

12. Chakravarthy B.S. Measuring strategic performance // Strategic Management Journal. — 1986. — №7. — С. 437—458.

13. Gontareva I. V. Determination of factors of enterprise system efficiency / I. V. Gontareva // Nauka i studia, Przemysl. — 2009. — NR 8(20). — 2009. — С. 5—11.

14. Young D. Economic value added: A primer for European managers // European Management Journal. — Vol. 15. — № 4. — P. 335—344.

Стаття надійшла до редакції 13.10.2010.

**І.О. Григораш,**

аспірант,

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **КЛАСИФІКАЦІЯ ІНСТРУМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ**

*Анотація. У статті наведено класифікацію найефективніших інструментів контролінгу. Проаналізовано їх переваги та недоліки.*

*Аннотация. В статье предложено классификацию самых эффективных инструментов контроллинга. Проанализированы преимущества и недостатки.*

*Annotation. The article deals with classification of most effective controlling instruments. Their advantageous and disadvantageous have been examined.*

**КЛЮЧОВІ СЛОВА.** Інструменти контролінга, метод прямої калькуляції витрат, розрахунок собівартості за видами діяльності, управління за цільовою собівартістю, бюджетування, концепція управління «поза бюджетами».

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА.** Инструменты контроллинга, метод прямой калькуляции затрат, расчет себестоимости за видами деятельности, управление за целевой себестоимостью, бюджетирование, концепция «вне бюджетирования».

**KEY WORDS.** Controlling instruments, direct — costing, activity- based — costing, target — costing, budgeting, beyond budgeting.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день контролінг як технологію управління визнають та використовують у всьому світі. В окремих країнах акцент здійснюється на одні аспекти даної концепції, в інших — на інші, але в будь-якому випадку застосування інструментів контролінгу характеризується позитивними відгуками та приносить хороші результати. Накопичення

досвіду та практичних результатів застосування інструментів контролінгу перетворює його в багатоплановий універсальний управлінський інструмент, що стає невід'ємною частиною сучасного менеджменту та сприяє реалізації функції управління на якісно новому рівні.

Специфіка технології контролінгу в тому, що він інтегрує економічний аналіз, планування та управлінський облік. Таким чином, контролінг охоплює весь процес управління від формулювання стратегії, розробки планів та бюджетів до аналізу відхилень фактичних результатів від визначених цілей підприємства.

**Аналіз останніх джерел.** Найбільш поширеним є поділ інструментів (методів) контролінгу на оперативні та стратегічні [5].

Деякі автори, наприклад А.М. Кармінський та С.Г. Фалько, класифікують інструменти контролінгу за функціональними напрямками діяльності підприємства, виділяючи при цьому фінансовий контролінг, контролінг інвестицій, інновацій, маркетингу, логістики, персоналу і т.п. [2]. Інші ж — за сферами застосування, тобто тими завданнями, для вирішення яких застосовуються означені інструменти. Подібну класифікацію наводять Ф. Пісчаров та Е. Попов, визначаючи чотири сфери застосування інструментів контролінгу: облік, організація інформаційних потоків, планування, моніторинг і контроль [6].

У перелічених класифікаціях наводиться від 23 до 38 восьми (як оперативних, так і стратегічних) методів, що робить їх досить складними для аналізу та практичного застосування.

**Мета статті** полягає у визначенні найефективніших інструментів контролінгу та їх класифікації відповідно до сфер застосування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Враховуючи попередній досвід класифікації інструментів контролінгу, наведений у зарубіжній та вітчизняній літературі, на нашу думку, найдоцільніше охарактеризувати лише найсучасніші інструменти контролінгу, що застосовуються в різних сферах управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, навівши їх переваги у порівнянні з класичними методами та запропонувати їх класифікацію у відповідності до сфери застосування.

Ми пропонуємо виділити три групи інструментів (методів), що можуть використовуватися в межах концепції контролінгу:

- інструменти, що використовуються в управлінні витратами;
- інструменти, що використовуються для управління прибутком;
- технологія бюджетування та концепція «beyond budgeting» — управління поза бюджетами.

Щодо першої групи, то в рамках концепції контролінгу, доцільно виокремити два аспекти управління витратами:

- облік витрат за центрами відповідальності;
- вибір методики калькулювання собівартості продукції.

Облік витрат за центрами відповідальності є елементом системи управління, в якій планування, облік, контроль та аналіз досягнення фінансово-економічних результатів здійснюється керівниками, відповідальними за досягнення встановлених показників.

Система обліку за центрами відповідальності є основою системи планування і забезпечує керівників інформацією щодо досягнення планових показників та, за необхідності, дозволяє визначити причини відхилень від них.

