ринку.

Поділ за сферами відповідальності можливий тоді, коли виконуються такі умови: організаційним планом визначені чіткі функціональні сфери, які несуть свою окрему частку відповідальності; передбачається регіональний поділ сфери збуту; існують різні виробничі дільниці або цехи (заводи); різними виробничими процесами управляють різні відповідальні особи або ж є різні організації для збуту продукції.

Розподіл за клієнтурою рекомендується в тих випадках, коли фірма має різні шляхи збуту, різні можливості розв'язання завдань з реалізації продукції. Він оправданий і тоді, коли є досить наочні значні відмінності у фінансових можливостях клієнтів, коли з окремими з них є особливі ділові відносини, або їм надаються додаткові послуги. Ці та інші послуги роблять доцільним введення обліку в розрізі груп клієнтів.

Як засвідчує досвід роботи вище зазначених авторів, у процесі аналізу звітності на другому рівні необхідно дотримуватися двох правил:

1) ніколи не змішувати три принципи розпорядку в одній системі, так як у подальшому це може призвести до виникнення логічних неув'язок;

2) сконцентрувати свою увагу на головному принципі і не користуватися з самого початку всіма трьома можливими варіантами поділу. Число груп, що утворюються, не повинно перевищувати п'яти.

З метою оптимізації показників другого рівня звітності являє собою інтерес ще одна думка. Є можливість відокремити два види результатів господарської діяльності:

1) результати, які відносяться до певних видів діяльності (торговельні операції, випуск продукції, виробничі послуги, сервіс). Ці види діяльності можна вважати центрами прибутку. Тут формуються, створюються і частково використовуються суми покриття;

2) поряд з цим існують види діяльності, які вимагають лише затрат, наприклад, керівництво підприємством або пожежна охорона, де більш висока продуктивність (гасіння пожеж) не зовсім в інтересах підприємства. Ці одиниці обліку називаються центрами затрат, оскільки тут лише здійснюється контроль за дотриманням затрат.

Вибором відповідальних осіб за впровадження системи контролінгу завершується підготовчий етап. У прийнятті рішення про перехід до впровадження контролінгу на підприємстві повинні брати участь, як мінімум, три особи (або групи): підприємець (або керівництво), бухгалтер (або бухгалтерія) і радник з податкових питань.

З метою успішного впровадження системи контролінгу необхідний їх конструктивний підхід, допомога і внутрішня готовність брати участь у загальній справі, щоб уникнути непорозумінь, конфліктів і відмінностей в думках. Під час переходу і при перших спробах застосування даної системи всі учасники розробки і впровадження системи повинні співробітничати, вступати в діалог один з одним і разом вчитися. При взаєморозумінні їм буде легше вирішувати свої завдання на користь підприємства, приймати однозначні рішення, систематично готувати для системи управління необхідні дані.

б) впровадження контролінгу

Впровадження системи контролінгу вимагає проведення наступних видів робіт. Контролінг — це ступенева система, і на шляху його становлення не можна пропустити бодай одного із нижчеперелічених видів робіт:

- 1) диференціація видів затрат;
- 2) визначення другого рівня звітності;

- 3) організація обліку доходів і затрат;
- 4) розробка річного плану;
- 5) усвідомлення мети;
- 6) складання планів для окремих підрозділів;
- 7) планування у поквартальному розрізі;
- 8) розрахунок основних показників для калькуляції.

Зупинимось детальніше на характеристиці кожного із зазначених видів робіт.

Диференціація видів затрат.

Диференціація видів затрат — це перша сходинка для впровадження системи контролінгу. Вона передбачає вибір не більше 10 найбільш важливих видів затрат, які будуть складниками нової звітності, та організацію обліку затрат за видами продукції, місцями затрат або ж за клієнтами. Щодо вибору найважливіших видів затрат, то їх слід здійснювати виходячи із найбільшого значення затрат у вартісному виразі з наступним аналізом, чи насправді вони є одночасно й найбільш важливими. В кожній окремій ситуації необхідно брати до уваги зовсім різні види витрат, що мають велике значення для даного випадку. Доцільно проводити об'єднання всіх затрат, які можна згрупувати, щоб таких груп було не більше 10. Це дасть можливість швидко одержати звітність, і таким чином зробити аналітичний розбір, який має показати найважливіші процеси на підприємстві з точки зору співвідношення затрат і результатів.

На даному етапі всі затрати необхідно розмежувати на 3 групи, а саме на: — виробничі затрати (до яких відносяться ті затрати, які затрачуються на виконання того чи іншого замовлення, і які збільшуються або зменшуються залежно від його величини);

➤ затрати на організацію і підготовку виробництва групи 1 (ті затрати, які без складного аналізу можна розподіляти за підрозділами майбутньої звітності);

➤ затрати на організацію і підготовку виробництва групи 2 (затрати, розподіл яких за підрозділами був би довільним, найкраще ці витрати об'єднати в одному якомусь центрі затрат).

Визначення другого рівня звітності.

Визначення другого рівня звітності є другим етапом впровадження системи контролінгу, суть якого полягає у визначенні структури майбутньої звітності. Конкретно це значить, що, крім загального підсумку виробничо-господарської діяльності підприємства, слід вирахувати і відобразити у звітності другого рівня той же підсумок, проте у вигляді формуючих його проміжних або часткових результатів. Для цього необхідно проробити наступне:

- 1) перевірити деталізацію звітів, доповнити або замінити її після обговорення з колегами і співробітниками;
- 2) визначити, які з можливостей диференціації обліку є для підприємства найбільш важливими, другорядними і не суттєвими;
- 3) на початку реалізації нової концепції контролінгу вибрати найбільш важливі підрозділи і об'єкти обліку;
- 4) провести конкретний поділ підприємства на окремі одиниці; обмежитись, як максимум, п'ятьма окремими підрозділами. Результати діяльності цих одиниць в сумі повинні дорівнювати загальному результату;
- 5) призначити відповідальних за ці окремі результати;
- 6) визначити свою систему звітності.

Організація обліку доходів і затрат.

На стадії впровадження системи контролінгу облік повинен бути побудований таким чином, щоб забезпечити найбільш якісну інформацію для управління. Виробничі затрати збираються по одній зі сфер діяльності (видах продукції, сферах відповідальності, клієнтах) і відносяться до них безпосередньо або прямо. Затрати на організацію виробництва групи 2 обліковуються на одному або декількох рахунках, вони мають загальне призначення і стосуються всього підприємства, внаслідок чого розподіл їх за окремими структурними підрозділами недоцільний в умовах застосування контролінгу.

Таким чином, для системи контролінгу проблема обліку затрат обмежується розподілом витрат на організацію виробництва групи 1. Необхідно так згрупувати ці затрати, щоб їх можна було розподілити в розрізі факторів, що їх викликають, з метою прийняття на підприємстві оптимальних управлінських рішень.

Перш ніж зупинитися на виборі баз розподілу цих витрат, доцільно запам'ятати 3 головних правила:

- 1) економічна здійснимість і безперервність дії більше важать і мають переваги над забезпеченням точності розрахунків;
- 2) розподіл доцільний тільки там, де він дає можливість безпосередньо приймати рішення на основі результатів розрахунку;
- 3) необхідно використовувати, по можливості, якомога менше різних баз розподілу, щоб постійно мати перед собою повний огляд витрат (максимальна кількість баз розподілу, яка пропонується, — 5).

Розробка річного плану.

Навіть найбільш досконала система звітності не допоможе, якщо немає масштабу порівняння, за яким можна визначити, по-

зитивними чи негативними є досягнуті результати. Порівняння з фактичними даними за минулий період непридатне для нової системи управління, що характерне для контролінгу, оскільки порівняння з минулими періодами є ознакою пасивного адміністративного підходу.

Підприємницька діяльність означає чітке формулювання мети і майбутніх тенденцій розвитку з тим, щоб дати їм шанс на здійснення. У зв'язку з цим будь-який варіант контролінгу базується на плануванні, яке задає планові показники, з якими порівнюються фактичні дані у чітко встановлених звітних періодах. Таке порівняння запланованих показників з фактичними є ядром концепції контролінгу. Лише завдяки йому звітність стає складовою частиною системи управління, оскільки відхилення, що вираховується шляхом порівняння запланованих показників з фактичними, є основою для вияву причин і наступного прийняття відповідних мір.

Планування майбутнього, якого ми не знаємо, безперечно умовне. Проте важливо знати, наскільки ми хочемо цього майбутнього, яка наша мета і коли можна вважати, що вона досягнута. Планування — це типово підприємницьке завдання, яке необхідне для активного розвитку підприємства.

Планування потрібне як основа для системи управління. Річне планування здійснюється в три етапи:

- 1) складання річного плану для всього підприємства;
- 2) визначення на основі плану пріоритетних цілей підприємництва;
- 3) розчленування річного плану в розрізі структурних підрозділів підприємства, розвитком яких передбачається управління.

Усвідомлення мети.

Після складання річного плану важливо пересвідчитись у тому, чи дійсно вибрана і поставлена мета є насправді нею, тобто чи насправді підприємство (фірма) прагне в кінцевому результаті домогтись саме цього. Щоб пересвідчитись у цьому, доцільно ще раз проаналізувати планові величини (показники). Можливо, що деякі з цих величин після деякого часу вже стали недоцільними для підприємства, а ті, які не вираховані, навпаки, важливими. У зв'язку з цим необхідно внести деякі зміни і зробити взаємозв'язку всіх нових показників, а також визначити необхідну послідовність здійснення поставленої мети.

Складання планів для окремих підрозділів.

Складений річний план для всього підприємства необхідно розділити на плани для підрозділів (для сфер, продуктів чи клієн-

тив), результатами діяльності яких ми хочемо управляти. Диференціювати план для всього підприємства в розрізі підрозділів потрібно так, щоб у сумі загальний план результатів діяльності підприємства не змінився. Таким чином буде видно, який вклад повинні внести облікові підрозділи у виконання загального плану підприємства.

Після призначення відповідальних за окремі підрозділи доцільно залучити їх до обговорення плану, врахувати їх аргументи й думки і тим самим впевнитися, що ці особи ознайомлені зі сферою своєї відповідальності і зв'язаними з цим цілями. Планування — це завжди компроміс між досягнутим і бажаним. Плани, які неможливо виконати, або умови реалізації планів, при яких вони виявились не виконаними, недостатньо мотивовані. І, навпаки, плани, що продовжують лише минуле без нових ініціатив, без нових стимулів і без запланованого покращення, позбавлені сили і фантазії.

Безперечно, перехід до планування веде до збільшення роботи, ставить неприємні запитання, заставляє робити висновки, проте з іншої сторони, воно допомагає зробити досягнення поставленої мети конкретним, збільшує шанси на її здійснення.

Складання планів для окремих підрозділів вперше насправді дає можливість пересвідчитися, чого вартує кожний підрозділ, тобто є змога побачити, який з них є найбільш рентабельним, а які потребують свого «оздоровлення», де є можливість збільшити величину прибутку і за рахунок яких першочергових заходів тощо.

Планування у поквартальному розрізі.

Важливого значення на стадії впровадження системи контролінгу набуває планування по періодах діяльності підприємства і порівняння запланованих показників з фактичними. Адже не секрет, що здійснюючи таке порівняння за календарний рік не можливо оперативно впливати на поточне управління.

На перших порах доцільно обмежитися поквартальним плануванням. Це дасть змогу скоротити до мінімуму затрати праці і придбати досвід використання нової системи управління. У майбутньому, коли система контролінгу буде освоєна, можна буде здійснювати порівняння запланованих показників з фактичними щомісячно. При рівномірному протіканні господарських справ протягом року найпростіше, безперечно, визначити квартальні плани просто як показники, що складають одну четверту, дві четвертих і три четвертих підсумків року. Проте це важко зробити на тих підприємствах, де є сезонні коливання. В цьому разі мож-

на звернутися до минулого досвіду і скористатися періодичним плануванням.

Існує досить важливий принцип: ніколи не слід відсувати головний ризик у плануванні на 4-й квартал, його необхідно завжди передбачати у 1-у кварталі. Лише тоді можна уникнути негативних несподіванок.

Слід враховувати той факт, що й при незмінних затратах і доходах на підприємстві є окремі статті, які характеризують нерівномірні витрати протягом року. Є затрати, які коливаються за величиною в окремі періоди діяльності підприємства.

Для таких нерегулярних затрат, які, по суті своїй, для підприємства не менш регулярні, ніж поточні затрати, необхідне інше рішення. Слід планувати ці затрати на весь рік, розподілити їх по одній четвертій на квартал і складати для списання на витрати допоміжний звітний документ. У тих випадках, коли порівняння запланованих затрат цього допоміжного звітного документа з фактичними затратами, що зафіксовані у фінансовій бухгалтерії, виявить великі розходження, то необхідно так відкоригувати поквартальні «статті розмежування рахунків», щоб, по можливості, наблизитися до фактичних даних.

Розрахунок основних показників для калькуляції.

Після того, як буде сформований річний план, необхідно знати, яким чином задані у ньому величини відобразяться на ціноутворенні. Щоб з'ясувати це, необхідно здійснити деяку підготовчу роботу, яка дасть можливість швидко і раціонально скласти попередню калькуляцію витрат.

В особливо сприятливій ринковій ситуації продажна ціна може бути вирахована як планова сума прямих виробничих затрат (матеріали, зарплата, особливі окремі види прямих затрат) та необхідної суми покриття. Прямі виробничі затрати можна вирахувати у попередній калькуляції практично точно на кожний вид продукції, чого не можна зробити з сумою покриття. Дана обставина змушує на перших порах скористатися середньою ставкою покриття, яка буде однаковою для різних видів продукції. Проте це не дає можливості розрахувати ціни на окремі види продукції відповідно до вимог ринку, так як середня сума покриття для всього підприємства є лише приблизним загальним орієнтиром. У зв'язку з цим на наступному етапі для послідувочої калькуляції слід використовувати вже не середні планові, а диференційовані за видами продукції суми і ставки покриття. Завдяки такому порівнянню легше обдумати шанси на ринку, структуру затрат і подальший розвиток виробництва і збуту окремих видів продукції.

Особливо велику допомогу ці дані надають у визначенні перспектив росту, прийнятті рішень про інвестиції і складанні нових проєктів.

в) оцінка наслідків діяльності

Надзвичайно важливе значення у справі використання контролінгу має контроль, заснований на зіставленні запланованих показників з фактичними, аналізі причин відхилень, здійснення зустрічних мір з регулювання і нагромадження досвіду для майбутнього планування. Всі ці заходи властиві для оцінки наслідків діяльності підприємства (фірми) як окремого самостійного етапу впровадження контролінгу. На даному етапі відбувається вияв впливу результатів діяльності на рентабельність і платоспроможність, визначення ціни пропозиції і нижніх границь цін, аналіз відхилень, пошук їх причин, здійснення протидіючих заходів. Зупинимося дещо детальніше на складових оцінки наслідків діяльності.

Вплив результатів діяльності на рентабельність і платоспроможність.

Найбільш важливими проміжними результатами, які дають основу для визначення показників, що використовуються в управлінні, є такі: оборот-нетто, загальний обсяг виробництва, попередній результат діяльності, сума покриття 1, 2 і 3, результат діяльності підприємства (кінцевий), рух готівки (загальної [брутто]) і чистої ([нетто]).

Оборот-нетто — це величина, яка відрізняється від загального обороту (брутто) на суми витрат при реалізації. Збільшення різниці між загальним і чистим оборотом свідчить про послаблення становища фірми на ринку і про зміни в структурі її клієнтів. Більш великі (солідні) клієнти вимагають більш складних умов задоволення їх потреб.

Загальний обсяг виробництва — це величина, в основі якої знаходиться чистий оборот з урахуванням зміни запасів готової продукції (збільшення чи зменшення). Вона характеризує собою результат діяльності на власному підприємстві. Це основа для розрахунку затрат, пов'язаних з визначенням загального результату діяльності підприємства. Для аналізу структури затрат загальний обсяг виробництва приймається за 100 відсотків.

Попередній результат діяльності — показник, який розраховується виходячи з загального обсягу продукції за мінусом витрат на придбання матеріалів та виробничих послуг зі сторони.

Він є відображенням процесу створення продукції на підприємстві і показує, наскільки вартість виготовлених товарів відповідно до вимог ринку. Ступінь збільшення вартості служить показником глибини проблемних рішень. Досить прості, легко здійсними проблемні рішення мають відносно низьку частку приросту вартості, а складні, глибокі — відносно високу частку.

Сума покриття 1 — показник, який формується з загального прибутку, коли з нього вираховуються затрати на обробку і переробку стосовно до характеру замовлення. Вона показує, що залишається у вартості продукту, якщо покриваються залежні безпосередньо від виробництва витрати (виробничі витрати). Або іншими словами, вона є сумою, яка ліквідує ризик збитків і може сприяти збільшенню прибутку без урахування зміни запасів готової продукції.

Сума покриття 2 — величина, яка показує перевищення одержаного підсумку над затратами на організацію і підготовку виробництва групи I, які хоч і не залежать від міри зайнятості, проте можуть бути відповідно до причин, що їх викликають, розподілені за окремими об'єктами обліку (центр прибутку, центр затрат, групи продуктів і таке інше). Частина витрат суми покриття 2 залишається нерозподіленою. В обліку їх слід відокремити як централізовані витрати на організацію і підготовку виробництва.

Сума покриття 3 — величина, яка ідентична підсумку господарської діяльності підприємства. Цей підсумок є виробничою допоміжною величиною, що використовується для аналізу результату основної діяльності підприємства.

Результат діяльності підприємства — це прибуток або збиток згідно з балансовим рахунком прибутків і збитків. Він визначається, виходячи з результату виробничої діяльності, після розрахунку сальдо порівняльного підсумку. В процесі підрахунку порівняльного підсумку коригуються всі статті, які подані у виробничому обліку по-іншому, ніж в балансовій бухгалтерській звітності.

Рух грошових коштів (готівки) дає змогу дати аналітичну оцінку динаміки стану та зміни фінансових коштів і джерел на підприємстві, завдяки чому стає можливим прогнозне планування фінансів. Рух готівки характеризує грошові суми, які надходять на підприємство або витрачаються ним. Результат діяльності непрямо зв'язаний з характером потоку платежів: більше платимо ми чи більше платять нам. Відповідно до цього слід розрізняти рух загальних і чистих готівкових коштів.

Рух загальних готівкових коштів (брутто) зумовлений результатами діяльності підприємства з поправкою на статті затрат, що не ведуть до витрат готівки. Це амортизаційні відрахування і калькуляційні затрати (наприклад, зарплата підприємців і калькуляційні відсотки).

Про *рух чистих готівкових коштів (нетто)* ми ведемо мову в тих випадках, коли оборот загальних готівкових коштів зменшується на затрати на інвестиції, поточні платежі і сплату податків, а також на поповнення оборотного капіталу, вилучення в дебіторську заборгованість і запаси або ж збільшується завдяки витогу від продажу основних засобів, одержання кредиту або шляхом зменшення оборотного капіталу.

Вивчення динаміки фінансів необхідне, щоб позбутись випадковості з ліквідністю підприємства і у випадку необхідності своєчасно розпочати переговори про його фінансування з банком.

Визначення ціни пропозиції і нижніх границь цін.

Визначення ціни пропозиції відбувається на основі складеної калькуляції, як правило, з використанням позамовного методу (калькуляції повних затрат) або ж калькуляції, вирахованої з використанням сум покриття. Незалежно від змісту обидва методи калькулювання прагнуть до того, щоб відобразити всі витрати і одержаний прибуток.

Другий варіант калькуляції має ряд переваг порівняно з позамовною калькуляцією (простота розрахунків, більша мобільність, прямий облік обох компонентів — покриття прямих виробничих витрат і суми покриття для затрат на організацію і прибутку), що робить її значно більш придатною для управління прибутками.

Для калькулювання ціни продажів методом ставок покриття важливо якомога точніше визначити виробничі затрати і вирахувати процентну надбавку в розмірі необхідної суми покриття. Для спрощення розрахунків можна використати коефіцієнт. При помноженні його на величину прямих виробничих затрат одержують досить точний орієнтир для ціни продажів.

Нормальна для запланованого рівня зайнятості, структури замовлень і результатів господарювання продажна ціна обчислюється виходячи з усереднених умов, з урахуванням яких складається і калькуляція. Проте в окремих випадках обмежитися складанням нормальної калькуляції не досить. Це такі випадки:

➤ в умовах неповної зайнятості, коли фірма буквально вдячна за кожне замовлення, навіть коли воно не дозволяє повністю одержати заплановану суму покриття;

➤ в умовах надлишкової зайнятості, коли ми знаємо, що заплановані нами показники будуть виконані, але немає вільних потужностей для прийняття додаткового замовлення.

Перш ніж планувати більш низькі, порівняно з передбаченими сумами покриття затрати і прибуток, необхідно засвоїти три головних правила:

1. Зниження запланованої суми покриття для калькуляції ціни пропозиції — це справа керівництва. Використовувати дані, які є у вашому розпорядженні, слід лише після одержання такого дозволу;

2. Кожний випадок зниження запланованої суми покриття повинен компенсуватися більшою кількістю замовлень або більш високими сумами покриття для інших замовлень; у протилежному разі не буде одержаний запланований результат;

3. Зверніть увагу на реакцію конкурентів і клієнтів, з тим щоб зниження ціни не порушило всієї структури ваших цін на ринку і не зашкодило вам у майбутньому знову встановлювати нормальні ціни.

Питання визначення нижньої границі ціни може здійснюватися двома способами:

1. Найнижча ціна в умовах дефіциту платоспроможності відповідає виробничим затратам. Ціна, яка нижча від виробничих затрат, смертельна для фірми, оскільки не лише не здійснюється одержання ніякої суми для покриття затрат на організацію і підготовку виробництва, проте й збільшується ризик загальних збитків за рік.

2. Нижня границя ціни — покриття затрат на підготовку групи I і II. Це значить, що хоч при калькулюванні з відображенням всіх затрат нижня границя ціни не дозволяє одержати прибуток, проте гарантоване покриття всіх затрат.

На практиці відсутня єдина формула, яка б дала можливість визначити справжню ринкову ціну. Можна було б сказати, що це великий недолік даного способу калькулювання порівняно з позаомовною калькуляцією. Однак насправді ринкова ціна лише в окремих випадках орієнтується на власну калькуляцію. Як правило, вона визначається співвідношенням попиту і пропозиції.

В умовах боротьби за замовлення, за пошук клієнта, для підприємства важливо одержати замовлення на допустимих, аніж втратити його через власну (нехай навіть дуже точну) калькуляційну систему.

Аналіз відхилень.

Аналіз відхилень проводять у декілька етапів.

Етап 1. Результат. Виявляємо фактичний результат виконання прибутку і порівнюємо його з планом у абсолютних показниках (вартісному виразі) та у відносних (% виконання плану).

Етап 2. Оборот-брутто. Визначаємо відхилення загального обігу продажів (товарообігу) в абсолютному виразі та відсотках і робимо певні припущення щодо причин негативних відхилень (невиконання плану, відставання і т. д.).

Етап 3. Виробничі затрати. Виявляються відхилення в розрізі статей затрат не лише абсолютні, але й відносні (з урахуванням відсотка виконання плану). Якщо є абсолютні перевитрати, то в умовах невиконання плану, відносні будуть ще більшими, а абсолютна економія значно зменшиться або навіть перейде у невеликі відносні перевитрати.

Етап 4. Затрати на організацію і підготовку виробництва й збуту. В принципі можна допустити, що затрати на організацію, якщо розглядати їх протягом короткого періоду часу, є постійними і не змінюються одночасно з коливаннями рівня зайнятості. В цьому якраз і призначення затрат на організацію, щоб підготувати необхідну потужність для виконання запланованого навантаження. Проте якщо на підприємстві простежується тенденція до неповної зайнятості, то постає питання про те, як керівництву підприємства (адміністрації) швидко і гнучко відрегулювати затрати на організацію і забезпечення виробництва з тим, щоб ліквідувати застійні явища цього блоку витрат, тобто домогтися зменшення цих витрат (в умовах скорочення виробництва можуть бути зменшені витрати на телефонні розмови, частина кадрів може бути направлена у відпустки і т. д.).

Пошуки причин.

Контролінг може функціонувати лише тоді, коли він зорієнтований на «вузькі» місця діяльності підприємства. Не кожне відхилення фактичних показників від планових має однакове значення. Відхилення слід сприймати як сигнали для необхідних коригувань та змін. Шукати причини відхилень потрібно там, де:

- є найбільші відхилення (в абсолютних числах) між планом і фактом;

- необхідна рішуча дія і термінове втручання з тим, щоб не відбулося ще більших відхилень;

- інші сфери (підрозділи) або види затрат можуть допомогти компенсувати відхилення однієї групи позитивними відхиленнями в іншому місці (іншій групі);

- вияснення причин допомагає швидко здійснити ефективні протидіючі міри (заходи).

Виходячи з цих критеріїв для аналізу причин і факторів, що впливають на відхилення, необхідно брати до уваги певні показники, якими можуть бути:

- а) загальний оборот (оборот-брутто);
- б) зміна запасів готової продукції і внаслідок цього її загального випуску;
- в) витрачання матеріалів, зарплати, транспортні витрати і т. п.;
- г) час виробництва тощо.

У подальшому при здійсненні протидіючих заходів щодо коригування відхилень необхідно детально проаналізувати можливості регулювання витрат на організацію, підготовку здійснення виробництва.

а) загальний оборот (оборот-брутто).

З метою детального аналізу слід переконатися, перш за все, з якого виду продукції є найбільші відхилення в обсязі реалізації. З цією метою проводяться бесіди адміністрації, контролера з відповідальним (віце-президентом) за вказаний вид продукції. У ході бесіди висвітлюються причини таких відхилень, якими можуть бути: більша активність конкурентів, пропозиція більш вигідних умов для покупців, втрата потенційних та реальних клієнтів через різні причини (хвороба відповідального за роботу з клієнтами і т. п.) та інші.

Головними заходами щодо виправлення становища можуть бути:

➤ детальний аналіз калькуляції собівартості продукції, щоб визначити відповідність скалькульованих цін ринковим та в'яснити, чи не було тут помилок;

➤ придбати вироби конкурентів, щоб визначити інші властивості і можливості обробки даного продукту. Це робиться для того, щоб визначити чи не використовували конкуренти більш вигідний матеріал і яким чином в процесі його обробки вони понесли менші затрати;

➤ перевірити використання матеріалу на власному підприємстві, щоб викрити недоліки у його використанні (крадіжки, брак, недоліки в обліку);

➤ посилена реклама для нових клієнтів з щотижневим звітом.

б) зміна запасів.

Необхідно продумати і обговорити питання доцільності збереження міри завантаження потужності виходячи з реального стану справ щодо фактичної кількості замовлень. Альтернативою можна вважати укладення угоди з постійними клієнтами щодо лімітів поставок. В цьому випадку слід буде утримувати для клі-

ентів склад готової продукції, з якого вони можуть вимагати потрібні їм товари (продукцію) у будь-який час. Це дало б можливість максимально і рівномірно протягом року завантажити потужності і йти на ризик виробництва продукції для складу, якщо інші замовлення коливаються залежно до кон'юнктури. Проте внаслідок високих витрат на оренду і утриманням такого складу доцільність його функціонування ще повинна бути перевірена (шляхом складення калькуляції).

в) використання матеріалів.

Оскільки матеріальні затрати у собівартості будь-якої продукції займають половину або більше всіх витрат, то пошук причин відхилень повинен бути зосереджений саме на використанні матеріалів. Поряд з традиційною методикою розрахунку впливу факторів на рівень використання матеріалів доцільно зробити обговорення з залученням майстрів, начальників цехів та робітників, відповідальних за виробничі процеси, які пов'язані з випуском продукції, по якій були допущені перевитрати.

г) час виробництва (продуктивні години).

Одним з важливих моментів пошуку причин негативних відхилень є вияв фактичного використання запланованого (нормативного) фонду робочого часу. Для цього слід зіставити відпрацьовані години та планові і фактичні показники виробітку для всього підприємства. Як правило, дуже часто є розбіжності кількості відпрацьованих годин у процентному відношенні до запланованих із сумою заробітної плати, що передбачена до виплати. В даному випадку може бути дві причини цього становища: 1) коли зарплата (за питомою вагою) менша від відпрацьованих годин — це явище позитивне; 2) коли зарплата (з питомою вагою) більша від відпрацьованих годин — явище негативне, причиною якого можуть бути втрати робочого часу, нарахування зарплати за відхилення від нормальних умов роботи.

Щодо заробітної плати, то доцільно проаналізувати її структуру. Це буде приводом для роздумів про те, чи не можна ще будь-яким чином зменшити частку затрат на заробітну плату. Немаловажне значення надається створенню більш досконалої організації калькуляційної бази і тим самим одержання переваги в ціні порівняно з конкурентами.

Здійснення протидіючих заходів.

Попередній аналіз причин відхилень дасть змогу накреслити конкретні заходи щодо збільшення виторгу від реалізації продукції, обсягу виробництва (у т. ч. й складських запасів), можливостей економії витратання матеріалів, зниження затрат

на заробітну плату за одну годину роботи і витрат на організацію виробництва.

Конкретна програма заходів направлена на реалізацію і досягнення певних цілей, приймається на засіданні з керівним складом фірми. Головними цілями можна вважати такі:

- збільшення обороту від реалізації продукції завдяки завоюванню нових покупців для певної групи продуктів та часткова компенсація зменшення обороту від реалізації виробів цього виду іншими видами продуктів;

- збільшення випуску продукції шляхом кращого планування використання потужностей; збільшення запасів продукції з метою безперебійного постачання нею клієнтів із складу комісійних товарів на основі укладених на півріччя договорів поставки;

- скорочення витрат матеріалів після аналізу продукції конкурентів і перевірки причин відхилень від нормативів затрат матеріальних ресурсів на власній фірмі;

- перевірка калькуляції з метою одержання можливості встановити на групу продуктів такі ж ціни, як у конкурентів;

- скорочення або відкладення всіх необов'язкових у цьому році затрат шляхом найму нових робітників і відмови від наднормових годин, а також мобілізації ресурсів, виявлення на основі оперативного аналізу затрат на організацію і підготовку виробництва.

Наслідки бесіди заносяться у план заходів, виконання якого щотижня коригується керівництвом фірми під час короткого обговорення. При цьому особливому контролю має підлягати своєчасне виконання поставлених завдань.

З метою забезпечення хороших показників діяльності не на коротку, а натривалу перспективу доцільно навіть при найсприятливішому стані господарських справ щомісячно проводити обговорення результатів, щоб спільно аналізувати дані і робити відповідні висновки.

г) вдосконалення системи контролінгу

Вдосконалення системи контролінгу — це завершальна стадія його впровадження. Проте здійснювати цю стадію необхідно не зразу після застосування контролінгу, а лише після того, як відбудеться нагромадження певного досвіду, тобто як мінімум, через рік. Необхідно дати системі контролінгу шанс оправдати себе у початковому вигляді, перш ніж думати про її вдосконалення.

Для розвитку контролінгу на послідуючих етапах можна рекомендувати наступне: 1) вибирати більш короткі інтервали в аналізі планових і фактичних показників; 2) проводити диференціацію структурних підрозділів на підприємстві; 3) домагатися більшої достовірності цифрових даних; 4) здійснювати автоматизацію планових і фактичних показників; 5) створити стратегічний контролінг; 6) організувати службу контролінгу.

Зупинимось дещо детальніше на характеристиці зазначених напрямів:

1. Вибір більш коротких інтервалів в аналізі планових і фактичних показників.

Якщо на підприємстві здійснюється планування показників, то є можливість поквартального зіставлення заданих (нормативних або планових) і фактичних показників. Проте інколи це великий проміжок часу для проведення аналізу і прийняття рішень.

Є три можливості скоротити час подання інформації і прийняття необхідних рішень:

а) перейти до щомісячного зіставлення заданих і фактичних показників;

б) зіставляти результати будь-якого періоду (кварталу чи року) з загальним підсумком (з загальними даними року);

в) вести окремі записи, які допоможуть щоденно приймати свої рішення виходячи з поточного ходу справ (так званий «бортовий журнал»).

Для щомісячного зіставлення заданих і фактичних показників необхідно диференціювати планування по місяцях. У принципі це робиться так само, як і при квартальному плануванні, лише дані року ділять на 12, а розмежування між періодами (у даному випадку між місяцями) здійснюють більш старанно, ніж при квартальному плануванні. Щомісячне зіставлення планових і фактичних показників дає наступні переваги:

➤ можливість протягом більш короткого проміжку часу виправити результат господарської діяльності, процес нагромадження досвіду стає більш інтенсивним;

➤ у той час як впродовж кварталу позитивні і негативні тенденції досить часто компенсують одні одних, щомісячний звіт наочніше показує вплив окремих відхилень: вони можуть бути першими сигналами для необхідних коригуючих дій;

➤ у разі значних коливань протягом року у постачанні, виробництві, складському господарстві або у збуті можна впевненіше впливати на динаміку результату і її фінансові наслідки, здійснювати фінансове планування;

➤ для окремих відповідальних осіб на підприємстві набагато легше згадати результати діяльності останнього місяця, що привели до відхилень, ніж зробити це після закінчення цілого кварталу;

➤ і нарешті, місяць — це така одиниця часу, в масштабах якої ми звикли думати і діяти. Взяти хоча б виплату вкладів, зарплати, яка здійснюється щомісячно. Ми просто звикли до того, що місяць — це замкнута в собі одиниця обліку і його період.

