

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Державний вищий навчальний заклад
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

**Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко,
О. Г. Дерев'янка, Л. М. Приходько**

КОНТРОЛІНГ

Навчальний посібник

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України*

ББК 65.290-2
К 65

Рецензенти

О. О. Шеремет, канд. екон. наук, доц.
(Національний університет харчових технологій)

І. О. Сингаївський, д-р екон. наук, проф.
(Національний авіаційний університет
ТДВ «ЄКЦ «Євроконсалтинг»»)

О. П. Степанов, д-р екон. наук, проф.
(Національний авіаційний університет
Інститут міжнародних відносин)

Редакційна колегія факультету економіки та управління

Голова редакційної колегії А. П. Наливайко, д-р екон. наук, проф.

Відповідальний секретар Н. М. Євдокимова, канд. екон. наук, доц.

Члени редакційної колегії: Т. В. Омеляненко, канд. екон. наук, доц.; В. М. Лавриненко, канд. екон. наук, доц.; Г. О. Пухтаєвич, канд. екон. наук, доц.; І. М. Репіна, канд. екон. наук, доц.; О. М. Мельник, д-р екон. наук, проф.; В. Є. Москалюк, канд. екон. наук, доц.; В. І. Кириленко, канд. екон. наук, доц.

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
Лист від № 1.4/18-Г-1307 від 01.12.06

К 65 Контролінг: Навч. посіб. / Швиданенко Г. О., Лаврененко В. В., Дерев'янка О. Г., Приходько Л. М. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.
ISBN 966-574-958-7

У навчальному посібнику послідовно викладено теоретичні, методологічні та практичні питання формування та організації системи контролінгу на підприємстві її інтеграції до загальної системи управління підвищення ефективності прийняття управлінських рішень, збільшення гнучкості та адаптованості підприємства до динамічних умов ринкового середовища.

У посібнику висвітлено як традиційні аспекти контролінгу та його інструментарію, так і низка нових актуальних питань стосовно побудови збалансованої системи цілей та показників для здійснення контролінгової діяльності, організації процесу бюджетування, проведення експертної діагностики фінансово-господарської діяльності.

Висвітлення прикладні засади контролінгу, необхідні для засвоєння та практичного застосування інструментарію контролінгу, оперативного відстеження розвитку підприємства відповідно до встановлених орієнтирів.

Посібник розраховано на студентів економічних вищих навчальних закладів і факультетів (майбутніх бакалаврів, спеціалістів), слухачів магістерських програм, а також буде корисним науковцям, аспірантам і здобувачам, викладачам, спеціалістам-практикам, а також у процесі перепідготовки і підвищення кваліфікації управлінського персоналу.

ББК 65.290-2

*Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ заборонено*

© Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко,
О. Г. Дерев'янка, Л. М. Приходько, 2008
© КНЕУ, 2008

ISBN 966-574-958-7

Навчальне видання

**ШВИДАНЕНКО Генефа Олександрівна
ЛАВРЕНЕНКО Валентина Віталіївна
ДЕРЕВ'ЯНКО Олена Георгіївна
ПРИХОДЬКО Людмила Михайлівна**

КОНТРОЛІНГ

Навчальний посібник

Редактор *А. Бородавко*
Художник обкладинки *Г. Оболенська*
Технічний редактор *Т. Піхота*
Коректор *Т. Шевко*
Верстка *Н. Андрієнко*

Підп. до друку 16.11.07. Формат 60×84/16. Папір офсет. № 1.
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум.-друк. арк. 15,11.
Обл.-вид. арк. 17,42. Наклад 745 пр. Зам. 06-3135.

Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, № 235 від 07.11.2000)

Тел./факс (044) 537-61-41; тел. (044) 537-61-44
E-mail: publish@kneu.kiev.ua

ЗМІСТ



Передмова	5
Розділ 1. Контролінг: сутність, функції, види й основні завдання	7
1.1. Сутність, мета, завдання і функції контролінгу	7
1.2. Система контролінгу: структура і сутнісна характеристика складників	15
Розділ 2. Контролінг у системі прийняття управлінських рішень	23
2.1. Управління результативністю як теоретична база контролінгу	23
2.2. Використання оцінки вартості бізнесу в прийнятті управлінських рішень	32
2.3. Збалансована система оцінних індикаторів як інструмент управління бізнесом	38
Розділ 3. Управлінський облік та звітність	48
3.1. Сутність та еволюція управлінського обліку	48
3.2. Управлінська звітність	56
3.3. Упровадження систем управлінського обліку та звітності	61
Розділ 4. Особливості управління витратами у системі контролінгу	71
4.1. Витрати як основний об'єкт управлінського обліку: сутність, класифікація	71
4.2. Моделі калькулювання собівартості продукції	84
4.3 Система управління витратами підприємства і розробка програми зниження витрат	105
Розділ 5. Бюджетування	122
5.1. Сутність і цілі бюджетування	122
5.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів	126

5.3. Організація процесу бюджетування	136
5.4. Реорганізація фінансової структури підприємства за центрами відповідальності	147
5.5. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень	155
Розділ 6. Інструментарій контролінгу	162
6.1. Інструментарій стратегічного контролінгу.	162
6.2. Інструментарій оперативного контролінгу.	183
Розділ 7. Експертна діагностика підприємства у системі кон- тролінгу	201
7.1. Загальні положення та основні принципи діагности- ки.	201
7.2. Особливості діагностики поточного стану підпри- ємства	217
Розділ 8. Організація та ІТ-підтримка контролінгу	234
8.1. Організація служби контролінгу	234
8.2. Автоматизація контролінгу	245
Предметний покажчик	252
Література	254



З позицій системного розгляду підприємства як певного набору функцій можна стверджувати, що якість виконання функціональних обов'язків в основних структурних підрозділах є гарантією результативності діяльності. Недостатній рівень постановки окремих функцій управління здатен погіршити конкурентні позиції підприємства. Особливого значення така точка зору набуває в умовах відкритих ринкових відносин, коли системи управління підприємств відзначаються досить високим рівнем складності та ризиковості. Багатофункціональність систем управління природно викликає необхідність застосування додаткових механізмів, які б спроможили як інтеграцію окремих функцій у рамках єдиної системи, так і гарантували *прозорість результату* як основного чинника, що характеризує рівень організації ведення бізнесу.

На практиці, коли менеджмент для прийняття управлінських рішень отримує необмежений обсяг інформації (до того ж із різних інформаційних джерел), має бути витримана вибірковість і досягнута зваженість у її використанні. Якісний відбір, обробка та подальша правильна інтерпретація одержаної інформації — запорука прийняття управлінських рішень, адекватних стратегії розвитку.

Зважаючи на це, дуже важливо, щоб інформація, отримувана менеджментом для управління численними внутрішніми процесами, була свідомо обмежена, достатньо структурована та підготовлена з урахуванням принципу «затрати—вигоди». Вирішувати такі оптимізаційні завдання допомагають широко використовувані в практичній діяльності показники та їх системи, розбудова яких належить до системоутворювальної функції контролінгу.

В умовах налагодженої співпраці менеджменту з виконавчим рівнем система показників перетворюється на дієвий інструмент управління від постановки цілей діяльності до подальшого інтегрованого управління на їх основі. Оцінити вклад кожного стає можливим завдяки трансформації загальних цілей у конкретні розрахункові величини, якими є показники, їх доведення до відповідальних менеджерів та подальшому використанню результатів відхилень у разі здійснення основних функцій управління.

Дотримуючись концептуальних основ контролінгу зазначаємо, що на шляху розбудови систем інтегрованого управління та відповідно обслуго-

вуючих їх інформаційних систем (систем показників) підприємство проходить кілька етапів — від визначення генеральних цілей розвитку через постановку основних функцій управління до інтегрованої роботи всіх підрозділів і сфер діяльності.

Мета навчальної дисципліни полягає у поглибленні теоретичних знань, засвоєнні сучасного методичного інструментарію, практичних навичок ефективного управління інформаційними потоками та ресурсами підприємства як збалансованої соціально-економічної системи у сучасних динамічних умовах господарювання, формуванні комплексного бачення і розуміння системи управління для прийняття альтернативних варіантів управлінських рішень.

Завдання навчальної дисципліни — вивчення новітніх підходів до управління процесами прийняття та реалізації ефективних управлінських рішень, результативністю використання ресурсів підприємства за сучасними соціально-економічними критеріями; набуття вмінь обґрунтовувати напрями контролю, альтернативні варіанти управлінських рішень і використовувати механізми побудови інтегрованих систем управління суб'єктами господарювання.

Після вивчення навчальної дисципліни «Контролінг» слухачі мають **знати**:

- місце контролінгу в системі управління підприємством, його сутність, функції й основні завдання;
- набір методичного інструментарію контролінгу для підприємств різних сфер діяльності;
- особливості впровадження та різновиди систем бюджетування, сфери застосування різних типів бюджетів;
- механізм упровадження й особливості систем управлінської звітності.

Після вивчення навчальної дисципліни «Контролінг» слухачі **вмітимуть**:

- оперативно відслідковувати розвиток підприємств у напрямі встановлених цільових орієнтирів;
- застосовувати аналітичні прийоми оцінки результатів діяльності підприємств;
- оперувати методичними підходами у прийнятті управлінських рішень на основі інструментарію контролінгу;
- впроваджувати систему бюджетування, приймати управлінські рішення на основі виконання бюджетних планів;
- організовувати службу контролінгу на підприємстві.

Досягненню мети та вирішенню завдань курсу підпорядкована логіка його викладання.

Навчальний посібник «Контролінг» підготували викладачі кафедри економіки підприємств Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана: Г. О. Швиданенко, кандидат економічних наук, професор (розділи 5.5, 7), В. В. Лаврененко (розділи 1, 2.2, 2.3, 3, 5.1—5.3), О. Г. Дерев'янка (вступ, розділи 2.1, 5.4, 8) — кандидати економічних наук, доценти, Л. М. Приходько, асистент (розділи 4, 6).



Розділ 1

КОНТРОЛІНГ: СУТНІСТЬ, ФУНКЦІЇ, ВИДИ Й ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ

1.1. Сутність, мета, завдання і функції контролінгу

Контролінг є новою ефективною концепцією управління в рамках сучасного менеджменту. Однією з основних передумов її виникнення та стрімкого поширення була необхідність об'єднання різноманітних аспектів управління діяльністю в організаційних системах. Контролінг забезпечує інтегроване управління підприємством, тобто управління «під одним кутом зору», що стає можливим завдяки використанню широкої методичної та інструментальної бази.

В основі цієї нової концепції системного управління організацією лежить прагнення забезпечити успішне функціонування організаційної системи у довгостроковій перспективі через:

- адаптацію стратегічних цілей до умов зовнішнього середовища, що змінюються;
- узгодження оперативних планів зі стратегічним орієнтиром розвитку підприємства;
- координацію та інтеграцію оперативних планів за різними бізнес-процесами;
- створення системи забезпечення менеджерів інформацією для різних рівнів управління в оптимальні проміжки часу;
- адаптацію організаційної структури управління підприємством для підвищення її гнучкості та здатності швидко реагувати на зміни зовнішнього середовища.

У сучасному розумінні контролінг постає як провідна функція менеджменту, він формує взаємозв'язки між іншими окремими функціями управління — плануванням, координуванням, контролем, обліком і аналізом. Основна мета контролінгу полягає в об'єктивній оцінці господарських ситуацій для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

З погляду методичної побудови контролінг виступає як певний набір інструментів. Використовуючи основні показники діяльності (оборот, витрати, прибуток тощо), кожний окремий інструмент має вплинути на ефективність управління і в інтеграції з

іншими сприяти підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому, реалізації досягнення поставлених цілей.

На сучасному етапі існують різні тлумачення сутності контролінгу, наприклад:

➤ контролінг — локальна функція в рамках управління підприємством і підтримка управління завдяки інформації, яка включає процеси обробки даних (збір, підготовка, переадресація виробничої інформації), планування, орієнтоване на загальні цілі, а також контроль їх досягнення і похідні управлінські заходи;

➤ контролінг — збір інформації та її використання у плануванні, фінансуванні, створенні звітів, оцінці й консультуванні, тобто контролінг — це оволодіння ситуацією, управління і регулювання господарських процесів;

➤ контролінг — це управлінський інструмент, що підтримує внутрішньофірмовий процес управління та прийняття рішень за допомогою цілеспрямованого підбору й обробки інформації;

➤ контролінг — це певна функція усередині системи управління підприємства, що координує досягнення цілей переважно за допомогою планів. Основна функція контролінгу — координація, котра охоплює всі управлінські підсистеми, всі процеси узгодження між ними, а також координацію усередині самих підсистем.

Однією з головних причин виникнення і впровадження концепції контролінгу стала необхідність у системній інтеграції різних аспектів управління бізнес-процесами на підприємстві. Контролінг забезпечує методичну й інструментальну базу для підтримки основних функцій менеджменту: планування, контролю, обліку й аналізу, а також оцінки ситуації для прийняття управлінських рішень.

Вузловими складовими концепції контролінгу є:

- орієнтація на ефективну роботу підприємства у відносно довгостроковій перспективі — філософія дохідності;

- формування організаційної структури, орієнтованої на досягнення стратегічних і тактичних цілей;

- створення інформаційної системи, адекватної завданням цільового управління;

- поділ завдань контролінгу на цикли, що забезпечує ітеративність планування, контролю за виконанням та прийняття коригуючих рішень.

Філософія дохідності означає:

- ✓ переважну орієнтацію мислення та дій працівників підприємства на рентабельність;

- ✓ чітке розуміння контролю витрат і заходів з їх зниження як безперервного процесу;

- ✓ гармонійне поєднання орієнтації на клієнтів і на дохід;
- ✓ зв'язок системи стимулювання працівників з їхнім конкретним внеском у досягнення цілей підприємства;
- ✓ синхронізацію цілей підприємства й особистих цілей;
- ✓ зростання суми активів підприємства як один з можливих заходів досягнення стратегічних цілей;
- ✓ безперервну оцінку клієнтів за критерієм дохідності, тобто знання того, скільки підприємство заробило завдяки конкретному клієнтові.

Цільове завдання контролінгу полягає у системно-інтегрованій інформаційній, аналітичній, інструментальній та методичній підтримці керівництва для забезпечення довготермінового існування та розвитку підприємства.

Контролінг складається в основному з чотирьох **компонентів**, поданих у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

НАЙВАЖЛИВІШІ КОМПОНЕНТИ КОНТРОЛІНГУ

Планування і бюджетування	Завдання цілей і стратегічних орієнтирів діяльності підприємства, розрахунки окремих параметрів і складання бюджетів.
Розрахунок витрат і управлінський облік	Контроль рівня використання потужності підприємства за видами витрат, місцями виникнення і носіями витрат.
Порівняння ідеального та фактичного стану	Вияв місць, де є відхилення від плану. Оцінка причин недосягнення цілей та обґрунтування заходів, необхідних для покращання ситуації.
Звітність	Підготовка звітних даних управлінського обліку

Концепція контролінгу об'єднує такі основні елементи організації й управління діяльністю підприємства:

- бізнес-процеси та витрати на їх здійснення;
- центри відповідальності;
- системи планування і бюджетування, сформовані на основі центрів відповідальності;

- система управлінського обліку, побудована на основі центрів відповідальності та їх бюджетів;
- система стратегічного управління, заснована на аналізі ланцюжка цінностей, стратегічного позиціонування та витратоутворювальних чинників;
- інформаційні потоки (документообіг), що надає змогу оперативно фіксувати поточний стан виконання бюджетів;
- моніторинг і аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства;
- виявлення причин відхилень і формування управлінських рішень.

Таким чином, контролінг орієнтує процес управління підприємством на досягнення місії й основних цілей (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Піраміда контролінгу на підприємстві

Контролінг як концепція системи управління став відповіддю на зміни зовнішніх умов функціонування підприємств. Еволюція функцій управління організацією (планування за окремими аспектами трансформувалося у комплексне програмно-цільове планування, управління збутом і продажами — у маркетинг; бухгалтерський і виробничий облік — у систему контролю й регулювання) з інтегруванням у систему контролінгу відображає основну тенденцію комплексного підходу до менеджменту.

Цикл контролінгу містить ітеративні етапи планування, контролю виконання та прийняття коригувальних заходів. Етап пла-

нування у рамках циклу контролінгу здійснюється за технологією «зустрічних потоків»: спочатку планування здійснюється «зверху вниз» (розробка методики планування, координація і деталізація планів за рівнями). Далі йде зустрічний потік «знизу вгору». Як наслідок, одне із завдань контролінгу — розробка методики коригування планових завдань, координація окремих планів і зведення їх у єдиний план підприємства. Контролінг орієнтований насамперед на підтримку процесів прийняття рішень. Він має забезпечити адаптацію традиційної системи обліку на підприємстві до інформаційних потреб посадових осіб, що приймають рішення, тобто у функції контролінгу входить створення, обробка, перевірка й подання системної управлінської інформації. Контролінг також підтримує й координує процеси планування, інформаційного забезпечення інформацією, контролю й адаптації до змін умов зовнішнього середовища.

Цілі контролінгу як напряму діяльності безпосередньо впливають із цілей організації й можуть виражатися в економічних термінах, наприклад, у досягненні певного рівня прибутку, рентабельності або продуктивності організації за заданого рівня ліквідності.

Функції контролінгу визначаються поставленими перед організацією цілями й включають ті види управлінської діяльності, що забезпечують досягнення цих цілей. До них належать: облік, підтримка процесу планування, контроль за реалізацією планів, оцінка перебігу процесів, виявлення відхилень, їхніх причин і вироблення рекомендацій для усунення причин, що спричинили ці відхилення. У кожному окремому випадку функції служби контролінгу залежать від багатьох обставин, але якщо узагальнити існуючу практику підприємств, то можна сформувати деякий перелік основних функцій і завдань контролінгу (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

ОСНОВНІ ФУНКЦІЇ ТА ЗАВДАННЯ КОНТРОЛІНГУ

Функції	Завдання контролінгу
Облік	• Створення системи збору й обробки інформації, важливої для прийняття управлінських рішень на різних рівнях керівництва. • Розробка й підтримка ведення системи внутрішнього обліку. • Підбір, розробка методів і критеріїв оцінки діяльності ор-

	ганізації та її підрозділів
Підтримка процесу планування	• Інформаційна підтримка розробки базисних планів (продажів, виробництва, інвестицій, закупівель). • Розробка методів планування. • Формування та удосконалювання всієї «архітектури» системи планування. • Визначення необхідної для планування інформації, джерел і шляхів її здобуття. • Координація процесу обміну інформацією. • Координація й коригування окремих планів за часом і виконанням. • Перевірка пропонованих планів на всеохопність й реалізованість. • Складання зведеного плану підприємства
Контроль і регулювання	• Розробка методів контролю, визначення місця його проведення та обсягу. • Порівняння планових і фактичних величин для виміру й оцінки ступеня досягнення мети. • Визначення припустимої межі відхилень величин. • Аналіз відхилень, інтерпретація причин відхилень плану від факту й розробка пропозицій для зменшення відхилень
Інформаційно-аналітичне забезпечення	• Надання цифрових матеріалів, які б надали змогу здійснити контроль й управління організацією. • Збір і систематизація найбільш значимих даних для прийняття рішень. • Розробка інструментарію для планування, контролю й прийняття рішень. • Консультації на вибір коригувальних заходів і рішень. • Забезпечення економічності функціонування інформаційної системи
Спеціальні дослідження	• Збір і аналіз даних про зовнішнє середовище: ринки грошей і капіталів, кон'юнктура галузі, урядові економічні програми. • Порівняння з конкурентами. • Обґрунтування доцільності злиття з іншими фірмами або відкриття (закриття) філій. • Проведення калькуляції для особливих замовлень. • Розрахунки ефективності інвестиційних проектів

На основі наведеного переліку функцій і завдань контролінгу можна досить чітко уявити собі сферу його застосування. Обсяг реалізованих в організаціях функцій контролінгу залежить в основному від таких чинників:

- економічного стану підприємства;
- розуміння керівництвом і/або власниками важливості й корисності впровадження функцій контролінгу;

- розміру підприємства (чисельність зайнятих, обсяг виробництва);
- рівня диверсифікованості виробництва, номенклатури продукції, рівня її конкурентоспроможності;
- кваліфікації управлінського персоналу;
- кваліфікації працівників служби контролінгу.

Функції й завдання контролінгу постійно доповнюються й змінюються за змістом, міняється вагомість окремих завдань. Так, велика економічна депресія 30-х років XX сторіччя показала американським підприємцям значимість управлінського обліку й планування для забезпечення виживаності підприємства в довгостроковій перспективі. До цього моменту практики нехтували цими функціями управління або не надавали їм належного значення. Середина 30-х років у США була періодом інтенсивного зростання кількості підприємств, що впроваджують принципи й філософію контролінгу.

Спеціалістів, що реалізують функції контролінгу на підприємстві зазвичай називають контролерами. Вони виконують такі функції:

- розробка систем і підтримка процесів планування та контролю діяльності підприємства;
- організація збору, вимірювання, аналізу й інтерпретації планових і звітних форм, а також внутрішньої і зовнішньої інформації, прямо або непрямо пов'язаної з видами діяльності підприємства;
- структуризація організаційних систем і бізнес-процесів;
- координація та інтеграція процесів управління у сфері розробок, закупок, логістики, виробництва, продаж, фінансування;
- забезпечення прозорості, зрозумілості та об'єктивної інтерпретації здобутих результатів;
- формування інтегрованої концепції управління підприємством та інфраструктури, адекватної сучасним вимогам менеджменту: ринково орієнтованих оргструктур, систем інформаційного забезпечення всіх функціональних сфер діяльності підприємства.

Принципова відмінність керівника і контролера полягає в тому, що керівник відповідає за результати діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Контролер відповідає за правильність використання методів та інструментів планування, контролю, аналізу та прийняття рішень, а також за прозорість та наочність досягнутих результатів. Цей принцип є справедливим стосовно керівників і контролерів усіх рівнів ієрархії управління.

Високий динамізм та невизначеність зовнішнього середовища вимагають від контролерів виконання консультативних функцій для

вищого керівництва з підготовки та прийняття управлінських рішень. Контролери в ідеалі — це навігатори керівників для досягнення цілей, внутрішні консультанти з питань економіки, організації й управління для керівників функціональних сфер діяльності, а також — системні координатори та інтегратори бізнес-процесів.

В умовах погіршення економічного становища на підприємстві, що проявляється в зниженні рівня ліквідності й рентабельності, від служб контролінгу очікують більшою мірою послуг з координації планів, аналізу причин відхилення планів від факту, а також рекомендацій із забезпечення виживання на найближчу перспективу.

Наприкінці 1970 — початку 1980-х років Європою прокотилася хвиля банкрутств, і це підштовхнуло підприємців до розуміння необхідності впровадження на підприємствах сучасних інструментаріїв планування й управління. Великі підприємства заходилися децентралізовувати управління, що одразу ж привело до потреби впровадження системи координації діяльності господарських одиниць. Виникла необхідність у розробці інформаційних систем, що забезпечують менеджерів оперативною достовірною інформацією про стан підприємства в різних аспектах діяльності. Поступово визначалося основне коло обов'язків служб контролінгу.

У розвинутих країнах Європи служби контролінгу на підприємствах або послуги залучених експертів-контролерів цілком звичні. Аналіз попиту на ринку трудових ресурсів такої країни як Німеччина показує, що не тільки великі, а й середні, а останнім часом і малі фірми запрошують на роботу *контролерів* — фахівців, здатних виконувати функції й завдання контролінгу. Цей факт свідчить про визнання ефективності управління організацією на принципах контролінгу. У сучасних умовах контролінг стає реальністю роботи менеджерів.

Історичний розвиток контролінгу відбувався так:

➤ **XV ст.** — уперше згадується посадова особа «Controllor auf Accounts» при дворі англійського короля, завданнями якої насамперед були перевірка правильності проведення грошових і товарних потоків;

➤ **1778 р. (США)** — американський Конгрес уперше дозволив державним службам застосовувати посаду «контролер», завданнями якої були відповідальність за рівновагу державного бюджету та нагляд за використанням бюджетних коштів;

➤ **1880 р. (США)** — першою з приватних ввела посаду контролера залізнична компанія «Atchison, Topeka&Santa Fe Railway»

System». Посаду переважно орієнтовано на виконання завдань у фінансовій сфері;

➤ **1892 р. (США)** — Компанія «General Electric» першою з промислових компаній ввела посаду контролера;

спочатку контролери займалися фінансово-економічними питаннями і проведенням ревізій, що пояснювалося особливостями американського корпоративного законодавства. Економічна криза 1929 року привела до розуміння сутності раніше другорядного виробничого обліку, а також до необхідності впровадження на підприємстві поряд із плануванням елементів контролінгу;

➤ **з 1930 р. (Німеччина/США)** — банкрутство багатьох компаній унаслідок Світової економічної кризи та неймовірних інфляційних стрибків посилило значення зовнішньої звітності, яка досі не сприймалася як окремий інструмент для аналізу. З цього часу пропонується використати її разом з інструментарієм планування та перетворити на дієвий 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.

З часом і в інших країнах починає розвиватися власне бачення та розуміння контролінгу. Проте піонером у розвитку систем контролінгу стала Німеччина, модель якої застосовується в багатьох країнах Європи, що безперечно підвищує ефективність діяльності західних компаній. У Росії сьогодні вже теж створено інститут контролерів.

1.2. Система контролінгу: структура і сутнісна характеристика складників

Контролінг як цілісна система складається з двох важливих частин:

- стратегічний контролінг;
- оперативний контролінг.

Кожний вид контролінгу має свої цілі, методи, принципи, засоби й інструменти.

Стратегічний контролінг має допомагати підприємству ефективно використовувати наявні у нього переваги та створювати новий потенціал успішної діяльності у перспективі. Служба стратегічного контролінгу виступає як внутрішній консультант менеджерів і

власників підприємства для розробки стратегії, постановки довгострокових цілей і завдань. Вона надає необхідну інформацію, що орієнтує керівництво у процесі прийняття рішень.

Основне завдання оперативного контролінгу — надавати допомогу менеджерам у досягненні запланованих цілей, які найчастіше виражаються у вигляді кількісних значень рівнів рентабельності, ліквідності і/або прибутку. Оперативний контролінг орієнтований на короткостроковий результат, тому його інструментарій принципово відрізняється від методів і методик стратегічного контролінгу.

Стратегічний контролінг визначає цілі і завдання для оперативного контролінгу, тобто ставить нормативні рамки. Обидва напрями контролінгу різняться за охопленням часового горизонту. Так, оперативний контролінг реалізує свої функції на короткостроковому відрізку часу — до року. Стратегічний контролінг у сучасному менеджменті не прив'язаний жорстко до часових рамок, хоча найчастіше мова йде про середньо- і довгостроковий період (рис. 1.2).

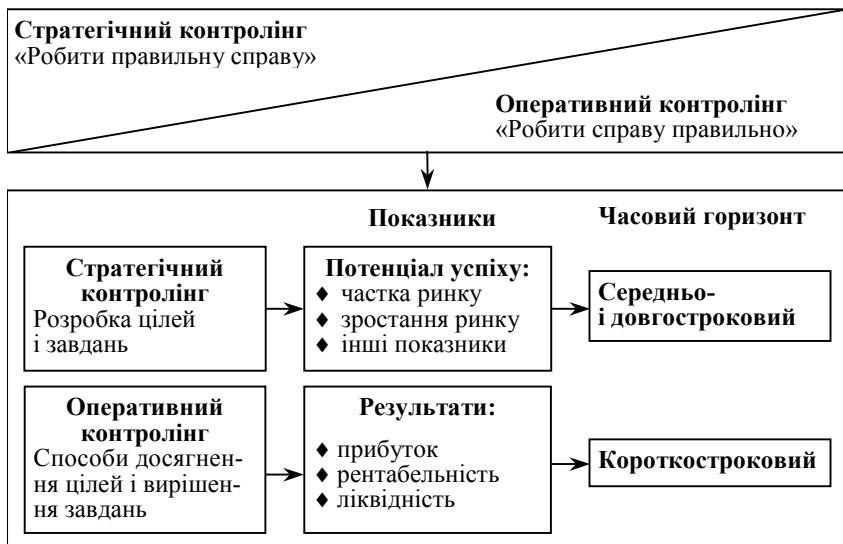


Рис. 1.2. Схема розмежування стратегічного й оперативного контролінгу

Використання методології стратегічного та оперативного контролінгу як інструмента підтримки діяльності менеджерів може

суттєво підвищити ефективність функціонування системи управління підприємством.

На підприємствах, які розрізняють і визнають важливість як оперативного, так і стратегічного менеджменту, зазвичай виділяють у самостійні організаційні одиниці підрозділи оперативного та стратегічного контролінгу.

Стратегічний контролінг має забезпечити моніторинг досягнення цілей підприємства і довгострокової стійкої переваги перед конкурентами. Основними напрямками аналітичної роботи у рамках стратегічного контролінгу є:

- аналіз ланцюжка цінностей;
- аналіз витратоутворюючих чинників;
- аналіз конкуренції та бенчмаркінг;
- аналіз ключових чинників успіху;
- аналіз стратегічних планів і підконтрольних показників діяльності.

Стратегічний контролінг орієнтований на довгострокові перспективи. Об'єктами контролю, а отже, і контрольованими величинами, є такі **показники**, як цілі, стратегія, потенціал і чинники успіху, сильні і слабкі сторони підприємства, шанси і ризики, обмеження та результати.

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

- функціонально-вартісний аналіз;
- стратегічне управління витратами;
- сценарний аналіз;
- матричні аналітичні інструменти;
- алгоритми роботи зі «слабкими» і «сильними» сигналами;
- принципи фінансової оцінки стратегічних планів.

Головною метою **оперативного контролінгу** є створення такої системи управління, що ефективно допомагає досягати поточні цілі підприємства, а також оптимізує співвідношення «витрати—обсяг—прибуток». Оперативний контролінг орієнтований на короткострокові цілі і контролює такі основні **показники**, як рентабельність, ліквідність, продуктивність і прибуток.

Арсенал основних методів і інструментів оперативного контролера сильно відрізняється від стратегічного. Найбільш відомі такі інструменти:

- GAP-аналіз — аналіз відхилень (розривів);
- портфельний аналіз — аналіз розподілу діяльності підприємства по окремих стратегіях щодо продуктів і ринків;

- CVP-аналіз — аналіз співвідношення «витрати—обсяг—прибуток»(Cost — Volume — Profit);

- ABC-аналіз — аналіз груп виробничих підрозділів залежно від їхнього внеску в дохід (не змішувати з функціонально-вартісним аналізом);

- планування потреби в матеріалах;
- фінансовий аналіз показників діяльності;
- статичні і динамічні методи інвестиційних розрахунків;
- бюджетування;
- функціонально-вартісний аналіз.

Можна виділити три групи концепцій контролінгу, що зв'язані з його функціональним обґрунтуванням і інституціональним представленням: концепції, орієнтовані на облік, інформацію і координацію.

Контролінг розвивається у рамках управлінського обліку, інформаційних систем і систем менеджменту. Таким чином, контролінг ґрунтується на трьох компонентах: економічній системі, управлінні, інформаційній системі. Наявність цих трьох складових підтверджується історичними етапами розвитку контролінгу, протягом яких змінювалися пріоритети й орієнтації концепції:

система обліку (1930-ті роки);

управлінська інформаційна система (1970—1980-ті роки);

система управління.

Про *концепції з орієнтацією на облік* можна говорити тоді, коли маються на меті інформаційні цілі, що можуть бути реалізовані насамперед за допомогою даних бухгалтерського обліку. Увага при цьому концентрується на показниках успіху в грошовому вираженні. Тому контролінг із даного погляду належить насамперед до оперативного рівня і лише частково — до стратегічного, коли йдеться про потенціал успіху.

Ширшу перспективу відкривають *концепції з орієнтацією на інформацію*. Вони виходять за рамки підходу, орієнтованого на бухгалтерський облік, і охоплюють усю цільову систему підприємства, включаючи не тільки грошові величини. Це розширює релевантну базу контролінгу; поряд із бухгалтерською використовується кількісна й якісна інформація, причому її джерелом є безпосередньо господарська сфера підприємства. Головне завдання контролінгу тут бачиться в координації одержання і підготовки інформації з потребами в ній. Це вихідний управлінський інструмент, який підтримує внутріфірмовий процес управління й прийняття рішень за допомогою цілеспрямованого підбору й обробки інформації. Однак якщо вся сфера інформаційного гос-

подарства стає функцією контролінгу, то її включення в загальнфірмове поле дії набуває невизначеного, розмитого характеру, оскільки інформаційні потреби вищих рівнів занадто багатоаспектні і слабо специфіковані. У цьому недолік даної групи концепцій.

Концепції з орієнтацією на координацію базуються на розходженні між системою управління і системою виконання. Первинна координація виконання управлінських рішень є завданням самої системи управління. Вторинна координація усередині управлінської системи, що розбивається на ряд підсистеми, відноситься до контролінгу.

Щодо обсягу його координаційного завдання розрізняються дві групи концепцій — з орієнтацією на планування і контроль та орієнтацією на управлінську систему в цілому.

Орієнтовані на планування і контроль концепції спрямовані на координацію планування, контролю й інформаційного забезпечення. Координація підрозділяється на системоутворювальну і системопов'язуючу координації. Під системоутворювальною координацією мається на увазі створення системних і процесних структур, які сприяють узгодженню завдань. Під системопов'язуючою — координаційну діяльність, що здійснюється в рамках заданої системної структури для рішень проблем (а також як реакція на «перешкоди») і полягає в збереженні й адаптації інформаційних зв'язків між підсистемами.

Відповідно до концепції з орієнтацією на загальноуправлінську систему функція контролінгу полягає в координації всієї управлінської системи для забезпечення цілеспрямованого керівництва підприємством.

Контролінг підприємства містить дії з управління і дії з підтримки управління, тобто рівною мірою виконує функцію управління та функцію його підтримки. Традиційна функція контролю є його частковою сферою. Контролінг припускає не тільки контроль фактично досягнутих результатів, а й контроль намірів.

Менеджмент як пошук і здійснення рішень має потребу в підготовленій інформації, у зв'язку з чим завдання підтримки управління полягає в пошуку і підготовці інформації, релевантної управлінню. Не виключено, що від того, як це буде зроблено, залежить спрямування прийнятих рішень. Тому рішення про використання інформаційного інструментарію належать до кола завдань менеджменту.

Таблиця 1.3

ВІДМІННОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВІД КОНТРОЛІНГА

Характеристика системи	Система управління витратами	Контролінг
Мета	Зниження витрат	Підвищення якості прийнятих рішень
Підсистеми	Функціональні сфери	Функції управління
Підсистеми	Функції управління	Технології управління та прийняття рішень
Ресурси, що забезпечують досягнення мети	Праця, матеріали, капітал, енергія, інформація	Організаційне, математичне й інформаційне забезпечення
Об'єкти	Центри і носії витрат	Система управління
Структура системи управління	Організаційна структура	Структура моделей (мета модель)
Кількісні характеристики	Значення економічних показників	Значення критеріїв якості рішень
Контрольований чинник	Величина витрат	Ступінь погодженості моделей, що забезпечують максимізацію прибутку

Ефективність системи контролінгу визначається ефективністю управління, таким чином, контролінг є зворотним зв'язком управління.

Отже, контролінг як управлінський інструмент об'єднує і спосіб управління, і, безпосередньо, відповідний методичний інструментарій. Логіку ключових характеристик подано на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Ієрархія рівнів змісту контролінгу

Передумовами впровадження контролінгу в Україні є:

- ускладнення зовнішнього середовища функціонування підприємств;
- необхідність створення механізмів адаптації до зміни його складових;
- посилення конкуренції (зокрема, внаслідок глобалізаційних процесів);
- зниження норми прибутку на більшості галузевих ринків;
- обмежені можливості для екстенсивного зростання, що зумовлюють потребу в оптимізації внутрішніх бізнес-процесів та оптимізації витрат;
- відокремлення капіталу-функції від капіталу-власності: відхід власників компаній від оперативного управління та потреба у створенні системи дистанційного контролю.

Основні наслідки впровадження контролінгу для бізнес-системи:

- здійснення організаційних змін (реструктуризація компанії, реінжиніринг бізнес-процесів);
- перехід до бюджетного та цільового управління;
- упровадження корпоративної інформаційної системи;

— необхідність здійснення заходів щодо подолання опору персоналу нововведенням.

Питання для самоперевірки



1. У чому полягає значення контролінгу за сучасних умов господарювання?
2. Чи збігаються функції контролінгу і контролера?
3. Який взаємозв'язок складників контролінгу?
4. Які базові елементи концепції контролінгу?
5. Як відбувалося становлення контролінгу як окремого виду діяльності?
6. Як виміряти ефективність впровадження контролінгу?
7. У чому принципова відмінність оперативного контролінгу від стратегічного?



Розділ 2

КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

2.1. Управління результативністю як теоретична база контролінгу

В умовах невизначеності та складності зовнішнього середовища, коли менеджмент для прийняття управлінських рішень отримує величезний обсяг інформації (до того ж із різних інформаційних джерел), має бути витримана вибірковість та досягнута зваженість у її використанні. Якісний відбір, обробка та подальша правильна інтерпретація здобутої інформації — це запорука прийняття управлінських рішень, адекватних стратегії розвитку підприємства.

З огляду на це дуже важливо, щоб інформація, отримувана менеджментом для управління численними внутрішніми процесами, була свідомо обмежена, достатньо структурована та підготовлена з урахуванням принципу «затрати—вигоди». Вирішувати такі оптимізаційні завдання допомагають широко використовувані в практичній діяльності показники та їх системи, розбудова яких належить до системоутворювальної функції контролінгу.

Показники — це кількісні дані, які в стислому вигляді та цифровому вираженні надають необхідну інформацію стосовно реальної ситуації, що склалася на підприємстві. Функціонально вони мають бути максимально наближені до потреб менеджменту, який на підприємстві виконує завдання оперативного управління, стимулювання, постановки завдань і контролю за їх виконанням.

Багатофункціональність систем управління природно викликає необхідність застосування додаткових механізмів, які б зробили можливим як інтеграцію окремих функцій у рамках єдиної системи, так і гарантували *прозорість результату* як основного чинника, що характеризує рівень організації ведення бізнесу.

Якщо ставити за мету розбудову системи показників, максимально наближеної до вимог систем інтегрованого управління, слід визначити основні чинники, від яких залежатиме її подальше функціонування. З урахуванням індивідуальності окремих систем управління такими чинниками є:

- наявність системи генеральних цілей діяльності та організація процесу генерального цільового планування (чинник 1);
- трансформація генеральних цілей у часткові (чинник 2);
- організаційні можливості здійснення аналізу відхилень (чинник 3).

Ці чинники слід розглядати як передумови розбудови функціональної системи показників, що відповідає сучасним завданням менеджменту. Зупинимось на кожному з них окремо.

По-перше, основною передумовою ефективного управління діяльністю є початкова постановка власником цільових параметрів діяльності. Принципова необхідність постановки цілей, що охоплювала б усі рівні управління компанії (вертикальна інтеграція) та всі функціональні (або дивізіональні) підрозділи (горизонтальна інтеграція), зумовлена індивідуальними вимогами власників інвестованого капіталу до виконавчого менеджменту з приводу їх досягнення (рис. 2.1).

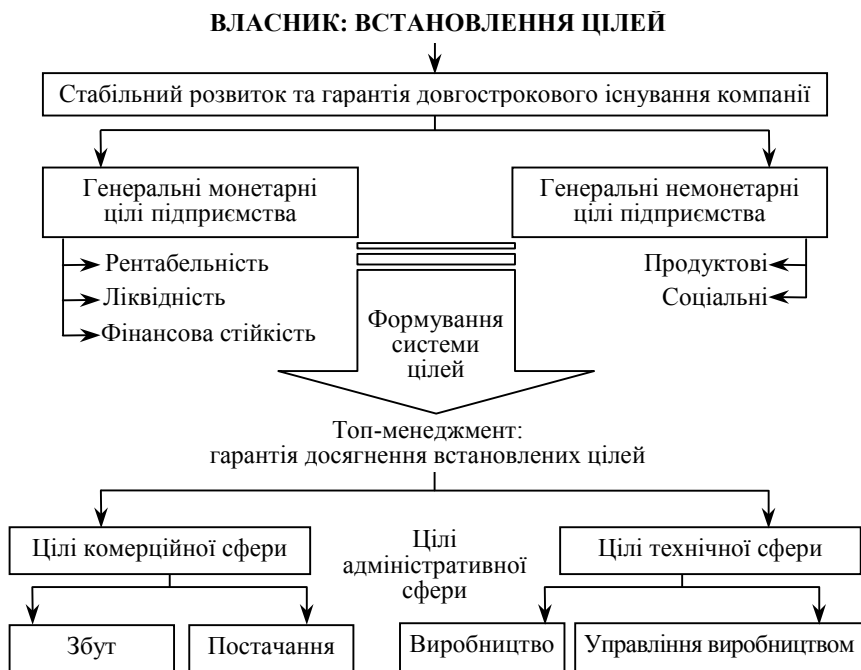


Рис. 2.1. Схема встановлення цілей діяльності як вихідний пункт побудови системи показників

Власники очікують від підприємства віддачі на інвестований капітал. Для цього вони визначають рамкові умови його функціонування через установаження генеральних (монетарних) показників діяльності. Система показників за таких умов має забезпечити для останніх прозорість результату діяльності.

У процесі розвитку систем інтегрованого управління сформувалося кілька концепцій, в яких можна реалізувати такий підхід. Найвідомішою з них є концепція планування та контролю (ПіК) з орієнтацією на результат — *рентабельність в умовах гарантованої ліквідності*. Зокрема, в її рамках широко використовується достатньо відома система Du-Pont, яка є свого роду прототипом систем, *орієнтованих на рентабельність*. Інші, не менш відомі в практиці західних підприємств системи, *додатково орієнтовані на цілі ліквідності*, — системи ZVEI (ZVEI), RL-система показників тощо. Звісно, у будь-якому разі їх розбудова завжди вимагатиме індивідуальної оцінки систем управління.

При цьому слід обачно підходити до питання пріоритетності монетарних цілей та виключної концентрації на вартісних показниках діяльності. Не можна зневажати той факт, що *стратегічні немонетарні настанови* — орієнтація на клієнта, зосередження на якості, пошук потенціалів та розвиток основних компетенцій — підвищують шанси досягнення монетарних цілей, до того ж у довгостроковому періоді. Але позиція деяких авторів є досить логічною, коли йдеться про те, що вартісні результати діяльності дають змогу реалізувати всі інші (немонетарні) цілі.

Процес встановлення генеральних цілей діяльності (генеральне цільове планування) переходить у наступний дуже важливий *процес трансформації*. В системі управління генеральні цілі потрібно трансформувати в локальні часткові цілі підрозділів та цілі кожного робочого місця. Схожа, визначена як «ціль—засіб», взаємозалежність підкреслює, що нижній (оперативний) рівень управління стає засобом реалізації мети вищого (стратегічного) рівня.

Важливий момент полягає в тому, що в інформаційній системі менеджменту (ІСМ) на рівні найвищого керівництва інформація досягає найвищого ступеня стислості, тоді як на оперативному рівні вона достатньо деталізована (рис. 2.2). Гарантує такий перехід функціонує система контролінгу через розбудову широкої мережі показників, завдяки чому стає можливою інтеграція всіх рівнів управління та їх орієнтація на досягнення встановлених цілей.

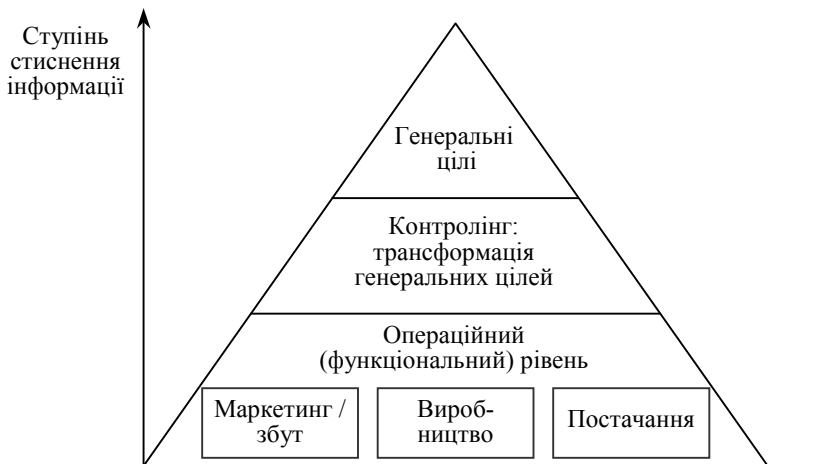


Рис. 2.2. Стиснення даних в інформаційній системі менеджменту

Таким чином, системи показників перетворюються на *комплексні інформаційні системи*, які в стислому вигляді здатні відобразити результативність бізнесу в цілому та в розрізі основних структурних одиниць.

У сучасній практиці контролінгу можна виділити традиційні системи показників та систему управління за результатами (Performance Measurement), яка забезпечує інші акценти у побудові вихідних параметрів функціонування підприємства (табл.2.1). Співвідношення категорій «результативність і ефективність» у цій системі має таке тлумачення.

Таблиця 2.1

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ТРАДИЦІЙНИХ СИСТЕМ ПОКАЗНИКІВ ІЗ СИСТЕМОЮ УПРАВЛІННЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ (PERFORMANCE MEASUREMENT)

Традиційні системи показників	Система Performance Measurement
Вартісна орієнтація	Орієнтація на клієнта
Використовуються насамперед для оцінки ступеня реалізації монетарних цілей	Оцінка ступеня реалізації стратегії
Зниження затрат	Покращення результату
Затрати, результати та якість розглядаються ізольовано	Затрати, час та якість оцінюються одночасно
Індивідуальна мотивація	Мотивація команди
Індивідуальне навчання	Навчання всієї організації

Результативністю є ступінь досягнення мети управління, очікуваного стану об'єкта управління. Результативність зумовлюється значеннями вихідних показників об'єкта управління.

Ефективність означає результативність діяльності, заходів і програм, що характеризується відношенням здобутого економічного ефекту, результату до витрат чинників, ресурсів, які зумовили одержання цього результату.

Результативність оцінюється ззовні — «погляд споживача результатів процесу», а ефективність оцінюється зсередини — «погляд з боку виконавців процесу».

Узагалі заради мети управління у системі контролінгу на стратегічному рівні достатньо розрахунку лише певного набору кількісно (обмежених) показників, які надалі можуть бути легко

трансформовані в окремі завдання для лінійних інстанцій. Такими показниками, зокрема, є:

- рентабельність власного капіталу;
- коефіцієнт структури капіталу;
- оборот (взагалі та в розрізі стратегічних бізнес-одиниць);
- операційний прибуток;
- чисті активи та рентабельність чистих активів;
- чистий грошовий потік Cash Flow;
- додатково створена економічна вартість (EVA).

З одного боку, інформаційна система, орієнтована на цей набір, відображує картину функціонування всього підприємства, з іншого — за умов якісного переходу на показники оперативного рівня — вона здатна ізольовано розкрити функціональність окремих часткових сфер, в яких найчастіше криються численні резерви вартості. Це стосується різноманітних структурних і процесно-орієнтованих аспектів діяльності.

За таких умов важливим завданням контролера в сфері постачання інформації стає структуризація інформаційних потоків на підприємстві відповідно до вимог окремих інстанцій прийняття рішень. Іншими словами, інформація на кожному етапі досконально оброблюється та стиснюється. Звісно, що підтримувати на практиці цей процес має відповідне програмне забезпечення.

