

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

О.В. Жавнерчик

КОНТРОЛІНГ

Конспект лекцій

**ОДЕСА
«ОДЕКУ»**

2019

УДК 65.012
Ж 13

Рекомендовано методичною радою Одеського державного екологічного університету Міністерства освіти і науки України як конспект лекцій (протокол № 9 від 30.05. 2019 р.).

Жавнерчик О.В.

Контролінг: Конспект лекцій. Одеса: ОДЕКУ, 2019. 135с.

В конспекті лекцій розглянуто основні поняття контролінгу як концепції в рамках сучасного менеджменту. Наведено методологічний інструментарій та методики аналітичних розрахунків для підтримки оперативних і стратегічних управлінських рішень в системі контролінгу. Приділена увага інноваційним концепціям контролінгу, які використовуються в зарубіжній практиці.

Конспект лекцій призначений для студентів денної і заочної форм навчання, які навчаються за освітньою програмою рівня вищої освіти бакалавр за спеціальністю 073 «Менеджмент».

© Одеський державний
екологічний університет, 2019

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	5
ТЕМА 1. КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛІНГУ. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА КОНТРОЛІНГУ.....	6
1.1. Сутність, задачі і функції контролінгу.....	6
1.2. Етапи формування і розвитку контролінгу. Роль контролінгу в системі управління підприємством.....	9
1.3. Взаємозв'язок контролінгу з іншими функціями управління підприємством.....	11
1.4. Види контролінгу. Сутність стратегічного і оперативного контролінгу.....	14
1.5. Управлінський облік як основа контролінгу.....	17
ТЕМА 2. ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ КОНТРОЛІНГУ.....	19
2.1. Поняття витрат підприємства.....	19
2.2. Класифікація витрат підприємства.....	21
2.3. Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг - прибуток».....	25
2.4. Маржинальний аналіз.....	28
ТЕМА 3. СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	32
3.1. Методи обліку витрат фактичної собівартості.....	32
3.2. Системи калькулювання на підприємствах.....	37
3.3. Система калькулювання стандартних витрат.....	39
3.4. Система калькулювання повних витрат.....	40
3.5. Система калькулювання за неповними витратами.....	41
ТЕМА 4. РОЗРОБКА БЮДЖЕТІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ.....	45
4.1. Сутність бюджетування, основні функції і завдання.....	45
4.2. Принципи бюджетування. Стадії бюджетного процесу... ..	49
4.3. Методики бюджетування.....	51
4.4. Система бюджетів на підприємстві.....	52
ТЕМА 5. ГНУЧКЕ БЮДЖЕТУВАННЯ І БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ.....	57
5.1. Гнучке бюджетування.....	57
5.2. Бюджетний контроль.....	58
5.3. Методи аналізу відхилень на основі гнучкого бюджету... ..	60
5.4. Методика розрахунку відхилень.....	62
ТЕМА 6. ЕКОНОМІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В КОНТРОЛІНГУ.....	66
6.1. Поняття і типи управлінських рішень.....	66
6.2. Підходи і методи прийняття управлінських рішень.....	69
6.3. Фази прийняття і реалізації управлінських рішень.....	73

6.4. Типи операційних рішень. Аналіз і вибір альтернативних варіантів.....	75
6.5. Контроль ефективності управлінських рішень.....	79
ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ...	82
7.1. Формування системи контролінгу.....	82
7.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.....	85
7.3. Структура і склад служби контролінгу.....	88
7.4. Можливі варіанти опору впровадженню контролінгу....	90
ТЕМА 8. КОНЦЕПЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ.....	94
8.1. Стратегічний контролінг як підсистема стратегічного управління.....	94
8.2. Система збалансованих показників. Balanced Scorecard...	96
8.3. Теорія обмежень. Theory of Constraints.....	98
8.4. Стандарт якості шість сигма. Six Sigma Quality Standard...	100
8.5. Стратегічне картографування. Strategy Maps.....	103
ТЕМА 9. МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ПОТЕНЦІАЛ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ.....	106
9.1. Бенчмаркінг.....	106
9.2. Функціонально-вартісний аналіз	108
9.3. Портфельний аналіз.....	110
9.4. ABC-аналіз, XYZ-аналіз.....	112
9.5. SWOT-аналіз.....	116
ТЕМА 10. КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ.....	119
10.1. Сутність інвестицій та інвестиційних проектів.....	119
10.2. Особливості контролінгу інвестиційних проектів.....	120
10.3. Система економічних розрахунків, яка використовується в інвестиційному контролінгу.....	125
10.4. Формування інвестиційного портфеля підприємства та оцінювання його ефективності.....	130
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	133

ПЕРЕДМОВА

Метою вивчення дисципліни «Контролінг» є формування у студентів достатнього обсягу знань і умінь в області контролінгу, як функціонально відособленого напрямку економічної роботи на підприємстві, пов'язаного з реалізацією фінансово-економічної функції у менеджменті, що забезпечує прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Завданням вивчення дисципліни є підготовка студентів з питань: класифікації та поведінки витрат, системи і методів калькулювання витрат, аналізу співвідношення витрат, об'єму випуску та прибутку, побудови системи контролінгу на підприємстві, здобування навичок щодо прийняття інвестиційних і оперативних управлінських рішень, опанування специфічною методологією контролінгу.

В результаті вивчення дисципліни «Контролінг» студенти повинні знати: теоретичні аспекти, пов'язані з концепцією контролінгу; систему економічних розрахунків, яка використовується у контролінгу; механізм реалізації, функції системи контролінгу; сучасні підходи до побудови системи контролінгу на підприємстві, методи бюджетування, методики контролю і аналізу відхилень фактичних результатів від намічених цілей, інноваційні концепції стратегічного контролінгу, методичний інструментарій стратегічного контролінгу та методики інвестиційного аналізу.

Компетентності, які повинні набути студенти в результаті вивчення дисципліни «Контролінг»:

- аналізувати результати діяльності організації, зіставляти їх із факторами впливу зовнішнього і внутрішнього середовища;
 - визначати перспективи розвитку організації;
 - аналізувати і структурувати проблеми організації;
 - формувати обґрунтовані рішення;
- оволодіти методологією оперативного і стратегічного контролінгу в практичній роботі;
- створення служби контролінгу на підприємстві;
 - проведення діагностики фінансово-господарського стану підприємства;
 - оволодіти основами формування бюджетів на підприємстві;
 - застосовувати специфічні методи контролінгу в аналітичній роботі;
 - планувати заходи з підвищення ефективності виробництва;
 - виявляти основні причини відхилень фактичних результатів контрольованих показників від встановлених стандартів, що проводиться по підприємству в цілому і по окремих центрах відповідальності;
 - координації і інтеграції оперативних планів по різних бізнес-процесах та узгодження їх зі стратегічним планом розвитку підприємства.

ТЕМА 1
КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛІНГУ.
УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА КОНТРОЛІНГУ

1.1. Сутність, задачі і функції контролінгу.

1.2. Етапи формування і розвитку контролінгу. Роль контролінгу в системі управління підприємством.

1.3. Взаємозв'язок контролінгу з іншими функціями управління підприємством.

1.4. Види контролінгу. Сутність стратегічного і оперативного контролінгу.

1.5. Управлінський облік як основа контролінгу.

1.1. Сутність, задачі і функції контролінгу.

Концепція контролінгу приходиться до нас із запізненням, практично замикаючи ряд функціональних ноу-хау, що впроваджуються й адаптуються в нас «із західної подачі». Проблема збільшується тим, що як в Європі, так і в Америці наявності теоретичні й практичні «хитання» в даній сфері управлінських знань. Проте контролінг необхідний нашому менеджменту й бізнесу, як нова філософія, як метод, що забезпечує прогнозований результат діяльності й ефективний зворотний зв'язок.

Контролінг – це нова концепція управління в рамках сучасного менеджменту. Однією з основних передумов його виникнення та швидкого розповсюдження була необхідність об'єднання різноманітних аспектів управління діяльністю в організаційних системах. Контролінг забезпечує інтегроване управління підприємством, управління на основі зворотного зв'язку, що стає можливим завдяки наявній широкій методичній та інструментальній базі.

Контролінг в сучасному розумінні постає як провідна функція менеджменту, яка забезпечує зворотний зв'язок між іншими окремими функціями - плануванням, координуванням, контролем, обліком та аналізом.

Контролінг - це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Мета контролінгу - правильна оцінка господарських ситуацій для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Походження терміна «контролінг» вказує на латинські терміни «contra» і «rotulus», що відповідає у французькій «contre le», в англійській - «countre-roullour» і в перекладі означає «зустрічна роль». Пізніше, базуючись на цьому трактуванні, виникає назва посадової особи -

контролер, яка і відігравала таку «зустрічну роль» при управлінні грошовими і товарними потоками в організаціях.

Таблиця 1.1

Сутність поняття «контролінг» в управлінні

Автор	Ключова характеристика	Визначення
В. Анташов, Г. Уварова	Концепція керівництва	Певна концепція керівництва, орієнтована на його довгострокове і ефективне функціонування в постійно змінних умовах
Т. Калайтан	Елемент системи управління	Один з основних елементів, що формують систему управління підприємством
А. Карминский	Система забезпечення бази підтримки функцій управління	Система, що забезпечує методичну й інструментальну базу для підтримки основних функцій управління: планування, контролю, обліку й аналізу
Л. Малярець, Н. Проскурніна	Складова системи управління	Особлива складова системи управління підприємством, яка інтегрує всю систему управління в досягненні цілей з позиції майбутніх періодів
Н. Данилочкина	Інструмент управління	Інструмент управління підприємством, що знаходиться на перетині управлінського обліку, контролю й координації
П. Хорват	Функція підтримки керівництва	Функція, організована в підтримку керівництву. Орієнтована на результат функція підтримки посібника з координації всіх підсистем менеджменту
В. Майер	Концепція управління	Керівна концепція ефективного управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування
Б. Майер, Р. Манн	Система управління	Система управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів
Т. Одинцова	Підсистема менеджменту	Підсистема менеджменту, в рамках якої реалізується мета-функція, координуюча, інтегруюча і підтримуюча процес управління для досягнення цілей
М. Пушкар	Інформаційна підсистема менеджменту	Інформаційна підсистема стратегічного менеджменту
О. Градов	Концепція управління	Новітня концепція ефективного управління фірмою для забезпечення її довгострокового існування на ринку
Сучасний економічний словник	Інструмент для ухвалення рішень	Інструмент планування і обліку аналізу стану справ для ухвалення рішень на базі комп'ютеризованої системи збору і обробки інформації
Х. Фольмут	Концепція управління	Цілісна концепція управління процесами та результатами діяльності

Джерело: [18].

Концептуально сучасний контролінг ґрунтується на декількох компонентах:

- філософії прибутковості, що означає: орієнтацію мислення й дій співробітників на досягнення бажаної рентабельності підприємства;
- постійний контроль витрат і вживання заходів щодо їхнього зниження без погіршення якісних показників продукції;
- гармонійний компроміс між орієнтацією на прибуток і на споживача;
- взаємозв'язок стимулювання працівників й їхнього особистого внеску в підвищення рентабельності підприємства;
- синхронізація особистих (дохід, кар'єра) і корпоративних цілей;
- безперервна оцінка клієнтів за критерієм прибутковості, лояльності;
- формування організаційної структури адекватної стратегії й тактики компанії;
- створення дієвої інформаційної системи підтримки управлінських рішень;
- усвідомлення циклічності системи контролінгу (планування - контроль - коригувальне рішення - оцінка ефективності).

До функцій контролінгу відносять: облік, підтримку стратегічного й тактичного планування, контроль за реалізацією планів, оцінку процесів, що протікають у внутрішньому і зовнішньому середовищі, виявлення й аналіз відхилень від намічених цілей (результатів), підготовку рекомендацій для усунення негативного впливу відхилень на планові результати діяльності.

Функція обліку передбачає збір та аналіз інформації про результати поточної діяльності, проведення внутрішнього обліку діяльності організації та її підрозділів.

Функція планування забезпечує інформаційну підтримку при розробці планів, формує і вдосконалює загальну систему планування в організації.

Функція контролю і регулювання включає в себе порівняння планових і фактичних обсягів виконання робіт, аналіз відхилень, визначення їх причин та розробку пропозицій щодо ліквідації негативних впливів або стимулювання і поширення позитивного досвіду.

Функція інформаційно-аналітичного забезпечення передбачає розробку інформаційної системи контролінгу, збір і систематизацію релевантної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Спеціальні функції забезпечують процеси збору та аналізу даних про зовнішнє середовище (аналіз середовища макро впливу), вивчення досвіду і досягнень конкурентів (конкурентний аналіз), розрахунок ефективності інвестиційних та інноваційних проектів (контролінг інвестицій та інновацій).

Завдання-мінімум впровадження контролінгу на підприємстві - приведення діяльності до раціонального знаменника оптимального за

поточних умов. Завдання-максимум - включення внутрішнього резерву підприємства за допомогою механізму самоконтролю, що найчастіше ігнорується на всіх рівнях і у всіх підсистемах управління. Контролінг - це система координат, орієнтована на усунення негативних аспектів бізнес-процесів і використання всіх наявних потенціалів.

1.2. Етапи формування і розвитку контролінгу. Роль контролінгу в системі управління підприємством.

Підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством, що актуалізує необхідність впровадження системи контролінгу:

- зсув акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього;
- збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості підприємства;
- необхідність у безперервному відстеженні змін, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищах підприємства;
- необхідність продуманої системи дій щодо забезпечення виживаності підприємства й запобігання кризових ситуацій;
- ускладнення систем управління підприємством потребує механізму координації всередині системи управління;
- інформаційний бум при недостатчі релевантної (істотної, значущої) інформації потребує побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління;
- зростання ролі ефектів синергізму, конвергентності і колаборації в діяльності підприємств.

Історичний розвиток контролінгу відбувався таким чином:

15 ст. – вперше згадується посадова особа «Controller of Accounts» при дворі англійського короля. Завдання: перевірка правильності проведення грошових і товарних потоків.

1778 р. (США) – американський конгрес вперше дозволив державним службам застосувати посаду «контролер». Завдання: відповідальність за рівновагу державного бюджету та нагляд за використанням бюджетних коштів.

1892 р. (США) - General Electric Company першою з промислових компаній ввела посаду контролера.

1930 р. (Німеччина / США) – банкрутство багатьох компаній внаслідок Світової економічної кризи та неймовірних інфляційних стрибків підкреслило особливе значення зовнішньої звітності, яка до цього часу не сприймалася як окремий інструмент для аналізу. Тепер пропонується використати її разом з інструментарієм планування та перетворити на діючий засіб майбутньо-орієнтованого управління підприємством.

1931 р. (США) – заснування Інституту контролерів Америки «Controller's Institute of America» як фахової організації. З цього часу цей заклад мав великий вплив на загальне становлення контролінгу та його подальший розвиток. З 1962 р. – перейменовано на Financial Execution Institute.

1865-1930pp. - орієнтація контролінгу на бухгалтерський облік, виникає потреба в методичній базі управління підприємством у зв'язку з посиленням конкуренції.

1930-1960pp. - орієнтація контролінгу на планування і контроль, створення професійної організації контролерів, розвиток теоретичної бази удосконалення управління підприємством.

1960-1980pp. - орієнтація контролінгу на управлінський облік, вдосконалення управління витратами, розроблення систем бюджетування.

1980-1990pp. - орієнтація контролінгу на систему управління, зростання ролі інформаційного забезпечення.

1990-2000pp. - орієнтація контролінгу на підтримку прийняття управлінських рішень, розроблення алгоритмів прийняття рішень.

2000-наш час - орієнтація контролінгу на самоуправління, підвищення ролі децентралізації.

В економічній літературі виділяють дві основні концепції контролінгу: німецьку (Д. Хан, Р. Манн, М. Майер, Х. Фольмут та ін.) і американську (Р. Каплан, Р. Хілтон, Д. Янг та ін.). Згідно з німецькою концепцією центральні задачі контролінгу включають вирішення проблем внутрішнього обліку. На відміну від німецької, американська концепція включає ще і задачі фінансового обліку, аналізу і оцінки. Основна відмінність американської концепції від німецької полягає в розгляді спочатку проблем обліку, аналізу зовнішнього середовища. Але в німецькій концепції більш детально розроблені методики внутрішнього обліку, планування, контролю. На думку Д. Хана, сучасна мета контролінгу може знаходитися в площині оптимізації результату з урахуванням гарантії ліквідності. У цій самій концепції як головна виділяється задача реалізації функцій інформаційного забезпечення, орієнтованих на результат планування, регулювання і моніторингу подій на підприємстві у взаємозв'язку з функціями інтеграції, організації і координування на базі системи показників виробничого і фінансового обліку [31]. Необхідно зазначити, що, попри англомовне походження терміна «контролінг», він набув поширення переважно в європейських країнах, а фундаментальна теоретична концепція контролінгу сформована саме в німецькій школі.

Згідно з рекомендаціями, розробленими *Спілкою контролерів Німеччини* (м. Мюнхен), яка спеціалізується на вивченні та вдосконаленні практики застосування контролінгу, підвищенні його ефективності, контролер повинен:

- надавати супровідну, інформаційну підтримку менеджеру в процесі управління для реалізації встановлених цілей;

- дбати про прозорість отриманих результатів діяльності організації, стану її фінансів, виробничих процесів та стратегій для підвищення ефективності її функціонування;

- організувати процес контролінгу таким чином, щоб кожен з контролерів та менеджерів міг здійснити аналіз поточного стану справ і діяти цілеспрямовано згідно з планом;

- гарантувати оперативне постачання необхідної інформації для керівництва;

- розвивати і підтримувати систему контролінгу на всіх напрямках діяльності підприємства;

- виступати внутрішнім консультантом менеджерів, діяти як «навігатор» на шляху досягнення основної мети підприємства.

Класичні функції менеджменту: планування, організація, управління кадрами, керівництво й контроль відводять контролінгу занадто вузьке поле діяльності. Схоже, що такий підхід доживає свої дні, тому що кожен з п'яти перерахованих «стовпів» класичної теорії управління занадто змінився в постіндустріальній економіці. Необхідна інша система координат, яку і забезпечує контролінг.

1.3. Взаємозв'язок контролінгу з іншими функціями управління підприємством.

Основна кінцева мета будь-якого комерційного підприємства - одержання прибутку (контролінг можна назвати системою управління прибутком підприємства), але в деяких випадках цілі підприємства можуть бути й іншими, наприклад, відвоювання частки ринку, усунення конкурентів; тоді контролінг орієнтує зусилля підприємства в напрямі досягнення цих цілей, при збереженні кінцевої мети - одержання прибутку. Перебуваючи на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю й координації, контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: він зв'язує воедино всі ці функції, інтегрує й координує їх, переводить управління підприємством на якісно новий рівень. Контролінг (управління управлінням) є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління.

Контролінг зорієнтований на функціональну підтримку менеджменту, що визначає його зміст та основні завдання.

Під *функціями менеджменту* слід розуміти відносно відокремлені напрями і види управлінської діяльності, тобто трудові процеси в сфері управління. Контролінг взаємопов'язаний з усіма функціями менеджменту. Класики менеджменту М.Мескон, М.Альберт та Ф.Хедоурі визначають 4 основні функції менеджменту: планування, організацію

взаємодії, мотивацію і контроль. Між ними існує зворотний зв'язок, який налагоджується саме завдяки контролінгу (рис. 1.1).

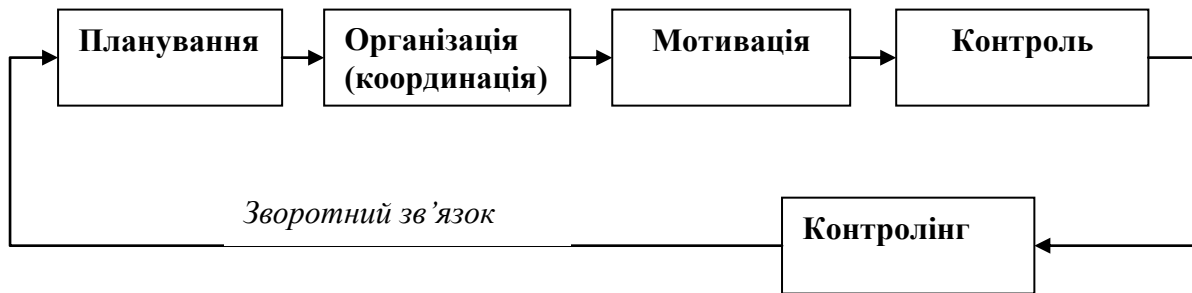


Рис. 1.1. Роль контролінгу в контурі управління

Планування – це відокремлений вид управлінської діяльності, який визначає перспективу і майбутній стан організації.

Організація взаємодії – це вид управлінської діяльності, який відображає процес створення структури управління організацією.

Мотивація – це відокремлений вид управлінської діяльності, який забезпечує процес спонукання себе та інших працівників на діяльність, спрямовану на досягнення особистих цілей або цілей організації.

При здійсненні виробничо-господарської діяльності завершальною функцією у контурі управління є контроль. У діяльності організації контроль потребує проведення систематичних спостережень за станом господарської діяльності організації з метою перевірки відповідності фактичних результатів запланованим.

Насамперед, *контроль* – це елемент управління об'єктами та процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами і, в разі необхідності, їх коригування та перегляду.

Контроль на рівні підприємства – це комплекс знань і оснований на них сукупність спостережень і перевірок контрольними органами підприємств процесів функціонування і розвитку відповідно до вимог об'єктивних економічних законів, чинного законодавства, прийнятих управлінських рішень з метою їх виконання.

Видами такого контролю на мікрорівні є:

1) контроль за наявними ресурсами – трудовими, матеріальними, інвестиційними, валютними, енергетичними, інформаційними, природними, кредитними та іншими;

2) контроль за процесом виробництва, тобто ефективністю використання робочої сили, матеріальних, енергетичних, природних ресурсів;

3) контроль за процесом ціноутворення – індексами цін у галузі на внутрішньому та зовнішньому ринку з врахуванням цін на готову продукцію та закупівельну сировину;

4) контроль за розподілом і перерозподілом створеного доходу на підприємстві;

5) контроль за сферою грошових відносин, зокрема, такими її елементами як показники грошової маси, швидкість обігу грошей, норми резервування;

6) контроль за випуском цінних паперів – обсягом їх емісії та розміщенням, розміром виторгу від їх реалізації.

Провідною метою контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку і вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства. Для досягнення цієї мети контролінг (контролер) вирішує цілий ряд функціональних завдань. Каталог цих завдань наведено у табл. 1.2.

У класичному розумінні головним завданням діяльності контролера на підприємствах є управління прибутком за допомогою бюджетування.

Таблиця 1.2

Функції і завдання контролера на підприємстві

Функції	Завдання
1. Координація	Регулювання інформаційних потоків. Координація процесу планування.
2. Фінансова стратегія	Активна участь у розробці фінансової стратегії підприємства та координація роботи з планування фінансово-господарської діяльності. «Продаж» цілей і планів. Вироблення пропозицій щодо адаптації організаційної структури підприємства до обраної стратегії розвитку.
3. Планування та бюджетування	Розробка та постійне вдосконалення внутрішньої методики прогнозування і бюджетування. Забезпечення процесу бюджетування. Участь у розробці інвестиційних та інших бюджетів.
4. Бюджетний контроль	Внутрішній (управлінський) облік = managerial accounting. Участь у складанні річних, квартальних і місячних звітів. Аналіз відхилень фактичних показників діяльності від запланованих. Забезпечення постійного аналізу та контролю ризиків у фінансово-господарській діяльності, а також розробка заходів щодо їх нейтралізації. Виявлення та ліквідація вузьких місць на підприємстві. Своєчасне реагування на появу нових можливостей. Підготовка звіту про виконання бюджетів і розробка пропозицій щодо коригування планів і діяльності (рапортування).
5. Внутрішній консалтинг та методологічне забезпечення	Розробка методичного забезпечення діяльності окремих структурних підрозділів. Надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства та структурним підрозділам у процесі розробки фінансової стратегії, планування, розробки і впровадження нових продуктів, процесів, систем.

6. Внутрішній аудит та ревізія	Забезпечення постійного контролю за дотриманням співробітниками встановленого документообігу, процедур проведення операцій, функцій і повноважень згідно з покладеними на них обов'язками. Проведення внутрішнього аудиту та координація власної діяльності з діями незалежних аудиторських фірм при проведенні зовнішнього аудиту підприємства. Забезпечення збереження майна підприємства.
--------------------------------	--

1.4. Види контролінгу. Сутність стратегічного і оперативного контролінгу.

На практиці розрізняють різні напрями (сектори) контролінгу: фінансовий контролінг, контролінг збуту, дивізіонний контролінг, контролінг виробництва та закупівель тощо.

Реалізація покладених на контролінг завдань досягається в ході виконання службами контролінгу своїх функцій та використання специфічних методів. Залежно від виконуваних функцій і методологічної підтримки контролінг поділяють на стратегічний та оперативний.

Порівняльна характеристика стратегічного та оперативного контролінгу наведена в табл. 1.3.

Під стратегічним контролінгом розуміють комплекс функціональних завдань, інструментів і методів довгострокового (три і більше років) управління фінансами, вартістю та ризиками. Вважається, що часовий горизонт стратегічного контролінгу необмежений.

Стратегічний контролінг координує функції всього стратегічного процесу: від планування (оцінки поточної ситуації, прогнозування параметрів середовища й формулювання цілей) до контролю за реалізацією планів та інформаційного забезпечення.

Основним завданням стратегічного контролінгу є супровід і підтримка стратегічних планів компаній. Для цього необхідно:

- сформувані контрольовані величини (параметри) для виміру оцінки потенціалу успіху;
- установити нормативні величини, які стали б базою для порівняння, визначити фактичні (реальні) значення контрольованих величин;
- перевірити ще раз реальні величини в порівнянні з нормативними (план і фактичні показники за контрольний період), а також зрівняти план з реально сформованими (бажаними) контрольованими величинами, що характеризують реальний потенціал успіху;
- зафіксувати відхилення й результати аналізу причин, які зумовили відхилення;
- визначити необхідні коригувальні заходи, щоб управляти відхиленнями від стратегічної програми дій.

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика стратегічного та оперативного
контролінгу

Ознака порівняння	Стратегічний контролінг	Оперативний контролінг
Головне кредо	Робити правильну справу.	Робити справу правильно.
Орієнтація та часовий горизонт	Зовнішнє та внутрішнє середовище, тенденції майбутнього – довгострокова орієнтація.	Внутрішнє середовище, поточний стан – коротко- і середньострокова орієнтація.
Рівень управління	Стратегічне управління.	Тактичне (оперативне) управління.
Цільові величини	Забезпечення існування, підтримка потенціалу успіху.	Економічність, рентабельність, ефективність, успіх, результативність.
Вимірювані величини	Ключові фактори успіху: можливості і ризики, сильні та слабкі сторони.	Витрати і дохід, витрати і продуктивність, грошові надходження та виплати.
Джерела інформації	В основному зовнішня інформація, а також внутрішня інформація, пов'язана із зовнішньою.	В основному внутрішня інформація.
Завдання	Підтримка стратегічного управління:	Підтримка оперативного управління:
	1. Участь у встановленні кількісних та якісних стратегічних цілей.	1. Контроль тактичних показників.
	2. Розроблення альтернативних стратегій.	2. Контроль оперативного планування.
	3. Визначення критичних зовнішніх та внутрішніх стратегічних позицій.	3. Порівняння планових і фактичних показників тактичного управління.
	4. Контроль основних індикаторів відповідності стратегічним цілям.	4. Контроль планів за відхиленнями.
	5. Контроль виконання стратегічних рішень.	5. Визначення слабких місць тактичного управління.
	6. Аналіз стратегічної ефективності.	6. Створення системи інформаційного забезпечення тактичного управління та мотивації.
Функції	1. Контроль процесу реалізації стратегії.	1. Контроль за виконанням оперативних планів.
	2. Становлення та розвиток системи інформаційного забезпечення стратегічного управління.	2. Розвиток системи тактичного управління.
	3. Стратегічне планування.	3. Оперативне планування.
	4. Моніторинг системи стратегічних показників.	4. Моніторинг системи підконтрольних показників оперативного управління.

Кінець табл. 1.3

	5. Поелементний та узагальнений стратегічний аналіз.	5. Тактичний аналіз.
	6. Координація етапів стратегічного управління.	6. Координація етапів оперативного управління.
Методи	1. Аналіз стратегічних показників.	1. ABC-аналіз.
	2 Крива досвіду.	2. Аналіз обсягів замовлень.
	3. Аналіз конкуренції.	3. Оптимізація показників.
	4. ABC- XYZ аналіз.	4. Аналіз вузьких місць.
	5. Аналіз сильних і слабких сторін, стратегічні розриви.	5. Функціонально-вартісний аналіз.
	Функціонально-вартісний аналіз.	6. XYZ-аналіз.
	6. Аналіз потенціалу.	7. Аналіз областей збуту.
	7. Портфельний аналіз.	8. Розрахунок результату на короткостроковий період.
8. Розробка сценаріїв.		
Результат	Стратегічний план.	Планування окремих показників.

Таким чином, стратегічний контролінг включає три фази. Формування контрольованих величин - об'єктів контролю. Ними можуть бути: мета, стратегії, потенціали й фактори успіху, сильні й слабкі сторони компанії, шанси й ризики, сценарії розвитку ситуації, певні рубежі й наслідки.

Контрольна оцінка - власне контроль. Фаза включає: визначення й оцінку ефективності процесу, що протікає, і структури, а також правильність поставленої мети. Основний об'єкт вивчення контролерів - відхилення від заданих параметрів та їхньої причини. Підсумкове рішення за результатами контролінгу - генерація й проведення коригувальних заходів. Особлива увага приділяється стимулюванню й мотивації коригувальних впливів.

Оперативний контролінг (на відміну від стратегічного) спирається переважно на внутрішні джерела інформації, зокрема дані рахунків прибутків і збитків, руху грошових коштів тощо. Основна увага при цьому концентрується на дослідженні таких співвідношень, як «доходи - витрати» та «грошові надходження - грошові витрати», у той час як стратегічний контролінг зорієнтований на аналіз можливостей, загроз і ризиків, сильних і слабких сторін.

Систему оперативного контролінгу використовують для підтримки оперативних рішень з недопущення кризового стану. Важливим елементом оперативного контролінгу є внутрішній консалтинг і методологічне забезпечення. Фінансового контролера досить часто називають також радником топ-менеджменту з фінансово-економічних питань та його інформаційним партнером. При виконанні цієї функції служби контролінгу здійснюють консультування менеджменту підприємства, керівників структурних підрозділів, окремих стратегічних одиниць з питань оптимізації досягнення поставлених цілей та розв'язання поточних

проблем. Консультаційні послуги можуть надаватися також під час проведення внутрішнього аудиту або у разі виявлення певних недоліків чи резервів. У рамках цього функціонального блоку контролінг займається розробкою внутрішніх інструкцій, методик, рекомендацій на замовлення менеджменту та окремих структурних підрозділів.

1.5. Управлінський облік як основа контролінгу.

Основний елемент системи контролінгу на підприємстві – управлінський облік. Найчастіше саме поняття контролінгу асоціюється з поняттям управлінського обліку, але це не зовсім правильно: основне завдання управлінського обліку надавати релевантну інформацію для прийняття управлінських рішень. Функції контролінгу ширші, вони містять у собі не тільки управлінський облік, а й планування, контроль, координацію, а також вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень з визначених альтернатив.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині організації при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів.

Фінансовий і управлінський облік – це два види бухгалтерського обліку, тому вони мають багато спільних рис, водночас фінансовий облік традиційно зорієнтований на складання фінансової звітності, призначеної для зовнішніх користувачів, а даними управлінського обліку користуються тільки менеджери підприємства, для решти користувачів інформація управлінського обліку є комерційною таємницею (табл.1.4).

Предметом управлінського обліку виступає сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління підприємством. Об'єктами управлінського обліку виступають витрати, доходи та фінансові результати діяльності підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями і т. ін.). Метою управлінського обліку є оптимізація витрат об'єктів в обліку підприємства і отримання максимального рівня рентабельності або норми прибутку.

Таким чином, контролінг є складною конструкцією, що поєднує в собі різні елементи, такі як встановлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками й вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Внаслідок своєї інтегрованості контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, сьогодні й майбутньому, комплексний підхід до виявлення й вирішення проблем в процесі господарської діяльності.

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку

№ п/п	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	Обов'язковість ведення обліку	Визначається національним законодавством.	Визначається потребами управлінського персоналу підприємства.
2	Мета обліку	Складання фінансової, статистичної, податкової звітності.	Надання інформації для підвищення ефективності оперативного і стратегічного управління.
3	Користувачі інформації	Зовнішні (державні, податкові органи, кредитори) і внутрішні.	Обмежене коло управлінського персоналу підприємства.
4	Об'єкти обліку та звітності	Підприємство в цілому.	Центри відповідальності, окремі підрозділи.
5	Частота подання звітності	Місячна, квартальна, річна.	Зміна, доба, тиждень, декада (за потребою).
6	Точність інформації	Точна, нормативні вимоги встановлені законодавчо.	Характеризується значною кількістю приблизних оцінок
7	Часовий аспект	Показує минулі події.	Показує варіації майбутніх подій.
8	Ступінь відкритості інформації	Відкрита внутрішнім і зовнішнім користувачам.	Відкрита вузькому колу керівних кадрів і є комерційною таємницею.

Контрольні запитання:

1. Наведіть поняття контролінгу, означте його мету, завдання і функції.
2. Визначте роль контролінгу в системі управління підприємством та його зв'язок з функціями менеджменту.
3. Наведіть історичні етапи формування і розвитку контролінгу.
4. Деталізуйте функції і завдання контролера в організації.
5. Наведіть види контролінгу, дайте їм характеристику.
6. В чому полягають відмінності стратегічного і оперативного контролінгу?
7. Наведіть поняття управлінського обліку та його роль в системі контролінгу.
8. Охарактеризуйте основні відмінності управлінського і фінансового обліку.

ТЕМА 2 ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ КОНТРОЛІНГУ

- 2.1. Поняття витрат підприємства.**
- 2.2. Класифікація витрат підприємства.**
- 2.3. Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг - прибуток».**
- 2.4. Маржинальний аналіз.**

2.1. Поняття витрат підприємства.

Економічна теорія визначає витрати, як економічні відносини між суб'єктами господарської діяльності у результаті перетворення, формування і привласнення вартості, що під час обміну виражається у ціні, у П(С)БО 16 «Витрати» витрати підприємства визначені як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).

В англійській мовній літературі витрати мають позначення «expenses», «cost», «expenditure», в німецькій - «kosten», «aufwendungen», в російськомовних виданнях – «затрати», «расходы», «издержки», в українській економічній літературі використовується термін «витрати», дуже рідко «затрати». Ключовим аспектом розмежування економічних категорій «витрати» і «затрати» є зміст терміну витрачання (перетворення, використання ресурсу), тобто затрати - це зменшення економічних ресурсів або збільшення кредиторської заборгованості (придбання матеріалів), а витрати - це використання в процесі виробництва, перетворення на новий об'єкт (продукцію).

Практично витрати обліковують у розрізі окремих статей: сировина та матеріали, оплата праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів, паливо і енергія на технологічні потреби, витрати на ремонт основних засобів і т. п.

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції у бухгалтерському обліку, регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку П (С)БО 16 «Витрати», а у податковому обліку – Податковим кодексом України. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних

напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг);

- інші прямі витрати (зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку);

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо, амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення, нематеріальних активів, на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, вдосконалення технології й організації виробництва, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг), охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища).

У зв'язку з тим, що П(С)БО 16 «Витрати» має досить загальний (концептуальний) характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва, міністерствам та відомствам надано право розробляти методичні рекомендації з питань організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у відповідних галузях.

Більшість міністерств та інших центральних органів управління розробили і затвердили рекомендації для відповідних галузей. Це такі документи, як:

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України 09.07.2007р., № 373;

- Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України 05.02.01 р. № 65;

- Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України 22.05.02 р., № 145.

Подібні рекомендації затверджені з обліку витрат і калькулювання собівартості у сільському господарстві, житлово-комунальному

господарстві, будівельно-монтажних робіт, проектно-пошукових робіт, послуг зв'язку тощо.

2.2. Класифікація витрат підприємства.

Для правильної організації обліку витрат відповідно до їх особливостей, складу та значення у процесі виробництва, а також для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх поділяють на групи (класифікують) за тими ознаками, які визначаються метою класифікації.