Другою можливістю вдосконалення якості інформації є доповнення зіставлення заданих і фактичних показників їх порівнянням на окремі дати місяця чи кварталу. Оперуючи даними, одержаними шляхом нагромадження, бажані тенденції важко виявити, оскільки не лише загальний розвиток, але й тенденції останнього періоду можуть впливати на кінцевий результат. Доповнюючи звітний формуляр даними поточного обліку, здійснюється покращення якості інформації, оскільки:

➤ по-перше, порівняння даних поточного обліку і підсумованого результату ясно вказує, чи простежується загальна тенденція, чи має місце лише короткочасне коливання показників;

➤ по-друге, спрощується аналіз причин відхилень і пошук коригуючих заходів, особливо під час бесіди з колегами і співробітниками фірми;

➤ по-третє, швидше і ефективніше відбувається прояв впливу протидіючих заходів;

➤ по-четверте, виключається небезпека, що позитивні і негативні тенденції розвитку фірми взаємно компенсують одна одну, створюючи видимість, що «в середньому все гаразд.»

Третьою можливістю вдосконалення інформації для управління є підсумовування наростаючим підсумком сум покриття, якщо:

➤ здійснюється калькулювання витрат для кожного клієнта окремо з орієнтацією на дане замовлення;

➤ спостерігається неповна зайнятість, коли найчастіше використовується нижня границя ціни;

➤ в асортименті продукції є групи виробів з досить різними процентними ставками сум покриття, внаслідок чого зміна у структурі асортименту дуже швидко може вплинути на загальний результат діяльності.

У таких випадках рекомендується записувати наростаючим підсумком одержані суми покриття в «бортовий журнал» і постійно зіставляти їх з необхідною сумою покриття. Це можна зробити шляхом запису наростаючим підсумком оборотів і сум

покриття на одне замовлення. На їх основі можна визначити змінну середню фактичну суму покриття і порівняти її з необхідною сумою. Нагромаджені підсумки за даними поточного обліку дозволяють здійснити взаємну звірку результатів оперативного і статистичного обліку та одержати ряд проміжних показників. Слід зазначити, що додаткові затрати на одержання такої інформації відпадають.

2. Диференціація структурних підрозділів на підприємстві.

В умовах, коли цільові угоди на підприємстві укладаються з кожним із керуючих, необхідна більш детальна диференціація структурних підрозділів, тобто організація всієї діяльності в розрізі цих підрозділів. Завдяки таким угодам загальна програма діяльності підприємства розкладається на окремі підпрограми з тим, щоб кожна відповідальна особа знала свою частку у загальній меті і вносила свій вклад в її досягнення.

Для більш поглибленої диференціації є три варіанти:

- подальша диференціація планування і обліку по великій кількості груп продуктів, сфер відповідальності або груп клієнтів;
- більш поглиблене розчленування кожної групи — на більш, ніж п'ять окремих одиниць;
- запровадження третього рівня звітності.

Оскільки дві перші можливості диференціації в основному функціонують за умови застосування другого рівня звітності, зупинимося лише на деяких поясненнях третьої можливості.

Третій рівень звітності на підприємстві пов'язаний з додатковим затратами на ведення обліку і, як правило, в сьогоdnішній ситуації конкурентності вимагає використання комп'ютерів. Він має сенс у тому випадку, якщо, по-перше, на підприємстві, крім верхнього рівня керівництва фірми, є ще два рівні управління (наприклад, начальник відділу і керівник групи) і весь управлінський персонал у повній мірі усвідомлює свою відповідальність за затрати і результати господарювання; по-друге, якщо підприємство здійснює різні види діяльності, які необхідно більш детально аналізувати і регулювати.

Для всіх можливостей диференціації обліку діє основний принцип: орієнтація на відповідальність повинна передувати звітності. Цей принцип означає, що на відміну від методів фінансової бухгалтерії і традиційного виробничого обліку, критерієм для диференціації повинна бути нелегка можливість обліку затрат і можливість зручного розчленування, а більш повна інформація щодо прийняття необхідних рішень і вжиття заходів. Для однієї

відповідальної особи краще мати невелику кількість різних результатів і зведений звіт.

3. Більша достовірність у цифрах.

Достовірність цифрових даних відіграє надзвичайно велику роль у справі вдосконалення контролінгу. Недостовірність їх вказує на наявність слабких місць. На практиці, як засвідчує досвід, існує п'ять основних причин виникнення слабких місць, до яких слід віднести:

- 1) організаційні проблеми;
- 2) непланове недовикористання виробничих потужностей;
- 3) структурні зміни протягом року;
- 4) проблеми в розчленуванні затрат і результатів діяльності за періодами;
- 5) відхилення у зрівняльному підсумку від результатної суми рахунку прибутків і збитків фінансової бухгалтерії.

Зупинимося дещо детальніше на вказаних причинах.

Організаційні проблеми — це недоліки в обліку, документації і документообігу, коли первинні документи несвоєчасно надходять в бухгалтерію, а також допускаються помилки в їх рознесенні, нарахуванні боргових сум, плутанина в кореспонденції рахунків, помилкове виведення залишків матеріалів і продукції на складі та сповільнення у поданні даних обліку, яке через погану організацію потоку документів перешкоджає своєчасному складанню звітності. виправити це становище можна безпосереднім виявом помилок і недоліків та ліквідацією причин, що їх викликають.

Ступінь зайнятості виробничих потужностей закладається в калькуляційні розрахунки, які тісно пов'язані з ціноутворенням, прийняттям і відхиленням замовлень, а також з рішеннями щодо збільшення чи зменшення асортименту продукції, що випускається. У зв'язку з цим запланований на початок року ступінь зайнятості повинен бути досягнутий. Всі середні розміри необхідних сум покриття орієнтуються на задану підсумкову суму, яка компенсує затрати на організацію і забезпечує одержання прибутку при запланованому завантаженні потужностей. Якщо завантаження стало іншим, то необхідно досить ретельно проаналізувати і перерахувати необхідні і фактичні суми покриття, щоб не було несподіванок.

Те ж саме відбувається, коли протягом року величина затрат на організацію і підготовку виробництва збільшується. В даному випадку для одержання запланованого прибутку необхідно або

компенсувати перевищення одних затрат їх зменшенням по інших статтях, або збільшити необхідну суму покриття.

Структурні відхилення від плану по реалізації продукції, її випуску, складу покупців можуть досить сильно вплинути на динаміку результатів господарської діяльності підприємства. Важливо слідкувати за цими змінами. Вони виникають, наприклад, коли змінюються, структура клієнтів або регіональний розподіл місць збуту продукції, що викликає додаткові транспортні затрати, якщо іншим стає співвідношення каналів збуту і їх умови. Структурні зміни з'являються також внаслідок застосування інших методів виробництва, нових технологій, зміни пропорцій між виробництвом на своєму підприємстві і на стороні, змін у використанні матеріалів, у співвідношенні між придбаними товарами і виробами власного виробництва або змін у структурі асортименту випуску продукції. В цих випадках з допомогою фактичної калькуляції аналізують вплив таких змін на середні суми покриття, щоб своєчасно виявити їх наслідки. При цьому стає зрозуміло, які угоди і замовлення в майбутньому можна здійснювати і приймати без обмежень, а які — ні.

Розчленування затрат за звітними періодами необхідне завжди у тому разі, коли справжній час здійснення не збігається з часом, зафіксованим у відповідному бухгалтерському документі. Для прикладу, одноразові затрати виникають в одному звітному періоді, а їх необхідно розмежувати між наступними рівномірно, так як немінучі значні коливання затрат по періодах і незіставність планових та фактичних показників для регулювання результату. Такого роду нерегулярні нарахування і платежі повинні плануватися заздалегідь і рівномірно розподілятися за звітними періодами.

Те ж саме відноситься й до п'ятого кола проблем, пов'язаних з розрахунком **відхилень у підсумку діяльності підприємства** в системі контролінгу від результатної суми і рахунку прибутків і збитків фінансової бухгалтерії. Зараз нам необхідна зв'язуюча ланка, свого роду міст, який з'єднав би результатний рахунок системи контролінгу і рахунок прибутків та збитків. Цим гарантується, що визначаючи результати господарювання, ми зможемо передбачити майбутній стан рахунку прибутків і збитків, а відтак наприкінці року уникнути неочікуваних розходжень між нашими розрахунками і даними системного обліку.

4. Автоматизація аналізу планових і фактичних показників.

Впровадження нової системи управління виробництвом пов'язане із зростанням трудомісткості розрахунків (проте вони

дають змогу домогтись ясності і однозначності розподілу витрат), з необхідністю групування витрат відповідно до номенклатури рахунків. У зв'язку з цим неможливо обійтись без використання системи електронної обробки даних. В наш час, коли ПЕОМ стають все більш зручними у користуванні, коли системи програмного забезпечення пропонуються на ринку за цілком прийнятними цінами, а для використання комп'ютера необхідно все менше спеціальних знань в галузі ЕОМ, такий перехід не передбачає ніяких труднощів.

Принципово важливим є питання поєднання контролінгу на базі ЕОМ з іншими можливостями його застосування, іншими словами, чи вибрати інтегрований розв'язок проблеми, чи обмежитись одиничними розв'язками. Відокремлена система з одиничними розв'язками використовує ті ж дані, проте обминає відомі проблеми перегрупування витрат, хоч їх розв'язок може бути забезпеченим з наявними варіантами використання ЕОМ в обліку.

5. Створення стратегічного контролінгу.

Сучасні умови господарювання вимагають не лише фіксувати вже здійснені явища і процеси, а вміння передбачити їх, спрогнозувати. Інструментарієм, який цілком прийнятний сьогодні для досягнення цієї мети, є **стратегічне планування**. Результатом стратегічного планування є план, в якому письмово визначена мета, цілі, які характеризують потенціал як вираз своєрідності підприємства, містяться стратегічні плани, проекти і заходи, які дозволяють досягнути мети за оглядовий період часу. Це, свого роду, письмова угода керівництва підприємства про те, на що воно в майбутньому спрямовуватиме свою енергію. Цей план містить не більше 15 сторінок, включаючи орієнтовні показники на оглядовий період і конкретні заходи, ефект від яких можна контролювати уже через декілька хвилин. Приблизний зразок такого плану має такий вигляд:

Стратегічне планування + стратегічний контролінг = стратегічний план

1. Вихідна позиція.
 - 1.1. Завдання підприємства.
 - 1.2. Потенціал.
 - 1.3. Слабкі сторони.
2. Мета.
 - 2.1. Якість.
 - 2.2. Стратегічний недолік.
 - 2.3. Девіз, кредо.

- 2.4. Ставлення до зовнішнього середовища.
3. Ріст.
 - 3.1. Границя (межа) росту.
 - 3.2. Якість, кількість.
 - 3.3. Диверсифікація, концентрація.
4. Стратегія стосовно конкретного продукту і ринку.
 - 4.1. Портфель, асортимент, проблемні вирішення.
 - 4.2. Кінцеві групи (продуктів).
 - 4.3. Шляхи збуту, посередники збуту.
 - 4.4. Регіони збуту.
 - 4.5. Основні / окремі стратегії.
 - 4.6. Інструментарій політики збуту.
 - 4.7. Окремі стратегії.
5. Функціональні стратегії.
 - 5.1. Інновації.
 - 5.2. Інвестиції.
 - 5.3. Організація, використання ЕОМ, інформація.
 - 5.4. Забезпечення.
 - 5.5. Персонал, керівництво.
 - 5.6. Фінансування.
6. Перетворення.
 - 6.1. Проекти, заходи.
 - 6.2. Стратегічні затрати.
 - 6.3. Збут, оборот.
 - 6.4. Готівка, результати.
7. Забезпечення.
 - 7.1. Внутрішні фактори ризику.
 - 7.2. Зовнішні передумови.
 - 7.3. Стратегічне зіставлення планових і фактичних показників.
 - 7.4. Невідкладні заходи.
 - 7.5. Регулювання шляхом ревізії.

Такий стратегічний план можна скласти самостійно або звернутися за допомогою до спеціаліста. У будь-якому випадку важливо, щоб стратегічний план (як і план у цифрових даних) через стратегічне зіставлення планових і фактичних показників був зв'язаний з регульовальною системою, яка б дозволяла робити аналіз відхилень, вживати протидіючі заходи і нагромаджувати досвід для наступного етапу планування.

З вищезазначених альтернатив для середнього підприємства найбільш прийнятною є розробка такого плану силами самого підприємства. Консультанти зі сторони коштують недешево, їх присутність пов'язана з певним неспокоєм для працівників під-

приємства. Крім того, своїми патентними рецептами, які вони рекомендують всюди, вони досить легко можуть порушити своєрідність підприємства і зменшити його шанси, які в значній мірі базуються на цій своєрідності.

6. Організація служби контролінгу.

Завершальною стадією вдосконалення системи контролінгу є організація спеціальної служби контролінгу. Проте не на всіх підприємствах є можливість щодо організації такої служби безпосередньо в даний момент. Однак у процесі підготовки до організації запровадження такої служби постає запитання щодо відповідальності за неї. Хто саме повинен її нести: підприємець, бухгалтер, радник з податків, або ж особа із новою зовсім посадою.

На середніх підприємствах відповідальність за впровадження служби контролінгу доцільно покласти на підприємця. Підприємець-власник, підприємець-менеджер або досить часто молодий підприємець, який готується до свого нового завдання на підприємстві, найкраще підходить на цю роль. Відповідальність за процес впровадження не можна перекидати на інших. Ясна річ, що для впровадження контролінгу необхідна допомога консультанта зі сторони. Підприємець не обов'язково повинен бути спеціалістом з економіки і організації виробництва, бухгалтером, радником з податкових питань і т. п. Проте всю повноту відповідальності за процес впровадження, за необхідний рівень функціонування контролінгу несе підприємець.

Коли система контролінгу починає функціонувати, знову постає питання про заведення відповідної посади з тієї простої причини, що підприємство швидше досягне своєї мети, якщо за її досягнення несе відповідальність конкретний відділ або певна посадова особа. Безперечно, контролер на середньому підприємстві буде зайнятий не лише контролінгом. Він може виконувати й інші завдання, наприклад, керувати комерційним відділом, фінансовою бухгалтерією, обчислювальним центром, займатися кадровими питаннями і т. п. Проте у разі необхідності він повинен бути готовий взяти на себе відповідальність за систему контролінгу.

Виходячи з цих міркувань, найкраще вести пошук кандидатури особи, відповідальної за контролінг, безпосередньо на підприємстві, так як це зменшує ризик. Недоліки і слабкі сторони своїх працівників вам відомі, і їх можна виправити. Значно важче це зробити, коли маєш справу з працівником зі сторони.

Якщо ви зупинились на кандидатурі працівника свого підприємства, то необхідно попередньо навчити майбутнього контролера нової справи у т. ч. техніки роботи з тим, що він якомога швидше усвідомив своє завдання (свою місію).

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

- 1. Хто несе відповідальність за впровадження служби контролінгу на підприємстві?*
- 2. Як здійснюється вибір спеціаліста на посаду контролера?*
- 3. Які вимоги висуваються до контролера?*
- 4. Які головні функції контролерів і їх помічників?*
- 5. Які головні обов'язки контролерів і їх помічників?*
- 6. Які роботи характерні для підготовчого етапу впровадження системи контролінгу?*
- 7. Що саме здійснюється на стадії впровадження системи контролінгу?*
- 8. Яким чином відбувається оцінка наслідків діяльності?*
- 9. Які дії (заходи) властиві етапу вдосконалення системи контролінгу?*
- 10. Наскільки реальна методика організації впровадження служби контролінгу стосовно вітчизняних підприємств і організацій?*



КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

9.1. УПРАВЛІНСЬКІ РІШЕННЯ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

В економічній літературі наводяться різні класифікації рішень і неоднакові підходи до цього питання. Однак незважаючи на це, усі управлінські рішення можна розділити на дві групи: запрограмовані і незапрограмовані. Кожна з цих груп пред'являє свої особливі вимоги до контролінгу як системи підтримки прийняття управлінських рішень.

Запрограмовані рішення приймають у стандартних ситуаціях відповідно до готової процедури, традицій, звичок. Запрограмовані рішення можуть бути простими, прийнятими «с ходу», і складними, що потребують ретельного опрацювання. Прикладами запрограмованих рішень можуть служити рішення щодо закупівлі матеріалів, рішення про розмір зарплати для нового співробітника й ін. Відповідно, і система контролінгу орієнтується на стандартизацію, уніфікацію вихідної інформації і критеріїв прийняття запрограмованих рішень, розробку єдиних процедур, що чітко описується у подібних ситуаціях.

Незапрограмовані рішення приймаються у нестандартних, слабо структурованих ситуаціях для вирішення нових, незвичайних проблем. Прикладами незапрограмованих рішень можуть бути рішення про вироблення маркетингової стратегії підприємства, рішення про інвестування тимчасово вільних фінансових ресурсів та ін. Для незапрограмованих рішень не існує і не може існувати готового алгоритму. Тому контролінг тут має досліджуваний, творчий характер; вихідна інформація, представлена системою контролінгу для прийняття незапрограмованих управлінських рішень, а також самі критерії прийняття таких рішень завжди, насамперед, орієнтуються на специфіку конкретного завдання.

Рішення можна класифікувати не тільки за ступенем стандартизації, але й залежно від рівня визначеності в оточуючому середовищі:

➤ ситуація визначеності: керівник точно знає всі можливі варіанти дій і результат використання кожного варіанта;

- ситуація ризику: керівник не знає точного результату, але знає ймовірність кожного результату;
- ситуація невизначеності: керівник не має точної інформації про результати і не може навіть оцінити ймовірність можливих результатів.

В умовах ризику контролінг повинен оцінити не тільки ефект від кожного можливого варіанта дій, але і ймовірність отримання цього ефекту, тому в умовах ризику контролінг повинен використовувати елементи теорії ймовірності і математичної статистики.

Крім цього, ставлення керівника до ризику ніколи не буває нейтральним: хтось схильний ризикнути, хтось хоче застрахуватися від будь-яких несподіванок. В основному люди негативно ставляться до ризику, тобто готові на ризик тільки в обмін на додаткову вигоду, — і про це не можна забувати при доборі вихідної інформації і розробці критеріїв прийняття управлінських рішень.

Тому контролінг як система підтримки прийняття управлінських рішень повинен враховувати ризикові переваги, які залежать від багатьох факторів, таких як стратегія підприємства, склад особи керівника, фінансовий стан підприємства і ін. Завдання контролінгу ще більше ускладнюються в умовах невизначеності: необхідно робити поправку на неповну інформацію.

Існують деякі загальні ознаки, які дозволяють управлінські рішення певним чином згрупувати. Узагальнення їх наведемо в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

КЛАСИФІКАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Класифікаційна ознака	Групи (види) управлінських рішень
1. Ступінь повторюваності проблеми	Традиційні, нетрадиційні
2. Важливість мети	Стратегічні, тактичні
3. Сфера впливу	Глобальні, локальні
4. Тривалість реалізації	Довгострокові, короткострокові
5. Прогнозованість наслідків рішення	Коригуючі, некоригуючі
6. Характер використаної інформації	Детерміновані, імовірнісні
7. Метод розробки рішення	Формалізовані, неформалізовані
8. Кількість критеріїв вибору	Однокритеріальні, багатокритеріальні
9. Форма (спосіб) прийняття	Одноосібні, колегіальні
10. Спосіб фіксації рішення	Документовані, недokumentовані

Зупинимось детальніше на характеристиці вищенаведених видів управлінських рішень.

Залежно від повторюваності проблеми, яка потребує вирішення, всі управлінські рішення можна поділити на: **традиційні**, які неодноразово зустрічалися раніше в практиці управління, коли необхідно лише зробити вибір з декількох альтернатив, і **нетрадиційні, нестандартні рішення**, коли їх пошук пов'язаний перш за все з генерацією нових альтернатив.

Стосовно важливості мети слід зазначити, що прийняття рішень може переслідувати власну, самостійну ціль або ж бути засобом, сприяти досягненню мети більш вищого рангу. У відповідності з цим рішення можуть бути **стратегічними** або **тактичними**.

Однією з ознак є *сфера впливу*. Результат рішення може вплинути на будь-який один або декілька підрозділів організації. В такому випадку рішення можна вважати **локальним**. Однак рішення може прийматися з метою впливу на роботу в цілому, в цьому випадку воно буде **глобальним**.

Для реалізації рішення може вимагатися декілька годин, днів або місяців. Якщо між прийняттям рішення і закінченням його реалізації мине порівняно малий строк — рішення вважається **короткотерміновим (коротко строковим)**. Разом з тим в сучасних умовах все більше зростає значення і кількість **довгострокових (перспективних) рішень**, результати впровадження яких можна спостерігати лише через декілька років.

Залежно від прогнозованості наслідків рішення можуть коригуватись чи не коригуватись. Більшість управлінських рішень у процесі їх реалізації так або інакше підлягають коригуванню з метою виправлення будь-яких недоліків або врахування нових факторів, і вони називаються **коригуючими**. Разом з тим існують рішення, наслідки яких неможливо виправити, тобто вони не коригуються і з цієї причини називаються **некоригуючими**.

Характер використаної інформації також належить до класифікаційних ознак. *Залежно від ступеня повноти і достовірності інформації*, якою володіє менеджер, управлінські рішення можуть бути **детермінованими** (прийняті в умовах стабільності) або **імовірнісними** (прийняті в умовах ризику або невизначеності). Ці умови відіграють дуже важливу роль при прийнятті рішень, тому розглянемо їх дещо ґрунтовніше.

Детерміновані рішення приймаються в умовах стабільності, коли керівник володіє практично повною і достовірною інформацією стосовно проблеми, яка вирішується, що дозволяє йому то-

чно знати результат кожного із альтернативних варіантів вибору. Такий результат лише один. Ймовірність його настання наближається до одиниці.

Однак лише невелика кількість рішень приймається в умовах стабільності. Більшість управлінських рішень є імовірнісними. Імовірнісними, як було зазначено раніше, називаються рішення, які приймаються в умовах невизначеності або ризику. До рішень, які приймаються в умовах ризику, належать такі, результати яких не є визначеними та ймовірність кожного результату відома. Ймовірність визначається як ступінь можливості здійснення даної події і змінюється від 0 до 1. Сума ймовірностей всіх альтернатив повинна бути рівна одиниці.

Ймовірність, розрахована на основі інформації, яка дозволяє зробити статистично достовірний прогноз, називається **об'єктивною**. Проте в ряді випадків організація не володіє достатньою інформацією для об'єктивної оцінки ймовірності можливих подій. У таких ситуаціях керівникам допомагає досвід, який підказує, що може відбутися з найбільшою ймовірністю. В даному випадку оцінка ймовірності є **суб'єктивною**.

До класифікаційних ознак належить і *метод розробки рішення*. Деякі рішення, як правило, однакові та ті, які часто повторюються, можуть бути з успіхом формалізовані, тобто прийматися за наперед визначеним алгоритмом. Іншими словами, **формалізовані рішення** — це результат виконання раніше визначеної послідовності дій. Наприклад, при складанні графіка ремонтного обслуговування устаткування начальник цеху може виходити із нормативу, який потребує певного співвідношення між кількістю устаткування і обслуговуючим персоналом. Якщо в цеху є 50 одиниць устаткування, а норматив обслуговування складає 10 одиниць на одного ремонтного робітника, значить, в цеху необхідно мати 5 робітників — ремонтників.

Формалізація прийняття рішень підвищує ефективність управління в результаті зниження ймовірності помилки і економії часу: не потрібно знову розробляти рішення щоразу, коли виникає відповідна ситуація. Тому керівництво організацій часто формалізує рішення для певних, регулярно повторюваних ситуацій, розробляючи відповідні правила, інструкції і нормативи.

У той же час у процесі управління організаціями часто зустрічаються нові, нетипові ситуації і нестандартні проблеми, які не піддаються формалізованому вирішенню. В таких випадках велику роль відіграють інтелектуальні якості, талант і особиста іні-

ціатива менеджера. Рішення, які приймаються менеджером у цьому разі, називаються **неформалізованими**.

Практичний досвід засвідчує, що більшість рішень посідає проміжне становище між цими двома крайніми точками, допускаючи в процесі їх розробки як прояв особистої ініціативи, так і застосування формальної процедури.

Серед класифікаційних ознак управлінських рішень окремо виділяють *кількість критеріїв вибору*. Якщо вибір найкращої альтернативи відбувається лише за одним критерієм, то рішення, яке приймається, буде **простим, однокритеріальним** і, навпаки, коли вибрана альтернатива повинна задовольняти одночасно декільком критеріям, рішення буде **складним, багатокритеріальним**. У практиці менеджменту більшість рішень багатокритеріальні, так як вони повинні одночасно відповідати таким критеріям, як: обсяг прибутку, прибутковість, рівень якості, частка ризику, рівень зайнятості, строк реалізації тощо.

Стосовно форми (способу) прийняття рішень останні поділяються на **одноосібні** і **колегіальні**. Однак у сучасній практиці менеджменту частіше зустрічаються складні ситуації і проблеми, вирішення яких потребує багатостороннього, комплексного аналізу, тобто участі групи менеджерів і спеціалістів. Такі групові або колективні рішення називаються **колегіальними**. Рішення, які приймаються однією особою, називаються **одноосібними**.

Залежно від способу фіксації управлінські рішення поділяються на **фіксовані**, або **документовані**, тобто оформлені у вигляді певного документа — наказу, розпорядження, листа тощо, і **недокументовані**, тобто такі, які не мають документальної форми (усні). Більшість рішень в апараті управління оформляються документально, однак дрібні, неважливі рішення, а також рішення, які прийняті в надзвичайних, неординарних ситуаціях можуть і не фіксуватися документально.

Поряд з наведеними класифікаційними ознаками в теорії сучасного менеджменту розрізняють ще й інші їх різновиди. Так, В. С. Сухарський вважає доцільною таку класифікацію рішень [64]:

1) за сферою охоплення:

- ✓ загальні рішення (стосуються всієї організації: оголошення банкрутства, розпорядок роботи тощо);
- ✓ часткові рішення (стосуються конкретних підрозділів, служб, проблем тощо, наприклад, об'єднання відділів);

2) за тривалістю дій:

- ✓ перспективні рішення (виробництво нового продукту, відкриття філії банку у певних регіонах);

- ✓ поточні рішення (підготовка звітів, аналізів курсу валют);
- 3) за рівнем прийняття:
 - ✓ рішення, які приймаються на вищому рівні управління;
 - ✓ рішення, які приймаються на середньому рівні управління;
 - ✓ рішення, які приймаються на нижчому рівні управління.

Одним з прикладів прийняття спільного рішення на вищому рівні, є проект спільних інвестицій на будівництво залізниці Варшава — Мостиська — Львів.

4) за характером вирішуваних проблем організацією:

- ✓ організаційні запрограмовані рішення (у державницьких діях часто практикуються подібні рішення). Американський вчений Герберт Саймон для прийняття таких рішень запропонував використовувати комп'ютерну техніку. Тут регламентується чіткий набір відомих кроків дій, але при цьому мало надається простору для ініціативи;

- ✓ організаційні незапрограмовані рішення. Прийняття таких рішень викликається незапрограмованими факторами і ситуаціями. Ці рішення впливають з реалізації цілей організації: поліпшення якості продукту вдосконалення структури управління, методів стимулювання тощо.

Вчений Гріффін розробив зведену таблицю, що характеризує загальні переваги та недоліки програмованих і не програмованих рішень (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ПРОГРАМОВАНИХ І НЕПРОГРАМОВАНИХ РІШЕНЬ

Характеристики	Програмовані рішення	Непрограмовані рішення
Тип рішення	Добре структуровані	Погано структуровані
Частота застосування	Часто повторювані і шаблонні	Нові і незвичні
Цілі	Чіткі, конкретні	Невизначені
Інформація	Легко доступна і достовірна	Отримати складно, невідомі джерела
Наслідки	Незначні	Важливі
Організаційний рівень	Низькі рівні	Високі та середні рівні
Час для розв'язання	Короткий	Відносно довгий
Основа для розв'язання	Правила вирішення, набір процедур	Оцінка і творчість

Програмовані рішення базуються на звичці, заведеному порядкові або процедурній політиці і ухвалюються за типових обставин. Вони найкраще впроваджуються у бюрократичних організаціях, зважаючи на раціональність та ефективність їхньої діяльності. Програмовані рішення — це результат послідовних кроків (заходів чи дій), що сприяють вирішенню проблеми. Як правило, у цих випадках число альтернатив обмежене і вибір повинен бути зроблений в межах напрямів, що визначені динамічною розв'язкою організації.

Коли виникають проблеми або ситуації, для яких програмоване рішення непридатне або невідоме, то керівники або особи, від яких залежить ухвалення рішення, повинні звернутися до непрограмованого рішення.

Характеристики непрограмованих рішень передбачають слабку структуру, що зумовлена браком інформації, незатверджену процедуру та відсутність цілей або завдань. Непрограмовані рішення приймаються у ситуаціях, які внутрішньо неструктуровані, відносно нові або ж зустрічаються вперше. Такі ситуації залежать від невизначених обставин, від неконтрольованих сил, від впливу непередбачених чинників.

Узагальнення інформації щодо програмованих та непрограмованих управлінських рішень відображено на рис. 9.1.

Рівень управління	Непрограмовані рішення ←		Тип проблеми
	Вищий	Крупномасштабні, неструктуровані, рідко зустрічаються, з великою часткою невизначеності	
	Середній	Структуровані та неструктуровані	
	Нижчий	Часто зустрічаються, структуровані, повторюються, з великою часткою визначеності	
	Програмовані рішення →		

Рис. 9.1. Програмовані та не програмовані управлінські рішення

✓ компромісні рішення. Такі рішення повинні врівноважувати протиріччя, які виникають між сторонами, наприклад, конфлікти із оплати праці, тривалості робочого дня, умов роботи на небезпечних ділянках праці тощо;

5) за способом обґрунтування:

✓ ініціативні рішення, тобто такі, які базуються на відчуттях менеджера у правильному виборі рішення.

✓ рішення, які базуються на судженнях (думках, міркуваннях, висновках). Тобто цей вибір рішення зумовлений знаннями, досвідом, стажем роботи, кваліфікацією. Оскільки ці рішення приймаються безпосередньо менеджером, то вони формуються ним швидко і без глибокого аналізу (знання) витрат, але такі рішення приводять до несприйняття нових альтернатив.

✓ раціональні рішення. Такі рішення обґрунтовуються об'єктивними аналітичними процесами: наприклад, створення організації, вивчення ринку, розрахунки ресурсів тощо.

б) за способом прийняття:

✓ одноосібні рішення (приймаються менеджерами всіх рівнів);

✓ колегіальні рішення. Проекти таких рішень розробляють відділи і групи фахівців, а приймає група менеджерів, подібно до армійських структур, де рішення розробляє штаб, а приймає відповідно командуючий.

✓ колективні рішення. Такі рішення розробляються фахівцями, а приймаються зборами повноважених засновників, акціонерів тощо.

Багато іноземних та вітчизняних дослідників і менеджерів наводять інші класифікації управлінських рішень. Заслугує на увагу впровадження у практичну діяльність такої класифікації (рис. 9.2).



Рис. 9.2. Класифікація управлінських рішень

У теорії розрізняють ряд видів управлінських рішень, у тому числі: **службові** (відносяться безпосередньо до здійснення службової діяльності) і саме **управлінські** (відносяться до організації управління цією діяльністю). Цей поділ досить умовний, оскільки службові рішення, як правило, мають в собі управлінський аспект, а управлінські — службовий.

За ступенем обов'язковості рішення поділяють на:

- ✓ категоричні або обов'язкові (підлягають беззаперечному виконанню незалежно ні від яких обставин). Вони мають силу підзаконного нормативного акта — наказ, план, розпорядження, резолюція;
- ✓ рекомендаційні (виконуються не всіма об'єктами управління або виконуються різноманітними способами залежно від обставин чи в різних обсягах). Вони мають не пряму, а опосередковану направленість і частіше передбачають можливості використання і тактики застосування сил та засобів;
- ✓ ініціативні (приймаються, як правило, в передбаченні виникнення управлінської ситуації);
- ✓ реактивні (приймаються у відповідь на ситуацію, яка виникла);
- ✓ розпорядчі (приймаються суб'єктом управління і відповідають основним чином на питання, як це потрібно зробити).

Залежно від ступеня охоплення об'єкта управління рішення бувають:

- ✓ загальні (зачіпають діяльність всієї системи управління або сферу повноваження суб'єкта управління);
- ✓ конкретні (стосуються окремих виконавців або функцій управління), які повинні бути пов'язані між собою, точно відповідати за цілями і завданнями загальним рішенням і служити засобом реалізації загальних рішень;
- ✓ локальні, які приймаються стосовно будь-якого конкретного елемента управління;
- ✓ стандартні (відповідають стандарту, його умовам, типові, властиві відповідному типу операцій, не мають індивідуальності, приймаються на основі використання неформальних методів оцінки ситуації, творчої інтуїції та індивідуального досвіду);
- ✓ позитивні, які щось дозволяють, підтверджують і негативні — забороняють, відмовляють.

Процес управління характеризує динаміку управління і носить циклічний, відносно замкнутий характер. Він починається з постановки мети (цілей) і завдань та закінчується їх виконанням, досягненням відповідного (бажаного) результату. Після оцінки результату внесених керівником (працівником) змін в довідку про ситуацію весь управлінський цикл повторюється.