Якщо під системою управління розуміти певний набір функцій менеджменту, серед яких основні — це функції інформаційного забезпечення, планування, контролю, аналізу й управління, то система показників здатна проявити себе як *інструмент управління* лише тоді, коли вона цілком охопить систему управління й її інформація буде спроможна *ідентифікувати відхилення* від установлених цілей.

Дотримуючися концептуальних основ контролінгу зазначимо, що на шляху розбудови систем інтегрованого управління та, відповідно, обслуговуючих їх інформаційних систем (систем показників) підприємство проходить кілька етапів — від визначення генеральних цілей розвитку через установлення основних функцій управління до інтегрованої роботи всіх підрозділів і сфер діяльності (рис. 2.3).

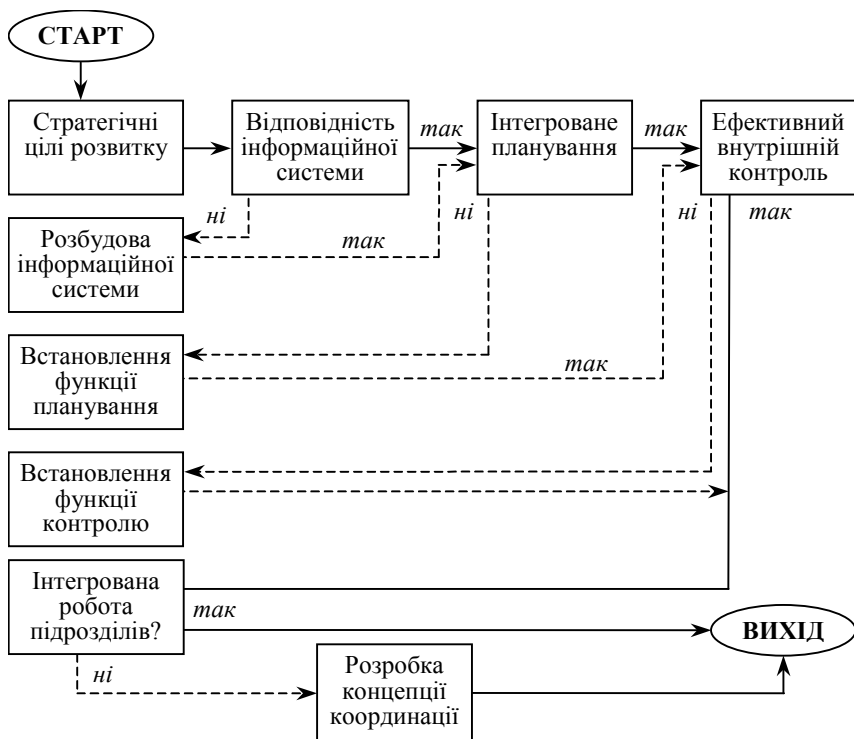


Рис. 2.3. Схема відповідності інформаційної системи вимогам систем інтегрованого управління

У таких умовах функціональність системи показників підприємства як *інструменту інформування та аналізу* суттєво залежатиме від стану загальної інформаційної системи, яка обов'язково має *структурно, змістовно та логічно* відповідати системі генеральних цілей діяльності.

Системний підхід до вирішення тих чи інших завдань часто погіршується на практиці в силу об'єктивних причин. Тому достатньо важливою є розробка методологічних підходів, які б надали змогу системно застосовувати ті чи інші методи роботи. Психологічне усвідомлення важливості системних підходів до управління потрібно закріплювати через тісну співпрацю з кожним підрозділом та роботу з колективом над доведенням суті реформ, усвідомлення значення кожного працівника для реалізації основних цілей діяльності.

Оскільки система показників діє насамперед як інструмент постановки цілей та контролю їх додержання, потрібно будувати її орієнтовано на конкретні підрозділи та робочі місця. Зокрема, на оперативному рівні це стає можливим завдяки встановленню взаємозв'язків кількісних та якісних чинників. Так, наприклад, час на здійснення часткового процесу у виробничій сфері — це якісний параметр, але він безпосередньо впливає на результат діяльності як вартісну величину періоду (рис. 2.4).

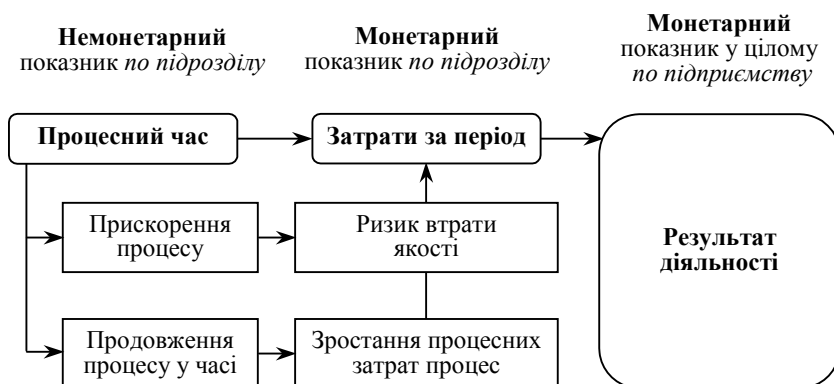


Рис. 2.4. Схема формалізованого підходу до встановлення взаємозв'язку монетарних і немонетарних показників

Іще одним критичним чинником функціональності систем інтегрованого управління є встановлення відповідальності за суттєві відхилення в діяльності. При доведенні цільових параметрів через показники (табл. 2.2) слід обов'язково визначати межі компетенції відповідальних за процеси. Побудована з урахуванням цих моментів система буде надійно інформувати стосовно вкладу кожного підрозділу та окремого робочого місця в реалізацію загальної мети.

За умов, коли основні критичні чинники функціонування систем показників ураховано, побудована система показників набуває функціональності і в подальшому може бути ефективно застосована як інструмент управління діяльністю.

Таблиця 2.2

ПРИКЛАДИ МОНЕТАРНИХ І НЕМОНЕТАРНИХ ЦІЛЕЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ НАЙЧАСТІШЕ

Стратегічні цілі	Фінансові цілі зростання
1. Збільшення частки ринку. 2. Більш високий, безпечний рейтинг у галузі. 3. Підвищення якості продукції. 4. Нижчі витрати порівняно з конкурентами. 5. Більш широкий або привабливіший спектр продукції, що випускається. 6. Поліпшення репутації в споживачів. 7. Краще обслуговування клієнтів, споживачів. 8. Визнання компанії як лідера у технології або інноваціях продуктів. 9. Збільшення можливості конкурувати на міжнародних ринках. 10. Розширення можливостей для зростання. 11. Зростання заробітної плати й інших благ для працівників	1. Прискорення зростання виручки. 2. Прискорення зростання прибутку. 3. Збільшення дивідендів. 4. Збільшення комерційної маржі. 5. Зростання рентабельності інвестицій. 6. Посилення рейтингу облігацій і кредитного рейтингу. 7. Збільшення потоку коштів. 8. Збільшення вартості акцій. 9. Визнання компанії як «блакитної фішки». 10. Більш диверсифікована база надходжень виручки. 11. Стабільний прибуток у період спаду

Знову підкреслюючи індивідуальність кожної системи управління, спробуємо сформулювати основні аргументи на підтвердження доцільності використання систем та відмову від аналізування одиничних показників:

➤ ураховуючи, що всі підприємства, незалежно від їх розміру, виду діяльності й організаційної форми є надзвичайно складними відкритими соціо-техніко-економічними системами, пов'язаними специфічними взаємозв'язками із зовнішнім середовищем, неодмінно виникає потреба в системному підході до управління ними. Показники, системно пов'язані один з одним, здатні в стислому вигляді відобразити загальну картину їх функціонування (рис. 2.5);

➤ реалізація індивідуальних інтересів власників та основних груп стейкхолдерів підприємства стає можливою в умовах чіткої постановки генеральних цілей (стратегічний рівень управління) та подальшої їх трансформації в реальні завдання поточної діяльності (оперативний рівень). Розгалужена система показників здатна забезпечити такий перехід;

➤ виконання завдань на оперативному рівні неодмінно супроводжується виникненням відхилень досягнутих параметрів від запланованих. У цьому разі контроль результативності діяльності

здійснюється зіставленням відповідних показників у рамках аналізу відхилень;

➤ системність (інтегрованість) взагалі дає можливість ідентифікувати в системі управління вузькі місця та приховані резерви вартості. І це стає можливим вже на етапі діагностики стану через проведення аналізу на основі показників.



Рис. 2.5. Піраміда формування ефективності у системі управління за результатами

Отже, основними складовими управління за цілями є:

- розробка чітких і коротких формулювань цілей;
- розробка реалістичних планів їх виконання;
- систематичний контроль, вимір та оцінка роботи і результатів;
- коригуючі заходи для досягнення запланованих результатів.

У табл. 2.3 подано ключові характеристики процесу цілепокладання.

Таблиця 2.3

МЕХАНІЗМИ ТА ІНСТРУМЕНТИ ПРОЦЕСУ ЦІЛЕПОКЛАДАННЯ

Домінантна управлінська форма	Завдання етапу	Критерій	Технологічний інструментарій
Ринкова	Одержати різноманітний набір цілей, оцінюваних за вартісною шкалою	Прибутковість	Маркетинг
Демократична	Вибрати цілі, що узгоджуються з законами, нормативами	Легітимність	Нормативна база, закони
Колективістська	Вибрати цілі, виходячи з інтересів організації, колективу	Прийнятність	Вивчення суспільної думки
Знання	Одержати набір стратегій (сценаріїв можливих дій залежно від розвитку ситуації)	Здійснюваність	Аналіз ресурсів, обстановки при розробці програми
Бюрократична	Привести у відповідність стратегії з можливостями виконавців	Реалізованість завдань	Розробка завдань

2.2. Використання оцінки вартості бізнесу в прийнятті управлінських рішень

В останні роки у вітчизняну практику управління поступово впроваджується одна із сучасних концепцій менеджменту — концепція управління вартістю. В її основі лежить розуміння того, що для акціонерів (власників) підприємств і організацій першорядним завданням є збільшення їхнього фінансового добробуту завдяки ефективній експлуатації об'єктів володіння. При цьому зріст добробуту акціонерів вимірюється не обсягом введених потужностей, кількістю найнятих працівників чи оборотом компанії, а ринковою вартістю підприємства, яким вони володіють.

Провідними західними фірмами вже давно активно використовуються на практиці і розвиваються *методи менеджменту*, що серед найважливіших критеріїв успішності *управлінської діяльно-*

сті на різних її рівнях розглядають досягнення якомога більшої ринкової доданої вартості *підприємства* або його окремих підрозділів. Зазначений підхід названо *менеджментом*, заснованим на управлінні вартістю, або VBM-менеджментом (VBM — Value Based Management).

Незважаючи на те, що невід'ємною складовою VBM-підходу є вимір вартості *компанії*, він принципово відрізняється від традиційних *методів оцінки бізнесу*, зміст яких і умови застосування нагадуються на рис. 2.6. Останні здебільшого дають «точковий» у часі результат, ізольовані, вихоплені з загального контексту *управління* і процесу досягнення кінцевої мети, не припускають його моніторингу.

Методи, що надають змогу визначати вартість підприємства, умовно можна розділити на кілька груп: базовані на визначенні вартості окремих активів, якими володіє оцінюване підприємство (майновий підхід); засновані на аналізі кон'юнктури фондового ринку (як біржового, так і позабіржового), а точніше, операцій з акціями або частками статутного капіталу підприємств, аналогічних оцінюваному (ринковий підхід); засновані на аналізі доходів оцінюваного підприємства (дохідний підхід).



Рис. 2.6. Традиційні методи оцінювання бізнесу

Майновий підхід дає можливість знайти відповідь на питання про вартість створення підприємства, аналогічного оцінюваному. Ця вартість, з одного боку, може розглядатися як бар'єр для входу в галузь нових конкурентів, а з іншого боку, допомагає зрозуміти, скільки можуть одержати акціонери, розпродавши активи (ліквідувавши підприємство).

Ринковий підхід надає змогу визначити ціну, що інвестори в сформованих економічних умовах готові заплатити нинішнім акціонерам за оцінюване підприємство.

Результат, одержаний у ході використання методів дохідного підходу, відбиває величину коштів, що підприємство здатне заробити для своїх власників у майбутньому.

Зіставлення результатів, здобутих у ході застосування методів різних груп, істотно більш інформативне для менеджменту підприємства, ніж результати, одержані одним методом, або усереднена величина результатів.

В основі VBM лежить управління на основі інтегрованого фінансового показника — вартості компанії. Саме створювана для

акціонерів вартість у довгостроковій перспективі є найкращим критерієм оптимальності прийнятих управлінських рішень. Саме власники акцій, будучи кінцевими претендентами на грошові потоки компанії, для прийняття рішень мають потребу, на відміну від будь-якого іншого кола зацікавлених осіб (менеджерів, найманих працівників, суспільства в цілому), у максимально повній інформації, мислять довгостроковими категоріями і повинні ефективно управляти всіма грошовими потоками компанії. Такий підхід з'явився не на порожньому місці. Еволюцію фінансових показників подано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

РОЗВИТОК ПАРАДИГМИ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ Й ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ФІРМИ

1920-ті роки	1970-ті роки	1980-ті роки	1990-ті роки
• Модель Дюпона (Du Pont Model); • Рентабельність інвестицій (ROI)	• Чистий прибуток на одну акцію (EPS); • Коефіцієнт співвідношення ціни акції та чистого прибутку (P/E)	• Коефіцієнт співвідношення ринкової та балансової вартості акцій (M/B); • Рентабельність акціонерного капіталу (ROE); • Рентабельність чистих активів (RONA); • Грошовий потік (Cash Flow)	• Економічна додана вартість (EVA); • Прибуток до виплати відсотків, податків і дивідендів (EBITDA); • Ринкова додана вартість (MVA); • Збалансована система показників (Balanced Scorecard — BSC); • Показник сукупної акціонерної прибутковості (TSR); • Грошовий потік віддачі на інвестований капітал (CFROI)

Перші моделі виміру й оцінки результатів діяльності підприємств, що з'явилися в 1920-х роках, і надалі поширилися практично в усіх країнах з ринковою економікою, були досить простими для розрахунку і будувалися виключно з фінансових показників (наприклад, мультиплікативна модель Дюпона або показник ROI). У 70—90-х роках з'явилися інші концепції оцінки вартості й ефективності роботи підприємств, серед яких найбільш популярними нині є збалансована система показників (BSC) і економічна додана вартість (EVA).

На вартість компанії впливають різні чинники — зокрема, цінова політика компанії, стан виробничих потужностей, рівень конкуренції в галузі, надійність постачальників, державні нормативні акти, загальноекономічна ситуація в країні тощо.

Чинники вартості можна розділити на дві умовні групи: зовнішні, що виникають незалежно від волевиявлення менеджменту компанії. Однак це не означає, що настання тих або інших подій не можна було передбачати і вжити заходів з мінімізації негативних наслідків; внутрішні, пов'язані з діями менеджменту, галузевою специфікою самого підприємства.

З погляду управління вартістю важливо вибудувати всю систему чинників, впливаючи на які можна досягати зростання вартості. Система являє собою сукупність показників діяльності компанії й окремих її підрозділів і відділів. Показники деталізуються для кожного рівня управління, завдяки чому вища ланка керівництва найчастіше контролює фінансові показники, у той час як нижчі ланки менеджменту відповідають за кількісні та якісні результати роботи.

У рамках цієї концепції розглядаються управлінські рішення, що впливають на ефективність поточної діяльності компанії, зокрема:

- управління оборотними коштами, що має на меті оптимізацію їхньої структури і термінів оборотності;
- управління коштами задля підтримки стійкої платоспроможності компанії в довгостроковій перспективі;
- управління витратами підприємства для забезпечення максимального рівня віддачі від використання ресурсів тощо.

Value-Based Management (найбільш адекватний переклад даного терміна — управління, націлене на створення вартості) — концепція управління, спрямована на якісне поліпшення стратегічних і оперативних рішень на всіх рівнях організації за рахунок концентрації зусиль всіх осіб, що приймають рішення, на ключових чинниках вартості. З усієї безлічі альтернативних цільових функцій у рамках концепції VBM вибирається **максимізація вартості** компанії. Вартість же компанії визначається її дисконтованими майбутніми грошовими потоками, і нова вартість створюється лише тоді, коли компанії одержують таку віддачу від інвестованого капіталу, що перевищує витрати на залучення капіталу.

Але, як відомо, для того щоб управляти чим-небудь, необхідно вміти це вимірювати. У контексті VBM це означає, що потрібен інструмент, який дасть змогу оцінити віддачу від інвестованого в компанію капіталу. Отже, ми можемо виділити основні

чинники впливу на вартість компанії, котрі обов'язково слід враховувати в показнику, що відбиває створення вартості — витрати на власний і позиковий капітал і доходи. Вони генеруються існуючими активами (при цьому дохід може виражатися в різних формах: прибуток, грошовий потік тощо). У 80—90-х роках з'явився цілий ряд показників (на основі деяких із них надалі виникли навіть системи управління: наприклад, EVA і EVA-based management), які відбивають процес створення вартості.

Модель економічної доданої вартості EVA — одна з найбільш вживаних. Базове положення концепції EVA полягає у створенні вартості для інвестора, коли операційний дохід перевищує середньозважену вартість задіяного капіталу в абсолютному вимірі.

$$EVA = EBIT(1 - T) - K_w \cdot C,$$

де EVA — економічна додана вартість;

EBIT — величина доходу до сплати податків і відсотків;

C — величина капіталу;

T — ставка оподаткування доходу;

K_w — середньозважена вартість капіталу фірми.

Постійна позитивна величина EVA свідчить про зростання вартості компанії, тоді як негативний — про її зниження. У той час як традиційний NPV-аналіз вимагає розрахунку необхідної величини інвестицій з точним визначенням обсягу і часу грошових потоків за періодами, розрахунок EVA можна проводити за кожним окремим періодом. Це значно полегшує порівняльний аналіз планових показників інвестиційного проекту з фактично досягнутими.

Орієнтація менеджменту на створення вартості має на увазі наявність інструментів, що надає можливість визначати характер і ступінь впливу того чи іншого рішення на добробут акціонерів. З іншого боку, створення системи оцінки управлінських рішень є вихідним пунктом побудови контролінгової діяльності на підприємстві. Необхідно уточнити, що такий інструментарій має бути не тільки у вищій ланки керівництва, а й у молодших менеджерів. Пов'язано це з тим, що більшість оперативних питань вирішується керівниками відділів самостійно. Система оцінки не виключає суб'єктивності прийнятих рішень, але і вона буде спрямована на досягнення конкретних показників, що приводять у підсумку до зростання вартості компанії.

Безумовно, говорячи про систему оцінки оперативних управлінських рішень, не слід мати на увазі, що нижча ланка управлін-

ня, приймаючи рішення, робитиме складні і трудомісткі обчислення задля визначення зміни вартості компанії. Менеджери повинні лише розуміти напрям зміни (зростання або зниження) вартості, до якого приведуть їхні дії. Система оцінки базуватиметься на чинниках вартості, визначених для відповідної ланки управління. Схема цих чинників, система оцінки управлінських рішень і порядок винагороди праці сприяють підвищенню ініціативності працівників, оскільки чітко визначають поставлені перед ними цілі і дають впевненість в адекватній оцінці праці. Використання такої концепції допомагає також у межах здійснення контролінгової діяльності оцінювати аналіз внеску підрозділів у вартість компанії.

Процес поділу підприємства на основі логічного принципу на бізнес-одиниці називається *сегментацією*. Виділяють два основні підходи до сегментації: заснована на характеристиках споживача товарів і послуг (сегментація за типом споживача); бізнес-одиниці, засновані на знаннях, досвіді і технологіях, необхідних підприємству для виробництва тієї або іншої продукції (сегментація за типом професійних навичок).

Основна мета даного етапу — виявити бізнес-одиниці, які створюють і «знищують» вартість. Якщо бізнес-одиниця руйнує вартість компанії, необхідно прийняти рішення або про розробку системи заходів, що нададуть змогу зробити підрозділ дохідним, або про продаж підрозділу іншій компанії, або про закриття підрозділу і розпродаж активів. Але навіть якщо підрозділ забезпечує для компанії приріст вартості, важливо з'ясувати, наскільки істотно ця вартість у рамках компанії, наскільки серйозний потенціал подальшого приросту вартості. У ситуації, коли бізнес-одиниця, забезпечуючи приріст вартості компанії, не є основною (профільною), більш того, у складі іншого підприємства може забезпечувати істотно вищу вартість, — вона підлягає продажу. На великих підприємствах як окрему бізнес-одиницю виділяють головний офіс (центральный апарат управління).

Сумарна вартість бізнесів-одиниць (включаючи головний офіс) — це вартість компанії в цілому, тому управління вартістю компанії неможливе без ефективного контролю вартості окремих підрозділів.

Інформацію про результати діяльності підприємства, розглянуту крізь призму концепції управління вартістю, в рамках здійснення контролінгової діяльності, слід періодично надавати зацікавленим особам, зокрема акціонерам. Це не разова акція, а

робота, яка постійно проводиться для збільшення інформаційної прозорості підприємства.

Таким чином, застосування концепції управління вартістю не тільки здатне дати результати, пов'язані з поліпшенням фінансового стану компанії, а й одночасно підтримує її надійний імідж перед акціонерами і потенційними інвесторами та допомагає ефективно обґрунтовувати цілі для реалізації контролінгу.

2.3. Збалансована система оцінних індикаторів як інструмент управління бізнесом

Традиційно системи контролінгу будуються на фінансових індикаторах. Початково більшість з них були засновані на моделі показників «Рентабельність капіталу» (ROI model), запропонованій Дюпоном на початку XX ст. Ця модель фінансових індикаторів добре працює доти, поки вони охоплюють більшість робіт зі створення вартості. Але в міру того, як капітал дедалі більше інвестується в технології, в удосконалення характеристик і взаємозв'язків, що не можуть бути оцінені в традиційній фінансовій моделі, ця структура втрачає ефективність. Організації використовують системи оцінних індикаторів не тільки тому, що вони дають можливість сфокусуватися на короткострокових фінансових результатах, а й тому, що вони ідентифікують вартість нематеріальних активів і конкурентних переваг. Не можуть бути оцінені з використанням фінансових показників, наприклад, такі характеристики, як якість сервісу, підвищення лояльності до торговельної марки тощо.

В останні роки в закордонній економічній літературі почастишала критика традиційних фінансових показників, джерелом яких є система бухгалтерського обліку і фінансової звітності як основи для прийняття управлінських рішень. Ця критика спрямована на ретроспективний (історичний) характер цих показників, що значно зменшує їхню цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень. Неодноразово було помічено, що керівники часто відмовляються вкладати кошти в довгостроковий розвиток підприємства, оскільки це погіршує поточні результати діяльності. Звичайно, така практика не може забезпечити підприємству довгострокове зростання і стабільність. Незважаючи на те, що ідеї стратегічного управління вже тридцять років де-

далі активніше проникають у практику корпоративного менеджменту, управлінські рішення традиційно базуються переважно на фінансових показниках, а не на нефінансових (немонетарних), хоча останні менш штучні і не менш важливі.

Протягом 70—90-х років ряд дослідників намагалися вирішити цю проблему. Ще у 1975 р. Стівен Керр, підбиваючи підсумки діяльності багатьох компаній, дійшов висновку про необхідність існування багатьох систем виміру результатів господарсько-фінансової діяльності для різних цілей, але ближче всіх до її розв'язання підійшли американці Р. С. Каплан і Д.П.Нортон. У 1990 році вони досліджували системи виміру результатів діяльності 12 великих компаній, що прагнули розширити свої вимірювальні системи через залучення до них показників нефінансового характеру, тому що це надало б їм можливість розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Результати проведених досліджень привели до появи концепції збалансованої системи показників — Balanced Scorecard (BSC).

Таким чином, передумовою появи BSC було прагнення керівництва компаній до посилення управлінської функції за рахунок органічного поєднання інтересів різних груп — акціонерів, споживачів, партнерів, кредиторів. Для того щоб реалізувати таку багатовекторну політику управління великим бізнесом, потрібно мати комплексну систему стратегічних цілей і ключових показників, а також добре організовану і збалансовану систему стратегічного виміру.

Система BSC призначена дати відповіді на чотири найважливіші запитання (рис. 2.7):

- 1) як фірму оцінюють клієнти (аспект клієнта)?
- 2) які процеси можуть забезпечити фірмі виняткові конкурентні переваги (внутрішньогосподарський аспект)?
- 3) яким чином можна досягти подальшого поліпшення стану фірми (аспект інновацій і навчання)?
- 4) як оцінюють підприємство акціонери (фінансовий аспект)?

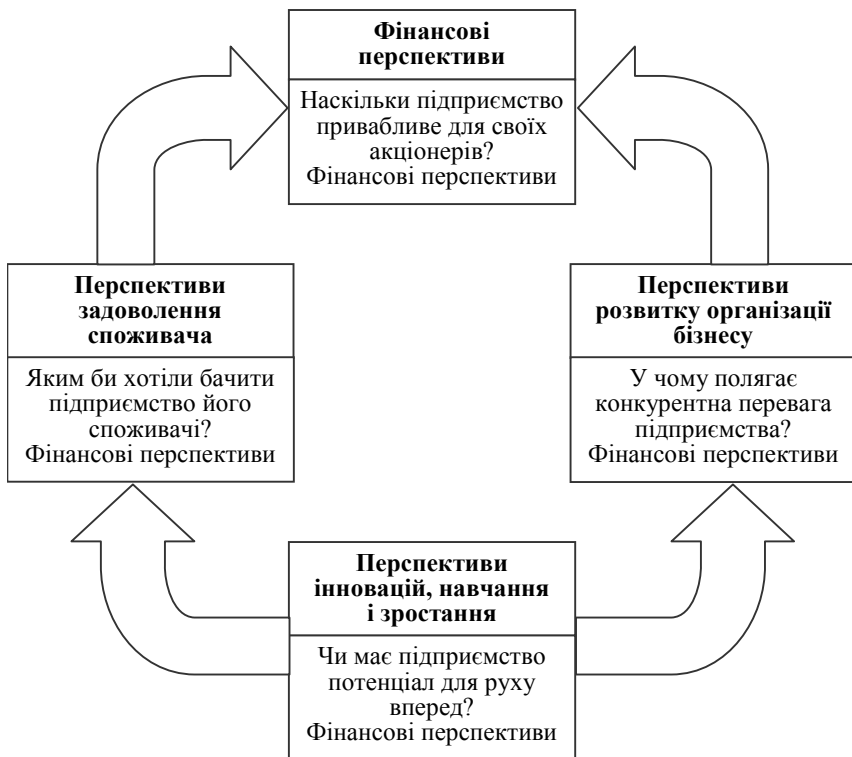


Рис. 2.7. Збалансована система ринкових показників Нортон і Каплана

Концепція BSC вигідно відрізняється від інших концепцій тим, що фінансові і нефінансові індикатори інтегруються з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між результатуючими показниками і ключовими чинниками, під впливом яких вони формуються.

У збалансованій системі варто розрізняти показники, що вимірюють досягнуті результати, і показники, які відображають процеси, котрі забезпечують досягнення цих результатів. Обидві категорії показників мають бути взаємопов'язані між собою, тому що для одержання перших (наприклад, деякого рівня продуктивності) потрібно реалізувати другі (наприклад, досягти необхідного завантаження виробничих потужностей).

BSC охоплює в основному стратегічно важливі напрями, а оперативні (діагностичні) зіставлення фактичних і планових показників залишаються предметом уваги інших інформаційних

підсистем, хоча насправді провести між ними межу досить складно.

У процесі застосування BSC перетворилася на широку управлінську систему. Багато вчених бачать у ній структуру всього процесу операційного управління або організаційну структуру, що надає змогу розширити можливості виміру, оцінки і контролю на рівні стратегічного й операційного управління фірмою. Традиційна структура BSC може досить легко модифікуватися, але вона має один істотний недолік: у ній фактично відсутній кінцевий орієнтир, тобто базовий показник, за яким вимірюється успішність реалізації стратегії й ефективність функціонування фірми.

Основним недоліком показників, використовуваних у практиці управління компанією, є їхнє грошове вираження, що не дає можливості розкрити ряд важливих аспектів роботи. Система оцінкових індикаторів являє собою інструмент, який націлює підприємство на стратегію довгострокового успіху. Через визначення найбільш важливих цілей (на які організація має зосередити свої ресурси й увагу), цей інструмент пропонує структуру для «стратегічної» управлінської системи, що організовує ресурси, інформацію й управлінські процеси. Кожний елемент у цій управлінській системі пов'язаний із суттю бізнесу: залученням споживача, диференціюванням пропонованих компанією товарів і послуг за нематеріальними характеристиками, збільшенням вартості бренду.

Оцінкові індикатори допомагають управляти створенням вартості компанії. Вони надають можливість перевірити, чи досягнуті поставлені цілі, чи задоволені потреби клієнта, чи контролюються процеси усередині організації, чи необхідні удосконалення в організації бізнесу і де саме. Збалансована система показників дає змогу компаніям оцінювати свої фінансові результати, паралельно простежуючи операційні показники, що є генераторами майбутніх грошових потоків. Використовуючи BSC, компанія встановлює цілі удосконалювання своїх бізнес-процесів, взаємопов'язані зі стратегічними цілями розвитку.

Вибір оцінних індикаторів визначається параметрами, що характеризують ключові бізнес-процеси компанії. Під бізнес-процесом у цьому контексті розуміється потік роботи, що переходить від одного працівника або структурного підрозділу до іншого.

Бізнес-процеси компанії можуть бути оцінені за допомогою показників результативності (ступінь задоволення суб'єктів, що перебувають на виході процесу) й ефективності (часу виконання

процесу). Система оцінних індикаторів (табл. 2.4) формується на основі таких принципів:

- показники мають бути прив'язані до стратегічних цілей діяльності;
- показники мають бути прості і зрозумілі учасникам бізнес-процесу;
- метою застосування показників не може бути покарання або матеріальне заохочення працівників.

Таблиця 2.4

СИСТЕМА ПАРАМЕТРІВ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ

Бізнес-процес	Клієнт процесу	Показник результативності	Показник ефективності
Виробництво продукції	Збут продукції	Рівень обслуговування споживачів	Тривалість виробничого циклу. Тривалість і вартість переналаджень устаткування. Оборотність готової продукції і незавершеного виробництва. Частка бракованої продукції
	Ідентифікація потреб споживачів	Відповідність характеристик продукції очікуванням споживачів	
Маркетинг і збут	Споживач	Частка ринку. Зростання продажу, %. Популярність марки. Рівень обслуговування клієнтів. Терміни продажу	Частка витрат на маркетинг. Рентабельність каналів розподілу. Рентабельність продукції. Помилки при реалізації продукції, %
	Виробництво	Коректність прогнозу продажу	Помилки при надходженні заявок на виробництво, %
	Управління фінансами		Оборотність дебіторської заборгованості. Помилки при надходженні документації, %

Управління матеріально-технічним забезпеченням	Виробництво	Кількість відмовлень в обслуговуванні клієнтів унаслідок помилки служби МТЗ	Оборотність виробничих запасів. Розмір страхового запасу
--	-------------	---	---

Як правило, оцінні індикатори визначаються насамперед для критичних бізнес-процесів. Зі сказаного вище випливає, що збалансована система показників є інструментом, який уможливорює повномасштабне ув'язування стратегії підприємства з оперативним бізнесом; крім того, нова система дає можливість приймати цілком об'єктивні рішення у сфері розподілу ресурсів.

BSC має ряд сильних сторін. Передусім вона допомагає вирішувати стратегічні завдання всіх рівнів, починаючи з реалізації корпоративної стратегії і закінчуючи реалізацією завдань функціональних стратегій. Наприклад, одне з завдань управління персоналом — мотивація — може бути вирішена через побудову системи преміювання за конкретними результатами діяльності.

Методику побудови BSC можна подати у вигляді шести кроків (рис. 2.8).

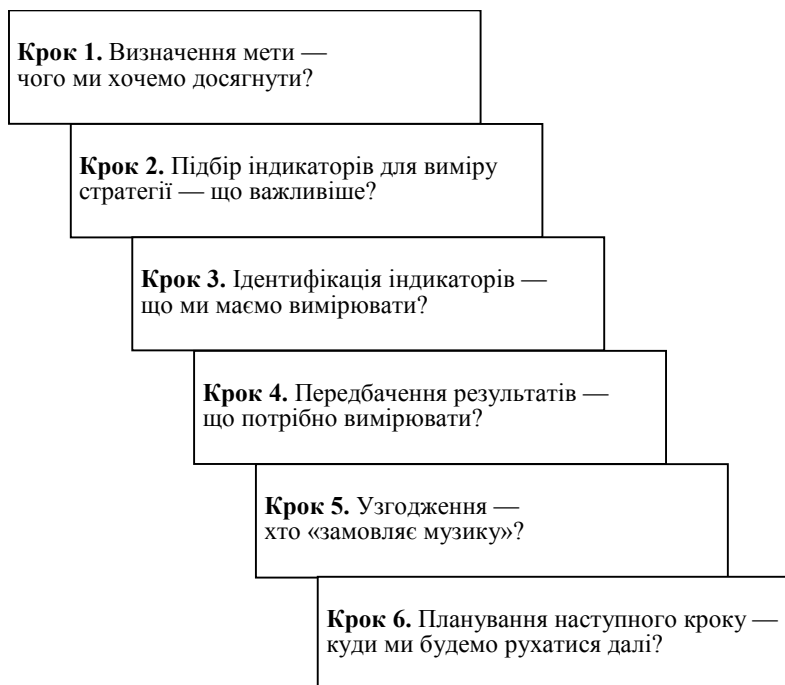


Рис. 2.8. Схема шести крокової методології побудови системи BSC

Будуючи систему оцінних показників, слід дотримуватися кількох умов. По-перше, необхідна наявність розвинутих комунікаційних зв'язків і системи зобов'язань. По-друге, культура і філософія компанії мають бути схвалені менеджерами і враховані при побудові системи. І, нарешті, створювана система повинна бути ув'язана зі стратегією компанії. Правильно встановлені і погоджені цілі сприяють як підвищенню умотивованості працівників, так і загальному успіхові заходу (рис.2.9).

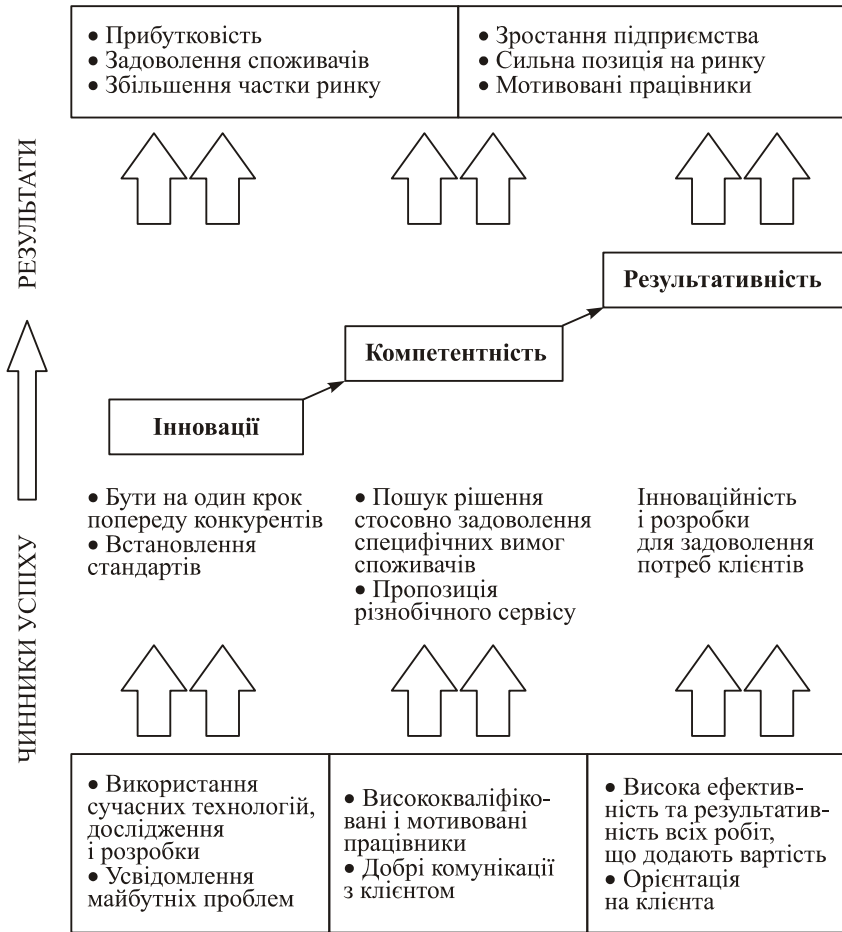


Рис. 2.9. Чинники, що визначають успіх підприємства

Модель, подано на рис. 2.9, демонструє зв'язок системи індикаторів зі стратегією і визначає важливі елементи, необхідні для досягнення корпоративних цілей. Ядро філософії моделі — сильний комунікаційний зв'язок, що існує між зовнішніми споживачами, маркетингом, виробництвом, дослідженнями і розробками. На всіх рівнях організації існує розуміння того, що нововведення, компетентність і результативність впливають на згаданий вище тристоронній комунікаційний зв'язок (рис. 2.10).

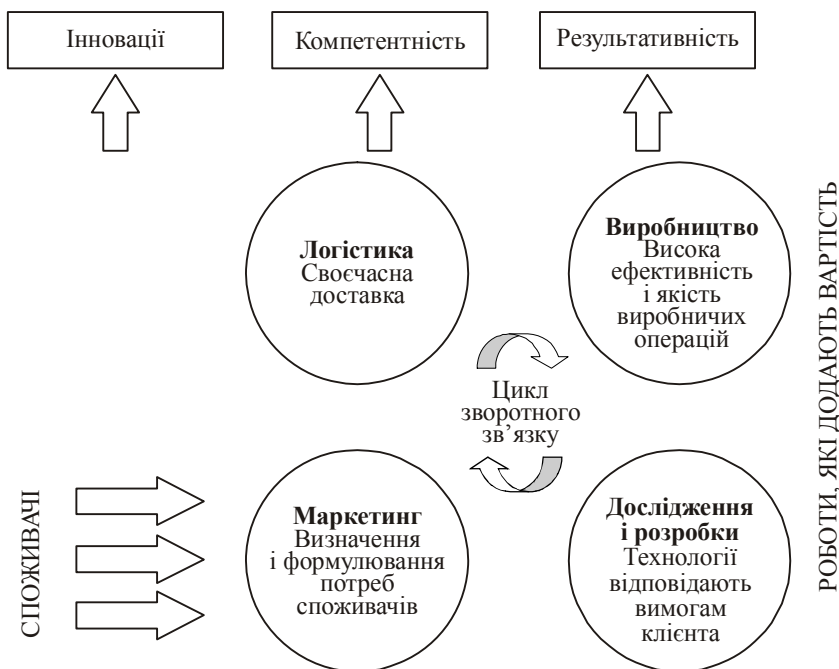


Рис. 2.10. Схема створення доданої вартості для споживача

Через фокусування на тих аспектах бізнесу, що створюють вартість для споживача, оцінки і переосмислення філософії компанії й об'єднання всього переліченого в систему оцінкових індикаторів, підприємство може здобути ефективний інструмент для «зниження» стратегії на рівень цілей, гарантуючи при цьому наявність взаємозв'язку між ними.

Один із варіантів системи оцінних індикаторів показаний на рис.2.11.

Фінансові результати	
Цілі	Індикатори
➤ Виживання ➤ Сприяння груповим результатам	➤ Ліквідність ➤ Грошові потоки ➤ Продажі ➤ Прибутковість ➤ Зростання продажів

	➤ Зростання частки ринку
--	--------------------------

Компетентність		Інновації		Результативність	
Цілі	Індикатори	Цілі	Індикатори	Цілі	Індикатори
➤ Технологічна компетентність ➤ Компетентність працівників	➤ Кількість продажів зі спеціальними рішеннями для споживачів ➤ Кваліфікація працівників ➤ Час навчання працівників	➤ Встановлення ринкових стандартів ➤ Бути на один крок попереду норми	➤ Кількість продуктів, атестованих і прийнятих ринком ➤ Кількість певних специфічних потреб	➤ Ефективність внутрішніх процесів ➤ Задоволення споживача	➤ Вартість і результати виробництва і транспортування продукції ➤ Кількість повернутої продукції

Рис. 2.11. Показники BSC

Питання для самоперевірки



1. У чому сутність та специфічні риси концепції управління результативністю?
2. Яке значення має концепція управління результативністю для контролінгу?
3. Як взаємопов'язані концепції управління вартістю бізнесу і контролінгу?
4. Які сучасні підходи до виміру ринкової вартості бізнесу?
5. Які переваги та недоліки мають окремі методи визначення ринкової вартості?
6. У чому сутність збалансованої системи індикаторів ведення бізнесу?
7. Яке значення впровадження збалансованої системи індикаторів ведення бізнесу для контролінгу?

8. Як взаємопов'язані аспекти впровадження контролінгу, управління вартістю бізнесу та збалансованої системи індикаторів ведення бізнесу?



УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТ-НІСТЬ

3.1. Сутність та еволюція управлінського обліку

Необхідність поліпшення інформаційного забезпечення управління підприємством за умов нестабільного та динамічного конкурентного ринкового середовища в середині XX століття привела до формування в економічно розвинутих країнах світу системи управлінського обліку, призначеної для збирання, вимірювання, оцінювання, інтерпретації та передавання економічної інформації менеджерам різних рівнів управління. Вона мала на меті планування, аналіз і контролювання виробничих витрат, доходів і фінансових результатів підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень.

З розвитком управлінського обліку було сформульовано його основні концепції, моделі та методи, зокрема, методи обліку й калькулювання нормативних витрат, змінних витрат, систему обліку й контролю витрат за центрами відповідальності тощо. Позитивною тенденцією стало перенесення акцентів з методів обліку, розподілу та калькулювання виробничих витрат на методи їх управлінського аналізу для розробки альтернативних управлінських рішень за допомогою процедур контролінгу. Практичне застосування розроблених методів обліку, калькулювання, нормування та бюджетування виробничих витрат і диференціального аналізу облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень дало змогу точніше визначати й оцінювати витрати та фінансові результати під час здійснення окремих господарських операцій і процесів на підприємстві.

Управлінський облік — це загальноприйнятий у світовій практиці метод забезпечення менеджерів інформацією, орієнтованою на прийняття рішень. Тому він необхідний усім компаніям, незалежно від їхнього розміру, галузі і фінансової стійкості. Бізнес-модель компанії відіграє роль тільки при виборі конкретних методів або засобів автоматизації.

Практична реалізація управлінського обліку є основою для розв'язання ряду завдань управління підприємством, які передбачають:

- оперативне збирання (моніторинг) інформації в рамках діючої на підприємстві інформаційної системи;
- аналіз поточного фінансового стану порівняно з плановими характеристиками за обраною номенклатурою показників;
- надання інформації керівництву для підготовки оперативних і довготермінових рішень;
- адаптивне фінансове планування діяльності підприємства.

Одна з найважливіших і найпоширеніших причин недостатньо успішного розвитку компанії часто полягає в тому, що її керівники просто не знають, який з видів діяльності або відділів найбільш прибутковий і, що найважливіше, чому. Питання про те, чи створювати управлінську (внутрішню) бухгалтерію підприємства, вирішує адміністрація фірми.

Система управлінського обліку не є суто фінансовою, а охоплює всі структурні підрозділи. Не можна створювати окрему систему управлінського обліку на базі однієї тільки бухгалтерії, а необхідно поступово забезпечити інформаційну підтримку всього циклу управління компанією.

Управлінський облік містить збір і обробку даних про різні сторони діяльності компанії: від натуральних виробничих показників до збору думок працівників про саму компанію, прогнозування і моделювання майбутнього стану компанії, генерацію необхідних показників, що надають можливість простежувати близькість компанії до намічених планів.

Можна виділити три основні рівні споживачів управлінського обліку: корпоративний рівень (акціонери, інвестори), топ-менеджмент і середня ланка (функціональні служби і підрозділи). Для кожного рівня формується специфічний набір показників і особливий режим представлення.

За сучасних умов управлінський облік через свої функції виступає як основний інформаційний фундамент управління внутрішньою діяльністю підприємства, його стратегією і тактикою. Основне його призначення полягає у підготовці інформації для прийняття оперативних і прогнозованих управлінських рішень.

Оскільки вузловий момент управлінського аналізу — це зіставлення витрат і доходів, то найбільш важливими для управлінського обліку стають операції управління витратами, управління доходами й управління результатами через вплив як на витрати, так і на доходи.

Предметом управлінського обліку є виробнича і комерційна діяльність організації в цілому та її окремих структурних підрозділів у процесі всього циклу управління. Господарські операції

виняткового фінансового характеру (операції з цінними паперами, орендні та лізингові операції тощо), як правило, виходять за рамки предмету управлінського обліку. Зміст предмету розкривається його об'єктами. Об'єктами управлінського обліку насамперед є витрати (поточні та капітальні) і доходи організації та її окремих структурних підрозділів — центрів відповідальності; внутрішнє ціноутворення, що припускає використання трансферних цін; бюджетування і система внутрішньої звітності. Об'єкти управлінського обліку відбиваються через сукупність прийомів і способів, що становлять основу управлінського обліку.

Система управлінського обліку складається зі значної кількості процедур, що змінюються залежно від цілей управління. Облік допомагає менеджерам: а) управляти процесами, за які на них покладена відповідальність; б) координувати ці процеси в організації в цілому.

За допомогою управлінського обліку формується інформація для виконання таких трьох основних цілей:

- складання періодичної внутрішньої звітності для прийняття управлінських рішень; вона забезпечує інформацією рішення, що приймаються з певним ступенем регулярності;

- складання нерегулярних (спеціальних) звітів для управлінських рішень; у них формується інформація для забезпечення рішень у ситуаціях, що виникають без визначеної періодичності або являють собою прецедент;

- складання зовнішньої звітності, призначеної для інвесторів, органів державної влади й інших користувачів; у ряді випадків інформація, отримана від зовнішньої звітності, може використовуватися менеджерами сторонніх організацій для прийняття рішень, наприклад керівництвом потенційного постачальника для ухвалення рішення про ризик продажу в кредит, а не за готівку.

Інформація для кожної з розглянутих основних цілей може бути сформована в системі обліку і представлена різними способами. Ідеальна база даних складається з численних деталізованих мікрокомплектів інформації для забезпечення значної кількості завдань.

Зазначимо дві головні особливості управлінського обліку — орієнтація на користувача інформації й оперативність надання даних. Орієнтація на користувача інформації — визначеного менеджера організації — характеризує сутність управлінського обліку. При цьому потреби менеджерів в інформації для прийняття рішень і контролю будуть залежати, по-перше, від функціональної сфери, в якій вони спеціалізуються, по-друге, від їхнього місця в організаційній структурі підприємства. У зв'язку з цим сис-

тема управлінського обліку в конкретній організації побудується різними способами, що враховують цю специфіку (рис. 3.1). Наприклад, це може бути комплексна інформаційна система, що забезпечує менеджерів на всіх рівнях управління необхідною інформацією про стан кожної з основних функціональних сфер, таких як виробництво, продажі, фінанси тощо. Разом із тим це може бути і локальна система, що формує дані для певного кола менеджерів (наприклад, система показників діяльності служби головного інженера) або в межах функціональної сфери (наприклад, оперативний облік виробництва або фінансових показників діяльності).