В основу класифікації витрат в контролінгу покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат.

Таблиця 2.1

Завдання, що використовуються для класифікації витрат

Мета класифікації	Запитання, що стоять перед керівником підприємства	Класифікація витрат
Одержання фінансових результатів	Як зміниться прибуток при зміні ціни, витрат і обсягу реалізації? Як зміниться прибуток при зміні структури виробництва і реалізації? Яка оптимальна виробнича програма, асортиментна політика? Який беззбитковий обсяг виробництва та реалізації і «запас міцності»?	Динаміка витрат щодо обсягу випуску: - змінні; - постійні; - змішані; - постійні; - напівзмінні; - маржинальні;
Прийняття управлінських рішень	Витрати відносяться до минулих чи майбутніх періодів? Чи змінюються витрати внаслідок управлінського рішення? Чи спричиняє альтернатива втрату вигоди? Яка різниця між витратами внаслідок альтернативних управлінських рішень?	- релевантні; - нерелевантні; - диференціальні; - минулі; - альтернативні; - незворотні;
Розрахунок собівартості	Які витрати на виробництво в цілому? Які витрати на виробництво даного виду продукції чи групи видів продукції? Які витрати даного підрозділу?	Можливість віднесення на конкретну продукцію: - прями; - непрями;
Контроль результатів діяльності	Чи наявні відхилення «план-факт», які їх причини і припустимі значення? Хто відповідає за відхилення? Які «вузькі місця» за центрами відповідальності? У чому конкретно резерви економії? Чи може менеджер контролювати або змінювати ці витрати?	Можливість регулювання і контролю: - цілком регульовані; - довільні; - слабо регульовані; - контрольовані; - неконтрольовані;

Поведінка витрат - це характер їх реагування на зміни в діяльності підприємства. Знання залежності рівня витрат від зміни окремих факторів виробництва дозволяє впливати на їх рівень, змінюючи відповідним чином ці фактори.

Класифікація витрат за поведінкою визначає їх поділ на змінні, постійні, напівзмінні, напівпостійні.

Постійні витрати (fixed costs) - це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються при зміні обсягу виробництва до певної межі (наприклад, витрати на освітлення приміщення цеху не залежать прямо від кількості окремих видів продукції, що в ньому виготовлені, прямолінійна амортизація, орендна плата). З розрахунку на одиницю продукції при зростанні обсягів виробництва такі витрати зменшуються. Економічні явища і пов'язані з ними витрати у більшості випадків є умовно-змінними або умовно-постійними, тобто постійними або змінними в межах релевантного діапазону, визначеного обсягу діяльності. Серед умовно-постійних виділяють напівпостійні або дискретно-ступінчасті (є постійними для конкретного обсягу виробництва, але в певний момент вони зростають на визначену величину і знову залишаються постійними) та дискреційні (витрати, які не мають відношення до обсягу виробництва).

Обов'язкові - це витрати, зумовлені потужністю підприємства, обсягами його діяльності (наприклад, зарплата обслуговуючого персоналу).

Дискреційні витрати (discretionary costs) - це витрати, розмір яких визначається керівником підприємства і не має прямого зв'язку зі змінами обсягу поточної діяльності (наприклад, витрати на наукові дослідження і розробки, на рекламу, на підвищення кваліфікації персоналу тощо). Характерною особливістю дискреційних витрат є те, що в критичний момент їх величина може бути зменшена без суттєвої зміни обсягу діяльності.

Змінні витрати (variable costs) - це витрати, сума яких пропорційно змінюється залежно від зміни обсягу виробництва (наприклад, прямі матеріальні витрати, комісійні виплати, енергія для роботи устаткування). Змінні витрати, у свою чергу, поділяються на пропорційні, прогресивні та дегресивні.

Змішані витрати - це витрати, які містять елементи як змінних, так і постійних витрат (наприклад, плата за телефон: постійна складова - абонплата, змінна - плата за розмови).

Пропорційні витрати змінюються тими ж темпами, що й обсяг діяльності. Прогресивні витрати - це такі, темпи зростання яких перевищують темпи зростання обсягу виробництва. Дегресивними називають такі змінні витрати, темпи зростання яких відстають від темпів зростання обсягу виробництва.

Вичерпані (спожиті) витрати - це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці і

т. ін. на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Вичерпані витрати відбиваються у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції.

Невичерпані (неспожиті) витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому. До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачені (не спожиті), товарів, які ще не реалізовані і відображаються у складі активів підприємства як запаси.

Ефективні витрати - витрати, пов'язані з отриманням доходів від реалізації продукції, на виробництво якої вони були виділені.

Неефективні витрати - витрати, пов'язані з втратами і відсутністю доходів, це витрати непродуктивного характеру, втрати на виробництві (втрати від браку, простоїв, недостачі і псування товарно-матеріальних цінностей та ін.).

Витрати на продукцію - це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, тобто це - виробничі витрати.

Прямі витрати (direct costs) - це витрати, які можна віднести безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Це означає, що при вирішенні питання про доцільність прямого віднесення витрат на конкретний об'єкт обліку витрат (вид продукції, замовлення тощо) необхідно керуватися принципом співвідношення витрат і вигод. До прямих відносять в першу чергу вартість основних матеріалів і зарплати, витрачені на виготовлення конкретного виду продукції.

Непрямі (опосередковані) витрати (indirect costs) - це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат прямим методом (наприклад, амортизація будівлі цеху, в якому виробляють різні види продукції). Одні й ті витрати можуть бути одночасно прямими для одного об'єкта обліку витрат і непрямими — для іншого (наприклад, опалення і освітлення цеху - прямі витрати цеху, але непрямі витрати для конкретного виду продукції, яка виробляється у цьому цеху).

Основні витрати (prime costs)- це прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим. До основних відносять: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати (амортизація, орендна плата тощо, які можна віднести на конкретний об'єкт обліку витрат).

Накладні виробничі витрати - це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом (непряма зарплата, витрати на утримання обладнання, утримання виробничих приміщень тощо). Це загально виробничі витрати,

їх розподіляють між окремими видами продукції умовно, пропорційно до попередньо обраної бази.

Релевантні витрати (relevant costs) - це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення. Релевантні витрати повинні відповідати таким критеріям:

1) вони повинні бути пов'язані із завданням підприємства, конкретними проектами, рішеннями, сприяти зростанню потенціалу підприємства та зміцненню добробуту власників;

2) вони повинні змінюватися залежно від можливого управлінського рішення, тобто залежати від управлінського рішення;

3) вони повинні відноситися до майбутніх витрат, тому що всі минулі витрати залишаються незмінними, щоб не сталося в майбутньому.

Нерелевантні (безповоротні) витрати (irrelevant costs) - це витрати, які не залежать від прийнятого (або можливого) управлінського рішення. До них належать не лише минулі витрати, а й частина майбутніх витрат, які будуть незмінними при різних варіантах рішення.

Різні варіанти рішення зумовлюють різні витрати. У практиці управлінського обліку витрати, що складають різницю між окремими варіантами альтернативних рішень, називають по-різному: диференціальними, приростними, додатковими, інкрементними.

Дійсні (реальні) витрати - це витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань і вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Дійсні витрати відображають в системі обліку в міру їх здійснення (наприклад, нарахування оплати праці, списання витрачених матеріалів і т. ін.).

Можливі витрати (opportunity costs) - це втрачена вигода, коли вибір одного варіанта рішення зумовлює відмову від іншого варіанта альтернативного рішення, який також забезпечував одержання певної вигоди. У такому випадку вибір одного варіанта призводить до втрати вигоди, яку міг би забезпечити інший варіант. Сума цієї втраченої вигоди і враховується як можливі витрати, їх ще називають альтернативними, або можливими витратами.

Диференціальні витрати - величина, на яку відрізняються витрати при розгляді двох альтернативних рішень.

Маржинальні витрати (marginal costs) - це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції.

Середні витрати - це середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції.

Планові витрати - витрати, зумовлені технологією виробництва та організацією праці й передбачені нормами, нормативами, лімітами і кошторисом витрат на виробництво.

Непланові витрати - витрати, спричинені порушеннями в технологічному процесі та організації праці, стихійними лихами тощо.

Контрольовані витрати - це такі витрати, рівень яких менеджер може контролювати або змінювати своїми діями (рішеннями). Рівень контрольованості витрат залежить від рівня управління і часу, протягом якого здійснюється контроль за витратами.

Неконтрольовані витрати - це витрати, які менеджер не може контролювати та на які не може впливати своїми рішеннями (амортизація обладнання). По суті, зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може проконтролювати конкретний менеджер за відведений період часу, або за центром відповідальності.

2.3. Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг - прибуток».

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» (*CVP - аналіз: cost-volume - profit*) є інструментом, що надає можливість урахування впливу зміни обсягу виробництва, ціни продукції та витрат на результати діяльності підприємства й оцінки альтернативних управлінських рішень:

1) дозволяє визначити обсяг реалізації у натуральному або вартісному вираженні, що забезпечує беззбитковість;

2) дозволяє обґрунтовано приймати рішення у сфері ціноутворення та частково у проблемі пошуку резервів зниження витрат і виборі варіантів витрат із різною комбінацією змінних і постійних витрат на вид продукції;

3) простота та оперативність – за налагодженої системи обліку визначити точку беззбитковості можна з будь-якою періодичністю;

4) дозволяє оперативно оцінити умови забезпечення відсутності збитків.

Точка беззбитковості (*Break-Even Point*) характеризує обсяг реалізації продукції, за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виторг від реалізації продукції відповідає валовим затратам на її виробництво та реалізацію. Точку беззбитковості називають також точкою «порогового» прибутку чи точкою рівноваги. Метод побудований на тезі, що зі збільшенням обсягів реалізації величина умовно постійних витрат на одиницю продукції зменшується.

Аналіз беззбитковості може проводитися як за допомогою відповідних математичних розрахунків, так і шляхом побудови графіків. У разі використання графічного методу аналізу точкою беззбитковості вважається точка перетину лінії сукупних (повних) затрат та лінії, яка характеризує виторг від реалізації продукції (рис. 2.1.). До досягнення точки беззбитковості підприємство зазнає збитків від виробництва відповідного виду продукції, а після - отримує прибутки.

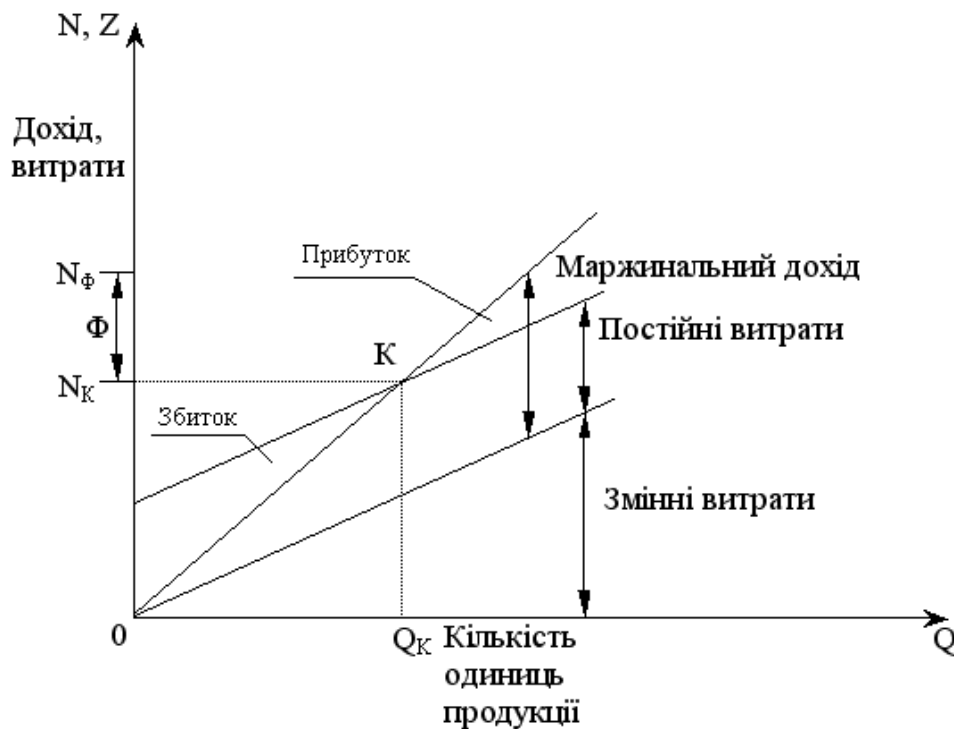


Рис.2.1. Графік точки беззбитковості

У точці беззбитковості досягається критичний обсяг виробництва чи продажу, при якому весь дохід (оборот) компанії дорівнює загальним витратам на виробництво цієї продукції, тобто справджується рівняння типу:

$$TR = TC$$

TR – виторг, виручка (оборот) компанії;

TC – загальні витрати підприємства;

$$TR = PQ$$

$$TC = FC + TVC$$

$$TVC = AVC * Q$$

Q – обсяг продажу, одиниць;

TVC – загальні змінні витрати, грн;

AVC – змінні витрати на одиницю продукції, грн;

Розрахунок точки беззбитковості в натуральному вимірі проводиться за формулою (2.1):

$$BEP = FC / (P - AVC), \tag{2.1}$$

де BEP - точка беззбитковості (обсяг продажів);

FC – загальні постійні витрати, грн;

P – ціна одиниці, товару, послуги, грн;

AVC – змінні витрати на одиницю продукції, грн;

Розрахунок точки беззбитковості в грошовому вимірі проводиться за формулою (2.2):

$$BEP = FC / KMR \tag{2.2}$$

KMR – коефіцієнт маржинального доходу

$KMR = MR/P$

$MR = P - AVC$

Позитивна різниця між фактичним виторгом від реалізації та виторгом від реалізації, що відповідає точці беззбитковості, називається зоною безпеки. На зазначену різницю підприємство може знизити обсяги реалізації або підвищити рівень затрат без загрози зазнати збитків. Підкреслимо, що кожне підприємство повинно прагнути розширити зону безпеки, оскільки чим вона менша, тим більший є ризик одержання збитків.

Отже, на основі розрахунку точки беззбитковості можна дійти висновків щодо доцільності виробництва тих чи інших видів продукції, мінімальних цін або обсягів реалізації, які забезпечують беззбиткову діяльність. Аналізуючи точку беззбитковості, можна визначити, наскільки успішно підприємство працює (у разі його прибутковості) і наскільки глибокою є криза (у разі збитковості). На підставі відповідних висновків розробляються рекомендації щодо шляхів зменшення збитковості та збільшення прибутковості операційної діяльності підприємства.

CVP-аналіз характеризується низкою базових припущень, зокрема:

- зв'язок між витратами та випуском продукції можна виразити лінійною залежністю;
- усі витрати можна чітко розподілити на постійні та змінні;
- величина змінних витрат прямопропорційна до обсягів виробництва та реалізації;
- у межах певного періоду постійні витрати суттєво не змінюються разом зі зміною обсягів виробництва;
- змінні витрати на одиницю продукції є постійними;
- ціни на продукцію, сировину та матеріали стабільні;
- продуктивність праці не змінюється;
- протягом аналізованого періоду обсяг виробництва дорівнює обсягам реалізації продукції;
- структура асортименту продукції підприємства є незмінною.

Труднощі у проведенні аналізу беззбитковості можуть зумовлюватись такими причинами:

- наявність оптових знижок великим покупцям та/або надмірна пропозиція на ринку, зазвичай, призводять до зниження цін на продукцію, що збільшує точку беззбитковості;
- зростання попиту на продукцію провокує збільшення відпускних цін, що зрушує точку беззбитковості вліво;
- вартість сировини і матеріалів на одиницю продукції може зменшитися при великих обсягах закупівель або збільшитися при перебоях з постачанням;

- питомі витрати на заробітну плату виробничих робітників, ймовірно, можуть зменшитися при великому обсязі виробництва;
- як постійні, так і змінні витрати мають тенденцію збільшуватися з часом;
- обсяг виробництва рідко збігається з обсягом реалізації;
- витрати не завжди можна точно поділити на постійні та змінні тощо.

2.4. Маржинальний аналіз.

Маржинальний аналіз - це аналітичний підхід, в рамках якого виділяють поняття «маржинальний дохід», який розраховується як різниця між обсягом виручки і загальними змінними витратами в цілому по підприємству.

При веденні справ на валютному ринку нерідко використовується термін «вільна маржа». У контексті торгівлі валютою це поняття розглядається як різниця між активами і заставним забезпеченням. Вільна маржа – сума коштів на рахунку, які не мають відношення до зобов'язань. Біржовий спекулянт може вільно розпоряджатися цими коштами при проведенні операцій (наприклад, для відкриття позицій).

Одна з функцій маржинального аналізу полягає в тому, щоб надати об'єктивну оцінку стану і рівню резервів й ступеню їх використання у виробництві. На основі маржинального аналізу здійснюється розробка способів активізації резервів і можливостей щодо їх фінансового забезпечення.

Економічний сенс маржинального доходу полягає в тому, що він дає можливість покрити постійні витрати і дозволяє сформувати чистий прибуток від діяльності підприємства. Маржинальний дохід визначається як граничний прибуток, який підприємство може отримати в разі виробництва і реалізації кожного виду продукції.

За концепцією маржинального доходу до собівартості відносять виключно прямі витрати. А накладні витрати, які прямо не залежать від обсягу продажів, не включаються до собівартості, періодично списуються на фінансовий результат. Згідно з концепцією, найбільш точною є калькуляція, в яку внесено витрати, що забезпечують випуск конкретної продукції.

У практиці роботи підприємства нерідко виникають ситуації, коли в асортименті продукції, що випускається, є продукти з низькою і навіть негативною рентабельністю за собівартістю, але з позитивним маржинальним доходом. Продукти даного виду покривають пов'язані з їх виробництвом змінні витрати і деяку частину постійних витрат.

Поглиблений маржинальний аналіз ефективності випуску продукції демонструє, що вилучення з виробництва продукту, який має негативну рентабельність за собівартістю, може не бути виправданим. Найчастіше

таке рішення призводить до парадоксальних результатів, наприклад, до зниження прибутку підприємства.

У маржинальному аналізі використовуються такі показники:

- коефіцієнт валового доходу;
- коефіцієнт маржинального доходу;
- коефіцієнт зміни валових продажів;
- прибутковість продажів.
- маржинальність продукції

Маржинальність продукції можна визначити як різницю між загальним прибутком від продажу товару і змінними витратами:

Маржинальність = Загальний прибуток від реалізації – Змінні витрати.

Формула маржинальності дозволяє розраховувати показник при поділі постійних і змінних витрат. Постійні витрати зберігаються навіть у разі припинення випуску продукції. До таких витрат належать:

- погашення кредитних зобов'язань;
- плата за оренду;
- деякі податкові платежі;
- зарплата співробітників бухгалтерії, відділу кадрів, персоналу з обслуговування.

Якщо вклад на покриття дорівнює сумі постійних витрат, кажуть про досягнення точки беззбитковості. У ній обсяг реалізації товару такий, що компанія може повністю окупити всі витрати на виготовлення продукту, не розраховуючи на отримання прибутку.

Розрахунки основних коефіцієнтів в рамках маржинального аналізу.

1. Коефіцієнт маржинального доходу являє собою відношення такого доходу до виторгу:

$$\text{КМД} = (\text{Виторг} - \text{Змінні витрати}) / \text{виторг};$$

Такий коефіцієнт показує, яка частка виручки спрямована на забезпечення прибутку та покриття постійних витрат. Зростання показника враховується як позитивний фактор. Підвищити коефіцієнт можна шляхом підвищення відпускних цін або за допомогою зниження змінних витрат.

2. Коефіцієнт зміни валових продажів показує, як змінюється обсяг валових продажів за поточний період по відношенню до розміру валових продажів попереднього періоду:

$$\text{КВП} = (\text{Виторг за поточний період} - \text{Виторг за минулий період}) / \text{Виторг за минулий період};$$

Слід враховувати, що інфляційна складова, яка міститься в показнику, може внести певні спотворення в отримане значення.

3. Коефіцієнт валової маржі (валового доходу). За нього береться різниця між виторгом підприємства і змінними витратами.

$$\text{КВД} = \text{Виторг} - \text{Витрати};$$

Цей показник дозволяє оцінювати прибутковість продажів підприємства. Валовий дохід покликаний покрити витрати, які залежать від загального управління підприємством і реалізації готової продукції. Валовий дохід забезпечує підприємству прибуток.

Необхідно пам'ятати, що термін «валова маржа» в європейській і вітчизняній системах обліку розуміється по-різному. В умовах української економічної дійсності під валовою маржею розуміється розрахунковий показник, який відображає внесок підприємства у вирішення питань щодо отримання доходів і покриття витрат. За однією цією величиною можна скласти уявлення про фінансовий стан компанії.

У європейській обліковій системі валова маржа – це відсоток від доходів, отриманих в результаті продажу. При цьому враховується дохід, який залишається в фірмі після обліку прямих витрат, що йдуть на виробництво продукції, яка підлягає реалізації. Іншими словами, в українській економіці під валовою маржею розуміється прибуток, а в Європі цей показник показаний у відсотках.

Дуже часто маркетингові стратегії вибудовуються на аналізі показника маржинальності. Маржа служить одним з центральних факторів прогнозу прибутковості, розробки політики в області цін і рентабельності маркетингових заходів. Маржинальний прибуток нерідко іменується валовим прибутком. Так чи інакше, але він визначається як різниця між прибутком від продажу продукту і витратами на процес виробництва.

Інша назва цього поняття – сума покриття, яка визначається як частка виторгу, що безпосередньо йде на формування прибутку, а також на покриття витрат. Основна ідея полягає в тому, що збільшення прибутку комерційного підприємства знаходиться в безпосередній і прямій залежності від темпів відшкодування витрат на виробничі потреби.

Розраховується маржинальність зазвичай на одиницю продукту. Такий підхід дозволяє зрозуміти, чи має сенс очікувати зростання прибутку внаслідок випуску додаткових одиниць товару. Показник маржинального прибутку не розглядається як загальна характеристика економічної структури, хоча він і дозволяє визначити вигідні і збиткові види продукції з точки зору граничного прибутку від їх випуску і реалізації.

Слід пам'ятати, що формули для розрахунку маржинальності можуть мати деякі відмінності в залежності від асортименту продукції, яка випускається підприємством. Диференційований підхід до обчислень дозволяє з'ясувати, який вид товару приносить фірмі найбільший прибуток і, отже, відмовитися від витрат ресурсів на виготовлення товарів, дохід від реалізації яких невеликий або зовсім відсутній.

Показники маржинального прибутку також дозволяють прийняти рішення про обсяги випуску тієї чи іншої продукції. Це питання актуальне

насамперед для тих видів товарів, при виготовленні яких застосовують однотипні технології і однорідні матеріали.

Поняття «маржа» і «маржинальність» використовуються для ефективного ведення бізнес-процесів. Аналіз маржинальності і пов'язаних з нею показників рекомендується проводити перед прийняттям відповідальних рішень в області маркетингової політики підприємства.

Контрольні запитання:

1. Наведіть змістовну сутність витрат підприємства.
2. Назвіть основні ознаки класифікації витрат в контролінгу.
3. Які витрати називають постійними, а які змінними?
4. Наведіть характеристику обов'язкових, дискреційних, дійсних, можливих і маржинальних витрат.
5. Опишіть сутність і основні завдання аналізу витрати – обсяг діяльності – прибуток.
6. Розкрийте зміст аналітичного методу визначення точки беззбитковості.
7. Розкрийте зміст маржинального аналізу.
8. Яка сфера застосування маржинального аналізу?

ТЕМА 3

СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

- 3.1. Методи обліку витрат фактичної собівартості.**
- 3.2. Системи калькулювання на підприємствах.**
- 3.3. Система калькулювання стандартних витрат.**
- 3.4. Система калькулювання повних витрат.**
- 3.5. Система калькулювання за неповними витратами.**

3.1. Методи обліку витрат фактичної собівартості.

Метод калькулювання являє собою сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і способами визначення собівартості калькуляційних одиниць. Метод калькулювання залежить від типу організації, технології виробництва тощо і включає розподіл і калькулювання витрат.

Розрізняють такі методи калькулювання:

1) калькулювання з неповним розподілом витрат (*директ-костинг, direct costing*);

2) калькулювання з повним розподілом витрат:

- позамовний метод калькулювання (*job order costing*);
- попроцесний (попередільний) метод калькулювання;
- калькулювання за нормативними витратами (*стандарт-кост, standard costing*);

- калькулювання за видами діяльності (*ABC-метод, activity-based costing*) - це удосконалена методика калькулювання повних витрат, за якої накладні витрати розподіляються спочатку між основними підрозділами, а потім відносяться на об'єкти калькуляції пропорційно одній попередньо обраній базі (як правило, прямим витратам праці), підприємство розглядається як сума робочих операцій, кожна з яких повинна мати індекс-вимірник вихідного результату - *кост-драйвер* (фактор витрат);

- *target costing «таргет-костинг»* – метод управління витратами за цільовою собівартістю, використовується в компаніях, що працюють в інноваційних галузях (машинобудування, автомобілебудування) та передбачає залучення менеджерів і службовців до прийняття рішень з наближення до цільової собівартості, які знаходять нові, нестандартні рішення в ситуаціях;

- система калькулювання *kaizen costing «кайзен-костинг»* - полягає у процесі поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції для досягнення необхідного рівня прибутковості виробництва, застосовується для досягнення цільової собівартості і включає постійне вдосконалення якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників.

Класифікацію методів обліку витрат наведено на рис.3.1.



Рис.3.1. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості

Позамовний метод обліку витрат. Об'єктом обліку є окреме виробниче замовлення, на яке відкривається договір. Його фактична собівартість визначається після закриття замовлення, до того ж всі витрати вважаються незавершеним виробництвом. До договору обов'язково додається кошторис витрат (планова калькуляція), на підставі якого визначається ціна угоди. Застосовується цей метод в індивідуальному (автомобілі, літаки, кораблі) або дрібносерійному виробництвах при випуску визначеної кількості продукції, в допоміжних виробництвах (виготовлення спеціальних інструментів, виробництво ремонтних і експериментальних робіт). При створенні великих об'єктів облік організують за кожним із них (будівля, корабель), а при створенні дрібних виробів – за кожним замовленням або видом виконуваних робіт (ремонт тракторів, прання білизни та ін.).

В бухгалтерії на кожне замовлення окремо відкривається картка аналітичного обліку витрат (job cost sheet), в якій щомісячно відображаються витрати за встановленою номенклатурою, нарощуваним підсумком, в картці проставляється шифр замовлення, ..., кошторисна вартість. В аналогічній картці ведеться облік загально виробничих витрат. В кінці місяця загально виробничі витрати розподіляються між

замовленнями і таким чином формується собівартість замовлення щомісяця.

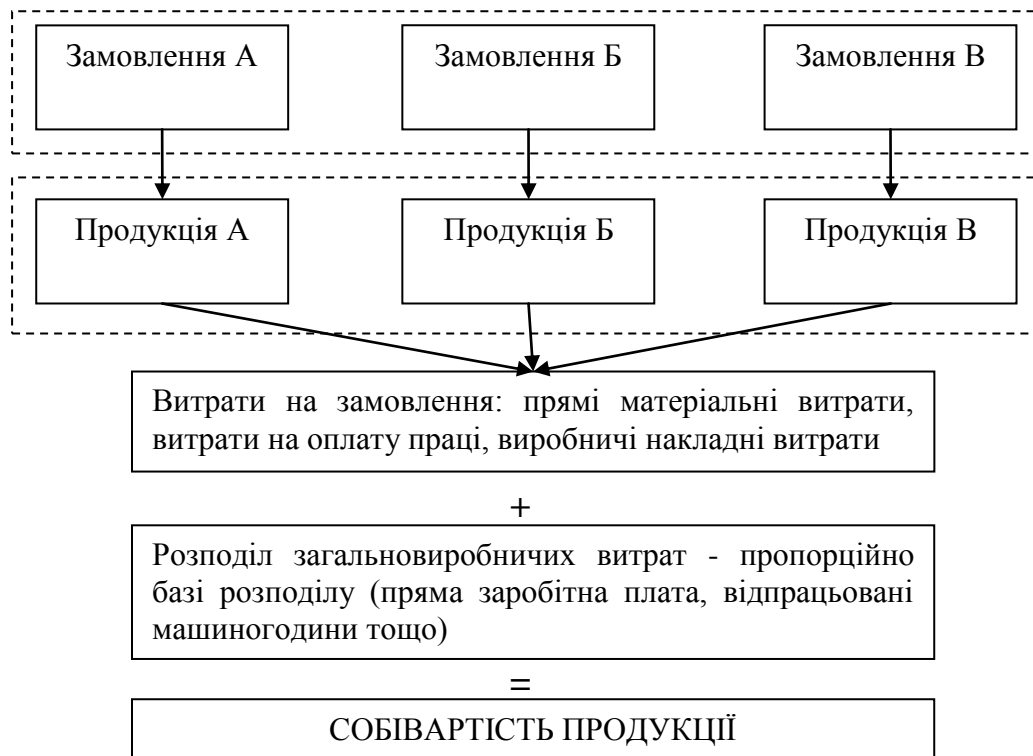


Рис.3.1. Схема калькулювання витрат при позамовному калькулюванні

Попередільний (попроцесний) метод обліку витрат (process-costing systems) використовується на підприємствах, які виготовляють масову продукцію в результаті послідовних процесів, кожен з яких являє собою самостійний переділ (фазу, стадію; переділ - це завершена частина технологічного процесу, результатом якої є випуск проміжного або остаточного продукту) виробництва: нафтопереробна, хімічна, металургійна, харчова промисловості. Об'єктом обліку та калькулювання є продукт чи група продуктів технологічного переділу. Після кожного переділу одержують напівфабрикат, який підлягає обробці в наступному переділі на даному підприємстві або може бути реалізований на сторону як готова продукція. При калькулюванні собівартості продукції застосовується еквівалент кількості зразків – це вимірювач продукції, обробленої за звітний період (множення кількості оброблених виробів на відсоток їх готовності).

Калькулювання по переділах включає такі етапи:

1. Розрахунок еквівалента кількості зразків готової продукції.
2. Визначення виробничих витрат за місяць.
3. Калькулювання собівартості еквівалента зразка готової продукції.
4. Калькулювання собівартості готової продукції та оцінка напівфабрикатів.

При застосуванні попередільного методу обліку витрат використовують два підходи щодо оцінки готової продукції та напівфабрикатів:

1. Метод FIFO (FIFO – First In-First Out), згідно з яким незавершені на початок періоду одиниці продукції будуть завершені до надходжень в обробку нових.

2. Метод середньозваженої, коли незавершені на початок періоду одиниці продукції розглядаються як початі і закінчені протягом звітного періоду.

За використання методу FIFO робиться припущення, що спочатку закінчуються обробкою одиниці продукції, які були в незавершеному виробництві на початок місяця, а потім ведеться облік витрат на витрати поточного місяця.

За використання методу середньозваженої робиться припущення, що одиниці напівфабрикатів на початок місяця обробляються одночасно з одиницями продукції, які введені у виробництво у поточному місяці. Застосування того чи іншого методу пов'язано з технологічним циклом обробки. Наприклад, макаронна промисловість – метод FIFO (оскільки завершеність – 5-6 днів); сироробна промисловість – метод середньозваженої (оскільки завершеність технологічного циклу – 25-60 днів).

Однопередільне (просте) калькулювання використовується на більшості підприємств добувної промисловості, які виготовляють один вид продукції, однорідність і масовість продукції надає можливість не поділяти витрати на прямі і непрямі, залишки незавершеного виробництва за специфікою відсутні.

Нормативний метод обліку витрат. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції сформувався ще за радянських часів, і є похідним від методу управління за відхиленнями. Сутність нормативного методу полягає у відокремленому обліку виробничих витрат за нормами, змінами норм та відхиленнями від них. Нормативний метод, на відміну від інших, дозволяє визначити відхилення від норм безпосередньо під час виробництва з вказівкою місць їх виникнення, причин і конкретних винуватців, що перетворює цей метод на важливий інструмент управління ефективністю виробництва. За нормативного методу обліку витрат фактична собівартість продукції визначається як алгебраїчна сума нормативних витрат, відхилень від норм і зміни норм.

Переваги та недоліки методів обліку витрат наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Переваги та недоліки методів обліку витрат [19, с.153-154]

Методи обліку витрат	Переваги	Недоліки
Попроцесний витрати виробництва узагальнюються процесу і діляться на кількість продукції, відсутність НЗВ	- Цей метод дає змогу розраховувати і розподіляти рівну кількість затрат на кожен продукт.	Складність цього методу калькулювання полягає у значній кількості процесів, технологій, а також у наявності чи відсутності незавершеного виробництва.
Попередільний - середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції	Збір інформації про витрати є менш трудомістким у порівнянні із позамовним методом, а інформація, відображена на рахунках бухгалтерського обліку, є більш прозорою. Розподілення накладних витрат по цехах проводиться більш точно.	Неможливість згрупувати витрати за видами продукції. Значний обсяг облікових записів. Дані не дають інформації про причини відхилень фактичних витрат від нормативних.
Позамовний - витрати «збираються» конкретними замовленнями, партіями або договорами.	Аналіз витрат по кожному виконаних замовлень дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє. Застосування позамовного методу дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виробленому в різний час.	Застосування цього методу є досить трудомістким. Собівартість продукції визначається вже після закінчення виробничого циклу, коли вже не можна вплинути на витрати.
Нормативний витрати обліковуються за встановленими нормативами, собівартість продукції калькулюється на стадії планування виробництва.	- Можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм. Укрупнення об'єктів, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують по групах однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання. Охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат.	Значна частина відхилень від норм, виявляється за допомогою інвентаризації загалом по структурних підрозділах і за весь звітний період. Відхилення витрат на управління й обслуговування виявляють без врахування змін обсягів виробництва, а здебільшого зовсім не виявляють, їх фактичну величину розподіляють переважно пропорційно основній заробітній платі робітників, що значно зменшує інформаційну функцію обліку.

3.2. Системи калькулювання на підприємствах.

Собівартість продукції з погляду економічної теорії – це сума всіх витрат, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції. П(С)БО №16 визначає виробничу собівартість:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загально виробничі витрати.

Стандарти не передбачають визначення повної собівартості. Повна собівартість реалізованої продукції може розраховуватись за Звітом про фінансові результати. Виробничі підприємства складають калькуляцію виробничої собівартості продукції (додаток до методичних рекомендацій № 47, галузеві методичні вказівки).

Калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції в розрізі окремих статей витрат. Калькулювання (від лат.calculatio – рахунок, підрахунок) – це система розрахунків, за допомогою яких визначається собівартість усієї проданої продукції та її частин, собівартість конкретних видів виробів, сума витрат окремих підрозділів підприємства на виробництво та продаж продукції.

Метою калькуляції є отримання інформації для управлінської системи про формування собівартості продукції на всіх етапах виробничого циклу, а також за місцями виникнення витрат.

Калькуляція дозволяє вирішити основні завдання:

- на її підставі визначається ціна на продукцію;
- дані про собівартість використовуються для прогнозування і управління виробництвом і витратами.

Предмет калькуляції – собівартість продукції (робіт, послуг) по підприємству та його структурних підрозділах. Методом калькулювання є система науково - обґрунтованих способів розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг). Завдання калькулювання – забезпечення апарату управління інформацією про собівартість окремих видів продукції та виробів.

З метою ефективного управління собівартістю застосовують різні види калькуляцій.

Класифікація калькуляцій з метою управління собівартістю:

1. За характером виробництва:
 - 1) масові (періодичні);
 - 2) індивідуальні;
 - 3) проміжні.

Масові калькуляції складаються за певний період з метою розрахунку собівартості одиниці виробу.

Індивідуальні калькуляції складаються після завершення виробництва окремого замовлення (при позамовному методі).

Проміжні калькуляції складаються на окремі етапи робіт довготермінових контрактів (будівництво, наука).

2. За часом складання:

1) директивні:

- стандартні (нормативні);

- кошторисні;

- планові;

- звітні.

Директивні калькуляції (попередні) складаються до початку робіт.

Стандартні калькуляції застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково - обґрунтованих норм.

Планова калькуляція складається на основі виробничих норм і дозволяє визначити витрати, виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління техніки, технології.