Облік витрат за центрами відповідальності не варто плутати з системою калькулювання собівартості продукції. У першому випадку розподіл витрат здійснюється для розрахунку показників, за які відповідає конкретний керівник, у другому випадку — витрати визначаються з метою розрахунку собівартості одиниці продукції.

Відмінності обліку витрат за центрами відповідальності від системи калькулювання собівартості наведено в табл. 1.

*Таблиця 1*

**ВІДМІННОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ  
ВІД СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ**

Критерій порівняння	Облік за центрами відповідальності	Система калькулювання собівартості
Ціль розрахунку витрат	Визначення фактичного показника витрат, встановленого для конкретного керівника	Калькулювання собівартості продукції (послуг)
Об'єкт розрахунку	Центр витрат — керівник якого відповідає за обсяг витрачених ресурсів	Одиниця продукції, на виготовлення якої безпосередньо споживаються ресурси, незалежно від системи закріплення відповідальності
Структура витрат	Регульовані витрати — витрати, на які безпосередньо може впливати керівник	Всі витрати, які прямо чи опосередковано відносяться до даного виду продукції.

Особливості обліку витрат за центрами відповідальності багато в чому визначаються вибором методики калькулювання собівартості.

Розглянемо «direct-costing» (метод прямої калькуляції витрат), «standart-costing», ABC-costing (розрахунок собівартості за видами діяльності) та target-costing (управління за цільовою собівартістю).

Основною перевагою використання методу «direct-costing» є отримання оперативної інформації, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення, зокрема, при формуванні цінової політики підприємства.

Однак, організація управлінського обліку за системою «direct-costing» має і певні недоліки. Перш за все, це пов'язано зі складністю розподілу витрат на постійні та змінні, а також неможливістю визначення повної собівартості продукції в межах даного методу.

Ідея методу «standart-costing» ґрунтується на тому, що сучасні технології виробництва є досить стабільними та прогнозованими, що дозволяє з високою вірогідністю планувати обсяги необхідних ресурсів (сировини, матеріалів, енергоносіїв, праці, послуг тощо) на різних етапах виробництва. На основі інформації про обсяги необхідних ресурсів та їх ринкову вартість здійснюється розрахунок собівартості продукції.

Отже, «standart-costing» — це не лише методика калькулювання витрат, але й підхід до управління виробничою діяльністю підприємства, що дозволяє в будь-який момент оцінити поточні витрати при виконанні виробничої програми, незалежно від ступеня готовності продукції. Основним завданням операційних менеджерів є контроль за відхиленнями в графіках, кількісних та вартісних показників від виробничих планів.

Розрахунок собівартості за видами діяльності (activity based costing) — це комплексний системний метод дослідження вартості і характеристик окремих видів продукції, включаючи процеси і ресурси, задіяні у виробництві, діяльність, пов'язану з реалізацією, технічною підтримкою та наданням послуг, а також забезпеченням належної якості продукції.

На відміну від традиційної системи обліку витрат, метод розрахунку собівартості за видами діяльності дозволяє:

- ідентифікувати неприбуткові (збиткові) продукти та процеси;
- більш ефективно використовувати ресурси, перерозподіляючи їх на користь більш прибуткових видів продукції;
- знаходити та скорочувати надлишкові витрати;
- отримувати достовірну інформацію про рівень рентабельності окремих видів продукції.

Незважаючи на складність даного методу, в довгостроковому періоді облік витрат за видами діяльності дозволяє ідентифікувати та ліквідувати неефективні бізнес-процеси, сприяє формуванню об'єктивних, конкурентоздатних цін на товари та послуги, суттєво підвищує ефективність управління асортиментом продук-

ції та надає менеджерам достовірну інформацію, необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень.

Управління за цільовою собівартістю (target costing) — це система ціноутворення, що передбачає розрахунок собівартості виробу на основі дослідження цінкових очікувань цільової групи споживачів, тобто фактично відображає «очікувану» ринкову ціну продукту.

Поняття «цільова собівартість» суттєво відрізняється від поняття «планова собівартість», що використовується у вітчизняній практиці. Основною відмінністю є те, що планова собівартість розраховується на основі норм та нормативів існуючих на конкретному підприємстві. Нормативи, в свою чергу, орієнтовані на існуючі технології виробництва та традиційні характеристики продукції, що виготовляється. Відповідно до цього планова собівартість найчастіше відображає середній (іноді оптимальний) рівень витрат і повністю залежить від технологічних характеристик виробництва. Тоді як цільова собівартість відображає значення собівартості, що максимально відповідає ринковим очікуванням.