У центрі управлінського циклу знаходиться управлінське рішення. Воно визначає загальні цілі і завдання, а потім пронизує всі управлінські функції від початку і до закінчення управлінського циклу. При цьому загальне управлінське рішення підтримується конкретними локальними рішеннями в ході організації коригування і координації дій виконавців, контролю і оцінки кінцевих результатів роботи.

Залежно від стадії управлінського циклу рішення можуть бути початкові, регулюючі, коригуючі і контрольні.

Залежно від міри невизначеності можна виділити рішення:

стандартні (напрацьовані варіанти); малої невизначеності; значної невизначеності і великої невизначеності. В кожному з цих випадків необхідно оцінювати фактор ризику і збиток від можливих негативних наслідків.

Всі управлінські рішення в організації можуть бути також поділені на:

- жорстко обумовлені (детерміновані);
- ті, які залежать від суб'єкта рішення.

До перших звичайно відносять або рішення так званої стандартизації (обумовлені прийнятими раніше розпорядженнями), або вдруге обумовлені розпорядженням вищої організації. Цей тип рішень практично не залежить від якостей і орієнтації керівника.

Другий тип — ініціативні рішення, де якості керівника накладають серйозний відбиток на характер прийнятих рішень. До них відносяться акти, пов'язані як з локальними змінами в організації (мотивація, покарання), так і зі зміною механізмів, структури, цілей організації. Ініціативні рішення звичайно розглядаються як вибір альтернативи із декількох можливих варіантів, кожен із яких несе ряд позитивних і негативних наслідків. Розрізняють ще й такі критерії класифікації управлінських рішень (рис. 9.3).

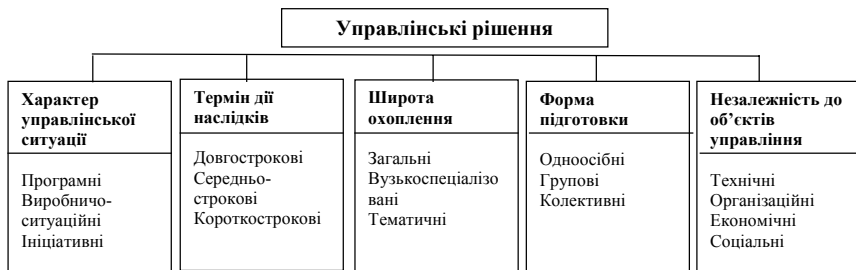


Рис. 9.3. Різновиди управлінських рішень

Практично в усіх випадках для керівника важко прийняти рішення (інколи неможливо), яке не матиме негативних наслідків. Роберт Кац зауважує, що кожне рішення повинно «врівноважувати найбільш суперечливі цінності, цілі та критерії, що з будь-якої точки зору воно буде гірше оптимального. Кожне рішення чи вибір, яке стосується всього підприємства, матиме негативні наслідки для певних його частин».

Деса Дерлоу наводить ще й таку класифікацію управлінських рішень [20]:

— дрібне рішення — рішення щодо невеликих змін (пакування наявних товарів);

— рішення середнього масштабу (рішення щодо введення нових товарів у наявний асортимент);

— великомасштабне рішення (рішення вийти на новий ринок).

Інша класифікація рішень була запропонована американським письменником та громадським діячем Роджером Давсоном. На його думку, рішення можуть бути пов'язані з:

— грошима;

— людськими ресурсами.

Існує також ще 4 типи управлінських рішень:

1. Перспективно-стратегічні, які пов'язані з відкриттям нових підприємств, укрупненням, роздробленням, спеціалізацією, реконструкцією інфраструктури, освоєнням нових проектів, тобто такі, які вимагають великих капіталовкладень і можуть дати ефект у перспективі.

2. Нормативно-організаційні, які регламентують проходження трудового процесу, стимулюють підвищення продуктивності праці, пов'язані з впровадженням господарського розрахунку. Питома вага цих рішень у менеджера складає 14—20 %.

3. Господарсько-керовані, які пов'язані з оснащенням технікою, вдосконаленням технології, підтриманням технічних засобів у робочому стані. Питома вага цих рішень складає 20—25 %.

4. Оперативно-розпорядні, які пов'язані з регулюванням робочих процесів, коригуванням розпоряджень, координацією дій різних підрозділів, окремих працівників і інші.

Отже, як бачимо, в літературі зустрічаються різні класифікації видів рішень. Необхідність класифікації виникає через ряд причин: збільшення кількості рішень, які приймаються на різних рівнях ієрархії управління суттєво, в якісно-кількісних характеристиках, відрізняється інформація, яка використовується органами, які приймають управлінські рішення, необхідність оперативного їх прийняття без порушення режиму функціонування

елементів системи управління; роз'ясненням функцій і обов'язків між персоналом управління, який бере участь у процесі прийняття рішень, розробки структури організації управління.

Одним із основних завдань системи контролінгу на підприємстві є вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Для того щоб сформулювати такі рекомендації, необхідно, насамперед, проаналізувати сам процес прийняття рішень — з яких етапів він складається, коли і яке інформаційне «підживлення» потрібно керівнику, які найбільш поширені помилки, яких варто остерігатися. Розглянемо існуючі підходи до прийняття управлінських рішень і на цій основі сформулюємо вимоги до критеріїв прийняття рішень у контролінгу, а потім більш докладно проаналізуємо критерії прийняття найбільш типових управлінських рішень — про ціни, обсяг, структуру випуску, про вибір між власним виробництвом і купівлею на стороні, про керування матеріальними потоками.

Найважливіший аспект роботи будь-якого керівника — прийняття управлінських рішень, а тому найважливішим завданням системи контролінгу є підтримка прийняття управлінських рішень.

Виконання кожної з функцій управління змушує керівника вирішувати ряд специфічних завдань, найбільш типові з яких: планування, організація діяльності, мотивація і контроль. Для вирішення цих завдань необхідно отримати відповіді на ряд питань.

Планування:

- визначення місії підприємства;
- з'ясування природи бізнесу;
- визначення цілей;
- аналіз змін у зовнішньому оточенні і їх вплив на майбутнє підприємства;
- вироблення стратегії і тактики досягнення поставленої мети.

Організація діяльності:

- визначення раціональної структури діяльності підприємства; з'ясування доцільності укрупнення блоків виконаних робіт;
- координація функціонування блоків для їх гармонійної і несуперечливої роботи;
- з'ясування кола завдань, вирішення яких на кожному рівні підприємства варто довіряти людям (зокрема керівникам);
- визначення доцільності зміни структур підприємства через зміни в зовнішньому оточенні.

Мотивація:

- з'ясування нестатків і потреб підлеглих;
- визначення ступеня задоволення цих потреб в ході діяльності, спрямованої на досягнення цілей підприємства;
- аналіз причин росту задоволення роботою і продуктивності праці підлеглих;
- виявлення заходів, що сприяють підвищенню рівня задоволеності роботою і продуктивності праці підлеглих

Контроль:

- встановлення критеріїв виміру результатів роботи;
- визначення періодичності оцінки результатів;
- визначення ступеня досягнення цілей;
- з'ясування причин відставання і внесення коригувань для оптимального досягнення поставлених цілей.

9.2. ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДХОДІВ ДО ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Процес прийняття рішень — циклічна послідовність дій суб'єкта управління, які спрямовані на вирішення проблем організації і складаються з аналізу ситуації, генерації альтернатив, виборі з них найкращої та її реалізації.

Внаслідок складності і розмаїтості процесу прийняття рішень існує безліч підходів до його вивчення. Залежно від того, який підхід використовується, змінюється і роль контролінгу як системи підтримки прийняття управлінських рішень.

Всі існуючі підходи до вивчення процесу прийняття економічних рішень можна умовно представити у вигляді точок, розташованих на прямій між двома полюсами: з однієї сторони — абсолютна раціональність, орієнтація переважно на математичні категорії, з другої — абсолютна ірраціональність, сильний акцент на соціальні чи психологічні категорії (рис. 9.4).

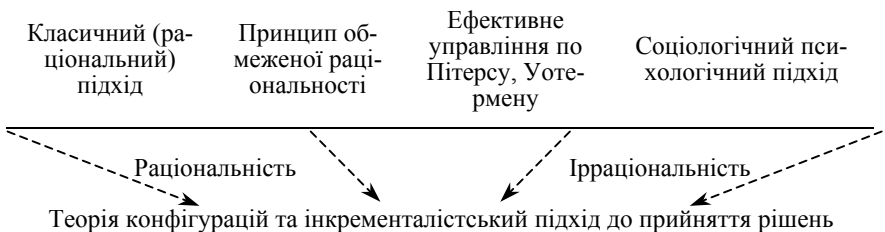


Рис. 9.4. Класифікація підходів до прийняття рішень

Процес ухвалення рішення з позицій класичного підходу виглядає в такий спосіб:

- 1) виявлення проблеми;
- 2) визначення мети і вибір критеріїв; встановлення значимості («ваги») критеріїв;
- 3) підбір можливих альтернатив;
- 4) оцінка альтернатив за вибраним критерієм;
- 5) вибір найкращої альтернативи.

Існує чотири найбільш розповсюджені ситуації, що сигналізують менеджеру про існування проблеми:

- відхилення фактичних результатів від плану;
- відхилення фактичних результатів від минулого досвіду;
- повідомлення співробітників;
- інформація про діяльність конкурентів.

Основні постулати класичного (раціонального) підходу:

1. Ухвалення рішення є раціональним процесом, орієнтованим на досягнення заздалегідь відомої мети.

2. Існує стійка повна і несуперечлива система переваг, що робить вибір між альтернативами однозначним.

3. Усі доступні альтернативи відомі (тобто має місце ситуація визначеності або відомий повний спектр подій і їхні ймовірності).

4. Складність процедури ухвалення рішення не принципове: головне — досягнення правильного результату.

Роль контролінгу при раціональному підході полягає в наданні максимально повної і точної кількісної інформації, розрахунку показників, визначенні оптимуму.

Усередині раціонального підходу існує кілька теорій, що пояснюють прийняття управлінських рішень: розробка стратегії (SWOT-аналіз), планування стратегії (по І. Ансоффу), позиціонування (за М. Портером).

Найбільш проста з цих теорій — розробка стратегії — була запропонована в 50-х рр. XX ст. у перших роботах зі стратегічного менеджменту. Відповідно до цієї теорії прийняття управлінських рішень — контрольований, свідомий, а не інтуїтивний процес (при цьому модель ухвалення управлінського рішення, по можливості, проста і слабо формалізована). Готових рецептів, на думку прихильників цієї теорії, не існує: кожне рішення приймають з урахуванням специфіки конкретної ситуації.

Практичний додаток цієї теорії — широко використовувана в системі контролінгу методика SWOT-аналізу: на основі аналізу зовнішнього середовища (можливості і небезпеки) визначають

ключові фактори успіху; на основі аналізу внутрішнього середовища оцінюють сильні і слабкі сторони власного підприємства, а управлінське рішення — результат синтезу цих складників.

Логічним продовженням теорії розробки стратегії стала теорія планування стратегії, що розглядає прийняття управлінських рішень з позицій системного аналізу, кібернетики, дослідження операцій.

Яскравим представником цієї школи став І. Ансофф. Відповідно до теорії планування стратегії прийняття управлінських рішень повинно бути контрольованим, свідомим і формалізованим процесом, у ході якого застосовуються методи системного аналізу, розраховуються спеціальні комплексні показники (такі, як комплексний показник конкурентного статусу підприємства тощо).

Результатом цього процесу є готове стратегічне рішення, що потім втілюється в плани, програми, бюджети. У рамках цієї теорії контролінг займається, по-перше, проектуванням («конструюванням») самої процедури прийняття управлінських рішень на конкретному підприємстві, по-друге, розрахунком показників, що характеризують позитивні чи негативні сторони кожного варіанта управлінського рішення і, по-третє, пошуком оптимального рішення.

На початку 80-х рр. минулого століття набула популярності теорія позиціонування, основна ідея якої укладається в існуванні готової, єдиної для всіх матриці стандартних ситуацій і стандартних рішень, а завдання керівника полягає у виборі «потрібної клітинки», «обчисленні» єдиноправильного рішення. Практичними додатками цієї теорії є матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, матриця «продукт-ринок» і ін. Завданням контролінгу в рамках цієї теорії є, головним чином, оптимізація — «обчислення» управлінського рішення.

Постулати принципу обмеженої раціональності за Г. Саймоном ґрунтуються на тому, що «абсолютної раціональності» не буває:

1. Наявна в менеджера інформація про природу проблеми і можливі варіанти її вирішення свідомо неадекватна. Одержати більш точну і повну інформацію неможливо (як правило, через відсутність грошей чи часу). Значна частина наявної інформації нерелевантна, а тому використання дуже спрощених моделей дійсності цілком виправдано.

2. Наявна інформація сприймається перекручено. Людська пам'ять здатна утримувати лише обмежений обсяг інформації.

Здатність людського розуму до правильного вибору оптимального варіанту дій обмежена.

3. Менеджер прагне не до максимального, а до задовільного результату. Йому можуть бути відомі не всі альтернативи: досить, щоб він був обізнаний хоча б про один прийнятний варіант.

Процес прийняття рішень відповідно до принципу обмеженої раціональності виглядає в такий спосіб:

1) виявлення потреби;

2) визначення мети і формування набору критеріїв, що характеризують мінімально прийнятний варіант;

3) пошук альтернатив (як правило, він проводиться в обмеженій добре знайомій галузі; набір розглянутих альтернатив свідомо неповний);

4) вибір варіанта, що забезпечує прийнятний результат.

Відповідно до принципу обмеженої раціональності основне завдання контролінгу — раціоналізація процесу прийняття управлінських рішень на основі використання методів прийняття рішень в умовах невизначеності. Головна відмінність цього підходу від попереднього (класичного раціонального) полягає в концентрації контролінгу не стільки на оптимізації, скільки на встановленні обмежень, що характеризують прийнятні варіанти.

Постулати принципу ефективного управління за Пітерсом і Уотерменом ґрунтуються на тому, що зайва раціональність скоує інновації, призводить до переоцінки значимості фінансів, не враховує неекономічних цілей підприємства, тому керівник повинен:

- виявляти гнучкість;
- робити усе відразу;
- експериментувати;
- діяти з високою швидкістю;
- використовувати слабо формалізовані системи.

У рамках цього підходу увага акцентується на координуючій, інтегруючій ролі контролінгу. Тут контролінг використовує переважно моделі прийняття рішень в умовах невизначеності; підвищується роль моніторингу, попереднього контролю, тоді як завдання оптимізації як таке перед контролінгом не ставиться.

Соціологічний і психологічний підходи ґрунтуються на впливі свідомості людини і людських відносин на процес прийняття рішень.

Соціологи вивчають процес прийняття рішень як процес групової взаємодії. У рамках соціологічного підходу існують три основні групи теорій, що описують прийняття управлінських рі-

шень: теорії політичної взаємодії, колективного навчання, корпоративної культури.

Теорія політичної взаємодії вивчає процес прийняття управлінських рішень з погляду балансу сил та інтересів різних груп усередині колективу підприємства і в зовнішньому середовищі. Саме управлінське рішення розглядається, насамперед, як політичний крок, спрямований на зміцнення позицій визначеної групи. Особлива увага приділяється впливу референтних груп, розподілу ролей і статусів у групах, логіці формування блоків і коаліцій. У рамках цієї концепції основне завдання контролінгу — інтегруюче: він повинен забезпечити рух підприємства в напрямку поставлених загальних цілей.

Теорія колективного навчання підкреслює, що складність і динамічний характер внутрішнього і зовнішнього середовищ будь-якого підприємства в поєднанні з браком інформації і досвіду перетворюють процес прийняття управлінських рішень у процес безупинного навчання для керівника і всього колективу підприємства. Таким чином, чіткої границі між ухваленням управлінського рішення і його реалізацією не існує: обидва процеси взаємозалежні, взаємообумовлені і протікають одночасно.

Теорія корпоративної культури вказує на те, що в прийнятті управлінських рішень виявляється поведження колективу співробітників як єдиного цілого. Таким чином, «живильним ґрунтом» для будь-якого управлінського рішення буде корпоративна культура — сукупність загальних для всіх співробітників підприємства переконань і відносин.

Виділяють кілька рівнів корпоративної культури: поверхневий (корпоративна символіка), середній (переконання, відносини, правила, норми) і глибинний (цінності). Глибинні цінності відіграють важливу роль у виборі однієї з декількох можливих стратегій підприємства. Правила і норми важливі для вибору тактичних заходів для реалізації стратегії.

Концепція впливу корпоративної культури на прийняття управлінських рішень представлена на рис. 9.5.

Для системи прийняття управлінських рішень на підприємстві особливо важливі такі аспекти корпоративної культури:

- індивідуалізм і колективізм;
- ставлення до ризику;
- цілеспрямованість;
- ступінь координації;
- підтримка менеджерів;
- контроль;

- самоотождення з усім підприємством чи з групою всередині підприємства;
- філософія системи винагороди;
- ставлення до конфліктів і критики;
- характер комунікацій.

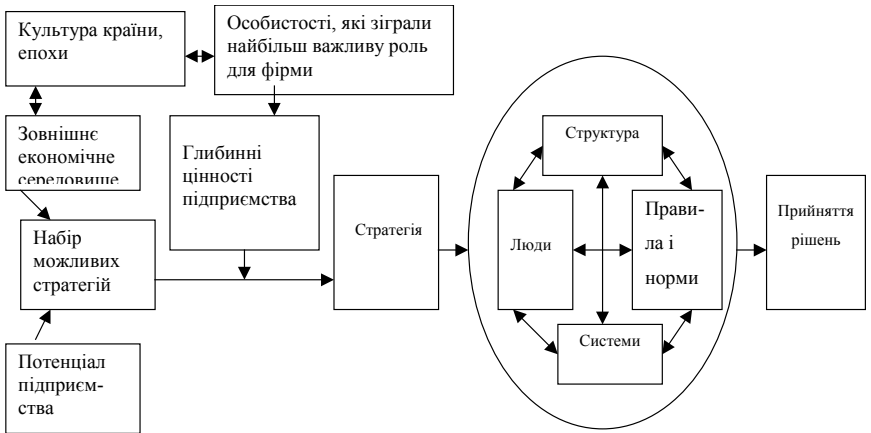


Рис. 9.5. Корпоративна культура і її роль у прийнятті рішень

Ці ж параметри багато в чому визначають основні принципи побудови і функціонування системи контролінгу на підприємстві як економіко-аналітичної, координуючої, управлінської інформаційної системи.

Наука **психологія** визначає прийняття рішень як процес, що відбувається в індивідуальній свідомості керівника, а рішення — як концепції, що формуються в індивідуальній свідомості. Психологічний аспект прийняття рішень важливий для розробки структури контролінгової звітності, для правильного вибору релевантної інформації для прийняття управлінських рішень, а також для розробки методів аналізу цієї інформації.

Відповідно до наукових уявлень психології **процес прийняття рішень** поділяється на такі стадії:

- сприйняття;
- формування концепції;
- перетворення концепції (рефреймінг).

На кожній з цих стадій виникають свої специфічні проблеми.

На стадії сприйняття керівник сприймає інформацію, яка надходить із зовнішнього і внутрішнього середовищ як сигнал до дії

(оскільки менеджер ніколи не має повної і точної інформації, він спирається на доступні зведення).

Завдання системи контролінгу на цій стадії — за низкою рутинних подій не залишити не поміченим найбільш важливого, у протилежному випадку не буде усвідомлена необхідність ухвалення управлінського рішення. Крім того, внаслідок складності середовища й особливостей розумової діяльності людини виникає проблема «інформаційного фільтру»: людина сприймає і запам'ятовує тільки ту інформацію, що погодиться з уже сформувався в нього переконаннями і відносинами, а зведення, що суперечать існуючим переконанням і відносинам, чи спотворюються, забуваються. Цей феномен часто називають «вибірковим сприйняттям, перекручуванням і запам'ятовуванням» і його не можна не враховувати при підготовці контролінгової звітності. Керівник як би «підганяє» ситуацію під те, що вже знайомо і зрозуміло, тому контролер повинен привернути увагу керівника до особливих, незвичайних і нестандартних явищ, що відбуваються у зовнішнім і внутрішнім середовищах підприємства.

На стадії формування концепції керівник здійснює постановку завдання. При цьому він або вибирає вже готовий тип завдання (концепцію) на основі свого досвіду і знань, або формує нову концепцію («з нуля»). Звичайно людина внаслідок інертності мислення намагається у своєму досвіді і знаннях відшукати ситуацію, аналогічну сформованій, віднести цю ситуацію до уже відомої групи, а далі діяти за відомим шаблоном. Таким чином, постановка завдання часто зводиться до класифікації. Однак реальна ситуація може не відповідати методу «зручної моделі». Крім того, якщо старі рішення були не оптимальними, над керівником буде тяжіти вантаж минулих помилок. Тому контролер на цій стадії або може підказати можливу модель ухвалення рішення, або зіграти роль «адвоката диявола», щоб випробувати на міцність ту чи іншу модель.

На стадії перетворення концепції, тобто «прив'язки» вибраної моделі до реальності і пошуку виходу зі сформованої ситуації контролер відіграє роль помічника і радника керівника. Результати цієї стадії багато в чому визначаються попередніми кроками: підхід до вирішення завдання залежить від постановки завдання, крім того, важливу роль відіграє вплив індивідуального стилю мислення керівника (особливості різних стилів мислення вивчає психологія).

Люди виробляють готові схеми прийняття рішень, використовуючи «доморослі» евристичні процедури.

Розглянемо детальніше ті евристичні процедури, що найбільш часто зустрічаються, і проблеми, що виникають у зв'язку з їх використанням.

Доступність. Люди порівнюють інформацію, що надходить, з накопиченим досвідом. Звичайно, насамперед, пригадуються події, що відбулися недавно, чи події, що залишили яскравий слід у пам'яті, навіть якщо вони не є типовими (наприклад, при щорічній атестації співробітників менеджер мимоволі надає більшого значення їх роботі в останньому місяці). Люди часто йдуть «шляхом найменшого опору» у процесі пошуку інформації і рішень, тому можуть пропустити важливу інформацію чи оптимальне рішення. Важливо, щоб у процесі збору й аналізу інформації контролер намагався проникнути в глибину аналізованого явища.

Репрезентативність. Люди схильні оцінювати ймовірність події, проводячи аналогії зі своїм попереднім досвідом, але цей досвід може бути нерепрезентативним через малий розмір вибірки чи через те, що ймовірність майбутніх подій ніяк не залежить від минулих (наприклад, менеджер з персоналу може сформулювати думку про кандидата на вакантне місце на підставі особистого ставлення до вузу, що той закінчив, хоча випускники того самого вузу є фахівцями різного рівня кваліфікації). Перш ніж робити висновки, контролер повинен переконатися, що нагромаджений масив даних репрезентативний.

Апріорний вибір моделі і «підстроювання» під модель. Приймаючи рішення, люди виходять з деякої споконвічної уяви про результат (іноді помилкової) і надалі лише коригують цю споконвічну уяву; вони прагнуть знайти підтвердження поглядам, що сформувалися, (наприклад, при визначенні рівня зарплати працівника орієнтуються на те, скільки він одержував раніше, хоча ця цифра може бути нерівноцінна користі, що може принести цей працівник). Контролер повинен уміти відкинути тягар минулих помилок і побачити особливі, специфічні риси кожного завдання.

Синтезом усіх представлених підходів стали запропоновані в роботах Мінцберга, Квіна й інших **теорія конфігурацій та «інкременталістський» підхід до прийняття рішень**. Відповідно до цього «синтетичного» підходу прийняття рішень — це не одномоментна дія, а довгий процес, який здійснюється крок за кроком, у ході якого керівник часто радиться зі своїми співробітниками, іноді навмисно затягуючи стадію обговорення, щоб домогтися підтримки і зібрати потрібну інформацію, використовує спеціально підготовлену і випадкову інформацію. Плануван-

вання дії і самі дії можуть йти паралельно. Після нагромадження «критичної маси» вихідного матеріалу ухвалення рішення відбувається стрибкоподібно, як перехід з одного якісного стану в інший.

Інкременталістський підхід до прийняття рішень допомагає справитися з проблемами, визнаними особливостями людського мислення і пам'яті. Він підтримує на підприємстві атмосферу інформаційної відкритості, дозволяючи заздалегідь проінформувати співробітників про те, яке рішення планується прийняти, і тим самим забезпечуючи розуміння і підтримку з боку співробітників, даючи їм можливість психологічно підготуватися до майбутніх змін. За допомогою інкременталістського підходу керівник створює собі «резерв часу», «запаралелюючи» процес прийняття рішень і самі дії. Завдяки цьому відпадає необхідність у поспіху, авральних роботах. Крім того, інкременталістський підхід збільшує гнучкість підприємства: реакція починається вже в момент надходження найперших, неповних і неточних зведених «слабких сигналів», але носить дуже загальний характер так, щоб пізніше помилки можна було легко виправити.

У рамках інкременталістського підходу в різних стадіях прийняття управлінських рішень контролінг нагромаджує вихідну інформацію, аналізує її, розробляє критерії прийняття рішень з урахуванням специфіки обставин, які виникли, інформує працівників підприємства про рішення, що готується, і координує діяльність різних підрозділів щодо реалізації цього рішення.

Прихильники даного підходу вважають, що на процес прийняття рішень впливають різні фактори, у поєднанні яких утворюються так звані «конфігурації». Залежно від конфігурації факторів процес прийняття рішення може бути різним: систематичним, формалізованим («прорахунком варіантів») чи інтуїтивним осяянням. Процес прийняття рішень може відбуватися як в індивідуальній, так і в колективній свідомості всього підприємства, двигуном його можуть стати особистість керівника, організаційна культура чи зовнішнє середовище.

Рішення можуть набувати форму перспективних або формалізованих планів, моделей поведінки, політичних інтриг, вибору позиції на ринку — все визначається контекстом конкретної ситуації, причому сам цей контекст змінюється за визначеними законами у відповідності зі зміною стадії життєвого циклу. Теорія конфігурації запевняє, що правильною може бути кожна із розглянутих теорій, а вибір конкретного пояснення в кожному випадку визначається сукупністю різних факторів.

Таким чином, теорія конфігурації не суперечить ж одній із вище — зазначених теорій: вона розглядає процес прийняття управлінських рішень на новому якісному рівні, пропонуючи логіку вибору тієї теорії, яка здатна адекватно описати прийняття рішення в конкретній ситуації. Оскільки теорія конфігурації є синтезом усіх описаних вище підходів, інтегруючи їх в єдине ціле, нам здається, що при виробленні критеріїв прийняття рішення в системі контролінгу доцільно орієнтуватися саме на теорію конфігурації.

9.3. ФАКТОРИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Оскільки організації є складними системами, рішення приймаються людьми, то існує цілий ряд факторів, що впливають на прийняття рішень. До них належать: особисті оцінки керівника, середовище прийняття рішень, інформаційні обмеження, психологічні обмеження, негативні наслідки, взаємозалежність рішень та інші. Розглянемо їх дещо конкретніше.

1. Особисті оцінки керівника (освіта, знання, вік, досвід, характер тощо). Кожна людина має свою систему цінностей, яка визначає її дії і впливає на рішення, які вона приймає. Це впливає на засіб, за допомогою якого приймаються рішення. Керівник, для якого головне — прибуток, не буде реконструювати підприємство, щоб було зручно працівникам.

2. Середовище прийняття рішень характеризується більшою чи меншою невизначеністю. Під час прийняття рішень завжди треба враховувати ризик. Ризик відноситься до рівня невизначеності, з яким можна прогнозувати результат прийнятого рішення.

Про визначеність як чинник прийняття рішень можна говорити, якщо рішення приймається в умовах, коли керівник точно знає результат кожного з альтернативних варіантів вибору.

До рішень, які приймаються в умовах ризику, відносяться такі, результати яких не є визначеними, але ймовірність кожного результату відома.

Керівництво зобов'язане враховувати рівень ризику як найважливіший фактор. Існує кілька способів отримання організацією релевантної інформації, яка дозволяє об'єктивно розрахувати ризик (наукові публікації, статистика, опитування). Ймовірність буде визначена об'єктивно, якщо інформації буде достатньо для того, щоб прогноз був статистично достовірним.

Невизначеність характеризується новими, складними факторами, щодо яких не можна отримати досить релевантної інформації (наприклад, швидко змінюються обставини). У такому разі керівник може:

а) отримати додаткову релевантну інформацію і ще раз проаналізувати проблему, цим самим зменшуючи новизну та складність проблеми;

б) діяти, спираючись на досвід, судження, інтуїцію та робити передбачення про ймовірність подій. Так треба робити, коли не вистачає часу на збір додаткової інформації або витрати дуже високі.

Рішення треба приймати та втілювати в життя, поки Інформація і припущення, на яких базується рішення, є релевантними і точними.

Врахування фактора часу та оточення іноді примушує керівників спиратися на судження чи навіть інтуїцію, замість того щоб вибрати раціональний аналіз.

Треба враховувати ймовірність випередження рішенням свого часу. Наприклад, фірма почала виробляти кишенькові калькулятори, зазнала великих витрат на здійснення технології, через деякий час з'явилися удосконалені технології, які дозволили досить швидко та якісно налагодити випуск кишенькових калькуляторів (менше року) їхніми конкурентами.

3. Інформаційні обмеження.

Інформація потрібна для раціонального вирішення проблеми. Іноколи вона недоступна або дорого коштує. Тому керівник повинен вирішити, чи суттєва вигода від додаткової інформації, наскільки важливе саме рішення, чи пов'язане воно із значними ресурсами організації чи з незначними коштами (у вартість інформації треба враховувати час керівника, час підлеглих, витрачений на збір інформації, послуги зовнішніх консультантів і т. ін.).

Зобразимо схематично три варіанти обставин, з якими може зіткнутися керівник, оцінюючи витрати та вигоду від додаткової інформації на прикладі спільного підприємства «Ватра-Шредер» (рис. 9.6).

Прийняття управлінського рішення дуже часто є мистецтвом знаходження ефективного компромісу. Виграш в одному майже завжди відбувається за рахунок іншого (якість тягне зростання додаткових витрат, запровадження нової технології призводить, як правило, до звільнення працівників).



Рис. 9.6. Варіанти обставин при оцінці витрат та вигоди від додаткової інформації на прикладі СП «Ватра-Шредер»

Однак деякі негативні наслідки не можуть бути дозволені: порушення закону або етичних норм. У таких випадках, коли вибираються критерії для прийняття рішення, негативні наслідки слід розуміти як обмеження.

6. Взаємозалежність рішень.

Вагомі рішення мають наслідки для організації в цілому, а не тільки для окремого підрозділу. (Наприклад: якщо організація купує нове високопродуктивне устаткування, то треба зразу ж шукати засоби для збільшення збуту продукції — завдання для відділу маркетингу, збуту).

Керівники, які знаходяться на нижніх щаблях влади, але здатні бачити таку взаємозалежність рішень, тобто бачать «всю картину», дуже часто стають кандидатами на підвищення.

Б. М. Андрушків і О. Е. Кузьмін відзначають такі фактори, які впливають на процес прийняття управлінських рішень [3, с. 114]:

- поведінка менеджера (звички, психологія, лояльність тощо);
- можливість застосування сучасних технічних засобів;

- наявність ефективних комунікацій;
- відповідність структури управління цілям та місії організації.

Аналіз впливу факторів на прийняття управлінських рішень дозволяє представити їх у вигляді взаємопов'язаної системи (рис. 9.7).

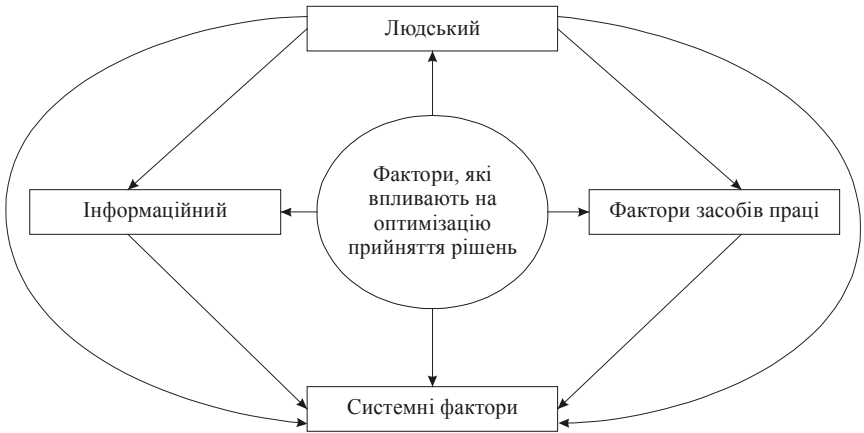


Рис. 9.7. Класифікація факторів, яка відображає їх вплив на ефективність рішень, що приймаються

Представлена класифікація базується на положеннях теорії систем, оскільки всі фактори взаємозалежні, взаємопов'язані та взаємообумовлені. Базуючись на результатах практичних ситуацій, слід відмітити, що будь-який із факторів може сприяти або перешкоджати підвищенню ефективності прийняття рішень. В обґрунтування цього висновку дамо їх конкретизацію.