Кошторисна калькуляція застосовується в організаціях, які виконують довготермінові контракти. Вона дає можливість встановити ціну контракту (будівництво, наука і т.п.).

Звітні калькуляції складаються на основі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво.

3. За рівнем охоплення:

1) галузеві;

2) повні;

3) виробничі;

4) внутрішньогосподарські;

5) змінних витрат;

6) технологічні.

Галузеві калькуляції показують рівень собівартості однойменної продукції в конкретній галузі. Складаються вищою організацією.

Повні калькуляції показують витрати на виробництво та збут продукції (застосовуються для встановлення ціни на продукцію, визначення беззбитковості виробництва тощо).

Виробничі калькуляції показують виробничу собівартість продукції. Внутрішньогосподарські калькуляції складаються на продукцію окремих цехів основного та допоміжного виробництва. Застосовуються для визначення вартості наданих послуг одного цеху іншому. Калькуляції змінних витрат включають лише змінні витрати на виробництво. Такі калькуляції допомагають визначити маржинальний прибуток.

Технологічні калькуляції складаються на окремі види продукції, вузли, деталі тощо. Вони не включають вартість послуг сторонніх організацій, вартість купованих напівфабрикатів і компонентів тощо (визначається технологічна собівартість – власними силами). Загальні

калькуляції показують собівартість певного виду продукції по підприємству.

4. За властивостями калькуляційного об'єкта:

- 1) загальні;
- 2) параметричні;
- 3) за центрами витрат.

Параметричні калькуляції дають уяву про собівартість продукції в розрахунку на одиницю певного параметра (наприклад, собівартість однієї кінської сили, собівартість однієї машино - години роботи обладнання). За центрами витрат показують собівартість продукції певного підрозділу підприємства (наприклад, собівартість хлібопекарного цеху).

3.3. Система калькулювання стандартних витрат.

Сутністю облікового методу «стандарт-кост» є попереднє нормування і стандартизація виробничого процесу та його окремих стадій – постачання, виробництво, збут продукції. «Стандарт-кост» шляхом порівняння фактичних даних з нормативами і аналізу відхилень дозволяє оперативно реагувати на збої у виробництві і корегувати прийняті управлінські рішення.

За системи «стандарт кост» - витрати понад нормативи не включаються до виробничої собівартості, а відносяться до винних осіб або списуються за рахунок фінансових результатів діяльності.

Послідовність обліку витрат в системі «стандарт кост»:

1. Попереднє складання нормативних (стандартних) калькуляцій собівартості кожного виду продукції та напівфабрикатів. Нормативні витрати засновані на оцінках та розрахунках спеціалістів (інженерів, технологів, агрономів тощо), прогнозованому використанні виробничих ресурсів, вивченні технологічних операцій, а також залежать від типу та якості використаних матеріалів, обладнання, кваліфікації робочої сили. Нормативи загальновиробничих витрат основані на даних про минулі витрати і планові обсяги діяльності.

2. На етапі заготівельного процесу всі витрати зараховують обліку не за фактичною вартістю, а за стандартною (нормативною), різниця списується на спеціальні рахунки відхилень з подальшим списанням на фінансові результати.

3. На етапі виробничого процесу облік ведеться в розрізі чотирьох груп витрат - прямі матеріали, пряма заробітна плата, змінні непрямі витрати, постійні непрямі витрати за схемою.

4. Визначення виробничої собівартості окремих видів продукції на підставі нормативної (планової, стандартної) калькуляції - до витрат виробництва включають лише стандартні (нормативні) витрати.

5. Документування відхилень. Відхилення витрат списують на рахунки відхилень. Облік відхилень від норм за місцями виникнення,

конкретними причинами і винуватцями. Аналіз відхилень. Так, позитивне відхилення за рахунок низької ціни придбання матеріалів може спричинити збільшення норм відходів з причини їх незадовільної якості.

6. Коригування норм і нормативів. У разі виникнення відхилень стандартні норми не змінюються, вони залишаються відносно постійними на весь встановлений період, за винятком серйозних змін, спричинених новими економічними умовами, значним підвищенням або зниженням вартості матеріалів, робочої сили чи зміною умов і методів виробництва. На підприємстві в оперативному порядку накопичують інформацію про стан виконання норм і нормативів протягом періоду, наприкінці якого коригують нормативні калькуляції. Більшість нормативів використовуються місяцями і навіть роками без змін. Цінові складові нормативних витрат оновлюються, як правило, раз на рік або частіше, якщо необхідно відобразити зміни за рахунок інфляційних процесів чи інших факторів, що впливають на ціну сировини чи вартість робочої сили.

Відмітною рисою системи обліку за стандартними витратами є те, що вона проста у застосуванні і дозволяє ефективно вирішувати такі завдання:

- визначити релевантні показники рентабельності по кожному продукту;
- розрахувати фінансові витрати від недовикористання виробничих потужностей;
- здійснювати детальний, причинно-наслідковий аналіз фінансових результатів;
- отримувати зіставні дані по кожному з продуктів протягом всього життєвого циклу;
- більш точно розподілити відповідальність за показники діяльності підприємства між центрами відповідальності або проектами;
- вчасно отримувати всі необхідні для управління звіти та аналізувати відхилення;
- вчасно усувати причини негативних відхилень і поширювати позитивний досвід.

3.4. Система калькулювання повних витрат.

Absorption costing (абсорбшен-костинг) – це метод калькулювання собівартості продукції з розподілом всіх витрат між реалізованою продукцією і залишками товарів, він передбачає, що до виробничої собівартості включаються всі виробничі витрати незалежно від того, є вони постійними чи змінними.

Систему калькулювання повних витрат «*absorption costing*» доцільно використовувати, якщо:

- на підприємстві виробляється тільки один продукт або декілька продуктів (але в невеликому обсязі щодо основного), або існує сформований більш-менш стабільний асортимент;

- сума загальновиробничих витрат істотно змінюється між періодами;
- основу роботи компанії становлять довгострокові контракти на виконання певного обсягу робіт.

Схематично методика калькулювання повних витрат показана на рисунку 3.2.



Рис. 3.2. Схема обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції за системою «*absorption costing*»

Перевагами системи калькулювання повної собівартості є такі:

- використання для зовнішньої звітності;
- відсутність необхідності класифікувати витрати на постійні і змінні;
- відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності всіх витрат підприємства.

Недоліками системи калькулювання повної собівартості є такі:

- умовний характер розподілу накладних витрат;
- включення до собівартості продукції витрат, не пов'язаних з виробництвом;
- ускладнені облікові та розрахункові процедури.

3.5. Система калькулювання за неповними витратами.

За визначенням В. Кільгера [36, с.251], *direct costing* (директ-костинг) являє собою таку форму організації системи обліку затрат і результатів, за якої як у підсистемі обліку затрат (результатів) за місцями їх виникнення,

так і в підсистемі обліку затрат (результатів) за носіями відбувається розмежування затрат на постійну та змінну складові.

Сучасний «direct costing» використовується у таких варіаціях:

1) жорсткий директ-костінг (*throughput costing*) - включення до собівартості тільки прямих змінних матеріальних витрат, всі інші вважаються витратами періоду;

2) простий директ-костінг (*direct costing*), що базується на використанні в обліку лише даних про змінні виробничі витрати;

3) розвинутий директ-костінг (верібл-костінг, *variable-costing*), який передбачає включення до собівартості всіх змінних витрат (виробничих, адміністративних, збутових).

Отже, принципова різниця систем калькулювання повних і змінних витрат полягає у відношенні до постійних виробничих накладних витрат:

а) при калькуляції повної виробничої собівартості до її складу включають усі виробничі накладні витрати (постійні і змінні) та розподіляють їх між окремими виробами у складі реалізованої готової продукції, залишком незавершеного виробництва та готовою продукцією на складі;

б) при калькулюванні змінних витрат постійні виробничі накладні витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок фінансового результату звітного періоду, тому в собівартість готової продукції і незавершеного виробництва вони не включаються.

Ця система калькулювання дозволяє в системному порядку визначати маржинальний дохід, за рахунок якого покриваються усі постійні витрати та створюється прибуток (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Схема обліку витрат і калькулювання неповної собівартості продукції за системою «direct costing»

Зв'язок між рівнем ділової активності і прибутком при калькулюванні методом повної собівартості та калькулюванні за змінними витратами такий:

- якщо виробництво = продажу, то чистий прибуток при

калькулюванні методом повної собівартості = чистому прибутку при калькулюванні за змінними витратами;

- якщо виробництво > продажу, то чистий прибуток при калькулюванні методом повної собівартості > чистого прибутку при калькулюванні за змінними витратами;

- якщо виробництво < продажу, то чистий прибуток при калькулюванні методом повної собівартості < чистого прибутку при калькулюванні за змінними витратами.

Порівняльна характеристика систем «absorption costing» та «direct costing» [35, с.204]

Критерії	Система «absorption costing»	Система «direct costing»
Трудомісткість	Не трудомістка	Трудомістка
Формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Включаються всі виробничі витрати і постійні і змінні	Включаються всі змінні витрати, як виробничі, так і адміністративні витрати та витрати на збут
Формування витрат періоду	Включаються всі адміністративні витрати та витрати на збут і постійні і змінні	Включаються всі постійні витрати, як виробничі, так і адміністративні витрати та витрати на збут
Бюджетування	Неможливо точно спланувати витрати, зміна яких прямо пропорційно залежить від змін обсягів виробництва продукції (робіт, послуг)	Виникає можливість точного планування потреб і прямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та складання калькуляції, яка є основою формування цінової політики
Аналіз факторів, які впливають на зміну кінцевого результату діяльності	Складність визначення впливу зменшення чи збільшення змінних витрат на кінцевий результат при прийнятті того чи іншого управлінського рішення	Дозволяє більш точно визначити вплив зменшення чи збільшення змінних витрат на кінцевий результат, що сприяє прийняттю обґрунтованого управлінського рішення
Можливість визнання точки беззбитковості та проведення аналізу «витрати-обсяг-прибуток»	Не можливо	Можливо визначити точку беззбитковості і залежність кінцевого результату від змін обсягів виробництва та реалізації і витрат суб'єкта господарювання
Обґрунтованість та якість прийнятого управлінського рішення	Неточні результати аналізу сприяють прийняттю помилкового управлінського рішення	Виникають умови для прийняття обґрунтованого та якісного управлінського рішення, яке базується на точних результатах аналізу

Переваги системи калькулювання змінних витрат:

- 1) застосовується для оперативного планування, контролю, управлінського аналізу для прийняття рішень;
- 2) простота і точність обчислення собівартості продукції (робіт, послуг), відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат;
- 3) забезпечує базу для порівняння прибутковості різної продукції;
- 3) величина операційного прибутку знаходиться у прямій залежності від обсягу реалізації (маржинальний дохід на одиницю продукції);
- 4) прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів, виключає капіталізацію постійних накладних витрат в нереалізованих запасах;
- 5) поєднання інструментів контролю «стандарт костінг» й гнучкого бюджетування;

б) спрощена можливість розрахунку запасу міцності, порогу рентабельності, нижньої беззбиткової ціни реалізації та обґрунтування доцільності прийняття спецзамовлень (результати маржинального аналізу).

Водночас калькулювання змінних витрат має суттєві недоліки:

- 1) звітність, складена за цим методом, не відповідає вимогам до складання фінансової і податкової звітності;
- 2) для розподілу витрат на змінні та постійні часто необхідні складні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат;
- 3) занижує важливість постійних витрат;
- 4) не може використовуватись при розробленні довгострокової політики, наприклад для прийняття стратегічних рішень, оцінки інвестиційних проектів тощо необхідна інформація про повні витрати підприємства, що зумовлює необхідність позасистемного розподілу постійних виробничих витрат;
- 5) при використанні демпінгових цін підприємство потрапляє в зону збитковості.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення методам обліку витрат.
2. В яких галузях використовується позамовний метод обліку витрат?
3. Опишіть попроцесний метод обліку витрат
4. Дайте визначення собівартості продукції і калькуляції.
5. Які види калькуляцій застосовуються з метою якісного управління собівартістю?
6. В чому сутність системи калькулювання за повними витратами?
7. Яка сфера використання калькулювання за повними витратами?
8. В чому особливості калькулювання за змінними витратами?
9. Які переваги використання системи директ-костінг?

ТЕМА 4

РОЗРОБКА БЮДЖЕТІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

- 4.1. Сутність бюджетування, основні функції і завдання.**
- 4.2. Принципи бюджетування. Стадії бюджетного процесу.**
- 4.3. Методики бюджетування.**
- 4.4. Система бюджетів на підприємстві.**

4.1. Сутність бюджетування, основні функції і завдання.

Бюджетування є інструментом комплексного вдосконалення діяльності підприємства, що забезпечує узгодження його стратегічних і оперативних планів і бюджетів з планами і бюджетами підрозділів, приведення витрат у відповідність до якості продукції, виявлення і вилучення необґрунтованих витрат всіх видів ресурсів, вдосконалення організаційної і побудова фінансової структури управління і їх узгодження. Розроблення стратегій бюджетування ініціюється власником, вимушеним шукати способи створення конкурентних переваг на основі нижчих витрат, які часто для нього є єдиними на локалізованих ринках. Без цього найперспективніші проекти не втілюються в життя.

Підходи науковців до визначення сутності «бюджетування» наведено в табл. 4.1.

Бюджетування розглядають з трьох основних позицій:

1. Процес трансформації планів діяльності підприємства в показники доходів і витрат, платежів і надходжень, тобто в фінансово-економічні показники;
2. Інструмент підвищення відповідальності керівників за витрати для досягнення поставлених цілей і одержання конкретних результатів;
3. Технологію інформаційно-аналітичної підтримки управління, призначену для підвищення економічної обґрунтованості рішень, що приймаються керівництвом.

Основне завдання бюджетування полягає в підвищенні ефективності роботи підприємства на виявленні ризиків і зниженні їх рівня, а також у підвищенні гнучкості функціонування економічного суб'єкта. Треба зазначити, що формування бюджету підприємства є основним інструментом короткотермінового фінансового планування, яке визначає джерела і напрями використання грошових коштів. При цьому бюджет (фінансовий план дій) як метод регулювання економіки підприємства дає змогу не тільки управляти фінансами, але й гармонізувати відносини як усередині суб'єкта господарювання, так із зовнішнім середовищем.

Таблиця 4.1

Визначення терміну бюджетування [20]

Автор	Зміст визначення
Сергеев І. В., Шипіцин А. В.	«Короткострокове планування витрат підрозділів»
Квасницька Р.С., Джерелейко С.О.	«Процес розробки, виконання, контролю та аналізу фінансового плану, який охоплює всі сторони діяльності господарської структури, що дозволяє зіставити витрати й отримані результати на наступний період»
Білобловський С.	«Технологія фінансового планування, обліку, контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дає змогу аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники»
Крайник О. П.	«Процес планування майбутньої діяльності його результатів системою бюджетів»
Кармінський А. М.	«Бюджетування – це складання бюджету в межах формального процесу планування»
Терещенко О.О.	«Процес складання бюджетів і контролю за їх виконанням»
Щиборщ К.В.	Акцентує увагу на «здатності бюджетування до проведення постійного план-факт аналізу»
Білик М.Д.	«Стандартизований процес, що базується як на самостійно розроблених підприємством, так і на загально визначених вимогах і процедурах»

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів. Бюджетування – це загальна назва методик фінансового планування.

Бюджет підприємства – це план його майбутньої діяльності, виражений системою кількісних і вартісних показників.

Бюджетний період – це термін, для якого підготовлено і протягом якого використовується бюджет (як правило, це господарський рік, в межах якого можуть бути виділені і проміжні періоди – місяць, квартал тощо).

Мета і завдання бюджетування:

- 1) здійснення періодичного планування;
- 2) забезпечення координації, кооперації та комунікації в діяльності окремих підрозділів підприємства;
- 3) залучення менеджерів до кількісного обґрунтування планів роботи їх підрозділів;
- 4) визначення та усвідомлення майбутніх витрат діяльності окремих підрозділів і підприємства в цілому, необхідних ресурсів для забезпечення цієї діяльності;
- 5) мотивація працівників та їх орієнтація на досягнення конкретної мети в межах загальної стратегії підприємства;
- 6) створення бази для контролю діяльності окремих колективів та їх керівників, оцінки результатів діяльності;

7) забезпечення виконання вимог законодавства та умов господарських договорів, контрактів і т. ін.

Можна виділити такі функції бюджетування:

1. Планування операцій, що забезпечують діяльність організації. Планування – це якісний і кількісний опис задачі, проектування можливих результатів і шляхи їх досягнення. Основні планові рішення, зазвичай, виробляються в процесі підготовки програм, і сам процес розробки бюджету, по суті, є найбільш деталізованим видом планування, який уточнює основні операції по окремих підрозділах або функціях підприємства на найближчий період.

2. Координація різних видів діяльності і окремих підрозділів. Узгодження інтересів окремих працівників і груп в цілому по організації. Координація в бюджетуванні припускає узгодженість робіт всіх ланок управління, апарату управління і фахівців. Процес бюджетування допомагає керівництву підприємства координувати зусилля, оскільки припускає визначення взаємозв'язків між підрозділами. У перебігу бюджетного процесу часто виявляються відмінність інтересів і можливі конфлікти. Саме бюджетний процес дає змогу виявити неефективне використання ресурсів.

3. Контроль поточної діяльності, забезпечення дисципліни. Контроль є оборотною стороною бюджетування. Він збирає необхідну фінансову й економічну інформацію та аналізує результати виконання бюджетів. Аналіз відхилень між фактично досягнутими результатами і даними бюджету може допомогти ідентифікувати проблемну область, яка потребує нагальної уваги; виявити нові можливості, не передбачені в процесі розробки бюджету; показати, що первинний бюджет деякою мірою був нереалістичним.

4. Стимулювання керівників усіх рангів у досягненні цілей своїх центрів відповідальності. Стимулювальна роль бюджету проявляється ще більше, якщо менеджери беруть активну участь у розробленні бюджету свого підрозділу. Практика, коли всі рівні управління беруть безпосередню участь у розробленні бюджетів по підрозділах або функціях, а також у підготовці головного, загального бюджету на майбутній період називається плануванням з участю виконавців.

5. Основа для оцінки виконання плану центрами відповідальності і їх керівниками. Відхилення від бюджету, які визначають щомісячно, слугують для контролю протягом всього року. Порівняння фактичних і бюджетних даних за рік часто є головним чинником оцінки кожного центру відповідальності і його керівника наприкінці року. На деяких підприємствах премії менеджерів розраховуються як певний відсоток від позитивного відхилення по його центру відповідальності (наприклад, від суми заощаджених матеріалів, фондів оплати праці).

6. Засіб навчання персоналу. Бюджет також слугує хорошим засобом навчання менеджерів. Складання бюджетів сприяє детальному вивченню діяльності своїх підрозділів і взаємостосунків одних центрів відповідальності з іншими центрами в цілому по організації. Це особливо важливо для осіб, новопризначених на посаду керівника центру відповідальності.

Система бюджетування на підприємстві представлена на рис.4.1.

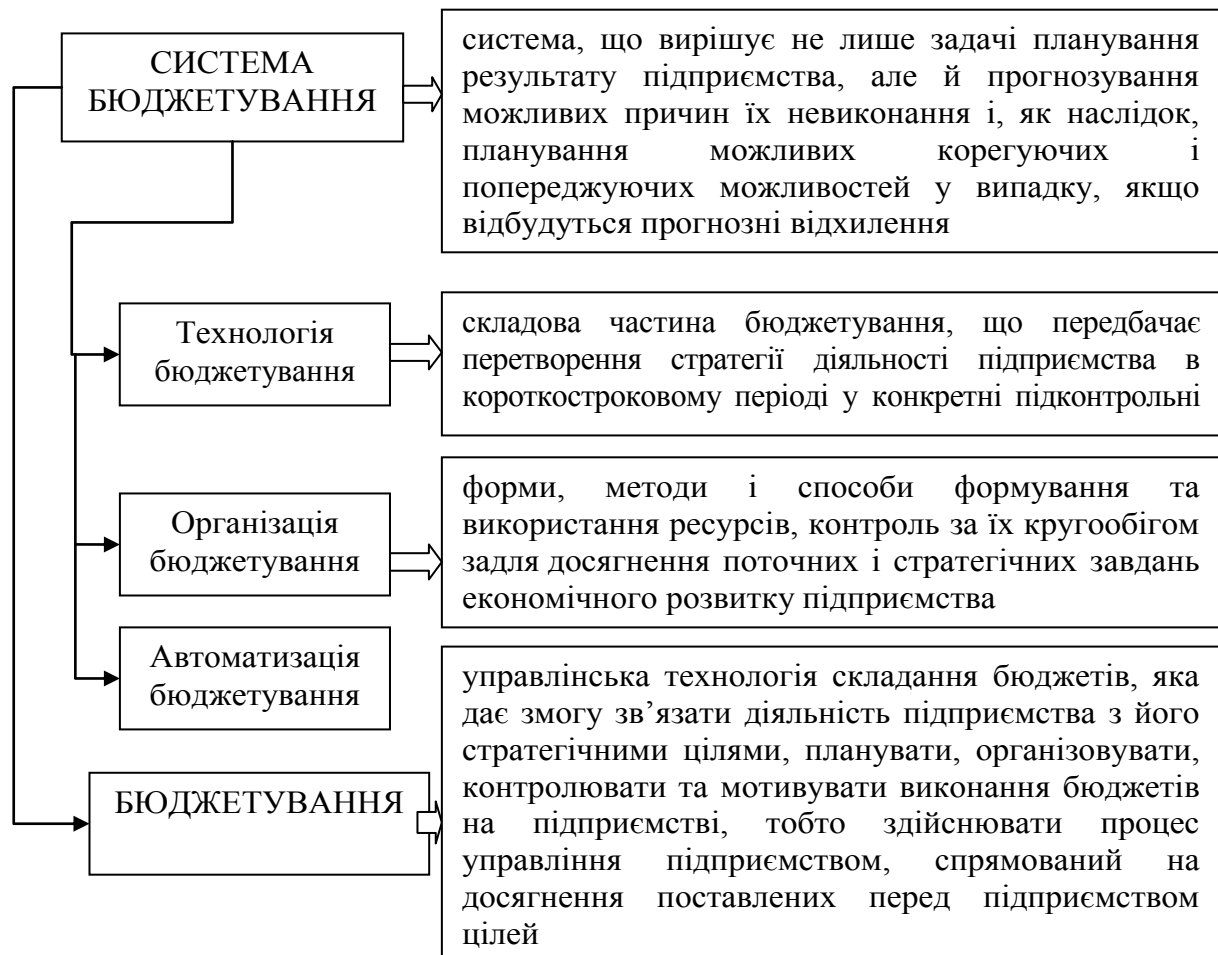


Рис.4.1. Система бюджетування на підприємстві

Бюджетування націлене на уникнення анархії в діяльності окремих підрозділів, узгодження цілей та інтересів різних членів організації, передбачення майбутніх проблем («вузьких місць») та визначення найкращих шляхів для досягнення стратегічної мети підприємства.

У процесі бюджетування менеджери мають можливість усвідомити вартість своїх рішень. Бюджетування змушує їх краще уявити, чого варті певні дії, та знайти узгоджене рішення при оцінці запропонованих проектів, порівняти витрати і вигоди альтернативних варіантів дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів.

У деяких випадках бюджетування є обов'язковим за законодавством

або за умовами контрактів (наприклад, при одержанні фінансування з державного або місцевого бюджетів, при одержанні позик банку і т. ін.).

Бюджетування здійснюється у двох напрямках:

1) підготовка бюджетів окремих підрозділів підприємства (функціональних бюджетів);

2) розробка стандартів витрат на окремі види діяльності.

Між цими двома напрямками бюджетування існує досить тісний взаємний зв'язок: на підставі стандартів витрат складають бюджети підрозділів, а на підставі останніх планують ставки (нормативи) розподілу накладних витрат, які є базою для визначення нормативної собівартості продукції у тих же бюджетах підрозділів.

На підставі бюджетів підрозділів готують зведений (генеральний) бюджет підприємства.

4.2. Принципи бюджетування. Стадії бюджетного процесу.

Бюджет підприємства, як і будь-який з інструментів управління фінансовою діяльністю підприємства, базується на таких принципах:

– принцип повноти, який полягає у тому, що розроблення бюджету має охоплювати всі сторони діяльності та усі підрозділи підприємства;

– принцип обґрунтованості та реальності, який виходить із необхідності пріоритету реалізації продукції над її виробництвом та врахуванням обмеженості ресурсів, які є в розпорядженні підприємства;

– принцип інтегрованості, що зумовлюється потребами тісного взаємозв'язку (як горизонтально, так і вертикально) між різними видами і рівнями бюджетів;

– принцип гнучкості, який допускає при розробленні й виконанні бюджетів можливість їх коригування при зміні внутрішніх чи зовнішніх умов діяльності підприємства;

– принцип економічності полягає у тому, що витрати на бюджетування повинні раціонально співвідноситися з отриманими результатами.

Процес бюджетування складається із таких стадій:

- Збір і аналіз первинної аналітичної інформації. Для успішного впровадження методики бюджетування важливо виконання підприємством необхідних організаційних передумов, в першу чергу зі збору та аналізу інформації управлінського обліку. Як показує досвід, виконання організаційних передумов впровадження бюджетного планування на перших же етапах роботи сприяє вдосконаленню системи управлінського обліку, поліпшенню управління як підрозділами підприємства, так і підприємством в цілому. Аналіз структури витрат підприємства на етапі підготовки та впровадження бюджетного планування сприяє зниженню собівартості продукції, послуг.

- Розробка, економічне обґрунтування та затвердження бюджетів. Планування є одним з найбільш важливих процесів в господарській діяльності підприємств. Складання та реалізація бюджетних планів дозволяє раціонально розподілити ресурси компанії і досягти намічених стратегічних цілей.

- Моніторинг і діагностика виконання бюджетів. Система внутрішнього контролю виконання бюджету - це логічна структура формальних і (або) неформальних процедур, призначена для аналізу і оцінки ефективності управління ресурсами, витратами, зобов'язаннями організації протягом бюджетного періоду (періодичний моніторинг поточної діяльності, порівняння обсягів і витрат з бюджетними нормативами, для запобігання надмірних витрат).

- Виявлення і контроль відхилень. Для того, щоб проаналізувати виконання бюджету і виявити відхилення фактичної діяльності від запланованої, в повну бюджетну систему включаються не тільки планові, а й фактичні (звітні) дані.

- Коригування бюджетів. В системі бюджетування контроль виконання бюджету відіграє роль зворотного зв'язку, яка необхідна для аналізу стану, результатів роботи і коригування функціонування системи в міру отриманих відповідних сигналів. Без цього механізму система нежиттєздатна і процес бюджетування з інструменту управління перетворюється на окремий випадок планування.

Складання бюджетів вимагає зусиль та участі керівників усіх підрозділів підприємства, виконання великої кількості розрахунків, узагальнення і узгодження різних показників. Тому на великих підприємствах для координації цієї роботи створюють *бюджетний комітет*, який координує розробку і узгодження бюджетів.

До складу бюджетного комітету входять представники вищого керівництва, виробничих підрозділів, відділів управління підприємства (постачання, збуту, бухгалтерії тощо).

Функції бюджетного комітету:

- визначення бюджетної політики;
- вивчення бюджетних оцінок, наданих керівниками підрозділів;
- перегляд бюджетних оцінок (при необхідності);
- схвалення бюджетних оцінок (при необхідності);
- аналіз поданих бюджетів і підготовка рекомендацій.

Бюджетування може бути статичним, коли бюджет складається на певний період часу (як правило, на рік з деталізацією по місяцях або по кварталах), і динамічним (безперервним), коли після завершення кожного проміжного періоду (місяця, кварталу) бюджетування буде продовжено на такий же період в майбутньому. У такому разі у підприємства завжди буде підготовленим річний (ковзкий) бюджет на майбутні 12 місяців.

Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом

функціональні бюджети спрямовують у підрозділи і вони є підставою для організації їх діяльності, базою для контролю, аналізу та оцінки роботи підрозділів і їх керівників.

4.3. Методики бюджетування.

Існують три основні підходи до складання бюджетів, які можуть застосовуватися на етапах їх планування, узгодження і затвердження: «знизу доверху», «зверху вниз», «рух назустріч».

Метод «знизу доверху» (прогресивне бюджетування) передбачає активне залучення до планування працівників підрозділів, керівників окремих центрів відповідальності. За цього підходу ключові показники основних бюджетів є залишковими величинами окремих часткових бюджетів. Наприклад, плановий показник прибутку визначається як різниця між доходами та витратами, що містяться у часткових бюджетах.

Під час складання бюджету «зверху вниз» він передається менеджерам структурних підрозділів для деталізації та розроблення рекомендацій. Ключові показники основних бюджетів задаються вищим рівнем керівництва (зверху). Недоліками ретроградного планування («зверху донизу») є його чітко виражений адміністративний характер і прогалини в інформаційному забезпеченні централізованого підрозділу, який займається розробленням бюджетів.

За прогресивного планування («знизу доверху») існує небезпека незбалансованості окремих бюджетів. Отже, виникає необхідність у координації з боку вищого ієрархічного рівня управління. В обох із зазначених випадків децентралізовані структурні одиниці мають переваги в інформаційному забезпеченні і прагнуть використати ці переваги на свою користь під час розроблення та виконання бюджетів. Маніпулювання з прогнозними показниками для формування так званого бюджетного зазору є типовим способом отримання інформаційної ренти виконавцями бюджетів.

Уникнути зазначених недоліків частково дає можливість новий підхід до розроблення бюджетів, який дістав назву методу «руху назустріч». Метод передбачає комбінацію елементів ретроградного та прогресивного планування. За цього підходу менеджмент вищої ланки визначає стратегічні цілі на довгостроковий період, які служать орієнтиром для менеджменту лінійних підрозділів під час розроблення власних бюджетів. Бюджетні показники уточнюються і конкретизуються на децентралізованому рівні. Відповідні часткові бюджети від окремих центрів відповідальності передаються для збалансування вищому рівню та затверджуються центральним керівництвом. Отже, метод передбачає інтенсивну комунікацію між окремими рівнями управління [9, с. 45].

Бюджетування «з нуля». Нуль-базис-бюджетування передбачає розрахунок планових фінансових показників, виходячи з так званої «точки-

нуль»: обчислення планових фінансових показників на основі оцінки широкого масиву інформації, не спираючись на бюджет і звіт поточного періоду.

Такий спосіб має свої переваги (можливість уникнення помилок, допущених при складанні попереднього бюджету), але є досить трудомістким і застосовується в умовах створення нового підприємства, суттєвих змін в операційній діяльності, запровадженні великих інвестиційних проектів з розширення діяльності, реструктуризації підприємства, що автоматично призводить до зміни параметрів функціонування підприємства і дані попереднього бюджету не можуть виступати основою для планування показників.

Види бюджетування представлені на рис.4.2.



Рис.4.2. Види бюджетування

4.4. Система бюджетів на підприємстві.

Зведений бюджет – це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні та фінансові.

Система операційних і фінансових бюджетів підприємства наведена на рис.4.3 і в табл. 4.2.

Операційні бюджети – це сукупність бюджетів затрат й доходів, які забезпечують складання бюджету прибутку.

До операційних бюджетів належать:

- бюджет продажів;
- бюджет виробництва;
- бюджет прямих матеріальних затрат;

- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет виробничих накладних затрат;
- бюджет збутових витрат;
- бюджет адміністративних витрат;
- податковий бюджет.

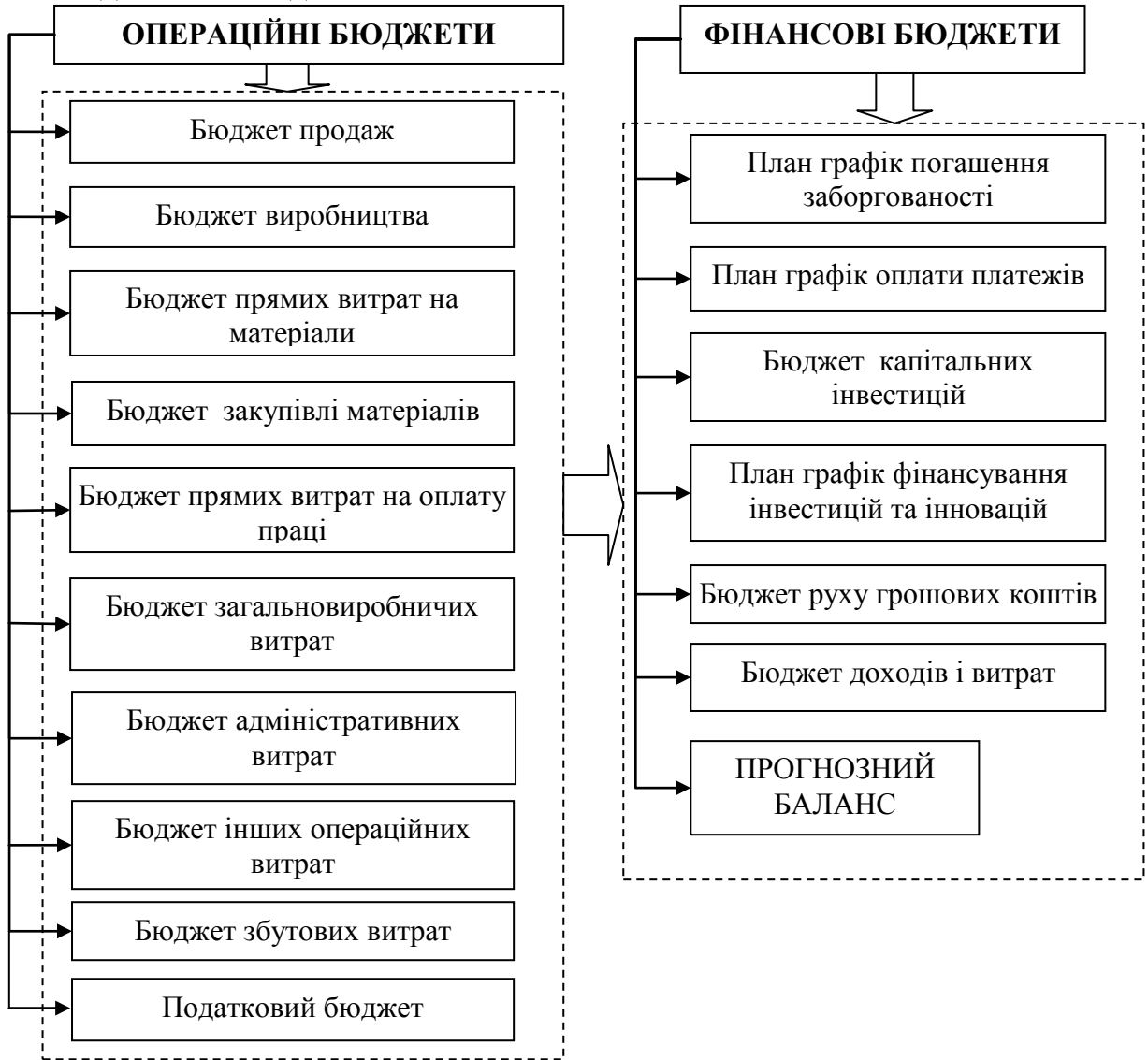


Рис.4.3. Система бюджетів на підприємстві

Фінансові бюджети – це сукупність бюджетів, що відображають запланований рух грошових коштів та очікуваний фінансовий стан підприємства.

До фінансових бюджетів відносяться:

- плани графіки погашення заборгованості;
- плани-графіки погашення платежів;
- план графік фінансування інвестицій та інновацій;
- бюджет доходів та витрат;
- бюджет руху грошових коштів;
- бюджетний (прогнозний) баланс.

Допоміжні бюджети:

- інвестиційний бюджет;
- бюджет руху дебіторської та кредиторської заборгованості.