Розпочинаючи аналіз другої групи інструментів, на нашу думку, перш за все, доцільно визначити основні вимоги до управління прибутком підприємства, основними з яких можна вважати такі [4]:

- інтегрованість із загальною системою управління підприємством;
- комплексний характер управлінських рішень;
- висока динамічність управління;
- багатоваріантність підходів до розробки окремих управлінських рішень;
- орієнтованість на стратегічні цілі розвитку підприємства.

Відповідно до вимог, що висуваються до системи управління прибутком, визначаються її цілі та завдання. Як правило головною метою управління прибутком є гармонічне поєднання інтересів власників підприємства, його персоналу та держави.

Виходячи з головної мети, можна визначити основні завдання системи управління прибутком підприємства [1]:

- 1) забезпечення максимального розміру прибутку, відповідно до ресурсного потенціалу підприємства і ринкової кон'юнктури;
- 2) визначення оптимального співвідношення між рівнем очікуваного прибутку та допустимим рівнем ризику;
- 3) забезпечення виплат необхідного рівня доходу на інвестований капітал власникам підприємства;

4) формування достатнього обсягу фінансових ресурсів за рахунок прибутку у відповідності до завдань розвитку підприємства у наступному періоді;

5) розробка ефективних програм участі персоналу в розподілі прибутку;

6) забезпечення постійного зростання ринкової вартості підприємства.

Окремої уваги, на нашу думку, заслуговує технологія бюджетування — орієнтація всіх видів діяльності підприємства на досягнення визначених цілей у вартісному вираженні.

У рамках формування та розвитку бюджетної системи має бути визначено взаємозв'язок між окремими бюджетами та встановлено бюджетну відповідальність. Не повинно бути жодного бюджету, який би однозначно не знаходився у сфері відповідальності певної особи. Для позитивного сприйняття і цілісності бюджетної системи вона повинна охоплювати всі підрозділи підприємства. Цілісність бюджетної системи одночасно є передумовою для можливості математичної консолідації окремих бюджетів у сукупні — розрахунок прибутку та збитків, балансу і розрахунку ліквідності. Ці розрахунки обов'язково повинні бути частиною бюджетної системи, оскільки лише в цьому випадку можна визначити окремі фактори впливу на досягнення заданого рівня прибутку та ліквідності.

Практичний досвід формування бюджетів на промислових підприємствах, узагальнений А.М. Кармінським та іншими авторами, дозволяє виокремити такі основні принципи бюджетування [2]:

1. Узгодження цілей, що вимагає організації процесу бюджетування «знизу вгору», оскільки керівники нижчих рівнів краще володіють ринковою ситуацією і зі свого боку забезпечують досягнення бюджетних показників. Після узгодження бюджетних планів з керівниками вищих рівнів на відповідність цілям підприємства, процес змінює напрям і реалізується за схемою «зверху вниз».

2. Встановлення пріоритету завдання координації бюджетування, що забезпечує максимально ефективне використання дефіцитних ресурсів.

3. Відповідальність, що передбачає наділення кожного підрозділу повноваженнями контролювати виконання своєї частини бюджету та за необхідності вносити коригуючі зміни.

4. Постійність цілей. Передбачає, що встановлені базові показники принципово не змінюються протягом планового періоду.

5. Відповідність управлінському обліку, що передбачає формування бюджетних таблиць таким чином, щоб прогнозовані да-

ні були ідентичні відомостям, що знаходять відображення в бухгалтерських проводках.

На сьогоднішній день процес бюджетування на середніх та великих підприємствах практично неможливий без використання інформаційних технологій. Адже окрім опрацювання даних, моделюючі та обчислювальні потужності сучасної інформаційної техніки можуть імітувати в процесі бюджетування необхідні ситуації та процеси, що дозволяє оцінити вплив різноманітних управлінських рішень на бюджетну систему загалом і суттєво покращити якість планування.

Слід зазначити, що для багатьох підприємств бюджетування є єдиним інструментом управління з орієнтацією на прибуток, що зробило його комплексним та всеохоплюючим.

Проте, незважаючи на широке застосування концепції бюджетування, провідні фахівці та контролери великих компаній говорять про певні недоліки даного інструменту. Критичні зауваження можна розділити на дві групи: персональні та матеріальні витрати, пов'язані з плануванням та бюджетуванням [3].

Незадоволення існуючими системами бюджетування спостерігається як зі сторони менеджерів, так і зі сторони контролерів. Пояснюється це тим, що традиційне планування та бюджетування передбачає, що зміни зовнішнього середовища можна передбачити і достовірно оцінити їх вплив. Проте на сьогоднішній день умови господарювання стають все динамічнішими, що перш за все пов'язано із скороченням життєвих циклів продуктів і підвищенням рівня конкуренції. Як правило, для будь-якого підприємства існує багато зовнішніх факторів, що впливають на прийняття управлінських рішень і, відповідно, на систему бюджетування.