ВПЛИВ ЛЮДСЬКОГО ФАКТОРА. До складників людського фактора можна віднести: професійні (рівень освіти, професійну кваліфікацію, стаж роботи, організаторські здібності, дисциплінованість, творчу активність); духовні (внутрішня культура, правова і екологічна культура, свобода особистості); соціально-психологічні (індивідуально-особистісні характеристики, потреба та мотиваційна сфера особистості, інтелектуально-пізнавальний, емоційно-вольовий компоненти); якості колективу, які пов'язані з організаційною культурою підприємства.

Ці компоненти взаємопов'язані і в комплексі проявляються при прийнятті управлінських рішень через систему цінностей, настанов тощо.

Вплив людського фактора на прийняття управлінських рішень проявляється ще й безпосередньо через дію на соціальні, психологічні фактори.

ВПЛИВ ІНФОРМАЦІЙНОГО ФАКТОРА. До складників інформаційного фактора можна віднести структуру інформації і систему інформаційного забезпечення (рівень забезпечення інформацією).

Вплив інформаційного фактора проявляється, як показує практика, через організацію циркуляції інформації в каналах системи управління, що може привести до невідповідності якісних і кількісних характеристик інформації в процесі прийняття рішень. При прийнятті управлінських рішень необхідно враховувати ризик, який характеризує рівень визначеності, з яким можна прогнозувати результати.

ВПЛИВ ЗАСОБІВ ПРАЦІ. Під факторним впливом засобів праці розуміються причини, які приводять до оптимізації управлінської діяльності при застосуванні нової техніки, механізації і автоматизації процесу управління. На основі результатів дослідів можна зробити висновки про зміни компонентів (у першу чергу, професійного) людського фактора, функціональної структури системи управління і форм організації праці при зміні засобів управлінської праці.

ВПЛИВ СИСТЕМНИХ ФАКТОРІВ. До складових частин системних факторів можна віднести фактор відповідності системи, механізм управління і наукову організацію управлінської праці (НОУП). Сутність системного впливу факторів визначається положеннями теорії систем — як окремі елементи, об'єднані в систему, надають їй нові якості, так і система факторів діє на роботу персоналу управління, впливає на ефективність прийнятих рішень.

Фактор відповідності керуючої системи керованій та відповідності меті організації є наслідком виконання вимог закону гармонії і необхідної різноманітності в системі управління.

Складовою частиною системних факторів є механізм управління, який являє собою сукупність мети, організаційних форм структури управління, методів, важелів і стимулів управління. Поняття «механізм управління» охоплює методи управління та прийняття рішень. Дослідження й аналіз практики показують, що в рамках того чи іншого механізму можна застосувати відповідні методи і засоби. Особа, яка приймає рішення, завжди знаходиться в полі відносин. Вона повинна дотримуватися писаних і неписаних законів організації, яка керується механізмом управління,

що відповідає певним цілям. Цим пояснюється те, що менеджери, володіючи сучасними методами управління і прийняття рішень, далеко не завжди можуть їх застосовувати на практиці.

До складових частин фактора наукової організації управлінської праці (НОУП) можна віднести такі компоненти: розподіл і кооперація праці, організація робочих місць, умови праці, нормування і стимулювання праці. НОУП безпосередньо впливає на оптимізацію опрацювання управлінського рішення, доведення його до виконавців і реалізацію.

Врахування впливу факторів на ефективність управлінських рішень потребує комплексних досліджень, на основі яких можуть бути розроблені науково обґрунтовані рекомендації для використання результатів цих досліджень на практиці. Ефективні керівники намагаються збалансувати численні фактори, які впливають на процес прийняття управлінських рішень, серед яких можна назвати потребу в надійних фактах, сумлінному аналізі, в моральних та етичних оцінках. Тут варто врахувати логіку, інтуїцію та досвід, як три сторони трикутника. Ефективний процес прийняття рішень базується на балансі цих трьох елементів (рис. 9.8).

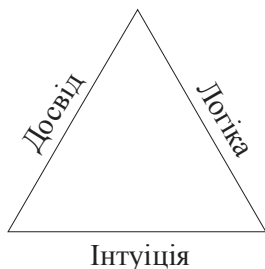


Рис. 9.8. Трикутник прийняття рішення

Даний трикутник представляє рішення, де всі три елементи є абсолютно збалансованими. Взаємодія цих факторів визначатиме форму трикутника.

Таким чином, наприклад, стиль прийняття рішень керівника, який дуже покладається на логіку та, меншою мірою, на свій власний досвід і вже зовсім мало звертає уваги на інтуїцію, буде проілюстровано трикутником, зображеним на рис. 9.9.

Враховуючи наявність такої великої кількості факторів, що впливають на процес прийняття рішень, ми вирішили згрупувати їх у дві групи: основні і додаткові.

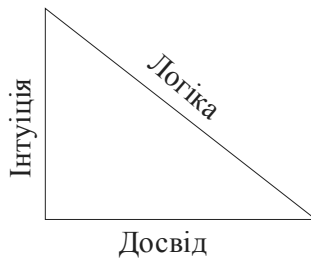


Рис. 9.9. Трикутник прийняття рішення, який зображає певний стиль процесу управління

До основних факторів, які впливають на прийняття рішень, відносяться особисті оцінки керівника, середовище прийняття рішень, інформаційні обмеження, негативні наслідки тощо.

До додаткових факторів — системні фактори, взаємозалежність рішень, психологічні фактори тощо.

Успішне прийняття рішень базується на таких умовах, як права, повноваження, обов'язковість, компетентність, відповідальність.

Право приймати рішення практично мають всі менеджери, але відповідні їх групи приймають конкретні рішення. Наприклад, загальнообов'язкові рішення приймають тільки лінійні управлінці: витрачання фінансових коштів, видача позик, виписування матеріальних цінностей провадиться тільки за рішенням директора банку, голови правління, головного менеджера організації.

Повноваження характеризує межу (відстань) між групами менеджерів при прийнятті управлінських рішень. Так, начальник цеху не може приймати рішення, які згідно із функціональними обов'язками може приймати тільки директор, наприклад, призначення головного бухгалтера, розпорядження фінансами, прийняття працівників на роботу (підписання наказів).

Обов'язковість вимагає від менеджерів обов'язкового прийняття рішень, якщо цього вимагають обставини, що склалися в організації. Якщо товар, що продукується організацією, збитковий, то менеджер мусить прийняти рішення для підвищення ефективності виробництва або зняти його з виробництва.

Компетентність керівника характеризує вміння менеджера приймати кваліфіковані рішення.

Відповідальність дає підставу на санкції, які можна застосовувати до менеджерів у разі прийняття ними невдалого рішення або неприйняття рішення, у ситуаціях, які вимагають цього. При

цьому можуть наступити будь-які санкції, аж до розірвання контракту за ініціативою адміністрації без відповідних виплат, кримінальна відповідальність тощо.

Сукупність вимог та рис, що забезпечують успішне виконання рішень та отримання певного економічного чи господарського ефекту формує якість управлінського рішення. Основними серед них є:

— оптимальність. Вона забезпечує вибір із декількох варіантів рішення саме того, яке найкоротшим шляхом і з найменшими затратами приведе до максимально бажаного результату. При цьому прораховується ступінь дії і можливий не тільки позитивний, але й негативний ефект від реалізації прийнятого рішення;

— обґрунтованість. Вона проявляється у необхідності врахування всієї сукупності факторів та умов, що пов'язані з його розробкою. При цьому важлива роль відводиться якості інформації, що використовується, її достовірності, повноті та своєчасності надходження;

— цілеспрямованість. Вона полягає в тому, що рішення має бути пов'язаним із спільними цілями і завданнями, які вирішуються організацією, з прийнятими концепціями стратегічних інтересів. Іншими словами, необхідно враховувати конкретну соціально-політичну, економічну ситуацію (в регіоні, країні тощо);

— кількісна та якісна визначеність управлінського рішення. Вона передбачає досягнення певних результатів, що повинні бути виражені у кількісних і якісних показниках;

— своєчасність. Вона покликана забезпечити адекватне реагування суб'єкта і об'єктів управління на обстановку, що динамічно змінюється. Мистецтво керівника в реалізації цієї вимоги полягає в тому, щоб впіймати момент прийняття і реалізації управлінського рішення. Слід пам'ятати, що навіть правильно підготовлене і вивірене рішення може нанести шкоди, якщо воно прийняте і реалізоване передчасно або із запізненням;

— непротиричність. Вона виражає необхідність його узгодження з рішеннями, що були прийняті раніше, а також з цілями і завданнями інших підрозділів фірми;

— конкретність. Вона передбачає, що в діях суб'єкта управління повинен бути присутнім вибір наперед визначеного варіанта дій, а також чітке формулювання в описі цих дій, розподіл ролевих обов'язків виконавців рішення, визначення часових рамок прийнятого варіанта дій;

— правомірність управлінського рішення, тобто відповідність його різним правовим нормам;

— гнучкість. Вона забезпечує можливість внесення у готовий варіант управлінського рішення відповідних змін, які, як правило, враховують спільні і особисті тенденції розвитку ситуації;

— об'єктивність. Вона базується на точних знаннях і правильній оцінці керівником (працівником) ситуації, яка склалася;

— врахування первинних і вторинних наслідків прийнятого і реалізованого рішення, які даються взнаки навіть через роки. Як показує практика, це одне із найважчих завдань, проте необхідних для дотримання вимог;

— повнота оформлення. Вона пов'язана з діловодством та чіткістю і лаконічністю формування управлінського рішення;

— оригінальність управлінського рішення та його неочікуваність для конкурентів;

— економічність (ефективність). Вона проявляється у співвідношенні очікуваного і досягнутого ефекту управлінського рішення з витратами на його розробку та реалізацію. Дотримання цієї вимоги є основною передумовою виживання і процвітання підприємства в умовах ринкової економіки.

На основі цих вимог і рис у практиці діяльності підприємств застосовується показник, який отримав назву коефіцієнта якості управлінського рішення ($K_{я}$):

$$K_{я} = \frac{P_{в} - P_{н}}{P_{п}} \cdot 100 \%$$

де $P_{п}$ — загальна кількість прийнятих управлінських рішень менеджером, протягом певного проміжку часу.

$P_{в}$ — загальна кількість якісно виконаних управлінських рішень.

$P_{н}$ — загальна кількість прийнятих, але не виконаних та неякісно виконаних управлінських рішень.

Якщо цей показник є більшим, ніж 70 %, то робота менеджера вважається задовільною.

Згідно з дослідженнями, які проводилися на СП «Ватра-Шредер», керівництво протягом року приймає від 500 до 1000 управлінських рішень. За період від 01.01.2006 р. до 01.01.2007 року менеджментом фірми було прийнято близько 850 управлінських рішень, з них приблизно близько 50 — не виконані або неякісно виконані, решта — якісно реалізовані. У даному випадку коефіцієнт якості управлінських рішень складе:

$$K_{я} = (800 - 50) : 850 \cdot 100 \% = 88,24 \%$$

Як бачимо, даний показник на СП «Ватра-Шредер» є на досить високому рівні, а це означає, що робота менеджерів фірми вважається досить результативною, але звичайно є деякі недоопрацювання, оскільки даний коефіцієнт міг би складати і 100 відсотків.

Основними практичними причинами, що впливають на прийняття менеджерами неякісних управлінських рішень, є:

- значний обсяг рішень, що приймаються керівниками;
- рішення, що приймаються, не ув'язуються з попередніми або дублюють існуючий організаційний порядок;
- трансформація мети рішення у процесі його руху по ієрархічних рівнях управління;
- прийняття псевдорішень, тобто таких рішень, які не мають конкретного змісту;
- відсутність процедури узгодженості рішень з виконавцями;
- встановлення нереальних термінів для виконання роботи;
- незначна кількість інноваційних та стратегічних рішень, що приймаються керівниками;
- недостатнє інформаційне забезпечення прийняття рішень;
- прийняття рішень під впливом емоцій;
- прийняття рішень без урахування можливостей ризику і попередження його наслідків;
- прийняття рішень на основі компромісу або для примирення різних точок зору.

Проаналізувавши все, вищеперелічене, можемо відмітити, що на прийняття управлінських рішень найважливіший вплив мають фактори, такі як: середовище прийняття рішень, інформаційне забезпечення, поведінка менеджера, наявність ефективних комунікацій тощо. Існують також фактори, які негативно впливають на результати рішень, а деякі з них і призводять до неефективних рішень, тому першочерговим завданням є підготовка професійних менеджерів на всіх рівнях управління, знайомих із сучасними технологіями менеджменту.

Об'єктивними економічними умовами розробки грамотних управлінських рішень є:

- 1) знання реальних тенденцій існування та розвитку підрозділу чи організації;
- 2) володіння методами позитивного використання існуючих тенденцій на діяльність підприємства;
- 3) орієнтація у загальних цілях розвитку економіки країни;
- 4) визначення завдань, що випливають із цих цілей для організації;

5) чітке уявлення про зовнішнє середовище організації та тенденції його розвитку;

6) володіння набором методів переведення керованого об'єкта з фактичного стану у бажаний та надання йому необхідних напрямів розвитку;

7) уміння своєчасно реагувати на обстановку, яка швидко змінюється, та нові завдання, що висуваються ринком і економічною політикою держави.

9.4. КРИТЕРІЇ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ТА ВИМОГИ ДО НИХ

9.4.1. ВИМОГИ ДО КРИТЕРІЇВ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Вибір критеріїв прийняття управлінських рішень залежить від моделі прийняття управлінських рішень у конкретній ситуації. Усі критерії прийняття рішень можна розташувати між двома підходами (полюсами): повною раціональністю і повною ірраціональністю. Узагальнимо їх у табл. 9.3.

Таблиця 9.3

ВИБІР КРИТЕРІЇВ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Визначальні фактори	Підхід	Застосовувані критерії прийняття управлінських рішень
<i>Зовнішнє середовище:</i> науково-технічні фактори, економічні фактори, природні фактори, юридичні фактори <i>Внутрішнє середовище:</i> витрати, терміни. <i>Завдання:</i> терміни, витрати, вигоди.	Цілком раціональний	Кількісні (максимізація прибутку акціонерної вартості фірми й ін.)
<i>Зовнішнє середовище:</i> фактори культурного оточення, демографічні фактори, політичні фактори і т. п. <i>Внутрішнє середовище:</i> корпоративна культура (норми, цінності), ієрархія і повноваження в організації, особистісні особливості, організаційна структура і т. п. <i>Завдання:</i> учасники, баланс сил, баланс інтересів тощо.	Цілком ірраціональний	Якісні (завоювання престижу фірми, інтереси груп усередині фірми, задоволення амбіцій керівника й ін.)

Для будь-якої конфігурації визначальних факторів можна сформулювати вимоги, на які повинен орієнтуватися контролер при розробці системи критеріїв прийняття управлінських рішень:

- повна оцінка усіх економічних наслідків прийнятого рішення в короткому й у тривалому періодах виходячи з цілей підприємства (тобто оцінка усіх релевантних результатів);
- відповідність системі цілей підприємства і несуперечність;
- пристосованість до аналізу в умовах невизначеності;
- об'єктивність і доступність вихідних даних;
- універсальність;
- гнучкість (тобто здатність враховувати зміни, що відбуваються);
- облік специфіки розв'язуваного завдання;
- відповідність особливостям особистості керівника і корпоративній культурі підприємства;
- зрозумілість і зручність у використанні;
- вимірність і об'єктивність;
- орієнтація на перспективу, можливість «раннього попередження».

При розробці системи критеріїв прийняття управлінських рішень перед контролером часто виникають такі проблеми:

- легко вимірним показникам надається надмірно багато уваги, у той час як важко вимірні показники ігноруються;
- короткостроковим факторам надається більше уваги, ніж довгостроковим;
- важко розробити систему показників, що відображає зміни важливості різних видів діяльності і цілей підприємства.

У прийнятті управлінських рішень керівник використовує кількісні і якісні критерії. Якісні критерії визначають індивідуальну специфіку конкретної ситуації, а кількісні — є більш універсальною характеристикою, тому розглянемо саме кількісні критерії прийняття рішень з найбільш важливих для будь-якого підприємства питань:

- короткострокове планування виробничої програми;
- керування матеріальними потоками;
- вибір між власним виробництвом і закупівлею на стороні;
- встановлення цін на продукцію.

9.4.2. КРИТЕРІЇ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

А. Критерії прийняття рішень щодо обсягу і структури випуску

При складанні короткострокової виробничої програми встановлюють кількість і номенклатуру продукції та послуг. Для цього

необхідно знати вузькі місця виробництва і збуту, до яких можна віднести:

- недостатній попит на визначені види продукції;
- устаткування, потужність якого нижче, ніж в інших видів устаткування;
- дефіцитні матеріали;
- нестачу кваліфікованих кадрів й ін.

При неповному завантаженні потужностей і відсутності вузьких місць як критерій визначення виробничої програми використовують **питомий маржинальний прибуток**, тобто різницю між ціною продукції (послуг) і змінними витратами на її виробництво.

У виробничу програму включають усі види продукції (послуг), у яких позитивний питомий маржинальний прибуток. Тоді підприємство зможе використовувати всі наявні можливості для покриття постійних витрат і одержання прибутку. Використання для цих цілей прибутку на одиницю продукції вважається недоцільним, тому що виключення з програми уданих збиткових продуктів (тільки тому, що до неї було віднесено більше постійних витрат, ніж на інші) може привести до втрати додаткового маржинального прибутку, тобто в підсумку до втрати прибутку.

При наявності на підприємстві одного вузького місця як критерій виступає відносний маржинальний прибуток — частка від розподілу маржинального прибутку кожного виду продукції (послуг) на споживану кількість того виробничого ресурсу, що є вузьким місцем і за яке «конкурують» види продукції, що випускаються.

Включення продукції (послуг) у виробничу програму здійснюється в порядку убування відносного маржинального прибутку, що також забезпечує оптимальний розподіл ресурсів.

Якщо на підприємстві кілька вузьких місць, необхідно визначити, від якої вигоди (тобто маржинальний прибуток) відмовляється підприємство, коли замість одних видів продукції воно виготовляє і продає інші. Для цього використовується апарат лінійного програмування.

Критерії прийняття управлінських рішень щодо обсягу і структури випуску залежно від завантаження потужностей представлені в табл. 9.4.

КРИТЕРІЙ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ ЩОДО ОБ'ЄГУ І СТРУКТУРИ ВИПУСКУ

Завантаження потужностей і використання ресурсів	Критерій прийняття рішень	Опис критерію прийняття рішень
Без вузьких місць (недовантаження)	Питомий маржинальний прибуток	Відбувається випуск усіх видів продукції (надання послуг) з позитивним маржинальним прибутком: $(p_j - k_{pj}) \geq 0$
Одне вузьке місце (повне завантаження)	Питомий маржинальний прибуток на одиницю вузького місця	Виробництво здійснюється в порядку убавання питомого маржинального прибутку на одиницю вузького місця: $w_i = \frac{(p_j - k_{pj})}{t_{E_j}} (j = 1, \dots, n)$
Безліч вузьких місць (повне завантаження)	Упущена вигода	Задача лінійного програмування: $D = \sum_{j=1}^n (p_j - k_{pj}) x \rightarrow \max;$ $T_i \geq \sum_{j=1}^n t_{ij} x_j (i = 1, \dots, n);$ $x_{H_j} \geq x_j (j = 1, \dots, m);$ $x_j \geq 0 (j = 1, \dots, m)$
<p>Примітки:</p> <p>P_j — ціна на продукцію (послуги) виду j; k_{pj} — планові змінні витрати на продукцію (послуги) виду j; w_j — питомий маржинальний прибуток на одиницю вузького місця; t_{kj} — обсяг споживання вузького місця на одиницю j-ї продукції (послуг);</p> <p>D — загальний маржинальний прибуток (сума по усіх видах продукції і послуг); x_j — запланований обсяг реалізації продукції (послуг) виду j; x_{H_j} — обсяг попиту на продукцію (послуги) типу j; T_i — наявний у наявності обсяг його вузького місця;</p> <p>t_{ij} — потреба у вузькому місці типу i для виробництва продукції (послуг) типу j.</p>		

Щоб перевірити, як несподівані зміни вузьких місць (такі, як поломка устаткування, зриви постачань матеріальних ресурсів і т. д.) відіб'ються на прибутку підприємства, вирішують двоїсту задачу лінійного програмування:

$$\sum_{i=1}^m T_i y_i \rightarrow \min;$$

$$p_j - k_j \leq \sum_{i=1}^m t_{ij} y_i (j = 1, \dots, n)$$

$$y_i \geq 0 (i = 1, \dots, n).$$

Внаслідок рішення двоїстої задачі розраховують u_i — реальну вартість одиниці i -го вузького місця (з урахуванням упущеної вигоди); u_i показує, на скільки зміниться прибуток підприємства, якщо кількість дефіцитного ресурсу (вузького місця) i -го виду збільшиться чи зменшиться на одиницю. Якщо $u_i = 0$, то даний ресурс не обмежує обсягу випуску чи реалізації, а значить, збільшення кількості цього ресурсу ніяк не відіб'ється на прибутку підприємства. Якщо $u_i > 0$, то даний ресурс обмежує обсяг випуску чи реалізації і збільшення кількості цього ресурсу на одиницю приведе до зростання прибутку на u_i . Чим більше u_i , тим сильніше дефіцит даного ресурсу позначається на прибутку підприємства, а значить, тим більше пильної уваги заслуговує даний ресурс.

Б. Критерії прийняття рішень типу «виробляти чи купувати»

Дані критерії можна використовувати тільки в тому випадку, якщо виготовлення власними силами не вимагає розширення виробничих потужностей. Крім того, необхідно враховувати якість продукції, взаємини з постачальниками й ін.

Вибір критеріїв прийняття рішень залежить від міри завантаження виробничих потужностей. Якщо потужності підприємства недовантажені, необхідно порівняти витрати на придбання з додатковими витратами, що виникнуть у результаті самостійного виробництва. Якщо в результаті власного виробництва виникає одне вузьке місце, то до витрат необхідно додати упущену вигоду — маржинальний прибуток, від якого доводиться відмовитися через виникнення вузького місця.

Якщо є велика кількість вузьких місць, то рішення можна отримати лише при використанні апарата лінійного програмування.

Критерії вибору між власним виробництвом і придбанням на стороні представлені в табл. 9.5.

Розглянемо конкретний приклад з метою прийняття рішення: «Виробляти чи купувати?»

КРИТЕРІЙ ВИБОРУ МІЖ ВЛАСНИМ ВИРОБНИЦТВОМ І ПРИДБАННЯМ НА СТОРОНІ

Завантаження потужностей і використання ресурсів	Критерій прийняття рішення	Модель прийняття рішення
Без вузьких місць (недовантаження)	Змінна собівартість плюс додаткові постійні і змінні (тобто релевантні) витрати	$k_{pe} + \Delta k_{pe} + \frac{\Delta K_{Fe} T_e}{x_e} \neq k_{pf}$
Одне вузьке місце (повне завантаження)	Релевантні для ухвалення рішення витрати на одиницю продукції плюс втрачений маржинальний прибуток від виключених з програми продуктів (послуг)	$k_{pe} + \Delta k_{pe} + \frac{\Delta K_{Fe} T_e}{x_e} + \frac{p_j - k_j}{x_e} t_{Fe} \neq k_{pf}$
Безліч вузьких місць (повне завантаження)	Упущена вигода	$D = \sum_{j=1}^n (p_j - k_j) x_j \rightarrow \max;$ $T_i \geq \sum_{j=1}^n t_{ij} x_j \quad (i = 1, \dots, n);$ $x_j \geq 0 \quad (j = 1, \dots, m)$

Примітки:

k_{pe} — змінні витрати на одиницю продукції при власному виробництві; Δk_{pe} — приріст змінних витрат, що виникає у випадку, якщо для самостійного виробництва товарів чи послуг необхідної якості потрібно змінити існуючий технологічний процес; ΔK_{Fe} — додаткові постійні витрати при самостійному виробництві (на місяць); T_e — час (у місяцях), протягом якого виникають додаткові постійні витрати; x_e — необхідна кількість виробів (послуг); k_{pf} — змінні витрати на придбання одиниці товарів (послуг) на стороні; p_j — ціна продукції виду j , виключеної з виробничої програми; k_j — змінні витрати на виробництво продукції; t_{Fj} — споживання вузького місця на одиницю виключеного продукту j -го виду; t_{Fe} — споживання вузького місця на одиницю власного виробництва; D — загальний маржинальний прибуток; x_j — запланована кількість продукції виду j (самостійно виробництво розглядається як один вид продукції, а придбання на стороні — як іншої); T_i — обсяг i -го вузького місця, що є у наявності; t_{ij} — потреба у вузькому місці типу i для виробництва продукції типу j ; p_j — ринкова ціна продукції типу j (для самостійно виробленої продукції); якщо продукція не буде реалізована, то ціна приймається рівною нулю; k_j — змінні витрати на самостійне виробництво продукції виду j чи витрати на придбання цієї продукції на стороні.

Компанія «Ковбой» виготовляє електродвигуни, які використовує для виробництва будівельної машини. Річна потреба у двигунах складає 30000 штук. Калькуляція собівартості виробництва одного електродвигуна наведена у табл. 9.6.

Таблиця 9.6

КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ЕЛЕКТРОДВИГУНА

Прямі матеріали	\$ 6	(релевантні)
Пряма (основна) зарплата	\$ 5	(релевантні)
Виробничі накладні витрати (НВ):		
— змінні	\$ 7	(релевантні)
— постійні	\$10	
Разом	\$ 28	

Компанія отримала пропозицію купувати двигуни за ціною 20 дол. У цьому випадку вільна виробнича площа може бути передана в оренду за \$ 25 000 в рік.

Розв'язок:

З метою прийняття виваженого управлінського рішення порахуємо витрати, які будуть характерні при двох варіантах.

Витрати у разі прийняття рішення «виробляти»:

Релевантна собівартість одного двигуна: $\$ 6 + \$ 5 + \$ 7 = \$ 18$.

Релевантні витрати на весь випуск: $\$ 18 \cdot 30\,000 \text{ шт.} = \$ 540\,000$.

Можливі витрати (втрата орендної плати): \$ 25000.

Загальні релевантні витрати у разі рішення «виробляти»:

$$\$ 540\,000 + \$ 25\,000 = \$ 565\,000.$$

Витрати у разі прийняття рішення «купувати»:

Купівельна вартість двигунів ($\$ 20 \cdot 30\,000 \text{ шт.}$) \$ 600 000.

Вартість орендної плати (–) \$ 25 000.

Загальні релевантні витрати у разі рішення «купувати»:

$$600\,000 - \$ 25\,000 = \$ 575\,000.$$

Зіставляючи загальні витрати двох варіантів, бачимо, що втрати у разі прийняття рішення «купувати» складуть \$ 10 000 ($\$ 565\,000 - \$ 575\,000$)

Висновок: вигідніше виробляти двигуни власними силами.

Проте кількісний аналіз повинен бути доповнений якісним. Досвід показує, що є зовнішні і внутрішні якісні фактори. Перелік цих факторів наведено у табл. 9.7.

ЯКІСНІ РЕЛЕВАНТНІ ФАКТОРИ

Зовнішні	Внутрішні
<ul style="list-style-type: none"> — надійність постачальника; — контроль якості постачальника; — взаємовідносини робітників та адміністрації в процесі постачання; — час, що потрібний для виробництва деталей, якщо постачальник не виконує зобов'язання 	<ul style="list-style-type: none"> — наявність потужності; — ноу-хау; — завантаженість персоналу; — технологічні зміни; — інші фактори

Розглянемо ще один приклад такого ж плану:»Приймати чи відхилити спеціальне замовлення?»

Авіакомпанія «Київ авіа» здійснює різні міжнародні авіарейси. Вона отримала пропозицію від туристичного агентства виділити їй літак для здійснення туристської подорожі на Гаваї.

Рейс «Київ-Гаваї»

Дохід:

Пасажирські перевезення

\$ 250 000

Вантажні перевезення

\$ 30 000

Разом

\$ 280 000

Витрати:

Змінні

\$ 90 000

Постійні

\$ 100 000

Разом

\$ 190 000

Прибуток

\$ 90 000

Туристичне агентство пропонує сплатити \$ 150 000 за пасажирський рейс «Київ-Гаваї». При цьому авіакомпанія зекономить \$ 5000 витрат на резервування та продаж квитків.

Розв'язок:

Щоб дати відповідь на пропозицію туристичного агентства проведемо диференціальний аналіз.

Варіант 1: Компанія має вільні потужності (незадіяні літаки)

Дохід

\$ 150 000

Змінні витрати на рейс

\$ 90 000

Витрати на резервування і продаж квитків (-)

\$ 5000

Разом змінних витрат

\$ 85 000

Маржинальний дохід

\$ 65 000

Варіант 2: Компанія не має зайвих потужностей.

Для виконання спеціального замовлення слід відмовитися від рейсу «Київ-Сінгапур», маржинальний дохід від якого становить \$ 80 000.

Дохід	\$ 150 000
Змінні витрати на рейс	\$ 90 000
Витрати на резервування і продаж квитків (-)	\$ 5000
Разом змінних витрат	\$ 85 000
Можливі витрати (втрата доходу від рейсу «Київ-Сінгапур»)	\$ 80 000
Разом загальні витрати	\$ 165 000
Збиток від спец. рейсу	<u>(\$ 15 000)</u>

В. Критерії прийняття рішень при визначенні нижньої границі ціни продукції

У ринкових умовах ціна на продукцію встановлюється в залежності від попиту та пропозиції: через тиск конкурентів найчастіше підприємство не в силах диктувати свої умови покупцю. Тому підприємство має знати, яка мінімальна ціна, за якою воно ще може дозволити собі виробляти і продавати відповідну продукцію.

Нижня границя ціни залежить від таких факторів:

- виду угоди (традиційний асортимент чи додатковий контракт),
- завантаження потужностей (недовантаження, повне завантаження, наявність вузьких місць).

Для традиційного асортименту ціна встановлюється на основі змінних витрат.

Ціна на будь-який вид продукції не повинна бути нижче від змінних витрат на його виробництво. Крім того, маржинальний прибуток (з усіх видів продукції), який отриманий, не повинен бути менше від постійних витрат. Таким чином, у підприємства з'являється можливість використовувати гнучку цінову політику, що враховує зміни ринкової ситуації: зниження цін на одні види продукції може бути компенсоване підвищенням цін на інші.

Для додаткових контрактів, тобто одноразових контрактів на постачання продукції, яка не передбачена планом, основою для встановлення ціни служать змінні витрати. Оскільки ціна реалізації по контрактах, які передбачені виробничою програмою, уже покриває постійні витрати, додаткові контракти навіть при більш низькій ціні можуть вносити свій внесок у підвищення прибутковості підприємства. Тут необхідно перевірити, наскільки сильний взаємозв'язок між додатковим контрактом і традиційною продукцією фірми (тобто чи не вплине зниження цін на додаткові контракти на загальний рівень цін на ринку).

Ціна додаткових контрактів залежить від завантаження виробничих потужностей. У разі недовантаження потужностей границя ціни може бути визначена на рівні планових змінних витрат на одиницю реалізованої за контрактом продукції. Слід урахувати, що змінні витрати на виконання додаткового контракту можуть відрізнятись від звичайного рівня: наприклад, за рахунок необхідності оплати надурочних, закупівлі матеріалів за завищеними цінами та ін., що також впливає на нижню границю ціни. Крім того, додаткові контракти можуть викликати приріст постійних витрат (наприклад, витрати на додаткові складські приміщення), що також впливає на нижню границю ціни. Якщо при цьому вдається одержати великий виторг, то додатковий контракт принесе додатковий прибуток.

Якщо додатковий контракт веде до появи вузького місця, то додатково вироблена продукція витісняє з виробничої програми вироблені раніше продукти. Тим самим підприємство втрачає частину маржинального прибутку, що збільшує нижню границю ціни: підприємству необхідно покрити не лише постійні витрати, але й упущену вигоду. При наявності декількох вузьких місць задача вирішується за допомогою апарата лінійного програмування (табл. 9.8).

Г. Критерії прийняття рішень при ціноутворенні

Переважає більшість сучасних підприємств-продавців досить чуйно реагують на політику ціноутворення і маркетингові стратегії конкурентів. У цих умовах не можна сподіватися на те, що підприємство може домогтись якогось довгострокового результату за рахунок зниження цін. Внаслідок цього підприємство повинно мати упорядковану методику встановлення вихідної ціни на свої товари і розробити систему знижок на них.

У разі, коли в якості основного завдання ціноутворення визначене завоювання максимальної частки ринку, підприємство прагне встановити мінімальну ціну. Така ситуація призведе до короточасного зниження прибутку, але у тривалому періоді компанія, якій належить найбільша частка ринку, матиме найнижчі витрати (на одиницю продукції) і найвищі довгострокові прибутки. Домогтись лідируючого становища на ринку можна не лише максимальним зниженням цін, але й шляхом їхньої диференціації, тобто встановленням різних цін для різних груп споживачів за допомогою знижок (інші фактори є менш вагомими, але їх також не слід упускати з поля зору при розрахунку ціни і знижок на конкретну продукцію).