Таблиця 4.2

Перелік бюджетів підприємства та їх характеристика [4, с.338-339]

Назва бюджету	Характеристика
Бюджет продаж	Операційний бюджет, містить інформацію про запланований обсяг продажів, ціну й очікувані доходи від реалізації кожного виду продукції.
План-графік погашення дебіторської заборгованості	Прогнозування характеру оплати продукції, сортування всіх чинних контрактів за ознакою терміну оплати продукції; оцінка ступеня виконання покупцями своїх зобов'язань.
Бюджет виробництва	Виробнича програма, що визначає заплановану номенклатуру й обсяг виробництва в бюджетному періоді, у т.ч. в натуральних показниках.
Бюджет запасів	Відображає заплановані рівні запасів сировини, матеріалів і готової продукції. Бюджет розробляється у вартісному вираженні і покликаний кількісно представити перебої в постачаннях сировини, неточності прогнозу продажів та ін.
План-графік оплати придбаних матеріалів	Прогнозування характеру оплати постачальникам матеріалів, сортування всіх поточних контрактів за ознакою терміну оплати, оцінка ступеня виконання підприємством своїх зобов'язань.
Бюджет прямих витрат на матеріали	Відображає прямі витрати на використання і придбання основних видів сировини і матеріалів.
Бюджет прямих витрат на оплату праці	Відображає витрати підприємства на оплату праці основного виробничого персоналу.
План-графік погашення заборгованості з оплати праці	Прогнозування характеру сплати заробітної платні, оцінка ступеня виконання підприємством своїх зобов'язань.
Бюджет інших виробничих витрат	Відображає інші виробничі витрати підприємства.
Бюджет загальновиробничих витрат	Відображає усі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції за винятком прямих витрат на матеріали й оплату праці.
План-графік оплати загальновиробничих витрат	Прогнозування характеру оплати загальновиробничих витрат, оцінка ступеня виконання підприємством своїх зобов'язань.
Бюджет планової виробничої собівартості виготовленої продукції	Відображає виробничу собівартість виготовленої продукції.

Назва бюджету	Характеристика
Бюджет збутових витрат	Відображає витрати на доставлення готової продукції, заробітну плату збутовому персоналові, комісійні збутовим посередникам, а також преміальні власному збутовому персоналові, витрати на допоміжні пакувальні матеріали, маркетингові дослідження, витрати на рекламу і просування продукції на ринку.
План-графік оплати збутових витрат	Прогнозування оплати збутових витрат, оцінка ступеня виконання підприємством своїх зобов'язань.
Бюджет адміністративних (управлінських) витрат	Відображає витрати на заходи, безпосередньо не пов'язані з виробництвом і збутом продукції.
План-графік оплати адміністративних (управлінських) витрат	Прогнозування оплати адміністративних (управлінських) витрат, оцінка ступеня виконання підприємством своїх зобов'язань.
Бюджет інших операційних витрат	Відображає інші операційні витрати.
Податковий бюджет	Відображає планові податкові платежі, використовується для визначення планового податкового навантаження
План-графік податкових платежів	Прогнозування оплати податків, зборів та обов'язкових платежів, оцінка ступеня виконання підприємством податкових зобов'язань
Бюджет інноваційних розробок	Відображає витрати на розробку нових продуктів і технологічних рішень.
Бюджет капітальних інвестицій	Відображає витрати на закупку основних засобів для забезпечення випуску інноваційної продукції.
Бюджет доходів і витрат	Форма фінансової звітності, що складається до початку планового періоду та відображає планові результати діяльності, а також дозволяє установити ліміти основних видів витрат, цільові показники прибутку, проаналізувати і визначити резерви формування і збільшення прибутку, оптимізації податкових і інших відрахувань у бюджет, можливості повернення позикових засобів, формування фондів накопичення і споживання.
Прогнозний баланс	Форма фінансової звітності, що містить інформацію про майбутній стан підприємства на кінець прогнозованого періоду. Допомагає розкрити окремі несприятливі фінансові проблеми, рішенням яких керівництво займатися не планувало (наприклад, зниження ліквідності підприємства). Дозволяє виконувати розрахунки різних фінансових показників. Служить засобом контролю всіх інших бюджетів на майбутній період — якщо всі бюджети складені методично правильно, то сума активів повинна дорівнювати сумі зобов'язань підприємства і його власного капіталу.

Відправною точкою бюджетування є розробка бюджету продаж, який передбачає запланований обсяг продажу окремих видів продукції. Складання всіх інших бюджетів базується на бюджеті продаж, тому, що

він визначає майбутній обсяг виробництва, планові витрати на виробництво, на збут, рух грошових коштів тощо.

Безпосередньо кількість операційних та фінансових бюджетів залежить від завдань, які ставляться керівництвом і бюджетним комітетом, інформаційних вимог, розміру підприємства, специфіки підприємства, виду діяльності тощо.

У межах операційних бюджетів здійснюється аналіз та синтезування інформації в необхідному для керівництва розрізі по доходах і витратах, виходячи з техніко-організаційних, економічних особливостей окремого відділу або підрозділу підприємства. При визначенні кількості бюджетів не менш важливим є питання встановлення відповідної номенклатури доходів і витрат окремого бюджету, які у свою чергу перебувають під впливом наведених особливостей. На підставі графіків-платежів формується основний фінансовий бюджет - бюджет руху грошових коштів. Наприкінці складається плановий прогностичний баланс, який фіксує стан майна підприємства.

Система бюджетів на підприємстві - це скоординований зі всіма підрозділами й функціями план роботи підприємства в цілому, який об'єднує блоки окремих бюджетів і характеризує інформаційний потік для прийняття й контролю управлінських рішень, що дозволяє у повному обсязі і своєчасно визначити необхідну суму коштів на реалізацію прийнятих рішень, також джерела надходження цих коштів (власні, кредитні, кошти інвестора тощо).

Вибір системи бюджетування, бюджетних форм і процедур не є законодавчо обумовленим, проводиться індивідуально для кожного підприємства з урахуванням специфіки її діяльності, організаційної, фінансової структури, цілей і завдань системи бюджетування, повноти її функціональності, ступеня автоматизації поточних процесів та обсягів фінансування, що виділяється на впровадження цієї системи.

Контрольні запитання:

1. Наведіть поняття бюджету. Які існують види бюджетів?
2. Які функції виконує бюджетування на підприємствах?
3. Охарактеризуйте методики бюджетування.
4. Визначте функції і принципи бюджетування.
5. Наведіть характеристику основних етапів процесу бюджетування.
6. Опишіть систему бюджетів підприємства.
7. Які бюджети відносяться до операційних?
8. Які бюджети відносяться до фінансових?
9. Який зв'язок між операційними і фінансовими бюджетами?

ТЕМА 5

ГНУЧКЕ БЮДЖЕТУВАННЯ І БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ

5.1. Гнучке бюджетування.

5.2. Бюджетний контроль.

5.3. Методи аналізу відхилень на основі гнучкого бюджету.

5.4. Методика розрахунку відхилень.

5.1. Гнучке бюджетування.

Гнучкий бюджет являє собою бюджет, складений на підставі запланованих даних про доходи та витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. З метою формування гнучкого бюджету переглядають заплановані дані й розробляють новий бюджет для того обсягу діяльності, якого фактично було досягнуто за звітний період. Величина постійних витрат зазвичай залишається незмінною, а змінні витрати змінюються пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Гнучкі бюджети дають змогу готувати звіти про виконання, які порівнюють фактичні та бюджетні витрати для фактичного рівня діяльності.

Гнучкий бюджет охоплює релевантний діапазон і є одним із рівнів багаторівневого аналізу відхилень, інструментом планування та контролю витрат.

Гнучкі бюджети дають змогу вирішувати в короткотерміновому періоді, що в загальному вигляді зводиться до вибору альтернатив, що вигідніше для підприємства з позицій отримання максимальної продуктивності, грошової віддачі шляхом оптимального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, результат виробництва буде найвищим.

Гнучкі бюджети мають три основні напрями застосування:

- у процесі підготовки бюджетів для очікуваного рівня діяльності до одержання фактичних результатів;
- для обчислення величини витрат, яка відповідатиме фактичному обсягу діяльності, на основі якої готується звіт про виконання;
- дають змогу передбачити фінансові результати за різних рівнів діяльності, його можна використовувати для передбачення фінансових результатів у значній кількості ймовірних ситуацій.

Для розробки гнучкого бюджету необхідно скоригувати величину витрат відповідно до фактичного рівня діяльності.

На основі гнучких бюджетів приймаються оперативні і поточні управлінські рішення, спрямовані на досягнення завдань сьогодення, а не майбутнього. Важливе значення при цьому мають нормативні, релевантні та нерелевантні витрати.

Гнучкий бюджет планують на основі норм і нормативів витрат живої праці, предметів і засобів праці, організації виробництва, окрім яких використовуються встановлені природоохоронні, соціально-економічні та інші нормативи.

Процес складання гнучких бюджетів на підприємствах повинен складатися із взаємопов'язаних етапів:

- 1) визначення показників, які будуть використовуватися в бюджетах;
- 2) встановлення норм і нормативів витрат;
- 3) визначення варіантів рішень (наприклад, рівнів діяльності);
- 4) розроблення бюджетів у розрізі структурних підрозділів і підприємства загалом;
- 5) внесення можливих змін у бюджети за появи нової ситуації (проблеми, варіанта) та коригувань на основі запропонованих виправлень.

Гнучкі бюджети можуть мати різні види і форми, при цьому основними вимогами до них є простота, компактність, зрозумілість і багатоваріантність. Види та форми бюджетів залежать насамперед від мети їх складання, особливостей діяльності підприємства і структури апарату управління.

Конкретну форму бюджету обирає його виконавець, виходячи з того, що інформація, представлена в бюджеті, повинна бути повною і правдивою для її користувача.

В основу побудови гнучкого бюджету, крім зміни обсягу діяльності, можуть бути покладені зміни інших факторів протягом звітного періоду, наприклад, технологічні зміни. Крім того, для розрахунку його показників можуть одночасно застосовуватися кілька факторів, що особливо характерно для виробництва різної продукції.

5.2. Бюджетний контроль.

У процесі господарської діяльності завжди виникають відхилення фактичних показників від запланованих (бюджетних). Для їх своєчасного виявлення і відповідного реагування на них необхідний систематичний контроль за виконанням бюджетів, тобто *бюджетний контроль*, завдання якого – привернути увагу менеджера до тих відхилень від бюджету, які вимагають його оперативного реагування. Це можуть бути або ж значні відхилення, або відхилення, що систематично повторюються. Усуненню таких відхилень сприяє управління за відхиленнями, при якому менеджер концентрує увагу лише на суттєвих відхиленнях від бюджету і, до певної міри, не звертає уваги на відхилення в межах допустимих коливань.

Залежно від причин виникнення відхилення поділяють на:

- відхилення внаслідок планування (помилки та прорахунки при складанні бюджетів);
- відхилення внаслідок діяльності (рис. 5.1).

Бюджетний контроль і управління за відхиленнями здійснюють на

підставі звіту про виконання бюджету, який складає бухгалтер-аналітик і подає менеджеру, який відповідає за прийняття рішень з даного питання.

Звіт про виконання бюджету – це порівняння фактичних і запланованих показників, розрахунок відхилень і вивчення їх причин. Такий звіт готується регулярно (щомісяця) і містить дані про бюджетні витрати за звітний період і з початку року та відхилення від бюджету з поясненням їх причин, а інколи – і вжитих заходів для запобігання подібних відхилень у майбутньому.

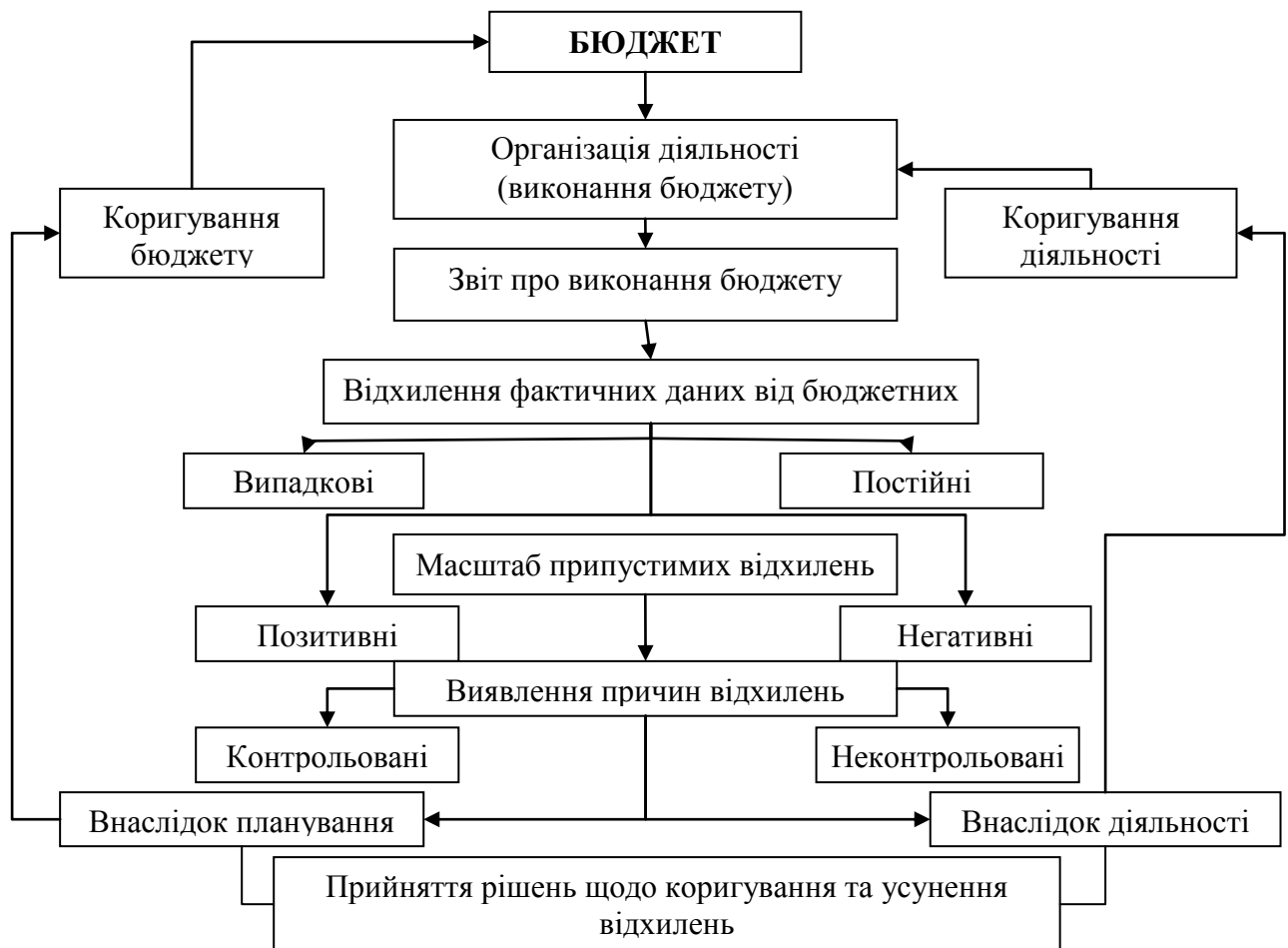


Рис. 5.1. Система бюджетного контролю

Отже, звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок між фактичною діяльністю і бюджетуванням. Але він забезпечує можливість дійового контролю лише за умови коректного зіставлення фактичних і бюджетних показників. При аналізі відхилень виходять з того, що зведений бюджет є статичним, тобто постійним, оскільки він складений лише для певного конкретного рівня майбутньої діяльності. Якщо ж обсяг діяльності змінюється (можливо, не з вини виконавців), то відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення, адже їх показники будуть оманливими. Тому для аналізу такий бюджет необхідно

скоригувати на фактичний обсяг діяльності.

Бюджет, який враховує можливі варіанти зміни обсягу діяльності в межах релевантного діапазону, називають *гнучким, або динамічним бюджетом*. Такий бюджет необхідний, в першу чергу, для аналізу тих витрат, які включають постійну і змінну складові (виробничі накладні, витрати на збут, адміністративні). Він складається, виходячи із залежності.

Загальна сума витрат = Постійні витрати + (Фактичний обсяг виробництва × Змінні бюджетні витрати на одиницю діяльності)

Такий бюджет може розраховуватись на декілька рівнів діяльності в межах релевантного діапазону.

5.3. Методи аналізу відхилень на основі гнучкого бюджету.

Використання гнучкого бюджету (а він може складатися як до початку бюджетного періоду, так і в процесі діяльності або ж при підбиванні підсумків) дає можливість порівняти фактичні дані як із статичним, так і з гнучким бюджетом і визначити два види відхилень: внаслідок змін обсягу діяльності і за рахунок ефективності. Відхилення за рахунок обсягу діяльності характеризують результативність роботи, а відхилення фактичних даних від гнучкого бюджету – ефективність роботи підприємства (рис.5.2).

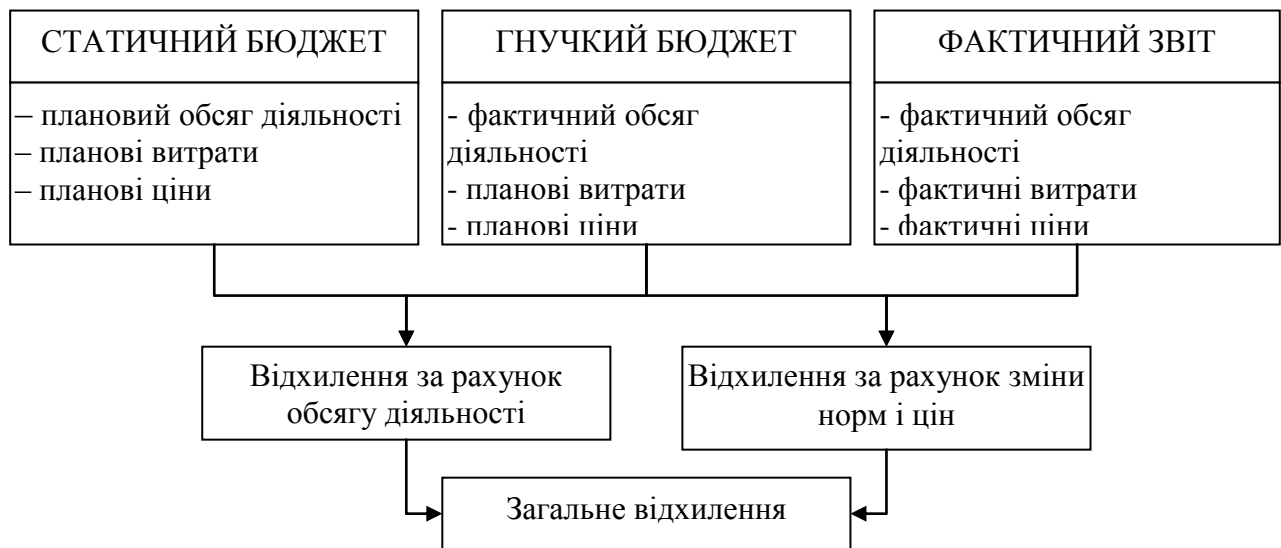


Рис.5.2. Схема аналізу відхилень з використанням гнучкого бюджету

Для поглибленого аналізу відхилень необхідно їх визначити по кожній статті бюджету і пояснити причини відхилень.

Виявлені суттєві відхилення вимагають від керівництва прийняття рішень щодо усунення негативних тенденцій та виправлення помилок, допущених під час планування діяльності.

Детальне дослідження відхилень проводиться за допомогою різних методів аналізу, серед яких можна виділити:

1. Простий аналіз відхилень – орієнтований на корегування майбутніх планів; виконання бюджету контролюється шляхом зіставлення бюджетних і фактичних показників. Якщо відхилення мають суттєвий характер, то в бюджет майбутнього періоду вносять відповідні зміни. Критерієм для визначення суттєвості видів витрат, за якими виявлено відхилення, виступають кінцеві бюджетні показники.

2. Аналіз відхилень, орієнтований на майбутні управлінські рішення – передбачає більш детальний факторний аналіз впливу різних відхилень параметрів бізнесу на грошові потоки, тобто проводиться декомпозиція впливу всіх відхилень на величину грошового потоку. Результати аналізу в комплексі дозволяють встановити пріоритети впливу кожного фактора. Методика його проведення включає:

- встановлення факторів, які впливають на величину підсумкового показника;
- визначення сумарного відхилення підсумкового показника від бюджетного значення;
- визначення відхилення підсумкового показника у результаті відхилення кожного окремого фактора;
- встановлення пріоритетів впливу окремих факторів на величину підсумкового показника;
- складання кінцевих висновків і рекомендацій в частині управлінських рішень, направлених на виконання бюджету [25].

3. Аналіз відхилень в умовах невизначеності – всі параметри бізнесу (ціна, обсяги та ін.) вказуються не у вигляді окремих значень, а у вигляді інтервалів невизначеності. Невизначеність стосовно параметрів бізнесу породжує невизначеність річного грошового потоку, який можна оцінити за допомогою імітаційного моделювання. Якщо фактичне значення результативного параметра потрапляє в інтервал невизначеності, отриманий шляхом імітаційного моделювання, то виконання бюджету вважається успішним, в іншому разі виникає необхідність у додатковому аналізі, спрямованому на пошук шляхів зниження невизначеності параметрів бізнесу.

4. Статистичний метод – дозволяє дати обґрунтовану оцінку меж допустимих відхилень, а визначені таким способом діапазони відхилень надають можливість сформулювати звітність про виконання бюджетів, в якій всі несуттєві розбіжності запланованих і фактичних показників будуть ігноруватися, а найбільш вагомі факти невиконання або перевиконання плану – виділятися. Оцінку суттєвості відхилень визначають за допомогою «правила трьох сигм» (формула 5.1):

$$x - 3\sigma < x_i < x + 3\sigma, \quad (5.1)$$

де: x – середнє значення статті бюджету, яка аналізується, за декілька звітних періодів;

– середньоквадратичне відхилення за статтею бюджету, що аналізується;

x_i – фактичне значення тієї чи іншої статті бюджету.

Оцінюючи суттєвість відхилення фактично досягнутих результатів діяльності від запланованих, потрібно керуватися наступним:

- відхилення є нормальним, якщо різниця між фактичним і запланованим значенням не перевищує значення середньоквадратичного відхилення;

- відхилення є несуттєвим, якщо різниця між планом і фактом знаходиться в інтервалі від одного до двох середньоквадратичних відхилень;

- відхилення є істотним і вимагає негайного втручання, якщо розбіжність фактичних і планових показників у два рази перевищує значення середньоквадратичного відхилення [13, с.147].

При такому підході на практиці більше ніж 70% відхилень буде відфільтровано.

Вибір конкретного методу залежить від специфіки діяльності бізнес-напряму підприємства (кожен бізнес-напрямок зорієнтований на окрему групу клієнтів, які вимагають для задоволення своїх потреб окремого спектра послуг, тому для кожного сегмента бізнесу буде характерний різний рівень отриманих доходів і понесених витрат); періоду планування (чим довшим є плановий період, тим вужчими мають бути допустимі межі відхилень у відсотковому вимірі).

5.4. Методика розрахунку 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 ланцюгового підставлення.

Як відомо, метод ланцюгового підставлення дає такі формули відхилень фактичних змінних витрат від планових:

$$\begin{aligned} \text{за обсягом} \quad & B_Q = (Q_\phi - Q_n) N_\Pi C_\Pi, \\ \text{за ціною} \quad & B_u = Q_\phi (C_\phi - C_\Pi) N_\Pi; \\ \text{за нормою} \quad & B_n = Q_\phi C_\phi (N_\phi - N_\Pi), \end{aligned} \tag{5.2}$$

де B - відхилення;

Q - обсяг випуску;

N — норма витрати ресурсів (матеріалів, енергії і т.п.) на одиницю випуску;

C - ціна одиниці ресурсів;

ϕ, Π - індекси фактичного й планового значень величин.

Таким чином, по чергово підставляємо у формули фактичні значення. Підставлення починаємо з кількісних факторів (обсяг) і закінчуємо якісними (норми і ціни). Оскільки відхилення, викликані сукупним впливом факторів, при цьому будуть віднесені на рахунок якісних факторів, такий порядок підставлення збільшить значущість якісних факторів.

Розподіл відхилень між факторами можна подати в графічному вигляді (рис. 5.3).

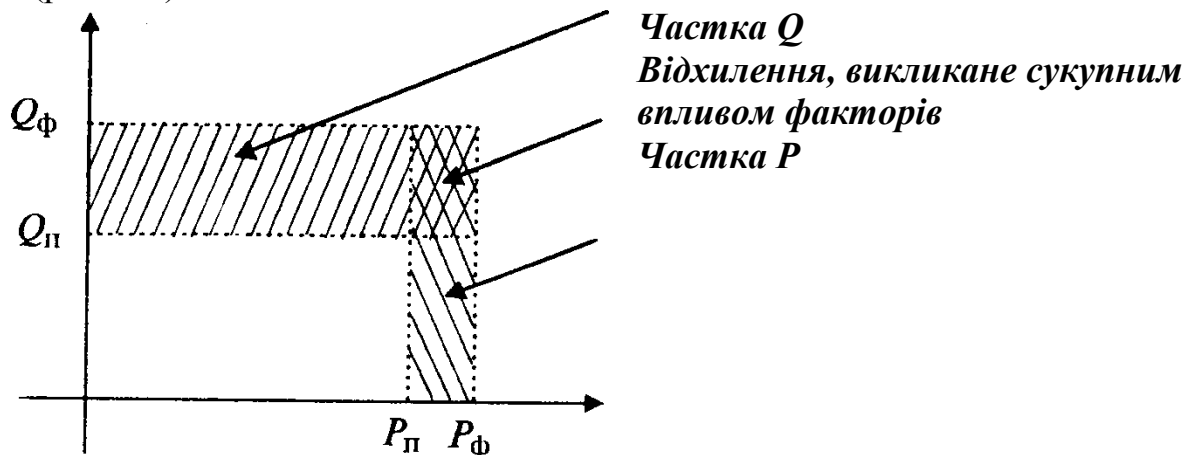


Рис. 5.3. Розподіл відхилень між факторами

Так, відхилення прибутку за рахунок зміни окремих факторів з допомогою гнучкого бюджету розраховують аналогічно факторному аналізу методом обчислення різниць [5, с.149-150]:

1) загальне відхилення = фактична сума прибутку – бюджетна (планова, нормативна) сума прибутку;

2) відхилення внаслідок зміни обсягу реалізації = прибуток, визначений гнучким бюджетом – прибуток початкового (старого) бюджету;

3) відхилення внаслідок зміни середньої ціни реалізації = фактичний обсяг продаж (виторг) – фактичний обсяг реалізації за плановими цінами = фактичний обсяг реалізації – скоригований обсяг реалізації;

4) відхилення внаслідок економії (перевитрати) матеріалів на одиницю продукції = (фактичні витрати матеріалів – нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва) × нормативна ціна одиниці матеріалів = (фактичні витрати матеріалів на одиницю продукції – нормативні витрати на одиницю продукції) × фактичний обсяг виробництва × нормативну (бюджетну) ціну одиниці матеріалів;

5) відхилення внаслідок зміни цін на матеріали = фактичні витрати на матеріали – (фактична кількість витрачених матеріалів × планова ціна одиниці матеріалів) × фактичну кількість витрачених матеріалів;

6) відхилення внаслідок зміни ефективності прямих витрат праці, яка характеризує рівень продуктивності праці або трудомісткості продукції =

(фактичні витрати праці – нормативні витрати праці на фактичний обсяг продукції) × нормативний рівень оплати праці = (фактичні витрати праці на одиницю продукції – нормативні витрати праці на одиницю продукції) × фактичну кількість проданої продукції × нормативну ставку оплати за одиницю праці (годину, день тощо);

7) відхилення внаслідок зміни ставок (рівня) оплати праці = фактичні витрати на оплату праці – (фактичні прямі витрати праці × нормативну ставку оплати одиниці праці) = (фактична ставка оплати одиниці праці – нормативна ставка оплати одиниці праці) × фактичні затрати прямої праці у кількісних вимірниках;

8) відхилення внаслідок відхилення постійних накладних витрат = фактична сума постійних накладних витрат – планова (нормативна) сума таких витрат.

Аналіз відхилень дає можливість об'єктивно оцінити результати роботи та їх залежність від окремих факторів.

Вивчення причин, що зумовили появу відхилень від встановлених параметрів, дозволяє визначити, якими факторами спричинені відхилення, встановити відповідальну особу, а також прийняти рішення, які дозволять уникнути несприятливих відхилень у майбутньому. З цією метою проводять ретельний факторний аналіз причин відхилень та їхню інтерпретацію за допомогою різних методів (метод ланцюгових підстановок, метод різниць, кореляційно-регресійний метод тощо).

Зазначені причини необхідно систематизувати в розрізі трьох функціональних рівнів:

на рівні планування:

- помилкова оцінка розвитку зовнішнього середовища;
- неправильні прогнози щодо причинно-наслідкових взаємозв'язків між діяльністю та зовнішніми факторами впливу;
- недоліки в інформаційному забезпеченні чи обробці інформації, які призвели до нереальних прогнозів;

на рівні прийняття рішень:

- акцептування помилкових планових альтернатив, побудованих на заздалегідь неправильних пропозиціях;
- затвердження планових альтернатив, відмінних від тих, які згідно із обґрунтуваннями є найреальнішими до виконання.

на рівні реалізації:

- дефіцити в якісному та кількісному забезпеченні матеріальними, фінансовими і трудовими ресурсами, які призвели до невиконання планових показників;
- недоліки у виробничому процесі;
- слабкі місця в організації діяльності;
- недостатня мотивація до виконання планових показників.

У процесі аналізу відхилень всі показники інтерпретуються в контексті їх впливу на фінансові результати та ліквідність (платоспроможність) [1].

Виявлені відхилення оцінюються за допустимими межами. Аналіз відхилень необхідно проводити, якщо відхилення будь-якого параметра бюджету виходить за встановлені межі. При аналізі відхилень за допустимими межами всі відхилення розподіляються на такі групи:

1) позитивні відхилення (фактична сума доходу перевищує заплановану, фактична сума витрат менша від бюджетної);

2) негативні відхилення (фактична сума доходу менша від запланованої, фактична сума витрат більша від планової), зокрема:

3) негативне допустиме відхилення;

4) негативне критичне відхилення [23].

Слід звернути увагу і на те, що накопичена інформація в результаті процесу бюджетування в динаміці може дати реальне уявлення про небезпеку або випадковість відхилень, визначити певні тенденції. Наприклад, якщо щомісячний приріст відхилень буде складати лише 1,5-2%, це може сигналізувати про тривожні симптоми; наявний постійний середній відсоток протягом року може означати заздалегідь закладену в бюджет помилку, яку слід проаналізувати і виправити; постійне зростання відхилень навіть на 1% - тенденція, яку потрібно враховувати.

Контрольні запитання:

1. В чому особливості гнучкого бюджетування?
2. Які особливості бюджетного контролю.
3. Опишіть функції бюджетного комітету.
4. Які існують методи аналізу відхилень на основі гнучкого бюджетування?
5. Опишіть методіку розрахунку відхилень на основі гнучкого бюджету.
6. Які наступні дії після виявлення і аналізу причин відхилень?

ТЕМА 6

ЕКОНОМІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В КОНТРОЛІНГУ

- 6.1. Поняття і типи управлінських рішень.**
- 6.2. Підходи і методи прийняття управлінських рішень.**
- 6.3. Фази прийняття і реалізації управлінських рішень.**
- 6.4. Типи операційних рішень. Аналіз і вибір альтернативних варіантів.**
- 6.5. Контроль ефективності управлінських рішень.**

6.1. Поняття і типи управлінських рішень.

Прийняття рішення – це цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів управлінських рішень такого, що забезпечує досягнення обраної мети або розв’язання конкретної проблеми. Прийняття більшості управлінських рішень має ґрунтуватись на визначенні й аналізі поведінки доходів і витрат, пов’язаних з реалізацією цих рішень.

Таблиця 6.1

Підходи науковців до визначення терміна «управлінське рішення»

Автор	Визначення
Дерлоу Д.	Управлінське рішення – це той пункт, у якому вибір робиться між альтернативними та конкуруючими можливостями.
Карданська Н.	Управлінське рішення – це соціальний акт, який підготовлено на основі варіантного аналізу та прийнятої у встановленому порядку оцінки, що має директивне значення, містить постановку цілей і обґрунтування шляхів їх здійснення, організує практичну діяльність суб’єктів і об’єктів управління, спрямований на досягнення вказаної мети.
Приймак В. М.	Управлінське рішення – це комплекс заходів щодо вибору оптимального варіанта із множини можливих, здійснених менеджером або групою менеджерів у межах своїх посадових повноважень і компетенції й спрямований на досягнення різноманітних цілей організації.
Колпаков В.М.	Управлінське рішення - це результат системної діяльності людей, продукт когнітивної, емоційної, вольової, мотиваційної природи, синтезу психічних процесів, що мають початкову регулятивну спрямованість; вольовий акт осіб, що ухвалюють рішення, оформлений у вигляді документа.
Осовська Г.	Управлінське рішення – це сукупний результат творчого процесу (суб’єкта управління) та дій колективу (об’єкта управління) для вирішення конкретної ситуації, що виникла у зв’язку з функціонуванням системи.
Юкаєва В.С.	Управлінське рішення – це творчий акт суб’єкта управління (індивідуального чи групового), що визначає програму діяльності колективу з ефективного розв’язання назрілої проблеми на основі знання об’єктивних законів, функціонування керованої системи й аналізу інформації про її стан.

Рішення, які приймаються, можуть класифікуватися за різними ознаками: за змістом, ступенем складності, формою, ступенем автоматизації та ін. Слід підкреслити, що управлінські рішення можуть виступати як вольовий акт вибору мети, дій і засобів її досягнення окремою людиною, а також як результат колективної думки.

Управлінські рішення здебільшого класифікують за такими ознаками [34]:

За суб'єктом прийняття:

- одноосібні (приймаються однією особою);
- колективні (приймаються на загальних зборах чи окремою групою працівників).

За особливістю розв'язуваних завдань:

- програмовані (передбачають структурованість і повторюваність через певні проміжки часу, ухвалюються за типових ситуацій);
- непрограмовані (приймаються у неструктурованих, невизначених ситуаціях за нестачі повної інформації та трапляються зрідка).

За рівнем прийняття:

- рішення на вищому (інституційному) рівні управління (мають загальний характер, стосуються всієї організації та є компетенцією керівника вищого рівня управління);
- рішення на середньому (управлінському) рівні управління (приймаються керівниками середнього рівня управління у межах делегованих їм повноважень);
- рішення на низовому (технічному) рівні управління (мають регуляційну спрямованість і приймаються на низовому рівні управління).

За сферою охоплення:

- загальні рішення (стосуються всієї організації);
- часткові рішення (спрямовані на регулювання певного процесу в конкретній ситуації та стосуються конкретних підрозділів).

За тривалістю дії:

- короткотермінові (реалізуються протягом року для поточної роботи організації);
- середньотермінові (реалізуються протягом 1–5 років);
- довготермінові (реалізуються протягом тривалого терміну понад 5 років).

За способом обґрунтування:

- інтуїтивні (спираються на внутрішні передчуття);
- раціональні (передбачають об'єктивний аналітичний процес);
- аналітичні (передбачають оцінювання різних альтернатив);
- логічні (ґрунтуються на судженнях, знаннях, попередньому досвіді).
- імпульсивні (процеси побудови гіпотез істотно переважають над їх контролем);

- інертні (кількість перевірок і контрольних функцій значно переважає кількість висунутих гіпотез).

За ступенем складності:

- складні (мають важливе значення для майбутнього організації і потребують творчого підходу, вирішення несподіваних чи непередбачуваних проблем);
- середньої складності (вимагають комплексного розгляду);
- прості (не вимагають великих зусиль для їх прийняття).

За рівнем централізації:

- централізовані (приймаються важливі управлінські рішення у єдиному центрі, тобто на вищому рівні управління);
- децентралізовані (передбачають вироблення узгодженого на всіх рівнях управління рішення, спонукають до генерування нових ідей);
- комбіновані (поєднують елементи централізованих і децентралізованих рішень).

За цілеспрямованістю:

- стратегічні (визначають напрями спеціалізації, перспективи соціального та економічного розвитку тощо);
- тактичні (пов'язані з конкретним розташуванням сил і ресурсів);
- оперативні (виникають у разі порушення виробничого процесу внаслідок непередбачених внутрішніх або зовнішніх обставин).

За частотою повторення:

- випадкові (вимагають глибокого аналізу нестандартної ситуації);
- періодично повторювані (містять визначені умови, кінцеві продукти і дії, необхідні для успішного досягнення мети);
- не періодично повторювані (містять попередній досвід керівника і результати прийнятих рішень).

За ступенем новизни:

- інноваційні (приймаються за проблемами, що виникають вперше після ретельного вивчення стану справ, досвіду інших організацій і реальних можливостей підприємства);
- стандартні (приймаються на основі вивчення і порівняння наявного досвіду й подібних ситуацій).