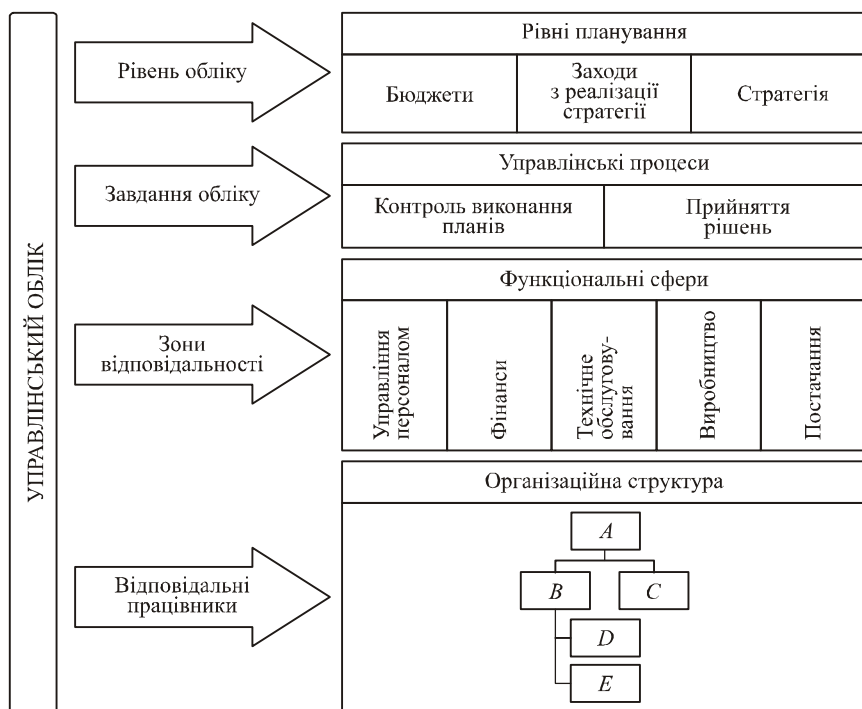


Рис. 3.1. Схема формування специфічної структури управлінського обліку

Однак управлінський облік — це скоріше підхід до організації інформаційної системи підприємства, орієнтованої на користувача, ніж яка-небудь універсальна методика. Система управлінського обліку може не стикатися з бухгалтерією і не оперувати фінансовими

показниками. Рішення про конфігурацію системи управлінського обліку приймає керівник організації, виходячи з потреб в інформації для управління і наявних ресурсів, що можуть бути використані для побудови внутрішньої інформаційної системи (рис. 3.2).

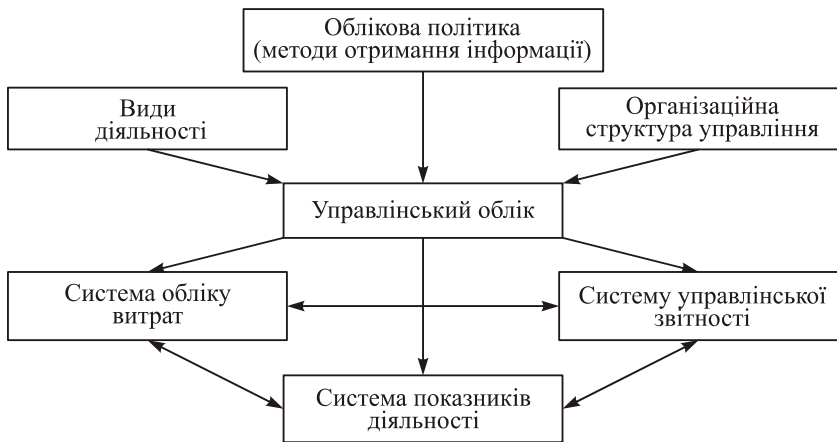


Рис. 3.2. Схема генерації інформаційних даних управлінського обліку

Друга особливість управлінського обліку — оперативність — зумовлена тим, що інформація для прийняття рішень і контролю буде корисна тільки в тому випадку, коли вона вчасно передається користувачам. При побудові складних систем управлінського обліку, що охоплюють усі рівні управління, вимога оперативності диктує необхідність автоматизації облікових процедур, оскільки ручна обробка даних неспроможна забезпечити своєчасність одержання інформації.

Працездатна система управлінського обліку обов'язково має містити такі основні елементи:

- центри (зони) відповідальності;
- контрольовані показники;
- первинні документи управлінського обліку;
- облікові реєстри для угруповання даних;
- форми управлінської звітності;
- облікові процедури збору, обробки й надання інформації користувачам.

Система управлінського обліку складається з модулів:

- управлінської звітності;

- управління витратами;
- бюджетування (фінансового планування).

Елементами цієї системи є:

- облік і управління витратами;
- аналіз і управління рухом матеріальних і грошових ресурсів;
- розробка оцінних і порівняльних індикаторів діяльності;
- планування оперативної виробничої, фінансової й інвестиційної діяльності підприємств (бюджетування).

Коло користувачів відповідної інформації — питання дискусійне. Одні експерти вважають, що вся інформація, накопичувана й оброблювана поза державною системою бухгалтерського обліку, є управлінською незалежно від того, кому вона надається. Інші ототожнюють управлінський облік із внутрішньою бухгалтерією, що створюється за рішенням адміністрації підприємств, виключаючи тим самим з кола користувачів відповідної інформації акціонерів і кредиторів. Єдине, з чим згодні усі — це суто конфіденційний характер облікових даних, що являють собою комерційну таємницю. Особливо з огляду на те, що у вітчизняній практиці управлінський облік тісно пов'язаний з неофіційною бухгалтерією, оскільки дає можливість власникам і топ-менеджерам оцінювати реальний фінансовий стан компанії (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

ВІДМІННОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВІД ПОДАТКОВОГО

Критерії	Управлінський облік	Податковий облік
Обов'язковість ведення	За рішенням керівництва	Обов'язково
Користувачі	Внутрішні	Зовнішні
Наявність загальноприйнятих і законодавчо закріплених стандартів	Немає	Є
Відповідність облікових даних інформаційним потребам користувачів	Повне	Для фіскальних органів — повне, для внутрішніх користувачів — часткове
Точність облікових даних	Частково можуть мати орієнтовний характер	Точні, але не завжди відповідають дійсності

Періодичність	Установлюється топ-менеджментом	Задана нормативно
Ступінь деталізації	Інформація може бути задана до необхідного й економічно доцільного рівня	Обмежена
Часовий характер даних	Містить ретроспективну і прогнозовану інформацію	Містить ретроспективну інформацію

В Україні елементи управлінського обліку наявні на підприємствах у прихованому вигляді і не виділені з загальної системи обліку бухгалтерського.

Він має давати керівникові відповіді на питання про реальні доходи і реальні витрати його фірми, про суму реально заробленого прибутку, про загальну суму майна компанії, склад цього майна, капітал власників фірми у кожний конкретний момент часу. Усього цього не може «сказати» «біла» бухгалтерська звітність — папери, котрі щокварталу і щомісяця розвозить головний бухгалтер по різних фондах і інспекціях.

Перше завдання управлінського обліку — збір фінансової інформації та підготовка звітності для менеджерів і власників.

Аналіз фінансової інформації, переклад її з економічної мови мовою, зрозумілою вищим менеджерам, — друге завдання системи управлінського обліку.

Третім завданням управлінського обліку (про який керівники говорять частіше, ніж про аналіз) є фінансове планування. Повсякденною мовою менеджерів це звучить як «постановка системи бюджетування».

Четверте завдання управлінського обліку — контроль, тобто порівняння отриманих результатів з тим, що планувалося одержати для подальшого пошуку резервів поліпшення результатів.

Бюджетування дає продукт і базу для реального контролю. З завершенням планового періоду підприємство може порівняти реальний прибуток із плановими цифрами, обчислити різницю і, якщо вона досить велика, з'ясувати причини відхилення. Відтак менеджери мають врахувати їх на майбутнє або змінити щось у своїй роботі, щоб зменшити вплив цих причин.

Інформація управлінського обліку звичайно являє собою комерційну таємницю підприємства, не підлягає публікації. Адміністрація фірми самостійно встановлює склад, терміни і періодич-

ність подання внутрішньої — управлінської — звітності. Ця облікова система мало регламентується законодавством.

Для того щоб управлінську інформацію можна було ефективно використовувати, вона має відповідати деяким визначеним критеріям (табл. 3.2).

Управлінський облік може бути оперативним і стратегічним. Щоб їх розмежувати, скористаємося методом виключення. Уся попередньо накопичена в компанії інформація, що використовується для розробки довгострокових планів, є стратегічною. Тобто, якщо якихось даних бракує, необхідно створити форму внутрішньої звітності для їхнього збору. Інша облікова інформація, за визначенням, належить до оперативного рівня.

Таблиця 3.2

ВИМОГИ ДО ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

Вимога	Зміст
Стислість	Інформація має бути чіткою, не містити нічого зайвого
Точність	Користувач має бути упевнений, що інформація не містить помилок або пропусків. В інформації не може бути будь-яких підтасувань
Оперативність	Інформація має бути готова на той час, коли вона необхідна
Порівнянність	Інформація має бути порівнянною за часом і по відділах/підрозділах
Доцільність	Інформація має підходити для тієї мети, для якої вона приготовлена
Рентабельність	Підготовка інформації має коштувати не більше, ніж вигоди від її використання
Нетенденційність	Інформація має бути приготовлена і надана таким чином, щоби вона не була упередженою
Адресність	Інформація має бути доведена до відповідального виконавця; при цьому слід дотримуватися конфіденційності

Управлінський облік може бути оперативним і стратегічним. Щоб їх розмежувати, скористаємося методом виключення. Уся попередньо накопичена в компанії інформація, що використовується для розробки довгострокових планів, є стратегічною. Тобто, якщо якихось даних бракує, необхідно створити форму внутрішньої звітності для їхнього збору. Інша облікова інформація, за визначенням, належить до оперативного рівня.

Набір показників для стратегічного управління має бути базовим для простоти розрахунку і важливості для всієї системи інших показників. До основних показників можна віднести:

- прибуток;
- рентабельність капіталу;
- частка на ринку;
- обсяг реалізації продукції;
- оборотність;
- співвідношення основних і позикових коштів підприємства;
- співвідношення основних і оборотних коштів підприємства;
- інші показники.

Економічна логіка показує, що базові показники стратегічного управління жорстко націлюють підприємство на досягнення кінцевих цілей бізнесу, залишаючи широкий простір для конкретного вибору шляху досягнення цієї мети.

Стратегічне управління вимагає регулярного збору й аналізу інформації про стан базових показників — стратегічного управлінського обліку. Така характеристика облікової системи підкреслює її націленість на рішення проблем бізнесу в цілому, відбиває специфічний «базовий» характер набору економічних показників, визначає особливого споживача облікової інформації.

Кінцевими користувачами облікової інформації стратегічного характеру є дві групи споживачів: власник і топ-менеджмент. Регулярна інформація в системі стратегічного обліку надає змогу в кінцевому наборі простих параметрів виразити цілі як бізнесу (капіталу), так і виробничої (комерційної) діяльності підприємства — і привести до загального знаменника вираження інтересів власника підприємства і топ-менеджменту.

Однак для цього формати системи планів і звітів, джерело яких — облікова інформація — мають бути ідентичні. Тому в системі вибору планових показників ключова проблема — можливість збору фактичних даних. Так, у реальному втіленні рішенням завдання стратегічного планування стає рішення завдання стратегічного обліку.

Упровадження на підприємстві концепції стратегічного обліку може принципово зламати сформовану систему планування й оцінки виконання планів, привести до реорганізації управління та істотних змін облікової системи. При цьому сама послідовність здійснення таких змін, якщо керівництво підприємства керується ідеологією первинності стратегічного обліку, має свої особливості.

Сформована практика реформування управлінського обліку заснована на первісному базовому описі оперативних бізнес-процесів,

виходячи з яких будується вся система представлення діяльності підприємства у формі економічних показників для керівників усіх рівнів.

Отже, показники управлінського обліку — це форма, в якій:

- власник капіталу ставить завдання виконавчому директору;
- виконавчий директор представляє діяльність підприємства як комерційної структури.

Іншими словами, будь-яка стратегія дістає можливість оцінки її реалізації в роботі підприємства. А практичну основу коригування оперативної діяльності з виконання стратегії створює організація управлінського обліку.

3.2. Управлінська звітність

Система управлінського обліку має видавати топ-менеджерам та іншим користувачам інформацію в наочній і функціональній формі. Для цього створюється спеціальна внутріфірмова звітність.

Управлінська звітність відрізняється від фінансової і податкової тим, що вона більш докладна і включає як фактичні, так і прогнозовані показники. При цьому вони можуть бути не тільки грошовими, а й натуральними, трудовими або взагалі являти собою якісні оцінки. Структура і зміст управлінської звітності визначаються інформаційними потребами користувачів. Прикладами таких форм є звіт про продажі в натуральному і грошовому вираженні, у розрізі окремих покупців і каналів розподілу; звіт про запаси готової продукції, про незавершене виробництво, про вироблену продукцію, про запаси матеріалів і комплектуючих, про закупівлі, про бартерні угоди, про дебіторську заборгованість (зокрема прострочену), про кредиторську заборгованість (грошові кошти), звіт про рух грошових коштів (від операційної діяльності й у цілому), різні бюджети. На будь-якому підприємстві такі документи у тому або іншому вигляді існують. Проблема їх адаптації до цілей контролінгу полягає насамперед у тому, щоб поставити процедуру їхньої розробки на регулярну основу, зробити форми, котрі використовуються, інформативними, зручними, такими, що легко розробляються, і достовірними.

Управлінські звіти підбивають підсумки всіх операцій та охоплюють всі основні види господарської діяльності. Система управлінської звітності не звільняє керівництво від прийняття рішень, але допомагає приймати їх своєчасно та грамотно.

Спрощена схема діяльності підприємства може мати такий вигляд:



Рис. 3.3. Варіант представлення підприємства для цілей побудови моделі управлінського обліку

Господарська діяльність вимагає і постачає значну кількість даних (рис. 3.4).

	Постачання	Виробництво	Продажі
Основні дані, необхідні для ведення бізнесу	Постачальники	Виробничі потужності	Ринок продукції
	Потреби в матеріалах	Потреби в матеріалах	Покупці
	Рівень матеріальних запасів	Потреби в робочій силі	Запаси готової продукції
	Розміщені замовлення на матеріали		Незавершене виробництво
	Кредиторська заборгованість		Дебіторська заборгованість

Рис. 3.4. Спрощена схема формування облікових даних

Займаючись своєю основною діяльністю, підприємство реєструє всі операції у зведеннях (або журналах обліку) господарської діяльності. Через рівні проміжки часу (щоденно, щотижнево, щомісячно) зі зведень господарської діяльності за напрямками формуються звіти, в яких показується конкретна інформація, що відноситься до цього напрямку.

Регулярно (щоденно, щотижнево, щомісячно) складаються зведені звіти для вищого керівництва, у які включається конкретна інформація про звіти господарської діяльності за обраними напрямками (рис. 3.5).

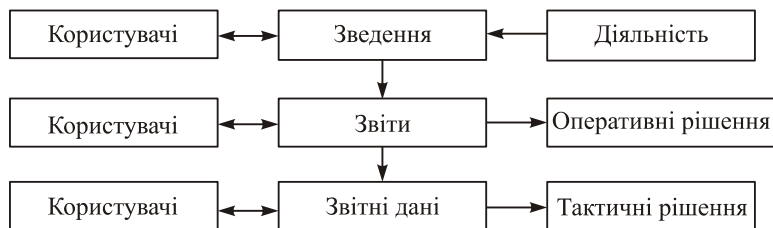


Рис. 3.5. Схема структури процесу управлінської звітності

Коли звіти готові, їх можна направляти декільком керівникам для того, щоб вони ефективніше управляли своїми ділянками роботи (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

ПРИКЛАД РОЗПОДІЛУ КОРИСТУВАЧІВ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА ТЕРМІНАМИ

№ з/п	Назва звіту	Користувач	Періодичність		
			Щоденно	Щотижнево	Щомісячно
1	Звіт про продажі	Начальник відділу збуту	×		
		Генеральний директор			×
2	Звіт про запаси готової продукції	Зав. складом	×		
		Начальник відділу збуту		×	
		Генеральний директор			×
3	Звіт про незавершене ви-	Головний інженер	×		

	робництво	Начальник відділу збуту		×	
		Начальник постачання		×	
		Генеральний директор			×
4	Звіт про вироблену продукцію	Головний інженер	×		
		Начальник відділу збуту		×	
		Начальник постачання		×	
		Генеральний директор			×
5	Звіт про наявність сировини і комплектуючих	Зав. складом	×		
		Начальник постачання		×	
		Генеральний директор			×
6	Звіт про закупівлі	Начальник постачання	×		
		Генеральний директор			×
7	Звіт про дебіторську заборгованість	Начальник відділу збуту	×		
		Бухгалтерія/Фінансовий відділ		×	
		Генеральний директор		×	
8	Звіт про кредиторську заборгованість	Начальник постачання	×		
		Бухгалтерія/Фінансовий відділ		×	
		Генеральний директор		×	
9	Звіт про рух грошових коштів	Начальник відділу збуту	×		
		Бухгалтерія/Фінансовий відділ		×	
		Генеральний директор		×	

Стандартна система управлінської звітності може застосовуватися на будь-яких підприємствах, проте на великих має бути комп'ютеризована. Вона покликана охопити всі основні види діяльності, маючи на увазі можливість використання на всіх підприємствах, додає новий вимір даних у зведеннях, не змінюючи при цьому сутність існуючої системи, яка застосовується для цілей податкової звітності. Для забезпечення ефективності систему слід адаптувати під конкретні потреби підприємства (рис. 3.6 і 3.7).

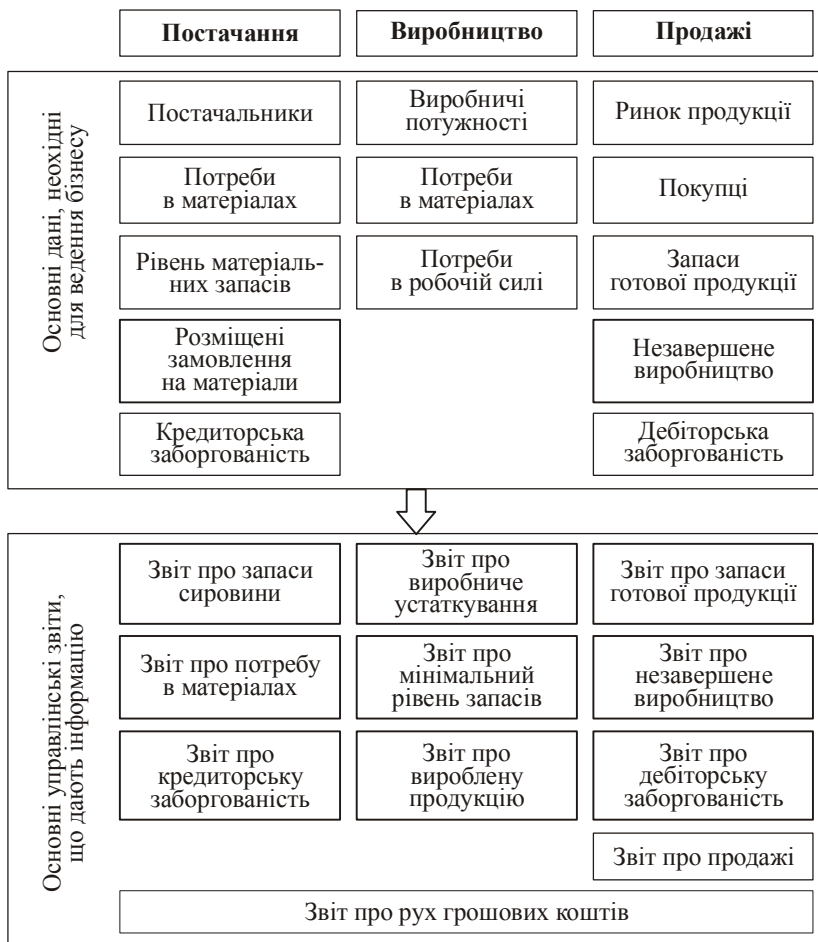


Рис. 3.6. Логіка перетворення інформаційних даних в управлінську звітність

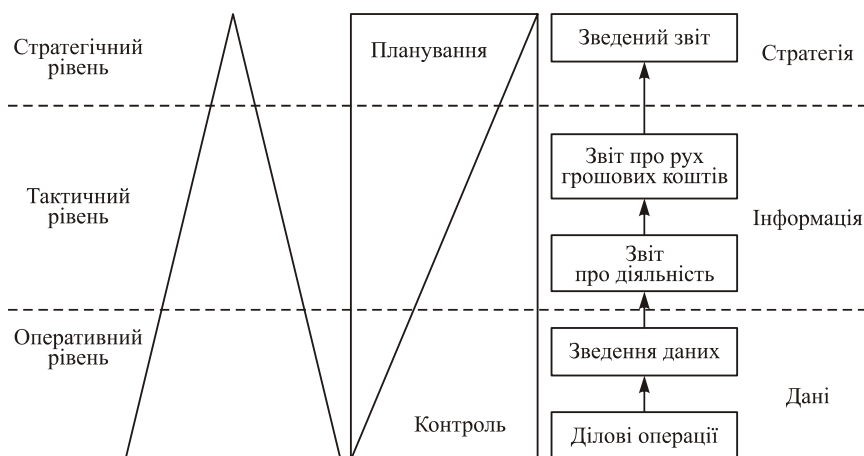


Рис. 3.7. Схема формування інформаційних даних за рівнями управління

3.3. Упровадження систем управлінського обліку та звітності

Постановка управлінського обліку в організації має бути ініційована вищим керівництвом, що попередньо усвідомить свої потреби в одержанні інформації для управління. Для побудови управлінського обліку доцільно створити робочу групу на чолі з керівником зі значним авторитетом усередині організації, при цьому йому надаються широкі повноваження в частині отримання необхідної інформації від підрозділів. Як правило, процес формалізації потреб і постановки управлінського обліку відбувається за участі зовнішніх консультантів, що також входять до складу робочої групи.

У процесі постановки управлінського обліку в організації необхідно вирішити такі завдання:

- визначення функціональних сфер, у яких передбачається побудова або реструктуризація управлінського обліку;
- виявлення елементів наявного в організації внутрішнього обліку в рамках виділених функціональних сфер і оцінка їхньої адекватності реальним господарським процесам, а також інформаційним потребам менеджменту;
- розробка концепції управлінського обліку в організації і плану заходів щодо його побудови;

- розробка структури зон відповідальності менеджерів;
- визначення основних елементів системи управлінського обліку та їхня регламентація;
- упровадження системи управлінського обліку в організації і консультаційний супровід цього процесу.

Найважливішою вимогою для ефективного функціонування системи управлінського обліку в організації є її регламентне забезпечення. У процесі постановки управлінського обліку зазвичай розробляється Положення про управлінський облік і звітність, в якому мають відображатися:

- цілі і завдання системи управлінського обліку, базові принципи її побудови, основні поняття;
- опис структури центрів відповідальності;
- склад контрольованих показників за центрами відповідальності й алгоритм їхнього визначення;
- форми первинних і звітних документів;
- процедури підготовки й обробки первинних документів;
- графік документообігу управлінського обліку.

Після завершення підготовки регламентів починається етап упровадження системи управлінського обліку. Упровадження припускає навчання працівників; апробацію процедур управлінського обліку на реальних даних одного облікового циклу за участі розроблювачів; коректування регламентів за результатами їхнього спробного використання; затвердження регламентів; адаптація наявних або впровадження нових систем автоматизації.

У постановці управлінського обліку є дві основні складові:

перша — це комплекс завдань: як упроводити систему управлінського обліку в компанії, хто буде виконувати облікові функції, коли мають з'являтися управлінські звіти;

друга — безпосередньо самі фінансові технології: складання фінансових і операційних управлінських звітів, методи групування й оцінки управлінських даних, аналіз даних, принципи відображення поточних операцій в управлінському плані рахунків.

Процес упровадження системи управлінського обліку може бути успішний за дотримання трьох умов: наявність фахівців, активна роль вищого керівництва компанії, наявність спеціальних ресурсів, виділених для цього завдання.

Необхідність поетапного впровадження управлінського обліку насамперед пов'язана з недостатньою кваліфікацією у фінансових питаннях керівників усіх рівнів у пересічній компанії.

Загальна логіка дій упровадження управлінського обліку має такий вигляд:

- визначення стратегічних цілей;
- діагностика існуючого стану обліку у відповідних сферах, вибір об'єктів і методів обліку;
- виявлення інформаційних потреб менеджерів;
- визначення переліку форм управлінської звітності і періодичності її складання;
- визначення «маршрутів» руху інформації усередині фірми;
- розподіл обов'язків між задіяними в процесі впровадження працівниками.

Створення нормально функціонуючої системи управлінського обліку вимагає від одного до півтора року і має проводитися в чотири етапи (табл. 3.4).

Першим етапом є постановка системи збору повної і достовірної фінансової інформації з компанії в цілому. Логіка дій проста. Перш ніж планувати майбутнє, треба вміти аналізувати поточний стан, оцінювати наявні можливості й обмеження. Для повноцінного аналізу потрібна повна і достовірна інформація. Перш ніж займатися впровадженням управлінського обліку, необхідно визначити цілі і завдання, для рішення яких упроваджується система.

На другому етапі треба продовжувати удосконалювати збір інформації і підготовку звітів. Тепер система управлінського обліку має готувати звіти про фінансові результати кожного відділу, визначати, у скільки обходиться утримання одного робочого місця, розраховувати повну собівартість за основними товарами.

Третій етап — це створення системи бюджетування в компанії. Цей етап можна вважати завершеним, коли можна буде планувати бюджет на квартал з відхиленням прибутку в межах 20—25 відсотків. Це вимагає не менше шести — дев'яти місяців. На цьому етапі дуже важливо ефективно організувати підбиття підсумків виконання бюджетів. Проте ця процедура не повинна як основне завдання мати на меті покарання за невиконання встановлених нормативів.

На третьому етапі продовжують розвивати підготовку звітності й аналіз. На цьому етапі управлінський облік уже повинен оперативного надавати всю інформацію, необхідну для оцінки основних рішень, прийнятих менеджерами в повсякденній роботі: про ціни закупівлі і продаж, про асортимент товарів і послуг, про складські запаси, про рекламу тощо.

Таблиця 3.4

ЕТАПИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОМПАНІЇ

Функціональні сфери	I етап	II етап	III етап	IV етап
Облік і контроль	Регулярно одержувати достовірну інформацію про: • залишки товару на складі; • дебіторську заборгованість; • кредиторську заборгованість; • розміри основних статей витрат; • фінансовий результат компанії у цілому; • русі грошових коштів	Регулярно одержувати достовірну інформацію про фінансовий результат компанії в розрізі підрозділів і груп товарів	• Розробити систему ключових фінансових нормативів. • Регулярно одержувати інформацію про зовнішні фінансові показники	Регулярно одержувати достовірну інформацію про: • величину відхилення фактичних показників від нормативів; • причини відхилень, що перевищують критичні значення
Аналіз		Підготовляти за звітний період оцінку: • динаміки абсолютних показників; • оборотності запасів; • рентабельності обороту; • зміни структури витрат	Підготовляти оцінку: • фінансового стану компанії; • варіантів оперативних управлінських рішень; • варіантів рішень з короткострокового інвестування	Підготовляти оцінку варіантів довгострокових інвестиційних рішень

Планування			Регулярно підготувати Генеральний бюджет компанії. Упровадити систему бізнес-планування	Розробити фінансову стратегію компанії
------------	--	--	---	--

До аналізу включається не тільки внутрішня фінансова інформація, а й зовнішні показники: дані про основних конкурентів і в цілому по галузі, інфляція, прогноз курсів валют, з якими працює підприємство, банківські процентні ставки тощо. Створюється система внутрішніх фінансових нормативів: швидкість обороту запасів на складі, середній період товарного кредитування клієнтів, мінімальна рентабельність, прибутковість активів і ін. Фінансове планування будується так, аби дотримувалися ці нормативи.

Четвертий етап — це вже перехід від фінансової «арифметики» до «початків алгебри». Менеджери уже вільно почуваються в основних фінансових термінах, сходу вміють читати звіти, аналізувати їх, планувати економіку своїх служб і рух грошей, пов'язаний з їхнім функціонуванням. Такій команді до снаги перейти до розробки довгострокової фінансової стратегії, оцінки довгострокових інвестиційних рішень, бізнес-планування.

Система управлінського обліку не повинна бути замкнена у середині фінансового блоку підприємства. Вона має охоплювати всі підрозділи. До неї включені працівники і менеджери різних служб: спочатку вносять свою частину інформації в систему управлінського обліку й одержують з неї те, що потрібно їм для роботи.

Відтак необхідно зробити «фотографію робочого дня» процесів отримання й обробки інформації, тобто визначити, яким чином управлінський облік на підприємстві здійснюється в даний час. Зробити опис бізнес-процесів, зобразити організаційну та фінансову структури, уточнити кількість підрозділів і функціональних обов'язків, закріплених за кожним із них. З'ясувати, як відбувається регламент передачі даних: хто, в які терміни, в яких обсягах і кому має надавати інформацію.

Процес підготовки управлінської звітності також можна представити у вигляді такої послідовності дій:

- визначаються джерела даних і збирається необхідна інформація;

- інформація групується за однорідними ознаками — якщо облік ведеться тільки у вартісних показниках — за рахунками управлінського обліку, якщо ні, то за регістрами управлінського обліку (наприклад, функції менеджменту, функції забезпечення тощо);

- вибираються критерії для оцінки й оцінюються дані (за МСФО, наприклад, ресурси можна оцінювати декількома способами: за фактичною, амортизаційною та поточною вартістю);

- на основі отриманої інформації складається звіт.

Після цього порівнюється існуюча система управлінського обліку з тими результатами, що підприємство хотіло б бачити в остаточному підсумку, і можна визначити найслабші місця та що треба змінити, щоб домогтися потрібного ефекту.

Особливості проведення перетворень:

- ✓ Усі необхідні зміни фіксуються документально: прописуються регламенти з вказівкою обсягів і термінів надання інформації і визначенням відповідальних і міри відповідальності в кожному підрозділі за підготовку інформації. Крім цього, призначити відповідального за управління всією системою управлінського обліку (старший менеджер усіх секторів + загальне керівництво).

- ✓ Оцінюються наявні ресурси: необхідний персонал, рівень його підготовки, надійність; офісні приміщення, засоби комунікації, технічні засоби підготовки і розподілу звітів.

- ✓ Складається сітковий графік з докладним описом усіх необхідних дій і термінів, до яких вони мають бути виконані.

- ✓ Готується докладний бюджет внутрішніх і зовнішніх витрат.

- ✓ Починається виконання плану — спочатку з наказу та усного розпорядження старших керівників.

- ✓ Контролюється хід роботи, в разі необхідності вносяться зміни.

Практична реалізація управлінського обліку є основою для рішення ряду завдань управління підприємством, що передбачають:

- моніторинг (оперативний збір) інформації в рамках діючої на підприємстві внутрішньої інформаційної системи;

- аналіз поточного фінансового стану в зіставленні з планованими характеристиками за обраною номенклатурою показників;

- надання інформації керівництву для підготовки оперативних і довгострокових рішень;

- фінансове планування діяльності підприємства.

Організація системи управлінського обліку передбачає:

- формування структури доходів і витрат за рівнями надання інформації, планування й аналізу показників діяльності з виділенням характеристик для надання керівництву на кожному рівні управління;

- класифікацію статей доходів і витрат з аналізом надання їх згідно із існуючим станом і номенклатурою для визначення показників, що забезпечують аналіз фінансової діяльності й управління;

- узгодження, затвердження і розвиток класифікатора рахунків і їхньої кореспонденції.

Система управлінського обліку припускає вибір системи показників, на підставі яких відбувається оцінка результатів діяльності поточного стану, планування напрямів розвитку.

Можна виділити п'ять основних типів побудови взаємозалежних оціночних показників для підприємства в цілому і його підрозділів:

- Вибір основного показника, що задовольняв би цілі управління. Як такий показник можуть виступати операційний прибуток, маржинальний дохід, рентабельність тощо. Комплексна оцінка діяльності не зводиться до оцінки одного показника. Постає необхідність у використанні узагальнених показників.

- Фіксація методів обчислення складових показників, зокрема, використання різних ознак і методів групування витрат.

- Визначення часового моменту обчислення показника.

- Класифікація підрозділів на центри відповідальності і вироблення стандартів вимог для їхньої оцінки.

- Визначення періодичності звітів і довідкових зведень.

Принципи формування системи показників, а також результати конкретного вибору такої системи, регламентованої внутрішніми нормативними документами, визначають вимоги до структурування облікових даних. Багатогранність аналізу і наявність пов'язаних, але різних показників зумовлюють необхідність у багатоаспектній системі управлінського обліку, що дає можливість оперативно налаштовуватися на регламентовані запити користувача.

Якщо під управлінським обліком розуміти систему організації, збору й агрегування облікових даних, спрямовану на рішення конкретного управлінського завдання, тоді, ґрунтуючись на цьому визначенні, створення системи управлінського обліку може бути представлене у вигляді трьох етапів, на кожному з яких вирішуються специфічні завдання.

Перший етап — формування управлінського рішення облікового завдання або аналіз і опис існуючого рішення. На цьому етапі необхідно визначити:

- управлінське завдання і його рішення (управлінське);
- дані, що потрібні для його рішення, система зі збору і правила документообігу;
- результати, що планується досягти, при цьому призначаються відповідальні за досягнення зазначених результатів і відповідна система управлінської звітності, планування результатів діяльності.

Наведені завдання, можуть бути розбиті на окремі стадії. Наприклад, після визначення необхідних облікових даних неможливо одразу змінити форми існуючих документів так, щоб забезпечити одержання цих даних. Тоді визначення системи документообігу для підтримки управлінського завдання може бути виділене в окремий крок, тісно пов'язаний з аналізом використовуваних програм, що не змінює логіки рішення завдання в цілому.

Другий етап — ув'язування прийнятих рішень з наявними управлінськими рішеннями, обліковою політикою й обліковою бухгалтерською практикою і вже існуючими обліковими технологіями. Цей етап перебуває на стику двох елементів системи управлінського обліку — організації і збору даних. З одного боку, організація даних наявних систем обліку може бути використана під час формування управлінського обліку, з іншого боку — вимоги управлінського обліку часто-густо приводять до зміни в існуючих структурних даних. Могуть змінюватися і вимоги до системи збору даних, наприклад, піддатися переглядові періодичність, обсяг і адреси надання звітних форм.

На цьому етапі варто погодити отримані на першому етапі результати з вимогами бухгалтерського, фінансового і податкового обліку.

Третій етап — упровадження облікових технологій. На цьому етапі здійснюється реалізація прийнятих рішень. Важливо підтримати процес постановки управлінського обліку організаційно-адміністративними заходами. Необхідно офіційно покласти відповідальність за збір і аналіз даних на відповідальних осіб і тим самим завершити формування системи збору управлінських даних, розробити посадові інструкції для виконавців, затвердити форми документів і правила документообігу, що разом зі звітною

й аналітичною формами й утворить систему агрегованих облікових даних.

Таким чином, система управлінського обліку — це система управлінської звітності, що являє собою сукупність показників оцінки витрат, собівартості і формування фінансових результатів для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Проблеми, що можуть виникати у разі впровадження управлінського обліку:

- Недовикористання потенціалу управлінського обліку. Створюючи системи управлінського обліку, компанії кидаються в крайнощі. «Дочки» транснаціональних компаній вибирають облікові реєстри виходячи з загалькорпоративних стандартів, орієнтуючися на вимоги «материнських» структур до періодичної звітності, і практично ігнорують оперативні дані. Монолітні підприємства, навпаки, не бажають ускладнювати собі життя й в основному роблять наголос на обліку витрат і калькулюванні собівартості.

- Неправильна оцінка інформаційних потреб користувачів облікових даних. Дуже часто при автоматизації управлінського обліку спектр функцій спеціалізованих програмних модулів обумовлюється головними бухгалтерами без урахування думок керівників інших структурних підрозділів. Унаслідок цього управлінська та фінансова облікові підсистеми часто дублюють одна одну, а необхідної для прийняття рішень інформації, як і раніше, немає.

- Опір керівників середньої ланки. Добре «підігнана» система управлінського обліку дає можливість жорстко контролювати й оцінювати роботу окремих менеджерів, що навряд чи буде їм до смаку.

- Саботаж може мати форму свідомого перекручування своїх інформаційних потреб чи й самої наданої інформації.

- Необхідність постійної адаптації системи. Компанії властиво змінювати свою структуру і стратегію з часом, тому система управлінського обліку має підлаштовуватися під ці зміни. «Свої» працівники далеко не завжди можуть це зробити, а сторонні консультанти коштують дорого.

- Брак ресурсів (кваліфікованого персоналу, грошей, часу, матеріальної бази). Упровадження системи управлінського обліку — трудомісткий, тривалий і в більшості випадків дорогий процес, тому що попередньо необхідно зробити інжиніринг (реінжиніринг) бізнес-процесів.

➤ Недосконалість застосовуваних методів або їхня невідповідність бізнес-моделі компанії. Мають місце проблеми методичного характеру, пов'язані з розподілом витрат.

➤ Відсутність стандартних рішень. Не існує стандартних систем управлінського обліку, застосованих для всіх без винятку підприємств. У будь-якому разі цю систему необхідно адаптувати до конкретних умов залежно від галузі, масштабу діяльності, стану наявної системи внутріфірмової звітності тощо.

➤ Надмірна віра в можливості автоматизації. Застосування програмних продуктів для накопичення й обробки управлінської інформації створює небезпечну ілюзію, що ефективна система управлінського обліку вже побудована.

Питання для самоперевірки



1. Як взаємопов'язані категорії управлінського обліку й управлінської звітності?

2. Які інформаційні джерела управлінського обліку?

3. Які передумови впровадження управлінського обліку та звітності?

4. Чим викликана необхідність впровадження на підприємствах управлінського обліку та звітності?

5. Яке значення управлінського обліку та звітності для ефективно функціонуючої системи контролінгу?

6. Які дії необхідно виконати для впровадження управлінського обліку?

7. Які проблеми можуть виникнути у процесі впровадження управлінського обліку?

8. Які етапи можливо виділити при створенні системи управлінського обліку?



ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

4.1. Витрати як основний об'єкт управлінського обліку: сутність, класифікація

Характерними рисами сучасного підприємницького середовища є його складність, багатогранність, динамізм, зростаючий рівень конкуренції та глобалізації. Забезпечення ефективності підприємницької діяльності за таких умов потребує постійного вдосконалення методів і техніки управління бізнесом.

Одна з найскладніших проблем для підприємницьких структур полягає в управлінні витратами. Саме від рівня й динаміки витрат залежать фінансові результати діяльності окремих підприємств та їх структурних підрозділів. Управління витратами виступає інструментом досягнення високого економічного результату на підприємстві і не зводиться лише до зниження їх абсолютної величини. Воно включає всі елементи управління з урахуванням особливостей витрат, а також їх порівняння з досягнутими результатами (виробничими, економічними, технічними і соціальними), що дає можливість оцінити ефективність роботи підприємства.

У процесі господарювання на підприємстві виникають витрати використаних виробничих запасів (сировини, матеріалів, робіт, послуг), оплати праці працівників, здійснених соціальних заходів, компенсації зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Витрати підприємства на рівні виробничих структурних підрозділів втілюються у формі виробничої собівартості продукції.

Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, завдяки чому зросте конкурентоспроможність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємств.

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

Об'єктом витрат є предмет або сегмент (напряму) діяльності підприємства, що вимагає окремого вимірювання пов'язаних із ним витрат. Об'єкти витрат можуть бути як конкретними (вироблений продукт, надана послуга), так і досить абстрактними (витрати на впровадження нової продукції, виправлення виробничих помилок), що об'єднуюватимуть як види витрат (сировина, праця тощо), так і місця їх виникнення та обліку (виробництво, НДДКР, збут тощо).

Метою управління витратами є досягнення намічених результатів діяльності підприємства найбільш економічно ефективним способом.

Завдання управління витратами в рамках контролінгу:

- визначення витрат підприємства та правильна їх класифікація відповідно до цілей і особливостей його діяльності;
- аналіз різних систем і методів калькулювання, що можуть бути запроваджені підприємством і відображатимуть характер його діяльності;
- визначення критеріїв доцільності застосування того чи іншого методу калькулювання, враховуючи цілі здійснення витрат;
- визначення витрат, які є релевантними для прийняття управлінських рішень, обґрунтування необхідності прийняття того чи іншого альтернативного управлінського рішення (зокрема за умов обмеженості ресурсів); вирішення питань ціноутворення;
- аналіз витрат на забезпечення якості, захист навколишнього середовища і визначення головних заходів щодо зниження витрат для підвищення ефективності бізнес-процесів підприємства;
- організація управління за центрами відповідальності: розподіл витрат, аналіз та консолідація бюджетів, звітності (релевантна інформація для цілей управління), визначення центрів відповідальності;
- інформаційна підтримка менеджменту в сфері управління витратами;
- запровадження (удосконалення) системи управління витратами і розробка програми щодо оптимізації витрат компанії.

Основними принципами управління витратами є:

— в управлінні витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дає змогу втручатись у виробничий процес і оптимізувати його;

— основним принципом управління витратами є відповідність системи обліку цілям управління;

— критерієм точності при обчисленні собівартості продукції має бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на ту чи іншу продукцію;

— основну увагу слід приділяти розподілу непрямих витрат і визначенню точної фактичної собівартості на прогностичні розрахунки собівартості, складанню обґрунтованих нормативних калькуляцій та організації контролю за їх дотриманням у процесі виробництва;

— виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу допомагає менеджерам оперативно втручатися в хід виробництва і запобігати виробничим витратам, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва і підвищенні його ефективності;

— управління витратами може бути ефективно реалізовано, якщо встановити чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають та їх контролюють. Досягнення цього завдання можливе в умовах обліку витрат за центрами відповідальності.

Облік витрат відображає оцінку майбутнього стану витрат і фінансових результатів, надає можливість керівництву вносити корективи.

Для збереження і покращення загальної прибутковості підприємства керівництво має знати розміри специфічних витрат і прибутків на будь-який момент по окремих видах продукції, по кожному цеху та по інших структурних підрозділах підприємства. Облік витрат дає цю інформацію, допомагає контролювати витрати, встановлюючи критерії ефективності виробництва. Перевірка витрат щотижня або щомісяця надає керівництву інформацію про ефективність діяльності підприємства. Вона показує, на якій ділянці потрібно вжити заходів для того, щоб упорядкувати витрати.

Основні переваги обліку витрат полягають у тому, що він точно відображає, де були здійснені витрати і створює передумови для їх скорочення, а також допомагає керівництву виявляти ті підрозділи, які відповідальні за здійснені витрати.

У цілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем управління витратами. Вимоги управління і функціонування системи контролінгу передбачають вивчення методики визначення витрат діяльності і необхідність розробки для підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності групувань витрат, що застосовуються в обліку.

Облік витрат — відображення витрат підприємства протягом певного періоду, пов'язаних із процесами постачання, виробництва і реалізації в розрізах формування собівартості готової продукції.

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти витратами підприємства й оцінювати його діяльність через визначення фінансових результатів.

Облік витрат необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі здійснюється первинний облік, групування, систематизація інформації, а також калькулювання собівартості продукції.

Завданнями обліку витрат є:

- ✓ скорочення витрат через порівняння фактичних витрат із передбаченими в кошторисі;
- ✓ збалансування виробництва по підрозділах для підтримання рівномірного потоку матеріалів;
- ✓ забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства;
- ✓ розподіл накладних витрат тощо.

Якість облікових даних про витрати оцінюється контролером з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік передбачає створення детальної класифікаційної схеми витрат. Керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Щоб дати відповідь на всі ці питання, необхідно використати економічно обґрунтовану класифікацію витрат. Класифікація витрат — це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

Необхідність класифікації витрат, використання різних методів їх обліку і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу й ефективного управління витратами.

Економічно доцільний підхід до побудови системи обліку витрат — це виділення типових груп рішень (наприклад, контроль за трудовими витратами або використанням матеріалів) і вибір відповідних об'єктів обліку витрат (наприклад, продукція або підрозділ).

В основу наведеної нижче класифікації витрат покладено принцип: відповідність видів витрат функціям управління.

У процесі своєї діяльності підприємство здійснює матеріальні та грошові витрати. Залежно від ролі, яку вони відіграють у процесі відтворення, їх поділяють на три групи:

- ♦ витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства. Це витрати на виробництво або реалізацію продукції, так звані поточні витрати, які відшкодовуються за рахунок виручки від реалізації продукції (послуг);

- ♦ витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю, тобто на розширення та оновлення виробництва. Одноразові витрати на просте та розширене відтворення основних фондів, приріст оборотних коштів та формування додаткової робочої сили для нового виробництва. Джерелами фінансування цих витрат є амортизаційні відрахування, прибуток, емісія цінних паперів, кредити тощо;

- ♦ витрати на соціальний розвиток колективу (соціально-культурні, оздоровчі, житлово-побутові та інші потреби). Ці витрати не пов'язані з процесом виробництва, а тому джерелом їх фінансування є прибуток.

Найбільша частка у загальному обсязі витрат підприємства належить витратам на виробництво.

У рамках контролінгу метою будь-якої класифікації витрат є надання допомоги керівництву в прийнятті правильних, обґрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, які вигоди і витрати вони зумовлюють. Тому сутність процесу класифікації витрат полягає в тому, щоб виділити ту частину витрат, на яку може вплинути керівник.

На рис. 4.1 наведено класифікацію витрат для цілей планування та управління відповідно до функцій та завдань контролінгу.

Контур прийняття управлінських рішень			
Контрольовані витрати	Дійсні витрати Контур планування	Альтернативні витрати Контур планування	Маржинальні витрати
	Постійні витрати Основні витрати	Змінні витрати Виробничі витрати	
Неконтрольовані витрати	Накладні витрати	Невиробничі витрати	Диференційні витрати
	Прямі витрати	Непрямі витрати	
Релевантні витрати		Нерелевантні витрати	

Рис. 4.1. Схема класифікації витрат для цілей планування та управління в рамках контролінгу

На сьогодні практика управління передбачає різні варіанти класифікації витрат відповідно до цільової установки, спрямованості обліку витрат. Споживачі внутрішньої інформації визначають такий напрям обліку, який їм необхідний для забезпечення інформацією з проблеми, що досліджується.

Класифікація витрат для цілей контролінгу в розрізі функцій управління:

- ◆ процес прийняття управлінських рішень: дійсні/альтернативні; релевантні/нерелевантні; продуктивні/непродуктивні; маржинальні/середні/диференційні;
- ◆ процес прогнозування: коротко- та довгострокові;
- ◆ процес планування: заплановані/незаплановані, нормативні, нормовані/ненормовані;
- ◆ процес організації: за місцями і сферами виникнення, функціями діяльності і центрами відповідальності;
- ◆ процес обліку, калькулювання й оцінки собівартості: одноелементні/комплексні, за статтями калькуляції й економічними елементами; постійні/змінні, основні/накладні (в світовій практиці — витрати на продукцію/витрати періоду), прямі/непрямі, поточні/одноразові;

- ◆ процес контролю і регулювання: контрольовані/неконтрольовані, регульовані/нерегульовані;
- ◆ процес стимулювання: обов'язкові/заохочувальні;
- ◆ процес аналізу: фактичні, прогнозні, планові, стандартні; загальні/структурні; повні/часткові.

Важливим моментом в управлінській діяльності є процес прийняття рішень, у ході якого виявляється тактика і стратегія розвитку підприємства. З цією метою витрати підприємства поділяються на дійсні й альтернативні, релевантні та нерелевантні, маржинальні і диференційні, продуктивні та непродуктивні, контрольовані і неконтрольовані.

Для прийняття управлінських рішень важливе значення має їх розподіл на дійсні й альтернативні.