Основними причинами незадоволення якістю бюджетування є:

- відсутність стратегічної орієнтації і реалізації планування і бюджетування;
- жорстка фіксація періодів (як правило 12 місяців) у рамках обмеженої інформації про майбутнє;
- здійснюється лише фінансове планування.

У рамках контролінгу спостерігається три напрямки вдосконалення існуючої концепції бюджетування з урахуванням зазначених недоліків.

Перші два є досить антагоністичними: від еволюційного вдосконалення традиційної системи бюджетування до повної відмови від бюджетів, а третій, представлений німецькою групою Horvath&Partners, є спробою їх об'єднання.

За першим розвивається концепція «покрашене бюджетування» (Better Budgeting). Прихильники цієї концепції не відмовляються від традиційної системи. Основною метою в рамках даного підходу є підвищення ефективності і спрощення процесу бюджетування.

Більш перспективною, але складнішою у впровадженні, на наш погляд, є концепція «позабюджетного» управління (Beyond Budgeting).

Основними факторами конкурентної переваги при «позабюджетному» управлінні називають такі [7]:

1. скорочення витрат та часу кваліфікованого персоналу на процесі планування в оперативному контурі управління;

2. неможливість виконання бюджетів, що пояснюється їх неактуальністю вже через 1—2 місяці після прийняття (на підготовку та прийняття бюджету в середньому витрачається до шести місяців);

3. ефект синергії.

Незважаючи на критику традиційного бюджетування, цей інструмент виправдав себе в минулому і повна відмова від його використання найближчим часом навряд чи можлива.

Тому, на нашу думку, найоптимальнішим є третій напрямок вдосконалення існуючої системи бюджетування. Основні принципи концепції «прогресивного бюджетування» представлено в табл. 2 (узагальнено за [3]).

*Таблиця 2*

**ПРИНЦИПИ КОНЦЕПЦІЇ  
«ПРОГРЕСИВНОГО БЮДЖЕТУВАННЯ»**

Існуючі елементи системи бюджетування	Концепція «прогресивного бюджетування»
Детальні бюджети для багатьох об'єктів	Глобальні бюджети і окремі релевантні детальні бюджети
Річний період як база планування	Різні часові періоди
Автономне стратегічне планування	Інтегроване стратегічне планування
Зосередження на фінансовому плануванні	Зосередження на релевантних показниках виробництва та послуг
Фокусування на підрозділах і підприємстві в цілому	Облік всіх рівнів виконання робіт і наданні послуг



Існуючі елементи системи бюджетування	Концепція «прогресивного бюджетування»
Пріоритет оцінки витрат з орієнтацією на «вхід»	Пріоритетна оцінка процесів з орієнтацією на «вихід»
Цілі, що мають внутрішню орієнтацію	Цілі, розроблені на основі бенчмаркінгу
Жорсткі (бюджетні) цілі	Гнучкі, відносні цілі

**Висновки.** У рамках концепції контролінгу застосовується велика кількість інструментів та методів. Складність їх класифікації полягає у відмінностях сфер застосування та функцій, які вони виконують. Наведена у статті класифікація є спробою об'єднати найсучасніші та найефективніші методи контролінгу за трьома основними напрямками управління господарською діяльністю підприємства: управління витратами, управління прибутком, бюджетування. Результатом проведеного аналізу є визначення переваг та недоліків зазначених інструментів та їх вплив на підвищення ефективності управлінських процесів.

### Література

1. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения / Пер. с англ. М. Котельниковой. — М.: Фаирпресс, 1998. — С. 126—129.
2. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе: Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. — М.: Изд-во «Финансы и статистика», 2003. — 256 с.
3. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Hogvath&Partners; Пер. с нем. // 3-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. — 269 с.
4. Кривицька О.Р. Планування прибутку підприємства // Фінанси України. — 2005. — № 6. — С. 12—16.
5. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 93 с.
6. Писчасов, Ф. Инструментарий контроллинга предприятия / Ф. Писчасов, Е. Попов // Проблемы теории и практики управления. — 2003. — №5. — С. 92—98.
7. Сафаров А. «Правильный контроллинг»: мнение практика / А. Сафаров // Управленческий учет. — 2006. — №1. — С. 16—23.
8. Kaplan, Robert S., In Defence of Activity-Based Cost Management // Management Accounting. — Nov. — 1992. — P. 58.
9. Cooper, R. Implementing an Activity-Based Costing System // Journal of Cost Management (Spring). — P. 33—42.

Стаття надійшла до редакції 5.10.2010.