КРИТЕРІЙ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ ПРО НИЖНЮ ГРАНИЦЮ ЦІНИ

Вид угоди	Завантаження потужностей	Критерій прийняття рішення	Модель прийняття рішення
l	2	3	4
Традиційний асортимент	Недовантаження чи повне завантаження	Змінні витрати і плановий маржинальний прибуток	$P_j \geq k_{pj}; \sum_{j=1}^n (p_j - k_{pj}) \geq F$
Додатковий контракт	Недовантаження без вузьких місць	Змінні витрати і додаткові змінні і постійні витрати одиниці продукції	$P_z = k_{pz} + \Delta k_{pz} + \frac{\Delta K_{Fz} T_z}{x_z}$
Додатковий контракт	Повне завантаження з одним вузьким місцем	Релевантні витрати з урахуванням упущеної вигоди	$P_z = k_{pz} + \Delta k_{pz} + \frac{\Delta K_{Fz} T_z}{x_z} + \frac{P_j - k_{pj}}{t_{Ej}} t_{Ez}$
Додатковий контракт	Повне завантаження з безліччю вузьких місць	Релевантні витрати з урахуванням упущеної вигоди	<p>Задача лінійного програмування:</p> $D = \sum_{j=1}^n (p_j - k_n) x_j \rightarrow \max;$ $T_i \geq \sum_{j=1}^n t_{ij} x_j \quad (i = 1, \dots, n);$ $x_{Hj} \geq x_j \quad (j = 1, \dots, m);$ $x_j \geq 0 \quad (j = 1, \dots, m)$
Примітки:	<p>P_j — ціна реалізації продукції j-го виду; k_{pj} — планові змінні витрати на виробництво продукції j виду; F — постійні витрати; P_z — нижня границя ціни додаткового контракту; k_{pz} — змінні затрати на виробництво одиниці продукції; Δk_{pz} — приріст змінних затрат, який викликаний виконанням контракту; ΔK_{Fz} — додаткові постійні витрати, які викликані виконанням контракту; T_z — кількість місяців, на які припадають додаткові постійні витрати; x_z — величина (обсяг) контракту;</p> <p>P_z — ціна продукції z-го виду, яка виключена з виробничої програми з метою виконання додаткового контракту; k_{pz} — змінна собівартість продукції z-го виду; t_{Ej} — обсяг споживання вузького місця на одиницю виключеного продукту j-го виду; t_{Ez} — обсяг споживання вузького місця на одиницю додаткового контракту;</p> <p>D — загальний маржинальний прибуток (сума по усіх видах продукції); x_j — запланований обсяг реалізації продукції виду j; T_j — обсяг i-го вузького місця, що є у наявності; t_{ij} — потреба у вузькому місці типу i для виробництва продукції типу j; x_{Hj} — обсяг попиту на продукцію типу j.</p>		

Виходячи з попиту, розрахункової суми витрат і ціни конкурентів, підприємство може визначити ціну на свою продукцію і розробити систему знижок на неї. При вирішенні проблеми ціноутворення необхідно вибрати методи розрахунку цін, у якій повинні бути враховані, як мінімум, три фактори: собівартість продукції, ціни конкурентів і товарів-замінників, а також наявність у того чи іншого товару унікальних переваг. Усі розрахунки слід здійснювати на основі аналізу беззбитковості. Остаточна ціна буде знаходитися десь у межах між досить низькою ціною, що не забезпечує прибутку, і занадто високою, що перешкоджає формуванню попиту. Мінімально можлива ціна визначається собівартістю продукції та втраченою вигодою, а максимальна — наявністю якихось унікальних переваг у товарі фірми (на ринку немає аналогів) або цінами конкурентів (при ціні, яка є вищою, ніж у конкурентів, можна втратити клієнтів). Відповідно надаючи знижки на продукцію, підприємство не повинно виходити за межі даного інтервалу. Три основних критерії прийняття рішення при призначенні ціни в загальному вигляді подані на рис. 9.10.

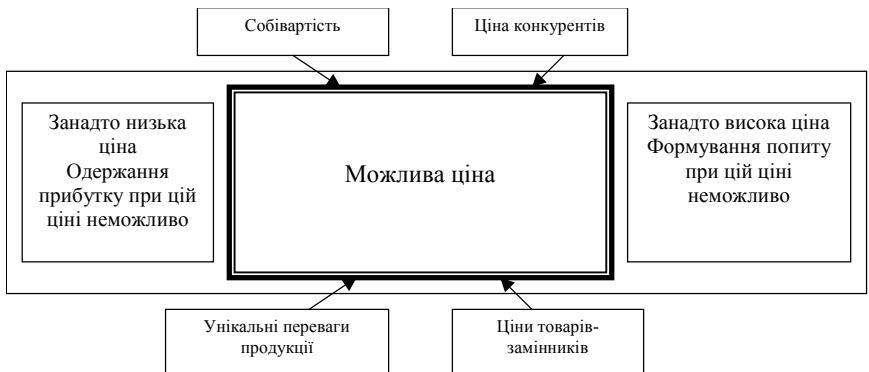


Рис. 9.10. Критерії прийняття рішень щодо ціни

Необхідно відмітити і те, що, крім ціни, на обсяги реалізації можуть впливати ще й інші фактори, а саме:

- продукція не задовольняє споживача що якості;
- споживача не задовольняють терміни виконання замовлення;
- споживач не знає про існування нашого товару;
- споживача не влаштовують умови оплати й ін.

Для того, щоб визначити, чому конкретний потенційний споживач не є зараз нашим клієнтом, необхідно здійснювати відповідний аналіз потенційних споживачів, використовуючи для цієї мети форму, подану в табл. 9.9.

Таблиця 9.9

АНАЛІЗ ПОТЕНЦІЙНИХ СПОЖИВАЧІВ

№ з/п	Вид продукції	Потенційний споживач	Можливий обсяг споживання	Чому не є нашим клієнтом
1	2	3	4	5

Для ліквідації цих обмежень підприємству слід здійснити ряд заходів:

- аналіз якості продукції, шляхом систематизації основних причин виникнення претензій щодо якості з боку споживачів (табл. 9.10);

Таблиця 9.10

АНАЛІЗ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ

№ з/п	Претензія щодо якості	Причини браку	Винуватець	Заходи щодо попередження браку
1	2	3	4	5

- аналіз причин незадовільних термінів виконання замовлення і розробка пропозицій щодо забезпечення оптимальних термінів виконання замовлень;

- проведення рекламної кампанії;
- перегляд існуючої системи оплати робіт і послуг.

Проведення цих заходів необхідно доручити відповідним відділам і службам підприємства. Ми ж розглянемо приклад, де визначимося з базовими цінами на продукцію і знижками на неї.

На першому етапі необхідно визначити, з яких саме міркувань виходити при визначенні базової ціни конкретного виду продукції. Для цього можна використати табл. 9.11, а для визначення

необхідного збільшення обсягу збуту після введення системи знижок можна використовувати табл. 9.12. Поділ витрат на змінні і постійні дозволяє визначити розмір передоплати за продукцію. Вона може дорівнювати змінним витратам, а іншу частину споживач доплачує протягом терміну, обумовленого окремим.

Таблиця 9.11

ВИЗНАЧЕННЯ БАЗОВИХ ЦІН НА ПРОДУКЦІЮ

№ з/п	Найменування продукції	Змінні витрати	Постійні витрати	Повна собівартість	Ціна на даний момент	Ціни конкурентів	Нова ціна
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця 9.12

ЦІЛЬОВІ ОБСЯГИ ВИПУСКУ ПІСЛЯ ВВЕДЕННЯ СИСТЕМИ ЗНИЖОК

№ з/п	Вид продукції	Обсяг випуску до введення знижок	Необхідний обсяг реалізації (точка безбитковості)	Необхідне збільшення обсягу після введення знижок
1	2	3	4	5

Як окремий випадок розглянемо ситуацію, при якій діючі ціни не дозволяють залучати споживачів. У цій ситуації при визначенні вихідної ціни необхідно орієнтуватися на ціни конкурентів.

При виборі базової ціни можна зупинитися на діючій ціні і за допомогою системи знижок забезпечити умови для клієнтів, більш вигідні в порівнянні з конкурентами (це дозволить залишити ціни на продукцію для дрібних споживачів на колишньому рівні і не втратити тим самим частини прибутку, що було б неминучим при зниженні базової ціни).

При виборі знижок необхідно врахувати такі варіанти:

1) у разі, коли для виконання будь-якого замовлення використовуються стандартні матеріали і немає необхідності в проведенні пусконаладжувальних робіт, знижки на продукцію необхідно встановлювати залежно від обсягу, який окремо узятий

споживач купує за календарний місяць (з 1-го по останнє число місяця);

2) при виконанні замовлення, для якого необхідно зробити пусконаладжувальні роботи, знижки на продукцію можна встановлювати як залежно від обсягу споживання за місяць, так і залежно від розміру однієї партії.

При першому варіанті знижок клієнт, який, купуючи в даному місяці визначений обсяг продукції, одержує знижку залежно від обсягу споживання лише на наступний місяць, і тому він має можливість придбання меншої кількості продукції за низькою ціною. Відтак, на наступний період він потрапляє в інтервал, де діє більш низька знижка, і навіть якщо він знову збільшить споживання, то знижку отримає лише в наступному місяці. Таким чином, споживач прагнучим підтримувати обсяг на постійному максимально можливому для себе рівні.

Після того як розроблена система знижок, тобто визначено, який вид знижки застосовувати до конкретного виду продукції, і визначена величина цих знижок, необхідно чітко описати процедуру розрахунку знижок, щоб уникнути помилок і вчасно ліквідувати вузькі місця в самій системі знижок. Для цього процес визначення величини знижок і ціни для окремого споживача можна побудувати так, як показано на рис. 9.11. Одним з основних документів цього процесу є «Форма розрахунку цін на продукцію підприємства» (табл. 9.13).

Таблиця 9.13

ФОРМА РОЗРАХУНКУ ЦІН НА ПРОДУКЦІЮ ПІДПРИЄМСТВА

Клієнт _____ _____ _____ _____ № п/п	Продукція	Обсяг закупівель у поточному місяці, нат. од.	Обсяг закупівель у поточному місяці, грн	Заборгованість перед підприємством, грн	Ціна на наступний місяць, грн	Прогноз закупівель у наступному місяці, нат. од.
1	2	3	4	5	6	7

Примітки: 1. Обсяг закупівель вираховується за відвантаженою продукцією.
2. Заборгованість перед підприємством вважається відвантаженою, але не оплаченою продукцією.

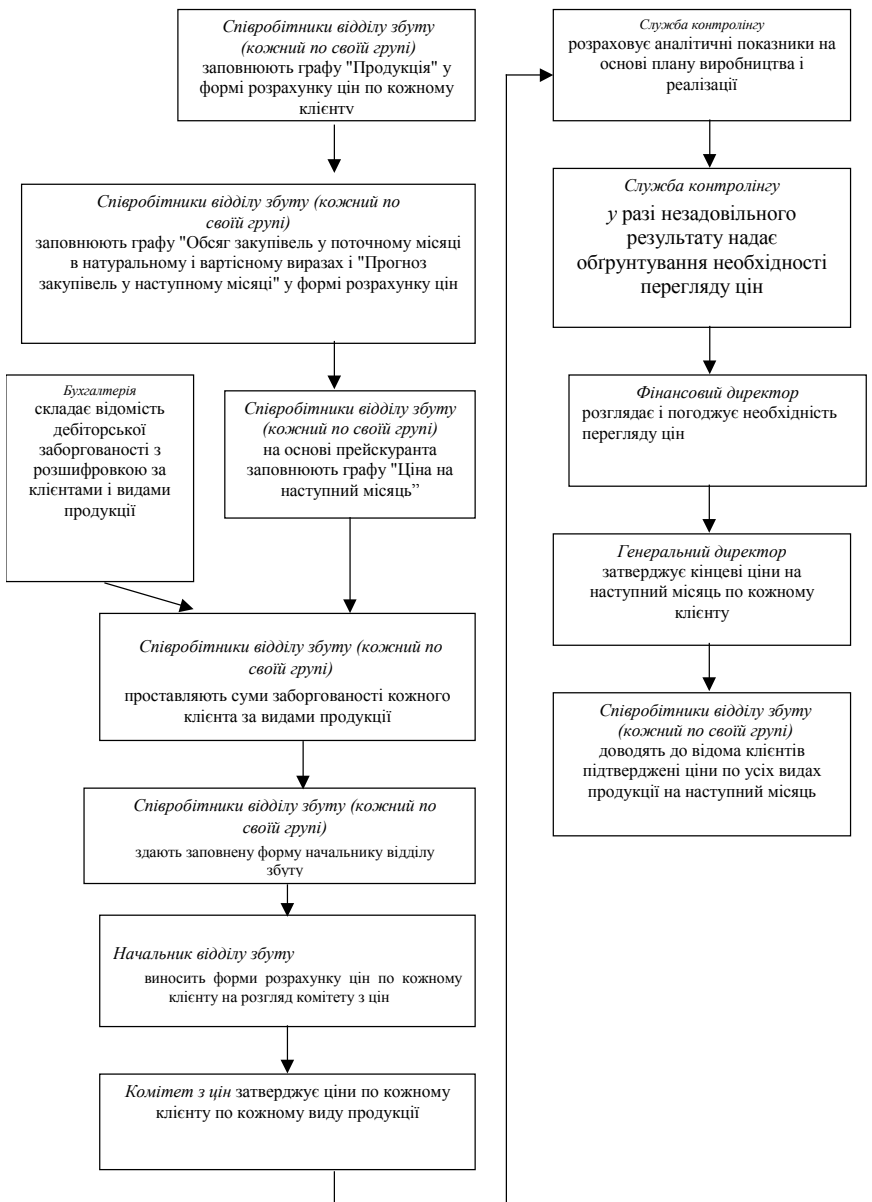


Рис. 9.11. Схема процесу визначення кінцевих цін і знижок на продукцію підприємства

Для забезпечення якнайшвидшого збільшення обсягів реалізації необхідно провести ряд заходів, і в першу чергу:

- інформувати клієнтів, у тому числі і потенційних, про зміну оптових цін і введення системи знижок на продукцію, причому необхідно жорстко встановити умови і терміни виконання даного доручення, тому що від швидкості виконання його залежить, скільки в кінцевому підсумку підприємство втратить прибутку, якщо обсяг реалізації буде збільшуватися повільно чи залишиться на вихідному рівні;

- налагодити облік реалізації по кожному споживачу і по кожному виду продукції зокрема;

- відслідковувати зміни цін на сировину і матеріали, щоб вчасно вносити коригування в оптові ціни й у систему знижок на продукцію;

- створити базу даних потенційних споживачів і конкурентів, налагодити і здійснювати моніторинг ринкової ситуації;

- провести рекламну кампанію;

- змінити систему оплати праці фахівців зі збуту;

- забезпечити своєчасне постачання виробництва сировиною і матеріалами, створити базу даних постачальників сировини та матеріалів і т. д.

Д. Критерії прийняття рішень в управлінні матеріальними потоками на підприємстві

Одна з найбільш гострих проблем, що постають перед будь-яким виробничим чи торговим підприємством, — це управління запасами. Які запаси необхідні підприємству? Коли необхідно розміщати замовлення? Який оптимальний розмір замовлення? Якщо виробництво продукції здійснюється партіями (як часто буває, наприклад, у машинобудуванні, харчовій промисловості, виробництві пакувальних матеріалів, ліків та ін.), то який оптимальний розмір партії?

Проблеми ці непрості. З одного боку, не маючи достатніх запасів матеріалів, незавершеної і готової продукції, підприємство не зможе нормально працювати: виробництво зупиниться, виконання замовлень покупців буде зірвано. Тому без запасів обійтися неможливо. З другого боку, запаси вимагають витрат на складування, зберігання. У запасах заморожується капітал підприємства: гроші, вкладені у створення запасів, уже не можна використовувати ні для інвестицій, ні для погашення відсотків по кредитах. Отже, для мінімізації витрат підприємства необхідний

аналіз. Для вироблення оптимальної політики управління запасами був розроблений російськими науковцями контролінговий інструментарій аналізу і прийняття управлінських рішень, який і пропонується для розгляду.

Модель управління запасами. Розглянемо динаміку запасів матеріалів, що закупаються у зовнішніх постачальників. Підприємство закуповує партію матеріалів, витрачає їх, а коли рівень запасів знизився до деякого критичного значення, замовляє нову партію. Через якийсь час замовлений матеріал буде отриманий і все повториться із самого початку, тобто процес носить циклічний характер. Графічно динаміку рівня запасів можна подати у вигляді «пилки» (рис. 9.12):

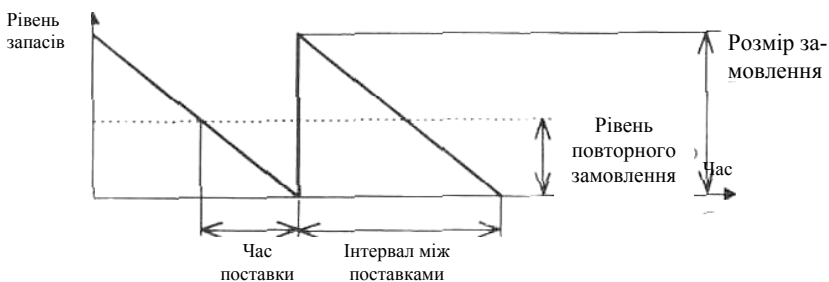


Рис. 9.12. Динаміка рівня запасів

Для спрощення моделі введемо такі вихідні умови:

- 1) темп витрачання матеріалів завжди постійний (отже, рівень запасів знижується одним і тим же темпом);
- 2) відсутність запасів неприпустима;
- 3) розміри замовлень однакові;
- 4) проміжок часу між розміщенням замовлення і надходженням матеріалу на склад заздалегідь точно відомий.

За таких умов усі «зубці пилки» (тобто всі цикли) однакові.

Мета управління запасами — мінімізація загальних витрат підприємства за розглянутий період. Період може бути будь-яким: день, місяць, квартал, рік.

Витрати підприємства складаються з двох складників: витрати на зберігання запасів і витрати на розміщення замовлення.

Витрати на зберігання запасів — це витрати на приміщення, тару, зарплату складського персоналу, а також відсоток на капітал, заморожений у запасах. Витрати на зберігання розкладаються на змінні, тобто залежні від величини запасу, і постійні, тобто

не залежні від величини запасу. Наприклад, витрати на амортизацію будівлі складу — постійні, а відсоток на «заморожений» капітал — змінні. Приймаючи рішення про величину запасів, ми можемо впливати тільки на змінну частину витрат, тому саме вона для нас у даному випадку є релевантною. Позначимо змінну частину вартості зберігання одиниці матеріалів у запасі протягом деякого періоду часу через C_h .

Витрати на розміщення замовлення — це оплата праці персоналу, що займається закупівлями, і ін. Вони також поділяються на змінні, тобто залежні від кількості замовлень, і постійні, тобто не залежні від кількості замовлень. Релевантними, тобто істотними для прийняття рішень з управління запасами, є тільки змінні витрати — на постійні в даному випадку вплинути неможливо. Позначимо змінні витрати на розміщення одного замовлення через C_0 .

Нехай D — потреба в матеріалах на період, C — ціна одиниці матеріалів, q — розмір одного замовлення. Тоді кількість замовлень за період можна розрахувати, розділивши потребу D на розмір одного замовлення q . Витрати на подачу замовлень за період дорівнюють змінним витратам на подачу одного замовлення, помноженим на кількість замовлень. Формула розрахунку така:

$$\text{Витрати на подачу замовлень} = C_0 \frac{D}{q} \quad (9.1)$$

Другий складник загальних витрат підприємства на запаси — витрати на зберігання, їх можна знайти, помноживши середню за період величину запасів на вартість збереження одиниці запасів протягом періоду. Оскільки ми припустили, що витрачання матеріалів за одиницю часу постійні, тобто рівень запасів змінюється лінійно, то середній рівень запасів дорівнює половині розміру замовлення q :

$$\text{Середній рівень запасів} = C_h \frac{q}{2} \quad (9.2)$$

У більш складних випадках, коли витрачання матеріалів за одиницю часу не є постійним, для визначення величини витрат на зберігання доведеться застосовувати інтегрування.

Отже, загальна величина витрат за період (TC) складе:

$$TC = C_0 \frac{D}{q} + C_h \frac{q}{2}. \quad (9.3)$$

Це основне рівняння моделі управління запасами. На його основі будуються *критерії прийняття рішень*:

- • про оптимальний розмір замовлення,
- • про рівень повторного замовлення,
- • про оптимальний розмір партії.

Визначення оптимального розміру замовлення. Для визначення оптимального розміру замовлення необхідно знайти таке значення розміру замовлення q , при якому загальні витрати мінімальні. Для цього знайдемо похідну функції загальних витрат по q , порівняємо її до нуля:

$$\frac{dTC}{dq} = 0; \frac{dTC}{dq} = -C_0 \frac{D}{q^2} + \frac{C_h}{2} = 0; \frac{C_0 D}{q^2} = \frac{C_h}{2}; \quad (9.4)$$

$$\text{звідки } q^2 = \frac{2C_0 D}{C_h}; q = \sqrt{\frac{2C_0 D}{C_h}}. \quad (9.5)$$

Отже, знайдене значення q — розмір замовлення, при якому функція загальних витрат підприємства досягає екстремуму. Залишається перевірити, що перед нами: максимум чи мінімум. Для

цього перевіримо знак другої похідної: $\frac{d^2TC}{dq^2} = 2C_0 \frac{D}{q^3} > 0$, оскільки праворуч є добуток позитивних чисел. Отже, перед нами шуканий мінімум функції загальних витрат.

Аналіз можна провести й у графічній формі.

Витрати на розміщення замовлення обернено пропорційні розміру замовлення, їхній графік являє собою гіперболу. Витрати на зберігання лінійно залежать від розміру замовлення: їхній графік — пряма, що проходить через точку початку координат. При великому розмірі замовлення більш вагомим компонентом сумарних витрат стають витрати на зберігання, а при малому розмірі замовлення — витрати на розміщення замовлення. В зоні, близькій до оптимуму, вплив обох складників однаковий.

Можна показати, що при оптимальному розмірі замовлення витрати на зберігання дорівнюють витратам на розміщення замовлення (підставивши у формулу TC знайдене значення оптимального розміру замовлення). На практиці так можна перевірити правильність знайденого рішення. Оскільки чутливість сумарних витрат до зміни розміру замовлення поблизу точки оптимуму невелика, то на практиці розмір замовлення звичайно заокруглюють у більшу чи меншу сторону (наприклад, якщо розрахунки

показують, що оптимальний розмір замовлення — 254,8 кг, то на практиці розмір замовлення може дорівнювати 300 кг).

Не слід думати, начебто можна раз і назавжди визначити оптимальний розмір замовлення: витрати на зберігання і витрати на розміщення замовлення міняються в часі. Тому необхідно пам'ятати:

✓ при збільшенні витрат на зберігання оптимальний розмір замовлення зменшується, при зменшенні — збільшується;

✓ при збільшенні витрат на розміщення замовлення оптимальний розмір замовлення збільшується, при зменшенні — зменшується;

✓ якщо змінюються як витрати на зберігання, так і витрати на розміщення замовлення, то необхідно здійснити додатковий аналіз, щоб визначити, який фактор впливає сильніше;

✓ для своєчасного коригування оптимального розміру замовлення необхідно проводити моніторинг усіх перелічених факторів у системі контролінгу.

Визначення рівня й інтервалу повторного замовлення. З'ясуємо час, коли варто розміщати нове замовлення на матеріали. Час, який необхідний на доставку замовлення, позначимо t . Оскільки темп витрачання матеріалу постійний, а відсутність матеріалу неприпустима, нове замовлення слід розмістити, коли рівень запасів досягне критичної відмітки, яка визначається як L/D . Тоді нове замовлення надійде на склад саме в той момент, коли рівень запасів стане нульовим.

Як ми вже розрахували, протягом усього планованого періоду, потрібно буде розмістити D/q замовлень. Інтервали часу між замовленнями однакові. Тому час повторного замовлення дорівнює q/D .

Прийняття рішень в умовах існування оптових знижок. У реальному житті часто застосовуються знижки на обсяг замовлення (оптові знижки): чим більше розмір замовлення, тим меншу ціну доводиться сплачувати за кожну одиницю. У такому випадку для того, щоб визначити оптимальний розмір замовлення, необхідно включити такі знижки в базову модель. Загальна величина витрат на матеріали містить у собі вартість самих матеріалів, вартість зберігання запасів і вартість розміщення замовлень:

$$TC = C_0 \frac{D}{q} + C_h \frac{q}{2} + CD, \quad (9.6)$$

де C — вихідна ціна одиниці матеріалу.

Якщо ціна одиниці матеріалу не залежить від розміру замовлення (тобто знижок немає), включення у формулу вартості са-

мих матеріалів не вплине на оптимальний розмір замовлення, а крива сумарних витрат зміститься вгору на постійну величину.

Якщо ж постачальник надає оптові знижки, ціна одиниці матеріалу буде залежати від розміру замовлення, а у функції сумарних витрат з'являться точки розриву.

Паралельні криві витрат (по одній на кожен рівень цін) подані на рис. 9.9. У точках, що відповідають мінімальному розміру замовлення, для якого надається знижка, величина витрат «перескакує» з однієї кривої на іншу. З графіка видно, що оптимальне значення розміру може знаходитися або в мінімальній точці однієї з кривих, або в одній із точок розриву, тому в умовах надання оптових знижок послідовність аналізу така:

1. Визначити оптимальний розмір замовлення для кожного рівня цін q_{0i} , де i — індекс відповідної кривої.

2. Перевірити, чи попадають знайдені значення q_{0i} в зону відповідного розміру знижки, тобто в зоні, де витрати описуються кривою з індексом i .

3. Якщо деякий розмір замовлення q_{0i} попадає в зону відповідного розміру знижки (див. рис. 9.13, зона I), то він є найкращим для даного рівня цін, якщо ж не попадає, то найкращим для даного рівня цін буде розмір замовлення, що відповідає точці розриву — q_{ii} . Отже, якщо позначити оптимальне значення розміру замовлення в зоні I як q_i , то

$$q_i = q_{0i}, \text{ при } q \in I;$$

$$q_i = q_{ii}, \text{ при } q \notin I.$$

4. Розрахувати сумарні витрати на матеріали для кожного q_i . Оптимальним буде такий розмір замовлення q , при якому сумарні витрати мінімальні.

Модель управління запасами при допустимому дефіциті. Якщо витрати на зберігання запасів вищі, ніж втрати, які викликані тимчасовою відсутністю запасів, то відсутність запасів на складі протягом деякого невеликого проміжку часу може бути цілком допустимою. Тоді основну модель управління запасами необхідно перетворити з урахуванням допустимого рівня дефіциту. Тут можливі два варіанти розвитку подій:

1) попит, що виник у період відсутності запасів, відкладається аж до моменту, коли запаси на складі з'являться;

2) у період відсутності запасів на складі попит на них залишається незадоволеним.

У першому випадку максимальний розмір запасу на складі менший від розміру замовлення на величину попиту, що виник

при відсутності запасів, а в другому випадку максимальний запас дорівнює розміру замовлення.

Розглянемо першу ситуацію.

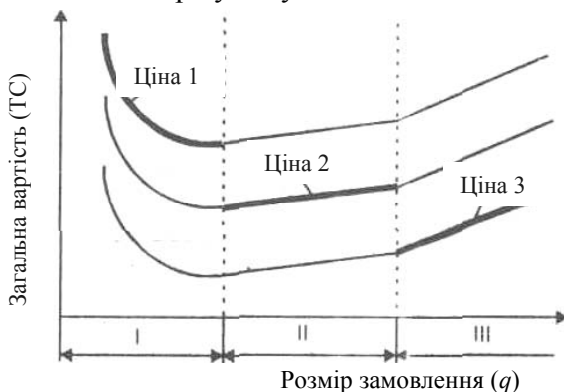


Рис. 9.13. Функція загальної вартості запасів при різних умовах надання оптових знижок:

I — знижка не надається; II — знижка 1; III — знижка 2

Критерієм ухвалення рішення щодо розміру замовлення, максимального рівня дефіциту в подібній ситуації також є мінімізація сумарних витрат підприємства. Рівняння сумарних витрат на запаси в ситуації можливого дефіциту доведеться модифікувати, включивши у нього вартість відсутності запасів.

Якщо позначити вартість відсутності одиниці запасу C_b , то формула набуде такого вигляду:

$$TC = C_0 D/q + C_h q_{cp} + C_b s_{cp}, \quad (9.7)$$

де q_{cp} — середній розмір запасу;

s_{cp} — середній розмір дефіциту,

За період, поки запас на складі є (t_1), середній рівень запасу складає

$$(q - s) / 2. \quad (9.8)$$

Таким чином, за весь цикл середній розмір запасу складе

$$q_{cp} = (q - s) t_1 / (2T). \quad (9.9)$$

Тоді величину витрачання запасів за період t_1 (тобто D) можна обчислити за формулою:

$$D = (q - s) / t_1, \quad (9.10)$$

$$D = q / T. \quad (9.11)$$

$$\text{Тому } t_1 = (q - s) / D; T = q / D. \quad (9.12)$$

Шляхом підстановки значень t_1 і T у формулу середнього рівня запасів одержуємо наступне:

$$\frac{(q - s) \cdot (q - s) / D}{2q / D} = \frac{(q - s)^2}{2q}. \quad (9.13)$$

Аналогічно можна знайти середній рівень дефіциту. Протягом часу t_2 середній розмір дефіциту складе $s/2$, отже, середній дефіцит за весь цикл T складе:

$$s \cdot t_2 / (2T); \quad (9.14)$$

$$D = s / t_2; \quad (9.15)$$

$$t_2 = s / D; \quad (9.16)$$

$$s_{\text{сп}} = \frac{s \cdot s / D}{2 \cdot q / D} = \frac{s^2}{2q}. \quad (9.17)$$

Одержавши вирази для середнього дефіциту і середнього рівня запасів, ми можемо написати рівняння сумарних витрат:

$$TC = C_0 D / q + C_h \frac{(q - s)^2}{2q} + C_b \frac{s^2}{2q}. \quad (9.18)$$

Можна помітити, що сумарні витрати є функцією двох незалежних змінних: дефіциту s і розміру замовлення q . Тому для визначення оптимального розміру замовлення q і оптимальної величини дефіциту s необхідно взяти дві часткові похідні: по q і по s і знайти такі q і s , при яких відповідні часткові похідні дорівнюють нулю.

Оптимальний розмір замовлення в цьому випадку дорівнює:

$$q^2 = \frac{2C_0 D}{C_h} \cdot \frac{C_h + C_b}{C_b}. \quad (9.19)$$

Таким чином, оптимальний розмір замовлення в умовах припущення пропорційності оптимальному розміру замовлення при відсутності дефіциту, а коефіцієнт пропорційності залежить від витрат на зберігання і втрат, викликаних дефіцитом запасів:

$$q^2 = (q^*)^2 \frac{C_h + C_b}{C_b}, \quad (9.20)$$

де q^* — оптимальний розмір замовлення у випадку неприпустимості дефіциту.

Оптимальний розмір дефіциту дорівнюватиме:

$$s = \frac{qC_h}{C_h + C_b}. \quad (9.21)$$

Звідси випливає, що оптимальний розмір дефіциту залежить від розміру замовлення. Тому формулу можна перетворити, підставивши в неї значення q . Вийде такий вираз:

$$s^2 = \frac{2C_0D}{C_b} \cdot \frac{C_h}{C_b + C_h}. \quad (9.22)$$

А тепер повернемося до аналізу ситуації, при якій попит, що висувається до запасів у період дефіциту, не задовольняється взагалі. Відмінність її від попередньої ситуації в тому, що максимальний рівень запасу дорівнює розміру замовлення q . У рівнянні сумарних витрат, отриманому нами для попередньої ситуації, замінимо q на $(q + s)$:

$$TC = C_0 \frac{D}{q+s} + C_h \frac{q^2}{2(q+s)} + C_b \frac{s^2}{2(q+s)}. \quad (9.23)$$

Оптимальні значення q і s , як і в попередньому випадку, можна знайти, прирівнявши до нуля часткові похідні. Одержимо такий оптимальний розмір замовлення:

$$q^2 = \frac{2C_0D}{q} \cdot \frac{C_h + C_b}{C_b} = q^{2*} \frac{C_h + C_b}{C_b}. \quad (9.24)$$

Оптимальний максимальний дефіцит складає:

$$s^2 = \frac{2C_0D}{C_b} \cdot \frac{C_h}{C_b + C_h}. \quad (9.25)$$

Резервний запас. Подана раніше модель управління запасами заснована на ряді припущень, що спростують, зокрема, про те, що час постачання заздалегідь точно відомо і витрата запасів в одиницю часу завжди однаковий. Однак на практиці ці припущення майже ніколи не виконуються: нерідкі зриви постачань, витрата запасів коливається залежно від випадкових факторів. Тому виникає необхідність у формуванні резервного запасу на випадок подібних «очікуваних несподіванок». Таким чином, в умовах невизначеності рівень повторного замовлення перевищує рівень повторного замовлення в умовах визначеності на величину, рівну резервному запасу.

Резервний запас не тільки допомагає підприємству застрахуватися від недостачі ресурсів, але і збільшує витрати збереження. Критерієм прийняття рішень у такій ситуації знову буде мінімізація сумарних витрат.

У даному випадку релевантними (значимими) будуть дні групи витрат:

- витрати, викликані нестачею запасів;
- витрати збереження резервного запасу.

Витрати на зберігання резервного запасу складають $C_h R$, де R — розмір резервного запасу. C_h — витрати на зберігання одиниці запасів.