Дійсні — це передбачувані витрати підприємства під час здійснення виробничої та комерційної діяльності. Витрати, які потребують сплати грошей або витрачання інших активів. Витрати ж, зумовлені відмовою від одного управлінського рішення (напрямку дій) на користь іншого, називають **альтернативними**. Вони означають втрачену можливість, коли вибір одного напрямку виключає здійснення іншого. Альтернативні витрати виникають у разі обмеженості ресурсів. Якщо ресурси необмежені, дані витрати дорівнюють нулю.

Залежно від специфіки прийнятих рішень витрати поділяються на релевантні і нерелевантні. **Релевантними** (тобто істотними, вагомими) витратами можна вважати лише ті, які залежать від прийняття розглянутого управлінського рішення. Витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них неможливо. В той же час альтернативні витрати (втрачена можливість) релевантні для прийняття управлінських рішень.

На результати прийняття рішень істотний вплив може мати поділ витрат за *доцільністю витрачання* на продуктивні та непродуктивні.

Продуктивні — передбачені технологією та організацією виробництва. Це виробничі витрати, завдяки яким отримують прибуток від реалізації тих видів продукції, на виробництво яких були спрямовані ці витрати. Обов'язковість виявлення продуктивних витрат зумовлена тим, щоб не допустити проникнення втрат у планування і нормування.

Непродуктивні — не обов'язкові, виникають унаслідок певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо. Це втрати на виробництві. До них належать втрати від браку, простоїв, нестачі і псування товарно-матеріальних цінностей та ін.

Будь-яке підприємство, котре прагне максимізувати свій прибуток, має так організувати своє виробництво, щоб витрати на одиницю виробленої продукції були мінімальні. Отже, і прийняття рішень слід орієнтувати на завдання мінімізації витрат. У розв'язанні цього завдання важливе значення надається процесу прогнозування, в ході якого витрати підприємства розглядаються в короткостро- і довгостроковому періодах.

Прийняті управлінські рішення не можуть бути реалізовані, якщо вони не матимуть безпосереднього зв'язку з процесом планування, в рамках якого передбачувані витрати, пов'язані зі здійсненням виробничої діяльності, розглядаються з точки зору охоплення їх планом. З цією метою витрати підприємства поділяють на плановані і незаплановані.

До **запланованих** відносяться виробничі витрати підприємства, зумовлені його господарською діяльністю і передбачені кошторисом витрат на виробництво. Вони відповідно до норм, нормативів, лімітів і кошторисів включаються в планову собівартість продукції.

Незаплановані — це невиробничі витрати, які не є невідворотними і не зумовлені нормальними умовами господарської діяльності. Ці витрати вважаються прямими втратами і тому в кошторис витрат на виробництво не включаються.

Усі прийняті рішення, спрямовані на ефективне здійснення управлінської діяльності, можуть бути зведені нанівець, якщо на підприємстві не буде функціонувати ефективна система обліку. Цей напрям діяльності несе основну відповідальність за інформаційне забезпечення процесів прийняття і виконання необхідних управлінських рішень. Для здійснення облікових процедур витрати підприємства групуються за складом, економічним змістом, роллю в технологічному процесі виготовлення продукції, відношенням до обсягу виробництва, способом і часом включення в собівартість продукції тощо.

За складом витрати поділяються на одноелементні та комплексні. **Одноелементними** називаються такі витрати, як заробітна плата, амортизація тощо. Ці витрати незалежно від місця їх виникнення і цільового призначення не діляться на різні компоненти.

Комплексними називаються витрати, які складаються з декількох елементів, наприклад, загальновиробничі і загальногосподарські витрати, до складу яких входить заробітна плата відповідного персоналу, амортизація будівель та інші одноелементні витрати.

Групування витрат за калькуляційними статтями допомагає визначити призначення витрат та їх роль, організувати контроль

над витратами, виявити якісні показники господарської діяльності як підприємства в цілому, так і його окремих підрозділів, встановлювати, за якими напрямками необхідно вести пошук шляхів зниження витрат виробництва. На основі цього групування будується аналітичний облік витрат на виробництво, складається планова і фактична калькуляція собівартості окремих видів продукції.

Витрати для цілей обліку класифікуються **за економічними елементами та за статтями калькуляції**.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому вираженні за їхніми видами (це групування дає можливість відповісти на запитання, що витрачено на даний об'єкт).

Статті калькуляції об'єднують ці витрати для визначення собівартості продукції — одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші — за комплексними статтями (включають кілька елементів). При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

Важливе значення у виборі системи обліку і калькулювання має групування витрат щодо обсягу виробництва. За даними ознаками витрати поділяються на постійні та змінні.

До **змінних витрат** належать ті, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням. Це витрати на сировину та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі, технологічне паливо й енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи тощо.

Постійні витрати — це ті, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється. До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Деякі витрати називають **змішаними**, так як містять одночасно змінні і постійні компоненти. Їх іноді називають напівзмінними і напівпостійними витратами.

Напівзмінні витрати — це такі, що змінюються, але не прямо пропорційно.

Напівпостійні витрати змінюються ступінчасто у разі зміни обсягу діяльності.

Поділ витрат на постійні і змінні має велике значення для планування, обліку й аналізу собівартості продукції. Постійні витрати, лишаючись відносно незмінними за абсолютною величи-

ною, у разі зростання виробництва стають важливим чинником зниження собівартості продукції, так як їх величина при цьому **зменшується на одиницю продукції**.

Змінні ж витрати збільшуються прямо пропорційно до зростання виробництва продукції, але, розраховані **на одиницю продукції, являють собою постійну величину**. Економія за цими витратами може бути досягнута за рахунок здійснення організаційно-технічних заходів, які забезпечують зниження їх в розрахунку на одиницю виробленої продукції. Окрім цього, дане групування витрат можна використовувати для аналізу і прогнозування безбитковості виробництва, вибору економічної політики підприємства.

- ◆ Прямі витрати можна безпосередньо пов'язати з конкретним видом продукції (послуг).

- ◆ Ресурси, що витрачаються, як правило, повністю включаються до продукції.

- ◆ Немає проблем щодо нечіткості чи важкості віднесення витрат на продукцію.

Для забезпечення ефективного оперативного управління підприємством, розробки гнучкої цінової політики, а також прийняття ефективних альтернативних управлінських рішень виділяють маржинальні витрати (іноді і середні), а також диференційні. **Маржинальні витрати** здійснюються на виробництво додаткової одиниці продукції. **Диференційні витрати** такі, що становлять різницю між альтернативними рішеннями.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямі витрати можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Це витрати на виробництво окремого виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо), які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

Постійні витрати не залежать від зміни обсягів виробництва, принаймні в коротко- та середньостроковому періоді.

Змінні витрати змінюються відповідно до зміни обсягів виробництва.

У довгостроковому періоді всі витрати є змінними.

Постійні та змінні витрати можуть бути як прямими, так і непрямими.

Непрямі витрати не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. До них належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів про-

дукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, які включають кілька елементів), що відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

♦ Непрямі витрати опосередковано пов'язані з певною продукцією, послугою) і потребують процедур розподілу їх відповідно до певних чинників.

♦ Ресурси, що витрачаються на виробництво, як правило, пов'язані більш ніж з одним видом продукції.

♦ Розподіл витрат потребує певних розрахунків.

За визначенням відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до них належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції. Витрати на виробництво продукції становлять виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Витрати періоду — це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

Важливе значення в управлінні витратами має система контролю, що забезпечує повноту і правильність дій у майбутньому, спрямованих на зниження витрат і зростання ефективності виробництва. Для забезпечення системи контролю за витратами їх поділяють на контрольовані і неконтрольовані.

Контрольовані — це витрати, які піддаються контролю з боку суб'єктів управління. **Неконтрольовані** ж витрати не залежать від діяльності суб'єктів управління. Наприклад, переоцінка основних засобів, що спричинила збільшення сум амортизаційних відрахувань, зміни цін на паливно-енергетичні ресурси тощо. Будуючи системи контролю витрат, необхідно виявити:

- систему підконтрольних показників, склад і рівень їх деталізації;
- строки надання звітності;
- розподіл відповідальності за повноту, своєчасність та достовірність інформації, що міститься у звітах по витратах, тобто «прив'язати» систему контролю до центрів відповідальності на підприємстві.

Для того щоб система контролю витрат була на підприємстві ефективною, необхідно спочатку виділити центри відповідально-

сті, де формуються витрати, класифікувати витрати, а потім скористатися системою управлінського обліку витрат. У результаті керівник підприємства матиме можливість своєчасно виділяти «вузькі місця» в плануванні, формуванні витрат та приймати відповідні управлінські рішення.

Процес управління витратами на підприємстві включає в себе і процес регулювання їх рівня. Для таких цілей витрати поділяються на **регульовані** та **нерегульовані** (табл. 4.1).

За ступенем регулювання витрати поділяються на повністю, частково і слабoreгульовані. Ступінь регулювання витрат залежить від специфіки конкретного підприємства: використовуваної технології; організаційної структури; корпоративної культури та інших чинників. Саме тому універсальної методики класифікації витрат за ступенем регулювання не існує — її можна розробити тільки застосовуючи до конкретного підприємства. Ступінь регулювання витрат буде розрізнятися залежно від таких умов:

- тривалість періоду (у межах тривалого часу з'являється можливість впливати на ті витрати, які в короткому періоді вважаються **нерегульованими**);
- повноважень особи, що приймає рішення (витрати, задані на рівні керівника цеху, можуть виявитися **регульованими** на рівні директора підприємства).

Таблиця 4.1

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЗА МОЖЛИВІСТЮ РЕГУЛЮВАННЯ

Вид витрат	Характеристика	Часовий горизонт	Функціональна сфера	Приклад
Повністю регульовані	Відображають чіткий (функціональний) взаємозв'язок між входом (витрати) і виходом (результатом)	Коротко-строковий період	Виробництво і розподіл продукції	Матеріальні і трудові ресурси (основні матеріали і основна зарплата)
Частково регульовані (довільні)	♦ Відсутній жорсткий причинно-наслідковий зв'язок між входом і виходом (кореляційна залежність). ♦ Виникають періодично (раз на рік, місяць) в результаті прийняття рі-	Середньостроковий період	НДДКР, маркетинг, обслуговування клієнтів	Реклама, розробка нового виду продукції, зарплата начальника цеху

	шення			
Слабо регульовані (задані)	Виникають як результат володіння довгостроковими активами (наприклад, основні засоби, нематеріальні активи)	Довгостроковий період (найбільш тривалий)	Мають місце у всіх функціональних сферах діяльності підприємства	Будівництво нового цеху, оплата послуг аудиторської компанії

Поділ витрат на регульовані і нерегульовані необхідно передбачати в звітах про виконання кошторису по центрах відповідальності. Це допоможе виділити сферу відповідальності кожного менеджера й оцінити його роботу контролю за витратами підрозділу підприємства.

Сучасна система управління на підприємстві не вважається ефективною, якщо вона на перше місце не ставить «людський чинник». Успіх будь-якої виробничої і комерційної діяльності насамперед залежить від старань трудового колективу, професіоналізму суб'єктів управління, їхньої зацікавленості у результаті своєї роботи. Для цього в управлінській діяльності широко використовується система стимулювання. Виходячи з цієї ознаки витрати підприємства поділяються на **обов'язкові**, пов'язані з виконанням основних трудових обов'язків, і на **заохочувальні**, спрямовані на досягнення високих якісних показників.

Процес прийняття управлінських рішень неможливий без ефективної системи економічного аналізу, що дає змогу оцінити досягнені результати діяльності підприємства, виявити внутрішні та зовнішні резерви подальшого його розвитку. Для таких цілей витрати поділяються на фактичні, прогнозні, планові, кошторисні та ін. У ході аналізу досліджується як загальний обсяг витрат, так і окремі його складові елементи та статті, тобто структура.

Дана класифікація витрат для цілей контролінгу в розрізі управлінських функцій допомагає підвищити ефективність управління витратами підприємства, підсилити його аналітичність і можливості виявлення резервів підвищення результативності виробничої та комерційної діяльності. Приклад класифікації витрат, що можуть здійснюватися конкретним підприємством, наведена у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ, ПРАКТИЧНО ЗДІЙСНЮВАНИХ ПІДПРИЄМСТВОМ

Вид витрат	Постійні витрати	Змінні витрати
Прямі витрати	• амортизація обладнання з виробництва основної продукції підприємства • зарплата основних робітників (окрім відрядників) • транспортні витрати • плата за ліцензію	• сировина, матеріали, напівфабрикати • <i>витрати на транспортування готової продукції покупцю</i> • зарплата робітників-підрядників • премії за перевиконання плану виробництва
Непрямі витрати	• амортизація будівлі ідальні • зарплата майстрів цехів • <i>зарплата адміністративного персоналу</i> • опалення цеху • <i>витрати на об'єкти соціальної сфери</i> • <i>зарплата ген. директора</i>	• енерговитрати виробничого обладнання • <i>комісійні торгового агента</i> • <i>витрати на користування мобільним зв'язком</i> • витрати на усунення браку • витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування

* Курсивом виділено не виробничі витрати.

Управління витратами підприємства передбачає дослідження впливу процесів формування витрат на здійснення діяльності, визначення їх тенденцій та закономірностей, кількісної оцінки факторів, що обумовлюють обсяг та рівень витрат підприємства. З цією метою на підприємстві формують інформаційну базу для обліку, аналізу витрат та прийняття управлінських рішень щодо здобутих результатів.

4.2. Моделі калькулювання собівартості продукції

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, необхідно зазначити, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів: перший — облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку їх та розподілу витрат між об'єктами обліку; другий етап — калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції.

Під цим кутом зору методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Тобто під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання.

Методи калькулювання для цілей управлінського контролю передбачають урахування таких моментів.

Метою аналізу витрат минулих років є визначення потенційних покращень для наступного планового періоду завдяки:

- дослідженню *відхилень* між плановими та фактичними витратами;
- виявленню неефективних витрат через *бенчмаркінгові* порівняння;
- визначенню релевантних *витрат на одиницю продукції* для цілей бізнес-планування.

Отже, за умов будь-якої діяльності процес калькулювання передбачає вибір:

- 1 — об'єкта витрат;
- 2 — прямих витрат для простеження до об'єкта витрат;
- 3 — сукупностей непрямих витрат, що підлягають розподілу між об'єктами витрат;
- 4 — бази розподілу для кожної з обраних сукупностей непрямих витрат.

Вибір об'єкта витрат залежить від мети калькулювання. З метою ціноутворення, внутрішньої звітності, рішень щодо асортименту об'єктом витрат звичайно є продукція (товари, роботи, послуги тощо).

Очікувані якості моделей обліку витрат

Прозорість: зазначена вхідна інформація і припущення очевидні та обгрунтовані.

Вірогідність: побудовані на об'єктивній, точній і достовірній інформації.

Чіткість: базуються на загальноприйнятих методах і легкі для розуміння зовнішнім спеціалістам.

Практичність: прийнятний часовий період і рівень витрат на збір та обробку інформації.

Калькулювання продукції (послуг) використовується для:

- ♦ підтримки прийняття рішень щодо ціноутворення, модифікації та розширення асортименту продукції, встановлення рівня беззбиткової ціни;
- ♦ здійснення контролю виробничого процесу і витрат на виробництво продукції (запобігання втратам унаслідок невинуватеного зростання собівартості чи недостатнього рівня їх зниження);
- ♦ бюджетування та прогнозування;
- ♦ складання фінансових та податкових звітів;

♦ розрахунку прибутковості (рентабельності, дохідності) продукції (послуг, робіт).

Отже, наведемо класифікацію методів обліку витрат і калькуляції (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

КЛАСИФІКАЦІЯ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ НА ПРОДУКЦІЮ

Системи калькулювання	• За процесами (зокрема середньозважений метод) • За замовленнями • Операційне калькулювання
Методи калькулювання	• Повних витрат • Змінних витрат • На основі діяльності (ABC); • Стандартних витрат • Інші (допоміжні): цільове, для безперервного вдосконалення, життєвого циклу виробу
Способи калькулювання	• Прямого розрахунку • Сумування витрат • Виключення витрат • Розподілу витрат
Методи (бази) обліку витрат	• Фактичні • Нормативні • Стандартні

Важливою рисою систем управлінського обліку є оперативність обліку витрат. Згідно з цим принципом виділяють облік фактичних (для складання звітної калькуляції) і нормативних витрат (передбачає складання нормативної, планової чи кошторисної калькуляції).

Використовуючи одну із зазначених баз обліку витрат, можна здійснювати калькулювання:

— за замовленнями/за процесами — за періодичністю складання;

— повної собівартості (включаються постійні та змінні, виробничі і невиробничі витрати) чи неповної (обмеженої) собівартості (тобто калькулювання на основі лише змінних витрат) — залежно від повноти охоплення обліком витрат.

Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції мають бути гнучкими, простими у користуванні та допомагати в оперативному порядку здобути необхідну інформацію. При цьому оперативність інформації є важливішою за точність. Точність і оперативність взаємовиключні поняття і перебувають в обернено пропорційній залежності. Враховуючи зазначені та конкретні завдання, які необхідно вирішувати в тій чи іншій ситуації, менеджер сам визначає, яка інформація для нього необхідніша: менш точна й оперативна чи більш точна й отримана значно пізніше встановленого терміну. Тому вибір тієї чи іншої системи залежить від конкретних завдань, які вирішують управлінці в той чи інший момент.

Фактори, що впливають на вибір методу обліку витрат і розрахунку собівартості, наведені нижче у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

ФАКТОРИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ВИБІР МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ І РОЗРАХУНКУ СОБІВАРТОСТІ

Традиційні методи обліку і калькулювання	• обсяги виробництва і складність виробленої (трудомісткість) продукції, відрізняються незначною мірою; • процес калькулювання собівартості не автоматизовано
Сучасні методи (Activity based costing, Direct costing, Target Costing, Kaizen costing тощо)	• обсяги виробництва і складність (трудомісткість) продукції значно відрізняються; • існує формалізований опис бізнес-процесів підприємства; • для калькулювання собівартості використовується спеціалізоване програмне забезпечення

Суть методу обліку фактичних витрат полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за чинними нормами.

♦ облік ведеться лише за фактичними витратами на виробництво продукції (послуг);

♦ проблема полягає в тому, що витрати на виробництво зростають чи зменшуються відповідно до залишків незавершеного виробництва.

Цей метод, як правило, є традиційним та найпоширенішим на вітчизняних підприємствах.

Облік фактичних витрат на виробництві будується на таких принципах: повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського управлінського обліку; облікова реєстрація їх у період виникнення в процесі виробництва; локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння фактичних показників із плановими.

Застосування цього методу дає змогу визначити фактичну собівартість. Проте даний метод має ряд недоліків: унеможливорює оперативний контроль за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат і недоліків в організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошук і мобілізацію внутрішніх виробничих резервів. Усе це зумовлює обмеженість використання даного варіанта обліку для прийняття управлінських рішень, здійснення оперативного управлінського контролю.

Тому більш прогресивними є варіанти обліку **нормативних витрат**, особливо в умовах ринкових відносин та конкуренції.

- ◆ є бажаною альтернативою обліку фактичних витрат, передбачає визначення величини виробничих накладних витрат, віднесених на продукцію;

- ◆ ключовим є попереднє визначення ставки розподілу накладних витрат, що базується на розрахунку загальних річних накладних витрат і бази їх розподілу (наприклад, машиногонини);

- ◆ фактичні витрати прямих матеріалів і прямих витрат на оплату праці так само включаються до залишків незавершеного виробництва, і лише накладні витрати розраховуються відповідно до бази розподілу;

- ◆ ставка розподілу = загальні накладні витрати / база розподілу.

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий за такої організації і методології обліку, за якої причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії коштів розкривається не тільки завдяки наступному вивченню звітних калькуляцій, а й щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод.

Системи калькулювання мають враховувати специфіку організації господарської діяльності підприємства.

Калькулювання — це процес визначення собівартості певного об'єкта витрат. Інформація про собівартість дає змогу вирішувати такі питання: якою має бути ціна виробу (послуги), який процес є найекономічнішим; який напрям діяльності підприємства найбільш привабливий; який підрозділ забезпечує найбільший внесок у прибуток компанії тощо.

Калькулювання за замовленнями (*Job-Order Costing*) — система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат по кожному індивідуальному виробу або по окремій партії виробів. Калькулювання за замовленнями використовується в тих випадках, коли виготовляється складна продукція, що дорого коштує, з тривалим циклом виробництва.

Сфера застосування калькулювання за замовленнями не обмежується промисловим виробництвом, а використовується також і в будівництві, науково-дослідних інститутах, установах охорони здоров'я.

При виборі даного методу калькулювання на виробництві мають виконуватися такі умови:

- кожен зразок чи партія ідентичних зразків готової продукції легко відокремлюється від інших зразків готової продукції;

- кожен зразок чи партія ідентичних зразків готової продукції виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника;

- випускається відносно невелика кількість продукції;

- виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

Основною вимогою калькулювання за замовленнями є точний облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню (роботі) від витрат по інших замовленнях (роботах).

До моменту передачі замовлення всі витрати на нього вважаються незавершеним виробництвом.

Об'єктом обліку витрат та об'єктом калькуляції за цим методом є окреме виробниче замовлення, фактична собівартість якого визначається після його виконання. При цьому під замовленням розуміється заявка клієнта на певну кількість спеціально створених або виготовлених для нього виробів. Вид замовлення визначається договором із замовником, в якому вказується вартість, що сплачується замовником, порядок розрахунків, передачі продукції (робіт, послуг), строк виконання замовлення.

Облік витрат за окремими замовленнями починається з відкриття замовлення. Відкрити замовлення означає заповнити відповідний бланк замовлення (або наряд на виконання замовлення), який знаходиться в бухгалтерії. Залежно від потреб підприємства цей бланк має різний вигляд, однак у будь-якому разі він, як правило, містить таку базову інформацію: тип замовлення; номер замовлення (індивідуальний код), характеристика замовлення (короткий опис робіт з виконання замовлення); виконавець (дільниця, що виконує роботи в рамках замовлення); строк виконання замовлення; місяць, в якому розподіляються витрати на замовлення.

Для обліку витрат за замовленнями бухгалтерія для кожного з них відкриває картку (відомість). У міру проходження замовлення через виробничий процес у картці обліку витрат на замовлення накопичується інформація, отримана з первинних документів (у кожному документі обов'язково зазначається номер замовлення), про прямі матеріальні, трудові та загальновиробничі витрати, пов'язані з його виготовленням. Витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництва щодо всіх замовлень, розподіляються між ними пропорційно до прийнятої на даному підприємстві бази розподілу (кошторисних ставок, заробітної плати виробничих робітників тощо). Тобто картка замовлення є основним обліковим регістром в умовах методу калькулювання за замовленням.

Проте калькулювання за замовленням має певні недоліки, які зумовлені необхідністю:

- щомісячного виявлення вартості незавершеного виробництва, що є доволі складним та громіздким процесом в умовах наявності великої кількості деталей і замовлень в одиничному та дрібносерійному виробництві;

- заповнення великої кількості первинних документів відповідно до шифрів замовлень, які відкриваються за основними видами продукції, капітального ремонту обладнання, за різними замовленнями і послугами, які виконуються на сторону.

Сутність **калькулювання за процесами** полягає в тому, що прямі витрати відображаються в поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. Отже, об'єктом обліку витрат зазвичай є переділ.

Переділ — це частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може бути переданий в наступний переділ

або реалізовуватися на сторону. В результаті послідовного проходження вихідного матеріалу через усі стадії технологічного процесу отримують готову продукцію, тобто на виході з останнього переділу маємо не напівфабрикат, а завершений продукт.

Для калькулювання за процесами необхідно визначити:

- еквівалентну одиницю виробництва;
- виробничі витрати на одиницю (загальні виробничі витрати / кількість еквівалентних одиниць);
- вартість готових одиниць;
- вартість незавершених одиниць (незавершене виробництво).

Калькулювання за процесами застосовується на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів за незмінної технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.

За умов калькулювання за процесами всередині кожного переділу прямі витрати (матеріали та заробітна плата робітників із відрахуваннями на соціальні заходи) обліковують за видами напівфабрикатів або готових виробів, або за групами однорідної продукції (групування проводять за ознакою однорідності сировини та основних матеріалів, а також за складністю обробки). Облік непрямих витрат ведуть по переділах, а всередині кожного переділу розподіляють за видами (групами) продукції пропорційно до обраної бази.

Оскільки виробництва, де застосовують калькулювання за процесами, досить матеріаломісткі, облік організовується таким чином, аби забезпечити контроль за використанням матеріалів у виробництві. Найбільш часто застосовуються баланси вихідної сировини, розрахунок виходу продукту або напівфабрикату, браку, відходів.

Облік витрат на виробництво, використовуючи калькулювання за процесами, може здійснюватись як **напівфабрикатним**, так і **безнапівфабрикатним** способами. Умови застосування того чи іншого варіанта обліку витрат на виробництво встановлюються в галузевих інструкціях. Застосування безнапівфабрикатного або напівфабрикатного варіанта зведеного обліку витрат на виробництво залежить від необхідності визначення собівартості деяких напівфабрикатів, які являють собою незавершену продукцію основного виробництва.

За напівфабрикатного способу собівартість напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх із цеху в цех відображається в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Цей варіант використовується на підприємствах, що реалізують напівфабрикати власного виробництва на сторону, коли бухгалтерії необхідно здійснити зведення витрат на виробництво напівфабрикатів і визначити їхню собівартість.

Перевагою напівфабрикатного варіанта обліку є наявність бухгалтерської інформації про собівартість напівфабрикатів на виході з кожного переділу (вона необхідна для формування ціни при реалізації напівфабрикату на сторону). Крім того, цей метод надає змогу враховувати залишки незавершеного виробництва в місцях його знаходження, контролювати рух напівфабрикатів власного виробництва. При цьому не вимагається одночасна інвентаризація незавершеного виробництва всього підприємства.

За безнапівфабрикатного способу витрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів обліковуються по цехах у розрізі статей витрат. Собівартість напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх з одного структурного підрозділу в інший (з цеху в цех) не визначається. Контроль за рухом напівфабрикатів всередині цеху та між цехами здійснюється бухгалтерією оперативно, в натуральному вираженні, без записів на бухгалтерських рахунках. Витрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів враховуються по цехах у розрізі статей витрат. Додані витрати відображаються по кожному цеху (переділу) окремо.

Безнапівфабрикатний метод простіший і менш трудомісткий, ніж напівфабрикатний. Його основна *перевага* полягає у відсутності будь-яких умовних розрахунків, які розшифровують витрати попередніх цехів та переділів, що підвищує точність калькулювання. Тому з погляду достовірності та точності калькулювання такий варіант калькулювання за процесами кращий.

Безнапівфабрикатний варіант обліку не позбавлений і недоліків. Перший із них полягає в тому, що його використання передбачає інвентаризацію незавершеного виробництва одразу в усіх цехах, оскільки витрати на незавершені продукти обліковуються за місцями їх виготовлення до випуску готової продукції. Інший недолік полягає в тому, що безнапівфабрикатний метод обліку не надає можливості визначити собівартість напівфабрикатів при передачі їх з одного переділу в інший. А це необхідно в тих випадках, коли напівфабрикати власного виробництва реалізуються підприємством на сторону.

Калькулювання за замовленнями на основі нормативного методу обліку витрат. Основним напрямом упорядкованого обліку витрат на виробництво і ведення оперативного обліку на підпри-

ємствах одиничного і дрібносерійного виробництва є впровадження елементів нормативного обліку. Типізація виробничих процесів, інструментів, введення поточних і автоматичних ліній для виготовлення універсальних деталей створює умови для розробки стійких нормативів витрат, організації обліку відхилень і змін норм.

Враховуючи складність розробки на окреме замовлення нормативів, останні можна встановлювати на певні типи виробів або розраховувати нормативи прямих витрат тільки за найважливішими деталями.

Калькулювання за процесами на основі нормативного методу обліку витрат. За даного методу можуть бути використані елементи нормативного методу — систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від чинних (поточних) норм (в окремих галузях — від планової собівартості). У первинних документах і оперативній звітності (за зміну, добу, декаду) відображаються не лише фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії, а й їх витрати за нормами або відповідно до виробничих завдань, що ґрунтуються на них (рецептур, регламентів тощо).

Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії чи додаткових витрат за рахунок недотримання встановленого технологічного процесу, зміни стану витраченої сировини, напівфабрикатів та матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності. Таким чином, використання елементів нормативного методу обліку є основою належного контролю й аналізу витрат сировини, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням та удосконаленням норм.

Для внутрішніх цілей управління в рамках обраної системи калькулювання маючи на меті підвищення точності планування витрат і оптимізації співвідношення ціна—обсяг—витрати може (доповнюватись) додатково вестись за змінними витратами. У табл. 4.5 наведено порівняльну характеристику різних систем калькулювання.

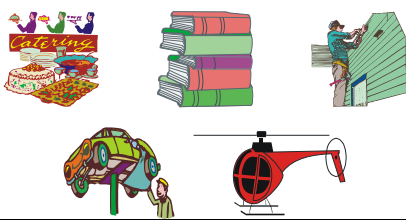
Таблиця 4.5

ПОРІВНЯННЯ СИСТЕМ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗАМОВЛЕННЯМИ, ЗА ПРОЦЕСАМИ Й ОПЕРАЦІЙНОГО КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Калькулювання за замовленнями	Операційне калькулювання	Калькулювання за процесами
♦ одночасно виконується ба-	♦ обробка продукції ведеться	♦ один і той самий продукт

гато різних за характером видів робіт замовлень з різними витратами матеріалів і витратами праці ♦ традиційне (одиничне, дрібносерійне виробництво) ♦ собівартість замовлень різниться ♦ ключовим документом є таблиця розрахунку вартості замовлення ♦ собівартість одиниці продукції визначається для кожного замовлення окремо	партіями, кожна з яких має різну загальну і питому собівартість і може бути оброблена поетапно в кількох підрозділах ♦ серійне виробництво ♦ собівартість партії продукції розраховується аналогічно системі за замовленнями, але одночасно контролюється вартість, додана в підрозділах ♦ являється гібридом систем калькулювання за замовленнями та за процесами	виробляється протягом тривалого періоду часу в значних обсягах, часто проходячи обробку в різних виробничих підрозділах ♦ масове виробництво ♦ перенесення вартості здійснюється за підрозділами ♦ калькулювання собівартості продукції кожного переділу (стадії виробництва) ♦ списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення ♦ ключовим документом є виробничий звіт ♦ враховується вартість, додана до продукту в даному підрозділі
---	---	--

Практика використання систем калькулювання в різних країнах свідчить про те, що більшість компаній багатьох розвинутих країн ведуть облік на основі калькулювання повних витрат.

Хто використовує калькулювання за замовленнями? <i>Сфери використання:</i> кораблебудування, авіаційна промисловість, виробництво меблевої продукції, спеціалізованого обладнання, виробництво фурнітури, консалтингові та юридичні послуги. Калькулювання за замовленнями може використовуватися власником ресторану, виробником гелікоптерів, автомайстернею, будівельною компанією, видавцем книг 	Хто використовує калькулювання за процесами? <i>Сфери використання:</i> виробництво цементу, хімічна, текстильна, харчова, фармацевтична, вугільна промисловість, переробка нафти, виробництво комп'ютерів. Калькулювання за процесами може використовуватися виробником іграшок, автомобілебудівним концерном, виробником пива, виробником товарів для побуту, власником шоколадної фабрики, цукровим заводом 
Хто використовує операційне калькулювання? <i>Сфери використання:</i> виробництво ювелірних виробів, пошиття одягу, взуття, спортивного інвентарю	

Методи калькулювання мають такі характеристики (табл.4.6).

Таблиця 4.6

МЕТОД КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Характеристика	Переваги	Недоліки
<i>Калькулювання за повними витратами</i>		
Передбачає розподіл витрат на прямі та непрямі. Передбачає розподіл всіх витрат, що включаються у собівартість, за видами продукції (розрахунок повної собівартості). Орієнтований на повне покриття всіх витрат і наступну оптимізацію чистого прибутку. Ефективний для прийняття довгострокових управлінських рішень. Забезпечує точний, але трудомісткий і складний контроль. Являє собою основу довгострокової політики у сфері виробництва, матеріально-технічного забезпечення, управління запасами	Надає можливість побачити повну собівартість виробництва продукції. Належним чином враховує важливість постійних витрат, що має важливе значення для довгострокової життєдіяльності підприємства. Є більш прийнятним для аналізу і розробки довгострокової політики ціноутворення, ніж метод обчислення змінних витрат. Звітність відповідає загальноприйнятим стандартам обліку й оподаткування, найбільш поширений на вітчизняних підприємствах	Неможливість проведення аналізу, контролю і планування витрат унаслідок неуваги до характеру поведінки витрат залежно від обсягу діяльності. Втрата об'єктами калькулювання індивідуальності внаслідок використання однакових баз розподілу. Включення до собівартості продукції витрат, прямо не пов'язаних з її виробництвом; як наслідок — викривлення рентабельності окремих видів продукції. У калькуляції ціни від початку передбачено плановий прибуток, тоді як насправді необхідно лише усувати ризик збитків

<i>Калькулювання за змінними витратами</i>		
Передбачає облік конкретних виробничих витрат. Постійні витрати є витратами періоду і не розподіляються на продукцію. Передбачає розподіл витрат на постійні і змінні. Орієнтований на покриття змінних витрат і наступну оптимізацію прибутку (брутто). Ефективний для прийняття короткострокових управлінських рішень. Забезпечує оперативний контроль за рахунок надання сигнальної інформації. Надає змогу здійснювати більш гнучке ціноутворення і встановлювати нижню границю ціни. Являє собою інструмент поточного планування господарської діяльності підприємства	Підхід робить підприємство більш гнучким щодо реагування на зміни, що відбуваються на ринку (сировина і матеріали, ціни на готову продукцію). Складені звіти більшою мірою відповідають інтересам керівників підприємства, оскільки дають змогу приймати поточні рішення і здійснювати оцінку окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів, замовників). Спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення певних виробів. Величина операційного прибутку перебуває у прямій залежності від обсягу реалізації	Занижена собівартість запасів. Звітність підприємства за змінними витратами не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам податкової системи. Складність розподілу витрат на змінні і постійні. Для розподілу витрат на змінні і постійні потрібні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат. Для прийняття стратегічних рішень необхідна інформація про повні витрати підприємства, що потребує додаткових витрат на розподіл постійних накладних витрат

Калькулювання за повними витратами передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат на її виготовлення: виробничих, адміністративних на збут та інших операційних витрат підприємства. Це метод розподілу витрат за «об'єктами витрат» (якими можуть бути як вироби, так і вироб-

ничі процеси, надання послуг, виконання робіт і тощо). Є одним із найпоширеніших технік управлінського обліку, що надає менеджерам інформацію про витрати підприємства, асоційовані з тим чи іншим чи продуктом або процесом.

Прямі витрати відносяться до окремих об'єктів витрат на підставі первинних документів. У системі управлінського обліку непрямі витрати розподіляються за конкретними об'єктами витрат (виробами, процесами, підрозділами тощо) пропорційно до певної бази розподілу (машино-годин, людино-годин, прямої заробітної плати, матеріальних витрат тощо).

Калькулювання за змінними витратами ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні даного методу до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних та неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат. При застосуванні калькулювання змінних витрат не включаються до собівартості, а розглядаються як витрати періоду не тільки операційні витрати (на управління і збут тощо), а й постійні виробничі витрати. Постійні витрати як витрати даного періоду списують з отриманого доходу протягом того періоду, в якому вони були здійснені. Інакше кажучи, до розрахунку операційного прибутку формується показник маржинального доходу компанії, і лише потім, зменшуючи маржинальний дохід компанії на суму постійних витрат, формується фінансовий результат діяльності компанії.

За моделлю змінних витрат існує чотири способи впливу на прибуток: зміна ціни, зміна обсягів продажу, скорочення змінних витрат або скорочення постійних витрат.

Різниця у прибутку (використовуючи калькулювання за повними або змінними витратами) = визначена ставка розподілу постійних накладних витрат $\times$ зміна (зростання/зниження) у запасах продукції.

Якщо запаси *зростають*, тоді більша частина постійних накладних витрат, акумулюється у залишках готової продукції порівняно з їх величиною за умови запланованих обсягів продажу: прибуток за калькулювання повних витрат є більшим, ніж за змінними витратами.

Якщо запаси *зменшуються*, тоді менша частина постійних накладних витрат акумулюється у залишках готової продукції: при-

буток за калькулювання повних витрат є меншим ніж за змінними витратами.

Різновиди калькулювання за змінними витратами:

- ♦ класичний директ-костінг, що передбачає розрахунок лише прямих (основних) витрат, всі з яких — змінні (прямі матеріали і пряма зарплата);

- ♦ метод, заснований на обліку змінних витрат, — враховуються прямі витрати і змінні непрямі витрати;

- ♦ метод, заснований на обліку витрат залежно від використання виробничих потужностей, — враховуються всі змінні витрати і частина постійних витрат, які залежать від коефіцієнта використання виробничих потужностей.

Калькулювання за видами діяльності (*Activity Based Costing*) — метод калькулювання, який передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності, процесами, операціями, а потім розподіл їх між видами продукції (робіт, послуг) виходячи з потреб останніх у відповідних видах діяльності.

За методом Activity Based Costing підприємство розглядається як набір робочих операцій, виробничих процесів (видів діяльності), що споживають ресурси (матеріали, інформацію, устаткування) і зумовлюють який-небудь результат. Усі ресурси, витрачені на робочу операцію, становлять її вартість. Етапи Activity Based Costing:

- ♦ визначення переліку та послідовності видів діяльності (операцій) на підприємстві: Unit Level (чи штучна робота — операції з обробки), Batch Level (пакетна робота — транспортування, налагодження обладнання) і Product Level (продуктова робота — підтримка технічних умов, виробництва, зміни проектної документації), Facility Level (загальногосподарські роботи — управління, експлуатація споруд);

- ♦ виділення змінних витрат (коротко- та довгострокових) і визначення витрат, що залежать і не залежать від обсягів виробництва: *короткострокові змінні витрати* (пов'язані з обсягом), постійні витрати поділяють на *довгострокові змінні витрати* (не пов'язані з обсягом) та *довгострокові постійні витрати*;

- ♦ присвоєння видам діяльності індексів-вимірників вихідного результату — чинників витрат: наприклад, для статті витрат «Постачання» — «Кількість закупівель»;

- ♦ ресурси поділяються на ті, що постачаються в момент споживання та постачаються заздалегідь. До першого виду можна віднести підрядну оплату праці: працівникам платять за ту кількість робочих операцій, що вони вже зробили; до другого — фік-

совану заробітну плату, що обумовлюється заздалегідь і не прив'язана до конкретної кількості завдань;

- ♦ співвіднесення видів діяльностей і ресурсів. «Заробітна плата відділу постачання» включається до вартості робочої операції «Постачання». «Оренда офісних приміщень» має бути розподілена пропорційно споживанню роботами «Постачання», «Виробництво», «Маркетинг» тощо;

- ♦ визначення собівартості продукту як суми спожитих робіт (суми витрат на здійснення операцій, діяльності).

Калькулювання на основі діяльності дає змогу отримати точнішу інформацію про витрати, необхідну для прийняття як поточних, так і стратегічних рішень. Воно є складовою управління на основі діяльності. **Обмеження** методу:

- ♦ зростає обсяг робіт, пов'язаних із калькулюванням собівартості продукції;

- ♦ важко однозначно визначити чинник витрат;

- ♦ калькулювання не є актуальним для підприємств, що виробляють однорідну продукцію й не мають високотехнологічної структури виробництва.

Калькулювання за стандартами (*Standard Costing*) — калькулювання собівартості на основі встановлених нормативів постійних і змінних витрат. Передбачає встановлення стандартної величини витрат і оперативний контроль їх фактичної величини за допомогою визначення й аналізу відхилень.

Стандартні витрати — витрати, необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності. Розробка стандартних витрат, стандартних калькуляцій продукції надає змогу оперативно контролювати у ході виробництва відповідність фактичних витрат запланованим і оперативно усувати причини перевитрат (управління за відхиленнями).

Визначення етапів стандартних витрат на виробі:

- ♦ визначення середньої величини витрат за минулі звітні періоди;

- ♦ якнайменша величина певного виду витрат, досягнута раніше на підприємстві;

- ♦ ідеальні витрати за умов оптимального завантаження потужностей;

- ♦ досяжні витрати за прийнятною величиною доходу.

Стандартні витрати розраховуються до початку процесу виробництва і потім порівнюються з фактичними витратами, а отримана різниця (відхилення) визначається й аналізується. Калькулювання стандартних витрат не являє собою відокремлену

незалежну систему калькулювання й обліку витрат, але використовується у поєднанні з калькулюванням за процесами чи з калькулюванням за замовленнями для підвищення ефективності контролю витрат підприємства (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Взаємозв'язок між основними системами і методами калькулювання

Калькулювання для безперервного вдосконалення (Kaizen Costing) — процес зниження витрат упродовж виробничої стадії життєвого циклу продукції через безупинний пошук поліпшень.

Цільове калькулювання (Target Costing) — стратегія, за якої компанія спершу визначає прийнятну ціну нового виробу та його граничну собівартість, а вже потім проектує сам виріб, реалізація якого забезпечить досягнення певної мети.

Калькулювання життєвого циклу виробу (Life-Cycle Costing) — вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу.

Методи калькулювання нерозривно пов'язані зі способами обчислення собівартості продукції. Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості.

Способи калькулювання доповнюють методи калькулювання і є технічними прийомами розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур. Послідовність та порядок розрахунків у калькулюванні залежить від технології створення продукції, можливостей локалізації витрат за калькуляційними

об'єктами, наявності супутніх і побічних видів продукції та інших обставин.

Існують такі способи калькулювання:

➤ *спосіб накопичення (сумування) витрат* полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкта й одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукцією в цілому, за процесами, переділами. Цей спосіб застосовують у виробництвах неоднорідної продукції, таких як машинобудування, суднобудування, меблева та інші галузі промисловості з індивідуальним асортиментом виробів та послуг;

➤ *спосіб розподілу витрат* застосовується у тих виробництвах, де відсутня супутня продукція, тобто всі продукти, що виробляються, є основними. Використовується у виробництвах комплексної переробки сировини за отримання декількох видів продукції із одного процесу і неможливості прямого обліку витрат по кожному калькуляційному об'єктові, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб досить поширений у хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві;

➤ *спосіб виключення витрат* застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної і супутньої продукції, які виготовляються в одному процесі, та коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. При цьому важливо, щоб була можливість поділу продукції на основну та супутню. Тому в супутньої продукції має бути невелика питома вага в загальному випуску, а основна — чітко виражена. Цей спосіб поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві, виробництвах комплексної переробки сировини тощо. Суть його полягає в тому, що спочатку визначається виробнича собівартість всієї випущеної продукції, а потім з неї вираховується собівартість супутньої продукції. Отримане значення є вартістю основного продукту. Головною проблемою при цьому є визначення собівартості супутньої продукції;

➤ *спосіб прямого розрахунку* полягає в тому, що акумульовані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на кількість калькуляційних одиниць по кожному об'єкту в розрізі калькуляційних статей або елементів витрат. Цей спосіб є універсальним і завжди використовується в підсумковому розрахунку собівартості продукції.

Отже, облік витрат необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати.

В цьому обліковому процесі здійснюється первинний облік, групування, систематизація інформації, а також калькулювання собівартості продукції.

Методи аналізу поведінки витрат (табл. 4.7) надають можливість значною мірою підвищити ефективність управління витратами підприємства.

Таблиця 4.7

ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДІВ АНАЛІЗУ ПОВЕДІНКИ ВИТРАТ

Метод аналізу поведінки витрат	
Характеристика	Особливості застосування
<i>Технологічний аналіз</i>	
Системний аналіз функцій діяльності задля визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів і результатом діяльності	Такий аналіз потребує докладного вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначення необхідних операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їхнього використання. Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності
<i>Метод аналізу облікових даних</i>	
Передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку	Метод значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера й аналізі минулих подій. Через те його вадою є певна суб'єктивність і можливість суттєвих відмінностей між минулими і майбутніми умовами діяльності. Певною мірою уникнути цих вад можна за допомогою серії спостережень та застосування математичних методів
<i>Метод вищої — нижчої точки</i>	
Передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати — це різниця між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнях діяльності	Використовуючи цей метод, проводиться лінія функції витрат через вищу і нижчу точку графіка, ігноруючи решту точки. Але якщо ці інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками, то функція не відображатиме реальної залежності між витратами та їхнім чинником

Закінчення табл. 4.7

Метод аналізу поведінки витрат	
Характеристика	Особливості застосування
<i>Регресійний аналіз</i>	
Статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин	На відміну від методу вищої — нижчої точки, регресійний аналіз враховує всі дані спостереження для визначеної функції витрат. Поряд із цим регресійний аналіз уможлиблює уникнення вад візуального підходу, оскільки передбачає застосування методу найменших квадратів
<i>Метод найменших квадратів</i>	
Статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат a і b таким чином, що сума квадратів відстані від усіх спільних точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою	Один із методів регресійного аналізу; для визначення функції витрат загальні (мішані) витрати розглядають як змінну величину, a — загальні постійні витрати; b — ставка змінних витрат на одиницю діяльності. Враховується також кількість спостережень
<i>Метод візуального пристосування</i>	
Графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат	Метод дає змогу уникнути вад методу вищої — нижчої точки, але не позбавляє суб'єктивності, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності ока та несхибності руки аналітика

Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, що впливає на витрати, називають чинником витрат.

Поведінка витрат — характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Розуміння взаємозв'язку між витратами та певними чинниками дає змогу передбачити майбутні релевантні витрати, необхідні для прийняття управлінських рішень. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно використовують терміни: змінні витрати і постійні витрати, а також напівзмінні витрати і напівпостійні витрати. При цьому як основний чинник витрат звичайно розглядають обсяги діяльності.

Вивчення поведінки витрат допомагає здійснити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

Оцінка витрат — це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі дослідження минулої діяльності.

Функція витрат — це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх чинника.

У спрощеному вигляді функція витрат може бути описана так:

$$Y = a + bx,$$

де Y — загальні витрати;

a — загальні постійні витрати;

b — змінні витрати на одиницю діяльності;

x — значення чинника витрат.

На практиці витрати, як правило, залежать від декількох чинників витрат, але для побудови функції витрат здебільшого обирають один чи два найвпливовіші чинники. Побудувати функцію витрат можна за допомогою таких способів: технологічний аналіз, метод аналізу облікових даних, метод вищої — нижчої точки, метод візуального пристосування.

Для прийняття управлінських рішень слід обрати найрелевантнішу функцію витрат. Для правильного вибору серед функцій витрат доцільно застосувати такі критерії:

♦ *Економічна правдоподібність* — взаємозв'язок між залежною величиною (витратами) і незалежною змінною величиною (чинником витрат) має бути економічно доцільним.

♦ *Гарна пристосованість* — наскільки тісним є взаємозв'язок між витратами та певним чинником, тобто наскільки точно функція витрат описує їх взаємозв'язок.

♦ *Значущість незалежних змінних величин* — наскільки суттєво впливатиме на суму загальних витрат коливання значення незалежної величини.

Періодичний аналіз допомагає виявити не тільки структуру і характер поведінки витрат, а й причини їх виникнення (табл.4.8). Наприклад, представницькі витрати компанії можуть зрости як через незадовільний контроль, так і у зв'язку з розширенням масштабу діяльності та збільшенням кількості підписаних контрактів, тобто необхідно виявити чинники витрат (*cost drivers*).