За характером:

- економічні (пов'язані з економічним механізмом функціонування організації);
- соціально-психологічні (пов'язані з соціально-психологічними аспектами функціонування організації);
- адміністративні (передбачають юридичний вплив на відносини людей під час виробництва, оскільки регулюються певними правовими нормами);
- технологічні (пов'язані з технологічними аспектами функціонування виробництва) тощо.

За наслідками впливу:

- негативні (супроводжуються типовими помилками, негативними наслідками);
- нейтральні (не мають сили управлінського впливу);
- позитивні (передбачають вибір найефективнішого варіанта рішення із можливих).

Менеджери підприємства приймають як довготермінові (інвестиційні) рішення (щодо будівництва, технічного переоснащення, розширення або реконструкції наявних потужностей), так і короткотермінові (операційні) рішення (щодо ціноутворення, розширення чи скорочення сегмента діяльності, оптимізації виробничої програми, управління матеріальними запасами тощо).

До операційних належать рішення щодо оптимального використання обмежених ресурсів, управління матеріальними запасами, управління дебіторською та кредиторською заборгованістю, рішення щодо ціноутворення тощо.

Альтернативними називають управлінські рішення, пов'язані з вибором альтернативних варіантів дій. До альтернативних належать рішення про спеціальне замовлення, рішення про розширення чи скорочення сегмента діяльності, рішення «виробляти чи купувати».

6.2. Підходи і методи прийняття управлінських рішень.

Управлінські рішення приймаються на основі інтуїтивного та раціонального підходів.

Управлінська практика свідчить про те, що під час прийняття і реалізації рішень певна частина керівників використовує неформальні методи, які базуються на аналітичних здібностях осіб, що приймають ці рішення, або їх інтуїції.

Інтуїтивні рішення – це вибір менеджера, зроблений на основі внутрішнього відчуття, що він правильний, використовуються під час вирішення нескладних проблем і характеризуються такими рисами:

- суб'єкт рішення тримає всю проблему у своїй свідомості;
- у міру розвитку проблеми підхід до її рішення може радикально мінятися;
- можливий одночасний розгляд декількох варіантів;
- може не дотримуватися послідовність етапів технології розробки і ухвалення рішень;
- якість рішення ґрунтується передусім на попередньому досвіді особи, що приймає рішення.

Рішення, основане на досвіді (адаптивне), враховує попередній досвід за аналогією, здоровий глузд. Суб'єкт прийняття управлінського рішення використовує накопичені знання і досвід, щоб спрогнозувати результат альтернативних варіантів вибору в наявній ситуації. Найбільш

ефективні такі рішення при стабільних умовах, при частому повторюванні ситуації. Перевага даного типу рішень – швидкість прийняття, економічність, оскільки витрати на одержання і обробку інформації є незначними.

Основні сучасні підходи до прийняття управлінських рішень наведені в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Основні сучасні підходи до прийняття управлінських рішень

№ з/п	Підходи	Сутність
1	Системний	один зі спеціальних способів наукового дослідження, за яким досліджуваний об'єкт розчленовують на елементи, що розглядають в єдності, тобто як систему
2	Комплексний	це вираховування технічних, екологічних, економічних, організаційних, соціально-психологічних та інших аспектів управління та їх взаємозв'язок
3	Функціональний	управління підприємством виступає у вигляді набору функцій, а управління діяльністю здійснюється за структурними елементами (відділами, секторами)
4	Процесний	передбачає, що процес прийняття управлінських рішень має бути спрямований на здійснення управлінських функцій, до яких належать планування, організація, координація, мотивація та контроль
5	Виробничий	орієнтований на постійне поновлення виробництва товару для задоволення потреб конкретного ринку з меншими, у порівнянні із найкращим аналогічним об'єктом на даному ринку, сукупними витратами на одиницю корисного ефекту
6	Поведінковий	основною метою цього підходу є підвищення ефективності фірми шляхом підвищення ефективності її людських ресурсів
7	Ситуаційний	концентрується на тому, що прийняття управлінських рішень відбувається на основі різних методів управління та залежно від ситуації
8	Інтуїтивний	вибір зроблено на основі відчуття (без логічного розмірковування) того, що він правильний

Евристичні методи прийняття управлінського рішення використовуються при відсутності умов для використання формалізованих методів прийняття управлінських рішень. Основу евристичних методів становить метод індукції, тобто перехід від часткового до загального. При цьому проблема поділяється на простіші підпроблеми. Для кожної підпроблеми формуються набір завдань і набір відповідних рішень. Вважається, що при успішному виконанні всіх рішень проблема буде вирішена в цілому. Ці методи практично цілком відносяться до мистецтва в управлінській діяльності. Ці методи ефективні, якщо керівник зміг так розділити проблему, що підпроблеми є типовими для конкретної організації і є типова методика їх вирішення. Евристичний підхід до

вирішення проблеми припускає такі методики: узагальнення задачі, конкретизація задачі, формулювання зворотної задачі, зміна структури задачі, критика очевидних рішень, пошук привнесених умов, реверсивне рішення задачі, конвергенція проблеми та цілей, пошук аналітичних залежностей, використання аналогій, багатовимірний аналіз, стимулювання ідей, аналіз умов та конфліктів.

Метод прямого та зворотного мозкового штурму базується на принципах: інтерактивна група і обмежений час; концентрація на проблемі та рішенні; рівноправність учасників, керівна роль ведучого, але він не бере участі в обговоренні; кількість ідей важливіша за якість, заборона на критику та коментування (або навпаки – при зворотному штурмі).

Метод контрольних запитань полягає в активізації творчого пошуку рішення завдань удосконалення системи управління за допомогою заздалегідь підготовленого списку наведених питань. Форма питань має бути такою, щоб у них була «підказка» про те, що і як слід зробити для вирішення цих завдань. Метод контрольних запитань є одним з методів психологічної активізації творчого процесу. У практиці американського консалтингу розповсюджений список А. Осборна, який містить такі запитання: В чому полягає проблема? Чи можемо ми на неї вплинути? Як зміниться ситуація у разі впливу? Чи належить взагалі впливати на проблему? Чи можна її усунути? Яким чином це можна зробити? Хто саме здатен це зробити та за який час?

Метод інверсії передбачає наступні дії: формулювання умов ситуації протилежної проблеми, для кожного альтернативного варіанта рішення зміна напрямку пошуку на протилежний, зміна значення кожного ситуаційного фактора на протилежний, порівняння ідей та контрідей, використання діалектичного методу.

Метод аналогій полягає у застосуванні організаційних форм, які виправдали себе в інших дієвих системах управління зі схожими економіко-організаційними характеристиками щодо даної системи. Суть методу аналогій – у розробці типових рішень (наприклад, типової організаційної структури системи управління) і визначенні меж і умов їх застосування.

Експертні методи використовують, коли фактори, що визначають прийняття рішення не можна кількісно схарактеризувати або вони взагалі не піддаються кількісному вимірюванню. Методи експертних оцінок поділяються на індивідуальні та колективні. Аналітичні експертні оцінки передбачають тривалу самотійну аналітичну роботу експерта над аналізом тенденцій, оцінкою стану та шляхів розвитку прогнозованого об'єкта. Колективні - ґрунтуються на принципах виявлення колективної думки експертів з тенденцій розвитку досліджуваного об'єкта.

Метод Дельфі – багатотурова процедура анкетування експертів. Після кожного туру дані анкетування опрацьовуються та повідомляються

результати й оцінки. Перший тур анкетування проводиться без аргументації, в другому – відповідь, яка відрізняється від інших, слід аргументувати або ж змінити оцінку. Після стабілізації оцінок опитування призупиняється і приймається пропозиція експерта або скориговане рішення.

Основні методичні прийоми системного аналізу.

Метод декомпозиції дає змогу поділити складні явища на простіші. Чим простіші елементи, тим повніше проникнення в сутність явища і визначення його суті. Наприклад, систему управління можна поділити на підсистеми, підсистеми – на операції і так далі. Після такого розподілу необхідно відтворити систему управління як єдине ціле, тобто синтезувати. При цьому застосовується метод декомпозиційного моделювання, де моделі можуть бути логічними, графічними і цифровими.

Аналітичні методи характеризуються тим, що встановлюють аналітичні залежності між умовами вирішення задачі (факторами) та її результатами (прийнятим рішенням). До аналітичних належать, наприклад, побудова рівняння беззбитковості, знаходження точки беззбитковості, оцінка ефективності інвестицій тощо.

Статистичні методи ґрунтуються на збиранні й обробці статистичних матеріалів і включають методи теорії ймовірностей та математичної статистики (середні та відносні величини; варіації ознак (середнє квадратичне відхилення, коефіцієнт варіації та амплітуда коливань, динамічні ряди тощо). В управлінні широко використовують кореляційно-регресійний, дисперсний, факторний та кластерний аналізи, методи статистичного контролю якості та інші. Особливо важливу роль для виявлення статистичного взаємозв'язку між досліджуваними елементами і підсистемами відіграє кореляційний аналіз, який застосовується для вивчення взаємозв'язку там, де відсутня пряма функціональна залежність (таке становище є характерним практично для всіх управлінських проблем). При дослідженні взаємозв'язку між двома ознаками застосовується проста (парна) кореляція; для вивчення взаємозв'язків між сукупністю багатьох факторів застосовується множинна кореляція.

Сутність *методу морфологічного аналізу (метод комбінування)* полягає у поділі будь-якої проблеми на відносно незалежні частини, а потім в здійсненні пошуку всіх можливих рішень для практичної реалізації кожної з частин. Метод морфологічного аналізу містить такі етапи: проблема описується в цілому (ніякі рішення не пропонуються); проблема розкладається на кілька компонентів (наприклад, для тари нового товару визначаються параметри об'єкта: форма, матеріал пакування, вміст); для кожного параметра пропонується кілька можливих варіантів. Складається матриця (морфологічна шухляда, «ящик», у клітках якої розміщені

відповідні параметри. Генерування альтернатив методом морфологічного аналізу представляється простішим для реалізації.

Методи математичного програмування широко застосовуються у сферах планування номенклатури і асортименту виробів, визначенні маршрутів виготовлення виробів, мінімізації відходів виробництва, регулюванні запасів, календарному плануванні виробництва тощо. В задачах математичного програмування необхідно вибрати значення змінних (тобто параметрів управління), щоб забезпечити максимум (мінімум) цільової функції за певних обмежень.

Провідну роль серед *графічних методів*, безумовно, відіграє система мережевого планування й управління, що забезпечує топологічну побудову процесу досягнення кінцевої мети та визначає склад операцій і логічні зв'язки між ними в часі. Нині існує декілька десятків систем управління, основаних на мережевих моделях (PERT, TOPS, LESS та ін.). Ці методи використовують одноцільові і багатоцільові, детерміновані і стохастичні мережеві моделі, дають змогу виробити їх розрахунок і оптимізацію по різних параметрах («час», «ресурси» і т. д.), а також визначити величину так званого критичного шляху (загального циклу виконання робіт за програмою).

6.3. Фази прийняття і реалізації управлінських рішень.

Раціональна технологія прийняття і реалізації управлінського рішення передбачає такі етапи: підготовка рішення, прийняття рішення, реалізація рішення. Фази прийняття управлінських рішень наведено в табл. 6.3.

На стадії підготовки прийняття управлінських рішень слід дотримуватися процедури, яка зазвичай складається з п'яти етапів.

На першому етапі з'ясовується проблема, яку необхідно вирішити, а також причинно-наслідкові зв'язки цієї проблеми, аналізуються результати цієї роботи та встановлюється здатність підприємства (організації) вирішити цю проблему.

На другому етапі проводиться глибоке системне вивчення самої проблеми, формування мети й проміжних цілей.

На третьому етапі з'ясовуються потенційні можливості системи управління для вирішення поставленої проблеми, проводиться опрацювання різних варіантів вирішення цієї проблеми.

На четвертому етапі вибирають варіант вирішення поставленої проблеми, а на п'ятому етапі проводиться організація роботи з виконання прийнятого управлінського рішення та моніторинг перебігу його виконання з жорстким контролем часу.

Зазвичай загальноприйняті підходи до процесу прийняття управлінських рішень неповно відбивають показники, що характеризують ефективність прийнятого управлінського рішення або (за необхідності) низки рішень.

Таблиця 6.3

Фази прийняття управлінських рішень

Фаза прийняття рішення	Зміст фази прийняття рішення
1. Ідентифікація проблеми	1.1. Спостереження за внутрішнім середовищем організації.
	1.2. Спостереження за зовнішнім середовищем організації.
2. З'ясування та визначення причин виникнення проблеми	2.1. Описування проблемної ситуації.
	2.2. Виявлення організаційної ланки, де виникла проблемна ситуація.
	2.3. Формулювання проблеми.
	2.4. Оцінювання її важливості.
	2.5. З'ясування причин виникнення проблеми.
3. Формулювання цілей вирішення проблеми	3.1. Визначення цілей організації.
	3.2. Формулювання цілей вирішення проблеми.
4. Вибір та обґрунтування стратегії вирішення проблеми	4.1. Детальний опис об'єкта.
	4.2. Визначення розмаху варіації факторів.
	4.3. Визначення вимог до розв'язку.
	4.4. Визначення критеріїв ефективності розв'язку.
	4.5. Визначення обмежень.
5. Визначення альтернативних варіантів подальших дій	5.1. Поділ задачі на підзадачі (аналіз).
	5.2. Пошук ідей розв'язання кожної під задачі.
	5.3. Визначення та знаходження можливих варіантів розв'язання для кожної підзадачі та підсистеми.
	5.4. Вибір та побудова моделей і проведення розрахунків.
	5.5. Узагальнення результатів розв'язання кожної підзадачі.
	5.6. Прогнозування наслідків прийняття відшуканого розв'язку для кожної підзадачі.
	5.7. Розроблення варіантів розв'язання всієї задачі (проблеми).
6. Вибір кращого варіанта	6.1. Аналіз ефективності варіантів розв'язку.
	6.2. Оцінювання впливу некерованих параметрів.
7. Коригування та узгодження рішення	7.1. Аналіз рішення з виконавцями.
	7.2. Узгодження рішення зі службами, які функціонально взаємодіють.
	7.3. Затвердження рішення.
8. Реалізація рішення	8.1. Підготовка робочого плану реалізації.
	8.2. Реалізація.
	8.3. Внесення змін у робочий план у ході реалізації рішення.
	8.4. Оцінювання ефективності реалізації прийнятого рішення.

Управлінські рішення реалізуються за такими етапами:

1. Оголошення альтернативи.
2. Видача керівником необхідних розпоряджень.

3. Призначення специфічних завдань, пояснення причин та суті нових доручень виконавцям рішень.

4. Перерозподіл ресурсів, зумовлений необхідністю реалізації рішень.

5. Контроль за процесом реалізації рішень.

Успішна реалізація управлінських рішень передбачає дотримання таких вимог.

1. Пріоритетність визначає послідовність виконання завдань, яка найбільшою мірою відповідає їх значущості, першочерговості, забезпеченню ресурсами тощо.

2. Ефективність організації виконання рішень обумовлена раціональним використанням ресурсів для досягнення результатів.

3. Економічність визначається найменшими витратами на реалізацію рішення.

4. Ініціативність відповідального за найшвидше виконання рішення з найменшими витратами часу.

5. Зацікавленість керівників і виконавців у досягненні поставлених завдань через мотивацію і стимулювання працівників.

6. Ієрархія у виконанні рішень визначається делегуванням повноважень щодо реалізації рішення на тому управлінському рівні, який безпосередньо володіє необхідними повноваженнями та ресурсами.

7. Конкретність характеризується чіткістю й однозначністю формулювання завдання та шляхів і строків реалізації рішення.

8. Командна робота дозволяє оперативно виконувати ті рішення, реалізація яких пов'язана з діяльністю декількох працівників.

9. Науковий підхід до виконання поставлених завдань.

6.4. Типи операційних рішень. Аналіз і вибір альтернативних варіантів.

Типовими прикладами задач альтернативного вибору є:

1) оптимізація виробничого процесу (оптимальне співвідношення різних типів обладнання; оптимальні розміри запасів, оптимальне розміщення складів тощо);

2) складання оптимальної виробничої програми (співвідношення виробництва різних видів продукції);

3) власне виробництво або закупівля компонентів (напівфабрикатів, послуг, процесів);

4) визначення оптимального розміру замовлення;

5) визначення оптимальної ціни реалізації;

5) рішення про спеціальне замовлення (визначення ціни покриття, тобто ціни реалізації спеціального замовлення);

6) рішення щодо розширення або скорочення сегмента діяльності;

7) рішення про доцільність надання додаткових послуг та ін.

Вибір кращого варіанта з декількох можливих здійснюється на підставі диференціального аналізу релевантної інформації (процес оцінки наслідків за альтернативами), тобто визначення і порівняння диференціальних витрат і доходів та розрахунку диференціального прибутку (збитку) для характеристики економічної доцільності того або іншого варіанта рішення.

Релевантні витрати - це майбутні витрати, які різні для різних альтернатив. Диференціальні витрати - це витрати які різні, в залежності від альтернатив, в короткостроковому діапазоні вони можуть включати частину змінних витрат, а в довгостроковому - сукупні витрати. Незворотні (вже понесені і ніяк не можуть бути змінені) та недиференціальні витрати можуть ігноруватися, тому що не є релевантними для прийняття рішення.

В процесі прийняття таких рішень необхідно користуватися такими правилами:

Якщо альтернативний вибір впливає на величину витрат, але доходи залишаються незмінними, то найкращим з альтернативних варіантів буде той, що веде до найменших диференціальних витрат.

Якщо альтернативний вибір впливає на величину як витрат, так і доходів, то найкращим вважається той, що забезпечує більший диференціальний прибуток.

Для обґрунтування альтернатив необхідно порівнювати загальні величини доходів і витрат, оскільки значення окремих показників на одиницю продукції може залежати від обсягу діяльності.

Але при прийнятті остаточного рішення необхідно враховувати не лише поточні вигоди, а й довгострокові наслідки, не тільки кількісні, а і якісні показники.

Рішення з питань ціноутворення. Процес ціноутворення на підприємствах відбувається різними методами. Ціноутворення на основі витрат передбачає додавання націнки або розрахункової норми прибутку.

Ціна = витрати + націнка

Ціна = витрати + цільовий прибуток / обсяг реалізації

При ціноутворенні на основі попиту проводиться дослідження еластичності попиту за ціною, ціна встановлюється на рівні, що максимізує прибуток підприємства. При використанні методів, орієнтованих на конкурентів, вивчаються цінові стратегії конкурентів та встановлюються ціни на рівні, або з деяким коливанням від рівня цін конкурентів.

Рішення про спеціальне замовлення. Рішення про спеціальне замовлення - це рішення стосовно отриманої пропозиції на разовий продаж продукції або надання послуги за ціною, нижчою за звичайну (або навіть нижчою за собівартість).

Прийняття такої пропозиції доцільне лише тоді, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати на виконання такого замовлення і відсутня загроза деформації ринку. При аналізі такої пропозиції необхідно враховувати можливі додаткові витрати в разі відсутності вільних виробничих потужностей, альтернативні вигоди у випадку іншого використання за наявності вільних виробничих потужностей.

Мінімальна ціна = диференціальні витрати + альтернативні витрати

Для об'єктивного прийняття рішення про доцільність прийняття спеціального замовлення необхідно правильно визначити додаткові витрати на його виконання, тобто визначити релевантну собівартість одиниці продукції. У багатьох випадках основна сума таких витрат припадає на прямі матеріальні витрати, однак релевантними можуть бути як постійні, так і змінні витрати. Якщо прийняття рішення передбачає розширення виробничої лінії, то релевантні витрати включають частину необхідних для розширення постійних витрат.

Релевантна оцінка матеріалів повинна враховувати не тільки ціни придбання, а й відновлювальну вартість матеріалів, можливу ціну реалізації наявних матеріалів або їх іншого альтернативного використання.

Рішення про спецзамовлення доцільно прийняти якщо пропонується ціна вища за релевантну собівартість одиниці продукції плюс альтернативні витрати розподілені на обсяг пропозиції. Наприклад, якщо зупинити виробничу лінію та здавати приміщення в оренду, то сума орендної плати є альтернативними витратами.

Однак для остаточного прийняття рішення про спецзамовлення треба врахувати можливий його вплив на поведінку інших замовників і конкурентів (цінові війни та загальне зниження цін на ринку), на можливі зміни ситуації на ринку й довгострокові наслідки прийняття такого замовлення. Наприклад, виключно низька ціна спецзамовлення спричинила вимоги постійних клієнтів щодо зниження цін на звичайну продукцію, то такий потенційно втрачений маржинальний прибуток від регулярних продажів має включатись до альтернативних витрат при визначенні ціни за спецзамовленням.

Укладання оптимальної виробничої програми. Найбільш вигідною вважається продукція з найвищим значенням маржинального доходу на одиницю, однак в умовах наявності обмежень (наприклад виробнича потужність підприємства обмежена наявною кількістю машино-годин роботи устаткування, наявною кількістю ресурсів тощо) найбільш прибутковою є продукція з найвищим рівнем маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника, або обмежувального ресурсу. За наявності двох обмежень (наприклад виробнича потужність двох виробничих ділянок) для обґрунтування управлінських рішень використовується метод вирішення системи рівнянь з двома невідомими

або графічний метод визначення оптимального співвідношення. За трьох і більше обмежень - лінійне програмування.

Рішення про виробництво або закупівлю компонентів.

Означені типи управлінських рішень актуальні в умовах аутсорсингу - передання частки виробничих або інших функцій зовнішнім виробникам з метою більш ефективного використання вивільнених потужностей та можливої економії витрат.

Аналіз для вирішення цієї проблеми передбачає:

- визначення релевантної виробничої собівартості компонента (послуги, роботи);

- диференціальний аналіз витрат;

- урахування якісних факторів та нефінансової інформації про можливі наслідки такого рішення на перспективу (надійність і гарантія якості продукції постачальника, можливі зміни у технології виробництва, реакція профспілок, можливість швидкого відновлення власного виробництва).

Релевантними даними будуть закупівельна ціна за одиницю, змінні витрати на одиницю продукції, частина постійних виробничих витрат, яких можна уникнути. Окрім того необхідно враховувати можливі втрати, дохід від передачі вивільнених потужностей в оренду, або налагодження виробництва іншої продукції. Якщо на підприємстві приймається зворотне рішення - відмова від закупівлі компонентів і налагодження їх власного виробництва, то релевантним окрім виробничих витрат буде зростання адміністративних та інших витрат.

При позитивному значенні маржинального прибутку доцільне власне виробництво, а при негативному - закупівля компонентів у зовнішнього постачальника.

Рішення щодо оптимального розміру запасів та оптимального розміру замовлення. Основна мета політики управління запасами полягає в мінімізації сукупних витрат на запаси шляхом урівноваження двох видів витрат: сукупних витрат на зберігання запасів і сукупних витрат на підготовку замовлення. Розмір замовлення з мінімальним рівнем сукупних витрат на запаси вважається оптимальним (EOQ - оптимальний розмір замовлення).

Рішення про ліквідацію або скорочення збиткового виду діяльності. Прийняття рішення про доцільність повної або часткової ліквідації виробництва (закриття, елімінації) збиткової продукції, виду діяльності, підрозділу здійснюється на підставі аналізу їх прибутковості.

Аналіз інформації для такого рішення базується на калькулюванні змінних витрат і визначенні маржинального доходу, порівнянні втрат маржинального доходу з можливим скороченням постійних витрат, урахування зміни маржинального доходу від альтернативного використання звільнених потужностей.

Загальне правило: закриття збиткового підрозділу доцільне лише тоді, коли втрата маржинального доходу внаслідок цього буде меншою за економію постійних витрат. При альтернативному використанні звільненої площі до економії витрат необхідно додати релевантні доходи від такого використання (суму орендної плати або додаткового прибутку) і одержану суму порівнювати з втратою маржинального доходу.

Прийняття рішення щодо вибору оптимальної технології виробництва продукції здійснюють у тому випадку, коли різні технології забезпечують різні рівні матеріало-, праце- та фондомісткості виробництва. Аналіз для вибору кращого варіанта рішення передбачає:

- 1) визначення маржинального доходу на одиницю продукції за кожним варіантом;
- 2) розрахунок точки беззбитковості виробництва і реалізації продукції;
- 3) визначення обсягу реалізації, при якому різні технології забезпечують однаковий прибуток (за допомогою рівнянь виробничої функції);
- 4) обрання оптимальної технології виробництва за визначеного обсягу ділової активності підприємства.

Для прийняття остаточного рішення щодо вибору технології виробництва необхідно враховувати ймовірність зміни попиту на продукцію та планові рівні ділової активності.

6.5. Контроль ефективності управлінських рішень.

В економічній літературі виділяють два аспекти методів оцінки ефективності реалізації управлінських рішень – цільовий і витратний. Цільовий аспект відображає міру досягнення підприємством поставлених цілей, а витратний - економічність способів перетворення ресурсів у результати діяльності.

Непрямою методом оцінки ефективності управлінських рішень передбачає аналіз ринкової вартості управлінського рішення та витрат на його реалізацію шляхом аналізу варіантів управлінських рішень об'єкта – аналога, які реалізовані в однакових умовах. Метод визначення за кінцевими результатами заснований на розрахунку ефективності виробництва в цілому та виділенні фіксованої частини, яка складає від 20 до 30%. Тобто фактично цей метод - це скориговане визначення ефективності господарської діяльності, на яку впливає значна кількість факторів, а ефективно реалізовані управлінські рішення – тільки один з них. Найбільш доцільним є метод визначення ефективності за безпосередніми результатами, тому що в основу розрахунку за цим методом покладено відношення стандарту використання ресурсів для реалізації управлінського рішення та фактичних ресурсних витрат.

Складність його застосування полягає в наявності проблем, пов'язаних з визначенням самих стандартів.

Методика інтегрального оцінювання управлінських рішень ґрунтується на бальних оцінках (виконання цілей управлінського рішення, узгодженість управлінського рішення з іншими управлінськими рішеннями, оцінка зміни конфліктності та коефіцієнти вагомості складових інтегрального показника) ставить під сумнів вірогідність отриманих розрахунків.

Системний метод ефективність реалізації управлінського рішення визначає сумою отриманих ефектів, а саме прирощенням прибутку від реалізації функціональних стратегій. Недоліком цього методу є розрахунок складових за отриманим прибутком.

Ефективність і якість управлінських рішень можна оцінювати за такими показниками:

Коефіцієнт економічності реалізації рішень – відношення фактичних витрат на реалізацію рішень до нормативних (планових) витрат.

Коефіцієнт своєчасності розробки рішень – відношення фактичної тривалості розробки рішень до нормативного (директивного) строку підготовки рішень.

Коефіцієнт якості рішень – відношення підготовлених у визначений строк і затверджених проектів рішень до загальної кількості рішень, підготовлених підрозділом у звітному періоді.

Ефективність управлінського рішення – це ресурсна результативність, отримана за підсумками розробки або реалізації управлінського рішення в організації.

Крім загального показника ефективності управлінського рішення може визначатись організаційна, економічна, соціальна, технологічна, психологічна, правова, екологічна, етична та політична ефективність.

Для кожної помилки, спричиненої неправильним рішенням, є інша неправомірною альтернатива – не приймати рішення взагалі. Це може призвести до одного із трьох наслідків:

- 1) можливість буде втрачено;
- 2) правильне або швидке рішення для того, щоб запобігти серйозній проблемі, не буде прийнято вчасно;
- 3) інші структурні підрозділи буде паралізовано і вони не зможуть належно виконувати свою роботу.

Кінцевою стадією управлінського циклу є контроль виконання управлінських рішень. У процесі контролю першочергові завдання можуть уточнюватись і змінюватись з урахуванням отриманої додаткової інформації.

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення управлінського рішення.

2. Опишіть передумови прийняття і типи управлінських рішень.
3. Наведіть приклади релевантних витрат.
4. Охарактеризуйте методи розв'язання задач про спеціальне замовлення.
5. Як виконується аналіз для вирішення проблеми «виробляти чи купувати»?
6. Як вирішується задача про доцільність закриття збиткового підрозділу?
7. Розкрийте методи аналізу задля вибору оптимальної технології виробництва.
8. Що необхідно враховувати при аналізі проблем альтернативного вибору?

ТЕМА 7

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

7.1. Формування системи контролінгу.

7.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.

7.3. Структура і склад служби контролінгу.

7.4. Можливі варіанти опору впровадженню контролінгу.

7.1. Формування системи контролінгу.

Служба контролінгу, поряд з бухгалтерією, фінансовим відділом, планово-економічним відділом, входить до складу фінансово-економічних служб підприємства. Оскільки основна функція контролінгу на підприємстві - аналіз і управління витратами й прибутком, служба контролінгу повинна мати можливість одержувати всю необхідну їй інформацію й перетворювати її на рекомендації для прийняття управлінських рішень вищим керівництвом підприємства, інтегрування та спрямування діяльності різних служб і підрозділів на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Основними підходами до створення служби контролінгу є такі.

Перший підхід - це створення власного підрозділу контролінгу. Цей варіант має такі переваги:

1. Співробітники компанії добре знайомі з внутрішньою організацією компанії та галузевими особливостями бізнесу.

2. Здобуті навички та досвід залишаються всередині компанії.

3. Керівництво компанії може використовувати відділ як «майданчик» для професійного зростання майбутніх управлінських кадрів.

Створення самостійної служби контролінгу доцільно на середніх і великих підприємствах зі складною внутрішньою організаційною структурою, оскільки обсяги діяльності та інформації будуть зумовлювати в цьому випадку напружену роботу працівників даного відділу або служби.

Другий спосіб - це використання аутсорсингу (outsourcing - пер. з англ. – виконання всіх або частини функцій з управління організацією сторонніми фахівцями), тобто повністю або частково передати функції контролінгу спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту.

Третій варіант – косорсинг, полягає в створенні служби контролінгу в рамках компанії, але в деяких необхідних випадках в залученні експертів спеціалізованої компанії або зовнішнього консультанта.

Перелік завдань служби контролінгу на підприємстві дозволяє визначити складові, що забезпечують ефективність функціонування системи контролінгу (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Забезпечення ефективності системи контролінгу на підприємстві

Напрямок забезпечення	Зміст
Технічне забезпечення	комплекс технічних засобів, що забезпечують реалізацію інформаційних технологій: технічні засоби збору та реєстрації інформації, комп'ютери, комунікаційне обладнання, інші засоби офісної техніки
Спеціалізоване забезпечення	сукупність програм, які безпосередньо реалізують алгоритми вирішення функціональних завдань управління
Системне забезпечення	операційні системи, що керують функціонуванням засобів обчислювальної техніки, мережевого обладнання та прикладного програмного забезпечення
Програмне забезпечення	комплекс програм, що забезпечують обробку і передачу даних, сукупність програмних засобів, по забезпеченню функціонування програм вирішення задач управління економічним об'єктом, системи управління базами даних інтерпретатори програм, архівування та захисту даних
Організаційне забезпечення	сукупність методів і засобів, що регламентують взаємодію працівників з технічними засобами, програмним забезпеченням і між собою в процесі практичної діяльності
Методичне забезпечення	сукупність інструкцій по всіх функціях системи управління, що забезпечують підтримку процесу прийняття рішень, дозволяють розробити алгоритми обробки управлінської інформації
Інформаційне забезпечення	сукупність методів і засобів побудови інформаційного фонду підприємства, організації його функціонування і використання
Ергономічне забезпечення	сукупність методів і засобів, призначених для створення оптимальних умов для ефективної діяльності фахівців

Джерело: [17, с.55].

При створенні служби контролінгу на підприємстві необхідно враховувати такі основні вимоги:

1. Служба контролінгу повинна мати можливість одержувати необхідну їй інформацію з бухгалтерії, фінансового відділу, планово-економічного відділу, служби збуту й служби матеріально-технічного постачання, а також інженерних технологічних підрозділів (головного механіка, енергетика, конструктора, технолога та ін.), юридичної служби, відділу кадрів, відділу інновацій тощо.

2. Служба контролінгу повинна мати можливість і повноваження організувати за допомогою інших економічних служб збирання додаткової інформації, яка необхідна їй для аналізу й висновків, але не міститься в існуючих документах фінансово-економічних служб (на основі розроблених форм).

3. Служба контролінгу повинна мати можливість впроваджувати нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі. Питання про виплату компенсації співробітникам інших служб за збільшення

навантаження мають вирішувати керівники, для яких призначена інформація служби контролінгу.

4. Служба контролінгу повинна мати можливість швидко доводити інформацію до відомості вищого керівництва підприємства.

5. Служба контролінгу повинна бути незалежною від тієї чи іншої фінансово-економічної служби.

6. Високий інтелектуальний рівень працівників служби контролінгу має забезпечуватись відбором за фаховим рівнем і тестуванням на знання системи контролінгу, основ планування стратегічних змін, аналізу, контролю, бюджетування, управління та інших складових.

7. Чисельність співробітників служби контролінгу має бути оптимальною для виконання визначених повноважень.

Відповідно до цих вимог виникають можливі варіанти створення служби контролінгу і її місця в організаційній структурі підприємства.

На першому етапі становлення, служба контролінгу може являти собою робочу групу з 3-4 осіб, яка виконує роль аналітичної служби й забезпечує керівників (насамперед, заступника директора з економіки, фінансового директора, комерційного директора) оперативною інформацією про стан витрат на підприємстві. Для цього служба періодично складає розгорнуті аналітичні звіти, прогнозні показники фінансово-економічного стану підприємства, проводить економічну експертизу управлінських рішень, пов'язаних з витратами й прибутком, налагоджує методику аналізу в планово-економічному відділі. На першому етапі роботи служби контролінгу нема потреби в залученні додаткових співробітників для збору контролінгової інформації на рівні цехів підприємства, тому що заповнення аналітичних форм для служби контролінгу можна покласти на економістів цехів. Таким чином, елементи контролінгу на підприємстві в цей період діяльності являють собою невелику групу висококваліфікованих фахівців, що володіють досить великими повноваженнями й доступом до всього обсягу економічної інформації.

Як і будь-яка фінансово-економічна служба, вона протягом певного періоду становлення встановлює зв'язок з іншими службами й відділами, налагоджує інформаційне співробітництво, більш точно розподіляє функції. Термін адаптації робочої групи з контролінгу до умов праці може тривати 2 - 3 роки, у великих європейських компаніях період становлення служби контролінгу доходить до 6 років.

Згодом служба контролінгу може розширити вплив і свій штат, для чого в кожен цех може бути призначений свій контролер, який буде відстежувати й аналізувати відхилення фактичних параметрів роботи (насамперед витрат) від планових. Така організація роботи служби контролінгу існує в багатьох великих європейських промислових компаніях.

7.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.

Служба контролінгу підприємства повинна забезпечити: взаємозв'язок контролінгу практично з усіма функціями управління; взяти під контроль витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу; організувати і забезпечити функціонування на підприємстві центрів витрат, прибутку, виручки і інвестицій; впровадити системи стандарт-костінг і директ-костінг; постійно проводити аналіз витрат на виробництво продукції на основі результатів контролінгу розробляти заходи і підготовляти управлінські рішення направлені на покращення підприємницької діяльності [11, с.63].

Варіанти підпорядкування служби контролінгу наведені в табл.7.1.

Таблиця 7.1

Варіанти підпорядкування служби контролінгу

	1 варіант	2 варіант	3 варіант	4 варіант
Адміністративне підпорядкування	Керівнику підрозділу	Керівнику підрозділу	Головному контролеру	Головному контролеру
Функціональне підпорядкування	Керівнику підрозділу	Головному контролеру	Керівнику підрозділу	Головному контролеру
Особливості підпорядкування	Контролер консультується та інструктується у головного контролера	-	-	Контролер орієнтований на спільну роботу разом з керівниками підрозділів

Впровадження служби контролінгу в організаційну структуру підприємства за принципами процесного підходу та менеджменту якості з урахування його інформаційного забезпечення сприятиме не лише економії часу вищого керівництва і його більш ефективному прийманні управлінських рішень, але і покращенню всієї діяльності підприємства, удосконаленню подальшого управління бізнес-процесами та підвищенню показників якості на підприємстві. Динамічні зміни в навколишньому середовищі, глобалізація ринків і поступове підвищення конкурентного тиску вимагають від менеджменту вітчизняних підприємств застосування найсучаснішої інструментарію для виявлення наявних у системах управління резервів результативності. Підприємство як система є певний набір функцій і взаємозв'язків між ними, своєчасна формалізація яких належить до першочергових завдань керівництва.