Втрати, які викликані нестачею запасів, визначаються специфікою конкретного підприємства, зокрема, вони складаються з таких складників:

- втраченого маржинального прибутку від реалізації продукції, яку не вдалося виготовити і продати внаслідок відсутності відповідних матеріалів;
- додаткових витрат на вимушене термінове придбання чи самостійне виготовлення матеріалів;
- маржинального прибутку, який буде втрачено через зменшення частки ринку (відсутність необхідної продукції на складі приведе до того, що покупці віддадуть перевагу продукції конкурента);
- витрат на зупинку і повторний запуск виробничого процесу й ін.

Для визначення очікуваних втрат необхідно знати ймовірний розподіл втрат, що залежить від ймовірного розподілу двох випадкових величин: питомої витрати матеріалу за одиницю часу і часу постачання.

Щоб знайти величину резервного запасу, необхідно визначити ймовірність відсутності запасів на складі, яку можна вважати прийнятною, тобто вибрати рівень обслуговування. Наприклад, якщо допустима ймовірність відсутності запасів складає 6 %, то рівень обслуговування складає 94 %. Рівень обслуговування визначається виходячи зі значимості втрат фірми у разі відсутності запасів: чим вагоміші втрати, тим більшим повинен бути рівень обслуговування. Резервний запас визначають таким чином, щоб ймовірність наявності запасів на складі була більшою від вибраного рівня обслуговування.

Вищеописані критерії прийняття рішень вимагають використання могутнього математичного апарата, зокрема застосування методів лінійного програмування, яке за останні роки отримало значне поширення.

9.5. ВИБІР УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Процес розробки управлінського рішення є змістом «чорної шухляди» — системи розробки рішення. До цього процесу пред'являються такі вимоги:

- якість процесу, обумовлена професіоналізмом особи, що приймає рішення (ОПР), і якість технічних засобів для прийняття рішень повинні бути не нижче якості «входу» системи;
- організація процесу розробки управлінського рішення повинна відповідати принципам пропорційності, безперервності, паралельності, прямоочності, автоматичності, ритмічності, спеціалізації;
- тривалість і вартість процесу розробки управлінського рішення повинні бути мінімальними за умови відповідності рівня якості рішення пропонованим вимогам.

З метою забезпечення високої якості управлінських рішень необхідне дотримання ще й таких основних вимог, як:

- використання до розробок управлінського рішення наукових підходів менеджменту;
- вивчення впливу економічних законів на ефективність управлінського рішення;
- забезпечення посадовця, який приймає рішення, якісною інформацією, яка характеризує параметри «виходу», «входу», «зовнішнє середовище» і «процесу» системи розробки рішення;
- застосування методів функціонально-вартісного аналізу, прогнозування, моделювання і економічного підтвердження кожного рішення;
- структуризація проблеми і побудова дерева мети;
- забезпечення зіставності (порівняння) варіантів рішення;
- забезпечення багатоваріантності рішення;
- автоматизація процесу збору і обробки інформації, процесу розробки і реалізації рішень;
- розробка і функціональність системи відповідності і мотивації якісного і ефективного рішення;
- наявність механізму реалізації рішення.

Виконати перелічені умови підвищення якості і ефективності управлінського рішення досить важко і дорого. Мова про виконання повного набору перелічених умов може йти тільки для раціональних дорогих рішень по дорогих об'єктах (проектах). Разом з тим, конкуренція об'єктивно вимагає кожного інвестора підвищувати якість і ефективність керівного рішення. Саме тому зараз спостерігається тенденція збільшувати кількість урахова-

них умов підвищення якості і ефективності рішень на основі автоматизації системи менеджменту.

Організація процесу розробки управлінського рішення являє собою ув'язаний за цілями, ресурсами, виконавцями, термінами, технологіями і в просторі комплекс робіт з розробки рішення, контроль і координацію їхнього виконання.

Організація розробки управлінського рішення — складний комплекс робіт, що охоплює такі аспекти, як:

— уявне уявлення процесу пізнання елементів технології й організації;

— формулювання вимог до якості рішень;

— визначення кількості і структури етапів і операцій процесу розробки рішень;

— розробка блок-схеми (алгоритму) ухвалення рішення;

— аналіз і прогнозування параметрів, що змінюються, зовнішнього середовища і об'єкта (предмета, проблеми) управлінського рішення і його економічне обґрунтування;

— організація виконання рішення.

Розглянемо коротко перелічені аспекти.

Процес пізнання О. Т. Лебедев і А. Р. Каньковська подають як сукупність таких аспектів:

1. Думка проходить від явища до сутності, від сутності першого роду до сутності другого роду і т. д.

2. На кожному рівні пізнання використовується система понять, складність і зміст яких зростають зі зростанням рівня.

3. На високих рівнях пізнання переходять в категорії.

4. Високі категорії пізнання приєднуються до понять закону, який можна визначити як виявлення, встановлення найбільш загальних, суттєвих і необхідних причинно-наслідкових зв'язків у явищах, що вивчаються. Пізнання законів надає можливість об'єднати усі поняття і категорії у деяку впорядковану систему.

5. Поняття і категорії — це динамічні, доповнювальні і взаємоперехідні уявлення, наділені властивістю до нескінченного розвитку.

6. Понятійний апарат, мистецтво оперувати ним утворюють основу процесу мислення, основу професійної поведінки людини. Чим вищий рівень умінь оперувати професійними поняттями, знаходити між ними зв'язки і залежності, тим більше шансів на успіх у будь-якій сфері діяльності.

Взаємозв'язки законів і основних категорій менеджменту подані на рис. 9.14.

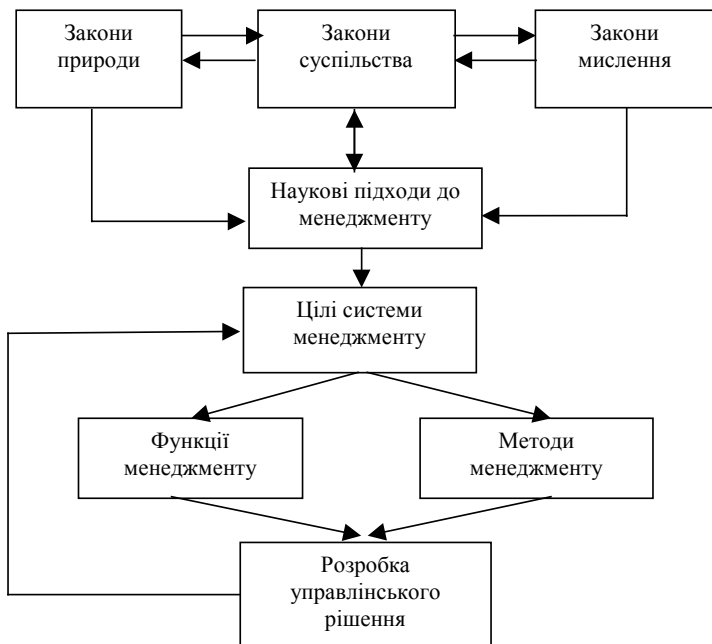


Рис. 9.14. Взаємозв'язки законів і основних категорій менеджменту

Процес пізнання категорії «управлінське рішення» закінчується формулюванням питань, на які мають бути дані відповіді після закінчення розробки рішення. Повторимо їх: Для чого; що; як; кому; з якими затратами; в якій кількості; в які терміни; де? Кому і коли; за якою ціною постачати? Що це дасть інвестору і суспільству в цілому?

Наступний аспект організації розробки управлінського рішення — формулювання вимог до якості рішення.

Етапи і операції процесу прийняття рішень:

- 1) виявлення управлінської проблеми чи завдання;
- 2) попередня постановка цілі;
- 3) збір необхідної інформації;
- 4) аналіз інформації;
- 5) визначення вихідних характеристик проблеми з урахуванням накладених обмежень;
- 6) уточнення цілі і критерію управління, кінцеве їх формулювання;
- 7) обґрунтування і побудова формалізованої моделі проблемної ситуації;
- 8) розробка альтернативних варіантів рішення;

- 9) вибір методу рішення;
- 10) економічне обґрунтування вибраного рішення;
- 11) узгодження рішення з органами управління і виконавцями;
- 12) кінцеве оформлення і утвердження рішення;
- 13) організація виконання рішення;
- 14) контроль виконання рішення;
- 15) стимулювання підвищення якості робіт, економії ресурсів і дотримання термінів;

16) встановлення зворотного зв'язку з особою, що приймає рішення, і, за необхідності, коректування цілі і завдань.

Кожен етап складається з ряду операцій. Наприклад, перший етап — «виявлення управлінської проблеми» — вимагає виконання таких операцій:

- 1.1. Аналіз чи ситуації об'єкта по якісних і ресурсних показниках;
- 1.2. Порівняння ефективності об'єкта з кращими світовими досягненнями в даній галузі;
- 1.3. Визначення розбіжності показників аналізованих об'єктів;
- 1.4. Аналіз літературних джерел, патентного фонду, звітів про НИР; реклаमाцій і претензій споживачів;
- 1.5. Аналіз організаційно-технічного рівня виробництва у виготовлювача і споживача,
- 1.6. Формування напрямків розвитку об'єкта і т. д.

Процес розробки управлінського рішення відноситься до ряду управлінських процесів. Нагадаємо, що аналогічно виробничим **управлінські процеси** поділяються на основні, допоміжні й обслуговуючі. Тільки тут як предмет праці виступає управлінське рішення, інформація, нормативно-технічний чи управлінський документ. Якщо операція спрямована на зміну будь-якого параметра управлінського предмета праці, то цей процес буде основним.

До обслуговуючих управлінських процесів відносяться процеси з нагромадження, контролю і передачі предмета праці. До допоміжних — усі ті, які створюють нормальні умови для протікання основних і обслуговуючих процесів: виготовлення чи придбання, ремонт засобів технічного оснащення і т. п.

Проектування будь-яких процесів здійснюється на основі аналізу і розробки заходів для поглиблення міжвиробничої, внутрішньовиробничої, технологічної і функціональної спеціалізації. Факторами поглиблення будь-якої форми спеціалізації є уніфікація, типізація і стандартизація операцій, процедур, методів, інформації й інших елементів систем керування.

На рис. 9.15. подана спрощена блок-схема розробки управлінського рішення.

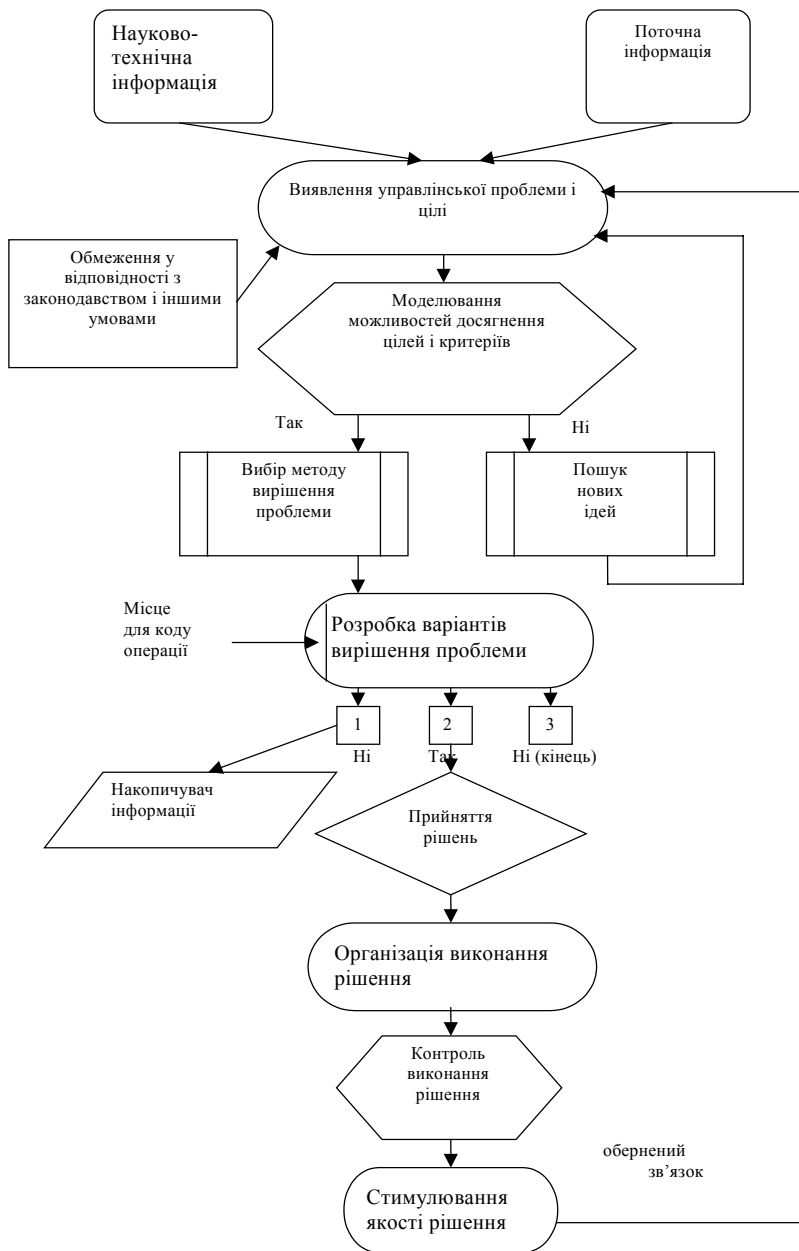


Рис. 9.15. Спрощена блок-схема розробки управлінського рішення

9.6. ЗАРУБІЖНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ПРИЙНЯТТЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Практика прийняття управлінських рішень значною мірою визначається традиціями і звичаями, що існують в тій чи іншій країні.

За останній час в економічній літературі, публікаціях, у засобах масової інформації з'являються твердження, що одним з найважливіших факторів успішного функціонування економіки України, оптимальної реформації базису є застосування сучасних досягнень менеджменту. Адже досвід показує, що найбільші здобутки в галузі управління належать США та Японії, і тому системи менеджменту саме в цих країнах повинні, в першу чергу, привертати увагу фахівців управління. Розумне втілення його із урахуванням особливості розвитку економіки країни та її традицій дасть можливість домогтися впровадження елементів систем ефективного управління на підприємствах, установах, банках тощо.

Характерні риси і особливості американської та японської шкіл менеджменту можемо зобразити у вигляді табл. 9.14.

Таблиця 9.14.

ХАРАКТЕРИСТИКА ОКРЕМИХ АСПЕКТІВ ЯПОНЬСЬКОГО ТА АМЕРИКАНСЬКОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Японія	США
Ротація кадрів	Добір кадрів
Довічний найм	Короткотермінова робота за наймом
Принцип старшинства при оплаті й призначеннях	Оплата за індивідуальні результати роботи
Неформальний контроль	Формальний контроль
Нечіткий опис робочого завдання	Чіткий опис робочого завдання
Колективна відповідальність	Індивідуальна відповідальність
Відсутність посад і завдань	Завдання визначається посадою
Акцент на координацію та співпрацю	Акцент на ефективність і результат
Узгоджене рішення	Індивідуальне рішення
Управління «знизу вверх»	Управління «зверху вниз»
Навчання без відриву від виробництва	Спеціальна програма підвищення кваліфікації
Вербування нових випускників вищих навчальних закладів	Вербування нових випускників і зрілих співробітників
Строкова орієнтація	Підвищена увага до поточних результатів
Підвищена увага до підлеглих	Застосування орієнтації і на людину, і на роботу
Колективне прийняття рішень	Індивідуальне прийняття рішень
Залучення працівників у «гуртки» контролю якості	Застосування індивідуальних способів контролю якості
Орієнтація на обмежену кількість стилів керівництва	Застосування широкого кола стилів керівництва
Переважне застосування традиційної форми влади	Застосування різноманітних форм влади

Розглянемо деякі характерні спільні й відмінні риси в системі управління на основі японського і сучасного українського менеджменту.

Основні відмінності спостерігаються в таких сферах: 1) у процесі планування і прийняття рішень; 2) в організації процесу управління; 3) у контролі й оцінці результату діяльності працівників.

Процес прийняття рішень в американському менеджменті здійснюється окремими індивідами. Крім того, вони ж і несуть персональну відповідальність за їх реалізацію. Дуже важливою вважається швидкість прийняття рішень. Інакше вважається, що компанія управляє недостатньо ефективно, тобто робиться оцінка про некомпетентність менеджера.

Тип управління, в якому організація орієнтована на групову діяльність і колективну відповідальність, притаманний японським підприємствам. Управлінські рішення приймаються шляхом залучення до цього кожного члена колективу, включаючи керівника. Такий метод прийняття рішень вимагає тривалого часу. Японські менеджери тільки регулюють роботу у потрібному напрямку певними методами.

Найважливішими ділянками прийняття рішень є втілення політики капіталовкладень і впровадження нової продукції. У США прийняття рішень щодо капіталовкладень передбачає проведення попередніх розрахунків їх окупності та ефективності. Якщо ефективність чи окупність передбачених капіталовкладень перевищує нуль, то інвестиції доцільні, оскільки зростає капітал фірми. При цьому треба враховувати аналіз окупності й ефективності альтернативних варіантів інвестування, вибираючи з них якомога вищий показник.

Більшість фірм США розробляють річні фінансові плани. Вони містять перелік уже прийнятих проектів або тих, що очікуються до фінансування в наступному році.

В американських компаніях процес прийняття рішень щодо впровадження нової продукції можна поділити на чотири послідовні стадії [57, с. 204].

На першій стадії розробляють ідею або концепцію нового товару. Ідеї для нових товарів і нових сфер підприємницької діяльності збираються від усіх підрозділів фірми, а також від покупців у відділ нових товарів, де фахівці здійснюють оцінку технічних і економічних можливостей фірми і запитів на ринку. У разі позитивної оцінки перспектив нового товару фахівці готують пропозицію, яка використовується поряд з пропозиціями на інші товари для визначення і вивчення пріоритетності.

На другій стадії відбувається розробка виробів силами технологічних фахівців і фахівців-маркетологів, якщо пропозиція отримала підтримку комітету на нові товари. Інженери з виробництва вивчають попередню конструкцію виробів за такими показниками, як якість, вартість, довговічність і у разі потреби вносять до конструкції зміни. Для оцінки вартості одиниці виробу, продажної ціни, прибутку, обсягу продажу й потенційно чистої рентабельності кінцевий варіант виробів аналізується на кілька років уперед. Після цього для остаточного затвердження варіант виробу і план практичної реалізації ідеї по новій продукції знову надходить до комітету.

На третій стадії проводяться як лабораторні, так і «польові» (на ринку) випробування нового товару. За результатами досліджень розробляється детальний план впровадження виробів на ринок, вносяться до них необхідні зміни. Водночас, виходячи з обсягу ринку, вирішується питання, чи варто фінансувати масове виробництво виробу.

На четвертій стадії здійснюється перехід до повномасштабного виробництва на регулярній основі.

Традиційна європейська існуюча система управління поєднує риси японської та американської шкіл: в одному випадку рішення приймаються одноособово, в іншому — цілим колективом відповідальних керівників.

Найважливішою особливістю японської школи управління є система «пожиттєвого найму», тобто гарантованої довготривалої зайнятості. А у США працівник заключає контракт на короткий термін.

Соціологічні опитування свідчать, що у нас також не прийнято працювати на одному підприємстві тривалий час [3, с. 149].

Кожен працівник вибирає вигідний для себе варіант найму. А в період економічної нестабільності тривала зайнятість стає неможливою, оскільки скорочуються обсяги виробництва, звільняється велика кількість робочих місць, назріває банкрутство багатьох підприємств.

Характерною особливістю японської школи управління є система просування та оплати праці з урахуванням стажу роботи на фірмі. Оцінка ділових та моральних якостей працівника і просування його по службі проходить дуже повільно, шляхом поступового, послідовного вивчення ним конкретних видів діяльності того чи іншого відділу фірми. За такого відходу нагромаджується виробничий досвід. Значна увага надається ротатції кадрів, тобто регулярній зміні місця роботи всередині фірми.

В американських фірмах можна зробити кар'єру по службі за більш короткий час. Але вдається це найбільш ініціативним, висококваліфікованим, досвідченим працівникам і за наявності певної підтримки.

В Америці не прийнято працювати на одному місці доти, аж поки виштовхнуть на пенсію, нагородивши золотим годинником. Молодим працівникам навмисне переплачують перші два роки. А як тільки вони навчаться своєї справи, їм не доплачують наступні двадцять років, бо жодна фірма не зможе робити гроші, якщо не платитиме співробітникам менше, ніж бере за їхню працю з клієнтів. Якщо ж хтось протримається двадцять років, посяде високе становище і візьме участь у керівництві фірмою, то йому знову будуть переплачувати. Це принцип сучасного капіталізму — переплачувати, поки людина навчається, і не доплачувати, коли виконує основну роботу. Але при цьому в кожного є стимул піднятися на верхівку, що дасть змогу наглядати за тими, хто працює, і отримувати завищену плату. Таким чином, як тільки працівник опанує своїм фахом, він починає думати або про перехід на іншу роботу, або про підвищення по службі.

На українських підприємствах у більшості випадків працівники працюють за спеціальностями, здобутими у вищих навчальних закладах. Тому людині, яка довгий час пропрацювала на своєму робочому місці, важко перекваліфікуватися. Ротація кадрів у широкому розумінні цього слова у нас, очевидно, не можлива, бо існує вузька спеціалізація, і кожен знає свій чітко визначений обсяг роботи.

Що стосується просування по службі, то в нас минув той час, коли надійний шлях «вибитися в люди» пролягав через комітет комсомолу і партком. Грошовитою і престижною стала кар'єра в гнучких економічних структурах, де старі заходи піднятися по службі не підходять. Вже не спрацьовує закоренілий у свідомості стереотип успішного просування по службі: якщо начальник звернув увагу на початкуючого співробітника, дає йому персональні доручення, то кар'єра забезпечена. Нічого подібного. Дослідники психології ділового життя з'ясували, що від колег і колективу залежать дві третини успіху, а від симпатії керівника — одна третина.

Заробітна плата працівників у японському варіанті стимулює прикріплення працівників до постійного робочого місця протягом тривалого часу і залежить від стажу роботи на одній фірмі. На практиці через цю причину нерідко спостерігається така картина; коли працівник старшого віку, але нижчої кваліфікації

отримує більшу зарплату, ніж його колега висококваліфікований, але молодший за віком. У майбутньому ситуація зміниться, оскільки починають діяти переваги системи «нежиттєвого найму».

У США працівники отримують зарплату залежно від індивідуальних результатів їх діяльності, причому і ставка, і додаткові виплати залежать від кількості та якості праці. Така система стимулює кожного віддаватися своїй роботі.

В Україні майже скрізь спостерігається невідповідність оплати праці і результатів роботи. Це — рецидиви адміністративно-командної системи. Але у період переходу до ринкових відносин все частіше спостерігається здійснення виплат за результатами праці, скорочуються робочі місця, з'являється зацікавленість роботодавця тільки у висококваліфікованих, працездатних, здібних та ініціативних кадрах. Це особливо спостерігається у таких структурах, як банки, фінансові організації, медичні та освітні заклади.

По-різному в японських і американських фірмах здійснюється процес планування. Так, японські компанії формують свої цілі і завдання здебільшого в загальному вигляді. Це і є стратегія фірми на певний період.

В американських фірмах виробляються конкретні критерії та цілі, чітко формулюється постановка завдання. У зв'язку з економічною нестабільністю в Україні нам важко говорити зараз про план розвитку тих чи інших галузей національної економіки. Мабуть, тому уряд і міністерства до цього часу не розробили конкретних планових документів, а прогнозують розвиток економіки у вигляді тих чи інших концепцій, засад, положень, які базуються на побажаннях та очікуваних результатах і які не можна назвати планами.

Отож, ми можемо спостерігати таку картину. Підприємства, які зуміли в умовах ринку швидко зорієнтуватися і вирішили для себе питання постачання і збуту, що раніше були їм гарантовані державою, і надалі продовжують виконувати виробничі програми. Тому вони можуть складати для себе поточні плани на короткий період часу. Інші ж, для яких питання постачання і збуту залишилося не вирішеним, не можуть працювати на повну потужність. Скорочення обсягів виробництва на окремих підприємствах досягає 50 %. У цій ситуації, звичайно, не може йтися про прийняття і розробку конкретних планів. Таким чином, доки не стабілізується наша економіка, підприємства змушені будуть працювати без чітко сформульованих планів і завдань.

Істотна різниця спостерігається також у підготовці кадрів. Щороку великі японські фірми набирають на роботу молодих

людей після закінчення навчального року. Протягом року вони проходять певний курс підготовки. Ті, хто витримає випробувальний строк, включаються у штат фірми. Тобто підготовка японських кадрів проходить без відриву від виробництва. В Америці багато компаній займається розробкою спеціальних програм підвищення кваліфікації. За ними з відривом від виробництва займаються американці, які бажають підвищити рівень професійної майстерності. У нас підготовка кадрів відбувається як з відривом, так і без відриву від виробництва, хоча на сьогодні, коли скорочуються робочі місця і необхідно працевлаштовувати людей, організуються спеціальні курси з перепідготовки та перекваліфікації кадрів при центрах та службах зайнятості.

Крім того, на нашу думку, доцільно було б розробляти спеціальні програми підготовки кадрів з урахуванням нахилів і здібностей певних осіб.

Серед відмінностей можна назвати і ставлення до людського фактора. В західній школі управління використанню цього фактора надається другорядне значення. В японських фірмах можна спостерігати підвищену увагу до підлеглих. У нас останнім часом багато говориться про необхідність акцентувати увагу на людині, але на практиці ця ідея втілення не знайшла, бо існуючі форми й системи оплати праці, способи матеріального стимулювання не дають змоги жодному керівнику зацікавити працівників у кращому виконанні роботи. Ця своєрідна «зрівнялівка» викликала байдужість у ставленні працівників до виконання своїх обов'язків. Тому багато інтелектуальних і висококваліфікованих працівників у пошуках вищої матеріальної оцінки їхньої діяльності змушені були шукати роботу за кордоном. Цей факт значно вплинув на економічний розвиток країни.

На особливу увагу заслуговують також характерні спільні й відмінні риси в системі управління на основі японського і сучасного українського менеджменту німецька школа прийняття управлінських рішень, яка процес прийняття рішення розглядає як складову частину процесів планування і контролю, тому процес рішення має чотири базових етапи:

1. Постановка і формулювання проблеми. Тут вивчається стан справ, визначаються і конкретизуються проблеми та формулюються критерії рішень;

2. Пошук та здобування інформації. На даному етапі визначаються можливості вирішення проблеми, порівнюються ймовірності дії та здійснюється попередній вибір кращих альтернатив;

3. Оцінка управлінського рішення. Тут визначаються передумови для реалізації рішення, прогножуються і класифікуються результати та аналізується рівень можливого ризику;

4. Прийняття рішення, його практичне втілення, оцінка та аналіз.

Пострадянська (російська) школа прийняття управлінського рішення передбачає, що процес прийняття рішення є прямоточним рухом від одного етапу до іншого, тому основними є три стадії:

— формулювання проблеми. На даній стадії здійснюється діагностика та обґрунтування проблеми, а також збирається уся необхідна інформація;

— розробка варіантів рішення. Тут опрацьовуються різноманітні обмеження та розробляються можливі варіанти рішень;

— вибір рішення. На цьому етапі визначаються критерії вибору, вибирається остаточне рішення, після чого здійснюється оцінка можливих наслідків.

Українському бізнесу з урахуванням національної та управлінської культури доцільно застосовувати жорстку систему прийняття управлінських рішень. Вона повинна базуватися на залученні досягнень японського і західного бізнесу, однак за умови їх адаптації до конкретної обстановки. Крім цього, стосунки між керівником і підлеглим за умов колективного обговорення повинні бути більш жорсткими, ніж м'якими.

Отже, з нашої точки зору, прийняття управлінських рішень стає на сьогодні однією з основних проблем удосконалення системи управління. Вироблення і прийняття рішень — творчий процес у діяльності керівників будь-якого рівня. При прийнятті рішень важливо враховувати фактори, які впливають на цей процес. Кількість та якість прийняття рішень залежить від керівника, ситуації, стилю керівництва, культури організації.

У практиці управління важливу роль відіграє зарубіжний досвід прийняття та забезпечення реалізації управлінських рішень. Для України, на сьогодні, переймання даного досвіду є дуже важливим, зокрема таких країн як Японії, Німеччини, США та ін., але сучасним управлінцям не варто також забувати про здобутки власної системи управління.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

- 1. Що Ви розумієте під прийняттям управлінського рішення?*
- 2. За якими ознаками класифікують управлінські рішення?*
- 3. Яка роль корпоративної культури у прийнятті управлінських рішень?*

4. Які Ви знаєте підходи до прийняття управлінських рішень?
5. Охарактеризуйте стадії процесу прийняття управлінських рішень.
6. Які фактори впливають на прийняття управлінських рішень?
7. Які вимоги висуваються до критеріїв прийняття управлінських рішень?
8. Назвіть загальні критерії прийняття управлінських рішень.
9. Що саме визначає і впливає на якість управлінського рішення?
10. Якими критеріями користуються при прийнятті рішень стосовно обсягу і структури випуску продукції?
11. Які критерії прийняття управлінських рішень типу «виробляти» чи «купувати»?
12. Які застосовуються критерії у процесі прийняття рішення при визначенні нижньої межі ціни на продукцію?
13. Які критерії прийняття рішень при ціноутворенні?
14. Якими критеріями слід користуватися при прийнятті рішень в управлінні матеріальними потоками на підприємстві?
15. Яких вимог слід дотримуватися з метою забезпечення високої якості управлінських рішень?
16. Які є спільні й відмінні риси в системі управління на основі японського і сучасного українського менеджменту?
17. У чому полягає особливість німецької школи прийняття управлінських рішень?

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ ОДЕРЖАНИХ ЗНАТЬ

1. Контролінг виник у:

- а) Англії;
- б) Франції;
- в) Німеччині;
- г) США.

2. Контролінг — це система:

- а) управління підприємством;
- б) управління майбутнім;
- в) управління прибутком;
- г) ефективного управління підприємством, його майбутнім для забезпечення тривалого існування.

3. Першим свідченням існування контролінгу вважається:

- а) складання кошторису витрат;
- б) складання фактичних калькуляцій;
- в) складання записів щодо використання грошей і товарів;
- г) поява спеціальної посади та співпраця секретаря і скарбника.

4. Контролінг орієнтується на:

- а) майбутнє;
- б) сучасне;
- в) минуле і сучасне;
- г) сучасне і майбутнє.

5. Концепція контролінгу зародилась:

- а) у 1931 р.;
- б) у середині XIX ст.;
- в) у 60-х роках XX ст.;
- г) у другій половині XIX ст.

6. Для контролінгу характерним є:

- а) системне, комплексне вирішення проблем;
- б) вузьке, ортодоксальне мислення управлінців;
- в) забезпечення максимального прибутку;
- г) розв'язок завдань, що направлені на «виживання» підприємства.

7. Сучасний бізнес:

- а) може обійтись без контролінгу;
- б) не може обійтись без контролінгу;
- в) може обійтись (малий бізнес), не може обійтись (великий і середній бізнес);
- г) може обійтись (великий і середній бізнес), не може обійтись (малий бізнес).

8. Знання контролінгу необхідні, перш за все, бізнесменам, які:

- а) мають значний досвід роботи у бізнесі;
- б) роблять у бізнесі свої перші кроки;
- в) займаються бізнесом незалежно від часу і досвіду;
- г) правильна відповідь відсутня.

9. Ефективність малого бізнесу залежить, у першу чергу, від:

- а) ефективної роботи контролерів;
- б) ефективного менеджменту;
- в) досвіду роботи підприємців;
- г) усіх вищеперелічених складників.

10. Роль контролера полягає у:

- а) наданні інформації для планування;
- б) здійсненні управлінських функцій;
- в) виконанні функцій стратега корпорацій;
- г) здійсненні усіх вищеперелічених завдань.

11. Рівень професійної підготовки контролерів дає змогу:

- а) впорядковувати ідеї і враження;
- б) формувати логічні висновки;
- в) перевіряти базові передумови і піддавати критиці пропозиції;
- г) здійснювати усі вищеперелічені дії.

12. Найбільша віддача контролерів забезпечується завдяки:

- а) входженню їх у менеджмент;
- б) виконанню ролі стратегів корпорацій;
- в) підпорядкуванню президенту або члену ради директорів фірми;
- г) наявності спеціального відділу «Контролінг і фінанси».

13. Освіта видатних контролерів базується на широких академічних знаннях:

- а) з маркетингу, менеджменту і обробки даних;
- б) основ рахівництва і управління виробничими процесами;
- в) основних філософських дисциплін;
- г) усіх вищеперелічених дисциплін.

14. Участь у яких сферах діяльності передує роботі на посаді контролера?

- а) проектно-конструкторські роботи;
- б) виробнича діяльність;
- в) постачальницько-збутова діяльність;
- г) усі вищеперелічені види діяльності, а також інші, які є основними у даному бізнесі.

15. У чому полягає значення контролінгу?

- а) у забезпеченні ефективного управління фірмою;
- б) у забезпеченні довгострокового існування фірми;
- в) у поєднанні обох перелічених пунктів;
- г) у забезпеченні прибутковості й рентабельності діяльності.

16. Контролінг можна використовувати в Україні на початках як систему:

- а) порівняння фактичних даних з плановими (базовими);
- б) оперативного управління фінансовими результатами діяльності;
- в) контролю за виробничими затратами;
- г) зіставлення (співвідношення) виторгу із затратами.

17. З метою запровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах доцільно використовувати:

- а) досвід роботи зарубіжних фірм;
- б) перекладні літературні видання;
- в) публікації вітчизняних науковців;
- г) усе вищеперелічене.