Менеджер може управляти не лише змінними витратами, а й постійними. Постійні витрати не залежать від обсягів виробництва, але можуть змінюватися під впливом інших чинників. Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних господарських ситуацій (дій, операцій), тому діяльність, яка впливає на витрати, характеризується як **фактор витрат**.

Фактори витрат діяльності — виробнича або невиробнича діяльність (сфера послуг), яка здійснюється для центру виробництва чи центру витрат, що слугують для розподілу витрат.

Фактори витрат діяльності як правило, включають різні види робіт, що здійснюються персоналом усередині виробничого центру або центру витрат.

Виділяють два види факторів витрат діяльності: основні та другорядні.

Таблиця 4.8

ФАКТОРИ ВИТРАТ ДЛЯ РІЗНИХ ФУНКЦІОНАЛЬНИХ СФЕР БІЗНЕСУ

Функція бізнесу	Фактор витрат		Вид витрат (приклад)
Дослідження і розробки	Кількість проектів Технічна складність проекту		Витрати на інновації
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість	виробів складових виробу	Витрати на дизайн продукції
Виробництво	Площа приміщення цеху		Орендна плата
	Фонд робочого часу обладнання		Витрати на проведення технічного огляду обладнання
	Кількість переналагоджень		Витрати на переналагодження обладнання
Маркетинг	Кількість рекламних оголошень		Витрати на рекламу
	Кількість продавців		Витрати на фірмовий спецодяг
Збут продукції	Вага вантажів. Відстань перевезень. Кількість замовників		Транспортні витрати на доставку продукції клієнтам
Обслуговування клієнтів	Кількість замовлень. Час обслуговування		Витрати на оформлення замовлень
Управління	Кількість персоналу		Медичне обслуговування
	Кількість робітників		Витрати на утримання гуртожитку

	Складність та специфіка вирішуваних управлінських завдань. Кількість АРМ. Вид програмного забезпечення	Витрати на програмне забезпечення
--	--	-----------------------------------

Компанії важливо виявити критичні види витрат. В окремих сферах діяльності вони, безумовно, будуть різними. Певний вид діяльності може бути матеріаломістким (виробництво продуктів харчування), інший — зарплатомістким (розробка програмного забезпечення), якийсь фондомістким (металургійне виробництво). Відповідно і заходи щодо мінімізації потрібно в основному зосередити на цих елементах витрат.

Для того щоб обрати оптимальну для застосування модель обліку та управління, необхідно оцінити кожен з існуючих підходів з точки вирішення завдань контролінгу. Досить перспективним вважається поєднання переваг різних методів, наприклад, методів неповної собівартості з калькулюванням за стандартними витратами.

4.3. Система управління витратами підприємства і розробка програми їх зниження

Управління витратами передбачає організацію обліку витрат у цілому і за статтями витрат, яка створює інформаційну базу для прийняття управлінських рішень; аналіз витрат; нормування виробничих витрат; планування (прогнозування) витрат; контроль і оперативне управління витратами (рис. 4.3).

Цілями запровадження ефективної системи управління витратами є:

- покращення розуміння структури витрат організації та їхньої поведінки стосовно продукції, бізнес-процесів і напрямів діяльності;
- удосконалення методології калькулювання продукції для підвищення прибутковості компанії;
- виявлення можливостей зниження та уникнення витрат;
- удосконалення процесів планування і моделювання витрат;
- інформаційне забезпечення і підтримка управлінського персоналу щодо реалізації невикористаних і нефінансових завдань, включаючи проектування продукції, інжиніринг, маркетинг;

- краще використання виробничих і адміністративних ресурсів;
- удосконалення звітності про результати діяльності підприємства;
- підвищення ефективності, надійності, своєчасності та доступності фінансової інформації.

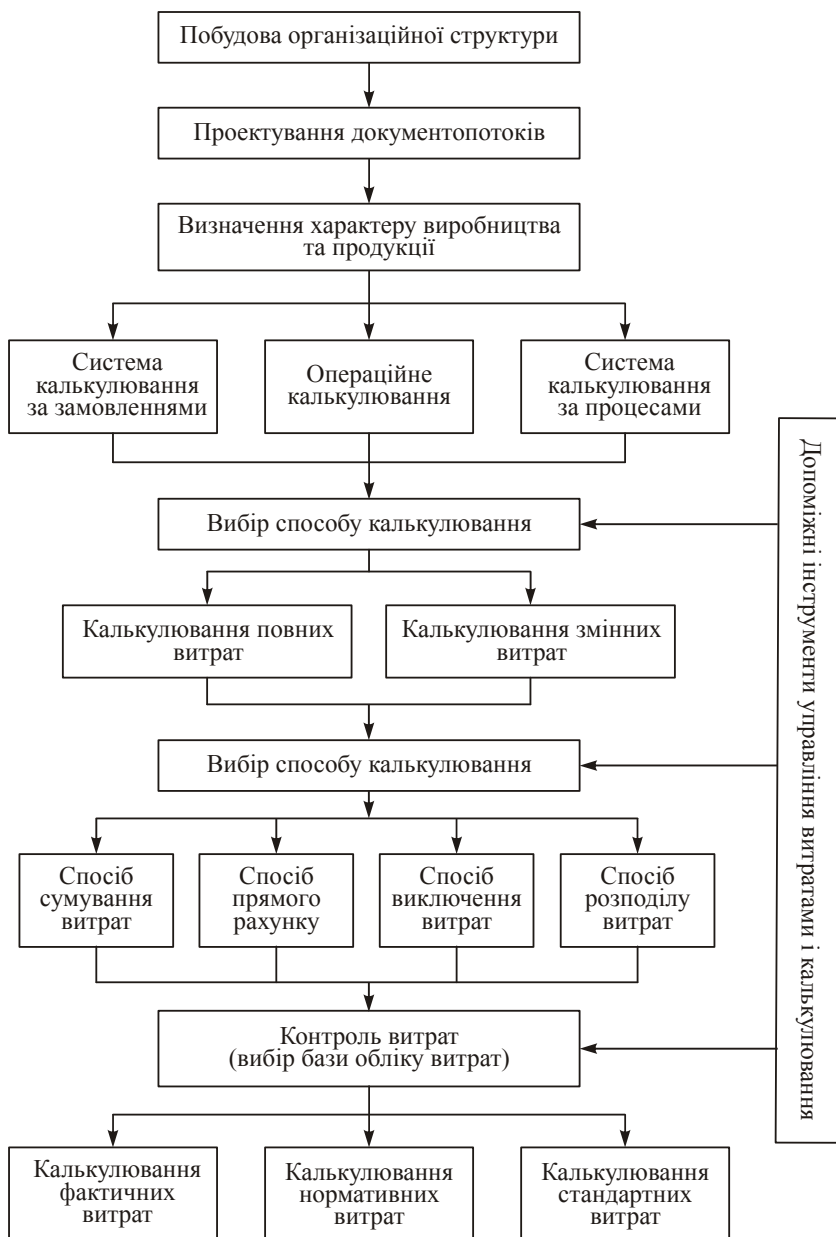


Рис. 4.3. Схема побудови системи управління витратами

Принципи організації системи управління витратами:

- системний підхід до управління витратами;
- методична єдність на різних рівнях управління витратами;
- орієнтація на уникнення надлишкових витрат;
- широке запровадження ефективних методів зниження витрат;
- оптимальне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- покращення інформаційного забезпечення про величину витрат.

Дотримання основних принципів створює основу економічної конкурентоспроможності підприємства, його провідних позицій в умовах ринкової економіки.

Слід розрізняти завдання контролінгу і системи управління (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

ВІДМІННОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВІД КОНТРОЛІНГУ

Характеристика системи	Система управління витратами	Контролінг
Мета	Зниження витрат	Підвищення якості прийнятих рішень
Реалізація через	Функціональні сфери	Функції управління
Підсистеми	Функції управління	Технології управління і прийняття рішень
Забезпечують досягнення мети	Праця, матеріали, капітал, енергія, інформація	Організаційне, математичне й інформаційне забезпечення
Об'єкти	Центри і носії витрат	Система управління
Структура системи управління	Організаційна структура	Структура моделей (метамодель)
Кількісні характеристики	Значення економічних показників	Значення критеріїв якості рішень
Контрольований фактор	Величина витрат	Ступінь погодженості моделей, що забезпечують максимізацію прибутку

На побудову системи обліку витрат впливає безліч чинників, які об'єднуються в групи: загальноорганізаційні, обліково-організаційні та технологічні.

До загальноорганізаційних чинників належать:

- вид підприємницької діяльності. Облік витрат виробничих, комерційних підприємств, кредитно-банківських установ значно відрізняється;

- галузь та підгалузь виду діяльності. Кожна галузь діяльності має бути відокремлена в обліку для визначення по кожній з них фінансового результату;

- форма спеціалізації. Враховуються види виробів, наданих послуг, виконаних робіт. Витрати та доходи обліковуються окремо по кожному виду продукції;

- організаційна побудова. Вона може характеризуватись цеховою або безцеховою структурою;

- тип виробництва. Може бути індивідуальним, серійним або масовим.

Обліково-організаційні чинники. Калькулювання фактичної собівартості продукції здійснюють для порівняння витрат на виробництво та реалізацію за ціною продажу одиниці виробу. Якщо доходи не покривають витрати на виробництво, виникає питання щодо доцільності виробництва. Для проведення аналізу собівартості недостатньо мати загальну суму витрат, необхідні дані по кожній статті витрат. Ці дані можна одержати різними способами. Вибір способу залежить від організації виробництва на підприємстві. Проте кожний вид діяльності, кожна галузь або підгалузь виду діяльності, а також вид продукції визначають відмінності в організації виробництва на підприємстві.

Слід зазначити і такі чинники побудови обліку витрат:

- методи оцінки об'єктів обліку;

- організація внутрішньогосподарських відносин;

- методи формування виробничої собівартості продукції;

- склад і структура окремих калькуляційних статей, можливість організації їх аналітичних розрізів;

- прийнятий варіант методу калькулювання за ознаками повноти (повних або неповних витрат) та періодичності (за замовленнями або за процесами).

Технологічним чинником виступає технологічний процес виробництва, який можна класифікувати за такими ознаками:

- за характером одержання продукції господарства, які виготовляють або видобувають продукцію, поділяють на дві великі групи: видобувні (видобуток вугілля, руди, солі тощо) і переробні (машинобудування, приладобудування, хімічна, цукрова, кондитерська промисловість та ін.);

- за характером технології виробництва поділяють на такі, технологічний процес яких може бути перервним або безперервним, механічним або органічним;

- за характером продукції чинники групують за формою, ступенем готовності, конструкторською та технологічною складністю.

Слід зазначити, що на побудову обліку виробничого процесу впливає також оцінка продукції. Залежно від того, для чого потрібна оцінка, продукцію оцінюють або за фактичною, або за плановою собівартістю.

Організація системи управління витратами для реалізації функцій контролінгу

Вибір системи управління витратами залежить від технології й організації виробництва. Тому підприємства використовують різні системи управління витратами.

Запровадження будь-якої системи управління витратами передбачає:

- побудову організаційної структури підприємства;
- проектування документопотоків;
- вибір відповідної системи калькулювання продукції;
- підхід до постійних виробничих витрат;
- вибір відповідного методу контролю витрат.

Елементи системи управління витратами:

- ♦ організація (інформаційні потоки, центри відповідальності); процес управління;

- ♦ обґрунтування моделі калькулювання: системи, методи і способи калькулювання;

- ♦ розробка програми управління витратами;

- ♦ визначення заходів зниження та оптимізації витрат;

- ♦ контролінг як координація та оцінка ефективності системи управління витратами.

На кожному із зазначених етапів контролер повинен проаналізувати і розробити найбільш ефективне управлінське рішення.

Модель управління витратами має якомога повніше відповідати вимогам і цілям управління.

Наступним етапом запровадження системи управління витратами є вибір моделі управління (системи, методів калькулювання та бази обліку витрат) (рис. 4.4).

Система калькулювання визначається характером продукції. Як уже зазначалось вище, вирізняють дві системи калькулювання:

за окремими замовленнями (контрактами, роботами, партіями) та за постійно повторюваними процесами виробництва.

У межах кожної з цих систем калькулювання можна здійснювати за повними виробничими витратами або тільки за змінними витратами.

Методи (база) обліку витрат				
Системи калькулювання	Фактичні витрати	Нормативні витрати	Стандартні витрати	Способи калькулювання
За замовленнями	√			Сумування витрат, прямого рахунку, виключення витрат
За процесами			√+	Розподіл витрат, сумування витрат, виключення витрат
Операційний		√		Усі способи (можлива їх комбінація)
	Повні/Змінні витрати	Повні/Змінні витрати	Повні/Змінні витрати	
	Методи калькулювання			

Рис. 4.4. Формування моделі калькулювання витрат:

√ — обрана модель калькулювання; + — використання додаткових управлінських процедур (Activity based costing, Target costing тощо)

Основні принципи для побудови моделей витрат:

• *Ціни мають бути справедливими як для виробника, так і для споживача:*

- ◆ неефективність «карається»;
- ◆ ціноутворення передбачає ефективне використання ресурсів;
- ◆ ціноутворення передбачає справедливу торговельну практику;
- ◆ чи то за умов конкурентного і відкритого ринку;
- ◆ чи то за умов системи регулювання (якщо конкуренція обмежена).

• *Покриття витрат: розроблені таким чином, аби витрати на виробництво продукції (послуг) були покриті доходами*

Конкурентоспроможне калькулювання: розроблені таким чином, щоб лише екстравитрати, зумовлені змінами обсягів виробництва (масштабів діяльності), компенсувалися за рахунок доходів.

Нарешті, важливим елементом моделі управління витратами є контроль витрат.

Такий контроль забезпечується через порівняння бюджетних і фактичних витрат окремих підрозділів.

Проте ефективнішим є встановлення норм (стандартів) витрат на рівні конкретних видів продукції й оперативний контроль виявлення і аналізу відхилень.

Обмеженість вхідної інформації для моделей калькулювання полягає в такому.

Неадекватна вхідна інформація зумовлює ненадійність результату для будь-якого процесу прийняття управлінських рішень, призводячи до неефективного використання ресурсів і відповідно зниження прибутковості компанії.

Докладна вхідна інформація необхідна для ефективного обліку витрат.

Будь-яке обмеження вхідної інформації для прийняття рішень і стратегічного планування зумовлює неефективність управління, не орієнтованого на успішність бізнесу.

Наступним етапом управління витратами є розробці *програми управління витратами*.

У системі управління витратами аналіз завершує управлінський цикл у сфері витрат і одночасно являє собою його початок. У процесі аналізу витрат як важливого елементу контролю витрат готується інформація для обґрунтованого їх планування. Завдан-

ня, що стоїть перед контролінгом, — аналіз ефективності функціонування системи управління витратами та реалізації відповідних управлінських рішень, визначення напрямів удосконалення процедур та інструментарію управління витратами на підприємстві.

Мета аналізу собівартості продукції полягає в тому, щоб:

- ✓ дослідити різні концепції калькуляції собівартості продукції;
- ✓ визначити різні методи проведення аналізу витрат підприємства;
- ✓ прояснити зв'язок між обсягом виробництва підприємства, його витратами і рівнем доходу;
- ✓ визначити рівні витрат і обсягів виробництва, необхідні для досягнення запланованого доходу.

Під час проведення аналізу необхідно фактичну величину витрат звітного періоду порівняти з їх величиною за попередній період чи величиною за планом, виявити величину і причини змін витрат за складом і структурою, визначити резерви можливого зниження витрат, причини і винуватців зростання витрат у звітному періоді. Аналіз витрат передбачає вивчення витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) основного виду діяльності за економічними елементами. Це допомагає виявити зміни матеріаломісткості, фондомісткості і трудомісткості продукції.

Аналіз витрат проводять не тільки по підприємству в цілому, а й за окремими структурними підрозділами підприємства, окремими видами витрат. Проведення такого поглибленого аналізу дає змогу визначити найбільш суттєві проблеми, які шкодять процесу оптимізації розміру витрат, не дають можливості мобілізувати наявні резерви їх скорочення. Виявлення та усунення цих проблем надає змогу підвищувати ефективність управління витратами по підприємству в цілому.

Переваги аналізу собівартості продукції:

- ♦ Можливість визначення точки беззбитковості. За якого обсягу виробництва діяльність підприємства прибуткова?
- ♦ Моделювання витрат. Як спрогнозувати рівень можливих витрат?
- ♦ Калькуляція собівартості продукції. Якою є собівартість кожного продукту, що виробляється підприємством?
- ♦ Формування асортименту продукції. Чи є асортимент нашої продукції оптимальним і як ми можемо його покращити?
- ♦ Оцінка діяльності. Які продукти найприбутковіші та які департаменти найефективніші?

Наступним логічним кроком є розробка комплексної програми управління витратами.

Звичайно компанії вважають, що більша частина пов'язаних з продуктом витрат визначається на етапі розробки, та мало чого можна зробити для скорочення витрат, коли цей процес завершено. Така позиція відобразилась на багатьох програмах зі зниження витрат на абсолютно різних етапах життєвого циклу продукту.

Прийнято вважати, що 80—95 % витрат визначаються на стадії розробки продукту. Така програма передбачає, що управляти витратами можна протягом усього життєвого циклу продукту.

Для цього використовується **комплекс з п'яти способів зниження витрат**:

1. *Target costing* — визначення собівартості виходячи із запланованої ринкової ціни та очікуваного прибутку. Використовується ще на стадії розробки. Надає змогу в разі внесення змін у продукт зберегти його функціональність та якість. Чотири головні етапи: 1) зниження кількості деталей; 2) виключення дорогих та трудомістких процесів; 3) заміна дорогих компонентів більш дешевими; 4) агресивний тиск на постачальників (внутрішніх та зовнішніх).

2. *Product — specific kaizen costing* — зниження собівартості за допомогою програм, націлених на визначені продукти. Допомогає швидко змінити конструкцію продукту, коли надмірні витрати виявляються на початковій стадії виробництва.

3. *General kaizen costing* — загальне невинне зниження собівартості. Зосереджується на способі виробництва, коли розробка вже завершена. Особливо ефективний у виробничих процесах, які діють протягом кількох поколінь продукції.

4. *Functional group management* — менеджмент функціональних груп. Ділить виробничий процес на автономні групи, результат яких вимірюється прибутком, а не витратами. Надає можливість підвищити продуктивність та змінити стиль мислення працівників, демонструючи внесок у сукупний прибуток компанії.

5. *Product costing* — калькуляція собівартості продукту. Спрямована не на зниження витрат, а на дотримання їхнього рівня. Пасивний процес, завдання якого — зберегти досягнуте.

Кожен метод відіграє важливу роль у комплексному підході компанії до управління витратами.

Визначення собівартості виходячи із запланованої ринкової ціни та очікуваного прибутку (target costing).

Ця технологія застосовується на стадії розробки як запобіжний механізм, за допомогою якого інженери вносять зміни у проект нової продукції для зниження витрат, одночасно зберігаючи бажаний рівень її функціональності та якості.

Перший крок — визначення відпускнуої ціни. Цільові витрати визначаються через віднімання від цієї ціни бажаного розміру прибутку. Потім інженери шукають способи створення продукту, які дають змогу дістати за дотримання цього показника бажаного рівня функціональної якості.

Зниження собівартості за допомогою програм, спрямованих на конкретні продукти (Product — specific kaizen costing).

Ця технологія надає можливість швидко змінити конструкцію нового продукту на початковій стадії виробництва, щоб скоректувати надмірні витрати.

Загальне невпинне зниження собівартості (General kaizen costing). Технологія фокусується на способі виробництва продукту. При цьому вважається, що розробка проекту вже завершена. В такому випадку зниження собівартості може бути особливо ефективним щодо виробничих процесів, які діяли протягом декількох поколінь продукції. Економія може тривати і після виходу продукту з ринку.

Сутність методу полягає в такому: керівництво встановлює цілі щодо зниження витрат у виробничому процесі й уповноважує працівників знайти способи досягнення цих цілей. У сферу дуже ретельної уваги потрапляють витрати на матеріали, оплату праці і накладні витрати.

Менеджмент функціональних груп (Functional group management). Метод передбачає розбивку виробничого процесу на автономні групи (центри відповідальності і, зокрема, центри прибутку), результат діяльності яких можна виміряти отриманим прибутком, а не витратами.

Особливу увагу приділяють двом причинам для впровадження таких заходів. По-перше, можна підвищити продуктивність, навіть коли це веде до зростання витрат (адже якщо в кінці прибуток виріс, отже, зростання доходів перевищило зростання витрат). Такий метод вдало доповнює заходи в рамках методу *General kaizen costing*, який концентрується тільки на зниженні витрат.

Ще один мотив — зміна способу мислення працівників. Перетворення виробничих ліній у групи, чия діяльність вимірюється прибутком, допомагає їм краще розуміти свій внесок у сукупну прибутковість компанії.

Калькуляція собівартості продукту (Product costing). П'ятий метод відсилає нас ще до однієї важливої дилеми у сфері зниження витрат: зниження (*reduction*) або обмеження (*containment*).

Чотири згадані вище методи були спрямовані на зниження витрат, у той час як п'ятий (*product costing*) обмежує їх. Різниця полягає в такому. Зниження витрат передбачає активні спроби зниження витрат до попередньо встановленого рівня. Обмеження витрат — це пасивний процес, завдання якого — зберегти досягнутий раніше рівень витрат.

Системність застосування

З п'яти методів зниження витрат тільки один (*Product — specific kaizen costing*) використовується вибірково. Він застосовується до продуктів, які не змогли досягнути запланованого рівня витрат, але зі стратегічних цілей усе одно запускаються у виробництво. Його завдання — знайти будь-які можливості для економії, які могли бути пропущені на стадії розробки.

Сенс даного обмеження в застосуванні методу полягає в такому. Зміна конструкції продукту в момент, коли випуск продукту вже почався, має масу негативних наслідків. У більшості випадків економія від зниження витрат не виправдовує докладених зусиль.

Комплексне управління

Ключовий аспект програми з управління витратами полягає в тому, що вона являє собою не просто п'ять окремих методів, а комплексну систему, в якій результати використання одних методів стають передумовами для застосування інших.

Існує три головні переваги в комплексному управлінні витратами. По-перше, воно сприяє загальному зниженню витрат під час життєвого циклу товару. Продукти не тільки нижчі за собівартість під час запуску у виробництва, а й гарантується, що витрати будуть поступово знижуватись. Як правило, щорічне скорочення витрат під час виробничої фази становить близько 17%. Тому для товару з життєвим циклом довжиною в два роки економія під час виробництва може перевищити 30 %.

По-друге, метод забезпечує своєчасний випуск більшості продуктів. Без використання *Product — specific kaizen* випуск значної кількості товарів було б відкладено для приведення виробничих витрат у відповідність до планових.

І нарешті, компонування різних методів надає змогу компанії вирішувати більш тонкі завдання, пов'язані з управлінням витра-

тами. Так, об'єднання *Target* та *Product — specific kaizen costing* робить можливим постійне удосконалення продукту. Комбінування *General kaizen costing* та *Functional group management* сприяє виникненню у працівників нового стилю мислення з приводу зниження витрат, змінюючи завдання зі зменшення витрат на збільшення прибутку.

У свою чергу це розширює можливості працівників. До того ж практика показала, що цілі стосовно зниження витрат, що встановлюються індивідуальними групами, більш жорсткі, ніж цілі, встановлені керівництвом підрозділів компаній.

Отже, по-перше, навіть за умови короткого життєвого циклу продуктів та агресивного управління витратами на стадії розробки компанія може досягти значної економії, зробити процес виробництва більш ефективним. По-друге, компанії мають зважати на можливість застосування різних методів управління витратами. По-третє, їх комплексне використання може сприяти значному зменшенню витрат і покращенню ефективності роботи, що проявляється в своєчасному запуску прибуткових продуктів.

Заходи щодо зниження й оптимізації витрат підприємства мають носити комплексний і системний характер.

Основні напрями управління витратами для їх мінімізації:

- ◆ проектування продукції;
- ◆ техніко-економічні характеристики;
- ◆ виробнича собівартість;
- ◆ продуктивність праці;
- ◆ технологія та виробничі процеси;
- ◆ масштаб діяльності, використання потужностей;
- ◆ витрати на реалізацію;
- ◆ організація бізнес-процесів.

Мінімізація виробничих витрат підприємства полягає у розробці ефективної політики управління ними як однією зі складових загальної політики управління діяльністю підприємства у цілому. Її метою, виходячи з генеральної мети управління, є максимізація ринкової вартості підприємства та його прибутку.

Як було вже зазначено, головна мета будь-якого підприємства — це максимізація прибутку. Відомо, що один зі шляхів для збільшення прибутку — це скорочення виробничих витрат. У цьому полягає важливість управління витратами для забезпечення їх економії, що, своєю чергою, сприятиме ефективній роботі підприємства.

Здійснення контролю за витрачанням коштів підприємства його керівництвом може здійснювати або контролем за зміною пока-

зників витрат станом грошових коштів підприємства або завдяки реалізації стратегії управління витратами та пошуку шляхів їх економії.

У першому випадку керівник спирається на систему санкцій та стимулів, використовуючи методи примусового або, навпаки, стимулюючого характеру. У другому випадку мова йде про стратегічне планування, за якого особлива увага приділяється передбаченням змін та пристосуванням до них. Також другий варіант дій передбачає контроль керівника за здійсненням стратегії виробничих витрат на виробництво продукції протягом планового періоду.

Для реалізації стратегій та економії витрат на виробництво продукції підприємства розробляють нормативи витрат коштів, які повинні виконуватися. Також встановлюються можливі шляхи економії виробничих витрат у процесі виробництва відповідно зі специфікою діяльності кожного окремого підприємства та дією чинників, що на них впливають.

У разі впровадження програми щодо скорочення витрат спочатку визначте:

- ◆ Чи є стаття витрат значною?

Суттєвої економії можна досягти лише за статтею витрат, що становить принаймні 3 % від загальних витрат підприємства.

- ◆ Чи можна контролювати витрати?

Значна, але не контрольована стаття витрат не дає практичної можливості в плані економії (наприклад, соціальні платежі та податки). Керівництво підприємства має зосереджувати увагу на тих витратах, що їх можна поступово скоротити, а також на витратах, що останнім часом почали зростати.

Визначивши значні і контрольовані статті витрат, що їх можна скоротити, необхідно:

- ✓ скласти стислий перелік заходів щодо скорочення витрат, щоб керівництво підприємства приділяло максимальну увагу найефективнішим із них;

- ✓ призначити відповідальних за кожен проект із скорочення витрат і наділити їх повноваженнями, необхідними для практичної реалізації проекту;

- ✓ окреслити конкретні цілі стосовно скорочення витрат для кожної категорії витрат і щомісяця відстежувати досягнуті результати.

Cost-killing як елемент системи управління витратами

Повільно, але впевнено управління витратами в українських компаніях хоча б зовні набуває цивілізованих форм. На практиці це або зводиться до простого перейменування процесу складання кошторисів у супермодне нині бюджетування, або дійсно припускає створення ефективного механізму зменшення витрат. Мінімізацію витрат у колі професійних консалтингерів прийнято називати по-англійськи виразно: *cost-killing* — убивство витрат. В основному *cost-killing* є аналогом банального радянського «виявлення і залучення резервів зниження собівартості».

Cost-killing являє собою елемент системи управління витратами, що має й оперативні, і стратегічні риси. З одного боку, це різні заходи короткострокового характеру і вузькоспрямованої дії: зміна постачальників, постановка аналітичної роботи тощо. З іншого — «убивати» передбачається не тільки явні, а й так звані неявні (альтернативні) витрати, під якими розуміється втрачена вигода від вкладення грошей в альтернативний проект. І, крім того, *cost-killing* досить часто пов'язаний із проведенням реінжинірингу бізнес-процесів, що являє собою зміну явно не оперативного, а стратегічного рівня.

Потрібно розуміти, що *cost-killing* — це мінімізація не тих витрат, що «проходять» по бухгалтерії, а тих, які реально пов'язані з веденням того чи іншого бізнесу. Тобто його не можна розглядати у відриві від загальної системи управлінського обліку і звітності, що існує чи створюється на підприємстві.

Cost-killing буває внутрішнім і зовнішнім. Тобто можна мінімізувати витрати всередині підприємства (наприклад, створюючи складну систему оплати праці) чи спрямувати свою енергію назовні, маючи на меті «нахилити» своїх постачальників і підрядчиків.

Застосовувати чи не застосовувати *cost-killing* — особиста справа кожної компанії. Є випадки, коли без мінімізації витрат просто не можна буде провести масштабні зміни стратегічного характеру. Тут мається на увазі, що вихід підприємства з кризи неможливий без реалізації *cost-killing*-програми: продажу зайвих активів, здачі в оренду надлишкових виробничих площ, відмови від соціальної сфери, «тісної» співпраці з дебіторами і т.д., і т.п.

Аналогічна ситуація виникає і в разі загострення конкурентної боротьби на ринку: у цьому випадку багато компаній, щоб залишатися конкурентоспроможними, змушені дотримуватися стратегії мінімальних витрат і ретельно «виявляти резерви зниження собівартості».

Але в цілому на сьогодні *cost-killing* здобуває особливу актуальність практично для всіх підприємств. Внутрішній ринок не-

ухильно насичується, норма прибутку не менш неухильно падає. І в цих умовах домогтися підвищення прибутковості без збільшення обсягу продаж можна тільки за рахунок зниження витрат. Тому *cost-killing* потрібно розглядати, насамперед, як спосіб оптимізації господарської поведінки фірми.

Внутрішній *cost-killing*: заходи щодо впровадження:

- ♦ упровадити систему управління по центрах відповідальності (структурно відокремленими підрозділами, керівники яких відповідають за певні фінансові результати);

- ♦ правильно класифікувати витрати (розділити їх на змінні і постійні, прямі і непрямі, а також закріпити за центрами відповідальності);

- ♦ вибрати модель розподілу постійних витрат і калькулювання собівартості;

- ♦ створити систему моніторингу витрат, виявлення критичних витрат, відстеження відхилень і пошуку резервів зменшення витрат;

- ♦ упровадити ресурсозберігаючі технології, за яких знизяться витрати сировини і матеріалів у натуральному вираженні, що допоможе зменшити матеріаломісткість продукції;

- ♦ зорієнтувати корпоративну культуру на мінімізацію витрат. В ідеалі потрібно домогтися, аби кожен працівник розумів, що ефективні пропозиції і дії по *cost-killing* безпосередньо відображаються на його гаманці;

- ♦ створити ефективну систему закупівельної і транспортної логістики, щоб рух усіх матеріальних потоків було погоджено в часі і просторі, супроводжуючись при цьому мінімальними грошовими витратами;

- ♦ забезпечити інформаційну прозорість підприємства, впровадивши систему управлінського обліку (автоматизовану чи ні залежно від масштабів бізнесу);

- ♦ прийняти рішення щодо необхідності вертикальної інтеграції.

Зовнішній *cost-killing*: практичні прийоми:

- примусовий перегляд умов контрактів з постачальниками;
- проведення тендерів;
- пошук нових партнерів;
- надання допомоги ключовим постачальникам у проведенні *cost-killing*-заходів для зниження цін для себе;
- спільні з іншою компанією закупівлі в одного постачальника, що дає змогу домогтися максимальної знижки.

Ризики впровадження системи *cost-killing*:

— незацікавленість топ-менеджерів, що не є власниками бізнесу, у *cost-killing*;

— погіршення відносин з постачальниками і працівниками;

— хибне визначення найбільш важливих статей витрат, яким потрібно приділити першочергову увагу. Фінансова короткозорість може призвести до того, що мінімізуватися почнуть витрати, що легко виявити, а не критичні витрати;

— погіршення якості продукції чи обслуговування і, як наслідок, погіршення ділової репутації, втрата лояльності споживачів і зниження конкурентоспроможності компанії;

— зниження витрат на важливих ділянках нижче допустимої межі («оптимізація» зарплати може призвести до втрати українських працівників).

З урахуванням зазначених ризиків на практиці *cost-killing* не повинен стати маніакальною гонитвою за скороченням витрат. Замість слова «мінімізація» в цьому контексті більш доречно вести мову про оптимізацію витрат з урахуванням конкурентної позиції підприємства і довгострокової стратегії його розвитку.

Практика показує, що в прихованому вигляді програма зниження витрат існує в більшості компаній, особливо пов'язаних з виробництвом. Однак цілісна система *cost-killing* на свідомому рівні формується рідко. Цьому не сприяє ні витратний характер економіки, ні обмежена застосовність багатьох методів (наприклад, аутсорсингу) в українських умовах.

Оцінка ефективності управління виробничими витратами підприємства передбачає здійснення аналізу відповідних показників. Виконання цього етапу дослідження дає можливість визначити абсолютні та відносні зміни в розмірі показників ефективності управління витратами підприємства. До показників ефективності управління виробничими витратами підприємства належать:

1. Рентабельність виробництва $P_{\text{вир}}$:

$$P_{\text{вир}} = \text{Прибуток} / \text{ВВ},$$

де ВВ — виробничі витрати.

2. Розмір виробничих витрат на 1 грн виручки від реалізації продукції $P_{\text{ВВ}}$:

$$P_{\text{ВВ}} = \text{ВВ} / \text{ВРП},$$

де ВРП — виручка від реалізації продукції.

3. Рентабельність продукції.

- ◆ Фондовіддача та фондомісткість.
- ◆ Продуктивність праці.
- ◆ Трудомісткість виробництва одиниці продукції.
- ◆ Коефіцієнт використання сировини і матеріалів (коефіцієнт виходу готової продукції з одиниці сировини) та ін.

Питання для поглибленого вивчення



1. Особливості класифікації витрат для забезпечення ефективного виконання функцій контролінгу на підприємстві.
2. Необхідність аналізу й управління альтернативними витратами, особливості врахування їх величини в процесі управління витратами. Співвідношення альтернативних і релевантних витрат.
3. Чинники, що визначають одночасний вибір та застосування певного методу, способів та системи калькулювання витрат.
4. Доцільність застосування калькулювання за змінними витратами вітчизняними підприємствами.
5. Причини виникнення різниці у прибутку в результаті калькулювання за повними та змінними витратами. Який метод кращий (той, за яким прибуток більший)?
6. Калькулювання на основі діяльності: данина моді чи необхідність? Причини, критерії та умови його застосування на підприємстві.
7. Сучасні тенденції у сфері управління витратами: характерні особливості нових методів калькулювання, зміни пріоритетів політики управління витратами на підприємстві.
8. Критерії оцінки ефективності функціонування системи управління.
9. Завдання контролінгу в напрямі забезпечення формування раціональної системи управління витратами на підприємстві та її ефективного функціонування.



Розділ 5

БЮДЖЕТУВАННЯ

5.1. Сутність і цілі бюджетування

Невід’ємною частиною системи контролінгу на підприємстві є бюджетування, яке є засобом планування та контролю діяльності в загальній системі управління бізнесом. Оскільки вся господарська діяльність підприємства зводиться до балансування доходів і витрат, потрібно чітко усвідомлювати, де виникають витрати і хто за них відповідає.

Отже, система управління сучасним бізнесом має обов’язково спиратися на бюджети і містити такі елементи, як бюджетне планування, виконання бюджетів і пофакторний аналіз відхилень. Усі ці функції реалізуються у рамках специфічного процесу, що називається бюджетуванням.

Під **бюджетуванням** сьогодні прийнято розуміти:

- технологію фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат бізнесу на всіх рівнях управління, яка дає змогу аналізувати прогнозовані і фактичні фінансові показники;
- планування майбутніх господарських операцій підприємства і оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів;
- метод розподілу ресурсів, охарактеризованих у кількісній формі, для досягнення кількісно вимірюваних цілей;
- процес планування руху ресурсів по підприємству на заданий майбутній період чи проект.

Бюджет — це план майбутніх операцій, виражених у кількісних вимірниках (здебільшого грошових).

Період, для якого підготовлений і використовується бюджет, називають бюджетним періодом. Бюджетним періодом, як правило, є рік, у межах якого можна виокремити коротші періоди (квартал, місяць).

Розробка бюджетів забезпечує періодичне планування операцій підприємства, дає змогу передбачати майбутні проблеми і визначати найкращий шлях досягнення стратегічної мети. Бюджетування вможливорює уникнення анархії, узгодження дій та інтересів різних членів організації.

Дуже важливим аспектом бюджетування є те, що воно змушує менеджерів кількісно обґрунтовувати їхні плани і дає змогу усвідомити витрати, пов'язані з їх виконанням. Менеджмент не завжди усвідомлює вартість своїх рішень. Бюджет сприяє кращому розумінню того, чого варті певні дії, і знаходженню спільної мови для оцінки запропонованих проектів.

У процесі складання бюджету менеджер має змогу порівняти витрати і вигоди альтернативних напрямів дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів.

Оскільки бюджети відображають майбутні операції підприємства, то рівень здійснення цих операцій із самого початку перетворюється на базу для оцінки діяльності управлінців.

Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначити ефективність і результативність діяльності підприємства. Крім того, бюджети мотивують працівників підприємства на досягнення поставленої мети за умови, що ті з самого початку брали участь у розробленні бюджетів і зацікавлені в досягненні встановлених показників.

Бюджетування як управлінська технологія передбачає наявність трьох складових: методики розробки бюджетів, організаційних процедур бюджетного планування і виконання бюджетів, а також засобів автоматизації обробки інформації (рис. 5.1). Відсутність якої-небудь з них призводить до неефективної роботи системи в цілому: складання бюджетів без їхнього подальшого узагальнення і контролю за виконанням перетворюється на безглузду писанину, а неавтоматизований бюджетний процес не дає змоги одержувати фінансову інформацію з потрібною оперативністю.

Цілі впровадження системи внутріфірмового бюджетування визначаються стратегічною орієнтацією компанії. Бізнес, який швидко зростає, засновується, зазвичай, на контролі за станом дебіторської і поточної кредиторської заборгованості, підтримці ліквідності активів; для диверсифікованого бізнесу — контроль прибутковості окремих напрямів тощо.

Однак основне призначення бюджетування поза залежністю від специфіки компанії — забезпечення «фінансової прозорості» бізнесу для власників, які хочуть контролювати використання свого капіталу, і для топ-менеджерів, що відповідають за ефективність такого використання. «Прозорість» у цьому контексті означає:

- створення системи координат розвитку бізнесу (нормативів витрат ресурсів, ефективності їхнього використання, рентабельності), відхилення від яких має розглядатися як тривожний сигнал;
- можливість порівняльної оцінки прибутковості різних видів бізнесу або продуктів;
- зміцнення фінансової дисципліни, що досягається завдяки чіткому розподілу «зон відповідальності» персоналу (насамперед керівників структурних підрозділів).

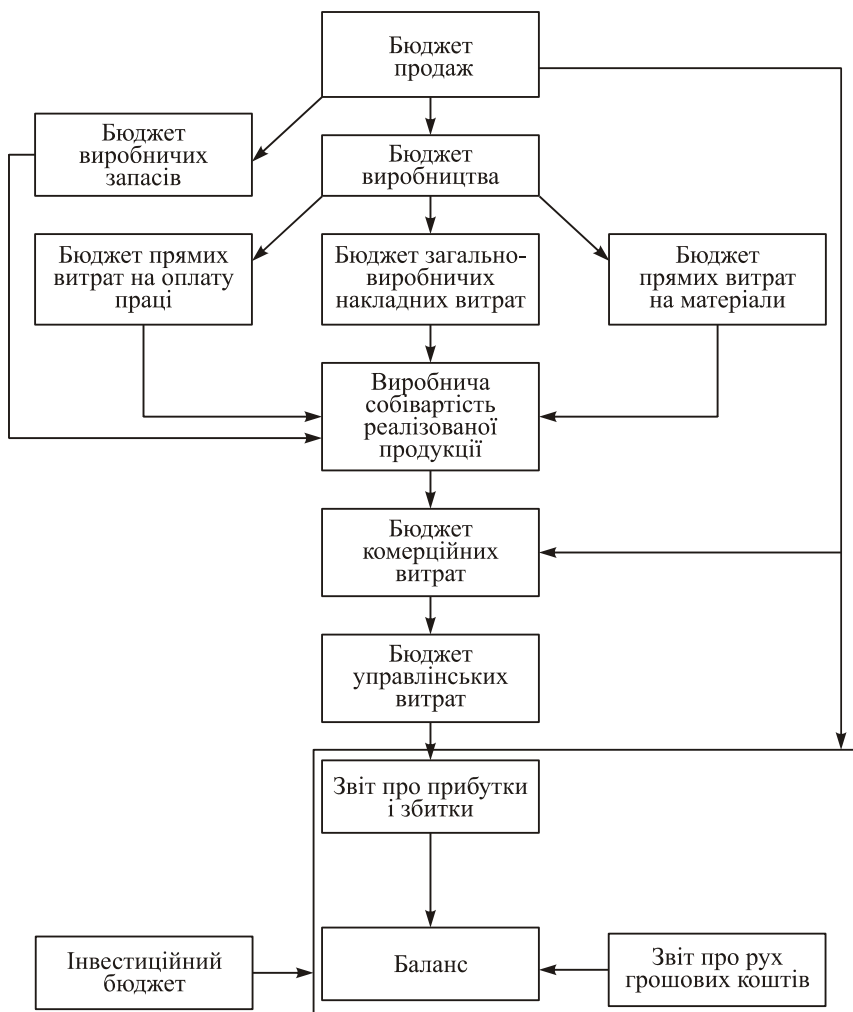


Рис. 5.1. Схема системи бюджетів підприємства

Бюджетне управління структурами холдингового або дивізіонального типу, зокрема, надає змогу оцінити ефективність системи трансферного ціноутворення — визначити, наскільки

обґрунтовані ціни, за якими структурні підрозділи торгують один з одним. Саме унаслідок перекосів у цій сфері час від часу виникає переохресне субсидування продуктів і послуг, за якого рентабельність менш конкурентоздатних напрямів (товарів) штучно завищується за рахунок більш конкурентоздатних. Крім того, бюджетування надає змогу прийняти рішення щодо доцільності роботи у непрофільних сферах бізнесу.

З погляду ж поточної практики управління компанією бюджетування застосовується як інструмент:

по-перше, управління оборотним капіталом:

- рухом грошових коштів, розрахунками з клієнтами (контроль і управління дебіторською заборгованістю);

- виробничими запасами (контроль і управління запасами сировини і матеріалів, планування закупівель);

- запасами готової продукції (контроль складських запасів готової продукції, їхня оптимізація і підтримка на необхідному рівні, асортиментний аналіз);

- незавершеним виробництвом (контроль і планування перехідних залишків продукції у виробництві і на вихідному контролі якості);

- по-друге, залучення капіталу з зовнішніх джерел:

- управління кредиторською заборгованістю стосовно постачання сировиною і матеріалами (розрахунок і оптимізація термінів погашення, планування графіка платежів);

- розрахунок і обґрунтування потреби в залученні короткострокових кредитів;

- планування обслуговування довгострокових кредитів у короткостроковому періоді (процентні платежі і платежі в рахунок погашення боргу);

- по-третє, внутріфірмового обліку і контролю:

- складання кошторисів витрат;

- контроль виробничих і невиробничих витрат;

- оцінка поточного фінансового стану підприємства.

Бюджетування за своєю природою виступає одночасно як управлінська технологія і як організаційна процедура. Тому його впровадження здійснюється в строго визначеній послідовності: спочатку визначаються стратегічні орієнтири і кількісні нормативи, потім компанія «розчленовується» на окремі бізнес-

одиниці, відтак визначається перелік і структура розроблювальних бюджетів, вирішуються організаційні питання й аналізуються відхилення фактичних показників від планових.

Бюджети можуть складатися для підприємства у цілому, для окремих напрямів бізнесу в багатопрофільних компаніях і для структурних підрозділів.

Інформаційною базою для бюджетування можуть слугувати лише дані управлінського обліку, інакше ефективність цієї процедури зведеться нанівець.

Бюджетування здійснюють у двох напрямках. Перший — це підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів підрозділів підприємства. Відповідно підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням, є бюджетним центром.

Другий напрям бюджетування — розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг).

Взаємозв'язок цих напрямів полягає в тому, що на підставі бюджетів окремих підрозділів визначають ставку розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну (стандартну) калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції. Своєю чергою стандарти (норми) витрат використовують для складання бюджетів витрат на виробництво. На підставі бюджетів усіх підрозділів готують генеральний (зведений) бюджет підприємства.

5.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів

Процес бюджетування умовно може бути розділений на два складники підготовки:

- операційного бюджету;
- фінансового бюджету.

Операційний бюджет — сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток.

Фінансовий бюджет — сукупність бюджетів, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства. Прикладами фінансових бюджетів є бюджет грошових коштів та бюджетний баланс. В узагальненому вигляді схему формування генерального (зведеного) бюджету наведено на рис. 5.2.

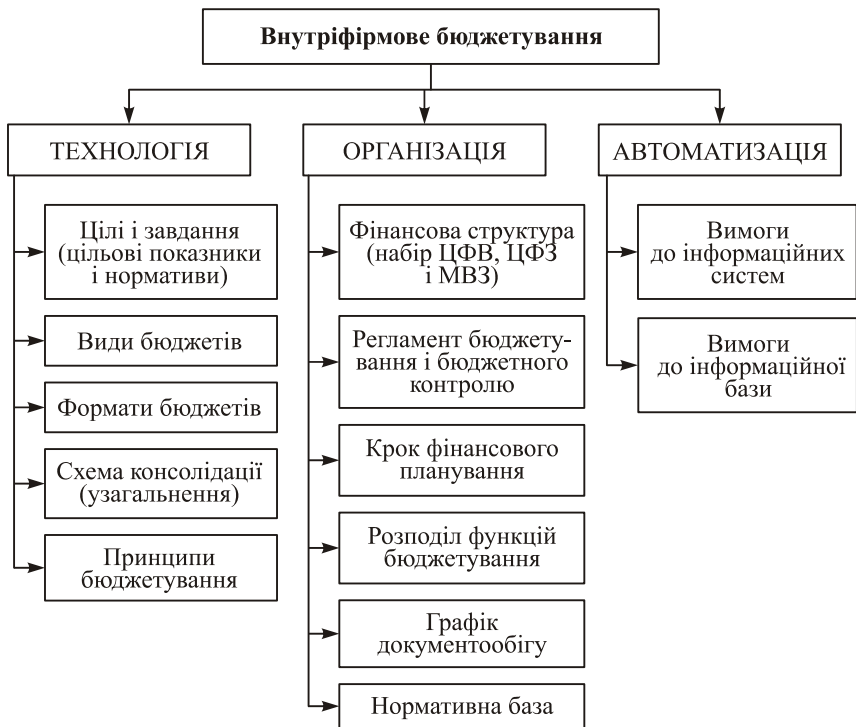


Рис. 5.2. Склад бюджетування як управлінської технології

Відправною точкою для бюджетування є бюджет продаж.

Бюджет продаж — операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продаж, ціну й очікуваний дохід від продаж кожного виду продукції (товарів, послуг). Бюджет продаж складається на підставі результатів прогнозу продаж.

Прогноз продаж — передбачення майбутніх обсягів продаж продукції або послуг.

Для передбачення майбутніх обсягів продаж застосовують комплексний підхід, що включає дослідження ринку, статистичну інформацію та прогнози фахівців про економічний розвиток певної галузі й економіки загалом, перспективи цінової політики тощо.

Таким чином, прогноз обсягу продаж — необхідний попередній етап роботи з підготовки бюджету продаж. Прогноз обсягу продаж здійснюється на підставі аналізу й обговорення різних мікро- і макроекономічних чинників, зокрема з використанням різних методик апарату бізнес-прогнозування. У багатьох випадках обсяг продаж визначається наявними виробничими потужностями або існуючим обсягом замовлень.