Орієнтовна структура служби контролінгу в залежності від типу підприємств і типу їх організаційної структури наведена в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

Структура служби контролінгу в залежності від типу підприємств

Розмір підприємства	Малі, середні підприємства	Середні, великі підприємства	Середні, великі підприємства
Тип організаційної структури	Лінійна, лінійно-функціональна	Лінійно-функціональна, матрична	Матрична, дивізійна
Варіації служби контролінгу	Не виділяється служба контролінгу, але може бути присутня посада контролера, підпорядкованого фінансовому директору. Ряд обов'язків контролера можуть виконувати співробітники інших, фінансово-економічних служб.	Виділяється служба контролінгу, яка може бути підпорядкована директору або начальнику служби контролінгу, може функціонувати як група у складі планово-економічного відділу.	Створюється центральна служба контролінгу, в дивізіонах і підрозділах також створюються лінія відповідальності контролера, функціонально підпорядкована контролеру вищого рівня.
Завдання	Контролінг витрат і прибутків, бюджетування, підтримка операційних рішень.	Контролінг виробництва, постачання і збуту, витрат і прибутків, бюджетування, підтримка операційних рішень.	Контролінг виробництва, маркетингу, логістики, ЗЕД, стратегічний контролінг, інвестиційний контролінг, консолідація інформації.

Всупереч перевагам створення окремого структурного підрозділу із забезпечення роботи системи контролінгу на підприємстві, його основним недоліком є значні витрати на утримання цього підрозділу, що впливає на економічну доцільність його створення. Для ефективного і раціонального використання наявних ресурсів підприємства потрібно так оптимізувати структуру системи контролінгу, щоб не зменшити її цільове призначення.

В організаціях, побудованих за лінійним принципом, служба контролінгу може мати статус, рівнозначний із будь-якими іншими відділами підприємства. Або може бути введена посада контролера в складі однієї з фінансово-економічних служб. Контролеру надається право розробки й надання безпосередньо директору (фінансовому, комерційному директору) контролінгової інформації та рекомендацій (рис. 7.1).

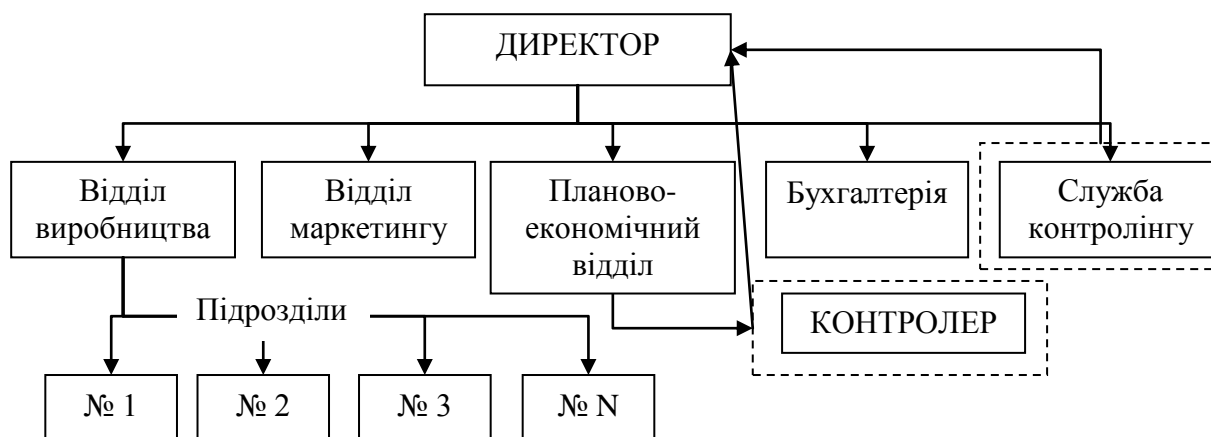


Рис. 7.1. Місце служби контролінгу в лінійній організаційній структурі підприємства

Лінійна структура має свої позитивні моменти і недоліки. До переваг відносяться чітке розмежування відповідальності та компетенції; простий контроль; швидкі та економічні форми прийняття рішення; прості ієрархічні комунікації; персоніфікована відповідальність. Недоліки проявляються через високі професійні вимоги до керівника; складні комунікації між виконавцями; низький рівень спеціалізації керівників; яскраво виражений авторитарний стиль керівництва; значне навантаження на керівника.

Служба контролінгу у функціональній структурі управління може функціонувати як окремий відділ при вищому керівництві підприємства (рис. 7.2).

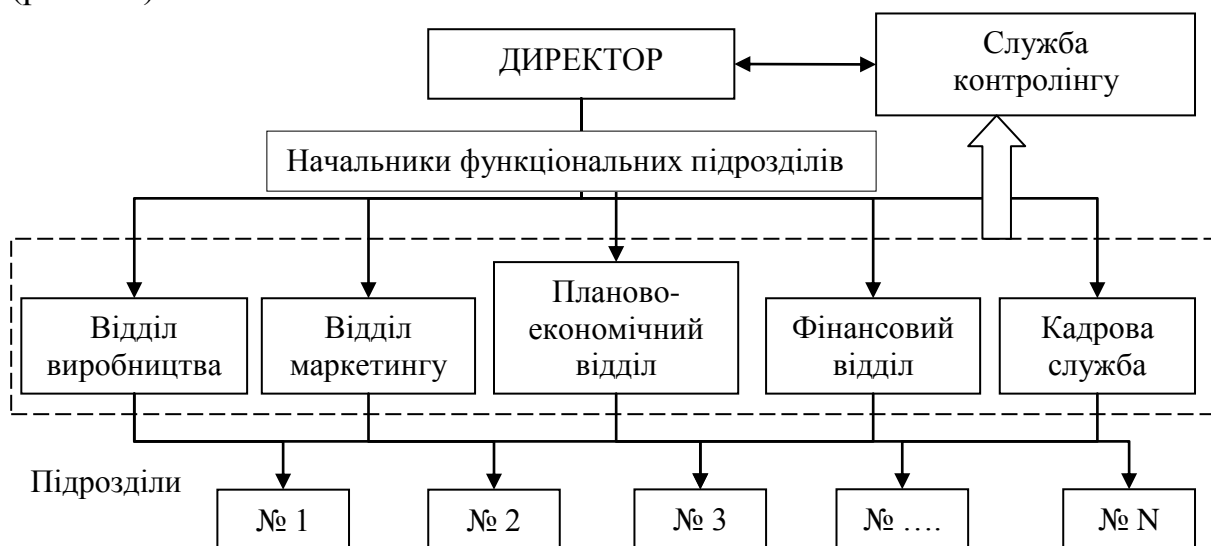


Рис. 7.2. Місце служби контролінгу в функціональній організаційній структурі підприємства

Функціональна структура передбачає, що відділ контролінгу може існувати як відокремлена одиниця з тісним взаємозв'язком з іншими економічними службами, його функціональні обов'язки повинні бути розроблені таким чином, щоб не дублювали роботу інших підрозділів, а

були незамінним консультантом всіх фінансових служб і керівників всіх ланок управління. Позитивні моменти функціональної структури полягають у професійній спеціалізації керівників підрозділів; зниженні ризику помилкових явищ; високому професійному авторитеті фахівців; високій можливості координації; простоті формування й реалізації єдиної інноваційної політики. До недоліків відносяться відсутність єдиного технічного керівництва по продуктах, проектах; зниження персональної відповідальності за кінцевий результат; складність контролю за ходом процесу загалом та за окремими проектами; розмитість відповідальності й меж компетенції.

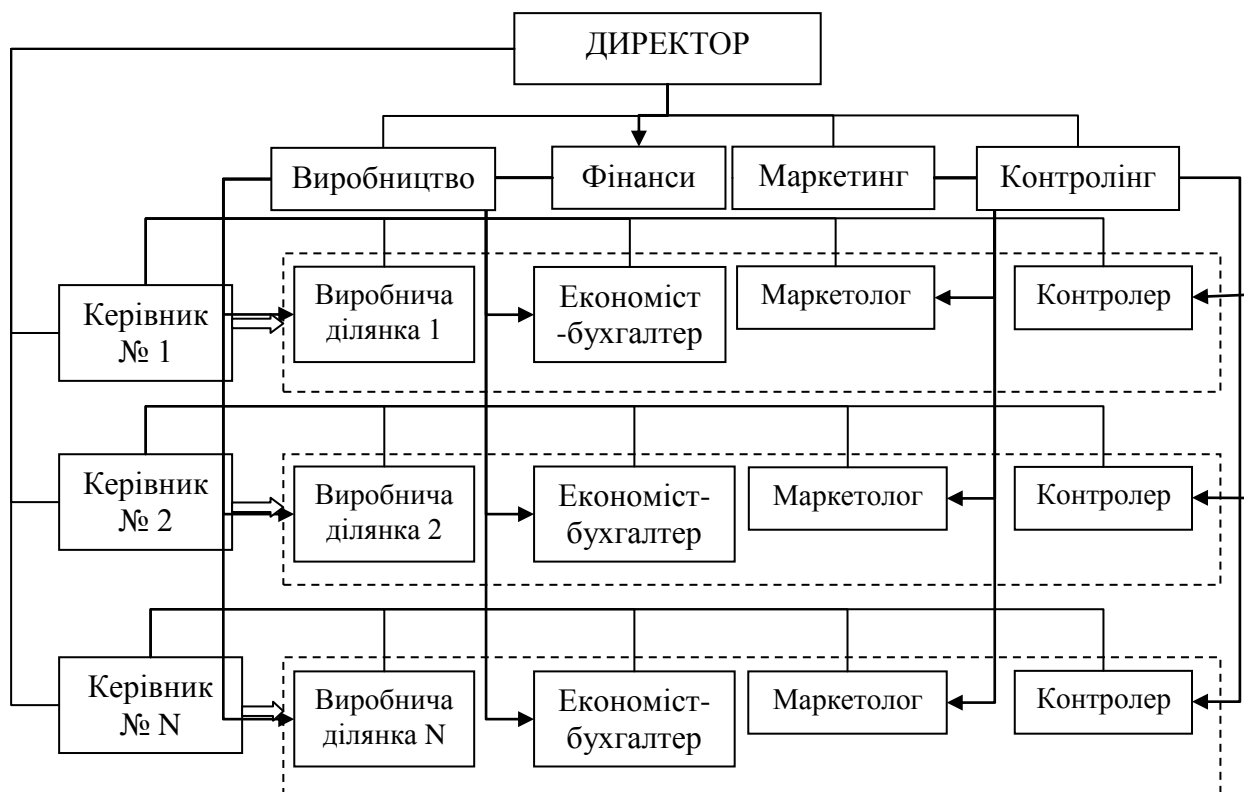


Рис. 7.3. Місце служби контролінгу в матричній організаційній структурі підприємства.

7.3. Структура і склад служби контролінгу.

У службі контролінгу, що складається з 3-4 співробітників (контролерів), у кожного є свої посадові обов'язки, однак кожен повинен дотримуватися командного принципу роботи, коли якийсь велике аналітичне завдання вони виконують усі разом, допомагаючи один одному.

Досвід впровадження контролінгу на великих підприємствах показує, що раціональним є такий склад служби контролінгу:

- начальник служби контролінгу;
- контролер-куратор цехів;
- контролер-фахівець з управлінського обліку;

- контролер-фахівець з інформаційних систем.

Начальник служби контролінгу - це найбільш кваліфікований фахівець з достатнім досвідом роботи на підприємстві, що «зсередини» знає, як організована бухгалтерія й плановий відділ на підприємстві. Начальник служби контролінгу повинен знати бухгалтерський облік і розумітися на технологічних питаннях роботи свого підприємства. Для цієї посади, можливо, підійде заступник головного бухгалтера або начальника планового відділу, а також хто-небудь з економістів підприємства. Начальник служби контролінгу відповідає за вихідні документи, аналітичні розрахунки й прогнози перед своїм безпосереднім начальником - заступником директора з економіки (фінансовим директором), а також перед генеральним директором. Таке положення висуває підвищені вимоги до кваліфікації та інтелектуальних можливостей начальника служби контролінгу.

Контролер-куратор цехів - це кваліфікований фахівець, знайомий з організацією роботи й проблемами всіх цехів підприємства, що розуміє суть роботи й технологічні аспекти роботи кожного цеху. Якщо підприємство дуже велике й цехів багато (понад 10), то на цю посаду потрібні два чоловіки, які поділять між собою цехи за групами (наприклад, один візьме цех основного виробництва, інший - допоміжного).

Обов'язки контролера-куратора цехів:

- розроблення форм збору аналітичної інформації з цехів підприємства;
- збирання аналітичної (планової й фактичної) інформації від цехів (центрів відповідальності);
- оброблення й аналіз отриманих даних, розроблення нормативів витрат за цехами і підтримка їхньої актуальності;
- розрахунок аналітичних показників роботи цехів і підприємства в цілому;
- прогнозування виторгу, витрат і прибутку за допомогою методики контролінгу;
- аналіз відхилень фактичних даних від планових, виявлення причин відхилення й установа винних;
- складання аналітичних звітів для заступника генерального директора з економіки (фінансового директора);
- експертиза управлінських рішень, пов'язаних з витратами цехів, якими він керує.

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.

Якщо обсяги оброблюваної інформації в службі контролінгу великі, то створюється посада *контролера - фахівця з управлінського обліку*, в

обов'язки якого входить робота з бухгалтерією в плані одержання аналітичних даних з облікових реєстрів. Основною вимогою до кваліфікації якого є теоретичне й практичне знання бухгалтерського обліку на підприємстві, знання особливостей і недоліків обліку на даному конкретному підприємстві, здатність до аналітичного мислення, ерудиція.

Обов'язки контролера-фахівця з управлінського обліку:

- розроблення процедур передачі даних з бухгалтерії до служби контролінгу;

- розроблення пропозицій з оптимізації облікового процесу в бухгалтерії з позиції аналітичної служби;

- економічна експертиза управлінських рішень.

Можливо, щоб уникнути роздування штату служби контролінгу на першому етапі її існування, начальник служби контролінгу зможе особисто керувати роботою з бухгалтерією, і вирішувати питання передачі даних для аналізу до служби контролінгу. Але якщо обсяг роботи на цій ділянці критично великий, а виконання обов'язків начальника служби контролінгу не дозволяє йому вирішувати цю проблему особисто, варто підібрати кандидатуру фахівця з управлінського обліку.

Контролер фахівець з інформаційних систем - кваліфікований фахівець із відділу автоматизації, який детально знає документообіг на підприємстві й здатний поставити завдання автоматизації контролінгової роботи.

Варто розуміти, що повноцінне функціонування служби контролінгу тісно пов'язане з оптимізацією інформаційних потоків на підприємстві, отже, з автоматизацією фінансово-господарської діяльності підприємства й використанням сучасних інформаційних технологій.

Збір аналітичної інформації повинен бути максимально автоматизований, щоб уникнути перекручувань; помилок, зловживань. Оскільки алгоритми збору інформації, форми звітності в службі контролінгу свої, специфічні, то доцільно мати в штаті фахівця. Він буде відповідати за автоматизацію контролінгової роботи, щоб у процесі автоматизації, яку веде відділ автоматизації, ураховувалися потреби служби контролінгу.

7.4. Можливі варіанти опору впровадженню контролінгу.

Контролінг - нове явище в організації, тому його впровадження може викликати опір. Щоб перебороти цей опір, швидко домогтися перших результатів, а потім утвердити на підприємстві стабільно працюючу систему, варто проаналізувати труднощі, які можуть виникнути, їхні причини й засоби, що дозволяють їм протистояти. Феномен опору новому на перший погляд парадоксальний, але все-таки загальновідомий.

Основні фактори, що визначають швидкість впровадження будь-якого нововведення, а також фактори, що допомагають і заважають швидкому впровадженню контролінгу, перераховані в табл. 7.3.

Впровадженню контролінгу заважають дві групи факторів: недосконалість самої моделі й соціально-психологічні фактори.

Розглянемо вплив соціально-психологічних факторів.

Опір новим методам економічного аналізу може бути індивідуальним і груповим.

Джерела групового опору:

- інерція структур (структура володіє «вбудованою стабільністю»);
- групова інерція (групові норми протидіють змінам);
- загроза статусу групи (може постраждати, зокрема, статус бухгалтерії або планового відділу);
- погроза сформованим відносинам влади усередині підприємства.

Таблиця 7.3

Фактори, що сприяють і перешкоджають впровадженню контролінгу

Фактор, що впливає на швидкість впровадження нововведення	Переваги контролінгу	Недоліки контролінгу
Ефект від впровадження: економічний; соціальний	Підвищення прибутковості і гнучкості підприємства в короткостроковому й довгостроковому періодах. Нова можливість швидкого просування по службі внаслідок створення відділу контролінгу (підвищення статусу)	Недосконалість існуючих методів аналізу. Погроза статусу груп (бухгалтерії, планового відділу її т.п.) та осіб (начальників відповідних відділів)
Сумісність: з корпоративною культурою; з методами інформаційного забезпечення управління	Залежить від підприємства	У середньому невисока сумісність із корпоративною культурою. Низька сумісність із традиційними системами інформаційного забезпечення
Складність нововведення	Простота моделей	Ускладнення у порівнянні з традиційними методиками; необхідність додаткового навчання
Подільність нововведення, можливість проведення експерименту	Можливість почати з впровадження в одному підрозділі, щоб потім поширити досвід на все підприємство	Повний ефект спостерігається тільки після впровадження на всьому підприємстві в цілому
Наочність	Перші результати відразу зрозумілі керівникові	Повний результат з'являється нескоро

Під груповими нормами в соціології розуміють неписані правила, що регулюють поведінку людей у групі:

- погроза сформованому порядку розподілу ресурсів усередині підприємства;

- інформаційний фільтр в організації: пропонований підхід до аналізу й управління витратами не погодиться зі знаннями й поданнями працівників бухгалтерії й планового відділу.

Джерела індивідуального опору

1. Звички й страх перед невідомістю.

Люди звикли до традиційних форм звітності й методів аналізу і не хочуть учитися чомусь новому. Нові методи — це невідомість, а невідомість для дуже багатьох означає ризик, тобто небезпеку. Тому потрібно організувати навчання співробітників, а потім поступово запроваджувати нові методи. Доцільно пояснювати й показувати на прикладах переваги системи контролінгу. Можливо, доцільно створити комп'ютерну модель для вироблення в співробітників підприємства навичок мислення категоріями контролінгу.

2. Почуття безпеки. Досвідчені співробітники виступатимуть проти нових, незнайомих їм методів, якщо впровадження цих методів стане загрозою для їхнього статусу. Тому необхідно залучити досвідчених співробітників до впровадження нової системи, щоб заздалегідь заручитися їхньою підтримкою.

Активність опору впровадженню контролінгу залежить від таких факторів:

- ступеня невідповідності культури й структури влади змінам;
- тривалості періоду впровадження змін;
- погрози втрати престижу й влади;
- відданості працівників інтересам організації;
- сили культурно-політичної орієнтації в підрозділах підприємства.

Відповідно до теорії інновацій, при поширенні будь-якого нововведення спочатку його сприймає група «ранніх новаторів», що орієнтуються на зовнішні джерела інформації. Група, об'єднана деякою ідеєю, завжди має більшу вагу у всій організації, і саме через неї процес поширюється далі, на всіх інших співробітників фірми.

Контрольні запитання:

1. Наведіть основні вимоги до створення служби контролінгу.
2. Визначте місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.
3. Проаналізуйте структуру і склад служби контролінгу на підприємстві.

4. Класифікуйте фактори, які можуть заважати впровадженню системи контролінгу.
5. Охарактеризуйте переваги від впровадження системи контролінгу.

ТЕМА 8 КОНЦЕПЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

8.1. Стратегічний контролінг як підсистема стратегічного управління.

8.2. Система збалансованих показників. Balanced Scorecard.

8.3. Теорія обмежень. Theory of Constraints.

8.4. Стандарт якості шість сигма. Six Sigma Quality Standard.

8.5. Стратегічне картографування. Strategy Maps.

8.1. Стратегічний контролінг як підсистема стратегічного управління.

Оскільки для мультибізнесового підприємства виділяють корпоративну, конкурентну, функціональну і оперативну стратегію, а для однобізнесового - корпоративну, функціональну і оперативну, то означеним чином класифікуються й рівні стратегічного контролінгу. Головною метою стратегічного контролінгу корпоративного рівня є забезпечення ефективності реалізації корпоративної стратегії (стратегія має загальний характер для всього підприємства), підтримка найвищого керівництва підприємства в процесі стратегічного управління. Стратегічний контролінг конкурентного рівня має на меті забезпечення ефективності реалізації конкурентної стратегії (конкурентна стратегія підпорядкована корпоративній, вказує шляхи досягнення вибраного нею напрямку в кожній стратегічній одиниці бізнесу і являє собою план завоювання сильних довгострокових конкурентних позицій), підтримка керівників стратегічних одиниць бізнесу в процесі стратегічного управління. Стратегічний контролінг функціонального рівня полягає в забезпеченні ефективності реалізації функціональної стратегії (функціональна стратегія належить до управління поточною основною діяльністю підрозділів), підтримка керівників функціональних підрозділів в процесі стратегічного управління.

Стратегічний контролінг сприяє вирішенню таких ключових проблем:

1. Перевірка стратегічних планів щодо їх повноти, формальної та матеріальної спроможності.

2. Поточний контроль «критичних внутрішніх і зовнішніх умов», що лежать в основі стратегічних планів.

3. Контроль стратегічно важливих рішень.

4. Контроль важливої етапної мети при реалізації стратегічно важливих передумов.

5. Поточний контроль оперативних дій щодо можливих стратегічно шкідливих побічних і результативних дій.

6. Перевірка стратегічної ситуації підприємства на основі самостійних і поступових аналізів, що відбувається регулярно або у відповідні, індивідуально встановлені, проміжки часу.

7. Періодична перевірка розмежування стратегічних одиниць підприємства, а також, відповідно до цього, чинних критеріїв.

8. Періодичний контроль визначених для стратегічних вирішень принципів діяльності підприємства.

Завдання стратегічного контролінгу на підприємстві наведені в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Завдання стратегічного контролінгу на підприємстві

Завдання	Зміст завдання
Моніторинг стану зовнішнього середовища	Забезпечує послідовний збір даних стосовно явищ і процесів, що відбуваються в зовнішньому середовищі, та їх подальший аналіз з метою оцінки потенційних сценаріїв розвитку подій та коригування стратегії підприємства
Визначення можливостей і загроз зовнішнього середовища, сильних і слабких сторін діяльності підприємства	Дозволяє здійснювати своєчасне виявлення наявних відхилень, уникати ризиків та їх негативних наслідків, виявляти невикористані потенціали та відкривати підприємству нові можливості
Довгострокове планування на підприємстві	Забезпечує визначення цілей і завдань підприємства на певну перспективу та вибір оптимального шляху їх досягнення й ресурсного забезпечення
Розробка стратегій удосконалення та розвитку діючого підприємства	Передбачає розробку обґрунтованих заходів і планів досягнення поставленої мети, при врахуванні науково-технічного потенціалу підприємства та його виробничо-збутових можливостей
Діагностування можливого банкрутства підприємства	Забезпечує цільовий фінансовий аналіз, спрямований на виявлення параметрів кризового розвитку підприємства
Управління виробничою потужністю підприємства	Дає змогу виявити і використати резерви у сфері технічного прогресу і вдосконалення організації виробництва з метою збільшення випуску продукції
Організація та проведення диверсифікації виробництва	Дозволяє збільшити діапазон видів товару та забезпечує проникнення у нові сфери діяльності, освоєння нових виробництв, розширення асортименту товару
Визначення конкурентних позицій, конкурентних переваг підприємства	Дає змогу визначити положення підприємства на ринку, виявити позитивні чи негативні фактори, що можуть вплинути на формування та розвиток елементів його потенціалу в певному середовищі

Стратегічний контролінг в управлінні розвитком підприємств спрямований на такі аспекти [22]:

- 1) розробка альтернативних стратегій і планів;
- 2) моніторинг стратегічних показників зовнішнього середовища й потенціалу підприємства;

- 3) первинний поелементний аналіз стратегічних чинників;
- 4) первинна фіксація критичних стратегічних позицій організації у зовнішньому середовищі;
- 5) контроль реалізації корпоративної стратегії з метою виявлення причин відхилень;
- 6) виявлення нових можливостей і внесення коректив у стратегічні плани.

8.2. Система збалансованих показників. *Balanced Scorecard*.

Інноваційні концепції контролінгу, дозволяють досягти максимального успіху в бізнесі.

Balanced Scorecard - система збалансованих показників розроблена Р.С. Капланом і Д.П. Нортоном. Назва походить від спроби збалансувати традиційний фінансовий аналіз підприємства з нефінансовими вимірниками. Концепція передбачає збалансованість стратегії, місії, цілей і завдань підприємства з повним набором нефінансових і фінансових показників. Підхід системи збалансованих показників передбачає аналіз внутрішніх бізнес-процесів, задоволення потреб споживачів, корпоративний розвиток і навчання, досягнення фінансових результатів. Система дає змогу збільшити обсяг необхідної інформації для прийняття управлінського рішення.

Чотири проекції Каплана і Нортона («Фінанси», «Маркетинг», «Персонал», «Бізнес-процеси») являють собою швидше організаційну структуру, ніж обмежену схему. Ніщо не заважає компаніям залежно від конкретної ситуації доповнити модель ще однією або двома таблицями, хоч істотна перевага BSC - її концентрованість і якість представлення інформації. Фінансова складова дозволяє оцінити економічні наслідки зроблених дій, є індикатором відповідності здійснення стратегії загального плану економічного розвитку підприємства в цілому. Клієнтська складова розглядається як споживча база і сегмент ринку, в якому конкурує підприємство, а також як результат діяльності в цільовому сегменті ринку. Складова внутрішніх процесів бізнесу визначає внутрішні процеси бізнесу, які необхідно довести до досконалості. Постійна відповідність дій і можливостей пропозиції споживчої цінності клієнта є вирішальним чинником у втіленні стратегії в життя. Складова інновацій та персоналу визначає організаційну інфраструктуру, яку необхідно створити для підтримки процесів створення вартості і досягнення довготривалого зростання і вдосконалення.

Balanced Scorecard ефективно управляє такими ключовими процесами, як:

- 1) переведення бачення в стратегію;
- 2) комунікація і зв'язок;
- 3) бізнес-планування;

4) зворотний зв'язок і зміцнення знань у царині стратегічного управління.

Суть даної концепції полягає у спробі збалансувати фінансові (дохід, прибуток, рентабельність) і нефінансові (задоволення клієнтів, відомість бренду, рівень обслуговування споживачів) показники [32, с.149-150].

Застосування BSC дозволяє отримати інформацію щодо:

- оцінювання клієнтами діяльності підприємства;
- конкурентних позицій даного підприємства;
- необхідності інноваційних введень для поліпшення діяльності підприємства;
- стану підприємства з погляду акціонерів.

Побудова системи управління на основі системи збалансованих показників дозволяє підприємству [6]:

- планувати діяльність з метою отримання певного фінансового результату;
- чітко визначати цілі і встановлювати контрольні показники діяльності;
- направляти діяльність всіх підрозділів на досягнення цільового фінансового результату;
- визначати і розподіляти ресурси для досягнення поставлених цілей;
- поліпшувати інформаційний обмін та взаємодію підрозділів компанії між собою;
- оптимізувати фінансові потоки, заздалегідь визначати критичні періоди діяльності компанії і необхідність зовнішнього фінансування;
- виявляти «вузькі місця» в управлінні і вчасно приймати управлінські рішення;
- використовувати аналіз відхилень план/факт для корегування діяльності шляхом прийняття необхідних управлінських рішень;
- корегувати цілі відповідно до змін умов бізнесу.

Недоліком системи BSC є відсутність базового показника, який є плановим для порівняння з фактичними результатами діяльності, відсутність чіткої послідовності розрахунку показників і їх деталізації, складність і трудомісткість впровадження.

Для аналізу результатів діяльності BSC використовують різноманітні показники оцінювання бізнес-процесів (тобто оцінюється та частина роботи, яку виконав один працівник чи окремих підрозділ і яку було передано далі по ланцюгу).

При створенні показників потрібно дотримуватись певних правил:

- показники повинні бути максимально простими і доступними для розуміння учасником конкретного бізнес-процесу;
- показники повинні бути створені з врахуванням стратегічних цілей підприємства;

- показники повинні бути створені для оцінювання роботи діяльності підприємства, а не для стимулювання роботи працівників.

Показники системи BSC найбільш узагальнено вказують на ефективність розвитку проектів компанії за чотирма аспектами:

- *фінансові характеристики визначають показники*: рентабельність активів, маржинальний дохід, економічна додана вартість (EVA) тощо;

- *виробничі характеристики визначають показники*: час / швидкість виконання замовлення, кількість затримок під час виготовлення продукції, частка збоїв у процесі виготовлення, асортимент пропонованої продукції, частка ринку;

- *інноваційні характеристики визначають показники*: вартість, час і кількість досліджень ринку, рівень автоматизації, швидкість введення нової продукції;

- *споживчі характеристики визначають показники*: рівень прихильності споживачів до продукції, частка споживачів / ринку, індекс задоволеності потреб споживачів, частки нових і постійних клієнтів.

Система BSC спрямована на довготривалу перспективу розвитку підприємства, при цьому враховує потреби клієнтів, спрямовує свою діяльність на покращення іміджу підприємства, підвищення популярності бренду, збільшення асортименту продукції тощо. Система BSC надає можливість узгодження стратегії з оперативними планами, з іншими системами управління підприємством, доведення цільових показників до конкретних виконавців, що підвищує ефективність реалізації стратегічних завдань.

8.3. Теорія обмежень. Theory of Constraints.

Theory of Constraints (Теорія обмежень). Концепція Е. Голдрата виходить з того, що в кожен конкретний момент часу в системі є тільки одне обмеження. Спрямувавши зусилля на усунення обмеження, можна зробити істотний прорив у результатах діяльності підприємства. Завдання менеджменту полягає у виявленні, максимальному використанні й «розширенні» цього «вузького місця». Іншими словами, завдання зводиться до того, щоб обмеження з джерела проблеми перетворити на джерело прибутку.

У цій теорії вимірювання продуктивності ґрунтується на трьох основних показниках: «вузьке місце» (пропускна здатність), матеріальні та операційні витрати. Найбільше значення має пропускна здатність. Мета підприємства – це збільшення пропускної здатності або зменшення матеріальних чи операційних витрат, що приведе до зростання прибутку підприємства, збільшення інвестицій і, як наслідок, зростання грошових потоків. На все, що допоможе підприємству досягти поставлених цілей, потрібно поставити обмеження.

Для того, щоб цього досягти, необхідно зосередитись на п'яти основних кроках, а саме:

- 1) визначити обмеження системи;
- 2) вирішити, як ці обмеження використовувати;
- 3) впорядкувати визначені обмеження;
- 4) застосувати систему обмежень;

* якщо обмеження в пункті 4 були не до кінця реалізовані, то перейти до 1-го пункту, але не робити причиною нових обмежень інерцію [2].

Обмеження - це те, що заважає системі досягти своєї мети. Обмеження можуть бути внутрішніми або зовнішніми для системи. Внутрішнє обмеження виникає, коли ринок вимагає від системи більше, ніж вона спроможна забезпечити. Якщо це так, то основна увага організації повинна спрямовуватись на виявлення цього обмеження та його усунення. Зовнішнє обмеження виникає, коли система може виробляти більше, ніж потребує ринок. У цьому випадку організація повинна зосередитися на механізмах для розширення попиту на свою продукцію або послуги.

Типи (внутрішніх) обмежень

Обладнання: Спосіб використання обладнання на даний час обмежує здатність системи виробляти більше товарів / послуг.

Люди: Відсутність кваліфікованих кадрів обмежує систему.

Політика: Письмова або неписана політика перешкоджає системі зробити більше.

Базові показники ТОС, що використовують на операційному рівні, такі [11, с.28-29]:

Прохідна здатність (Throughput) – показник, що вказує на швидкість продукування системою фінансів у грошовому еквіваленті, різниця між входом у процес і виходом з нього. Тобто це кошти, отримані підприємством від реалізації продукції, за вирахуванням витрат на матеріали, сировину тощо, на одиницю виготовленої продукції (прямі змінні витрати).

Інвестиції (Investment) – кошти, вкладені у сировину, незавершене виробництво, готову продукцію, з метою ефективного функціонування проходу.

Операційні витрати (Operating Expenses) – це витрати, що не входять у собівартість продукції, не пов'язані з розширенням виробництва безпосередньо. До них не належать прямі змінні витрати. Адже, як відомо, якщо збільшуються обсяги продажів і ліквідовуються внутрішні обмеження – зростають грошові надходження. А зменшення операційних витрат відповідно знижуватиме і надходження грошей.

Концепція обмеження в теорії обмежень аналогічна математичній оптимізації, але використовується як механізм фокусування для управління системою.

Види заводів. В теорії обмежень розглядається чотири основних типи заводів, в залежності від спрямування матеріальних потоків, які дозволяють визначити місця типових проблем. Цей тип аналізу відомий як аналіз VATI, оскільки він використовує форми літер V, A, T і I для опису типів заводів.

V-завод: загальний потік матеріалу - один-до-багатьох, наприклад, завод, який приймає одну сировину і може зробити багато кінцевих продуктів. Класичними прикладами є заводи з виробництва м'яса або виробник сталі. Основною проблемою в V-заводах є втрати, де одна операція (A) відразу після точки розходження споживає матеріали, призначені для іншої операції (B). Після того, як матеріал був оброблений A, він не може повернутися і пройти через B без значного перероблення.

A- завод: загальний потік матеріалу спрямований багато-до-одного, наприклад, в установці, де багато збірок сходяться для остаточної збірки. Основна проблема в A-заводах полягає в синхронізації часу сходження ліній до кінцевої точки збірки.

T-завод: загальний потік - це I-завод (або має кілька рядків), яка потім розбивається на багато збірок (багато-багато). Більшість виготовлених деталей використовуються в декількох вузлах, і майже всі збірки використовують кілька частин. Індивідуальні пристрої, такі як комп'ютери, є гарним прикладом. T-заводи страждають як від проблем синхронізації A-заводів (частини не всі доступні для збірки), так і від проблем розкрадання V-заводів (одна збірка краде частини, які могли бути використані в іншому).

I-завод: матеріальні потоки спрямовані послідовно, наприклад, в конвеєрі. Основна робота виконується у прямому порядку подій (один-до-одного). Обмеження накладається найповільнішою операцією.

З наведеної класифікації можна зробити висновок, що означені типові проблеми властиві й нематеріальним (потік робіт або потік процесів також формують основні структури V, A, T або I). Проект, наприклад, являє собою A-подібну послідовність робіт, що завершується доставленим продуктом (тобто передбачуваним результатом проекту).

Іншими словами, на думку Е. Голдрата, прибуток підприємства може бути безмежним, і тільки «вузькі місця» перешкоджають прямуванню прибутку до безмежності [29].

8.4. Стандарт якості шість сигма. Six Sigma Quality Standard.

Six Sigma Quality Standard (стандарт якості шість сигма). Методологія, що використовується у корпоративному менеджменті для вдосконалення виробництва та усунення дефектів. Передбачає проведення

заходів зі знаходження та виключення причин помилок або дефектів у бізнес-процесах, шляхом зосередження на тих вихідних параметрах, які є критично важливими для споживача. Цей стандарт якості забезпечує всього ймовірність 3-4 дефектів на 1000000 операцій. Перевагами використання цієї методології є підвищення рентабельності, скорочення прямих затрат, поліпшення інших фінансових показників. Шість Сигма є квантовим еталоном якості для виробників. Моторола, GE і Black & Decker – приклади американських компаній, що використовують Шість Сигма для значного збільшення задоволення споживачів і конкурування на міжнародних ринках.

Показник «сигма» використовується для того, щоб побачити, наскільки добре чи погано виконується процес, а також для вироблення єдиного критерію якості процесів. У табл. 8.2 наведено рівні сигм і відповідні їм числа дефектів на мільйон можливостей (товарів, послуг). У рамках даної концепції прийнята класифікація організацій за критерієм рівня конкурентоспроможності за показником якості.