18. Однією з причин, яка гальмує впровадження контролінгу в Україні, є:

- а) розбіжності в організації бухгалтерського обліку;
- б) відмінності у обчисленні фінансового результату;
- в) неоднорідність у групуванні й обліку затрат;
- г) відмінності у вирахованні суми обороту по реалізації.

19. Який нормативний акт містить тлумачення поняття «витрати»?

- а) Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- б) П (С) БО 16 «Витрати»;
- в) Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг);
- г) усі перелічені нормативні акти.

20. Витрати обігу мають місце у:

- а) промисловості;
- б) сільському господарстві;
- в) будівництві;
- г) торгівлі.

21. Що саме із наведеного нижче не визнається витратами і з цієї причини не включається до звіту про фінансові результати?

- а) вартість використаних матеріальних цінностей на виконання ремонтних робіт;
- б) заробітна плата працівників апарату управління;
- в) авансова оплата послуг управління механізацією;
- г) загальновиробничі витрати.

22. Що саме із наведеного нижче не відноситься до валових витрат?

- а) витрати на охорону праці;
- б) витрати на реалізацію продукції;
- в) витрати на підготовку і організацію виробництва;
- г) правильна відповідь відсутня.

23. Затрати групуються за класифікаційними ознаками, яких нараховується:

- а) неповних десять;
- б) близько двадцяти;
- в) майже п'ятдесят;
- г) понад тридцять.

24. За якою класифікаційною ознакою витрати поділяються на продуктивні і непродуктивні?

- а) доцільністю;
- б) згідно з роллю у процесі виробництва;
- в) ступенем однорідності;
- г) ставленням до технологічного процесу.

25. Що з наведеного нижче не відноситься до витрат, які групуються за видами діяльності?

- а) витрати операційної діяльності;
- б) витрати другорядної діяльності;
- в) витрати фінансової діяльності;
- г) витрати інвестиційної діяльності.

26. Постачально-заготівельні, виробничі, збутові витрати відносяться до витрат, які згруповані за класифікаційною ознакою:

- а) періодичністю виникнення;
- б) залежно від діяльності підприємства;
- в) фазами кругообігу засобів;
- г) охоплення нормуванням.

27. Які з наведених нижче витрат не відносяться до комплексних?

- а) матеріальні витрати;
- б) витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування;
- в) адміністративні витрати;
- г) витрати на збут продукції.

28. Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці відносяться до витрат, які згруповані за класифікаційною ознакою:

- а) ступенем однорідності;
- б) залежно від об'єкта управління;
- в) ставленням до технологічного процесу;
- г) економічним змістом.

29. Маржинальні та диференціальні витрати є різновидами класифікаційної ознаки витрат:

- а) з метою оцінки запасів та визначення фінансового результату;
- б) з метою прийняття управлінських рішень;
- в) з метою контролю виконання;
- г) правильна відповідь відсутня.

30. Витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення називаються:

- а) можливими;
- б) дійсними;
- в) релевантними;
- г) змінними.

31. Витрати на продукцію та витрати періоду є різновидами класифікаційної ознаки витрат:

- а) з метою оцінки запасів та визначення фінансового результату;
- б) з метою прийняття управлінських рішень;
- в) з метою контролю виконання;
- г) правильна відповідь відсутня.

32. Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції називаються:

- а) диференціальними;
- б) нерелевантними;
- в) маржинальними;
- г) виробничими.

33. Релевантні та нерелевантні витрати є різновидами класифікаційної ознаки витрат:

- а) з метою оцінки запасів та визначення фінансового результату;
- б) з метою прийняття управлінських рішень;
- в) з метою контролю виконання;
- г) правильна відповідь відсутня.

34. Витрати, що складають різницю між альтернативними рішеннями називаються:

- а) маржинальними;
- б) дійсними;
- в) диференціальними;
- г) можливими.

35. Грошовий вираз витрат на виробництво продукції — це:

- а) валові витрати підприємства;
- б) собівартість продукції;
- в) витрати обігу;
- г) усі відповіді правильні.

36. Яку назву носить собівартість продукції, що характеризує витрати конкретного підприємства, які пов'язані з випуском продукції:

- а) повна;
- б) середньогалузева;
- в) виробнича;
- г) індивідуальна.

37. Облік затрат за місцями виникнення отримав застосування:

- а) наприкінці XIX ст.;
- б) на початку XX ст.;
- в) в середині XX ст.;
- г) наприкінці XX ст.

38. Підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи і затрати, називається:

- а) центром витрат;
- б) центром відповідальності;
- в) центром прибутку;
- г) центром інвестицій.

39. Управлінський облік виник в Україні:

- а) на початку XX ст.;
- б) в середині XX ст.;
- в) наприкінці XX ст.;
- г) на початку XXI ст.

40. Які з наведених нижче ознак не властиві управлінському обліку?

- а) закріплена законодавчо;
- б) не регламентується;
- в) залежить від потреб підприємства;
- г) правильна відповідь відсутня.

41. Найбільш суттєвими ознаками управлінського обліку є:

- а) конфіденційність;
- б) підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи;
- в) забезпечення внутрішніх потреб підприємства в інформації;
- г) усі відповіді правильні.

42. Управлінський облік є:

- а) відокремленим видом обліку;
- б) складовою частиною бухгалтерського обліку;
- в) внутрішньогосподарським обліком;
- г) усі відповіді правильні.

43. Вихідним елементом системи контролінгу є:

- а) управлінський облік;
- б) фінансовий облік;
- в) податковий облік;
- г) усі відповіді правильні.

44. Інформація про собівартість продукції є:

- а) конфіденційною;
- б) призначена для службового користування;
- в) не підлягає розголошенню;
- г) усі відповіді правильні.

45. Поділ методів управлінського обліку за фактичною, нормативною, плановою собівартістю характерний для такої класифікаційної ознаки, як:

- а) об'єкти обліку затрат;
- б) інтерпретація поняття затрат;
- в) характер даних;
- г) повнота включення до складу собівартості.

46. Що з наведеного нижче немає відношення до такої класифікаційної ознаки методу управлінського обліку, як «об'єкти обліку затрат»:

- а) облік за змінними затратами;
- б) облік за видами затрат;
- в) облік за центрами затрат;
- г) облік, диференційований за базами розподілу затрат.

47. Варіанти обліку затрат з фіксованим обсягом випуску продукції та з обсягом випуску продукції, який змінюється, властиві:

- а) обсягу затрат за фактичною собівартістю;
- б) обсягу затрат за нормативною собівартістю;
- в) обсягу затрат за плановою собівартістю;
- г) обсягу затрат за плановою і нормативною собівартістю.

48. Який із наведених нижче методів обліку затрат не має жодного відношення до системи обліку за неповною собівартістю:

- а) простий «директ-костинг»;
- б) облік планових граничних затрат;
- в) «стандарт-кост»;
- г) облік покриття постійних затрат.

49. Простота є найважливішою перевагою варіанта обліку затрат за фактичною собівартістю:

- а) базового;
- б) за плановими цінами;
- в) за цінами минулого періоду;
- г) правильна відповідь відсутня.

50. Планові значення показників використовуються в обліку за неповною собівартістю:

- а) при простому «директ-костингу»;
- б) в обліку покриття постійних затрат;
- в) в обліку покриття постійних затрат з відносними прямими затратами;
- г) в обліку планових граничних затрат.

51. Нормативний облік затрат може здійснюватись таким чином:

- а) повністю за нормативними затратами;
- б) паралельно за фактичними та нормативними затратами;
- в) змішаним способом;
- г) будь-яким із перелічених вище.

52. Однопередільний і багатопередільний варіанти є різновидами..... методу обліку затрат:

- а) попроцесного;
- б) попередільного;
- в) позамовного;
- г) нормативного.

53. Облік лише того, що повинно відбутися, властивий:

- а) системі «стандарт-кост»;
- б) системі «директ-костинг»;
- в) позамовному методу;
- г) усі відповіді правильні.

54. Що саме із наведеного нижче не має відношення до стандартів, які класифікують залежно від рівня використання потужності:

- а) теоретичні;
- б) поточні;
- в) минулого середнього виконання;
- г) нормального виконання.

55. Нормативи, які встановлюють мету, до якої слід наближатися, мають назву:

- а) базові;
- б) досягнуті в даний час;
- в) ідеальні;
- г) полегшені.

56. Система калькулювання собівартості, яка базується лише на основі прямих виробничих затрат, називається:

- а) «директ-кост»;
- б) «стандарт-кост»
- в) на основі діяльності;
- г) своєчасного виробництва.

57. Калькулювання на базі повної собівартості дає можливість визначити прибуток в розрахунку на одиницю продукції:

- а) тільки після закінчення звітного періоду;
- б) у процесі виробничої діяльності;
- в) після завершення збуту продукції;
- г) у будь-який момент.

58. Недоліком обліку сум покриття є:

- а) доповнення обліку повних затрат;
- б) організації обліку сум покриття в розрізі клієнтів;
- в) необхідність розподілу затрат кожного виду у місці їх виникнення;
- г) ведення ступеневого обліку покриття постійних затрат на базі граничних затрат.

59. Облік повних затрат доцільно вести у разі:

- а) повного завантаження виробничих потужностей;
- б) монопольного становища на ринку;
- в) одного з двох вищенаведених випадків;
- г) неповного завантаження виробничих потужностей.

60. Облік сум покриття доцільно вести у випадку:

- а) повного завантаження виробничих потужностей;
- б) монопольного становища на ринку;
- в) одного з двох вищеперелічених випадків;
- г) неповного завантаження виробничих потужностей.

61. Контролінг без детального обліку сум покриття:

- а) можливий;
- б) неможливий;
- в) можливий в умовах дрібносерійного виробництва;
- г) можливий в умовах випуску одного виду продукції.

62. Доповнення традиційного обліку повних затрат детальним обліком сум покриття дає змогу:

- а) управляти підприємством при неповному завантаженні виробничих потужностей;
- б) управляти підприємством при повному завантаженні виробничих потужностей;
- в) розраховувати ефективність і надавати відповідні дані службі контролінгу;
- г) здійснювати усі вищенаведені дії.

63. З граничними і постійними затратами має справу:

- а) I тип організації обліку сум покриття;
- б) II тип організації обліку сум покриття;
- в) облік повних затрат;
- г) усі вищеперелічені методи.

64. Автором II типу організації обліку сум покриття є:

- а) Кільгер;
- б) Плаут;
- в) Рібель;
- г) жоден із перелічених вчених не є автором вказаного типу обліку сум покриття.

65. Обліком граничних фактичних затрат називають:

- а) I тип організації обліку сум покриття;
- б) II тип організації обліку сум покриття;
- в) облік повних затрат;
- г) жоден із перелічених видів не відноситься до вказаного.

66. I-ий тип організації обліку сум покриття придатний для:

- а) підприємств, які випускають однорідну продукцію;
- б) підприємств сфери послуг;
- в) підприємств, які спеціалізуються на випуску різномірної продукції;
- г) будь-якого типу підприємств.

67. Обліком граничних планових затрат називають:

- а) I тип організації обліку сум покриття;
- б) II тип організації обліку сум покриття;
- в) облік повних витрат;
- г) жоден із перелічених видів не відноситься до вказаного.

68. II-ий тип організації, обліку сум покриття придатний для:

- а) підприємств, які випускають однорідну продукцію;
- б) підприємств сфери послуг;
- в) підприємств, які спеціалізуються на випуску різномірної продукції;
- г) будь-якого типу підприємств.

69. Не мають ніякого відношення до I типу обліку сум покриття:

- а) Кільгер і Плаут;
- б) Ате і Меллерович;
- в) Пауль Рібель;
- г) жоден із перелічених авторів.

70. Безпосередньо зв'язані з I типом обліку сум покриття:

- а) Кільгер і Плаут;
- б) Ате і Меллерович;
- в) вищеперелічені автори;
- г) Пауль Рібель.

71. Суми покриття на базі граничних затрат:

- а) менші, ніж на базі виробничих затрат;
- б) більші, ніж на базі виробничих затрат;
- в) дорівнюють тим, що на базі виробничих затрат;
- г) не є зіставними з тими, що на базі виробничих затрат.

72. Критерієм якого методу обліку результатів є пряме віднесення затрат на носії і місця виникнення затрат:

- а) обліку повних затрат;
- б) обліку часткових затрат (I тип організації);
- в) обліку часткових затрат (II тип організації);
- г) обліку часткових затрат.

73. Вибір взаємодіючих величин є характерною ознакою для обліку:

- а) повних затрат;
- б) сум покриття;
- в) I типу організації обліку часткових затрат;
- г) II типу організації обліку часткових затрат.

74. В умовах організації обліку повних затрат прибуток визначається на основі виробничого результату з урахуванням зміни запасів:

- а) на базі затрат на виготовлення;
- б) па базі граничних затрат на виготовлення;
- в) на базі виробничих затрат;
- г) без урахування зміни запасів.

75. Критерієм якого методу обліку результатів є пряме або непряме віднесення затрат на носії і місця виникнення затрат?

- а) обліку повних затрат;
- б) обліку часткових затрат (I тип організації);
- в) обліку часткових затрат (II тип організації);
- г) обліку часткових затрат.

76. Вибір взаємодіючих ієрархічних рівнів є характерною ознакою для обліку:

- а) повних затрат;
- б) сум покриття;
- в) I типу організації обліку часткових затрат;
- г) II типу організації обліку часткових затрат.

77. В умовах I типу організації обліку сум покриття прибутков визначається на основі виробничого результату з урахуванням зміни запасів:

- а) на базі затрат на виготовлення;
- б) на базі граничних затрат на виготовлення;
- в) на базі виробничих затрат;
- г) без урахування зміни запасів.

78. Критерієм якого методу обліку результатів є поведінка видів затрат відносно рівня завантаження виробничих потужностей?

- а) обліку повних затрат;
- б) обліку часткових затрат (I тип організації);
- в) обліку часткових затрат (II тип організації);
- г) обліку часткових затрат.

79. Вибір бази розподілу є характерною ознакою для обліку:

- а) повних затрат;
- б) сум покриття;
- в) I типу організації обліку часткових затрат;
- г) II типу організації обліку часткових затрат.

80. В умовах II типу організації обліку сум покриття прибутков визначається на основі виробничого результату з урахуванням зміни запасів:

- а) на базі затрат на виготовлення;
- б) на базі граничних затрат на виготовлення;
- в) на базі виробничих затрат;
- г) без урахування зміни запасів.

81. Бюджетування — це:

- а) складання і затвердження балансу доходів і витрат;
- б) проведення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»;
- в) прогнозування виробничих затрат;
- г) планування, яке здійснено на основі проведеного стратегічного аналізу.

82. З метою оцінки фактичних результатів в якості бази краще використовувати:

- а) звітні дані минулих років;
- б) дані базового періоду;
- в) бюджетні дані;
- г) будь-які з наведених.

83. Бюджетний цикл в організаціях з належним рівнем управління, як правило, включає... етапів:

- а) три;
- б) чотири;
- в) п'ять;
- г) шість.

84. Стосовно до вихідних даних розрізняють бюджети:

- а) динамічні і статичні;
- б) жорсткі і гнучкі;
- в) гнучкі і статичні;
- г) оперативні і зведені.

85. Капітальними бюджетами досить часто називають бюджети:

- а) жорсткі;
- б) довгострокові;
- в) оперативні;
- г) зведені.

86. Коригуванню на наступні періоди піддаються бюджети:

- а) гнучкі;
- б) динамічні;
- в) статичні;
- г) основні.

87. Оперативний бюджет для виробничих компаній складається з... кроків (етапів):

- а) трьох;
- б) п'яти;
- в) семи;
- г) дев'яти.

88. В основі кількісного обґрунтування бізнес-плану лежить (лежать) бюджет (бюджети):

- а) продажів;
- б) виробництва;
- в) прибутку;
- г) усі вищеперелічені бюджети.

89. Що не є складовою частиною основного бюджету?

- а) бюджет капіталу;
- б) грошовий бюджет;
- в) проект балансу;
- г) бюджет прибутку.

90. Для проектування продажів беруться до уваги, як правило,... фактори (ів):

- а) чотири;
- б) вісім;
- в) дванадцять;
- г) шістнадцять.

91. Який з наведених факторів не має ніякого відношення до проектування продажів?

- а) обсяг продажів минулого (попереднього) періоду;
- б) економічні і природні умови;
- в) сезонні коливання;
- г) усі фактори мають безпосереднє відношення до проектування продажів.

92. Комбінація функціонального, статистичних методів та групового прийняття рішень, як правило, використовується з метою:

- а) складання основного бюджету;
- б) перевірки достовірності оперативного бюджету;
- в) підвищення ефективності прогнозування;
- г) усіх перелічених дій.

93. Стандарти — це:

- а) проектні затрати на одиницю продукції;
- б) проектні затрати на весь обсяг продукції;
- в) норми витрачання окремих видів ресурсів;
- г) нормативи витрат (за статтями затрат) на випуск продукції.

94. Стандарти у переважній більшості країн поділяються на такі види:

- а) теоретичні і практичні;
- б) досконалі і поточні;
- в) ідеальні і реальні;
- г) ефективні і дійсні.

95. Удосконалення стандартів полягає у їх:

- а) зниженні;
- б) підвищенні;
- в) періодичному перегляді;
- г) постійній зміні.

96. Максимально ефективними стандартами можна вважати лише:

- а) поточні;
- б) реальні;
- в) виробничі;
- г) теоретичні.

97. Такі фактори, як «ставка» і «продуктивність», мають відношення до визначення відхилень стандартних витрат від фактичних щодо:

- а) прямих витрат;
- б) постійних накладних витрат;
- в) змінних накладних витрат;
- г) прямих і виробничих накладних витрат.

98. Переважна більшість західних фірм і компаній здійснюють... рівневий аналіз відхилень стандартних витрат:

- а) двох;
- б) трьох;
- в) чотирьох;
- г) п'яти.

99. Відхилення від гнучкого бюджету є характерним для відхилень за рахунок:

- а) тарифних ставок і продуктивності праці;
- б) цін і ефективності;
- в) обох перелічених варіантів;
- г) кошторису і обсягу.

100. Відхилення стандартних витрат виявляються шляхом зіставлення:

- а) фактичних витрат і стандартних витрат;
- б) стандартних витрат на фактичний випуск і фактичних витрат;
- в) стандартних витрат і фактичних витрат;
- г) фактичних витрат і стандартних витрат на фактичний випуск.

101. Які бувають відхилення?

- а) позитивні і негативні;
- б) обліковані і необліковані;
- в) матеріальні і вартісні;
- г) усі відповіді правильні.

102. На відхилення матеріальних витрат впливають такі фактори:

- а) норм;
- б) цін;
- в) кількість (обсяг);
- г) усі перелічені фактори.

103. Що із наведеного нижче не має жодного відношення до аналізу відхилень?

- а) порівняння;
- б) ланцюгові підстановки;
- в) коливання;
- г) зіставлення.

104. Запас фінансової стійкості відноситься до такого методу оперативного контролінгу, як:

- а) граничні величини;
- б) «вузькі місця» результатів діяльності;
- в) мотивація для одержання позитивного результату;
- г) правильна відповідь відсутня.

105. Із сукупності методів диференціації витрат найбільш точним вважається метод:

- а) графічний;
- б) найбільших і найменших витрат;
- в) найменших квадратів;
- г) статистичний.

106. З метою прогнозування діяльності фірми на недалеку і тривалу перспективу першочергового значення набуває облікова інформація, що стосується:

- а) результатів діяльності;
- б) затрат фірми;
- в) стану активів;
- г) стану пасивів.

107. Для прийняття оперативних управлінських рішень типу: «Виробляти чи купувати», «Де продавати», «По якій ціні продавати», і т. п. використовується система обліку:

- а) за змінними затратами;
- б) за постійними затратами;
- в) за повними затратами;
- г) будь-яка з вищеперелічених залежно від специфіки діяльності фірми чи підприємства.

108. Аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» в загальному випадку називають:

- а) оперативним аналізом витрат;
- б) стратегічним аналізом витрат;
- в) поточним аналізом витрат;
- г) просто аналізом витрат.

109. Аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» складається з... етапів (стадій):

- а) двох;
- б) трьох;
- в) чотирьох;
- г) п'яти.

110. Визначення точки безбитковості є... етапом аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»:

- а) початковим;
- б) центральним;
- в) заключним;
- г) не є жодним з етапів аналізу.

111. Точку безбитковості можна розраховувати:

- а) методом рівняння;
- б) методом маржинального доходу;
- в) графічним методом;
- г) будь-яким з перелічених методів.

112. Маржинальний дохід — це:

- а) продажі — постійні витрати;
- б) продажі — змінні витрати;
- в) продажі — витрати (постійні + змінні);
- г) змінні витрати — постійні витрати.

113. Результат впливу зміни витрат, ціни та обсягу реалізації на прибуток можна визначити шляхом:

- а) порівняння звітів про прибуток;
- б) диференціального аналізу;
- в) порівняння маржинального доходу;
- г) будь-яким з перелічених методів.

114. Що з наведеного не відноситься до традиційних обмежувальних припущень у процесі проведення аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»?

- а) прибуток визначається виходячи із змінних затрат;
- б) обсяг виробництва дорівнює обсягу продажів;
- в) оцінка невизначеності витрат (доходів) ігнорується;
- г) все відноситься.

115. Що з наведеного не відноситься до традиційних допусків в процесі проведення аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»?

- а) ціна реалізації незмінна;
- б) продуктивність не змінюється;
- в) відсутні структурні зрушення;
- г) виготовляється лише один продукт.

116. Релевантні доходи і витрати — це доходи і витрати, які:

- а) мали місце у минулому;
- б) мають місце зараз;
- в) можуть мати місце у майбутньому;
- г) можуть вплинути на прийняття рішення.

117. Характерною ознакою нерелевантних доходів і витрат є те, що вони:

- а) однакові для альтернативних рішень;
- б) різні для альтернативних рішень;
- в) можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;
- г) жодна з перелічених ознак не є характерною для нерелевантних доходів і витрат.

118. У зв'язку з динамічністю бізнесу користувачам аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» необхідно:

- а) користуватися незмінно традиційними допусками і припущеннями з метою вироблення певного стереотипу;
- б) час від часу здійснювати перегляд допусків і припущень;
- в) постійно переглядати допуски і припущення;
- г) відмовитися від використання допусків і припущень.

119. Використання гіпотетичної одиниці продукції має місце:

- а) в умовах однопродуктового виробництва;
- б) при розрахунку точки беззбитковості;
- в) при розрахунку точки беззбитковості в умовах багатопродуктового виробництва;
- г) при розрахунку маржинального доходу в умовах однопродуктового виробництва.

120. «Маржа безпеки» — це показник, який має безпосереднє відношення до:

- а) аналізу невизначеності та відчутності;
- б) введення обмежувальних припущень і допусків;
- в) впливу комбінації продажів на чистий прибуток;
- г) усіх вищеперелічених тлумачень.

121. Порівняння маржинального доходу з валовим прибутком здійснюється з метою:

- а) визначення різниці між вказаними показниками і на цій основі прийняття рішення щодо доцільності виробничої діяльності;
- б) вибору оптимальної виробничої програми;
- в) оптимального використання обмежених ресурсів.
- г) оптимального використання обмежених ресурсів та вибору оптимальної виробничої програми.

122. З метою найбільш оптимального використання ресурсів

доцільно:

- а) порівняти маржинальний дохід з чистим прибутком;
- б) розрахувати маржинальний дохід на обмежувальний фактор;
- в) розрахувати валовий прибуток;
- г) зіставити чистий і валовий прибуток.

123. Визначення прибутку, розуміючи усі внутрішні фактори, що впливають на прибуток, являє собою суть:

- а) диференціального аналізу;
- б) маржинального доходу на обмежувальний фактор;
- в) комбінації продажів на чистий прибуток;
- г) аналізу відчутності.

124. Коефіцієнт маржинального доходу — це:

- а) відношення маржинального доходу на одиницю до ціни за одиницю;
- б) відношення маржинального доходу до обсягу продажів;
- в) відношення обсягу продажів до змінних витрат;
- г) відношення змінних витрат до обсягу продажів.

125. Для визначення величини бажаного прибутку необхідно мати такі показники:

- а) обсяг продажів, змінні витрати, коефіцієнт маржинального доходу;
- б) постійні витрати, змінні витрати, обсяг продажів;
- в) обсяг продажів, постійні витрати, коефіцієнт маржинального доходу;
- г) обсяг продажів у натуральному виразі, ціну за одиницю, змінні витрати на одиницю.

126. Які є методи контролінгу?

- а) ретроспективні і оперативні;
- б) оперативні і стратегічні;
- в) ретроспективні і перспективні;
- г) перспективні і сучасні.

127. Здійснювати активне управління прибутком покликані методи контролінгу:

- а) оперативні;
- б) ретроспективні;
- в) перспективні;
- г) стратегічні;

128. Забезпечити довгострокове існування підприємства покликані методи контролінгу:

- а) оперативні;
- б) ретроспективні;
- в) перспективні;
- г) стратегічні.

129. Документування і стимулювання характерні для таких методів контролінгу:

- а) «вузькі місця» результатів діяльності;
- б) мотивація для досягнення результатів;
- в) пошук та прийняття до уваги граничних величин;
- г) планування результатів.

130. Які методи контролінгу діють поза лінією (по той бік) часового горизонту?

- а) оперативні;
- б) ретроспективні;
- в) перспективні;
- г) стратегічні.

131. Вияв і ліквідація характерні для таких методів контролінгу:

- а) облік результатів;
- б) аналіз результатів;
- в) контроль результатів;
- г) «вузькі місця» результатів діяльності.

132. Які методи контролінгу втрачають свою силу на лінії часового горизонту?

- а) оперативні;
- б) ретроспективні;
- в) перспективні;
- г) стратегічні.

133. У чому проявляється спільність методів контролінгу?

- а) у забезпеченні прибутковості;
- б) у забезпеченні ліквідності;
- в) у забезпеченні рентабельності всіх видів діяльності;
- г) у всіх перелічених діях.

134. Які методи контролінгу є засобом вияву і ліквідації «вузьких місць» у межах (рамках) часового горизонту?

- а) оперативні;
- б) ретроспективні;
- в) перспективні;
- г) стратегічні.

135. Суть пошуку та прийняття до уваги граничних величин, як методу контролінгу, полягає у:

- а) вияві їх та ліквідації;
- б) документуванні і стимулюванні;
- в) визначенні мінімального розміру випуску серії (партії) продукції, мінімального обсягу продажів, мінімальної ціни;
- г) здійсненні всіх вищеперелічених дій.

136. На основі аналізу сум покриття наростаючим підсумком планових сум покриття і ступенів покриття з одночасним аналізом планових і фактичних даних здійснюється:

- а) управління результатами;
- б) планування результатів;
- в) аналіз результатів;
- г) контроль за результатами.

137. При побудові роботи служби інформації з метою найбільш раннього виявлення «вузьких місць» контролеру допомагають методи контролінгу:

- а) оперативні;
- б) ретроспективні;
- в) перспективні;
- г) стратегічні.

138. Взаємозв'язок видів контролінгу проявляється у:

- а) спільній меті;
- б) забезпеченні прибутковості;
- в) використанні однакових за своєю назвою методів контролінгу;
- г) взаємодії усіх вищеперелічених заходів.

139. Суть методу контролінгу «облік результатів» полягає у виборі:

- а) правильної методики розрахунку фінансового результату;
- б) правильного методу обліку затрат на реалізовану продукцію;
- в) достовірного розрахунку фактичної собівартості продукції;
- г) усіх вищеперелічених дій.

140. Шляхом ідентифікації з духом фірми і її філософією досягається:

- а) контроль за результатами;
- б) управління результатами;
- в) планування результатів;
- г) мотивація для одержання позитивного результату.

141. Використання методу нарахування комісійних з результатів у поєднанні з принципом нарахування премії за виконання планів і обліком сум покриття в розрізі клієнтів характерне для такого методу контролінгу, як:

- а) планування результатів;
- б) контроль за результатами;
- в) управління результатами;
- г) мотивація для одержання позитивного результату.

142. За основними параметрами прийняття рішень з деталізованим визначенням і аналізом порядку переваги (ранжування) товарів в умовах повного завантаження і недовантаження потужностей здійснюється:

- а) аналіз результатів;
- б) планування результатів;
- в) управління результатами;
- г) контроль за результатами.

143. Суть методу контролінгу «аналіз вузьких місць і потенціалу» полягає у:

- а) виборі ключових факторів та їх застосуванні у процесі аналізу сильних і слабких сторін;
- б) реалізації планів-заходів для посилення сильних сторін підприємства і ліквідації слабких сторін;
- в) аналізі «вузьких місць» із складанням стратегічного балансу;
- г) здійснення всіх вищеперелічених дій.

144. Взаємозв'язок методів контролінгу відбувається через:

- а) погодження мети;
- б) управління цілями;
- в) досягнення мети;
- г) усі вищеперелічені дії.

145. На обличчя або культуру фірми мають вплив:

- а) поведінка фірми;
- б) «зовнішній вигляд» фірми;
- в) комунікації фірми;
- г) усі вищеперелічені чинники.

146. Від можливостей подання і передбачення стану підприємства, від погодження цілей оперативного і стратегічного менеджменту залежить:

- а) погодження мети;
- б) управління цілями;
- в) досягнення мети;
- г) будь-що із вищеперелічених елементів.

147. Від можливостей реалізувати принципи оперативного менеджменту і здібностей відповідних спеціалістів залежить:

- а) погодження мети;
- б) управління цілями;
- в) досягнення мети;
- г) будь-що з перелічених елементів.

148. Від можливості прийняття рішення в рамках оперативного і стратегічного менеджменту залежить:

- а) погодження мети;
- б) управління цілями;
- в) досягнення мети;
- г) будь-що з вищеперелічених елементів.

149. Одним з головних завдань, які слід вирішити при проведенні експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства, є:

- а) комплексна оцінка господарської діяльності;
- б) аналіз фінансового стану;
- в) аналіз ефективності використання ресурсів підприємства;
- г) усі відповіді правильні.

150. Що не має жодного відношення до позаоблікових джерел інформації, яка використовується для експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства?

- а) касова книга;
- б) результати перевірок податкової служби;
- в) дані лабораторного контролю;
- г) матеріали виробничих засідань.

151. Оцінка очікуваного виконання плану є:

- а) одним із видів завдань, які слід вирішити при проведенні експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства;
- б) одним із видів цілей діагностики фінансово-господарського стану підприємства;
- в) змістом експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства;
- г) немає жодного відношення до експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства.

152. Аналіз життєвих циклів попиту товару є одним із головних завдань стратегії:

- а) ціноутворення;
- б) інвестиційної діяльності підприємства;
- в) запобігання банкрутству;
- г) товарної.

153. Що із наведеного нижче не відноситься до стратегії ціноутворення?

- а) правила поведінки підприємства залежно від кон'юнктури ринку;
- б) прийоми цінової конкуренції;
- в) раннє виявлення кризових тенденцій;
- г) методи оцінки цінової еластичності попиту.

154. Узагальнення усіх складників економічної стратегії, по суті, відбувається у:

- а) стратегії поведінки фірми на фінансових ринках;
- б) стратегії зовнішньоекономічної діяльності;
- в) стратегії інвестиційної діяльності;
- г) стратегії запобігання банкрутству фірми.

155. Стратегічний розрив — це:

- а) різниця між стратегічним планом і можливостями підприємства;
- б) різниця між бажаним станом підприємства і дійсним;
- в) елемент методу стратегічної діагностики «аналізу розривів»;
- г) усі відповіді правильні.

156. Найбільш розповсюдженим методом діагностики стратегічної позиції підприємства вважають:

- а) SWOT — аналіз;
- б) матрицю БКГ, матрицю «Мак — Кінсі»;
- в) конкурентний аналіз;
- г) усі відповіді правильні.

157. Необхідність діагностики за слабкими сигналами виникає в ситуації, коли рівень нестабільності середовища підприємства:

- а) незначний;
- б) надзвичайно високий;
- в) суттєвий;
- г) досить високий.

158. Аналіз сильних і слабких сторін підприємства проводять:

- а) щоквартально;
- б) один раз у півріччя;
- в) один раз в рік;
- г) в міру потреби.

159. Показник, який носить назву Z-рахунок Альтмана, використовують:

- а) у процесі аналізу фінансового стану;
- б) у процесі оцінки сильних і слабких сторін підприємства;
- в) з метою передбачення банкрутства підприємства;
- г) правильні відповідь відсутня.

160. Підставою для визнання структури балансу підприємства незадовільною, а підприємства — неплатоспроможним є:

- а) значення коефіцієнта поточної ліквідності на кінець звітного періоду менше 2;
- б) значення коефіцієнта забезпеченості власними засобами на кінець звітного періоду менше 0,1;
- в) варіанти а і б разом взяті;
- г) правильна відповідь відсутня.

161. Для оцінки і аналізу коефіцієнтів поточної ліквідності, забезпечення власними засобами, відновлення (втрата) платоспроможності використовують дані:

- а) бухгалтерського балансу;
- б) звіту про фінансові результати;
- в) звіту про рух грошових коштів;
- г) усіх перелічених форм фінансової звітності.

162. Висновки щодо ймовірності банкрутства підприємства можна зробити на підставі:

- а) «піраміди показників»;
- б) значення Z-рахунка Альтмана;
- в) значення показників оцінки фінансової стійкості;
- г) усі відповіді правильні.