На прогноз обсягу продаж впливають такі чинники:

- обсяг продаж попередніх періодів;
- виробничі потужності;
- залежність продаж від загальноекономічних показників, рівня зайнятості, цін, рівня особистих доходів і т. д.;
- відносна прибутковість продукції;
- вивчення ринку, рекламна кампанія;
- цінова політика, якість продукції;
- конкуренція;
- сезонні коливання;
- довгострокові тенденції продаж для різних товарів.

Бюджет продаж і його товарна структура визначають рівень і загальний характер усієї діяльності організації. Бюджет продаж має відбивати місячний або квартальний обсяг продаж у натуральних і вартісних показниках з деталізацією по продуктах, клієнтах, регіонах тощо. Одночасно з бюджетом продаж розробляють графік очікуваних грошових надходжень від

реалізації продукції. Цей графік відображає періодизацію отримання грошів за реалізовану продукцію з урахуванням наявності дебіторської заборгованості.

Для прогнозу грошових надходжень від продаж необхідно розраховувати і використовувати коефіцієнти інкасації, що показують, яка частина відвантаженої продукції буде оплачена в перший місяць (місяць відвантаження), у другий тощо з урахуванням безнадійних боргів. Ці коефіцієнти можуть плануватися гіпотетично або, знов-таки, з використанням апарату прогнозування (на основі усереднених коефіцієнтів за минулі періоди).

На основі інформації про бажаний рівень запасів готової продукції і кількість одиниць продаж розробляється бюджет виробництва.

Бюджет виробництва — виробнича програма, що визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді.

Бюджет виробництва базується на формулі:

Обсяг виробництва = Обсяг продаж + Необхідний запас готової продукції на кінець періоду – Запас готової продукції на початок періоду.

Бюджет виробництва може враховувати виробничі потужності, збільшення або зменшення запасів (бюджет виробничих запасів), а також величину зовнішніх закупівель. На основі бюджету виробництва складають бюджети витрат на виробництво запланованого обсягу продукції.

Бюджет використання матеріалів — плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Вартість матеріалів, необхідних для виробництва продукції, визначають виходячи з обсягу виробництва, норми матеріальних витрат на одиницю продукції та методу оцінки матеріальних запасів.

Бюджет придбання матеріалів — плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді.

Обсяг закупівлі матеріалів обчислюють за формулою:

Виробничі споживи в матеріалах + Необхідний запас матеріалів
на кінець періоду – Початковий запас матеріалів.

Одночасно з бюджетом придбання матеріалів складають графік очікуваних виплат за придбані матеріали, який пізніше використовують для складання бюджету грошових коштів.

Планування прямих витрат на матеріали

Бюджет придбання матеріалів та їх використання можуть бути підготовлені як в одному документі, так і в окремих самостійних бюджетах.

Прямі витрати на сировину і матеріали — це витрати на сировину і матеріали, з яких виробляється кінцевий продукт. Бюджет прямих витрат на матеріали складається на основі виробничого бюджету і бюджету продаж.

У бюджеті прямих витрат на матеріали визначаються терміни закупівлі і кількість сировини, матеріалів і напівфабрикатів, які необхідно придбати для виконання виробничих планів. Використання матеріалів визначається виробничим бюджетом і пропонованими змінами в рівні матеріальних запасів. Бюджет закупівлі матеріалів одержують за формулою:

Кількість одиниць матеріалів × їх передбачувані закупівельні
ціни

Бюджет прямих витрат на матеріали, як правило, складається з урахуванням термінів і порядку погашення кредиторської заборгованості за матеріали. Цей бюджет зазвичай має вигляд плану-графіка руху готівки на оплату придбаних у різні місяці матеріалів. Такий самий план-графік (з урахуванням коефіцієнтів інкасації дебіторської заборгованості) в більшості випадків складають і після підготовки бюджету продаж.

Планування виробничих запасів

Бюджет виробничих запасів містить інформацію, необхідну для підготовки двох підсумкових фінансових документів основного бюджету:

- прогнозу звіту про прибутки і збитки (доходи і витрати) — у частині підготовки даних про виробничу собівартість реалізованої продукції;
- прогнозу балансового звіту — у частині підготовки даних про стан нормованих оборотних коштів (сировини, матеріалів і запасів готової продукції) на кінець планованого періоду.

Обсяг незавершеного виробництва визначається виходячи з технологічних особливостей виготовлення продукції.

Бюджет прямих витрат на оплату праці — плановий документ, у якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді. Цей бюджет складають на підставі даних бюджету виробництва і встановлених технологічних норм праці на одиницю продукції і тарифних ставок робітників відповідної кваліфікації.

Прямі витрати на оплату праці — це витрати на заробітну плату основного виробничого персоналу. Бюджет прямих витрат на оплату праці формується виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці і ставок оплати праці основного виробничого персоналу. У бюджеті заробітної плати основного виробничого персоналу необхідно виділяти два складники:

- ◆ фіксовану частину оплати праці;
- ◆ підрядну частину оплати праці.

Якщо до моменту складання бюджету є значна кредиторська заборгованість з виплати заробітної плати, то необхідно передбачити графік її погашення. Він складається, базуючись на тому ж принципі, що і графік погашення заборгованості за

матеріали. Кредиторська заборгованість із заробітної плати не планується.

Бюджет виробничих накладних витрат — плановий документ, що відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді. Цей бюджет складають на основі виробничої програми, укладених угод (оренди, обслуговування тощо) та відповідних розрахунків (амортизація). Сума змінних виробничих накладних витрат у кожному кварталі визначається на підставі ставки розподілу. На практиці для кожної статті змінних накладних витрат можна застосовувати окрему базу розподілу.

Бюджет загальновиробничих витрат являє собою деталізований план передбачуваних виробничих витрат (відмінних від прямих витрат матеріалів і прямих витрат праці), що необхідні для виконання виробничого плану в майбутньому періоді. Цей бюджет має такі дві цілі:

- ♦ інтегрувати всі бюджети загальновиробничих витрат, розроблені менеджерами з виробництва і його обслуговування;
- ♦ акумулюючи цю інформацію, надати дані для обчислення нормативів цих витрат на майбутній обліковий період.

Загальновиробничі витрати містять постійну і змінну частини. Постійна частина планується виходячи з потреб виробництва, змінна частина — як норматив, наприклад, від трудовитрат основних виробничих робітників.

Бюджет собівартості реалізованої продукції — плановий документ, який містить розрахунок собівартості продукції, що буде реалізована в бюджетному періоді. Бюджетну собівартість

виготовленої продукції визначають на підставі бюджетів використання прямих матеріалів, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків недовершеного виробництва.

Бюджетна собівартість виготовленої продукції = Витрати на незавершене виробництво на початок звітного періоду + Заплановані витрати на виробництво в бюджетному періоді – Очікувані витрати на незавершене виробництво на кінець бюджетного періоду.

Планування комерційних витрат

У бюджеті комерційних (збутових) витрат деталізуються всі передбачувані витрати, пов'язані зі збутом продукції і послуг у майбутньому періоді. Деякі витрати, такі як комісійні і транспортні, можуть бути змінними, інші, наприклад, витрати на рекламу і заробітну плату старших контролерів, є постійними. Розрахунок комерційних витрат (реклама, комісійні торговельних агентів, транспортні послуги) мають співвідноситися з обсягом продаж.

Більшість витрат на збут продукції планується у процентному відношенні до обсягу продаж, виняток можуть становити орендні платежі за складські приміщення. Величина планованого відсотка залежить від стадії життєвого циклу продукції.

Комерційні витрати можуть групуватися за багатьма критеріями, основними з яких є:

- типи продукції;
- типи покупців;
- географія збуту.

Значну частину комерційних витрат становлять витрати на рекламу і просування товарів на ринку; тому необхідно чітко визначити, де, коли і як слід провести рекламну кампанію та скільки

витратити на неї, щоб досягти максимальної вигоди за мінімальних витрат.

Складаючи бюджет комерційних витрат, необхідно виділяти витрати на пакування, транспортування, страхування, збереження, складування товарів.

Бюджет адміністративних витрат — плановий документ, що відображає очікувані витрати на управління та обслуговування підприємства загалом. Його складають через об'єднання бюджетів усіх відділів і служб управління підприємством та його господарського обслуговування. Бюджет адміністративних витрат являє собою деталізований план поточних операційних витрат, відмінних від витрат, безпосередньо пов'язаних із виробництвом і збутом, але необхідних для підтримки діяльності підприємства в цілому в майбутньому періоді. Розробка такого бюджету потрібна для забезпечення інформацією, необхідною для підготовки бюджету руху грошових коштів, а також для контролю цих витрат. Велику частину елементів цього бюджету становлять постійні витрати. Змінна частина витрат, якщо вона й присутня, планується як відсоток від величини певного показника (наприклад, від обсягу продаж).

Бюджет витрат на збут — плановий документ, у якому наведено постійні та змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції в бюджетному періоді.

Бюджетний звіт про прибуток — проформа фінансових результатів, складена до початку звітного періоду, що відображає фінансовий результат передбачуваної діяльності. Його складають на підставі бюджетів продаж, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат та інших операційних витрат.

Разом із тим у практиці використовують дані податкового планування та розрахунки фінансових витрат (відсотки за кредит, орендні відсотки тощо).

На основі підготовлених періодичних бюджетів можна почати розробляти прогноз собівартості реалізованої продукції згідно з даними бюджетів використання матеріалів, трудових витрат і

загальновиробничих витрат. Інформація про доходи береться з бюджету продаж. Використовуючи дані про очікувані доходи та собівартість реалізованої продукції і додавши інформацію з бюджетів комерційних (збутових) і адміністративних витрат, можна підготувати бюджет прибутків і збитків, або, як інакше називають цей документ, бюджет доходів і витрат.

Звіт про прибутки і збитки — перший з документів основного бюджету, що показує, який дохід одержала компанія за звітний період і які були витрати. Головний сенс цього бюджету — показати керівництву підприємства ефективність господарської діяльності кожного з виду бізнесу, структурного підрозділу або компанії в цілому на плановий період. Цей бюджет уже дає можливість робити висновки щодо рентабельності виробництва (норми прибутку), можливості повернути кредит та інші залучені кошти у визначені терміни, з його допомогою можна розрахувати точку беззбитковості.

Бюджет грошових коштів — плановий документ, який відображає очікувані платежі та надходження коштів за певний період. Цей бюджет містить прогноз майбутніх грошових потоків і дає змогу визначити періоди, коли очікуються надлишок або нестача коштів. Бюджет грошових коштів складають на підставі операційних бюджетів, бюджету капітальних інвестицій та розрахунків руху коштів унаслідок фінансової діяльності.

Оскільки не всі доходи і витрати пов'язані з рухом грошових коштів, тому необхідно визначити суму доходів і витрат, що мають грошовий характер. Для цього насамперед слід виключити амортизаційні відрахування, бо за ними не треба сплачувати гроші. Грошові надходження від реалізації продукції та виплати за придбані матеріали відображено в таблицях, розроблених у попередніх розділах.

Отже, залишається визначити грошові витрати на виплату зарплати й оплату комунальних послуг, оскільки решту витрат буде повністю сплачено в звітному періоді.

Бюджетний баланс — проформа фінансової звітності, що містить інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій. Його складають на підставі балансу на початок бюджетного року, бюджетів операційних витрат і бюджету грошових коштів. Залишок матеріалів визначають, виходячи з

запасів на початок року, бюджетів придбання та використання матеріалів. Залишок готової продукції визначають бюджетом запасів готової продукції.

Дебіторську заборгованість у бюджетному балансі розраховують, виходячи з даних бюджету продаж та графіка очікуваних грошових надходжень. Залишок грошових коштів переносять у бюджетний баланс з бюджету грошових коштів. Кредиторську заборгованість на кінець року визначають з урахуванням заборгованості на початок року та відповідних розрахунків. Нерозподілений прибуток у бюджетному балансі визначається за формулою:

Нерозподілений прибуток на початок бюджетного періоду +
+Очікуваний чистий прибуток – Дивіденди, що підлягають сплаті

Наявність рівняння підсумків активу та пасиву в бюджетному балансі свідчить про узгодженість усіх інших операційних і фінансових бюджетів.

Таким чином, метою складання бюджетного балансу є:

- своєчасне передбачення несприятливого фінансового стану підприємства;
- висвітлення майбутніх ресурсів і зобов'язань;
- забезпечення контролю щодо точності складання всіх бюджетів.

Саме на цьому етапі керівництво має вирішити, прийняти пропонування загальний бюджет або змінити плани і переглянути окремі його частини. Для прогнозу балансу використовується величина нормованих оборотних активів (сировини і матеріалів, незавершеного виробництва і готової продукції) і величина дебіторської заборгованості, що розраховуються при підготовці відповідних бюджетів.

Інвестиційні проекти є основою для прогнозу вартості основних засобів.

Пасивна частина балансу формується, виходячи з передбачуваної оборотності кредиторської заборгованості й інших поточних пасивів. У першій «редакції» ніяких змін у постійному капіталі (кредити банків плюс власний капітал) не планується.

Після підготовки бюджету руху грошових коштів, уже знаючи прогнозне вхідне сальдо грошових коштів і визначивши чистий дохід і суму капітальних вкладень, можна підготувати прогнозний бухгалтерський баланс, що є кінцевим продуктом усього бюджетного процесу в аспекті формування майстер-бюджету компанії.

Розбіжність у прогнозах активної і пасивної частин балансу дає уявлення про нестачу або надлишок фінансування. Цей факт є підґрунтям для прийняття управлінських рішень щодо:

- залучення додаткових фінансових інвестицій чи короткострокових кредитів на поповнення обігового капіталу під час періодів, за яких виникли згадані розбіжності;
- вкладання тимчасово вільних коштів у певні фінансові інструменти.

Після додаткового аналізу згаданих відхилень і прийняття відповідних рішень вносяться корективи у відповідні фінансові бюджети, адже зміна структури балансу позначається на потоці коштів.

Прогноз бюджету руху грошових коштів

Рух грошових коштів — один із найбільш важливих аспектів операційного циклу організації. Бюджет руху готівки розробляють після того, як усі періодичні бюджети і прогнозний звіт про прибутки і збитки вже довершені.

Бюджет руху грошових коштів (прогноз грошових потоків) являє собою план надходження коштів і платежів на майбутній період. У ньому підсумовані всі фінансові потоки як результат планованих операцій на усіх фазах формування загального бюджету. У цілому цей кошторис (бюджет) показує очікуване

кінцеве сальдо на рахунку коштів і фінансове становище для кожного місяця, для якого його розробляють.

У такий спосіб можуть бути заплановані періоди найбільшої і найменшої наявності коштів. Дуже велике сальдо на рахунку коштів означає, що гроші не були використані з найбільш можливою ефективністю (фактично є вивільненими з обороту і «не працюють»). Низький рівень може вказувати на те, що організація буде не в змозі розплатитися за своїми поточними зобов'язаннями. От чому необхідно ретельне планування руху грошових коштів.

Надходження від основної діяльності розраховуються з урахуванням змін у дебіторській заборгованості, витрати — з урахуванням змін у кредиторській заборгованості (планів-графіків руху грошових коштів, що згадувалися раніше).

При прогнозі руху грошових коштів прямим методом із суми усіх витрат виключається амортизація.

Слід зазначити, що загальноприйнятим є планування руху коштів з урахуванням того, що даний рух може виникати внаслідок операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Визначення напрямів капітальних вкладень і одержання інвестиційних ресурсів є комплексним завданням всього фінансового менеджменту. Проблема полягає в тому, щоб вирішити, які довгострокові активи придбати або побудувати на основі обраного критерію, що зв'язано з визначенням рентабельності інвестицій. Інформація, котра стосується довгострокових капіталовкладень, впливає на бюджет готівки, заторкуючи питання виплати відсотків за кредити, прогнозний звіт про прибутки і збитки, прогнозний бухгалтерський баланс, змінюючи сальдо на рахунках основних засобів і інших довгострокових активів.

Отже, усі рішення стосовно капітальних витрат мають плануватися і включатися в загальний бюджет.

5.3. Організація процесу бюджетування

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

- «згори—вниз»;
- «знизу—вгору»;
- «знизу—вгору / згори — вниз».

Підхід «згори—вниз» означає, що вище керівництво підприємства цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня. Такий підхід дає можливість повністю врахувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням та узагальненням окремих бюджетів.

Разом із тим недоліком такого підходу є слабка мотивація менеджерів нижчої та середньої ланок щодо досягнення цілей, у розробці яких вони не брали участі, та нехтування інформацією, яка перебуває на цьому рівні управління.

Тому підхід «згори—вниз» виправданий лише в жорстко централізованих організаціях або невеликих фірмах, де не існує значної дистанції між головним керівництвом і операційними підрозділами. Проте такий підхід може бути застосований у разі відсутності в керівників середньої та нижчої ланок необхідних знань і досвіду в розробленні значних бюджетів.

Підхід «знизу—вгору» означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, дільниць, служб тощо) складають бюджети діяльності, за яку вони відповідають. Далі бюджети послідовно узагальнюють і координують на вищому щаблі управління. Наприклад, керівники дільниць складають бюджети, які потім узагальнюють у бюджеті відповідного цеху. Своєю чергою, бюджети цехів узагальнюють у бюджеті заводу. На підставі бюджетів заводів складають загальний бюджет виробництва.

За такого підходу вище керівництво відповідає головним чином за координацію бюджетного процесу та схвалення генерального (зведеного) бюджету. Перевагою такого підходу є мотивація керівників нижчої та середньої ланок щодо досягнення цілей, у розробці яких вони беруть участь, посилення комунікації між різними підрозділами компанії, що сприяє точності та ув'язці запланованих показників. Недоліком цього підходу є збільшення витрат часу на підготовку бюджетів, оскільки залучення до процесу бюджетування значної кількості людей потребує відповідних зусиль з координації їхніх дій та узгодження даних.

Крім того, за такого підходу посилюється вплив поведінки та кваліфікації окремих людей на бюджетний процес. Зокрема, у практиці непоодинокими є випадки застосування «бюджетного

зазору», тобто завищення запланованих витрат або заниження запланованих доходів для забезпечення в майбутньому високих показників діяльності та гарантованої винагороди. У разі недостатніх знань і досвіду бюджетування керівників нижчої та середньої ланок зростає кількість помилок, що також знижує надійність бюджетів.

Виходячи з цього підхід «знизу—вгору» застосовують лише в разі, коли структура компанії забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланок здатні складати релевантні й достовірні бюджети та є довіреними особами керівництва.

У практиці поширеніший комбінований підхід «знизу — вгору / згори — вниз», який узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланок готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії. У процесі складання й узагальнення бюджетів здійснюють обговорення їх та узгодження керівниками різних рівнів.

Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети спрямовують у відповідні підрозділи, і вони є підставою для виконання керівниками бюджетних центрів.

Важливими елементами організації бюджетного процесу є вибір бюджетного періоду та методу складання бюджету.

Звичайно бюджети складаються з розбивкою на квартали та місяці. Проте дедалі більше компаній, особливо транснаціональних, застосовують безперервне бюджетування.

Безперервне бюджетування — система бюджетування, за якої після завершення кожного бюджетного періоду (зазвичай кожного місяця або кварталу) цей період виключають з генерального бюджету з одночасним включенням нового аналогічного бюджетного періоду. Наприклад, по завершенні першого кварталу 2007 року компанія складає бюджет на квітень 2007 року — березень 2008 року. Такий підхід дає змогу брати до уваги зміни, що відбулися після складання попереднього бюджету, та врахувати останню інформацію.

Найпоширенішими методами складання бюджетів є бюджетування через приращення і бюджетування «з нуля».

Бюджетування через приращення — складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. За такого підходу фактичні показники попереднього періоду коригують з урахуванням цінової та податкової політики

держави та інших чинників. Перевагою такого методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки. Завдяки цьому бюджетування через прирошення набуло значного практичного поширення. Але цей метод має суттєву ваду. Насамперед, у процесі бюджетування не аналізують ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносять на наступний період. У некомерційних організаціях такий підхід може призвести до того, що бюджетним центрам, які мають перевищення бюджету, можуть у наступному періоді надати додаткові ресурси, а підрозділам, які забезпечили економію коштів, навпаки, скоротять асигнування.

Бюджетування «з нуля» — це метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше. Воно вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найвигідніших напрямів використання ресурсів.

На відміну від бюджетування через прирошення, цей метод дає змогу вияви-проблеми і розв'язати їх на стадії планування. Водночас бюджетування «з нуля» — дорожчий підхід, оскільки потребує значних витрат часу та коштів.

Процес бюджетування зазвичай охоплює такі основні стадії:

- доведення основних напрямів політики компанії до осіб, котрі відповідають за підготовку бюджетів;
- визначення обмежувальних чинників;
- підготовка бюджету продаж;
- попереднє складання бюджетів;
- обговорення бюджетів із вищим керівництвом;
- координація й аналіз обговорених бюджетів;
- затвердження бюджетів.

Оскільки річний бюджет відображає певний етап на шляху досягнення стратегічної мети, насамперед необхідно поінформувати всіх зацікавлених осіб про політику компанії на бюджетний період. Тому першим етапом бюджетування є доведення такої інформації до керівників підрозділів та інших осіб, що безпосередньо беруть участь у підготовці бюджетів. Ця інформація звичайно стосується обсягу й асортименту продукції, цінової політики, ринків збуту тощо.

З огляду на те, що можливості виробництва і реалізації продукції найчастіше обмежені попитом, потужністю або іншими чинниками, до початку розробки бюджетів треба визначити і врахувати ці обмежувальні чинники.

Підготовка зведеного бюджету вимагає зусиль і участі представників різних підрозділів підприємства, складання численних розрахунків і обґрунтувань, узагальнення та узгодження різних показників (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

ПРИКЛАД РОЗПОДІЛУ ФУНКЦІЙ У ПРОЦЕСІ БЮДЖЕТУВАННЯ

Служба (відділ)	Функції
Планово-економічний відділ	Підготовка зведених бюджетів компанії. Збір і обробка даних для перевірки точності даних бюджетів доходів і витрат ЦФВ. Підготовка зведеного бюджету первісних витрат компанії. Калькуляція собівартості продукції. Складання операційних бюджетів
Фінансовий відділ	Підготовка кредитного плану та інвестиційного бюджету
Бухгалтерія	Збір і обробка вихідних даних для складання бюджетів
Відділ маркетингу і збуту	Складання прогнозу і бюджету продажів
Менеджер Центру фінансової відповідальності (ЦФВ) (економіст-плановик)	Розробка бюджетів Центру фінансової відповідальності (ЦФВ) відповідно до прийнятої технологічної схеми

Для контролю за виконанням бюджетного регламенту створюється спеціальний бюджетний комітет, що, як правило, очолює фінансовий директор. Це постійно діюча група менеджерів (керівників структурних підрозділів компанії), що перевіряють бюджети на реалістичність, займаються дозволом фінансових конфліктів між департаментами і при необхідності ініціюють коригування бюджету.

Бюджетування містить істотний організаційний компонент. Для управління бюджетуванням доцільне створення на підприємстві **Бюджетного комітету** і призначення **керівника комітету** (директора з бюджету, бюджетного координатора).

Бюджетний комітет — це постійно діюча група менеджерів, що займається ретельною перевіркою стратегічних і фінансових планів, дає рекомендації, дозволяє розбіжності й оперативно вносить корективи в діяльність компанії. Мова не йде про «роздування штатів», це дорадчий орган — група найбільш компетентних фахівців і керівників з основних напрямів діяльності підприємства, наділених додатковими повноваженнями.

Бюджетний комітет координує роботу різних служб підприємства з розробки операційних бюджетів. Безпосередню підготовку бюджетів і надання вихідних даних для бюджетів мають здійснювати відділи і служби підприємства.

Функції бюджетного комітету:

- розробка внутрішніх стандартів бюджетування;
- аналіз бюджетних оцінок, запропонованих керівниками підрозділів і їхнє затвердження;
- аналіз запропонованих бюджетів, підготовка рекомендацій;
- забезпечення процесу розробки бюджету на підприємстві;
- контроль виконання бюджету.

Список менеджерів і співробітників-експертів, що входять у бюджетний комітет, підприємство встановлює самостійно. Це мають бути люди, що відіграють ключову роль у плануванні діяльності підприємства, що у силу посадових обов'язків зобов'язані займатися узгодженням, коректуванням і контролем виконання планів.

Керує роботою бюджетного комітету, як правило, фінансовий директор підприємства. Необхідне також призначення посадової особи підприємства, що відповідає за поточну роботу з керування бюджетуванням — бюджетного координатора, або директора з бюджету (у західних компаніях традиційно такого менеджера називають офіцер з бюджету).

Бюджетний координатор (директор з бюджету) відповідає за:

- підготовчий процес;
- стандартизацію планових і звітних форм;
- збір і зіставлення даних;
- перевірку інформації;
- надання звітів.

Бюджетний координатор виступає як штатний експерт і координатор дій відділів.

Бюджетування неможливе також без регламентації: визначення інформації для складання бюджету, термінів представлення цієї інформації та відповідальних за це осіб, регламентації на рівні посадових інструкцій місця кожного виконавця в системі складання основного бюджету. Створення регламенту документообігу і порядку обміну інформацією — один із найважливіших етапів упровадження бюджетування.

Підсумком зусиль з організації бюджетування є розробка **графіка документообігу**. Необхідно ув'язати всі процедури і регламенти бюджетування, зусилля окремих структурних підрозділів на різних рівнях управління зі складання бюджетів у єдину систему (єдиний управлінський контур) управління.

Набір інструкцій, що відбивають політичну, організаційну структуру підприємства, поділ прав, обов'язків і відповідальності виконавців з питань бюджетного планування й управління звичайно називається **Керівництво з бюджету** (Бюджетний регламент). Ці інструкції виконують функцію стандарту підприємства — зводу правил і рекомендацій для складання бюджетних програм.

Нормативних документів, що регламентують внутрішні стандарти на підприємстві, не існують. Кожне підприємство положення стандарту визначає самостійно.

Стосовно бюджетування, у **стандартах підприємства** (Бюджетному регламенті) мають бути визначені:

- центри фінансової відповідальності;
- нормативи витрат сировини і матеріалів для випуску продукції;
- нормативи витрат на заробітну плату;
- система оплати праці на підприємстві;
- норматив накладних витрат;
- база розподілу накладних витрат;
- перелік об'єктів інформації для складання бюджету, терміни представлення цієї інформації та відповідальних за це осіб;
- бюджетний комітет і керівник комітету;
- місце кожного виконавця в системі складання основного бюджету;
- період для зіставлення бюджету і фактичних даних, відповідальний за цю роботу, терміни представлення цієї інформації і кому вона адресується;
- документообіг і порядок обміну інформацією;
- створення інформаційної бази (дані беруться з управлінського обліку).

Нижче в табл. 5.2 наведено перелік функцій бюджетного планування, терміни виконання даних функцій (виходячи з умови, що плановий рік збігається з календарним) і відповідальні за їхнє виконання підрозділи.

Таблиця 5.2

ОРІЄНТОВНИЙ КАЛЕНДАРНИЙ ГРАФІК РОЗРОБКИ БЮДЖЕТІВ

Процес	01.09—30.09	01.10—31.10	01.11—30.11	01.12—31.12
Визначення і затвердження ключових показників діяльності компанії	Бюджетний комітет			
Збір інформації в керівників ЦФВ стосовно прогнозів показників, за які вони несуть відповідальність	Фінансовий відділ, керівники ЦФВ			
Розробка головного бюджету і бюджетів по ЦФВ		Фінансовий відділ		
Розгляд, коректування і затвердження головного бюджету і бюджетів по ЦФВ			Бюджетний комітет	
Бюджети доводяться до керівників ЦФВ, розробляється план заходів для реалізації бюджетів				Фінансовий відділ, керівники ЦФВ

Орієнтовний план дій щодо впровадження системи бюджетування має такий вигляд.

1. Визначення фінансової структури компанії.

Розробка фінансової структури управління необхідна для делегування повноважень у частині складання конкретних бюджетів менеджерам ланок системи управління підприємством і закріплення відповідальності за їхнє виконання. Дане питання тісно пов'язане з організацією обліку по центрах відповідальності. Розроблювачами програмного забезпечення для автоматизації бюджетування введено термін «центр фінансової відповідальності» (ЦФВ), що багато в чому ідентичний поняттю «центр відповідальності». Фінансова структура — це ієрархічна система ЦФВ, яким надається визначений статус. Під статусом розуміється відповідальність за планування, виконання, контроль сукупності показників.

Необхідною умовою побудови фінансової структури є побудова організаційної структури підприємства і визначення зв'язків між її елементами. Також необхідно описати функції підрозділів (елементів організаційної структури). Побудована організаційна структура має бути погоджена з керівництвом підприємства, після чого вона заноситься в базу даних і є основою для побудови фінансової структури.

Побудова фінансової структури припускає поділ організаційної структури на центри відповідальності. Центри відповідальності можуть бути: центр фінансової відповідальності, центр фінансового обліку і місця виникнення витрат. Такий поділ відбувається звичайним присвоєнням окремим елементам організаційної структури того або іншого центру відповідальності, або об'єднанням декількох елементів організаційної структури в єдиний центр відповідальності, або дробленням одного елемента організаційної структури управління (ОСУ) на кілька центрів відповідальності.

Залежно від того, за що відповідають ті або інші центри відповідальності (їх керівники), вони поділяються на різновиди (рис. 5.2).

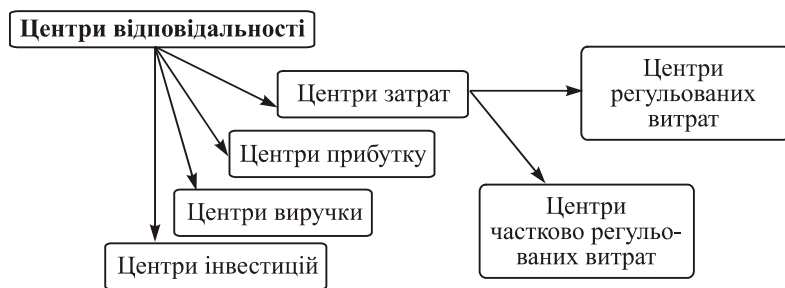


Рис. 5.2. Схема різновидів центрів відповідальності

Перелічені дії проводяться на основі зіставлень характеристик даного елемента організаційної структури з критеріями виділення центрів відповідальності і типових центрів відповідальності. Для визначення характеристик даного підрозділу необхідно відповісти на ряд запитань, відповіді на які допоможуть зробити висновки щодо ознак того чи іншого центру відповідальності в елементі організаційної структури, що розглядається.

У результаті «перетворення» окремих підрозділів на центри відповідальності ми матимемо сформовану фінансову структуру підприємства. Положення про фінансову структуру оформляється письмово і подається на підпис керівникові підприємства, після чого заноситься в базу даних. Таке положення буде основою для продовження процесу бюджетування на підприємстві.

2. Визначення технології бюджетування.

На даному етапі, маючи вже сформовану фінансову структуру компанії, за кожним елементом фінансової структури (ЦФВ, ЦФВ, МВВ) слід закріпити усталений набір операційних бюджетів, що будуть готуватися даними підрозділами. Також визначається перелік основних фінансових бюджетів, що складатимуться, а точніше консолідуватимуться зі статей операційних бюджетів, їх приблизний формат, деталізуються особливості консолідації бюджетів.

У рамках цього етапу також проводиться розкриття методології і технології формування окремих бюджетів. Маються на увазі ключові моменти методології: вибір методів та апарату прогнозування продаж, рівень деталізації статей, бюджетування згори—донизу чи знизу—догори, гнучкі чи жорсткі бюджети, метод «нарощування» чи «з нуля», зв'язок системи бюджетування з вже існуючою системою управлінського обліку,

контролінгові процедури, аналіз в системі план—факт у реальному часі, процедури оперативного блокування перевищення фактичних витрат над плановими тощо.

3. Визначення структури бюджетів.

У процесі реалізації даного етапу для кожного бюджету, вже закріпленого за певним елементом фінансової структури, визначається загальний вигляд, структура і перелік статей бюджету з урахуванням специфіки даного центру відповідальності. Якщо в певному бюджеті присутні статті, які певним чином агрегуються з бюджетів нижчих рівнів, то має бути сформована і деталізована схема консолідації.

Визначається структура статей основних фінансових бюджетів компанії і технологія консолідації в них інформації із операційних бюджетів підрозділів — елементів фінансової структури. У результаті перелічених дій на більшості підприємств розробляється окремий документ — Положення про бюджетні формати.

Також на даному етапі розраховуються коефіцієнти, що будуть використовуватися для планування руху грошових коштів (планів-графіків надходження коштів від реалізації і планів-графіків відтоку коштів на оплату сировини і матеріалів).

4. Визначення регламенту бюджетування.

На даному етапі необхідно визначитися з бюджетним періодом. Бюджетний період різних центрів відповідальності може бути неоднаковим, як і рівень деталізації показників у часі залежно від точності прогнозування основних показників (статей бюджету), тому слід детально вивчити специфіку бюджетування для кожного підрозділу.

Для кожного бюджету слід визначити мінімальні бюджетні періоди (розбивка бюджетного періоду на підперіоди — квартали, місяці, декади тощо).

Також встановлюється схема і регламент розробки, терміни подання первісних (попередніх) форм бюджетів відповідним посадовим особам чи до відповідних служб, порядок і терміни внесення коректур й остаточного затвердження бюджету.

Під час бюджетного періоду по закінченні певного підперіоду (наприклад, кварталу) на підприємствах з діючою системою бюджетування прийнято складати періодичні звіти, які засвідчують факт виконання чи невиконання бюджету. У разі виникнення негативних відхилень необхідно провести причинно-наслідковий аналіз і надати рекомендації щодо подальшого уникнення чи мінімізації впливу чинників, що

спричинили згадані відхилення. Тому на даному етапі також визначаються терміни подання і структура періодичних звітів відповідальних менеджерів про виконання плану. До речі, на деяких підприємствах такі звіти формуються в реальному часі на вимогу керівництва без прив'язки до часу.

Результат усіх перелічених дій зазвичай міститься в Положенні про бюджетний регламент, що документально оформлює порядок подання, узгодження і затвердження бюджетів ЦФВ (ЦФВ, МВВ), вирішення суперечок, підготовки фінансових бюджетів тощо.

5. Організація бюджетного процесу.

На даному етапі визначається, які служби беруть участь у бюджетуванні (планово-економічний відділ, фінансовий відділ, бухгалтерія тощо), відбувається розподіл повноважень окремих служб, сфери повноважень і відповідальності, встановлюється порядок взаємодії служб.

Результатом даного етапу є складені і затверджені посадові інструкції осіб, які задіяні в процесі бюджетування, що відповідають новим організаційно-управлінським умовам. Посадові інструкції визначають посадові обов'язки і кваліфікаційні вимоги до службовців різних центрів відповідальності, права та сфери відповідальності за посадою, умови праці й оплати, показники ефективності й оцінки якості виконаної роботи.

6. Автоматизація процесу бюджетування.

Бюджетування є процесом досить трудомістким і передбачає наявність серйозних потоків інформації і великий обсяг різноманітних операцій. Без автоматизованої системи витрати на обробку такої кількості інформації неймовірно великі, а терміни обробки даних не задовольняють менеджерів, практично неможливо одержати необхідну інформацію потрібної якості в потрібному обсязі, а головне — в необхідний термін для ухвалення управлінського рішення.

Розумно припустити, що на попередньому етапі — етапі впровадження системи бюджетування — для навчання й здобуття першого досвіду оптимальні прості, базові версії програмного забезпечення, що мають вже готове налаштування для ведення управлінського обліку в частині господарських операцій, але такі, що мають можливість конфігурування, зміни хоча б частини наявних налаштувань. Це необхідно для первісного запуску і придбання навичок роботи з автоматизованою системою, а також розвитку навичок і одержання першого досвіду налаштування ПЗ для вирішення конкретних завдань. Більш доцільно, щоб для

обраного програмного продукту існувала складніша версія, призначена вже для вирішення реальних завдань. У майбутньому, після освоєння базового функціонала, можна буде удосконалити наявну інформаційну систему.

Для систем середнього класу (за ступенем комплексності розв'язання завдань) найважливішим є їхня підготовленість до рішення поставлених задач. З огляду на те, що ПЗ має боротися не з проблемами і причинами їхнього виникнення, а наслідками, функціональність програми повинна припускати ускладнення і збільшення кількості розв'язуваних завдань у межах визначеної зональної області. Наприклад, якщо зараз поставлене завдання ведення бюджету виплат, то в майбутньому треба припускати ведення бюджету руху грошових коштів і управління платоспроможністю в цілому.

Системи для рішення комплексу задач з інформаційної підтримки циклу управління мають надавати можливість вести весь список господарських операцій у компанії, включаючи внутрішньокорпоративні, складати всю систему бюджетів і показників (індикаторів) господарсько-фінансової діяльності. Гнучкість таких систем має бути максимальна, тому що для українських холдингів характерне часте виникнення нових бізнесів і зміни правил управлінського обліку з тенденцією до їх ускладнення. Тут дуже важлива властивість — це ведення усього спектра господарських операцій з одержанням форм бюджетів, що набудовуються, включаючи прогностичний баланс, адже лише цей документ може надати повну й актуальну інформацію з поточного стану підприємства. При цьому даний звіт має бути побудований на підставі управлінської інформації.

На жаль, на українському ринку програмного забезпечення поки що недостатньо програмних продуктів, які б відповідали всім переліченим вимогам, тому часто трапляються випадки, коли керівництво підприємства для автоматизації бюджетування змушене звертатися до спеціалізованої фірми для написання нової програми з власного використання, яка б задовільняла всі їхні вимоги.

Основною методичною проблемою, що виникає на етапі інформаційного структурування компанії в цілях бюджетування, є формат основних бюджетів. Щоб не ускладнювати ці

документи зайвими подробицями, краще дотримуватися таких принципів:

- ◆ максимально наблизити форму і структуру основних бюджетів до затверджених форм фінансової звітності, а по можливості, і дотриматися міжнародних стандартів обліку;

- ◆ оптимізувати набір статей доходів і витрат з урахуванням конкретного бізнесу, ігноруючи при цьому позиції, частка яких у загальному підсумку не перевищує 0,5 %.

І, нарешті, на завершальному технологічному етапі процесу бюджетування, визначивши структуру статей витрат, тобто принципи угруповання, склад і ступінь їхньої деталізації, закріпивши відповідальних, компанія надалі може чітко визначити, за рахунок яких конкретних статей складається загальна величина витрат, за рахунок чого виникають відхилення. Основна вимога така — вихідна інформація має бути структурована потрібним чином.

5.4. Реорганізація фінансової структури підприємства за центрами відповідальності

Наріжним каменем загальної системи бюджетування є фінансова структура компанії, що являє собою перелік об'єктів бюджетування. Залежно від ступеня відповідальності і повноважень, що делегуються структурним підрозділам та їхнім менеджерам, вони можуть бути поділені на:

- центри фінансової відповідальності (ЦФВ) — відповідають за усі витрати і фінансові результати (доходи, прибутки та збитки);

- центри фінансового обліку (ЦФО) — відповідають за окремі фінансові показники (наприклад, відділ збуту — за дохід);

- місця виникнення витрат (МВВ) — відповідають за регульовані витрати, економію яких керівництво підрозділу може забезпечити самостійно (наприклад, бухгалтерія).

Для ЦФВ складають і операційні, і допоміжні, і основні бюджети; для ЦФО — операційний, допоміжні та звіт про прибутки і збиток (бюджет доходів і витрат); для МВВ — окремі операційні бюджети.

Для виконання однієї з основних цілей управлінського обліку — обліково-аналітичного забезпечення спеціальних управлінських рішень, вводиться поняття **центрів фінансової відповідальності**. Об'єктивна основа використання системи обліку витрат (і результатів) по центрах відповідальності — децентралізація внутріфірмового управління (розподіл повноважень приймати рішення між різними рівнями управління) та формування гнучких організаційних структур у складних виробничо-господарських системах.

Основні цілі:

- підвищення якості управління як підприємством у цілому, так і за напрямками виробничо-господарської діяльності, зокрема, за рахунок удосконалювання системи планування і контролю;
- обліково-аналітичне забезпечення спеціальних управлінських рішень;
- формування гнучких організаційних структур у складних виробничо-господарських системах;
- формування передумов для подальшого відокремлення частини центрів відповідальності у формі структурних підрозділів із правом самостійних платників податків або дочірніх фірм.

Центр фінансової відповідальності — структурний підрозділ (або сукупність структурних підрозділів), наділений необхідними ресурсами, що здійснює господарську або іншу діяльність відповідно до його прав і обов'язків. Центри

відповідальності керуються на основі затвердженого переліку планових і нормативних показників, індивідуального для кожного з них. Керівники центрів відповідальності підзвітні і відповідають за їхню роботу. У рамках системи обліку по центрах відповідальності оцінюються плани та їхнє виконання по кожному центру відповідальності.

Центр прибутку — центр відповідальності, керівник якого відповідає за доходи і витрати, й отже, за результат діяльності даного підрозділу.

Центр доходів — центр відповідальності, керівництво якого підзвітно тільки за одержання доходів, тобто має можливість контролювати і впливати на ціни й обсяг діяльності.

Центр витрат — центр відповідальності, керівник якого може контролювати тільки витрати, тобто це об'єкти управління, для яких доцільно акумулювати витрати.

Центр інвестицій — центр відповідальності, що здійснює господарську діяльність і несе витрати при реалізації інвестиційних проектів підприємства; керівництво підзвітне за витрати, доходи й інвестиції.

Структура центрів відповідальності передбачає їхній поділ по рівнях управління (центр відповідальності першого рівня, другого рівня тощо) залежно від їхньої підпорядкованості, цілей і завдань планування і контролю.

Для одержання комплексної оцінки діяльності центрів відповідальності вводяться контрольні показники виробничо-господарської діяльності. Ефективність роботи центрів відповідальності визначається порівнянням планових і фактичних показників. На основі порівняння даних за контрольними показниками керівник центра відповідальності оперативно вживає заходів з досягнення контрольних показників, підвищення ефективності діяльності центра відповідальності.

Основні аспекти децентралізації:

Менеджер має право самостійно, без узгодження з керівництвом оперативно приймати рішення у визначених питаннях, на певну грошову суму.

Розподіл (делегування) відповідальності між менеджерами в частині планування і контролю витрат і результатів діяльності підрозділу, за яке менеджер відповідає.

Переваги децентралізації управління:

- для прийняття рішень у менеджера підрозділу більше інформації про місцеві умови;
- менеджери підрозділів можуть приймати рішення більш оперативно;
- діяльність менеджерів підрозділів стає більш мотивованою, якщо є можливість виявити ініціативу;
- наділення менеджерів відповідальністю сприяє розвитку управлінських навичок;
- вище керівництво, звільнившись від необхідності щоденних рішень приватних питань, може зосередитися на стратегічних задачах управління.

Недоліки децентралізації управління:

- прийняття менеджером підрозділу некомпетентних рішень, що можуть бути викликані:
 - 1) непогодженістю цілей усього підприємства й окремого підрозділу;
 - 2) недовідомістю інформації, з якої менеджери підрозділів можуть визначити вплив своєї діяльності на інші підрозділи;
- дублювання функцій;
- неухильність до діяльності інших підрозділів.

Основні етапи децентралізації управління:

- формування центрів відповідальності;
- розподіл центрів відповідальності по рівнях залежно від підпорядкування;
- визначення основних централізованих показників діяльності центрів відповідальності (статті витрат і надходжень);
- персоналізація облікових документів;

— складання бюджетів менеджерами центрів відповідальності і надання звітності по фактичних витратах і результатам у розрізі бюджетів;

— визначення персональної відповідальності менеджерів за бюджетні показники і прийняття рішень по своєму центрі відповідальності.

Застосування концепції поділу підприємства на центри відповідальності привносить у систему управління ринкову орієнтацію, підвищує мотивацію працівників і ефективність роботи підприємства. Концепція центрів відповідальності створює «ринку» усередині підприємства.

Центри відповідальності — це цілеспрямовано керовані організаційні одиниці, результати роботи (продукти) яких оцінюються у вартісному вираженні. Цілі для центрів відповідальності також встановлюються у вартісному вираженні.

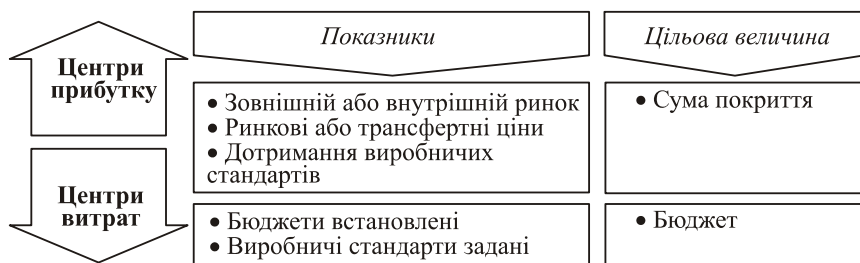


Рис. 5.3. Логіка встановлення цільових орієнтирів для різних центрів відповідальності

Центри відповідальності характеризуються тим, що несуть відповідальність за досягнення результату або дотримання бюджету.

Центри прибутку є «підприємствами» усередині підприємства. Центри прибутку продають свої продукти на зовнішньому або внутрішньому ринку за ринковими або трансферними цінами. Унаслідок цього центри прибутків знаходяться в співвідношенні «замовник—виконавець замовлення».

Центри витрат є внутрішніми постачальниками послуг, що розробляють для себе планові бюджети. Можливі відхилення між плановим бюджетом і фактично виниклими витратами у сенсі цілей управління **не можуть бути** перелічені. Для складання калькуляції ціни використовується інформація про величину собівартості, що, однак, не є значимою для управління.

Розрахунок послуг між підрозділами (внутрівиробничий розподіл результату) може здійснюватися трьома методами:

- замовлення: ціна визначається угодою і встановлюється жорстко;
- послуга: ціна є результатом розрахунку обсягу продукту і використовуваної трансферної ціни;
- розподіл: розподілювані, витрати, розраховуються в плановому бюджеті.

Порядок проведення аналізу фінансової структури компанії

1. Складання переліку бізнес-напрямів (видів господарської діяльності, основних видів реалізованих виробів, робіт і послуг):

- аналіз правового статусу структурних підрозділів;
- перевірка ступеня технологічної, виробничої, збутової, регіональної й іншої відособленості в діяльності структурних підрозділів.

2. Визначення типу організаційної структури управління компанії: дивізійна або лінійно-функціональна.

3. Розподіл бізнес-напрямів по структурних підрозділах, визначення структурних підрозділів, що не займаються бізнесом (без джерела доходу).

4. Розподіл доходів і витрат по структурних підрозділах, визначення регульованих і нерегульованих витрат.

5. Виявлення структурних підрозділів, здатних відповідати за рух грошових коштів.

6. Складання переліку центрів фінансової відповідальності — ЦФВ.

У положенні про фінансову структуру компанії мають бути відбиті такі моменти:

1. Основні напрями господарської діяльності:
 - основні напрями господарської діяльності;
 - основні види витрат;
 - структура ЦФВ.
2. Структурний склад ЦФВ:
 - ◆ структурні підрозділи;
 - ◆ основні статті доходів;

- ◆ надходження коштів;
- ◆ основні статті витрат;
- ◆ стан обліку витрат;
- ◆ сфера повноважень і відповідальності керівників ЦФВ за фінансові результати.