Таблиця 8.2

Класифікація організацій за критерієм рівня конкурентоспроможності у відповідності концепції «Шість сигм» [14, с.23]

Відстань між центром розподілу і межею допуску	Число дефектів на мільйон	Вартість низької якості, % від обсягу продажів	Рівень конкурентоспроможності
6G	3,4	<10	Світовий рівень
5G	233	10-15	
4G	6210	15-20	Середній рівень по галузі
3G	66807	20-30	
2G	308537	30-40	Неконкурентоспроможний
1G	690000		

Методика «шість сигм» ґрунтується на таких принципах:

- для успішного ведення бізнесу необхідно постійно прагнути до встановлення стійкого й передбачуваного протікання процесів;

- показники, що характеризують протікання процесів виробництва й бізнес-процесів, повинні бути вимірюваними, контрольованими, здатними до поліпшень, а також відображати зміни в протіканні процесів;

- для досягнення постійного поліпшення якості необхідне залучення персоналу організації на всіх рівнях, особливо вищого керівництва.

Також використовуються такі базові принципи:

- щирий інтерес до клієнта;
- управління на основі даних і фактів;
- орієнтованість на процес, управління процесом й удосконалення процесу;

- проактивне (випереджальне) управління;
- взаємодія без обмежень (прозорість внутрішніх корпоративних бар'єрів);

- прагнення до досконалості плюс поблажливість до невдач;

При реалізації проектів удосконалювання процесів часто використовується послідовність етапів DMAIC (англ. *define, measure, analyze, improve, control*):

- визначення цілей проекту й запитів споживачів (внутрішніх і зовнішніх);

- вимір процесу, його поточного виконання;

- аналіз і визначення корінних причин дефектів;

- поліпшення процесу, що скорочує дефекти;

- контроль подальшого протікання процесу.

Шість Сигма:

1. Представте шість сигма керівництву і персоналу і поясніть, що командна співпраця є основою в досягненні успіху

2. Визначте особу, яка управлятиме і спостерігатиме за розвитком концепції шість сигма на підприємстві, буде проводити аудит результатів діяльності.

3. Встановіть, які характеристики товару чи послуги є важливими для клієнта і приносять йому задоволення.

4. Оцініть зміни продукції чи обслуговування в очах клієнта, визначте кількість повернень і ремонтного обслуговування. Це все запишіть і проаналізуйте з точки зору ефективності.

5. Визначте причину збоїв і помилок в досягненні задоволення клієнта. Оцініть, як буде зростати задоволення клієнта в залежності від його соціального статусу (учитель, лікар). При необхідності змініть дизайн продукції, компоненти, форму тощо.

6. Продовжуйте перегляд і вдосконалення за кожним кроком, доки не буде досягнуто рівня якості 3,4 на мільйон.

Послідовність впровадження системи Шість сигм передбачає п'ять кроків, в яких представлена сукупність «ключових компетенцій успішної організації»:

1) ідентифікація ключових процесів і споживачів.

2) визначення споживчих запитів: досягнення «бездефектності», або рівня «Шість сигм», неможливе без знання чітких, конкретних вимог клієнта, неможливе створення змістовних вимірів, одним з найбільш відомих інструментів є «розгортання функції якості» (QFD – Quality Function Deployment) – це систематизований шлях розгортання потреб і побажань споживача через розгортання функцій і операцій діяльності компанії щодо забезпечення такої якості, яка б гарантувала отримання кінцевого результату, відповідного очікуванням споживача;

3) вимірювання поточних результатів: наскільки точно організація відповідає запитам сьогодення і яких результатів очікувати в прогнозованому майбутньому;

4) розстановка пріоритетів, аналіз та впровадження удосконалень: методи удосконалення, рекомендовані до застосування на цьому етапі, цінні тим, що охоплюють кращі технології зниження рівня дефектів і підвищення ефективності та продуктивності процесу;

5) розширення та інтеграція системи «Шість сигм».

8.5. Стратегічне картографування. Strategy Maps. Strategy Maps (стратегічні карти). Підхід передбачає графічну інтерпретацію стратегічних цілей і бізнес-планів підприємства на основі концепції Balanced Scorecard. Стратегічні карти роблять стратегію підприємства зрозумілою і вимірюваною.

По суті Strategy maps нагадує BSC, але більш у графічному вигляді. Варто звернути увагу на 4 основні перспективи розвитку підприємства, які пропонує система Strategy maps (рис. 8.1).



Рис.8.1. Перспективи розвитку підприємства за системою Strategy maps

Згідно з системою, стратегію підприємства «Системне підвищення вартості підприємства» поділяють на 4 основні складові, які конкретизують стратегічні цілі розвитку підприємства:

1) фінанси - фінансові результати діяльності - зростання прибутку підприємства;-

2) клієнти - розширення ринку збуту - підвищення цінності продукту для споживача - створення додаткової вартості для споживачів;

3) внутрішні бізнес-процеси - виробничий потенціал підприємства - випуск нових або більш якісних продуктів - оптимізація бізнес-процесів на підприємстві з метою підвищення рівня завантаження потужностей, підвищення рівня продуктивності праці, зниження рівня браку готової продукції або впровадження випуску нової продукції;

4) навчання і зростання - підвищення цінності людського капіталу підприємства - підвищення кваліфікації та мотивації персоналу - процеси навчання і підвищення кваліфікації працівників як основної рушійної сили розвитку підприємства.

Стратегічне картографування надає логічне розуміння основ ведення бізнесу, складових ключових факторів успіху та формування стійкої конкурентоспроможності, є інструментом як стратегічного, так і оперативного контролю, забезпечує швидке досягнення цілей організації та реалізації її місії.

Підхід Р. Каплана і Д. Нортона до стратегічних карт характеризується:

Основні рамки горизонтальних перспектив, укладаються у причинно-наслідкові відносини, як правило, фінансові, клієнтські, процеси, навчання та зростання.

В рамках цих перспектив порівняно мало цілей (не більш 20). Кожна ціль як текст, що з'являється у формі (зазвичай овал або прямокутник).

Вертикальні набори пов'язаних цілей, які охоплюють перспективи, називаються стратегічними темами.

Чіткі причинно-наслідкові зв'язки між цими цілями присутні по всій перспективі. Стратегічні теми представляють гіпотези про те, які стратегія привнесе зміни до результатів організації.

Після того, як стратегія визначена, узгоджена і зрозуміла, організація може визначити плани дій, які вона повинна запровадити для виконання стратегії, а також розробити відповідні показники для моніторингу реалізації стратегії. Стратегічна карта описує засоби, що сприяють ефективності, і драйвери від перспектив навчання і зростання та внутрішніх процесів, які забезпечать успішні результати в рамках клієнтської та фінансової перспектив, практичні рекомендації щодо її реалізації прості, чіткі і зрозумілі (табл. 8.2).

Практичні рекомендації щодо використання стратегічних карт

Що необхідно робити	Чого слід уникати
<p>Розглядати карту стратегії як невіддільну частину процесу стратегічного управління.</p> <p>Залучати широке коло зацікавлених сторін як зовнішніх, так і внутрішніх.</p> <p>Підключати карту стратегії до бачення та місії.</p> <p>Пояснювати найважливішу ціннісну пропозицію.</p> <p>Доводити стратегічну карту до бізнес-підрозділів та функціональних підрозділів.</p> <p>Розробляти карти бізнес-підрозділу та функціональної стратегії окремо, щоб відобразити відповідні фактори успіху, які сприятимуть загальній ефективності.</p> <p>Пов'язувати стратегічну карту з ініціативами та діями - наприклад, нові цілі обслуговування клієнтів можуть вимагати додаткового навчання.</p> <p>Зв'язувати стратегічну карту з бюджетом та процесами виконання.</p> <p>Включати операційні витрати та стратегічні інвестиції, необхідні для успішного навчання та зростання, і внутрішніх ініціатив процесу.</p>	<p>Розглядати картографування стратегії як одноразову подію.</p> <p>Не включити картографування стратегії в загальний процес стратегічного управління.</p> <p>Обмежувати участь у вищому керівництві.</p> <p>Не перевіряти посилання та заходи, отримані в процесі зіставлення стратегії.</p> <p>Ігнорувати вимоги до ресурсів навчання і зростання, а також внутрішні ініціативи процесу.</p> <p>Застосовувати жорсткий підхід.</p> <p>Організації є складними і динамічними, а стратегічні карти повинні відображати реалії бізнесу.</p>

Таким чином, стратегічні карти визначають, чого хоче досягти організація (фінансові та клієнтські цілі) і як вона планує виконувати свої досягнення (внутрішні процеси, цілі навчання та зростання). Ця причинно-наслідкова логіка є одним з найважливіших елементів стратегічних карт, що дозволяє компаніям створювати по-справжньому інтегрований набір стратегічних цілей.

Контрольні запитання:

1. Яку роль відіграє стратегічний контролінг в стратегічному управлінні?
2. Опишіть інноваційні концепції стратегічного контролінгу.
3. Опишіть зміст збалансованої системи показників, її переваги та недоліки.
4. В чому сутність теорії обмежень?
5. Наведіть сферу застосування теорії обмежень в управлінні організацією.
6. Розкрийте складові стандарту якості шість сигма.
7. Опишіть складові стратегічного картографування і сферу його практичного застосування.

ТЕМА 9

МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ПОТЕНЦІАЛ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

- 9.1. Бенчмаркінг.**
- 9.2. Функціонально-вартісний аналіз.**
- 9.3. Портфельний аналіз.**
- 9.4. АВС-аналіз, XYZ-аналіз.**
- 9.5. SWOT-аналіз.**

9.1. Бенчмаркінг.

Бенчмаркінг (від англ. *benchmark* – «початок відліку») – постійний процес порівняння продуктів (товарів), виробничих процесів, методів, форм і систем управління, інших характеристик організації загалом та її окремих частин (підсистем) з подібними елементами виробничо-управлінського типу інших організацій. Уперше цей термін з'явився у 1972 р., його застосували в Інституті стратегічного планування в Кембриджі (США). В Японії бенчмаркінг співвідноситься за змістом з японським словом «*dantotsu*», що означає «зусилля, занепокоєння, турботу кращого стати ще краще».

Бенчмаркінг - це, по-перше, порівняння своїх показників з показниками інших організацій: конкурентами й організаціями-лідерами, і, по-друге, вивчення й застосування успішного досвіду інших у себе в організації; це методологія, спрямована на вимір події з метою порівняння її з кращим, в чому б це краще не складалося, і потім адаптування її до власної ситуації та умов.

У своєму розвитку бенчмаркінг пройшов п'ять «поколінь». Від інтерпретування бенчмаркінгу як реінжинірингу чи ретроспективного аналізу продукту до бенчмаркінгу конкурентоспроможності та процесу (відповідно друге та третє покоління), стратегічного (четверте покоління) та зрештою глобального (п'яте покоління) бенчмаркінгу. Сучасне трактування бенчмаркінгу – це «безупинний систематичний пошук і впровадження найкращих практик, що приведуть організацію до більш досконалої форми». Нині він розглядається як майбутній інструмент організації міжнародних обмінів з урахуванням культури та національних особливостей процесів організації виробництва.

Практичне застосування бенчмаркінгу полягає в чотирьох послідовних діях:

- розуміння складових власних бізнес-процесів;
- аналіз бізнес-процесів інших компаній;
- порівняння результатів своїх процесів й інших компаній;
- проведення кардинальних змін у бізнес-процесі.

Тож є такі види бенчмаркінгу:

- внутрішній – порівняння роботи підрозділів компанії;

- конкурентний – порівняння свого підприємства з конкурентами за різними параметрами;
- загальний – порівняння компанії з непрямими конкурентами за обраними параметрами;
- функціональний – порівняння за функціями (продажу, закупівлі і т.п.);
- міжнародний - порівняння з підприємствами світового рівня.

Алгоритм еталонного зіставлення не має жорсткої регламентації. Кількість етапів бенчмаркінгу, наприклад, у компанії ІВМ дорівнює 15. Найбільш узагальнено ці етапи можна звести до таких [12]:

Етап 1 – 2. Визначення, стосовно чого і до кого проводити бенчмаркінг. Самоаналіз і визначення напрямків, що потребують дослідження є важливою складовою для майбутнього об'єктивного та ефективного аналізу.

Етап 3. Проведення дослідження шляхом збору необхідних даних та інформації, розгляд кращих методів організації виробничих процесів.

Етап 4. Дослідження розбіжностей між реальними й еталонними показниками, планування майбутнього рівня ефективності.

Етап 5. Доведення результатів до відома тих, хто повинен мати цю інформацію, формулювання нових цілей. Важливим моментом є одержання ухвали, у разі потреби – перегляду цілей щодо ефективності.

Етап 6. Початок дій і здійснення моніторингу прогресу, перегляд контрольних точок бенчмаркінгу мірою необхідності.

Етап 7. Аналіз здійснених поліпшень, проведення оцінки бенчмаркінгу як дієвого процесу. Даються відповіді на запитання: «Чи інтегровано практику в процес діяльності фірми?», «Чи досягнуто позиції лідера в даній сфері?».

За даними консалтингової компанії Bain&Co, останнім часом бенчмаркінг входить до трійки найпоширеніших методів управління бізнесом у великих міжнародних корпораціях, оскільки допомагає відносно швидко і з меншими витратами вдосконалювати бізнес-процеси. Він дозволяє зрозуміти, як працюють передові компанії, і добитися таких самих, а, можливо, навіть більш вагомих результатів. Джейсон Грейсон-молодший, глава International Benchmarking Clearinghouse, так визначив нинішню популярність бенчмаркінгу:

1. Глобальна конкуренція. В епоху глобалізації бізнесу компанії усвідомлюють необхідність всебічного і детального вивчення і подальшого використання кращих досягнень конкурентів для власного розвитку.

2. Винагорода за якість. Усе популярнішими стають кампанії з визначення та винагородження фірм – лідерів якості, які проходять на національному рівні. Умови участі в таких заходах передбачають, крім демонстрації компаніями-учасниками конкурентних переваг власних

продуктів, обов'язкове застосування концепції бенчмаркінгу в практиці управління компанією.

3. Необхідність повсюдної адаптації та використання світових досягнень в галузі виробничих і бізнес-технологій. Щоб не залишитися позаду своїх конкурентів, всім компаніям, незалежно від розміру та сфери діяльності, необхідно постійно вивчати і застосовувати передовий досвід в галузі виробничих і бізнес-технологій.

Вивчення досвіду інших підприємств надає змогу активізувати організацію бізнес-процесів, мінімізувати витрати, збільшити прибуток, оптимізувати управлінську структуру і, як результат, підвищити ефективність діяльності підприємства.

9.2. Функціонально-вартісний аналіз.

Концепція управління вартістю забезпечує досить широкі можливості для реалізації відповідних функцій менеджменту, адже широкий перелік показників вартості (чистий залишковий прибуток – *RE*, економічний прибуток – *EP*, додана економічна вартість – *EVA*, додана грошова вартість – *CVA*, додана акціонерна вартість – *SVA*, ринкова вартість – *MV*, стратегічна вартість – *SV*, загальна віддача акціонерам – *TSR* та інші) дозволяє диференційовано підходити до вибору цільових критеріїв та обирати методи управління, що найбільшою мірою відповідають умовам, в яких функціонує підприємство, враховувати його масштаби та специфіку діяльності (виробнича, торговельна, фінансова, інвестиційна, інноваційна тощо). Саме ці переваги обумовлюють те, що управління вартістю (*value based management – VBM*) як концепція менеджменту набуває все більшого визнання та використання не лише у розвинених країнах, але й у країнах із недостатньо розвиненими фінансовими ринками.

Функціонально-вартісний аналіз – метод визначення вартості та інших характеристик виробів, послуг і споживачів, на підставі витрат (вартісних, часових тощо) на операції та процеси, необхідні для створення готової й незавершеної продукції, а також для обслуговування різноманітних груп клієнтів та ринкових сегментів.

Впровадження методології функціонально-вартісного аналізу дає змогу:

- дослідити розподіл витрат за функціями, а також виявити найбільш дорогі функції з метою їх першочергового удосконалення;
- визначити, за якими функціональними напрямками слід здійснювати діяльність самостійно, а за якими користуватися послугами сторонніх організацій, або застосовувати обидва способи в визначеній пропорції;
- провести вартісне моделювання бізнес-процесів, визначивши при цьому структуру бізнес-процесу з найбільш оптимальною вартістю;
- визначити складову накладних витрат в собівартості продукції з високою точністю;

- установити та обґрунтувати нормативи на функції, що виконуються структурними підрозділами;

- при співвідношенні з традиційними методами рознесення витрат, визначити області можливого скорочення витрат.

Вагомою перевагою методу є можливість його застосування як до машин, так і колективу людей, робота яких не завжди оптимальна.

Базовим принципом ФВА є необхідність виявлення та усунення тих додатково наділених якостей товарів чи послуг, що постачає компанія, які не становлять реальної цінності для покупця, проте збільшують собівартість.

Математично мету функціонально-вартісного аналізу можна подати так:

$$Z / PC \rightarrow \min$$

$$PC / Z \rightarrow \max,$$

де Z – сума витрат на досягнення необхідних споживчих властивостей, PC – сукупність споживчих властивостей продукту.

На відміну від традиційних підходів, метод функціонально-вартісного аналізу розподіляє накладні витрати не на підставі прямих затрат або пропорційного розподілу (залежно від обсягу продукції, що випускається, маржинального прибутку, зайнятої площі тощо), а відповідно до детального прорахунку використання ресурсів, докладного представлення про процеси та їх ступінь впливу на собівартість.

У процесі контролю на основі функціонально-вартісного аналізу здійснюється зіставлення фактично досягнутих результатів функціонування системи і запланованих. Контроль як процес визначення й оцінки інформації про відхилення дійсних значень від заданих або їх збіг має глибший характер, через деталізацію й наочність аналітичних даних.

У результаті досягається можливість простого й ефективного контролю роботи компанії в цілому, контролю окремих процесів і навіть контролю діяльності окремих співробітників.

Проведення функціонально-вартісного аналізом передбачає отримання відповідей на такі основні питання:

1. Чи може інший дешевший матеріал замінити собою дорожчий?
2. Що вигідніше використовувати – дешеву робочу силу у великій кількості або дорогу автоматизовану техніку з малою потребою обслуговування?
3. Чи окупляться витрати на стандартизацію та автоматизацію виробничого процесу?

Керуючись положеннями функціонально-вартісного підходу, для підприємств можна відокремити три основні стратегічні орієнтири:

1. Не виготовляти продукт/послугу, попит на яку відсутній.
2. Не включати функції, які не потрібні.

3. Не виробляти в надії, що хтось буде купувати (за нульового попиту зараз).

Метод функціонально-вартісного аналізу має широкі можливості оптимізації управлінських, технологічних та організаційних рішень. Проте в силу свого евристичного характеру він не дозволяє відразу відшукати оптимальні рішення. Тому інколи виникає необхідність у проведенні функціонально-вартісного аналізу кілька разів (до 5–6). Причому кожен наступний цикл проведення функціонально-вартісного аналізу деталізує і доповнює попередній на основі відповідних цілей і задач. У результаті цього здійснюється поліпшення попередніх рішень та їх оптимізація.

9.3. Портфельний аналіз.

Метою портфельного аналізу є: оцінка товарно-ринкових можливостей кожного стратегічного підрозділу підприємства і вибір для них основних напрямків діяльності; вибір відповідно привабливих стратегічних зон господарювання; встановлення взаємозв'язків між видами діяльності стратегічних підрозділів підприємства; ефективний розподіл між підрозділами підприємства ресурсів (інвестицій); встановлення корпоративних цілей; визначення критичних факторів успіху та економічних перспектив; скрупульозна оцінка можливостей підприємства за рамками її теперішньої діяльності і прийняття остаточного рішення про зміну границь свого портфеля шляхом: диверсифікації, інтернаціоналізації, того і другого разом.

Найбільш відомі матриці для портфельного аналізу: матриця БКГ (BCG) (аналіз темпів росту і частки ринку); матриця GE/ McKinsey (аналіз порівняльної привабливості ринку та конкурентоспроможності бізнесу); матриця Shell/DPM (аналіз привабливості ресурсомісткої галузі в залежності від конкурентоспроможності).

В основі матриці БКГ (BCG) лежить модель життєвого циклу товару, відповідно до якої товар у своєму розвитку проходить чотири стадії: вихід на ринок, зростання, зрілість і спад. При цьому грошові потоки і прибуток підприємства також змінюються. Бостонська матриця концентрується на позитивних і негативних грошових потоках, які асоціюються з різними стратегічними одиницями підприємства чи його продукцією.

Основу багатокритеріальної матриці GE/McKinsey утворюють два комплексні фактори: привабливість ринків збуту підприємства та конкурентоспроможність продукції підприємства. Значення кожного з цих факторів відтворюється за трибальною шкалою: високе – середнє – низьке. Основними портфельними стратегіями за матрицею GE/ McKinsey: стратегія розвитку, стратегія захисту позицій, стратегія вибіркового розвитку, стратегія ліквідації.

Основні параметри та характеристики перелічених матриць узагальнені в таблиці 9.1.

Таблиця 9.1

Характеристики окремих методів матричного аналізу

Матриця	Переваги	Недоліки
Відносна частка ринку / Темп приросту ринку (BCG)/ Мета - створити максимально сприятливі умови, щоб підприємство фінансувало само себе (знизити залежність від ринку капіталу)	простота, доступність, наочність; можливість збалансувати портфель стратегічних одиниць бізнесу в плані фінансування, поєднати види діяльності; дає можливість визначити подальші стратегії розвитку підприємств	незначна кількість аналізованих чинників, значення яких переоцінене; ігнорування багатьох параметрів, що впливають на прибутковість; увага акцентується лише на фінансових потоках; не враховується взаємозв'язок окремих підприємств
Конкурентоспроможність СБО / Привабливість ринку (галузі) GE/McKinsey. Мета - виставлення пріоритетів серед стратегічних одиниць для їх інвестування	ширші можливості стратегічного вибору в порівнянні з БКГ; гнучкість; широта застосування	складність вибору границь і масштабів ринку, велика кількість критеріїв; суб'єктивність оцінок; статичний характер моделі; загальний характер рекомендацій
Сила позицій бізнесу/ Привабливість галузі (Shell/DPM). Мета - оцінка рівня привабливості капіталомісткої галузі в залежності від конкурентоздатності	поєднує якісні та кількісні показники в єдину параметричну систему; у порівнянні з моделлю GE/McKinsey більше уваги концентровано на кількісних параметрах; велика кількість змінних дозволяє здійснити глибокий і системний аналіз чинників	складність вибору із значної кількості змінних найбільш значущих; відсутність критерію за яким можна визначити необхідну для аналізу кількість змінних; складно порівнювати підприємства, які належать до різних галузей, оскільки змінні занадто прив'язані до галузі

Матриця Shell/DPM була розроблена для капіталомістких галузей. Ця матриця синтезує оцінку грошового потоку, який є індикатором доцільності в короткостроковій перспективі та оцінку віддачі інвестицій. Дана модель надає можливість обрати певну стратегію залежно від обраних пріоритетів : орієнтації на життєвий цикл конкурентного, виду продукції або грошовий потік. Пропонується стратегія часткового зростання, стратегія лідера, подвоєння обсягу виробництва або згортання виробництва.

Застосування методів портфельного аналізу полягає в тому, щоб допомогти менеджерам зрозуміти бізнес, створити прозору систему формування витрат і прибутків у диверсифікованому підприємстві. Перевагою портфельного аналізу є можливість логічного структурування та наочного представлення стратегічних проблем підприємства,

застосування як основи для генерування стратегій, відносна простота представлення результатів, акцент на якісні сторони аналізу.

9.4. ABC-аналіз, XYZ-аналіз.

Метод ABC-аналізу зародився в США і набув широкого розповсюдження наприкінці 1980-х років завдяки працям Г. Бере, Р.Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана. Методика проведення ABC-аналізу включає такі етапи:

- встановлення вартості кожного товару, продукції (за закупівельними цінами);
- розташування продукції за зменшенням ціни;
- знаходження суми даних про кількість і витрати на придбання;
- групування товарів, продукції на групи залежно від їх питомої ваги в загальних витратах на придбання.

В основі методу ABC-аналізу лежить розподіл В. Паретто «20 на 80». Суть його полягає в тому, що якщо 80 % витрат припадає на 20 % видів запасів, то саме цим видам необхідно приділити увагу в процесі управління запасами.

ABC-аналіз – один із варіантів математико-статистичних методів аналізу, за допомогою якого здійснюється розподіл існуючої сукупності відповідно обраним критеріям на 3 класи, а саме: А, В і С.

група А - запаси, на які припадає 70-80% обсягу вартісного показника, однак можуть використовуватися підприємством у незначній кількості в натуральному виразі;

група В - середні за величиною запаси як у кількісному, так і в грошовому виразі;

група С - запаси з найбільшою часткою в натуральному виразі, однак із низьким значенням вартісного показника.

Основна увага в процесі управління товарно-матеріальними запасами приділяється запасам, віднесеним до групи А, меншою мірою — групи В та С.

ABC-аналіз може здійснюватися в розрізі окремих постачальників або окремих видів сировини і матеріалів. В останньому випадку в ході аналізу відбираються види сировини (матеріалів, компонентів), на які у вартісному виразі припадає найбільша питома вага у структурі собівартості за даним елементом витрат, найбільші резерви зниження затрат за елементом «сировина та матеріали» можуть бути виявлені при аналізі А-сировини.

Для встановлення даних резервів підбирається відповідний каталог заходів:

- детальна оцінка втрат сировини (матеріалів) на кожній стадії виробництва;
- мінімізація втрати якості сировини (матеріалів);
- обрахунок норм витрат за методом нуль-базис бюджетування;

- підбір ефективних технологій;
- оптимізація запасів;
- переговори з постачальниками стосовно зниження закупівельних цін;
- пошук альтернативних постачальників;
- більш жорсткий контроль за збереженням сировини (матеріалів).

ABC-аналіз може використовуватись і для аналізу товарного асортименту торговельного підприємства (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

ABC-аналіз товарного асортименту

Найменування товару	Прибуток від продажу, грн	Внесок в прибуток, %	Частка продажу, %	Категорія
Товар 5	69547	33,03	37,08	А
Товар 14	58934	27,99	26,8	А
Товар 9	34220	16,25	10,16	В
Товар 17	28955	13,75	10,13	В
Товар 8	10540	5,01	9,8	С
Товари 1-4, 6-7, 10-13	8344	3,96	6,03	С
Підсумок	210540	100,00	100,00	

ABC-аналіз дає змогу отримати цінну інформацію для планування, контролю й управління запасами. Він є ефективним інструментом управлінського обліку та контролю запасів на підприємстві, оскільки представляє ефективну можливість поліпшення системи стратегічного управління шляхом оптимізації витрат на ресурси та зберігання продукції.

З метою оптимізації запасів на практиці досить часто ABC-аналіз комбінують з іншим методом контролінгу - XYZ-аналізом, який характеризує рівномірність запуску окремих видів сировини (матеріалів) у виробництво. XYZ-аналіз - один із математико-статистичних методів аналізу, що використовується для структуризації певних економічних явищ і фактів, у тому числі в теорії управління запасами, логістики та маркетингу. XYZ-аналіз є інструментом, що дозволяє класифікувати різні об'єкти з тих чи інших позицій залежно від характеру їх споживання, можливості прогнозування попиту на ці об'єкти в динаміці. Інакше кажучи, за допомогою XYZ-аналізу можна виявити коливання в значеннях об'єктів, що аналізуються (товарних груп, клієнтів тощо) за різні періоди.

XYZ-аналіз дозволяє проводити класифікацію будь-яких економічних показників або ресурсів підприємства залежно від характеру їх споживання і точності прогнозування, зміну їх потреб протягом певного часового циклу.

Суттєвими перевагами даного методу аналізу є:

- універсальність. Об'єктами застосування XYZ-аналізу можуть виступати обсяг продажів, виторг, матеріальні витрати, кількість

необхідної сировини і матеріалів, складські запаси, готова продукція, товари, клієнти, постачальники, посередники - будь-яка база даних, яка має кількісні показники для порівняння. Адаже варіації у частоті використання спостерігаються практично скрізь;

- автоматизація. Алгоритм проведення аналізу є досить чітким. Існує також безліч спеціалізованих програм, макросів і додатків.

Аналіз XYZ нечасто використовується як самостійний аналіз. Найчастіше його використовують разом із ABC-аналізом, існує окрема аббревіатура - ABC-XYZ аналіз. Проте, у порівнянні з відомим ABC-аналізом, частота використання XYZ-аналізу є набагато нижчою, всупереч цікавій ідеї, закладену в ньому.

Проведення XYZ-аналізу містить декілька обов'язкових етапів.

Етап 1. Визначення мети аналізу. Метою аналізу є прогнозування стабільності тих чи інших об'єктів дослідження, наприклад, стабільності продажів окремих видів товарів, коливання рівня попиту тощо.

Етап 2. Вибір об'єкта аналізу. Прийняття рішення щодо об'єкта аналізу: асортиментної групи або підгрупи, номенклатури в цілому, постачальників, клієнтів. Можливою є також деталізація напрямів аналізу по каналах збуту, ринкових сегментах тощо.

Етап 3. Вибір параметра аналізу, тобто конкретного показника, за яким буде проводитися аналіз. Залежить від мети та об'єкта аналізу. Наприклад, середній товарний запас, обсяг продажів, дохід, кількість одиниць продажів, кількість замовлень або обсяг замовлень. Вибір єдиного параметра, що може однозначно відобразити позицію аналізованих товарів, є досить складним завданням. Цей вибір залежить від цілого ряду чинників: типу підприємства, швидкості товарообігу, сезонності попиту тощо. Внаслідок цього емпіричним шляхом можна спробувати використовувати різні параметри і навіть виділити групи на основі послідовного застосування декількох параметрів, наприклад, кількості відвантажених замовлень, доходу, кількості одиниць продажів.

Етап 4. Визначення часового інтервалу аналізу, для якого буде розраховуватися стабільність поведінки показника. Інтервалом може бути один день, тиждень, місяць. Часовий інтервал для аналізу насамперед залежить від оборотності об'єкта аналізу (повинен перевищувати періодичність зміни більшої частини показників, які будуть аналізуватися). Оптимальна величина інтервалу визначається шляхом проб і помилок, і тому в перших варіантах аналізу можуть бути відсутніми групи X, а може і Y.

Етап 5. Визначення часового періоду, за яким проводиться аналіз. Чим більшим є обраний період і чим більше в нього входить часових інтервалів, тим точнішими будуть результати аналізу і більш наглядними отримані дані.

Етап 6. Формування інформаційного масиву для аналізу - збір фактичних даних.

Етап 7. Розрахунок коефіцієнта варіації для кожної позиції зі списку. Коефіцієнт варіації - розрахункова величина, яка наглядно показує різницю між фактичними даними та середньостатистичними показниками, взятими за цей же період часу.

Етап 8. Розбиття на групи за величиною коефіцієнта варіації. У теорії XYZ-аналізу існують готові рекомендації і, відповідно, такі межі груп:

- до групи X відносять позиції зі значенням коефіцієнта варіації від нуля до 10 %;

- до групи Y - від 10 % до 25 %.

- до групи Z - від 25 % до безкінечності.

Проте практики рекомендують інший підхід до визначення меж груп X, Y і Z - визначення з урахуванням конкретних результатів, тобто від загальних масштабів коливання (середніх, максимальних, мінімальних). Тобто необхідно спочатку розрахувати коефіцієнти варіації, зробити сортування, встановити максимальне і мінімальне значення і потім дані розділити на групи залежно від побажань аналітика [3].

Можна пояснити такий підхід тим, що, на відміну від ABC-аналізу, в XYZ-аналізі відсутнє обмеження за розміром груп. Сума часток в ABC-аналізі обмежена 100 % і внутрішня структура прагне до певних значень. Ці усереднені значення використовуються як рекомендовані межі. У XYZ аналізі обмеження не існує. Діапазон коефіцієнта варіації може бути від 1 % і навіть до 200 %, або ще більше.

Таким чином, з урахуванням специфіки сфери застосування даного методу, об'єктів і параметрів аналізу можливе встановлення інших градацій категорій X, Y, Z. Наприклад, для категорії X може бути обраний діапазон 0-15 % (може бути й 20 %), для категорії Y - 16-50 %, а для категорії Z - 51-100 %. Вибір інтервалів залежить від поставленого завдання.

Що стосується недоліків методу, то найбільш суттєвий недолік полягає в тому, що як ABC-аналіз, так і XYZ-аналіз орієнтовані на їх використання у відносно стабільних умовах зовнішнього середовища. Кризові явища, істотні зміни курсу валют, зміна конкурентної ситуації та інше різко зменшують прогнозну цінність отриманих результатів.

XYZ-аналіз, зазвичай, рекомендується використовувати для ефективного управління запасами або асортиментом. Але XYZ-аналіз також є ефективним інструментом аналізу лояльності клієнтів, оснований на частоті та регулярності закупівель, комбінація ABC-XYZ матриці часто поєднується із матрицею BCG (табл.9.3).

Таблиця 9.3

Підсумкова матриця ABC-XYZ аналізу бази даних клієнтів [24]

ABC-XYZ аналіз клієнтської бази		Дохідність клієнта		
		Високодохідний	Нейтральний	Низькодохідний
Лояльність клієнта	Лояльний	AX «Дійні корови»	BX «Знаки запитання»	CX «Бджоли» чи «мурахи»
	Нейтральний	AY «Знаки запитання»	BY «Знаки запитання»	CY «Знаки запитання»
	Проблемний	AZ «Зірки» або «метеорити»	BZ «Знаки запитання»	CZ «Собаки»

У цьому випадку X-клас - найлояльніші клієнти з найбільш стабільною частотою закупівель, Y-клас - клієнти з менш стабільними закупівлями, Z-клас - клієнти з нестабільними (хаотичними) закупівлями.

XYZ-аналіз виявляється досить зручним інструментом для того, щоб оперативно оцінити ситуацію в базі клієнтів.

Очевидно, що найбільш цінними клієнтами є клієнти групи AX. Найменш цінні - клієнти групи CZ. Докладніше по кожній із дев'яти груп слід зазначити, що: AX – високий обсяг замовлень, висока цінність клієнта; AY - високий обсяг замовлень, середня цінність клієнта; AZ - високий обсяг замовлень, низька цінність клієнта; BX - середній обсяг замовлень, висока цінність клієнта; BY - середній обсяг замовлень, середня цінність клієнта; BZ - середній обсяг замовлень, низька цінність клієнта; CX - низький обсяг замовлень, висока цінність клієнта; CY - низький обсяг замовлень, середня цінність клієнта.; CZ - низький обсяг замовлень, низька цінність клієнта.

ABC-XYZ-аналіз клієнтів дозволяє чітко визначити цінність клієнта для підприємства і розробити програми роботи з клієнтами, спрямовані на розвиток відносин і їх стимулювання.

9.5. SWOT-аналіз.

Одним з важливих методів стратегічного контролінгу є так званий аналіз сильних (Strength) і слабких (Weaknesses) місць, а також наявних шансів (Opportunity) і ризиків (Threat).

В табл. 9.3 у вигляді матриці наведено типові приклади сильних і слабких сторін вітчизняних підприємств, а також шансів і ризиків, які можуть виникнути під дією зовнішніх обставин.

SWOT-аналіз характеризується такими особливостями [27]:

- є початковим етапом стратегічного планування для більшості організацій;
- є складовим етапом в процесі опрацювання стратегії корпорації;
- є інформаційною базою для формулювання стратегічних проблем і розроблення альтернативних стратегічних рішень;

Матриця SWOT-аналізу

Зовнішнє Середовище / Внутрішнє середовище	Можливості / Opportunity	Загрози / Threat
Сильні сторони / Strength	Поле СiМ	Поле СiЗ
1. Великий досвід роботи. 2. Відносно висока якість готової продукції. 3. Сформована організаційна культура. 4. Сформовано фірмовий стиль. 5. Висока кваліфікація	Рішення: підвищення державної підтримки, та залучення нових інвесторів; збільшення обсягу виробництва за допомогою автоматизації виробництва; налагодження зв'язків з постачальниками – отримання якісної сировини; опанування нових видів виробництва, технологій.	Рішення: підвищення оборотності капіталу; реструктуризація боргів; утримання позитивної позиції іміджу; застаріле устаткування спричинює більші затрати сировини, а також негативно впливає на обсяг виробництва
Слабкі сторони / Weaknesses	Поле СлМ	Поле СлЗ
1. Недостатні оборотні активи. 2. Слабка позиція у конкурентній боротьбі. 3. Значний відсоток застарілого устаткування. 4. Велика заборгованість. 5. Нестача кваліфікованого персоналу. 6. Слабка система мотивації.	Рішення: спрямування інвестицій на заміну застарілого обладнання; збільшення прибутку за рахунок отримання нових замовлень; покращення якості продукції за рахунок отримання якісної сировини, виплата боргових зобов'язань	Рішення: інфляція має негативний вплив на рентабельність; некваліфікований персонал повільно реагує на зміни в економіці; оптимізація обсягів випуску продукції

– передбачає комплексне вивчення зовнішнього і внутрішнього середовищ;

- передбачає встановлення парних комбінацій між загрозами, можливостями в зовнішньому середовищі, з одного боку, і сильними та слабкими сторонами організації, з іншого;
- в центрі його уваги – фактори, які перед усім впливають на конкурентну позицію і конкурентні переваги організації;
- передбачає таку послідовність дослідження факторів середовища: відстеження змін чинника → аналіз стану чинника → виявлення характеру впливу чинника на фірму → прогнозування можливих наслідків впливу чинника на організацію в перспективі;
- в ньому широко застосовуються експертні оцінки;
- передбачає обов'язкову бальну оцінку чинників макросередовища, безпосереднього оточення і внутрішнього середовища організації.