163. Назва SWOT — це англійська аббревіатура значень:

- а) сильні, слабкі сторони; можливості і загрози (небезпеки);
- б) можливості і загрози (небезпеки); сильні, слабкі сторони;
- в) високі, низькі темпи росту; висока, низька частка ринку;
- г) висока, низька частка ринку; високі, низькі темпи росту.

164. Напрямок діяльності, коли позиції підприємства слабкі, але перспективи розвитку ринку достатньо привабливі згідно з матрицею БКГ, — це

- а) «зірки»;
- б) «дійні корови»;
- в) «дикі кішки»;
- г) «собаки».

165. Консалтинговою фірмою «Мак Кінсі» була розроблена матриця з аналогічною назвою на замовлення компанії:

- а) «Форд»;
- б) «Дженерал Електрик»;
- в) «Міцубіші»;
- г) «Тойота».

166. З метою практичного використання матриці «Мак Кінсі» необхідно розрахувати комплексний (і) показник (и):

- а) привабливості ринку (галузі);
- б) конкурентного статусу підприємства;
- в) привабливості ринку (галузі) і конкурентного статусу підприємства;
- г) темпів росту ринку і відносної частки ринку.

167. Метод діагностики стратегічної позиції підприємства, суть якого зводиться до своєчасного вияву ранніх ознак настання кризової ситуації, носить назву:

- а) оцінка сильних і слабких сторін підприємства;
- б) діагностика за слабкими сигналами;
- в) SWOT-аналіз;
- г) матриця БКГ.

168. Матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ) використовується для:

- а) оцінка стратегічних альтернатив розвитку фірми;
- б) зіставлення різних стратегічних зон господарювання (СЗГ) фірми;
- в) визначення перспектив розвитку фірми;
- г) усі відповіді правильні.

169. У матриці БКГ знаходить своє відображення:

- а) ріст обсягу попиту (по горизонталі) та відносна частка на ринку (по вертикалі);
- б) ріст обсягу попиту (по вертикалі) та відносна частка на ринку (по горизонталі);
- в) обсяг продажів (по вертикалі) та обсяг випуску (по горизонталі);
- г) обсяг продажів (по горизонталі) та обсяг випуску (по вертикалі).

170. Типи стратегічних господарських підрозділів (СГП) у відповідних стратегічних зонах господарювання (СЗГ) класифікуються у моделі БКГ на:

- а) «зірки», «дійні корови», «дикі кішки», «собаки»;
- б) «леви», «тигри», «леопарди», «коти»;
- в) «знак питання», «знак оклику», «двокрапка», «тире»;
- г) «мурахи», «миші», «дикі свині», «лисиці».

171. Матрицю БКГ доцільно застосовувати:

- а) на невеликих підприємствах, які виготовляють однорідну продукцію;
- б) на середніх підприємствах, які спеціалізуються на різномірній продукції;
- в) у великих, багатогалузевих організаціях, які виготовляють різномірну продукцію і працюють на різних ринках;
- г) на малих підприємствах, які працюють на різних ринках.

172. Методика проведення SWOT-аналізу включає в себе..... етапи (ів):

- а) три;
- б) чотири;
- в) п'ять;
- г) шість.

173. Головне завдання контролінгу інвестицій зводиться до:

- а) досягнення цілей підприємства у сфері інвестиційної діяльності;
- б) аналізу причин відхилень від плану;
- в) координації процесу планування і бюджетування інвестиційних проєктів;
- г) правильна відповідь відсутня.

174. Оцінку майбутньої ефективності проєкту з урахуванням умов, що можуть змінитися, слід вважати:

- а) одним із основних напрямків діяльності інвестиційного контролінгу;
- б) одним із основних завдань інвестиційного контролінгу;
- в) метою контролінгу інвестиційних проєктів;
- г) усі відповіді правильні.

175. Точки зору стосовно того, що слід розрізняти такі види інвестиційного контролінгу як стратегічний, поточний і оперативний притримується:

- а) А. С. Музиченко;
- б) В. Г. Федоренко;
- в) І. О. Бланк та Н. М. Гуляєва;
- г) В. В. Бочаров.

176. Контроль бюджетів є основною сферою котролінгу:

- а) поточного;
- б) оперативного;
- в) стратегічного;
- г) правильна відповідь відсутня.

177. Що саме із переліченого не відноситься до критеріїв оцінки інвестиційних проектів?

- а) окупність;
- б) рентабельність;
- в) індекси прибутковості;
- г) правильна відповідь відсутня.

178. До критеріїв оцінки інвестиційних проектів з дисконтуванням грошових потоків відносять:

- а) чисту приведену окупність;
- б) ануїтет;
- в) внутрішню норму рентабельності;
- г) усі відповіді правильні.

179. Відношенням прибутку, що очікується від реалізації проекту, до суми капіталовкладень визначається:

- а) окупність капіталовкладень;
- б) рентабельність капіталовкладень;
- в) приведена окупність;
- г) чиста приведена вартість.

180. Загальний ризик, що відноситься до конкретного інвестиційного проекту, можна оцінити через значення:

- а) дисперсії;
- б) коефіцієнта варіації;
- в) середньоквадратичного відхилення;
- г) усі відповіді правильні.

181. Застосовуючи 100-бальну шкалу у процесі експертної оцінки рівня інвестиційного ризику, 30 балів вважається ризиком:

- а) незначним;
- б) нижче середнього рівня;
- в) середнього рівня;
- г) вищесереднього рівня.

182. Що із наведеного нижче не відноситься до способів оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності?

- а) дисконтування достовірних еквівалентів;
- б) аналіз скороченого життєвого циклу;
- в) середньозважена вартість капіталу;
- г) методи оцінки опціонів.

183. До методів прийняття рішень без використання чисельних значень ймовірностей належать:

- а) максимакс;
- б) максимін;
- в) мінімакс;
- г) усі відповіді правильні.

184. Згідно з описаними в економічній літературі напрямками, процес створення системи контролінгу інвестицій складається з ряду послідовних етапів:

- а) двох-трьох;
- б) трьох-чотирьох;
- в) чотирьох-п'яти;
- г) п'яти-шести.

185. Що із наведеного нижче складає основу інвестиційного контролінгу?

- а) об'єкти контролінгу;
- б) види і сфера контролінгу;
- в) система моніторингу;
- г) система пріоритетів контрольованих показників.

186. Відхилення фактичних результатів контрольованих показників від установлених стандартів поділяються на такі групи:

- а) позитивні відхилення;
- б) негативні «допустимі» відхилення;
- в) негативні «критичні» відхилення;
- г) усі перелічені вище.

187. Заключним етапом побудови інвестиційного контролінгу на підприємстві є:

- а) розробка системи кількісних стандартів контролю;
- б) формування системи алгоритмів дій щодо усунення відхилень;
- в) побудова системи моніторингу показників, що включаються до інвестиційного контролінгу;
- г) формування системи пріоритетів контрольованих показників.

188. Який із наведених нижче періодів не властивий інвестиційному контролінгу?

- а) річний;
- б) квартальний;
- в) місячний;
- г) декадний (тижневий).

189. В основі успішної реалізації сформованого інвестиційного портфеля лежить:

- а) визначення величини ризику;
- б) оперативне планування;
- в) контроль діяльності;
- г) усе перелічене вище.

190. До вихідних передумов розробки бюджету реалізації інвестиційного проекту відноситься:

- а) календарний план реалізації інвестиційного проекту;
- б) загальна стратегія фінансування інвестиційного проекту;
- в) фінансовий стан інвестора в поточному періоді;
- г) усе перелічене вище.

191. Що не відноситься до організаційних аспектів впровадження контролінгу на підприємстві?

- а) відповідальність за впровадження служби контролінгу;
- б) вибір спеціаліста на посаду контролера;
- в) вимоги, що висуваються до контролера;
- г) правильна відповідь відсутня.

192. Відповідальність за впровадження системи контролінгу найбільш доцільно покласти на:

- а) підприємця;
- б) головного бухгалтера;
- в) радника з податкових питань;
- г) будь-кого з перелічених посадових осіб.

193. На посаду контролера найкраще підходить кандидатура, яка:

- а) більше від інших вчиться;
- б) більше від інших бачить;
- в) більше від інших думає та діє цілеспрямовано;
- г) поєднує в собі усі перелічені ознаки.

194. Вибір спеціаліста на посаду контролера найбільш доцільно здійснювати:

- а) серед працівників свого підприємства;
- б) серед працівників інших підприємств і організацій;
- в) серед тимчасово безробітних;
- г) правильна відповідь відсутня.

195. Контролером може бути особа, яка:

- а) володіє аналітичним і цілісним способом мислення;
- б)уміє чітко виражати думки в усній і письмовій формі як рідною, так і однією чи декількома іноземними мовами;
- в) має вищу освіту в галузі промислової або банківської комерції і багаторічний професійний досвід в галузі фінансів і бухгалтерського обліку;
- г) поєднує в собі усі перелічені характеристики;

196. Помічник контролера — це особа, яка:

- а) допомагає контролеру у спеціальних галузях (сферах);
- б) доповнює кваліфікацію контролера;
- в) перекладає частину своїх щоденних обов'язків на інспекторів;
- г) усі відповіді правильні.

197. Обов'язки контролера передбачаються, як правило, у:

- а) статуті підприємства.
- б) резолюції виконавчого комітету,
- в) наказі президента.
- г) будь-якому з перелічених документів.

198. Впровадження системи контролінгу на підприємстві складається з..... етапів:

- а) двох;
- б) трьох;
- в) чотирьох;
- г) п'яти.

199. Підготовчий етап впровадження системи контролінгу завершується:

- а) аналізом звіту про прибутки і збитки за минулий період (за кордоном), звіту про фінансові результати (для вітчизняних підприємств);
- б) вибором відповідальних осіб за впровадження системи контролінгу;
- в) детальним вивченням номенклатури рахунків підприємства;
- г) аналізом факторів виникнення затрат.

200. Які з перелічених видів робіт не мають жодного відношення до впровадження контролінгу?

- а) диференціація видів затрат;
- б) організація обліку доходів і витрат;
- в) усвідомлення мети;
- г) правильна відповідь відсутня.

201. Визначення другого рівня звітності — це вид робіт, що має безпосереднє відношення до:

- а) підготовчого етапу впровадження контролінгу;
- б) безпосереднього впровадження контролінгу;
- в) оцінки наслідків діяльності;
- г) удосконалення системи контролінгу.

202. На перших порах впровадження системи контролінгу доцільно здійснювати..... планування:

- а) декадне;
- б) місячне;
- в) кварталне;
- г) річне.

203. Визначення ціни пропозиції і нижніх границь цін є характерним при:

- а) здійсненні підготовчих робіт щодо впровадження контролінгу;
- б) впровадженні контролінгу;
- в) оцінці наслідків діяльності;
- г) удосконаленні системи контролінгу.

204. До вдосконалення діючої системи контролінгу слід приступати:

- а) зразу ж після її впровадження на підприємстві;
- б) не швидше як через рік після її впровадження;
- в) не швидше як через два роки після її впровадження;
- г) не раніше як через три роки після її впровадження.

205. Що з переліченого не відноситься до можливих напрямів удосконалення системи контролінгу?

- а) вибір більш коротких інтервалів в аналізі планових і фактичних показників;
- б) домагання більшої достовірності цифрових даних;
- в) організація служби контролінгу;
- г) правильна відповідь відсутня.

206. Диференціація структурних підрозділів на підприємстві має безпосереднє відношення до:

- а) впровадження контролінгу;
- б) оцінки наслідків діяльності;
- в) удосконалення системи контролінгу;
- г) кожного із перелічених етапів.

207. Завершальною стадією вдосконалення системи контролінгу є:

- а) створення стратегічного контролінгу;
- б) автоматизація аналізу планових і фактичних показників;
- в) забезпечення більшої достовірності цифрового матеріалу;
- г) організація спеціальної служби контролінгу.

208. Стратегічний план найбільш доцільно скласти на підприємстві:

- а) самостійно;
- б) шляхом залучення фахівців зі сторони;
- в) з допомогою спеціалістів-консультантів;
- г) будь-яким з перелічених способів.

209. Яка організаційна структура управління підприємством (фірмою) вважається традиційною або класичною?

- а) функціональна;
- б) дивізійна;
- в) адаптивна (органічна);
- г) матрична.

210. При якій саме організаційній структурі управління контролінг може діяти як штаб і виконувати сервісну функцію?

- а) при дивізійній організаційній структурі;
- б) при функціональній організаційній структурі;
- в) при будь-якій організаційній структурі управління;
- г) правильна відповідь відсутня.

211. Який із наведених різновидів не відноситься до дивізійної організаційної структури управління?

- а) споживча (продуктова);
- б) орієнтована на споживача;
- в) регіональна;
- г) функціональна.

212. Для якого із наведених вищевидів організаційних структур управління характерне збільшення затрат внаслідок дублювання операцій?

- а) споживчої (продуктової);
- б) орієнтованої на споживача;
- в) регіональної;
- г) функціональної.

213. Контролінг може бути впроваджений і розвиватися:

- а) при функціональній організаційній структурі;
- б) при дивізійній організаційній структурі;
- в) при будь-якій організаційній структурі управління;
- г) правильна відповідь відсутня.

214. Кому підпорядковується контролер в умовах дії функціональної організаційної структури?

- а) президенту фірми;
- б) одному із членів ради директорів фірми;
- в) не підпорядковується нікому;
- г) правильна відповідь відсутня.

215. Функції контролера на підприємствах з чисельністю працюючих до 100 осіб виконує:

- а) контролер;
- б) керівник секції обліку і звітності;
- в) власник підприємства;
- г) будь-хто з перелічених вищепосадових осіб.

216. До складу загального відділу «Контролінг і фінанси» входять:

- а) служба контролінгу;
- б) служба інформації;
- в) служба капіталу;
- г) усі перелічені служби.

217. Головний відділ «служба контролінгу» займається питаннями:

- а) обліку і планування;
- б) інформаційного забезпечення і фінансами;
- в) варіантними (альтернативними) розрахунками і звітністю;
- г) усіма вищепереліченими аспектами діяльності.

218. Скільки є основних передумов концепції контролінгу?

- а) дві;
- б) чотири;
- в) шість;
- г) три.

219. У чому полягає подвійність концепції контролінгу?

- а) у якісній і кількісній орієнтації;
- б) в управлінні потенціалом та управлінні прибутком;
- в) у контролінгу загальної керівної мети і контролінгу числових показників;
- г) у системному біокібернетичному мисленні та прямолінійному традиційному мисленні.

220. Хто є автором біокібернетичної концепції системи контролінгу?

- а) Е. Шмаленбах;
- б) Ф. Вестер;
- в) Е. Майер;
- г) Р. Манн.

221. Яка з наведених нижче ознак не є характерною для системи біокібернетичного мислення?

- а) оптимізація прибутку для капіталу і людини;
- б) відповідальне застосування технології внаслідок симбіозу з природою і навчання у неї;
- в) максимізація прибутку для капіталу і держави;
- г) підтримка біокібернетичної рівноваги в біосфері.

222. Яка з наведених ознак не відноситься до контролінгу «загальної керівної мети»?

- а) управління потенціалом;
- б) забезпечення довгострокового існування;
- в) використання економічних факторів;
- г) домінування логіки системного мислення.

223. Яка з наведених ознак не відноситься до контролінгу «числових показників»?

- а) орієнтація на матеріальні фактори;
- б) орієнтація на матеріальні і нематеріальні фактори;
- в) домінування логіки послідовного мислення;
- г) управління прибутком.

224. Який з наведених варіантів децентралізованої служби контролінгу рекомендується застосовувати у кризових ситуаціях?

а) контролер підрозділу адміністративно підпорядкований керівнику підрозділу, а інструктується у головного контролера;

б) контролер підрозділу функціонально підпорядкований керівнику підрозділу, а адміністративно — головному контролеру;

в) контролер підрозділу орієнтований на спільну роботу з керівником підрозділу, а головному контролеру підпорядковується адміністративно і функціонально;

г) контролер підрозділу адміністративно підпорядкований керівнику підрозділу, а функціонально — головному контролеру.

225. Який з наведених варіантів децентралізації служби контролінгу можна застосовувати в умовах сильної децентралізації управління?

а) контролер підрозділу адміністративно підпорядкований керівнику підрозділу, а інструктується у головного контролера;

б) контролер підрозділу функціонально підпорядковується керівнику підрозділу, а адміністративно — головному контролеру;

в) контролер підрозділу орієнтований на спільну роботу з керівником підрозділу, а головному контролеру підпорядкований адміністративно і функціонально;

г) контролер підрозділу адміністративно підпорядкований керівнику підрозділу, а функціонально — головному контролеру.

226. Який з наведених варіантів децентралізованої служби контролінгу вважається класичним і найбільш поширеним?

а) контролер підрозділу адміністративно підпорядкований керівнику підрозділу, а інструктується у головного контролера;

б) контролер підрозділу функціонально підпорядкований керівнику підрозділу, а адміністративно — головному контролеру;

в) контролер підрозділу орієнтований на спільну роботу з керівником підрозділу, а головному контролеру підпорядковується адміністративно і функціонально;

г) контролер підрозділу адміністративно підпорядкований керівнику підрозділу, а функціонально — головному контролеру.

227. Які з наведених функцій служби контролінгу є найважливішими?

а) внутрішнього контролю і аналізу;

б) контролю економічної роботи підрозділів і всієї організації;

в) сервісна і управлінська;

г) забезпечення одержання максимального прибутку і високорентабельних видів продукції.

228. Виконуючи функції внутрішнього контролю на підприємстві, контролю економічності роботи його підрозділів і організації в цілому, контролінг забезпечує досягнення кінцевої мети:

- а) одержання максимального прибутку;
- б) завоювання ринку;
- в) ліквідація конкурентів;
- г) одне з вищеперелічених завдань.

229. Виконуючи функції внутрішнього контролю на підприємстві, контролінг:

- а) включає стосовно структурних підрозділів можливість прийняття рішень, вказівок, санкцій;
- б) орієнтується на поточні результати діяльності і здійснює підготовку альтернативних рішень на майбутнє;
- в) контролює рентабельність випуску і реалізації продукції;
- г) здійснює всі вищеперелічені дії.

230. Суть управлінської функції служби контролінгу полягає у:

- а) методології прийняття рішень;
- б) координації рішень;
- в) використанні даних аналізу відхилень, ставок покриття, загальних результатів діяльності з метою прийняття рішень з управління;
- г) здійсненні усіх вищеперелічених дій.

231. Суть сервісної функції служби контролінгу полягає у:

- а) методології прийняття рішень;
- б) наданні необхідної інформації для управління;
- в) координації рішень;
- г) усіх вищеперелічених дій.

232. Які служби характерні для контролінгу в умовах його централізації?

- а) служба контролінгу і служба інформації;
- б) служба контролінгу, служба капіталу і служба інформації;
- в) служба контролінгу і служба капіталу;
- г) служба капіталу і служба інформації.

233. Керівник не знає точного результату, але знає ймовірність кожного результату у ситуації:

- а) визначеності;
- б) невизначеності;
- в) ризику;
- г) у всіх вищеперелічених.

234. Згідно з класифікаційною ознакою «метод розробки рішення» рішення групують на:

- а) одноособові, колегіальні;
- б) формалізовані, неформалізовані;
- в) традиційні, нетрадиційні;
- г) коригуючі, некоригуючі.

235. Рішення, які неодноразово зустрічалися раніше в практиці управління, коли необхідно лише зробити вибір з декількох альтернатив називаються:

- а) традиційними;
- б) нетрадиційними;
- в) детермінованими;
- г) локальними.

236. До якої класифікаційної ознаки відносяться перспективні рішення (виробництво нового продукту, відкриття філії банку у певних регіонах):

- а) за сферою охоплення;
- б) за рівнем прийняття;
- в) за тривалістю дій;
- г) за характером вирішуваних проблем організацією.

237. За способом обґрунтування рішення бувають:

- а) раціональні;
- б) компромісні;
- в) колегіальні;
- г) одноособові.

238. Рішення, які виконуються не всіма об'єктами управління або виконуються різноманітними способами залежно від обставин чи в різних обсягах, називаються:

- а) категоричні або обов'язкові;
- б) рекомендаційні;
- в) реактивні;
- г) розпорядчі.

239. Перспективно-стратегічні рішення — це рішення, які:

а) регламентують проходження трудового процесу, стимулюють підвищення продуктивності праці, пов'язані з упровадженням господарського розрахунку;

б) пов'язані з відкриттям нових підприємств, укрупненням, роздробленням, спеціалізацією, реконструкцією інфраструктури, освоєнням нових проєктів;

в) пов'язані з оснащенням технікою, вдосконаленням технології, підтриманням технічних засобів у робочому стані;

г) пов'язані з регулюванням робочих процесів, коригуванням розпоряджень, координацією дій різних підрозділів, окремих працівників.

240. Скільки існує найбільш розповсюджених ситуацій, що сигналізують менеджеру про існування проблеми:

- а) три;
- б) чотири;
- в) п'ять;
- г) шість.

241. Постулат про те, що складність процедури ухвалення рішення не принципове, головне — досягнення правильного результату, відноситься до:

- а) класичного підходу;
- б) принципу обмеженої раціональності;
- в) принципу ефективного управління;
- г) соціологічного і психологічного підходів.

242. Автором постулатів принципу обмеженої раціональності є:

- а) М. Портер;
- б) І. Ансофф;
- в) Уотермен;
- г) Г. Саймон.

243. Постулати принципу ефективного управління ґрунтуються на:

а) впливі свідомості людини і людських відносин на процес прийняття рішень;

б) тому, що «абсолютної раціональності» не буває;

в) тому, що зайва раціональність сковує інновації, призводить до переоцінки значимості фінансів, не враховує неекономічні цілі підприємства;

г) тому, що існує стійка, повна і несуперечлива система переваг, що робить вибір між альтернативами однозначним.

244. Теорія політичної взаємодії:

а) підкреслює, що складність і динамічний характер внутрішнього і зовнішнього середовищ будь-якого підприємства в поєднанні з недостатністю інформації і досвіду перетворюють процес прийняття управлінських рішень у процес безупинного навчання для керівника і всього колективу підприємства;

б) вказує на те, що в прийнятті управлінських рішень виявляється поведінка колективу співробітників як єдиного цілого;

в) вивчає процес прийняття управлінських рішень з погляду балансу сил та інтересів різних груп усередині колективу підприємства і в зовнішньому середовищі;

г) включає в себе усе вищеперелічене.

245. До факторів, пов'язаних з особливостями підприємства і керівника відносяться:

а) складність;

б) економічність;

в) ступінь диверсифікованості;

г) наявність альтернатив.

246. Якщо на підприємстві є кілька «вузьких місць», то критерієм прийняття рішень про обсяг і структуру випуску продукції буде:

а) питомий маржинальний прибуток;

б) упущена вигода;

в) питомий маржинальний прибуток на одиницю «вузького місця»;

г) усе вищеперелічене.

247. Якщо виготовлення продукції власними силами не вимагає розширення виробничих потужностей, то можна використовувати критерій прийняття рішень:

а) вибору між власним виробництвом і закупівлею на стороні;

б) про обсяг і структуру випуску;

в) про нижню границю ціни;

г) усі вищеперелічені.

248. На обсяги реалізації продукції можуть впливати чинники:

а) продукція не задовольняє споживача по якості;

б) споживача не задовольняють терміни виконання замовлення;

в) ціна реалізації;

г) усі вищеперелічені.

249. До витрат на розміщення замовлення відносяться:

а) витрати на приміщення;

б) оплата праці персоналу, що займається закупівлями;

в) витрати на тару;

г) зарплата складського персоналу.

250. Графічне зображення динаміки рівня запасів можна зобразити у вигляді:

а) «сокири»;

б) «пилки»;

в) «молотка»;

г) «зубила».

1. Аксененко А. Ф. Нормативный метод учета в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1983. — 224 с.
2. Амрайн К. Контроллинг — это управление управлением // Компания, 2004, № 27, С. 38—41.
3. Андрушків Б. М., Кузьмін О. С. Основи менеджменту: Методологічні положення та прикладні механізми. Підручник для студ. — 3-є вид., перероб. та доп. — Тернопіль: Лілея, 1997. — 291 с.
4. Бланк І. О., Гуляєва Н. М. Інвестиційний менеджмент: Підручник. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. — 398 с.
5. Блэтс Л. Контроллер — стратег корпорации / Контроллинг, 1991, № 3, С. 62—69.
6. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7. 050106 «Облік і аудит» Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 448 с.
7. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
8. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 384 с.
9. Гудмен Сэм Р. Функции контроллеров и казначеев / Контроллинг, 1991, № 3, С. 43—53.
10. Гуляєва Н., Верещакін В., Головченко А. Оцінка ефективності проекту впровадження автоматизованої системи контролінгу // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, 2004, № 4, С. 27—37.
11. Давидович І. Є. Бюджетування як інструмент оперативного контролінгу // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 2004, № 4, С. 156—162.
12. Давидович І. Є. Інформаційне забезпечення системи контролінгу. Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. Науковий збірник / За ред. В. Є. Швеця. — Львів: Інтереко, 2005. — 774 с. — Спецвипуск 15 (Частина 2), С. 116—122.
13. Давидович І. Є. Контролінг: Курс лекцій. — Тернопіль: ТАНГ, 2003. — 186 с.

14. Давидович І. Є. Оперативний контролінг та його роль в управлінні діяльністю підприємств і організацій // Вісник Тернопільського державного економічного університету, 2006, № 2, С. 85—95.
15. Давидович І.Є. Організаційні аспекти впровадження контролінгу // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 2004, № 2, С.48—57.
16. Давидович І. Є., Давидович О. І. Контролінг та інформаційне забезпечення // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць, випуск 8. — Тернопіль: Карт-бланш, 2001. С. 148—152.
17. Деменіна О. М. Методика оцінки ефективності системи оперативного контролінгу на промисловому підприємстві // Актуальні проблеми економіки, 2004, № 8, С. 158—163.
18. Деменіна О. М. Передумови становлення механізму оперативного контролінгу на промислових підприємствах // Легка промисловість, 2004, № 3, С. 48—53.
19. Деменіна О. М. Ретроспективний та перспективний аспект концепцій контролінгу // Маркетинг в Україні, 2002, № 4, С. 55—58.
20. Дерлоу Д. Ключові управлінські рішення: технологія прийняття рішень. — К.: Наукова думка, 2001. — 244 с.
21. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 774 с.
22. Друри К. Управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 1071 с.
23. Друри К. Учет затрат методом «Стандарт-костинг». — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 215 с.
24. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств».
25. Закон України «Про підприємництво» // Господарське законодавство України: правове регулювання господарських відносин. Збірник нормативних актів / Упорядник Камлик М. І. — К.: Атака, 2004. — С. 31—40.
26. Закон України «Про підприємства в Україні» // Галицькі контракти. — 1996, № 42. — С. 32—40.
27. Зятковський І. В. Бюджетування як основа впровадження контролінгу на підприємстві // Актуальні проблеми економіки, 2003, № 4, С. 48—52.
28. Ивашкевич В. Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет и аудит, 1991, № 7, С. 8—12.
29. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 350 с.
30. Килимнюк В. Еволюція контролінгу, його місце та роль в економіці підприємства // Економіст, 2004, № 1, С. 47—50.
31. Килимнюк В. Й. Забезпечення прибутковості та ефективного розвитку паливостачальних об'єднань України на основі контролінгу: Монографія. — Вінниця: БІКОМ, 2000. — 135 с.
32. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский,

Н. И. Оленев, А. Г. Примаков, С. Г. Фалько. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 256 с.

33. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: Аудит, Юнити, 1999. — 297 с.

34. *Ластовецкий В. Е.* Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 156 с.

35. *Лучко М. Р., Десятнюк О. М.* Контролінг: Теоретичні основи організації (опорний конспект лекцій). — Тернопіль: Тер Аудит, 2000. — 106 с.

36. *Любанова Т. П., Мясоедова Л. В., Олейникова Ю. А.* Стратегическое планирование на предприятии: Учебное пособие. — М.: ПРИОР, 2001. — 272 с.

37. *Майданчик Б. И., Пономаренко П. Г.* Основы управленческого учета / Контроллинг, 1992, № 2, С. 105—130.

38. *Майер Э.* Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова и С. Н. Зайцева / Под ред. С. А. Николаевой. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 96 с.

39. *Манн Р., Майер Э.* Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 208 с.

40. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт // Баланс, 2002, № 34, 20 серпня, С. 13—32.

41. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затв. наказом Держкомпромполітики України 02.02.01 р. № 47.

42. *Миддлтон Д.* Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений / Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 408 с.

43. *Минаев Э. С., Данилочкина Н. Г., Ионов В. И., Базадзе Н. Г.* Основы контроллинговых исследований. — М.: Изд-во Моск. авиац. ин-та, 1994.

44. *Мойсеєнко І.* Фінансовий контролінг діяльності підприємств // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 2002, № 7/2, С. 49—51.

45. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 450 с.

46. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 496 с.

47. *Николаева С. А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». — М.: Финансы и статистика, 1993. — 128 с.

48. *Островська Г.* Контролінг як сучасна концепція управління фінансовим станом підприємства // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 2002, № 7/2, С. 55—58.

49. *Ореховский П. А.* Контроллинг: Учебное пособие / Международная академия современного знания. — Обнинск: МЛСЗ, 2000.

50. *Петренко С. Н.* Контроллинг / Учебное пособие. — К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. — 328 с.

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Бізнес. Бухгалтерія. — 2000. — № 67.
52. *Попович П. Я.* Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник. — Тернопіль: Економічна думка, 2001. — 454 с.
53. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.09.1993 року «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці».
54. *Пушкар М. С.* Контролінг: Монографія. — Тернопіль, 1997. — 146 с.
55. *Пушкар М. С., Пушкар Р. М.* Контролінг — інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 370 с.
56. *Пушкар М. С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 423 с.
57. *Саймон Г., Смитбург Д., Томпсон В.* Менеджмент в організаціях. Сокр. Пер. с англ. — М.: Економика, 1995. — 335 с.
58. *Скоун Тони.* Управленческий учет / Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 179 с.
59. *Смирнов С. А.* Контроллинг: учебно-практическое пособие. — М.: МЭСИ, 1999.
60. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік: Навч. посібник. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 1999. — 500 с.
61. *Стефанюк І. Б.* Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу // *Фінанси України*, 2005, № 2, С. 146—153.
62. *Стуков С. А.* Система производственного учета и контроля — М.: Финансы и статистика, 1988. — 223 с.
63. *Сухарева Л. А., Петренко С. Н.* Контроллинг — основа управления бизнесом. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. — 208 с.
64. *Сухарський В. С.* Менеджмент: Теорія, методологія, практика: Монографія. — Тернопіль: Астон, 2002. — 416 с.
65. *Терещенко О. О.* Контролінг у системі антикризового управління // *Фінанси України*, 2001, № 12, С. 56—63.
66. *Терещенко О. О.* Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці // *Фінанси України*, 2006, № 8. — С. 137—145.
67. *Ткач В. И., Ткач М. В.* Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.
68. *Ткаченко А. М.* Контролінг та контроль у системі управління підприємством // *Аудитор України*, 2004, № 2, С. 21—27.
69. *Травянюк О.* Система контролінгу в управлінні підприємством // *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*, 2004, № 3, С. 307—312.
70. *Управленческий учет* / Под ред. В. Палия, Р. Вандер Вила. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 480 с.
71. *Управленческий учет. Учебное пособие* / Под ред. А. Д. Шеремета. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. — 512 с.

72. *Фальцман В. К., Давыдов Л. А.* Основы управления предприятием. — М.: ТЕИС., 2000. — 122 с.
73. *Фаріон І. Д., Писаренко Т. М.* Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник / За ред. д-р екон. наук, проф. І. Д. Фаріона. — Тернопіль: Економічна думка, 2003. — 566 с.
74. *Фольмут Х. И.* Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 288 с.
75. *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. А. А. Туркача, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 739 с.
76. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 410 с.
77. *Цигилик І. І.* Контролінг (навчальний посібник у схемах і таблицях): Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 76 с.
78. *Цигилик І. І., Мозіль І. О., Кідрякова Н. В.* Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України // Економіка. Фінанси. Право, 2004, № 4, С. 13—16.
79. *Цигилик І. І., Паневник Т. М.* Стратегія і контролінг в системі внутрішнього економічного механізму підприємства // Економіка. Фінанси. Право, 2004, № 11, С. 11—14.
80. *Шенітко Г. Ф.* Контролінг: посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання). — К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2004. — 136 с.
81. *Штрайт Б., Петрик О.* Контролінг і управління підприємством / Бухгалтерський облік і аудит, 1995, № 5, С. 32—35.
82. *Штрайт Б., Петрик О.* Контролінг у реалізації інформаційної функції / Бухгалтерський облік і аудит, 1995, № 7, С. 35—39.
83. *Штрайт Б., Петрик О.* Контролінг у реалізації функцій планування і контролю / Бухгалтерський облік і аудит, 1995, № 6, С. 31—35.
84. *Энтони Р., Рис Дж.* Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 560 с.
85. *Яругова А.* Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 237 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Ігор Євгенович ДАВИДОВИЧ

Контролінг

Навчальний посібник

Керівник видавничих проектів – *Б. А. Сладкевич*
Друкується в авторській редакції
Дизайн обкладинки – *Б. В. Борисов*

Підписано до друку 25.06.2008. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 31.
Наклад 1000 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006