Побудова системи відповідальності за дотримання бюджетних регламентів

Керівники ЦФВ несуть відповідальність за виконання бюджетних показників відповідно до системи, відбитої в розділі ***Інформаційне структурування***, кожний по статтях бюджету, визначених для нього (неї) центром відповідальності. За виконання істотних бюджетних показників, керівник ЦФВ несе особисту матеріальну відповідальність (через систему премій і штрафів).

Бюджетний показник вважається виконаним, якщо він виконаний на 100 % або якщо він уміщується в чітко визначений коридор відхилень (наприклад, відхилення не може становити більше 5% від запланованого значення показника).

Керівники ЦФВ несуть відповідальність за своєчасну подачу інформації про плани підрозділів у фінансовий відділ. Фінансовий відділ несе відповідальність за:

- складання проекту бюджетів, заснованих на стратегії розвитку Компанії і власному баченні сформованої ситуації;
- розробку нормативів;
- своєчасний збір інформації про плани підрозділів;
- складання Головного бюджету і бюджетів по ЦФВ на підставі зібраної інформації, ув'язаної зі стратегією Компанії;
- своєчасне надання Головного бюджету, бюджетів по ЦФВ і системи планових нормативів у Бюджетний Комітет;
- ведення аналізу відхилень фактичного виконання планів і вплив на несприятливі моменти, що заважають виконанню бюджетів, забезпечення контролю;
- побудову гнучкого бюджету.

Основні етапи постановки бюджетування:

- визначення видів бюджетів, необхідних для цілей планування;
- розподіл бюджетів по центрах відповідальності або підрозділах;
- призначення відповідальних за складання бюджетів;
- визначити, з якої первинної документації (акти, журнали, зведення, звіти тощо) необхідно брати дані для складання бюджетів;
- складання таблиць, у яких зазначені найменування планових (звітних) форм і склад використовуваних у них показників;
- визначення регламенту формування бюджетів;
- визначення форм контролю за складанням бюджетів;
- порівняння фактичних показників із плановими й аналіз відхилень.

При цьому необхідно:

- визначення взаємозв'язку показників у всіх формах звітності;
- аналіз взаємодії підрозділів (центрів відповідальності) при плануванні;
- організація документообігу в процесі планування;
- оцінка планових форм і процедур з погляду повноти охоплення всіх аспектів діяльності підприємства, термінів і періодичності складання бюджетів.

Проблеми постановки бюджетування

У процесі постановки системи бюджетування (табл. 5.3) в українських компаніях, як правило, виникають різні проблеми, рішення яких віднімає значну кількість часу:

- 1) відсутність системи управлінського обліку, а виходить, й інформаційної бази бюджетування;
- 2) податково-орієнтований підхід до класифікації витрат і визначення кроку бюджетування;
- 3) прив'язка кроку бюджетування до податкового звітного періоду;
- 4) надмірні надії на спеціалізоване програмне забезпечення;

5) саботаж постановки системи бюджетування з боку менеджерів, не зацікавлених у створенні дієвої системи контролю за їхньою діяльністю;

6) конфлікти між структурними підрозділу в ході бюджетного процесу.

Таблиця 5.3

ЕФЕКТ ВІД ПОСТАНОВКИ СИСТЕМИ БЮДЖЕТУВАННЯ

Сфера	Ефект	Причина виникнення
Продажу	Одержання достовірної інформації про прибутковість окремих продуктів (бізнес-напрямів) і операцій з окремими клієнтами	Бюджет продаж, коректний розподіл непрямих витрат у розрізі продуктів, бізнес-напрямів і окремих клієнтів
	Оптимізація цінової й асортиментної політики	
	Формалізація відповідальності менеджерів по продажах у рамках виконання бюджетів продажів, додатковий засіб мотивації, інструмент оцінки персоналу	Індивідуальні плани продажів, що дають можливість: 1)здійснювати обґрунтовану ротацію працівників; 2)прив'язати зарплату sales-персоналу не стільки до маржинального прибутку; 3)проводити спеціальні програми зі стимулювання продажів найбільш рентабельних продуктів і каналів дистрибуції
Виробництво	Зниження виробничої собівартості	Бюджет загальновиробничих витрат
		Перегляд нормативів і технологічних карт
	Зменшення запасів готової продукції і матеріалів	Орієнтація виробничих бюджетів на показники бюджету продажів

Загальнокорпоративне управління	Відмова від непрофільних бізнесів після реальної оцінки їхньої прибутковості	Бюджети допоміжних служб компанії
Фінанси	Оптимізація кредитного портфеля	Кредитний план
	Усунення касових розривів (дефіциту готівки)	Баланс руху грошових коштів
	Полегшення процесу залучення інвестицій	Основні бюджети (консолідована прогнозна фінансова звітність)

Однак, щоб одержати ці ефекти бюджетування, теж потрібно правильно спиратися на прості, але перевірені часом принципи:

1. Бюджетування має здійснюватися «нагору» — не планово-економічною службою, а всіма підрозділами. Тільки в такому разі воно буде реалістичним.

2. Бюджети слід розробляти постійно, з визначеною періодичністю і використанням «ковзних» величин.

3. Бюджети треба підрозділяти на попередні (індикативні) і директивні, за невиконання яких відповідальний менеджер має бути покараний.

4. Формати бюджетів мають бути єдиними для всіх об'єктів бюджетування, щоб забезпечити порівнянність інформації.

5. Усі значні витрати необхідно деталізувати.

6. У бюджетному регламенті має бути передбачена можливість екстреного коректування. Для цього можна розробити кілька варіантів «твердих» бюджетів, заснованих на різних прогнозах, що у комплексі дадуть «гнучкий» бюджет.

7. Успіх проекту постановки системи бюджетування залежить від емоційного стану її працівників, їхнього ступеня залучення в процес і зацікавленості в кінцевому результаті.

В ідеалі бюджетування має стати стрижнем, навколо якого концентрується вся діяльність компанії, а всі працівники — почати мислити категоріями статей бюджетів. Як показує практика, цю управлінську технологію використовують насамперед фірми, котрі працюють на висококонкурентних ринках, очолювані амбіційними топ-менеджерами і належні до «просунутих» власників, що переймаються ідеологією бюджетного управління. Але в принципі бюджетування, як і інші інструменти корпоративного управління, може бути

ефективне в будь-якій компанії, що «доросла» до розуміння необхідності його застосування.

5.5. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень

Складений бюджет відображає показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення.

Відхилення — це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Бюджетний контроль — процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів. Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету й складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеріві, котрий відповідає за прийняття певних рішень.

Звіт про виконання — це звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин. Звіт про виконання готують регулярно, здебільшого щомісяця. У спрощено-вигляді він має таку форму:

Відхилення від бюджету, відображені в звіті, можуть бути сприятливими (позитивними) або несприятливими (негативними).

Несприятливими (негативними) — це відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований, або фактичні витрати більші за бюджетні.

Відповідно **сприятливими (позитивними)** — це відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

Реакція менеджера на відхилення залежить від розміру відхилень та причин їх виникнення. Якщо відхилення незначні, менеджер може їх ігнорувати, тобто не досліджувати причин цих відхилень. Значний розмір відхилень вимагає детальнішого вивчення їх причин за допомогою додаткової інформації.

Залежно від причин виникнення, відхилення поділяють на дві групи: відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування — відхилення від бюджету, пов'язані з помилками та прорахунками в процесі

складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

Відхилення внаслідок діяльності є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

- коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;

- внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Отже, звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок, привертаючи увагу менеджера до значних відхилень від очікуваних результатів, що, своєю чергою, дає змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Слід зауважити, що звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю лише за умови коректного зіставлення фактичних і бюджетних показників. Річ у тому, що зведений бюджет звичайно є статичним або постійним бюджетом, оскільки він складений тільки для одного рівня майбутньої діяльності. Тому терміни «статичний (постійний) бюджет» і «зведений бюджет» вживають як синоніми.

Статичний бюджет відображає доходи і витрати, розраховані, виходячи з очікуваного обсягу діяльності (або іншого чинника).

Оскільки дохід і частина витрат залежать від зміни обсягу діяльності, то у випадках, коли фактичний обсяг діяльності відрізняється від запланованого, відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення.

Тому для забезпечення ефективного контролю з допомогою звіту про виконання бюджету слід зіставити фактичні результати з бюджетом, скоригованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності. Такий бюджет називають гнучким, або динамічним бюджетом. Він може бути складений як у процесі планування, так і на стадії контролю.

Гнучкий бюджет, підготовлений на стадії планування, — це бюджет, складений для кількох можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону. На практиці важко точно передбачити обсяг продаж, тому більшість компаній складають гнучкий бюджет для фактичного обсягу діяльності.

Отже, **гнучкий бюджет** — бюджет, складений на основі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для кількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності.

Гнучкий бюджет витрат ґрунтується на формулі:

(Змінні бюджетні витрати на одиницю $\times$ Фактичний обсяг виробництва або реалізації) + Загальні постійні витрати.

Гнучкий бюджет продаж розраховують залежно від тієї ціни, що використовується:

Бюджетна ціна за одиницю $\times$ Фактичний обсяг продаж
або

Фактична ціна за одиницю $\times$ Фактичний обсяг продаж.

Використання гнучкого бюджету дає змогу розподілити загальне відхилення на відхилення від гнучкого бюджету та відхилення за рахунок обсягу діяльності.

Відхилення від гнучкого бюджету — це різниця між фактичними результатами діяльності й показниками гнучкого бюджету.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності — це різниця між показниками гнучкого й статичного бюджетів.

Вказані відхилення дають змогу оцінити діяльність компанії з погляду ефективності й результативності.

Ефективність характеризує взаємозв'язок між витратами і досягнутими результатами, а **результативність** — це міра досягнення поставленої мети.

Отже, діяльність компанії може бути:

- ефективною і результативною;
- результативною, але неефективною;
- ефективною, але нерезультативною;
- нерезультативною і неефективною.

Відхилення від гнучкого бюджету відображають ефективність діяльності, а відхилення за рахунок обсягу продаж — її результативність. Для аналізу відхилень слід використовувати два гнучкі бюджети виробництва і продаж, різницю між якими зумовлюватимуть зміни у величині запасів готової продукції.

Для глибшого аналізу необхідно деталізувати відхилення від гнучкого бюджету за рахунок обсягу продаж. Детальний аналіз відхилень від гнучкого бюджету передбачає визначення відхилень та їх чинників за кожною статтею змінних і постійних витрат. Слід мати на увазі, що існує альтернативний підхід до аналізу відхилень від статичного бюджету.

Тут відхилення від гнучкого бюджету відбувається лише за рахунок витрат, а відхилення за рахунок продаж поділяються

на відхилення за рахунок ціни та відхилення за рахунок обсягу продаж.

Методика обчислення відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку застосовує підприємство, складаючи внутрішню звітність. За розумів використання системи калькулювання змінних витрат розрахунок відхилень продаж базується на показнику маржинального доходу, а за розумів калькулювання з них витрат — на показникові прибутку.

Своєю чергою, класифікація відхилень витрат у системі калькулювання змінних витрат ґрунтується на розподілі їх на змінні та постійні, а в разі калькулювання повних витрат — на розподілі їх на виробничі та операційні. Оскільки менеджери — дуже заклопотані люди, їм зазвичай бракує часу на вивчення всіх відхилень. Тому завдання бюджетного контролю — привернути увагу менеджерів саме до значних відхилень, які вимагають детальнішого аналізу. Це дає менеджеріві змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Управління за відхиленнями — принцип, за яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не зважає на показники, що виконуються задовільно. Але які відхилення є значними і вимагають детальнішого дослідження? На це питання важко дати відповідь, тому це є складовою місцевця управління. Проте є певний досвід, який свідчить, що слід брати до уваги:

- розмір відхилень;
- повторюваність відхилень;
- контрольованість;
- позитивні відхилення;
- вартість і корисність дослідження.

На практиці менеджери нерідко застосовують правило великого пальця, за яким відхилення слід досліджувати, якщо його абсолютний розмір перевищує певну суму, або відношення відхилення до суми стандартних витрат перевищує заздалегідь встановлений відсоток.

Абсолютний розмір відхилень, безумовно, важливий. Але відносний рівень відхилень, співуче, ще важливіший. Менеджер, імовірно, радше зверне увагу на відхилення матеріалів за рахунок використання в сумі 40 000 грн, яка становить 20 % стандартних матеріальних витрат, ніж на відхилення витрат на оплату праці в сумі 100 000 грн за рахунок продуктивності, що становить 2 % загальних стандартних витрат на оплату праці.

Інший підхід до рішення про дослідження відхилень поділяє їх у плані повторюваності.

Ще одним важливим аспектом дослідження відхилень є контрольованість їх. Це означає, що менеджер охочіше досліджуватиме відхилення, що контролюється певними посадовими особами (наприклад, відхилення витрат з оплати за рахунок продуктивності), ніж відхилення, на які підприємство не може впливати (наприклад, відхилення за матеріалами за рахунок цін).

При цьому необхідно досліджувати не тільки значні негативні відхилення, а й позитивні. Наприклад, дослідження позитивного відхилення витрат на оплату праці за рахунок продуктивності дає змогу вивчити й поширити передовий досвід усередині підприємства. Приймаючи рішення про вивчення відхилень, слід зважити на витрати на користь дослідження. Витрати на дослідження охоплюють час, що його витрачає персонал на вивчення відхилень. Користь дослідження відхилень — це можливість зменшити майбутні виробничі витрати, усунувши причини несприятливих відхилень або поширення досвіду, пов'язаного з позитивними відхиленнями. Зіставлення витрат і користі дослідження дає менеджеріві змогу визначити доцільність його проведення.

Правило великого пальця базується на досвіді й інтуїції менеджера. Цей підхід доволі суб'єктивний.

Альтернативою є статистичні моделі, які можуть враховувати чи не враховувати витрати на користь дослідження. Статистичні моделі, що не враховують вартість та користь дослідження, передбачають розрахунок імовірності того, що певне відхилення вийде з-під контролю.

Відхилення можна фіксувати за допомогою статистичного контрольного графіка (рис. 5.4). Цей графік відображає фактичні відхилення витрат за певний час і зіставлення їх з критичною оцінкою, визначеною статистичним способом.

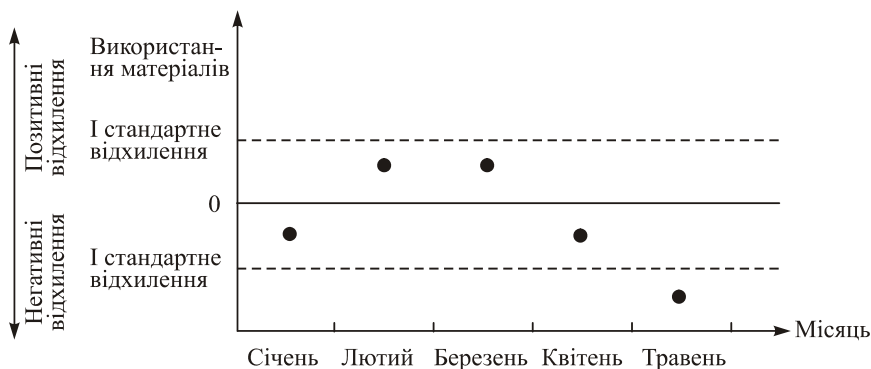


Рис. 5.4. Статистичний контрольний графік

Наведений графік свідчить про необхідність дослідження відхилення в травні, оскільки воно перевищило стандартне відхилення. Статистичну модель можна доповнити розрахунком та зіставленням витрат і користі дослідження.

Відхилення слід досліджувати, якщо:

$$(P \cdot B) > C \text{ або } P > \frac{C}{P},$$

де P — імовірність, що система працює під контролем;

B — користь дослідження;

C — вартість дослідження.

Отже, відхилення треба досліджувати, оскільки користь від дослідження перевищує суму відхилення.

Питання для самоперевірки



1. Що являє собою бюджетування?
2. У чому полягає логіка складання бюджетів?
3. Які основні етапи розробки бюджетів?
4. Чим визначається кількість бюджетів, що розробляються на підприємстві?
5. Які методи розробки бюджетів?
6. Як визначаються і реалізуються цілі бюджетування?
7. У чому відмінність бюджетування від оперативного планування?
8. Як здійснюється аналіз відхилень у бюджетному плануванні?



ІНСТРУМЕНТАРІЙ КОНТРОЛІНГУ

6.1. Інструментарій стратегічного контролінгу

Контролінг використовує специфічний інструментарій (табл. 6.1), тобто взаємопов'язану систему методів отримання, обробки, агрегування, аналізу, надання, використання різноманітної економічної інформації. Існують суттєві відмінності у структурі набору конкретних інструментів та особливостях їх використання на стратегічному й оперативному рівнях.

Найбільшим викликом контролеру є зростаючі очікування з боку менеджерів стосовно того, що контролер буде пропонувати стратегічне бачення бізнесу, стаючи партнером по бізнесу в процесі управління, а не просто постачати інформацію як виконавець. Контролери дуже часто залишаються в ролі виконавців, замість того, щоб активно співпрацювати з керівниками бізнесу як партнери. Надто багато контролерів продовжують шукати шляхи скорочення чи обмеження своїх функцій, у той час як на практиці існує потреба у розширенні сервісних функцій вищого керівництва у питаннях забезпечення стратегічних ініціатив, а також більш ефективного управління персоналом.

Традиційно контролери розглядались як «люди чисел», що успішно виконували дану функцію. Проте у процесі зміни середовища господарювання контролеру необхідно адаптуватися до існуючих вимог, які вкльо в себе стратегічне планування і партнерство. Успішні контролери мають виробити в себе навички, які передбачають допомогу керівництву у формуванні стратегічного бачення для підприємства, зберігши при цьому свою базову компетенцію, тобто вміння працювати з цифрованими характеристиками процесу, набувати навичок з надання

консультаційних послуг керівництву в цілепокладанні, а також брати рівноправну участь у формуванні стратегії підприємства.

Фактори, найбільш критичні для успіху компанії:

- довгострокове стратегічне планування;
- фінансовий та економічний аналіз;
- прибутковість продукту та клієнта;
- комп'ютерні системи й операції;
- оптимізація бізнес-процесів.

Відповідно до зазначених факторів впливу на успішність функціонування компанії формуються пріоритетні сфери застосування контролінгових інструментів, визначаються завдання та перелік компетенцій контролера.

Напрями, на які контролери витрачають найбільше часу:

- внутрішній консалтинг;
- довгострокове стратегічне планування;
- комп'ютерні системи й операції;
- оптимізація процесів;
- фінансовий та економічний аналіз.

Нижче наведено перелік основних методів і інструментів контролінгу, які повинен знати сучасний контролер (табл. 6.1).

Balanced Scorecard (Система збалансованих показників): назва походить від спроби збалансувати традиційний фінансовий аналіз фірми з нефінансовими вимірниками. Концепція ставить у відповідність стратегію, місію, цілі та завдання підприємства з повним набором нефінансових та фінансових показників. Підхід системи збалансованих показників включає аналіз внутрішніх бізнес-процесів, задоволення споживача, корпоративний розвиток та навчання, фінансові результати.

Activity — Based Costing (Система розподілу непрямих затрат): даний підхід визначає та агрегує непрямі затрати, а потім розподіляє їх на основі різних ключів. Метод ABC надає можливість розподіляти компоненти непрямих затрат на підставі попередньо обраного ключа.

Theory of Constraints (Теорія обмежень): цей метод, розроблений Елі Голдратом, ставить за мету максимізувати операційний дохід підприємства, беручи до уваги існуючі обмеження, з якими неминуче стикається виробничий процес. Взагалі теорія обмежень дає змогу збільшувати вартість усього виробничого процесу й одночасно зменшувати відповідні інвестиції та операційні витрати.

Six Sigma Quality Standard (Стандарт якості Шість Сігма): даний стандарт якості має на увазі всього 3—4 дефекти на 1 мільйон операцій. Шість Сігма є квантовим еталоном якості для виробництва Моторола, GE, Black & Decker — приклади американських компаній, що використовують Шість Сігма для значного збільшення задоволення споживачів та конкурування на міжнародних ринках.

Таблиця 6.1

КЛАСИФІКАЦІЯ МЕТОДІВ ТА ІНСТРУМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ

Інструментарій	Планування	Управління
Стратегічний контролінг	◆ Ключові фактори успіху ◆ SWOT- та PEST-аналіз ◆ Конкурентний аналіз М.Портера ◆ Матричні аналітичні інструменти (у т.ч. портфоліо-аналіз) ◆ Вартісний ланцюжок ◆ Стратегічні карти ◆ GAP-аналіз (аналіз розривів) ◆ Калькулювання на основі діяльності ◆ Бенчмаркінг ◆ Сценарний аналіз	◆ Стратегічне управління витратами ◆ Формування портфеля стратегій ◆ Система збалансованих показників (BSC) ◆ Управління на основі аналізу діяльності (ABM) ◆ Стратегічне управління якістю (TQM) ◆ Політика відкритої звітності ◆ Принцип зграї ◆ Управління змінами та знаннями (Knowledge Management)
Оперативний контролінг	◆ CVP-аналіз (співвідношення обсяг—витрати—прибуток), точка беззбитковості ◆ Функціонально-вартісний аналіз ◆ Бюджетування ◆ Калькулювання собівартості ◆ Планування потреби в матеріалах	◆ Управління за відхиленнями ◆ Маржинальний аналіз і управління ціноутворенням ◆ Управління витратами (моделі калькулювання) ◆ Альтернативні рішення і рішення за обмеженості ресурсів ◆ Оперативне управління якістю (стандарт якості:

	◆ ABC- та XYZ-аналіз продукції, клієнтів ◆ фінансовий аналіз показників діяльності (системи показників ZVEI, DuPont, PL, ROI, EVA) ◆ Статичні та динамічні методи інвестиційних розрахунків	концепція 6 Сігма) ◆ Логістика ◆ Реінжиніринг
--	---	---

Strategy Maps (Стратегічні карти): даний підхід графічно відображає стратегічні та бізнес-плани. Часто його розглядають як графічне подання підходу Balanced Scorecard. Стратегічні карти роблять стратегію компанії зрозумілою та вимірюваною, концентруючись на зростанні бізнесу та прибутках. Вона передбачає, що фірма розробила правильну концепцію бізнесу, проте виявляється невідповідність між стратегією, необхідною кваліфікацією та набором заходів, потрібні для зростання бізнесу та операційного прибутку.

Open Book Management (Політика відкритої звітності): у рамках даної концепції весь персонал підприємства має доступ до звітних документів. Така участь персоналу базується на тому, що коли працівник розуміє стратегію фірми та її фінансові результати, він буде більш продуктивно допомагати керівництву досягти поставлених стратегічних цілей.

Swarm Intelligence (Принцип зграї): метод визнає, що колективна творча поведінка працівників може управлятися краще, коли його порівнювати з колективними комахами (бджілками, осадами, мурашками та ін.). Даний підхід базується на визнанні, що працівники, які діють за кількома простими правилами, можуть виконувати складні заходи та досягати більш високої продуктивності за меншої участі керівництва. Цей новий підхід, який іноді називають «філософією Амеба-менеджменту», дає можливість індивідуумам максимально проявити свої творчі здібності.

Розглянемо більш докладно основні методи аналізу, що використовуються у рамках підсистем стратегічного й оперативного контролінгу на підприємстві.

Основними напрямками аналітичної роботи на рівні стратегічного контролінгу є:

- аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища;
- аналіз конкуренції;

- аналіз ключових факторів успіху;
- формування портфеля стратегій;
- аналіз стратегічних планів і підконтрольних показників діяльності;
- аналіз стратегічного позиціонування;
- аналіз витратоутворюючих факторів;
- аналіз вартісного ланцюжка;
- аналіз витрат конкурентів;
- аналіз витрат на якість.

Стратегічний контролінг орієнтований на довгострокові перспективи. Об'єктами контролю, а отже, і контрольованими величинами, є такі **показники**, як цілі, стратегії, фактори успіху, сильні та слабкі сторони підприємства, шанси та ризики.

Найбільш важливі **практичні інструменти та принципи стратегічного управління**, що використовує стратегічний контролінг:

- GAP-аналіз — аналіз відхилень (розривів);
- матричні аналітичні інструменти (у т. ч. портфоліо-аналіз — аналіз розподілу діяльності підприємства по окремих продуктах і ринках);
- алгоритми роботи зі «слабкими» і «сильними» сигналами;
- принципи управління попитом та пропонуванням;
- принципи фінансової оцінки стратегічних планів;
- сценарний аналіз;
- стратегічне управління витратами.

Специфічними інструментами, що були розроблені суто для потреб стратегічного контролінгу, є:

- калькулювання на основі діяльності;
- калькулювання життєвого циклу;
- бенчмаркінг;
- цільове калькулювання;

Дамо поглиблену характеристику основним із зазначених вище видів аналітичної роботи та інструментів.

Методи стратегічної діагностики. Для вибору стратегії дій на конкретному ринку використовуються різні матричні моделі *портфоліо-аналізу* (матричні моделі аналізу портфеля стратегій, табл. 6.2). Найбільш відомі з них: матриця стратегій Ансофа для зростаючих ринків, модель п'яти сил конкуренції М. Портера, матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ-матриця), матриця Хоуфера, багатфакторна матрична модель «Дженерал Електрик» і матриця стратегічної відповідності сфер бізнесу (СС-

матриця). У зв'язку зі спільністю принципу їх використання обмежимося розглядом матричної моделі «Дженерал Електрик».

Діагностика фінансово-господарського стану в рамках стратегічного контролінгу передбачає насамперед аналіз стратегічної позиції підприємства на ринку. Для цього застосовують спеціальні методи, найпоширенішими з яких є SWOT-аналіз, матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, конкурентний аналіз. Розглянемо кожний з цих методів докладніше.

SWOT-аналіз. Важливими факторами, що суттєво впливають на вибір стратегії підприємницької діяльності, є динаміка споживчого ринку та рівня конкуренції, стан і динаміка фінансового ринку, ринку праці, рівень соціально-економічної й політичної стабільності, рівень інфляції та фіскального навантаження тощо.

Таблиця 6.2

МАТРИЦІ ПОРТФЕЛЬНОГО АНАЛІЗУ НАПРЯМІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ РОЗРОБКИ КОНТРОЛЕРОМ АЛЬТЕРНАТИВНИХ ВАРІАНТІВ СТРАТЕГІЙ ЙОГО ДІЯЛЬНОСТІ

Матриця можливостей по товарам/ринкам І. Ансоффа		
Сутність: дана модель має на меті визначення стратегій в умовах розбіжності між реальним і планованим розвитком підприємства, коли цілі підприємства недосяжні за допомогою колишніх стратегій та необхідно їх скорегувати або шукати нові стратегічні шляхи. Використовується для генерації стратегій в умовах зростаючого ринку. Залежно	Ринок	
	Старий Новий	
	Старий	Новий
	Новий	
	Обробка ринку, глибоке просування	Розвиток ринку, розширення меж ринку
	Розвиток товару, розробка нового товару	Диверсифікація, активна експансія

Рис. 1. Матриця можливостей по товарах/ринках

від поля матриці, в яке потрапляє підприємство, визначається оптимальний варіант стратегії його зростання (рис. 1). Переваги: наочне структурування ринкової дійсності; простота у використанні; надання можливості чіткого вибору варіантів стратегій зростання (інтенсивного й диверсифікованого). Недоліки: одностороння орієнтація на зростання; обмеження на двох, хоча й найважливіших характеристиках (продукт і ринок)	
Матриця «Бостон консалтинг груп» (БКГ)	
Сутність: надає можливість компанії класифікувати кожну асортиментну групу за її часткою на ринку щодо основних конкурентів і темпів річного зростання галузі. Використовуючи матрицю, фірма може визначити, по-перше, який з її підрозділів	

відіграє провідну роль порівняно з конкурентами і, по-друге, яка динаміка її ринків: розвиваються вони, стабілізуються чи скорочуються (рис. 2).	
--	--

Продовження табл. 6.2

Матриця можливостей по товарам/ринкам І. Ансоффа					
В основі матриці лежить припущення, що чим більше частка підрозділу на ринку, тим нижче відносні витрати і вище прибуток у результаті економії від масштабів виробництва, нагромадження досвіду й поліпшення позиції при укладенні угод. Дана матриця базується на тому, що одна з головних цілей стратегії підприємства полягає в досягненні оптимального розміщення ресурсів, які є чи будуть у розпорядженні, між різними СНД, і, своєю чергою, дає змогу встановити напрями, які потребують	↑ Темп зростання ринку, % <table border="1"> <tr> <td> Маркетингова стратегія інтенсифікації маркетингових зусиль для підтримки або збільшення частки ринку «Зірка» </td><td> Маркетингова стратегія інтенсифікації маркетингових зусиль для виходу з ринку «Важка дитина» </td></tr> <tr> <td> Маркетингова стратегія використання прибутку для допомоги зростаючим СНД, підтримки існуючого стану «Зірка» </td><td> Маркетингова стратегія зменшення зусиль або продаж «Важка дитина» </td></tr> </table> ← високі / низькі Відносна частина ринку, % висока / низька	Маркетингова стратегія інтенсифікації маркетингових зусиль для підтримки або збільшення частки ринку «Зірка»	Маркетингова стратегія інтенсифікації маркетингових зусиль для виходу з ринку «Важка дитина»	Маркетингова стратегія використання прибутку для допомоги зростаючим СНД, підтримки існуючого стану «Зірка»	Маркетингова стратегія зменшення зусиль або продаж «Важка дитина»
Маркетингова стратегія інтенсифікації маркетингових зусиль для підтримки або збільшення частки ринку «Зірка»	Маркетингова стратегія інтенсифікації маркетингових зусиль для виходу з ринку «Важка дитина»				
Маркетингова стратегія використання прибутку для допомоги зростаючим СНД, підтримки існуючого стану «Зірка»	Маркетингова стратегія зменшення зусиль або продаж «Важка дитина»				

Рис. 2. Матриця «Бостон консалтинг груп»

додаткових фінансових коштів, і напями, які забезпечують їх надходження. Переваги: грунтовна теоретична обробка методу, встановлення твердого зв'язку між положенням на ринку й можливістю одержання прибутку; використання об'єктивних індикаторів привабливості ринку й конкурентних позицій СНД та підприємства в цілому; можливість уявного структурування й наочного подання стратегічних проблем підприємства, наочний і виразний синтез діяльності, можливість генерування стратегій розвитку. Недоліки: модель не спрацьовує, якщо її намагаються пристосувати до галузей, де невисокий рівень конкуренції або незначні обсяги виробництва; використання тільки двох	
--	--

критерії у матриці, які репрезентують невелику інформаційну базу для формування стратегій; нечіткий поділ між більшими й малими значеннями (частками й темпами зростання ринку) і неможливість оцінити СНД, що перебувають у проміжному становищі										
Модель (матриця) «General Electric & McKinsey»										
Сутність: зміст моделі подібний сутності матриці БКГ, в ній використовуються ті самі індикатори, однак, на відміну від зазначеної матриці, вони є агрегованими показниками, що враховують різні кількісні. Так, індикатор привабливості ринку формується з розміру ринку, його доступності, темпу зростання, потенціалу прибутку, гостроти конкуренції тощо, а індикатор конкурентних позицій — виходячи з ринкової позиції.	Потенціал підприємства НизькийСереднійВисокий <table><tr><td>6 Селективне зростання</td><td>3</td><td>1 Агресивне зростання</td></tr><tr><td>8</td><td>5</td><td>2</td></tr><tr><td>9 Дейнвестування</td><td>7</td><td>4 Низька активність</td></tr></table>	6 Селективне зростання	3	1 Агресивне зростання	8	5	2	9 Дейнвестування	7	4 Низька активність
6 Селективне зростання	3	1 Агресивне зростання								
8	5	2								
9 Дейнвестування	7	4 Низька активність								

частки ринку, рентабельності, витрат, відмінних властивостей, популярності, іміджу. В результаті комбінації індикаторів виходить багатокритеріальна матриця з дев'ятьма полями (рис. 3). Переваги: універсальність і реалістичність (урахування багатьох чинників та різних конкурентних ситуацій); урахування дії цілої низки чинників, які окреслюють перспективність потенціалу підприємства; створення реальних умов для виявлення синергійного ефекту. Недоліки: суб'єктивізм та емпіричність оцінки; відсутність теоретичної бази; трудомісткість визначення кількісних показників. Критерій стратегічного вибору в матриці ґрунтується на оцінці віддачі інвестицій, що є	
---	--

показником лише довгострокового планування, не враховуючи короткострокового	
Матриця конкуренції М. Портера	
Сутність: матриця призначена для ринків з уповільненим або стагнующим зростання і ґрунтується на тому, що для одержання прибутку вище середнього, підприємство мусить мати сильні позиції стосовно конкурентів за рахунок лідерства у сфері витрат або унікальності товару з погляду покупця (рис. 4).	

Закінчення табл. 6.2

Матриця можливостей по товарам/ринкам І. Ансоффа	
Одна з основних ідей Портера полягає в тому, що компанії не обов'язково треба боротися за високу ринкову частку (Бостонська матриця вважає перспективним тільки цей напрям). Стратегія диференціації Портера припускає, що для успішної	 Стратегія концентрації Стратегія диференціації Стратегія цінового лідерства Дохід від інвестицій Частка ринку Погано сконцентрована стратегія або стратегія диференціації за відсутності цінового лідерства («оболото»)

Рис. 4. Стратегічна модель Портера

Ринок товарів Сегмент Ринку у цілому	Конкурентні переваги організації	
	Найнижчі витрати	Унікальність продукту
	Стратегія контролю за витратами	Стратегія диференціації
	Стратегія фокусування (концентрації)	

Рис. 5. Матриця конкуренції М. Портера

діяльності компанії досить «виділити» (диференціювати) свій товар порівняно з конкурентами й зайняти домінантне становище в певному сегменті ринку.

Він говорить, що залежність між часткою ринку й прибутковістю має U-подібну форму (рис. .5). Фірма з невеликою часткою ринку може стати успішною, маючи чітко концентровану стратегію.

Компанія, що має більшу частку на ринку, може здійснювати успішну підприємницьку діяльність, маючи переваги у загальних витратах або диференційованій стратегії.

Але фірма може «зав’язнути в середині», якщо вона не має у своєму розпорядженні ефективну й унікальну продукцію або не має переваг у загальних витратах.

На відміну від матриці «Бостон

консалтинг груп» і програми PIMS відповідно до моделі Портера невелика фірма може мати прибуток, концентруючись на якій-небудь одній конкурентній ніші, навіть якщо її загальна частка на ринку буде незначною. Фірмі не обов'язково бути великою, щоб мати гарні показники. Переваги: наочно відбиті зв'язки між часткою ринку і рентабельністю підприємства, демонструються умови застосування конкурентних стратегій розвитку підприємства й можливість їхнього правильного вибору. Недоліки: у цій моделі недостатньо враховується привабливість ринку, а в центрі уваги перебувають конкуруючі сили ринку	
---	--

Для дослідження впливу факторів зовнішнього підприємницького середовища на діяльність і розвиток підприємства, а також для оцінки його сильних і слабких ланок застосовують SWOT-аналіз. Назва SWOT — англійська

аббревіатура — *strengths, weaknesses, opportunities, threats*: сильні, слабкі сторони, можливості і небезпеки.

На підставі SWOT-аналізу можна не лише оцінити характер впливу окремих факторів підприємницького середовища на кожен етап процесу формування цінності кінцевого продукту, а й визначити ключові фактори успіху та перспективи розвитку окремих видів підприємницької діяльності та оцінити ймовірні шляхи оптимізації ланцюжка цінностей, а також за потреби здійснити корегування загальної стратегії підприємства.

SWOT-аналіз оформляється у вигляді матриці (рис. 6.1).

Сильні сторони	Слабкі сторони
Можливості	Небезпеки

Рис. 6.1. Матриця SWOT-аналізу

Загальний алгоритм SWOT-аналізу подано на рис. 6.2.

Очевидні переваги SWOT-аналізу — його простота, логічність, зручність сприйняття, тому він широко застосовується на практиці. Однак ця модель слабо формалізована і не дає ніяких рекомендацій з формування стратегії. Цим можна пояснити появу інших, більш складних методів аналізу стратегії.

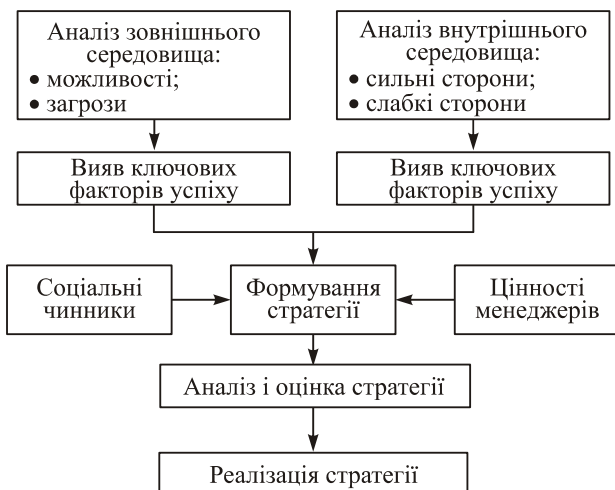


Рис. 6.2. Загальний алгоритм SWOT-аналізу

Приклад практичної реалізації інструментарію SWOT-аналізу наведено на рис. 6.3.

Сила достатня компетентність велика частка ринку фінансова стабільність досвід та імідж надійного партнера добре вивчений ринок сильна команда кваліфікований персонал власна транспортна мережа гнучка цінова політика сервісне обслуговування оперативність доставки	Слабкість застарілість техніко-технологічної бази підприємства недозавантаженість потужностей ціна і собівартість вища, ніж у головного конкурента недостатній асортимент продукції відсутність програми рекламних заходів, зокрема торгової марки висока матеріаломісткість і залежність від постачальників сировини
Можливості розвиток економіки зростання купівельної спроможності населення розширення асортименту, додавання товарів-комплементів введення пільгового оподаткування експорту продукції та імпорту обладнання	Загрози зростання збуту товарів-замінників тиск конкурентів зниження попиту і переорієнтація на західних виробників цінові війни зміни в потребах і смаках споживачів витіснення з ринку новими конкурентами уповільнення темпів ринкового росту

Рис. 6.3. Приклад оформлення результатів SWOT-аналізу

Аналіз галузі та конкуренції за М. Портером. Чинники конкуренції: вхід у галузь, загроза заміщення, здатність покупців впливати на ціну, здатність постачальників завищувати ціну, суперництво між існуючими конкурентами — відбивають той факт, що конкуренція в галузі не зводиться лише до гри між фірмами, які вкоренилися на ринку. Покупці, постачальники, замінники та претенденти на вхід до галузі — усі вони є конкурентами фірм на певному ринку і відіграють різну роль залежно від обставин. Конкуренцію в цьому широкому значенні можна визначити як розширене суперництво.

Усі п'ять чинників спільно визначають інтенсивність галузевої конкуренції, а найвпливовіші з них є вирішальними з погляду формулювання стратегії. Навіть за відсутності

замінників та наявності вхідних бар'єрів інтенсивна конкуренція між існуючими фірмами обмежуватиме потенційну віддачу. Кожна фірма, що враховує галузеву структуру, матиме свої сильні та слабкі місця, а галузева структура може з часом мінятися, і міняється. І все ж точкою відліку для стратегічного аналізу має бути розуміння структури галузі. Нові фірми, що входять у галузь, приносять нові потужності, прагнення здобути частку ринку, і часто — значні ресурси. Через це можуть падати ціни або зростати витрати фірм, що вже освоїлися в даній галузі, внаслідок чого прибутковість останніх зменшується. Загроза входу в галузь залежить від існуючих вхідних бар'єрів, а також від реакції, яку фірма-новачок може очікувати від існуючих конкурентів. Вплив вхідних бар'єрів на конкурентні переваги, поява нових конкурентів загострює конкурентну боротьбу і змушує оборонятися, у тому числі за рахунок створення вхідних бар'єрів у галузь.

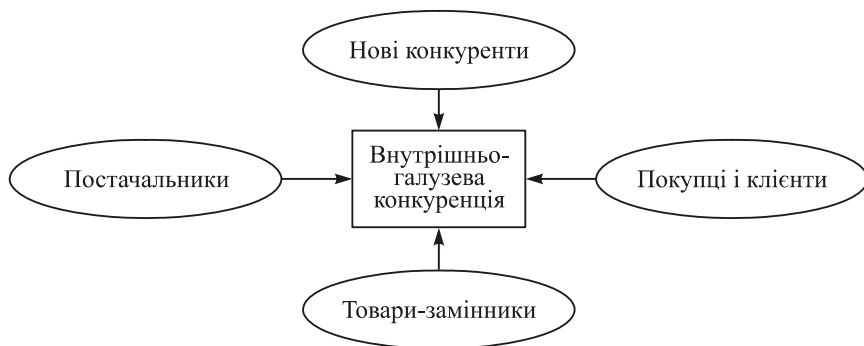


Рис. 6.4. П'ять конкурентних сил М. Портера

Стратегічне управління витратами. Формуючи моделі стратегічного управління витратами, треба враховувати, на якій стадії життєвого циклу перебуває товар, що його виготовляє підприємство. Залежно від цього підприємство може обрати такі варіанти поведінки на ринку: 1) нарощування виробництва продукції і збільшення частки ринку (при виробництві товарів, що перебувають у фазі зростання); 2) стабільність виробництва та отримання на постійному рівні своєї частки ринку у разі виготовлення товару, що перебуває у фазі зрілості; 3) використання досягнутого, тобто максимізація доходів і грошових надходжень підприємства навіть за рахунок зменшення

своїєї частки ринку (при виготовленні продукції, що перебуває у стадії зрілості та спаду).

У табл. 6.4 наведено характеристику стратегічного управління витратами підприємства відповідно до завдань стратегічного контролінгу.

Таблиця 6.4

**ХАРАКТЕРНІ РИСИ КОНЦЕПЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ
ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО ЗАВДАНЬ СТРАТЕГІЧНОГО
КОНТРОЛІНГУ**

Елемент концепції	Парадигма управлінського обліку	Парадигма стратегічного управління витратами
Підхід до аналізу витрат	Об'єкти витрат: продукти, покупки, функції. Внутрішня орієнтація. Додана вартість є ключовою концепцією	Об'єкти витрат: різні стадії вартісного ланцюжка. Зовнішній фокус. Додана вартість вважається небезпечно вузькою концепцією
Цілі аналізу витрат	Рахівництво. Привернення уваги. Вирішення проблеми	Аналіз витрат залежить від обраної стратегії
Підхід до розуміння поведінки витрат	Витрати є переважно функцією обсягу діяльності (змінні, постійні)	Витрати є функцією стратегічного вибору

Від прийнятого варіанта стратегічної поведінки підприємства на ринку та способу забезпечення конкурентної переваги істотно залежить структура і поведінка його витрат, рівень ризику підприємницької діяльності та вибір методів і прийомів управління витратами. Так, при стратегії нарощування виробництва значна частина витрат підприємства буде пов'язана з розробленням і впровадженням інноваційних продуктів. Окрім цього, такий варіант стратегічної поведінки зумовлює зростання потреби підприємства у матеріально-технічних і фінансових ресурсах, а також високий рівень підприємницького ризику. При виборі стратегії використання досягнутого—витрати підприємства мають тенденцію до поступового зниження, грошові надходження, як правило, перевищують грошові

видатки, характерним є невисокий рівень підприємницького ризику, однак існує проблема ефективного розміщення вільних коштів. При стратегії використання досягнутого найефективнішими для управління є методи нормування й бюджетування витрат і аналізу відхилень.

Аналіз вартісного ланцюжка. Модель стратегічного управління витратами не може бути ефективною без побудови ланцюжка формування цінностей усередині підприємства, природно поєднаного з іншими елементами загального ланцюжка цінностей.

Вартісний ланцюжок (Value Chain) — це послідовність різних видів діяльності, що утворюють вартість для споживачів (замовників). У спрощеному вигляді вартісний ланцюжок виробничого підприємства подано на рис. 6.5.

Ланцюжок формування цінностей на підприємстві є комплексом видів економічної діяльності, що здійснюються на підприємстві у процесі перетворення сировини, матеріалів і комплектуючих на готовий продукт.

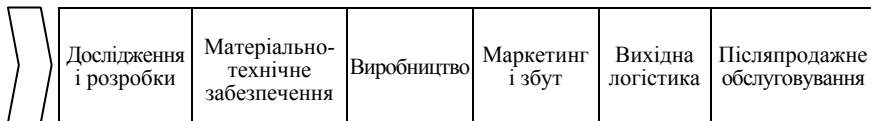


Рис. 6.5. Ланцюжок формування вартості підприємства

Наведена схема вартісного ланцюжка відображає перспективу доданої вартості.

Проте діяльність підприємства є лише частиною загальної системи, в якій діють інші учасники: постачальники, покупці, конкуренти та ін.

Відповідно кінцевий споживач сплачує за вартість, створену по всій системі.

Тому стратегічний аналіз вартісного ланцюжка має враховувати:

- ◆ зв'язки з постачальниками;
- ◆ зв'язки з замовниками;
- ◆ зв'язки у межах вартісного ланцюжка кожного сегмента підприємства;
- ◆ зв'язки між вартісними ланцюжками сегментів підприємства.

Отже, **аналіз вартісного ланцюжка** (Value Chain Analysis) — це метод стратегічного аналізу, який застосовують для визначення конкурентних переваг підприємства та кращого розуміння його зв'язків із постачальниками, замовниками та іншими підприємствами галузі.

Очевидно, що такі чинники, як масштаб діяльності, рівень вертикальної інтеграції підприємства, використання виробничої потужності та капіталомісткості виробництва, вартість матеріально-технічних і фінансових ресурсів, організаційна структура виробництва тощо істотно впливатимуть на рівень витрат підприємства та вибір методів стратегічного управління ними.

Аналізуючи ланцюжок цінностей усередині підприємства та порівнюючи його з ланцюжками цінностей конкурентів (бенчмаркінг), можна ідентифікувати ті види діяльності, які найбільшою мірою забезпечують формування стратегічної конкурентної переваги підприємства, визначити стратегічні напрями розроблення та впровадження інновацій, а також оцінити можливі варіанти оптимізації наявного ланцюжка формування цінностей на підприємстві.

Аналіз ефективності моделі стратегічного управління витратами необхідно здійснювати за збалансованою системою показників. Побудова системи показників оцінки ефективності стратегічного управління витратами має ґрунтуватися на аналізі стратегічних цілей і моделей поведінки підприємства на ринку, а також на аналізі загального ланцюжка цінностей та ланцюжка формування цінностей усередині підприємства.

Найчастіше для оцінки ефективності управління використовують фінансово-економічні показники, такі як приріст доходу або прибутку, рівень рентабельності виробництва, темпи зниження витрат, дисконтовану суму чистого грошового потоку тощо.

За стратегічної орієнтації на підвищення ринкової вартості підприємства основними оцінними показниками ефективності управління мають бути показники вартості капіталу підприємства, суми дисконтованих грошових потоків, обсягу створеної на підприємства цінності.

Склад основних показників ефективності стратегічного управління витратами підприємства може змінюватися залежно від стадії життєвого циклу продукту, що виготовляється на підприємстві. Так, на стадії зростання доцільніше використовувати такі показники, як темп зростання прибутку та

доходу, на стадії зрілості — показники рентабельності, а на стадії накопичення й спаду — рівень зниження витрат та їхнє відхилення від нормативів, дисконтовану суму чистих грошових потоків тощо.

Поряд із фінансово-економічними показниками для оцінки ефективності стратегічного управління витратами слід використовувати нефінансові показники, зокрема такі, як рівень завантаження потужності підприємства, тривалість його фінансового циклу, рівень задоволеності споживачів, частка інноваційних продуктів у загальному асортименті продукції підприємства тощо.