Контрольні запитання:

1. Назвіть специфічні методи контролінгу.
2. Дайте визначення бенчмаркінгу, опишіть його види і етапи проведення.
3. Охарактеризуйте змістовну сутність і призначення функціонально-вартісного аналізу.
4. Дайте визначення портфельного аналізу як інструменту стратегічного контролінгу.
5. Опишіть методику ABC-аналізу сировини та матеріалів.
6. Наведіть принципи групування сировини і матеріалів в XYZ-аналізі.
7. Які сфери використання ABC- XYZ-аналізу?
8. Наведіть типові приклади сильних і слабких сторін вітчизняних підприємств.

ТЕМА 10 КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

10.1. Сутність інвестицій та інвестиційних проектів.

10.2. Особливості контролінгу інвестиційних проектів.

10.3. Система економічних розрахунків, яка використовується в інвестиційному контролінгу.

10.4. Формування інвестиційного портфеля підприємства та оцінювання його ефективності.

10.1. Сутність інвестицій та інвестиційних проектів.

Інвестиції як економічна категорія, відображають відносини, пов'язані з довготерміновим авансуванням грошових, майнових та інтелектуальних цінностей, які вкладаються в об'єкти підприємницької діяльності, в їх основні та оборотні фонди, а також у науково-технічний розвиток, якісне удосконалення виробничої бази та освоєння випуску нових видів продукції від моменту авансування до реального відшкодування й одержання прибутку або соціального ефекту [33].

Таблиця 10.1

Концептуальні підходи до трактування сутності інвестицій

Підходи до трактування сутності інвестицій	Концептуальні теорії капіталу
1. Ресурсний підхід	Предметно-функціональний (капітал як нагромадження праці)
2. Соціально-економічний підхід	Соціально-економічний (капітал як специфічні відносини)
3. Витратний підхід	Грошовий (капітал як фінансовий ресурс)
4. Гедоністичний підхід	Ототожнення капіталу з часом
5. Майновий підхід	Трактування капіталу як певного вкладення, яке забезпечить надходження доходу

Інвестиції класифікують таким чином:

- за видами: реальні, фінансові, інноваційні, інтелектуальні та екологічні;
- за формами власності: державні, приватні, іноземні, спільні;
- за термінами інвестування: довгострокові, середньострокові і короткострокові;
- за формами інвестування: грошові, майнові вкладення нематеріальними активами, у формі лізингу тощо;
- за об'єктами інвестування: внутрішні (основні засоби, оборотні активи, інтелектуальні цінності); зовнішні (акції та інші цінні папери, внески до статутного капіталу, надання позикових коштів);
- за участю в інвестуванні: прямі та непрямі інвестиції;

- за джерелами інвестування: власні фінансові ресурси інвестора (прибуток, амортизаційні відрахування, грошові нагромадження та заощадження громадян, юридичних осіб); позичкові фінансові кошти інвестора (облігаційні позики, банківські і бюджетні кредити); залучені фінансові кошти інвестора (кошти, одержані від продажу акцій, пайові та інші внески громадян і юридичних осіб); бюджетні інвестиційні асигнування; безплатні та добровільні внески, пожертвування організацій, підприємств і громадян.

В практиці оцінки інвестиційного проектування слід розглядати поняття «інвестиційний проект» у двох аспектах, як документ та як дії інвестора щодо реалізації своїх намірів.

До інвестиційних проектів належать проекти, головною метою яких є вкладення коштів у різні види бізнесу з метою отримання прибутку. Загалом цілі розробки та реалізації інвестиційних проектів можуть бути різними.

Залежно від їх мети інвестиційні проекти можна класифікувати таким чином:

- інвестиційні проекти, спрямовані на подолання недосконалостей або диспропорцій ринку;
- інвестиційні проекти, спрямовані на здійснення інноваційних проривів;
- інвестиційні проекти, спрямовані на виправлення результатів втручання держави у випадку його неоптимальності;
- інвестиційні проекти, отримання прибутку в яких є другорядним (охорона навколишнього середовища, охорона здоров'я, освіта тощо).

10.2. Особливості контролінгу інвестиційних проектів.

Контролінг інвестицій містить у собі систему моніторингу, оцінку й контроль інвестиційних проектів з метою вироблення управлінських рішень, для досягнення цілей організації. В процесі контролінгу інвестиційних проектів вирішуються такі основні завдання:

- аналіз методики планування інвестиційних проектів;
- визначення балансу між інвестиційною та операційною діяльністю підприємства;
- розроблення системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів;
- розроблення системи звітності щодо реалізації інвестиційних проектів та встановлення періодичності її заповнення;
- координація процесу планування й бюджетування інвестиційних проектів;
- економічний аналіз планів і бюджетів інвестиційних проектів;

- збір поточної інформації (моніторинг) і поточний контроль календарного плану та бюджету реалізації проектів, координація роботи залучених структурних підрозділів;
- аналіз змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі та оцінка їхнього впливу на реалізацію проекту;
- коригування планів інвестиційних проектів згідно зі зміною умов;
- контроль реалізації проектів за змістом виконаних робіт і за встановленими строками;
- аналіз причини відхилення від плану;
- контроль виконання бюджету інвестицій та аналіз відхилень від бюджету;
- оцінка майбутньої ефективності проектів;
- оцінка впливу реалізації проектів на динаміку змін показників інвестиційної привабливості підприємства та показники операційної діяльності;
- розроблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Схематично завдання інвестиційного контролінгу наведені на рис.10.1.



Рис.10.1. Завдання інвестиційного контролінгу

Цілями інвестиційного контролінгу є:

- забезпечення відповідності обраних інвестиційних альтернатив стратегічному курсу розвитку підприємства;
- забезпечення відповідності обраних інвестиційних альтернатив операційним потребам підприємства;
- прозорість витрат і результатів інвестиційної діяльності;
- мінімізація інвестиційних витрат;
- забезпечення ефективності використання інвестиційних ресурсів та їх оптимальної структури;
- дотримання бюджету інвестиційних витрат;
- скорочення часу реалізації інвестиційних проектів;
- мінімізація ризиків реалізації інвестиційних проектів.

Контролінг інвестиційних проектів характеризується рядом особливостей, за якими можна виділити його серед інших різновидів контролінгу:

- контролінг інвестиційних проектів орієнтований на досягнення не оперативних, а стратегічних цілей підприємства, тобто по суті є стратегічним контролінгом;
- контролінг оперативної діяльності здійснюється за центрами відповідальності, а контролінг інвестиційних проектів - за проектами.

Контролінг інвестицій пов'язаний з матричною організаційною структурою: у кожному проекті звичайно залучено безліч центрів відповідальності, і контролер повинен забезпечити їхню злагоджену взаємодію процесі досягнення поставлених цілей. Внаслідок тривалих строків здійснення інвестиційних проектів система контролінгу інвестицій повинна орієнтуватись на тривалу перспективу. Система контролінгу інвестицій повинна бути гнучкою, орієнтованою до змін умов зовнішнього й внутрішнього середовища протягом усього строку здійснення інвестиційного проекту. Контролінг інвестицій повинен охоплювати найширші аспекти проекту, оскільки проекти звичайно є комплексними.

Процес створення системи «контролінг інвестицій» можна розбити на етапи.

Перший етап — вибір та обґрунтування інвестиційного проекту відповідно до мети і стратегії підприємства. Для цього встановлюють мету проекту й виявляють характер та ступінь впливу факторів зовнішнього й внутрішнього середовища на досягнення цієї мети. Цілі здійснення інвестиційних проектів можуть бути різними: одержання прибутку, збільшення добробуту акціонерів, завоювання стратегічно важливого нового ринку, «підстрахування» поточних напрямів діяльності підприємства тощо.

Другий етап — вибір критерію досягнення мети проекту (метою проекту можуть бути, наприклад, теперішня вартість майбутніх грошових потоків, частка ринку, темп зростання, ступінь зменшення ризику чинних

напрямів діяльності й ін.). Якщо проект переслідує кілька цілей, можна використовувати систему критеріїв.

Третій етап — розробка критеріїв досягнення цілей і підконтрольних показників для кожного центра відповідальності з урахуванням можливостей і повноважень менеджерів таких центрів.

Четвертий етап — пророблення організаційних сторін контролінгу інвестицій та, насамперед, організаційних аспектів моніторингу й контролю. Для цього розробляється структура системи звітності за інвестиційним проектом. Така звітність повинна фіксувати планові й фактичні показники по етапах робіт, строках, витратах. 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;
- планові показники;
- зміни зовнішнього й внутрішнього середовища підприємства, які можуть вплинути на здійснення інвестиційного проекту, і ступінь впливу цих змін на досягнення поставленої мети;
- відхилення фактичних значень підконтрольних показників від плану з розкладанням на складові;
- причини розходжень між фактичними й плановими результатами;
- персональна відповідальність по кожній складовій відхилення.

Особливо важлива інформація в контролінговій звітності повинна бути виділена (підкреслена, виділена великим шрифтом, знаком й ін.).

П'ятий етап - розробка й впровадження системи документообігу, що дає можливість здійснювати поряд з наступним, попередній і поточний контроль за відхиленнями.

Організація системи інвестиційного контролінгу на підприємстві залежить від галузі функціонування підприємства. Підприємства банківської діяльності, страхового бізнесу орієнтуються на здійснення фінансових інвестицій, тому функцію інвестиційного контролінгу фактично виконує значна частина працівників, які приймають рішення щодо доцільності інвестування у той чи інший об'єкт або актив. Для підприємств машинобудування, металургії, харчової галузі актуальним є здійснення інвестицій у модернізацію обладнання та виробничих майданчиків. Для підприємств галузі торгівлі пріоритетним є інвестування у нові торговельні площі. Характер і різноманіття напрямів діяльності підприємства визначає підхід до організації системи інвестиційного контролінгу.

Організаційне забезпечення реалізації механізму контролінгу інвестиційних проектів, роль відповідального за інвестиційний контролінг по підприємству та інформаційна підтримка іншими підрозділами наведені в табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Організаційне забезпечення реалізації механізму контролінгу
інвестиційних проектів [15, с. 87]

Етап інвестиційного проекту	Мета інвестиційного контролінгу	Роль відповідального за інвестиційний контролінг	Організаційна підтримка зі сторони інших підрозділів	Роль інших підрозділів підприємства
Стратегічний та оперативний розподіл інвестиційних потреб	Контроль за відповідністю обраних напрямів інвестування стратегічному курсу та інвестиційним потребам підприємства	Збір ідей щодо інвестування від усіх департаментів. Відбір проектів, які відповідають стратегічним та оперативним цілям підприємства	Керівники підприємств, директор з продажів, операційний директор, маркетинговий директор	Надання інформації щодо інвестиційних ініціатив, обґрунтування доцільності реалізації того чи іншого проекту
Бюджетування інвестиційного проекту	Контроль за коректністю оцінювання фінансових потреб на реалізацію проекту	Консолідація інформації щодо затрат на реалізацію інвестиційного проекту та строків його виконання	Відділ поставок, операційний департамент, проектний менеджер	Надання інформації щодо робіт, послуг, обладнання, що мають бути закуплені в процесі реалізації проекту; інформація щодо цін та строків реалізації
Аналіз зміни грошових потоків унаслідок здійснення інвестицій та оцінювання потенційної віддачі від реалізації проекту	Контроль за коректністю оцінювання інвестиційних, операційних та фінансових грошових потоків	Консолідація інформації щодо фінансових показників реалізації проекту, розрахунок терміну окупності й чистої приведеної вартості від реалізації інвестицій, аналіз впливу на робочий капітал	Відділ фінансового контролінгу, департамент планування,	Надання інформації щодо планових обсягів продажу нової продукції, амортизації нових основних засобів, економії на затратах та інших параметрах, що будуть мати вплив на прибутковість компанії в результаті реалізації інвестиційного проекту

Організація контролінгу інвестиційної діяльності можлива у таких варіаціях [10, с. 117]:

- ведення інвестиційного контролінгу внутрішніми ресурсами підприємства. При цьому безпосередньо координацією інвестиційного контролінгу за різних умов може займатися:

- а) керівник підприємства;
- б) фінансовий директор;
- в) фінансовий контролер (в обов'язки якого входить контролінг й інших напрямів діяльності підприємства);
- г) інвестиційний фінансовий контролер (який займається виключно контролінгом інвестиційної діяльності);

- використання аутсорсингу інвестиційного контролінгу, коли інвестиційним контролінгом займається спеціалізована компанія або зовнішній консультант.

10.3. Система економічних розрахунків, яка використовується в інвестиційному контролінгу.

Методи оцінки проектів капіталовкладень (інвестиційних проектів) можна поділити на дві групи:

- методи, які базуються на дисконтуванні грошових потоків;
- методи, які не враховують зміну вартості грошей у часі.

Облікова норма рентабельності - це середній обліковий прибуток, який буде одержано від інвестицій, у процентному відношенні до середньої суми інвестицій протягом життєвого циклу проекту.

Період окупності інвестицій - це час, необхідний для того, щоб первинні інвестиції були відшкодовані з притоку чистих грошових коштів, одержаних від інвестиційного проекту. Період (термін) окупності визначається роками або місяцями, необхідними для відшкодування чистими грошовими надходженнями суми первинних інвестицій. Цей показник, як і облікова норма прибутку, не враховує зміну вартості грошей з часом. Період окупності не враховує також чисті потоки коштів, що виникають після закінчення терміну окупності, а вони інколи можуть бути досить значними. У цьому недоліки даного показника.

Чиста приведена вартість (Net Present Value, NPV) характеризує грошову масу від реалізації проекту:

$$NPV = \sum_{t=0}^n CF_t \times \frac{1}{(1+r)^t} - \sum_{t=0}^n Inv_t \times \frac{1}{(1+r)^t}, \quad (10.1)$$

де CF_t - чистий грошовий потік за період t ;

r - норма дисконтування, яка враховує зміну вартості грошей в часі, частка від одиниці;

Inv_t - інвестиції за період t, грн.

Для одноразових початкових інвестицій доцільно застосовувати формулу 10.2.

$$NPV = \sum_{t=0}^n CF_t \times \frac{1}{(1+r)^t} - Inv_0, \quad (10.2)$$

де Inv₀ – одноразові початкові інвестиції.

Відомо, що гроші, які будуть отримані через рік і більше, нееквівалентні за вартістю грошам, які необхідно витратити сьогодні. Цьому є три основні причини:

- втрата відсотків за час використання інвестицій;
- ризик втратити гроші взагалі;
- вплив інфляційних процесів.

Тому прибуток від інвестицій повинен забезпечити рівень звичайної відсоткової ставки + надбавку за інфляцію + премію за ризик.

NPV - це теперішня (приведена, дисконтована) вартість чистих грошових надходжень за мінусом суми первинних інвестицій. Якщо NPV > 0, то проект прибутковий, він заслуговує на впровадження, бо забезпечує одержання бажаної норми прибутку, вираженої ставкою дисконту.

Індекс рентабельності (PI - Profitability Index) характеризує ефективність експлуатації кожної інвестованої грошової одиниці в проект:

$$PI = \sum_{t=0}^n CF_t \times \frac{1}{(1+r)^t} \div \sum_{t=0}^n Inv_t \times \frac{1}{(1+r)^t}, \quad (10.3)$$

Внутрішня норма прибутковості/рентабельності (IRR – Internal Rate of Return) – це значення норми дисконту, при якому чиста приведена вартість проекту дорівнює 0.

$$IRR = r_+ + \frac{NPV(r_+)}{NPV(r_+) - NPV(r_-)} \times (r_- - r_+), \quad (10.4)$$

де IRR – внутрішня норма прибутковості, відсотки;

r₊ - максимальне значення дисконту (із проведених розрахунків), при якому NPV набуває позитивного значення;

r₋ - мінімальне значення дисконту (із проведених розрахунків), при якому NPV набуває негативного значення;

NPV(r₋) - значення NPV при дисконтах, рівних r₋ и r₊.

IRR показує рівень прибутковості проекту. При розрахунку NPV береться «умовна» дисконтна ставка, виходячи з наведених нижче факторів: банківського відсотка, рівня інфляції, плати за ризик тощо. При такій дисконтній ставці NPV може бути більше або менше нуля. Це лише дає загальне уявлення про ефективність проекту, тоді як IRR показує

рівень його прибутковості у відношенні до первісних (початкових) інвестицій.

Збільшуючи (або зменшуючи) дисконтну ставку ми зменшуємо (або збільшуємо) суму NPV, доводячи її до нуля. Дисконтна ставка, при якій $NPV = 0$, і буде IRR.

Для визначення IRR частіше за інші використовують метод ітерації (проб і помилок), підбираючи таку дисконтну ставку, при якій NPV наближається до нуля.

Для розрахунку IRR в умовах ануїтету можна скористатися такою методикою:

1) визначити фактор дисконту (дисконтний множник) Фактор дисконту = Чисті первинні інвестиції : Щорічна сума чистих грошових надходжень;

2) за «Таблицею теперішньої вартості ануїтету» визначити ставку дисконту, враховуючи термін, на який розрахована інвестиція (показник n). Визначена таким чином ставка дисконту і буде дорівнювати IRR.

Для оцінки рівня IRR його бажано порівняти з можливими витратами на фінансування, тобто з середньою вартістю капіталу. При порівнянні декількох інвестиційних проектів, вибирають той, IRR якого більша.

Строк окупності (PP – Payback Period).

$$DPP = t - \frac{DD(t-)}{DD(t+) - DD(t-)}, \quad (10.5)$$

де DPP – дисконтований термін окупності проекту, роки;

t – останній період реалізації проекту, при якому різниця накопиченого дисконтованого доходу і дисконтованих витрат набуває негативного значення;

$DD(t-)$ – остання негативна різниця накопиченого дисконтованого доходу і дисконтованих витрат;

$DD(t+)$ – перша позитивна різниця накопиченого дисконтованого доходу і дисконтованих витрат.

Раціонування капіталу - це метод, який застосовують для вибору кращого з декількох прибуткових інвестиційних проектів. При цьому виходять з того, що проекти можуть мати різні грошові потоки, різну тривалість, по-різному впливати на загальний інвестиційний портфель підприємства. Для порівняння таких проектів доцільно розрахувати і порівняти індекси прибутковості, тобто відношення дисконтованих грошових надходжень до суми чистих первинних інвестицій.

При аналізі інвестиційних проектів виключно важливе значення має оцінка рівня ризику, тобто вірогідності того, що заплановані події не

відбудуться, або відбудуться не так, як ми розраховуємо. Ризик зумовлено:

- відносно тривалим періодом часу, на який ведуться розрахунки (більше часу для несприятливого розвитку подій);

- значними розмірами одночасних інвестицій (великі вкладення можуть призвести до великих витрат).

Одним із поширених способів оцінки рівня ризику є аналіз чутливості інвестиційного проекту, який передбачає визначення основних чинників, що впливають на показники ефективності з метою оцінки їх впливу на життєздатність проекту. Суть цього аналізу полягає тому, що визначають «запас міцності» окремих показників, які впливають на NPV проекту. Тобто, визначають, на скільки може знизитися кожен показник зокрема (при незмінних інших складових), щоб NPV досягла нуля (не стала від'ємною).

Другим способом оцінки ризику є метод статистичних ймовірностей, за допомогою якого визначають очікувану чисту теперішню вартість проекту (ENPV). Для цього виділяють ряд допустимих значень кожного пункту вихідних даних та визначають вірогідність (ймовірність) виникнення кожного з цих значень (складніший етап за даною методикою). На підставі цих даних визначають середньозважене значення ймовірних результатів, використовуючи показники ймовірності як вагові коефіцієнти.

Переваги і недоліки методів оцінювання інвестиційних проектів наведені в табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Переваги і недоліки методів оцінювання інвестиційних проектів [7, с.157]

Показник	Перевага	Недоліки
1. Чиста теперішня вартість (чистий приведений дохід) (NPV)	- Урахування фактора часової вартості грошових надходжень; - забезпечення збільшення ринкової вартості підприємства, адитивний; - прогнозна оцінка економічного потенціалу підприємства характеризує прогнозну величину приросту капіталу	- Абсолютні показники не дають можливості оцінити «резерв» безпеки підприємства, не можна оцінити ступінь ризику, є невизначеність розрахунків майбутніх грошових потоків; - ставка дисконту, зазвичай, обирається сталою для всього інвестиційного циклу, хоча може здійснюватися залежно від економічних умов
2. Індекс рентабельності інвестицій (PI)	- Дозволяє здійснювати порівняльну оцінку проектів; - відносний показник, що обумовлює його зручність застосування; - дозволяє судити про резерв безпеки підприємства	- Неадитивний, залежить від дисконту; - при порівняльній оцінці взаємовиключних проектів із різним обсягом інвестиційних витрат вступає в протиріччя з NPV

<p>3. Внутрішня норма рентабельності (IRR)</p>	<p>- Відносне значення показника просте для розуміння та використання, враховує часову цінність грошових вкладень, відображає граничні значення процентної ставки та терміну окупності; - не залежить від норми дисконту; - спрямованість на збільшення доходів інвесторів</p>	<p>- Помилкове ранжування взаємовиключних проектів з різним обсягом капітальних вкладень; - неадитивний метод; - немає впевненості, що ставка дисконту є незмінною протягом терміну експлуатації проекту; - вказує лише на максимальний рівень затрат (якщо IRR двох проектів більше, то ціна залучених джерел фінансування, то вибір кращого варіанта за цим методом неможливий); - проблематичність застосування для оцінки проектів у разі вкладення коштів по роках, а не одноразово</p>
<p>4. Модифікована норма рентабельності (MIRR)</p>	<p>- Дозволяє провести оцінку проекту без реінвестування коштів у проект</p>	<p>- При різних обсягах інвестиційних витрат результати оцінки ефективності проектів можуть не забезпечити точності вибору</p>
<p>5. Період окупності</p>	<p>- Простота розрахунків та розуміння</p>	<p>- Не враховує часову вартість грошових потоків; - не враховує грошові потоки поза межами періоду окупності; - неадитивний метод; - не може бути використаний для визначення прибутковості проекту</p>
<p>6. Дисконтований період окупності</p>	<p>- Дозволяє визначити економічно доцільний термін реалізації проекту; - дозволяє проводити оцінку (хоча і наближену) ліквідності та ризикованості інвестиційного проекту</p>	<p>- Враховує лише початкові грошові потоки протягом періоду окупності</p>
<p>7. Облікова норма рентабельності</p>	<p>- Простота розрахунків і використання на практиці; - орієнтує на варіанти інвестування, безпосередньо пов'язані з рівнем доходу</p>	<p>- Не враховує часову оцінку вкладень; - в основі розрахунку приймається прибуток, а не грошовий потік; - не враховує різницю в тривалості експлуатації активів, створених у результаті інвестиційних проектів</p>

10.4. Формування інвестиційного портфеля підприємства та оцінювання його ефективності.

При проведенні контролінгових досліджень інвестиційних проектів не можна забувати, що кожен інвестиційний проект цікавить підприємство не сам по собі, а в комплексі з усіма іншими. Тому в рамках контролінгу інвестиційних проектів постає питання про методику формування інвестиційних портфелів.

Класичний підхід полягає в тому, що якщо капітал можна залучити й інвестувати під ту саму ставку відсотка, то варто схвалювати всі інвестиційні проекти, чиста наведена вартість яких позитивна за ставкою дисконтування, рівною r . Однак у реальних умовах такого ніколи не буває, тому такий спосіб формування інвестиційного портфеля має лише теоретичну значущість і на практиці в контролінгу інвестицій майже не застосовується.

Подвійний бюджет. Для захисту стратегічної роботи деякі фірми розділяють свій бюджет на два: поточний і стратегічний. Поточний бюджет забезпечує безперервне одержання прибутку від використання наявних потужностей фірми, капіталовкладення в збільшення потужностей, капіталовкладення заради збільшення прибутку за допомогою зниження собівартості. Стратегічний бюджет передбачає капіталовкладення в підвищення конкурентоспроможності підприємства в стратегічних зонах господарювання, освоєння нових ринків, освоєння нових напрямів діяльності й припинення капіталовкладень у неприбуткові напрями діяльності. Подвійний бюджет дає такі переваги:

- кошти виділяються цільовим порядком для стратегічної діяльності, що захищає їх від «зазіхань» з боку поточної діяльності;
- розподіл бюджету на два допомагає збалансувати капіталовкладення й доходи в короткому й довгому періодах;
- критерії оцінки проектів залежать від мети здійснення проекту (короткостроковий або довгостроковий ефект);
- подвійний бюджет допомагає здійснювати оперативний і стратегічний контролінг.

Відповідно й складання інвестиційного плану також розбивається на дві частини:

- стратегічний інвестиційний план розробляється на тривалу перспективу, на підставі аналізу зовнішнього й внутрішнього середовищ, балансування життєвих циклів різних стратегічних зон господарювання, аналізу синергизму, стратегічної гнучкості та ін. (при цьому фінансові показники відіграють підлеглу роль);
- при складанні поточного бюджету орієнтуються на показники рентабельності з урахуванням обмежень на ліквідність, структуру капіталу й т.п.

Часто при складанні такого подвійного бюджету використовуються й методи дисконтування грошових потоків. Але при цьому звичайно для дисконтування грошових потоків по проектах різних типів застосовуються різні ставки дисконтування. Недолік подвійного бюджету в тому, що він створює поле для всіляких маніпуляцій (часто важко буває з повною визначеністю віднести інвестиційний проект до однієї з двох категорій) і спричинює виправдане невдоволення з боку менеджерів середньої ланки (адже при цьому виходить, що діяльність різних менеджерів оцінюється за різними критеріями). Тому подвійний бюджет в контролінгу інвестиційних проектів застосовується обмежено.

Процедура формування інвестиційного портфеля для прийняття в умовах обмеженості фінансових ресурсів така:

- 1) затверджуються всі неминучі інвестиційні проекти (які приносять і які не приносять грошовий дохід);
- 2) прогнозуються прибутки від неминучих уже прийнятих інвестиційних проектів;
- 3) розраховується капітал, що залишився після кроків по пп. 1, 2 - це та сума, яку підприємство може дозволити собі вкласти в інвестиційні проекти, що приносять прибуток;
- 4) визначаються мінімально прийнятна прибутковість частини, що залишилася, інвестиційного портфеля й мінімально прийнятний ризик;
- 5) аналізуються наявні альтернативи (прибуткові інвестиційні проекти);
- б) відбір інвестиційних проектів проводиться за критерієм максимізації чистої наведеної вартості портфеля з урахуванням обмежень на ресурси й ризик (якщо це неможливо, необхідно повернутися на попередні етапи, щоб переглянути плани проектів, необхідну прибутковість і т.п.).

Ця процедура може застосовуватися в контролінгу інвестиційних проектів у тому випадку, якщо підприємство має недолік у фінансових ресурсах, а коштів на наявні вигідні інвестиційні проекти не вистачає, але залучити їх шляхом одержання кредитів, позик, випуску цінних паперів неможливо.

Оцінка ефективності управління інвестиційним портфелем.

Коефіцієнт ефективності управління інвестиційним портфелем, в основі якого лежить показник ризику β , називається коефіцієнтом Трейнора і розраховується як:

$$TrK = \frac{\bar{k}_p - \bar{Z}}{\beta_p}, \quad (10.6)$$

\bar{k}_p - середня дохідність інвестиційного портфеля за певний історичний проміжок часу n;

\bar{Z} - середня дохідність державних безризикових цінних паперів;

$\bar{\beta}_p$ - середній ступінь ризику інвестиційного портфеля за певний історичний проміжок часу n.

Ефективність управління інвестиційним портфелем за Шарпом визначається як відношення премії за ризик портфеля до стандартного відхилення дохідності портфеля і називається коефіцієнтом Шарпа:

$$ShK = \frac{\bar{k}_p - \bar{Z}}{\bar{\sigma}_p}, \quad (10.7)$$

Константа Дженсона:

$$DjK = \bar{k}_p - \bar{Z} - \bar{\beta}_p (\bar{k}_m - \bar{Z}) - y, \quad (10.8)$$

Позитивна константа DjK показує, що цей інвестиційний портфель певного фонду ефективніший, ніж середній на ринку.

Таким чином, підхід до формування інвестиційного портфеля з погляду контролінгу інвестицій у цілому може бути різним залежно від специфіки сформованих на підприємстві умов. Зокрема, велике значення для побудови й становлення системи контролінгу інвестицій (як і системи контролінгу) має механізм реалізації функцій системи контролінгу.

Контрольні запитання:

1. Наведіть визначення інвестицій.
2. Які завдання вирішує контролінгу інвестицій?
3. Опишіть етапи інвестиційного контролінгу.
4. Перелічіть методи оцінки проектів капітальних вкладень.
5. Які методи оцінки проектів капіталовкладень не враховують зміну вартості грошей у часі?
6. Що таке «чиста теперішня (приведена) вартість» та порядок її визначення?
7. Наведіть порядок визначення внутрішньої норми рентабельності.
8. Як розраховується дисконтований період окупності?
9. Проаналізуйте підходи до формування інвестиційного портфеля підприємства на підставі контролінгових досліджень.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Eilenberg, G. Betriebliche Finanzwirtschaft: Einfuehrung in Investition und Finanzierung, Finanzpolitik und Finanzmanagement von Unternehmungen. 6. Aufl München; Wien: Oldenburg, 1997. P. 315– 316.
2. Theory of constrains Reference for Business Encyclopedia of Business, 2nd ed URL:<http://www.referenceforbusiness.com/management/Str-Ti/Theory-of-Constraints.html#ixzz2SuIqykfh>.
3. XYZ-анализ. Статистический анализ данных в MS Excel. URL: <http://statanaliz.info/metody/gruppirovka/31-xyz-analiz>.
4. Ананська М.О. Формування концептуальної моделі бюджетування в системі управління розвитком машинобудівного підприємства. *Праці Одеського політехнічного університету*. 2013. № 2. С. 336-342.
5. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. Д.- К.: Центр навчальної літератури, 2006. 440с.
6. Бондаренко О.Н. Управление производством на основе сбалансированной системы показателей. *Российское предпринимательство*. 2005. № 11(71). С. 18-22.
7. Боримська К. П. Комплексний підхід до реалізації стратегії економічної безпеки на основі оцінки ефективності інвестиційних проектів у системі контролінгу бізнес-процесів підприємства. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. Сер.: Економічні науки. 2013. № 5. С. 154-160.
8. Брітченко І.Г., Князевич А.О. Контролінг: навч. посіб. Рівне: Волинські обереги, 2015. 280 с.
9. Бугай В., Бугай А., Ренгевич Ю. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю на підприємстві URL:<http://www.nbuu.gov.ua>.
10. Бутко М.П. Організація системи контролінгу на підприємствах України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*: Зб. наук. праць. 2014. Вип. 6. Частина 2. С.116 - 118.
11. Вішка І. С. Дослідження та аналізування сучасних підходів в адміністративному менеджменті: «Теорія обмежених систем» (ТОС) і «Збалансована система показників» (BSC). *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 748. С. 27-33.
12. Жилінська О. І., Волошина В. Є. Теоретичні аспекти оцінювання конкурентоспроможності підприємства на засадах бенчмаркінгу. *Бізнес Інформ*. 2012. № 10. С. 96-101.
13. Журавка Ф.О., Кравченко О.В. Методичні засади організації бюджетного контролю в банку. *Фінансовий простір*. 2015. № 1. С.144-148.

14. Карпюк О. А. Методика застосування концепції «шість сигм» в системі управління якістю на підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету*. Економічні науки. 2014. № 4(1). С. 22-27.
15. Козловський А.Т. Організаційне забезпечення реалізації механізму контролінгу інвестиційної діяльності на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2016. № 4. С. 84-91.
16. Корецький М.Х., Дацій Н.В., Пельтек Л.В. Управлінський облік: Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 296 с.
17. Кузнецова А.І. Інвестиційне забезпечення розвитку контролінгу на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 17. С. 52-56.
18. Моргун Г. В. Стратегічний контролінг як підсистема стратегічного управління. *Бізнес Інформ*. 2014. № 4. С. 453-459.
19. Онищенко О. В., Куренна О. О., Крикуненко А. С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. 2017. Вип. 25(2). С. 153-157.
20. Пар'єва О.О. Сутність процесу бюджетування і елементи його структури // Матеріали X Всеукраїнської науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» URL:<https://economics.opu.ua/files/science/oblik/2016/71.pdf> бюз-х
21. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. К.: Знання, 2006. 235с.
22. Портна О.В. Контролінг: Навч. посібник. 2-е вид., перероб. і доп. Львів: Магнолія-2006, 2009. 262с.
23. Примостка Л. О. Фінансовий менеджмент у банку: підручник. 2-ге вид., допов. і переробл. ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». К. : КНЕУ, 2004. 467 с.
24. Репіч Т. А. Оптимізація роботи з клієнтами шляхом проведення XYZ-аналізу. *Наукові праці Національного університету харчових технологій*. 2016. Т. 22, № 4. С. 110-119.
25. Савчук В. А. Контроль виконання бюджету. *Фінансовий директор*. 2005. № 5. URL: http://www.iteam.ru/publications/finances/section_12/article_2490/.
26. Семенов Г.А., Семенова А.Г., Станчевський В.К. Техніко-економічні розрахунки на підприємстві: Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 184с.
27. Стратегічне управління корпораціями. навч. посіб. / О.М. Скібіцький, В.В. Матвєєв, В.І. Щелкунов, С.М. Подреза. Київ: «Центр учбової літератури», 2016. 480 с.
28. Сухарева Л. А., Петренко С. Н. Контроллінг - основа управління бізнесом. Донецьк: Норд-комп'ютер, 2001. - 210 с.

29. Теорія обмежень доктора Голдратта. URL: <http://osvita.ua/add-education/articles/tehnol/9302/>.
30. Управленческий учет: Учебное пособие / пер.с англ., Днепропетровск: Баланс бизнес Букс, 2007. 624 с.
31. Хан Д., Хунгенберг Х. Планирование и контроль: стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. М.: Финансы и статистика, 2005. 416 с.
32. Ходзицька В. В. Стратегічний контролінг як методичний інструментарій стратегічного управління витратами. *Облік і фінанси*. 2014. № 4. С. 146-153.
33. Черваньов Д. М., Нейкова Л. І. Менеджмент інноваційно-інвестиційного розвитку підприємств України. К.: Знання, 1999. 514 с.
34. Чередник В. А. Теоретична сутність поняття "управлінське рішення" та класифікація управлінських рішень. *Економічний вісник університету*. 2016. Вип. 31(1). С. 189-193.
35. Чимшит С. І., Бойко Т. Ю. Особливості системи "директ-костинг" в процесі здійснення управлінської діяльності підприємницького кластера. *Економіка і регіон*. 2012. № 1. С. 203-207.
36. Шулла Р.С., Повідайчик М. М. Концептуальні підходи до організації системи управлінського обліку «директ-костинг»: зарубіжний досвід та можливість його адаптації у вітчизняній теорії та практиці. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Сер: Економіка. 2013. Вип. 4. С. 247-254.
37. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 318с.

Навчальне видання

Жавнерчик Олеся В'ячеславівна

КОНТРОЛІНГ

Конспект лекцій

Підп. до друку
Умовн. друк. арк.

Формат
Тираж

Папір
Зам. №

Надруковано з готового оригінал-макета

Одеський державний екологічний університет
65016, Одеса, вул.Львівська, 15