Формування моделі стратегічного управління витратами необхідне не лише для забезпечення стабільності та економічного розвитку підприємства у конкурентному ринковому середовищі і досягнення його стратегічної мети, її побудова є основою для створення на підприємстві ефективної системи управлінського обліку, організації поточного та оперативного планування, аналізу й контролю за діяльністю підприємства.

Бенчмаркінг — методика аналізу слабких сторін фірми, заснована на порівнянні свого потенціалу з потенціалом головного конкурента. Це метод сучасного менеджменту, за допомогою якого дана компанія проводить порівняння своєї діяльності з практикою інших компаній для здійснення конкретних змін, які надають можливість поліпшити діяльність компанії і підвищити її конкурентоспроможність.

До змістових характеристик рис бенчмаркінгу насамперед можна віднести такі:

- ♦ загальносистемний характер, тобто охоплення всіх аспектів діяльності компанії, включаючи її радикальну зміну як системи в цілому;

- ♦ чітке спрямування на досягнення кращого рівня, зокрема, в масштабах глобального ринку;

- ♦ практична прикладна орієнтація, тобто розробка практичних рішень, відповідь на запитання: «Як здійснити необхідні поліпшення?»;

- ♦ кращий рівень і прикладна орієнтація насамперед означають практичне досягнення конкретних конкурентних переваг.

Є досвід використання бенчмаркінгу для визначення стратегії успіху підприємства. При цьому в центрі уваги такі **питання**:

хто, яка фірма перебуває на вершині конкуренції?

чому власне підприємство не є кращим?
що має бути змінене чи збережене на підприємстві, щоб стати кращим?

як упровадити відповідну стратегію, щоб стати кращим із кращих?

Переваги використання бенчмаркінгу:

- покращення комунікацій, розширення зв'язків;
- підвищення професіоналізму компанії та її процесів;
- удосконалення планування й оптимізація бюджетів;
- аутсорсингові проекти.

Здійснюючи процедури бенчмаркінгу, співробітники працюють у командах, що складаються з представників різних підприємств. Найважливішими складовими діяльності працівників і організації є планування з орієнтацією на створення вартості, а також компетентність у сфері роботи з клієнтами, технології і культури підприємницької діяльності (W. Bruckhardt). Бенчмаркінг стає мистецтвом виявлення того, що інші роблять краще, вивчення, удосконалення і застосування їхніх методів роботи.

Існує багато *видів бенчмаркінгу*:

- **внутрішній бенчмаркінг** — бенчмаркінг процесу, здійснюваний всередині організації, порівнюючи характеристики виробничих одиниць, схожих з аналогічними процесами;

- **конкурентний бенчмаркінг** — вимір характеристики підприємства та її порівняння з характеристикою конкурентів; дослідження специфічних продуктів, можливостей процесу чи адміністративних методів підприємств-конкурентів;

- **функціональний бенчмаркінг** — бенчмаркінг процесу, що порівнює визначену функцію двох чи більше організацій у тому ж секторі промисловості;

- **бенчмаркінг процесу** — діяльність зі зміни визначених показників і функціональності через їх порівняння з підприємствами, характеристики яких задіяні в аналогічних процесах;

- **глобальний бенчмаркінг** — розширення стратегічного бенчмаркінгу, що включає також асоціативний бенчмаркінг;

- **колаборативний (співробітницький) бенчмаркінг** — бенчмаркінг, проведений організаціями, що входять до складу вузького бенчмаркінгового альянсу. Протокол цієї кооперації міститься в Кодексі поведіння бенчмаркінгу;

- **загальний бенчмаркінг** — порівняння операцій, що здійснюються підприємствами в непов'язаних галузях;

- бенчмаркінг витрат;
- бенчмаркінг клієнта;
- стратегічний бенчмаркінг;
- оперативний бенчмаркінг.

Аналіз переваги — це погляд на внутрішні функції, діяльність і досвід із такою метою:

- визначити кращі результати;
- проаналізувати свою роботу;
- виявити недоліки у функціонуванні;
- усунути слабкі місця;
- створити мотивацію до постійного удосконалення.

Дослідження кількох галузей, проведене Університетом Ерланген-Нюрнберг, виявило, які ж цілі переслідують німецькі підприємства за допомогою інструментарію аналізу переваги:

- покращити позицію стосовно конкурентів — 28 %;
- знизити витрати — 26 %;
- зміцнити конкурентну позицію — 12 %;
- підвищити ступінь задоволеності покупців — 12 %;
- збільшити ефективність — 9 %;
- визначити слабкі місця процесу — 7 %;
- розробити нові ідеї — 5 %;
- покращити організацію — 5 %.

Етапи бенчмаркінгового аналізу

На першій стадії обирають ключові сфери, що підлягають дослідженню для порівняння з еталоном. Такими сферами можуть бути діяльність, продукція, послуги, функції, методи тощо.

Потім здійснюють попередній аналіз поточних результатів в обраних сферах та порівняння їх із середньогалузевими або іншими базовими показниками.

На другому етапі розв'язують організаційні питання, зокрема, створення команди фахівців, надання їм відповідних повноважень, проведення тренінгів, чітке визначення цілей, які мають бути досягнуті.

Третя стадія передбачає визначення компаній-еталонів. При цьому розглядають розмір, кількість компаній, їхню позицію

на ринку та міру довіри до інформації, що оприлюднюють ці компанії.

На четвертому етапі визначають характер і обсяг необхідної інформації, а також методи збирання її. Зокрема, збирання інформації компанія може здійснювати самостійно або залучати інших осіб (консультантів, асоціації тощо).

На вирішальній стадії компанія здійснює відповідні зміни у своїй діяльності для досягнення або перевищення обраного еталона. Цей процес може налічувати більше чи менше стадій, аніж було розглянуто, до того ж може стосуватися різноманітних показників діяльності.

Об'єктом порівняння з еталоном може бути безпосередньо система управлінського обліку підприємства. Прикладом порівняння з еталоном є аналіз ключових фінансових показників.

Контролінг інвестиційних проектів містить систему моніторингу, оцінку і контроль інвестиційних проектів для вироблення управлінських рішень, що дають можливість щонайкраще досягти поставлених цілей (рис. 6.6).



Рис. 6.6. Алгоритм контролінгу інвестиційних проектів

Контролінг інвестицій вирішує такі основні завдання:

- аналіз методики планування інвестиційних проектів; розробка системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів;
- координація процесу планування та бюджетування інвестиційних проектів;

- економічний аналіз планів і бюджетів інвестиційних проектів;
- збір поточної інформації (моніторинг) та поточний контроль ходу робіт із проекту;
- аналіз змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі й оцінка їхнього впливу на хід проекту;
- корегування планів інвестиційних проектів відповідно до зміни умов;
- контроль проекту за змістом виконаних робіт і за строками;
- аналіз причин відхилень від плану;
- контроль за виконанням бюджету інвестицій і аналіз відхилень від бюджету;
- оцінка майбутньої ефективності проекту з урахуванням змінних умов;
- розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Контролінг інвестиційних проектів характеризується рядом особливостей, що дають змогу виділити його серед інших різновидів контролінгу:

— контролінг інвестиційних проектів орієнтований на досягнення не лише оперативних, а й стратегічних цілей підприємства, тобто по суті може використовуватись і 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 задіяно безліч центрів відповідальності, і контролер повинен забезпечити їх злагоджену взаємодію в процесі досягнення поставлених цілей.

Унаслідок тривалих термінів здійснення інвестиційних проектів система контролінгу в інвестицій має бути орієнтована на тривалу перспективу.

Аналіз розривів. Ефективність стратегії визначається розривом між стратегічним планом і реальними можливостями підприємства. Аналіз розриву (*gap analysis*) — простий, але досить ефективний метод аналізу стратегії підприємства.

Метод аналізу розриву містить такі операції:

- визначення пріоритетного показника підприємства, описаного в стратегії (це може бути збільшення кількості продаж, зниження витрат виробництва тощо);
- з'ясування реальних можливостей фірми з погляду поточного стану середовища і передбачуваного майбутнього стану (через 3—5 років);

- визначення конкретних показників стратегічного плану, що відповідають основному інтересу підприємства;
- визначення бажаної тенденції зміни конкретного показника стратегічного плану;
- встановлення різниці між показниками стратегічного плану і можливостями, зумовленими реальним станом підприємства;
- розробка спеціальних програм і способів дій, необхідних для ліквідації розриву.

Інший спосіб аналізу розриву — це визначення різниці між найбільш оптимістичними чеканнями і найбільш скромними прогнозами.

Схема аналізу розриву подана на рис. 6.7.

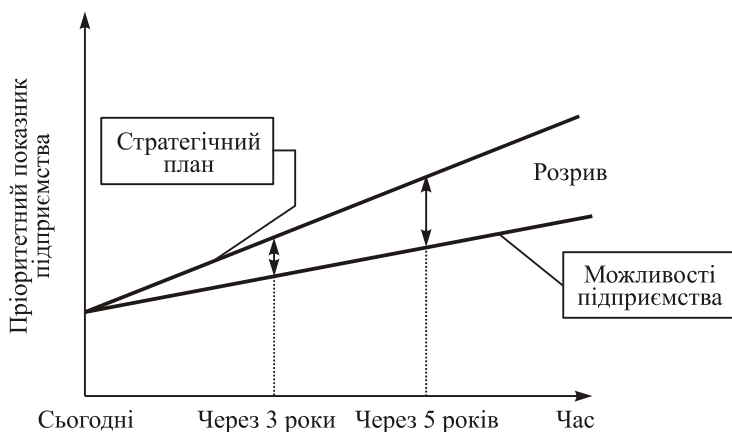


Рис. 6.7. Схема аналізу розриву

Для аналізу розриву корисно розробити профіль стратегії підприємства. Для складання такого профілю всі найважливіші характеристики стратегії підприємства в даний час оцінюють у балах, всі оцінки заносять у таблицю (табл. 6.5). Потім аналогічно оцінюють оптимальну стратегію підприємства й оцінки заносять у ту ж таблицю. З'єднуючи лініями позначені клітинки таблиці, одержують два профілі: фактичної й оптимальної стратегії підприємства. Чим ближче фактичний профіль до оптимального, тим ближче стратегія підприємства до оптимального. Якщо по окремих характеристиках стратегія підприємства далеко розташована від оптимальної, отже, саме тут і знаходяться «вузькі місця» у стратегії і саме сюди потрібно спрямувати основні зусилля для ліквідації стратегічного розриву.

Таблиця 6.5

ПРОФІЛЬ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Характеристики	Оцінки відхилення, бали										
	Сильно		Середньо		Слабко			Середньо		Сильно	
	-5	-4	-3	-2	-1	0	1	2	3	4	5
Політика зростання											
Ринкова диференціація											
Продуктова диференціація											
Лідерство в зниженні витрат											

6.2. Інструментарій оперативного контролінгу

Головною метою **оперативного контролінгу** є створення такої системи управління, що ефективно допомагає досягати поточних цілей підприємства, а також оптимізує співвідношення «витрати — прибуток».

Інструменти операційного контролінгу — це численні виробничі стандарти та інші інструменти стандартизації та процедури управлінського обліку. Вони формують інформацію, необхідну для формування сигналів щодо потреб в самокоординації в рамках операційного менеджменту.

Оперативний контролінг орієнтований на короткострокові цілі і контролює такі основні показники, як рентабельність, ліквідність, продуктивність і прибуток.

Арсенал основних методів і інструментів оперативного контролера сильно відрізняється від стратегічного. Найбільш відомими є такі інструменти:

- маржинальний аналіз;
- CVP-аналіз — співвідношення «витрати—обсяг—прибуток» (*Cost—Volume—Profit*);
- аналіз відхилень;
- ABC-аналіз — виробничих підрозділів залежно від їхнього внеску в дохід (не плутати з функціонально-вартісним аналізом);
- планування потреби в матеріалах (зокрема, за системою «точно в строк»);

- фінансовий аналіз показників діяльності;
- програми скорочення витрат;
- статичні та динамічні методи інвестиційних розрахунків;
- бюджетування;
- функціонально-вартісний аналіз.

Дослідимо основні з перелічених інструментів.

Маржинальний аналіз. Маржинальний дохід являє собою проміжний результат діяльності підприємства, за допомогою якого можна визначити ефективність та потенціал об'єкта аналізу (продукт, послуга, центр відповідальності, напрям бізнесу). Маржинальний дохід — це різниця між доходом від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) та змінними витратами підприємства.

Маржинальний дохід — Продаж — Змінні витрати.

Маржинальний дохід також відображає внесок об'єкта на покриття постійних витрат підприємства та формування прибутку.

Маржинальний дохід = Постійні витрати + Прибуток.

На відміну від традиційного звіту про прибуток, звіт, побудований на основі маржинального аналізу, відображає маржинальний дохід або кілька показників маржинального доходу: виробничий, загальний. Проста схема маржинального аналізу має такий вигляд:

1. Продаж, грн
2. Собівартість реалізованої продукції (змінні виробничі витрати), грн
3. Виробничий маржинальний дохід (п. 1 – п. 2), грн
4. Змінні операційні витрати, грн
5. Загальний маржинальний дохід (п. 3 – п. 4), грн
6. Постійні витрати, грн
7. Операційний прибуток/збиток (п. 5 – п. 6), грн

На відміну від простої моделі маржинального аналізу схема багатоступеневого обліку маржинального доходу показує навантаження кожного рівня постійних витрат в абсолютному значенні. Кожна маржа (сума покриття) показує величину

постійних витрат, яка має бути відшкодована. Загальна маржа, що включає всі постійні витрати і прибуток, розпадається на окремі щаблі, відповідно до їх участі у виробництві продукції.

Використання даного методу дає змогу не тільки оцінити кожний рівень витрат, а також можливість впливу на ситуацію, а й виявити причинно-наслідкові зв'язки виникнення цих витрат. Модель багатоступеневого маржинального аналізу наведена на рис. 6.8.

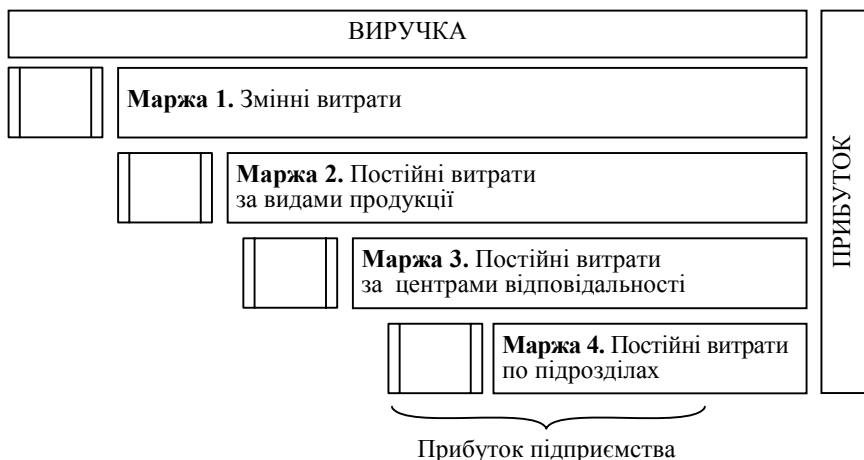


Рис. 6.8. Схема багатоступеневого маржинального аналізу

Загалом можна виділити до п'яти рівнів постійних витрат:

- за продуктами;
- за групами продуктів;
- за місцями виникнення;
- по підрозділах;
- по підприємству в цілому.

Однак розподіл постійних витрат на п'ять рівнів потребує великих зусиль. Малі та середні підприємства можуть обмежитись використанням двох груп витрат, щоб покращити процес прийняття рішень: **спеціальні** і **загальні**.

Спеціальні витрати можуть бути прямо розподілені на окремі групи продуктів (постійні витрати відділів маркетингу і збуту, виробництва і матеріально-технічного забезпечення). Це дає змогу проаналізувати ефективність роботи управлінського персоналу щодо просування продукції на ринок, ефективність маркетингової

стратегії, раціональність використання ресурсів на зазначені заходи.

Загальні постійні витрати не мають прямого зв'язку з окремими продуктовими групами: витрати фінансово-економічних служб, відділу контролінгу, адміністрації.

Аналіз «Обсяг—Витрати—Прибуток» (CVP-аналіз або аналіз беззбитковості). Перед менеджером постійно постають запитання:

- ♦ Який обсяг діяльності забезпечить відшкодування всіх витрат?

- ♦ Яку кількість продукції слід реалізувати, щоб одержати бажаний прибуток?

- ♦ Як вплине на прибуток зниження ціни продукції та збільшення обсягу продажу?

- ♦ Виплачувати персоналові, що займається збутом, оклад чи комісійні? Чи поєднати ці види оплат?

- ♦ На скільки треба збільшити обсяг продажу, щоб зберегти існуючий рівень прибутку в разі збільшення витрат на рекламу?

Відповідь на ці й аналогічні запитання можна дістати через аналіз взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» (*Cost—Volume—Profit nalysis*) — метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства, що має на меті визначення:

- обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку;

- величини прибутку за певного обсягу продажу;

- впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства;

- оптимальної структури витрат.

Аналіз беззбитковості здійснюється через моделювання зв'язку між фінансовими результатами організації й обсягом виробництва. Його теоретичною основою є концепція неповної собівартості.

Аналіз беззбитковості ґрунтується також на таких припущеннях:

- проект передбачає виробництво:

- ♦ одного виду продукції;

- ♦ кількох видів продукції, співвідношення між обсягами виробництва (реалізації) яких є сталим;

- ♦ кількох видів продукції, до яких можна застосувати умовно-натуральні вимірники (тис. умовних банок у консервній промисловості, умовних тонн хліба у хлібопекарній промисловості тощо);

- рівень ціни одиниці продукції, а також змінних і постійних витрат залишатиметься сталим;
- постійні витрати є сталими незалежно від обсягу виробництва;
- змінні витрати змінюються пропорційно обсягу виробництва;
- між сукупними витратами та доходами, з одного боку, й обсягом виробництва, з іншого боку, існує лінійна залежність;
- прогнозовані обсяги виробництва розглядаються лише в межах певного діапазону;
- аналіз здійснюється для одного року, який має відображати звичайні умови господарювання після виходу на плановий рівень використання потужності.

Сутність аналізу беззбитковості полягає у визначенні **точки беззбитковості**, в якій сукупний дохід від реалізації проекту дорівнює сукупним поточним витратам. Для розрахунку точки беззбитковості може застосовуватися:

- ◆ алгебричний метод;
- ◆ графічний метод.

Розрахунок точки беззбитковості у натуральному вираженні алгебричним методом здійснюється виходячи з такого рівняння:

$$\text{Сукупний дохід} = \text{Сукупні Витрати.}$$

Відповідно:

$$Ці \cdot Q_b = ПВ + 3Ві \cdot Q_b,$$

де $Ці$ — ціна одиниці продукції (без ПДВ); Q_b — обсяг виробництва в натуральному вираженні, за якого досягається беззбитковість діяльності; $ПВ$ — постійні витрати на весь обсяг виробництва; $3Ві$ — змінні витрати на одиницю продукції.

Звідси:

$$Q_b = ПВ / (Ці - 3Ві).$$

Різниця в знаменнику являє собою **маржинальний дохід** ($МДі = Ці - 3Ві$), тому формулу можна інтерпретувати так:

$$Q_b = \text{Постійні витрати} / МДі,$$

де $МДі$ — маржинальний дохід на одиницю продукції.

$МД = \text{Сукупний дохід (виручка від реалізації)} - \text{Змінні Витрати};$

$\text{Операційний прибуток} = \text{Дохід} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати};$

$$\text{Операційний прибуток} = МД - ПВ.$$

Якщо $МД = ПВ \rightarrow \text{Прибуток} = 0$, тобто за даних умов обсяг виробництва підприємства відповідає точці беззбитковості.

Таким чином, точка беззбитковості у натуральному вираженні показує, за якого обсягу виробництва маржинальний дохід є достатнім для того, щоб відшкодувати сукупні постійні витрати.

Для того щоб дати вартісну оцінку точки беззбитковості, використовується поняття «**межа рентабельності**» (точка беззбитковості у грошовому вираженні — $Q_{\text{бгрош}}$). Вона може бути визначена двома методами:

- виходячи з величини маржинального доходу у відносному вираженні від виручки від реалізації (коефіцієнт маржинального доходу):

$$Q_{\text{бгрош}} = \text{Постійні витрати} / K_{\text{мд}},$$

де $K_{\text{мд}}$ — маржинальний дохід у відносному вираженні від виручки від реалізації;

$$K_{\text{мд}} = (\text{Дохід} - 3В) / \text{Дохід}, \text{ або } K_{\text{мд}} = (\text{Ці} - 3В_i) / \text{Ці}_i;$$

- виходячи з точки беззбитковості в натуральному вираженні:

$$Q_{\text{бгрош}} = Q_{\text{б}} \cdot \text{Ці}_i.$$

Усі розглянуті вище ситуації стосувалися випадку, коли організація постачає на ринок один певний продукт. Якщо ж мова йде про певний сталий **асортимент продукції**, розрахунки слід робити у такій послідовності:

- ♦ визначення планової структури реалізації продукції:

$$S_i = (Q_{i1} + Q_{i2} + \dots + Q_{in}) / \sum Q_i;$$

- ♦ визначення середнього маржинального доходу на одиницю продукції з планової структури реалізації:

$$МД_{\text{сер}} = \sum (МД_i \cdot S_i);$$

- ♦ розрахунок базових показників беззбитковості на весь асортимент:

$$Q_{\text{бзаг}} = \text{Постійні витрати} / МД_{\text{сер}};$$

- ♦ розрахунок базових показників беззбитковості для кожного продукту:

$$Q_{\text{бі}} = Q_{\text{бзаг}} \cdot S_i,$$

де S_i — частка i -го виду продукції у сукупній виручці від реалізації.

Аналіз беззбитковості, як правило, доповнюють аналізом чутливості.

Аналіз чутливості прибутку. Важливим напрямом аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» є аналіз чутливості прибутку до зміни інших параметрів діяльності.

Аналіз чутливості прибутку (*Sensitivity Analysis*) — визначення впливу на прибуток зміни витрат, ціни та обсягу продажу.

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу можна використати такі показники:

- ◆ коефіцієнт маржинального доходу;
- ◆ операційний важіль;
- ◆ запас міцності.

Визначення впливу зміни обсягу продажу на прибуток за допомогою коефіцієнта маржинального доходу:

$$\text{Зміна} = \text{Зміна обсягу} \cdot \text{Коефіцієнт маржинального доходу прибутку продажу.}$$

На підставі одержаних значень точки беззбитковості можна охарактеризувати стійкість фінансового стану організації. Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу можна використати запас міцності.

Запас міцності (*Margin of Safety*) — величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг продажу:

$$\text{Запас міцності} = \text{Продаж} - \text{Точка беззбитковості,}$$

Запас фінансової міцності характеризує різницю між досягнутим (запланованим) обсягом реалізації та обсягом реалізації, який забезпечує беззбитковість господарської діяльності (порогом рентабельності). По суті, він показує, наскільки може скоротитися обсяг реалізації (в абсолютному та відносному вираженні), перш ніж будуть зазнані реальні збитки.

В абсолютному вираженні запас фінансової міцності розраховується за такою формулою:

$$\text{ЗМ (в натур.)} = \text{Обсяг реалізації, натур.} - \text{Q}_{\text{бнатур.}},$$

$$\text{ЗМ (у грош)} = \text{ВР} - \text{Q}_{\text{бгрош}},$$

де ЗМ — запас фінансової міцності; ВР — фактична (планова) виручка від реалізації.

У відносному вираженні запас фінансової міцності розраховується за такою формулою:

$$\text{ЗМ \%} = (\text{ВР} - \text{Q}_{\text{бгрош}}) / \text{ВР} \cdot 100 = \text{ЗМ} / \text{ВР} \cdot 100,$$

де ЗФМ % — запас фінансової міцності у відносному вираженні¹.

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику зазнати збитків. Це означає, що компанія може знижувати обсяг продажу в межах X одиниць у грн без ризику зазнати збитків.

Аналіз чутливості являє собою аналіз впливу певних змінних (ціни одиниці продукції, розміру питомих та сукупних постійних і змінних витрат) на точку беззбитковості та похідні від неї показники. Він базується на даних, одержаних у процесі аналізу беззбитковості, і може мати такі форми:

- визначення обсягу виробництва продукції, якого необхідно досягти для одержання планового прибутку за умови незмінного рівня ціни одиниці продукції

$$\begin{aligned} Q_{\text{ц(натур)}} &= (\text{ПВ} + \text{Пц})/\text{Кмд}; \\ Q_{\text{ц(грош)}} &= (\text{ПВ} + \text{Пц})/\text{МДі}, \end{aligned}$$

де $Q_{\text{ц}}$ — цільовий обсяг виробництва для досягнення планового рівня прибутку; Пц — цільовий (плановий) обсяг прибутку;

- визначення впливу на показники беззбитковості зміни постійних витрат;

- визначення впливу на показники беззбитковості збільшення (зменшення) змінних витрат;

- визначення ціни одиниці продукції, яка забезпечить одержання планового прибутку за умови заздалегідь визначеного обсягу виробництва;

- визначення додаткового обсягу виробництва (реалізації), який забезпечить відшкодування додаткових постійних витрат.

Аналіз чутливості завершується визначенням показника «**сила впливу операційного важеля**» (фактор операційного важеля), який розраховується за формулою

$$\text{Фактор } OL = \text{Маржинальний дохід} / \text{Прибуток} = (\text{ПВ} + \text{П})/\text{П} = (\text{ВР} - \text{ЗВ})/\text{П} = (\text{ВР} - \text{ЗВ})/(\text{ВР} - \text{ЗВ} - \text{ПВ}) = (\underline{Q} \times \text{Ці} - \text{ЗВі} \times \underline{Q})/(\underline{Q} \times \text{Ці} - \text{ЗВі} \times \underline{Q} - \text{ПВ}),$$

де фактор OL — сила впливу операційного важеля; П — прибуток; ЗВ — сукупні змінні витрати.

У даному випадку результуючий показник характеризує зміну прибутку залежно від зміни виручки від реалізації (обсягу реалізації продукції)

¹ Цей показник має назву *межа безпеки*.

$$\Delta \text{Прибуток (\%)} = \Delta Q(\%) \times \text{фактор } OL.$$

Сила впливу операційного важеля вказує на ступінь підприємницького ризику: чим більше сила впливу операційного важеля, тим більше підприємницький ризик.

АВС-аналіз. Одним із найпоширеніших методів, застосовуваних у контролінгу матеріальних потоків, є АВС-аналіз. В основі цього методу лежить закон, відкритий італійським економістом В. Парето. Щодо витрат на створення матеріальних запасів цей закон формулюється у такий спосіб: 80 % витрат припадає на 20% видів матеріалів (зазначимо, що 80 % виручки підприємства може припадати на 20 % видів продукції, 80 % суми дебіторської заборгованості може бути за 20 % дебіторів, 80% кредиторської заборгованості може випасти на частку 20% постачальників). Здоровий глузд підказує, що саме цим 20 % необхідно приділяти пріоритетну увагу.

Суть АВС-аналізу матеріальних потоків полягає у розподілі усіх видів матеріалів на три групи:

- група А — найбільш дорогі види матеріалів (ті самі 20 %, на які припадає 80 % витрат);
- група В — матеріали середньої важливості (ті, на які в сумі припадає 15 % витрат);
- група С — маловажливі матеріали (ті, сумарна вартість яких становить усього 5 % усіх витрат підприємства на створення матеріальних запасів).

Логіка підказує, що матеріали групи А заслуговують підвищеного контролю (оскільки тут зусилля будуть компенсовані), матеріали групи В вимагають уваги лише зрідка, а управлінню запасами матеріалів групи С не варто приділяти занадто багато зусиль і часу. Саме така політика допоможе оптимізувати підприємству свої витрати на створення матеріальних запасів, а також найбільш ефективно використати час і зусилля працівників, що займаються управлінням матеріальними потоками.

ХУЗ-аналіз. Поряд із співвідношенням обсягів і вартості, що досліджуються при АВС-аналізі, для оцінки показників обсягу використовуються також критерії ХУЗ-аналізу (табл. 6.6), що дають уявлення про структуру споживання окремих видів матеріалів. Дана інформація надає змогу приймати більш зважені й обґрунтовані рішення у сфері закупівель матеріалів.

Таблиця 6.6

ОСОБЛИВОСТІ XYZ-АНАЛІЗУ

Матеріал	Структура споживання	Заходи із закупівлі	Точність прогнозування
X	Споживання носить постійний характер	Відбувається синхронно із процесом виробництва	Висока точність прогнозування
Y	Споживання має тенденції до підвищення чи зниження або носить сезонний характер	Передбачає створення запасів	Середня точність прогнозування
Z	Споживання носить нерегулярний характер	Індивідуальні замовлення із закупівлі	Низька точність прогнозування

Комбінований ABC- та XYZ-аналіз. Результати ABC- та XYZ-аналізу можна комбінувати (табл. 6.7), завдяки чому контролер отримає цінні інструменти планування, контролю й управління для системи забезпечення матеріальними ресурсами, здобуде додаткову інформацію про матеріали, що використовуються підприємством.

Таблиця 6.7

КОМБІНАЦІЯ ABC- та XYZ-АНАЛІЗУ

	A	B	C
X-матеріал	Висока споживча вартість. Високий рівень надійності прогнозу	Середня споживча вартість. Високий рівень надійності прогнозу	Низька споживча вартість. Високий рівень надійності прогнозу

Y-матеріал	Висока споживча вартість. Середній рівень надійності прогнозу	Середня споживча вартість. Середній рівень надійності прогнозу	Низька споживча вартість. Середній рівень надійності прогнозу
Z-матеріал	Висока споживча вартість. Низький рівень надійності прогнозу	Середня споживча вартість. Низький рівень надійності прогнозу	Низька споживча вартість. Низький рівень надійності прогнозу

Використовуючи ABC- та XYZ-аналіз контролер може краще зрозуміти процеси, що відбуваються в системі забезпечення підприємства матеріалами. Додаткова інформація підвищує точність планування та контролю, гнучкість управління матеріально-технічним забезпеченням і виробництвом. Це надає змогу знизити витрати через оптимізацію складських запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів.

Концепція «Точно у строк» — управлінський принцип, що передбачає мінімізацію тривалості виробничого циклу поряд з його постійним удосконаленням. «Точно у строк» сприяє зменшенню кількості товарно-матеріальних запасів через забезпечення стабільного виробничого процесу. За даного підходу на підприємстві підтримується рівень товарно-матеріальних запасів, необхідний до отримання наступного замовлення. Наявність меншої кількості товарно-матеріальних запасів означає необхідність використання меншої кількості складських приміщень та обладнання для зберігання продукції, зменшує витрати на зберігання продукції, а також сприяє зростанню продуктивності.

Функціонально-вартісний аналіз — метод систематичного техніко-економічного дослідження об'єкта (виріб, процес, структура), спрямований на підвищення ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів для розвитку його корисних функцій. Він забезпечує оптимізацію співвідношення між суспільно-необхідними споживчими якістьми об'єкта і витратами на його створення й експлуатацію.

Під час аналізу функцій, що виконує виріб, його окремі складники, розглядаються лише оптимальні способи їх виконання: знаходження принципово нових конструктивних рішень, гранично можливого спрощення конструкції виробу, не скорочуючи

кількості виконуваних ним функцій чи зниження якості їх виконання.

Цілі застосування ФВА:

- зниження витрат;
- підвищення продуктивності;
- підвищення ефективності;
- покращення якості;
- проведення реорганізації;
- ефективне використання трудових ресурсів.

Функції об'єкта поділяють за такими ознаками: за сферою застосування — зовнішні та внутрішні; за значенням у задоволенні потреб споживача — головні та другорядні; за значенням у забезпеченні працездатності об'єкта — основні та допоміжні; за ступенем корисності корисні, зайві, шкідливі.

Сфери застосування ФВА:

- розробка нової продукції;
- удосконалення виробів, що випускаються;
- проектування нових робочих місць;
- розробка нових допоміжних засобів виробництва;
- оптимізація технологічних процесів;
- реінжиніринг.

ФВА надає можливість:

- ◆ формувати релевантну інформацію про ефективність діяльності центрів відповідальності;

- ◆ визначати і проводити загальний аналіз собівартості бізнес-процесів на підприємстві (маркетинг, виробництво, збут, технічне обслуговування тощо);

- ◆ проводити порівняльний аналіз і обґрунтування вибору раціонального варіанта технології реалізації бізнес-процесів;

- ◆ проводити функціональний аналіз, пов'язаний зі встановленням і обґрунтуванням функцій, що виконують структурні підрозділи підприємства, на меті виробництва високоякісної продукції та надання послуг;

- ◆ визначати й аналізувати основні, допоміжні та зайві функціональні витрати;

- ◆ здійснювати порівняльний аналіз альтернативних варіантів зниження витрат на виробництво, збут і управління за рахунок упорядкування функцій структурних підрозділів підприємства.

У табл. 6.8 наведено приклад застосування ФВА для аналізу функцій електролічильника.

Таблиця 6.8

КЛАСИФІКАЦІЙ ФУНКЦІЙ ЕЛЕКТРОЛІЧИЛЬНИКА

Вид функції	Головні	Основні	Допоміжні
Вимірювання витрат електроенергії	+		
Забезпечення неперервності електричного ланцюга між входом і виходом		+	
Перетворення механічної енергії на електричну		+	
Створює зовнішній вигляд, що відповідає вимогам технічної естетики			+
Максимально зменшує рівень шуму			+
Інші			

Обґрунтування вибору управлінських рішень з набору альтернатив. Значну частину робочого часу менеджер витрачає на прийняття різних управлінських рішень. Ці рішення можуть стосуватися як довгострокових перспектив розвитку підприємства, так і поточних проблем, що виникають у процесі господарської діяльності.

Довгострокові або стратегічні рішення пов'язані з майбутніми можливостями, які прогнозуються і потребують конкретних кроків сьогодні або найближчим часом. Об'єктом таких рішень зазвичай є інвестиції для збільшення виробничих потужностей, розробка нових виробів, завоювання нових ринків тощо.

Поряд зі стратегічними менеджери приймають рішення, пов'язані з використанням ресурсів у процесі поточної діяльності. Такі рішення називають короткостроковими, або операційними. Вони стосуються головним чином нижчого та середнього рівнів управління. Об'єктом цих рішень можуть бути ціна й обсяг реалізації продукції, прийняття спеціальних замовлень, скорочення або розширення виробництва певних виробів тощо.

Здебільшого прийняття рішення передбачає вибір з кількох можливих варіантів того варіанта, який найкращим чином уможливило досягнення необхідних результатів.

Отже, прийняття рішення (*Decision Making*) — це цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми.

Оскільки значна частина рішень пов'язана з аналізом витрат і доходів, йдеться, насамперед, про релевантні витрати і доходи. Релевантними є витрати і доходи, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Але розв'язання будь-якої проблеми стосується лише майбутніх витрат і доходів.

Витрати й доходи, що становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають диференціальними витратами та доходами відповідно.

Тож релевантними є тільки майбутні диференціальні витрати і доходи (рис. 6.9).

ДОХОДИ	ВИТРАТИ
Можуть мати місце в майбутньому. Різні для альтернативних рішень	Вже мали місце в минулому. Однакові для альтернативних рішень
Можуть бути змінені внаслідок рішення	Не можуть бути змінені внаслідок рішення
↓	↓
Релевантні	Нерелевантні

Рис. 6.9. Критерії релевантності витрат і доходів

Розглядаючи різні варіанти рішень, слід ураховувати не лише дійсні (реальні), а й альтернативні витрати.

Дійсні витрати (*Outlay Costs*) — витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських реєстрах у міру виникнення їх. **Альтернативні витрати** (*Opportunity Costs*) — вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Дійсні витрати + Альтернативні витрати = Релевантні витрати.

Аналізуючи ситуації, що виникають у процесі поточної діяльності, менеджери постійно мають справу з вибором серед альтернативних рішень.

Типовими прикладами таких ситуацій є рішення: про спеціальне замовлення; про розширення чи скорочення (ліквідацію) певного сегмента діяльності; виробляти чи купувати окремі компоненти продукції тощо.

Вибір серед кількох варіантів оптимального рішення здійснюють на підставі диференціального аналізу релевантної інформації.

Диференціальний аналіз (*Differential Analysis*) передбачає визначення й зіставлення диференціальних витрат і доходів для прийняття управлінських рішень.

Такий аналіз дає змогу зосередитися суто на релевантних даних, оскільки лише диференціальні витрати і доходи є релевантними.

$$\text{Диференційний прибуток} = \text{Диференційний дохід} - \text{Диференційні витрати.}$$

Альтернативні рішення — це рішення про:

- розширення чи скорочення (ліквідацію) певного сегмента діяльності;
- виробляти чи купувати окремі компоненти продукції (аутсорсинг);
- продавати чи обробляти далі;
- рішення про спеціальні замовлення;
- використання вільних потужностей;
- використання обмежених ресурсів: одиничні та комплексні обмеження;
- ціноутворення.

Рішення про спеціальні замовлення — пропозиція на разовий продаж продукції/послуг за ціною, нижчою за звичайну, або навіть за собівартість.

Коли підприємство отримує пропозицію продати товари чи надати послуги за ціною, нижчою за звичайну (або нижчою за собівартість), то прийняття такої пропозиції доцільне лише тоді, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати і немає загрози деформації ринку.

Тому аналіз для прийняття такого рішення передбачає:

- маржинальний підхід;
- диференціальний аналіз релевантних витрат і доходів;

— урахування альтернативних витрат за відсутності вільної потужності;

— урахування можливих довгострокових наслідків прийняття спеціального замовлення.

Розширення або скорочення сегмента — рішення про розширення або скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на підставі аналізу їхньої прибутковості (базується на калькулюванні змінних витрат, визначенні прямих і загальних постійних витрат, зіставленні маржинального доходу).

Виробляти чи купувати (аутсорсинг) — рішення, пов'язане з розглядом альтернативи: виробляти самостійно окремі компоненти продукції (комплектуючі, деталі) чи купувати їх у зовнішніх постачальників.

Аналіз для прийняття такого рішення передбачає:

- ◆ визначення релевантної виробничої собівартості компонента;
- ◆ диференційний аналіз витрат на виробництво і купівлю;
- ◆ урахування якісних чинників (надійність постачальників, стабільність ціни постачальника, наявність потужностей, завантаженість персоналу, технологічні зміни тощо).

Рішення «продавати чи обробляти далі» пов'язане з можливістю реалізації продукції на певній стадії її виробництва або продовження обробки, що забезпечить нові риси та функції продукції, для одержання додаткового прибутку.

Ще одним варіантом даного рішення — щодо реалізації дефектної продукції: продати її зі знижкою чи усунути дефекти й реалізовувати цю продукцію за звичайною ціною.

Оптимальне використання обмежених ресурсів — це рішення, спрямоване на складання виробничої програми, яка забезпечить максимізацію прибутку за умов наявних обмежень. За наявності лише одного обмеження аналіз оптимального використання ресурсів підприємства базується на показнику маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника. За наявності кількох обмежень аналіз здійснюється за допомогою лінійного програмування.

Рішення щодо ціноутворення — у короткостроковому періоді встановлення ціни пов'язане з визначенням релевантних витрат, оптимального співвідношення ціни та обсягу реалізації й корегуванням комбінації й обсягу продажу за умов конкуренції. Прикладом може бути рішення щодо ціни спеціального замовлення. Важливим критерієм для прийняття рішення є показник маржинального доходу.

У літературі традиційно розглядають дві моделі ціноутворення:

- економічна модель ціноутворення (максимізація прибутку за певних економічних умов передбачення еластичності ціни);
- ціноутворення на основі витрат (метод «витрати +», розрахунок націнки, ціноутворення на основі вартості часу та матеріалів).

Зазначені традиційні методи ціноутворення мають ряд обмежень і змушують компанії шукати нові підходи (табл. 6.9), одним з яких є **Цільове ціноутворення** (*Target Pricing*).

Цільова ціна — очікувана ціна продукту (послуги), яку готові сплатити за нього потенційні покупці.

Таблиця 6.9

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МОДЕЛЕЙ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Традиційна модель ціноутворення	Цільове ціноутворення
<i>Питання:</i> Скільки буде коштувати вироблений продукт? <i>Рішення:</i> $\text{Собівартість} + \text{прибуток} = \text{ціна}$	<i>Питання:</i> Яка максимально припустима вартість продукту? <i>Рішення:</i> $\text{Ціна} - \text{прибуток} = \text{собівартість}$

Управління за відхиленнями. Бюджетування (детальніше див. розділ 5) як інструмент контролінгу безпосередньо передбачає реалізації на підприємстві управлінських дій щодо виявлення й усунення відхилень від намічених планів та цілей.

Найважливішим аспектом управління й обліку витрат є встановлення нормативних витрат і оцінка результатів через порівняння фактичних витрат із нормативами. Різниця між фактичними та нормативними витратами називається відхиленням. Відхилення розраховують окремо за кожним об'єктом витрат, центром витрат.

Економічний аналіз витрат — це перш за все факторний аналіз. Його мета — визначення та детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, які можуть стати причиною відхилення.

Аналіз відхилень — основний інструмент оцінки діяльності центру витрат. Поточний контроль й аналіз відхилень допомагають своєчасно переналагодити систему управління виробництвом: менеджер має можливість в будь-який момент

впливати на процеси, що відбуваються, не чекаючи закінчення періоду, на який були розроблені цілі та критерії їх виконання.

Відхилення являють собою наслідок зміни таких основних факторів, як обсяг виробництва, ціни на ресурси і норми витрат матеріалів на одиницю випуску, до того ж, як правило, всі ці фактори діють одночасно. Характеристика різних видів відхилень представлена у табл. 6.10.

Таблиця 6.10

ПРИКЛАД КЛАСИФІКАЦІЇ ВІДХИЛЕНЬ

Величина відхилення	Виявлені причини відхилення	Центр відповідальності, що визначає причини відхилень	Код центру відповідальності	Центр відповідальності — винуватець відхилення	Код центру відповідальності винуватця

Для ефективного оперативного управління необхідно виявити причини відхилень (з'ясувати, які відхилення та якими факторами зумовлені; встановити відповідальність за виникнення відхилення; прийняти рішення, що допоможе уникнути небажаних наслідків у майбутньому). На практиці для факторного аналізу відхилень часто використовують метод ланцюгових підстановок.

Для контролю й аналізу відхилень розроблений класифікатор можливих причин і можливих винуватців відхилень (табл. 6.10). Кожному відхиленню привласнюється п'ятизначний код: перші три цифри — код відповідального за проставлення шифру причини, останні дві цифри — код винуватця відхилень.

Контролер, аналізуючи відхилення, вирішує специфічне завдання — не тільки визначає значення і причину відхилення, а й виробляє рекомендації з його усунення (якщо воно небажане) чи посилення (якщо воно сприятливе).

Розрахунок відхилень використовується не тільки для оцінки поточної діяльності підприємства; він також може бути застосований для аналізу довгострокових стратегічних програм розвитку підприємства, зв'язаних з інвестуванням. У силу своєї специфіки інвестиційні проекти є особливим об'єктом контролінгу і заслуговують окремого вивчення.

Питання для поглибленого вивчення



1. Відмінності стратегічного контролінгу та стратегічного менеджменту як управлінських інструментів.
2. Сучасні тенденції та напрями удосконалення інструментарію контролінгу.
3. Оперативний чи стратегічний контролінг: пріоритетність чи комплексність (практика та особливості використання зарубіжними та вітчизняними підприємствами)?
4. Границі застосування стратегічного контролінгу на підприємстві.
5. У чому проявляється взаємозв'язок інструментів стратегічного та/чи оперативного контролінгу.
6. Переваги та обмеження процедур бенчмаркінгового аналізу, взаємозв'язок із системою тотального управління якістю.
7. Управління якістю — оперативний чи стратегічний рівень управління в системі контролінгу?
8. Маржинальний дохід — необхідність обчислення та обмеження використання.
9. Які фактори визначають величину та силу впливу операційного важеля на результати діяльності підприємства? Управлінська проблема вибору між ризиком і високими прибутками.
10. Найбільш гострі проблеми ціноутворення в сучасному розвитку бізнесу вітчизняних підприємств
11. Переваги та недоліки, обмеження диференціального аналізу альтернативних рішень.



ЕКСПЕРТНА ДІАГНОСТИКА ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

7.1. Загальні положення та основні принципи діагностики

Упровадження будь-якої системи управління має бути економічно обґрунтованим. Контролінг не є винятком. Разом із тим передумовою економічного обґрунтування має бути діагностика підприємства на поточному етапі для вияву ключових проблем та особливостей його функціонування.

Діагностика спрямована на оцінку стану досліджуваних об'єктів в умовах неповної інформації та має на меті виявлення проблем у функціонуванні систем і причин їх виникнення.

Економістами дано ряд визначень економічної діагностики. Так, Р. І. Шніппер під економічною діагностикою припускає «вивчення стану суб'єкта, що господарює, вплив факторів розвитку соціально-економічних процесів і виявлення відхилень від нормального розвитку. Економічна діагностика орієнтована як на пізнання економічних суперечностей, так і на розробку заходів для їхнього вирішення. Комплексний характер економічної діагностики полягає в тому, щоб простежити динаміку досліджуваних процесів у взаємозв'язку, досліджувати прямі та зворотні зв'язки між процесами. Діагностичні методи покликані відбивати причинно-наслідкові зв'язки і залежності». О. Дмитрієва вважає, що «економічна діагностика близька до економічного аналізу, однак це не те саме. Вони розрізняються за цілями, завданнями і використанням інструментарієм». Аналіз визначає кількісні показники параметрів, виявляє відхилення різних параметрів від норми. Діагностика (постановка діагнозу) — це «агрегований синтетичний висновок про стан досліджуваного об'єкта, що здійснюється на основі різної аналітичної інформації, її синтезу і зіставлення.

Отже, основна відмінність економічної діагностики від аналізу полягає в її цільовій спрямованості на виявлення

відхилень від норми, виявленні патології». При цьому сукупність операцій, що локалізує причину відхилення об'єкта від нормального функціонування, називають функціональною діагностикою, а визначальну відхилень параметрів об'єкта від заданої норми — параметричною діагностикою.

А. І. Мурах пропонує розуміти під економічною діагностикою «спосіб встановлення характеру порушень нормального ходу господарського процесу на основі типових ознак, властивих даному порушенню». Згідно з В. В. Глуховим і Ю. М. Бахрамовим, «діагностика економічної системи — це сукупність досліджень зі з'ясування цілей функціонування підприємства, способів їх досягнення та виявлення недоліків». На думку А. С. Вартанова, «введення визначення “діагностика” зроблено не стільки для позначення нового виду аналізу, скільки для того, щоб підкреслити, що основна увага має приділятися інтерпретації тих чи інших економічних результатів діяльності підприємства». Французький економіст Коласс Б. вважає, що займатися діагностикою — це значить розглядати в динаміці симптоми явищ, що можуть затримати досягнення поставлених цілей і розв'язання завдань, наражаючи на небезпеку плановану діяльність. Це припускає вироблення коригувальних рішень і/чи перегляд цілей і прогнозів. Знання ознаки (симптому) допомагає швидко і досить точно установити характер порушень, без безпосередніх вимірів, тобто без дій, що вимагають додаткового часу і коштів.

На основі результатів діагностики поточного стану підприємства можна побудувати прогнози його розвитку та оцінити майбутній стан підприємства без упровадження контролінгу. Проаналізувавши вплив внутрішніх та зовнішніх чинників на діяльність підприємства за впровадження контролінгу, спрогнозувавши майбутні можливі зміни на підприємстві й оцінивши їх вартісно, можна визначити економічний ефект від упровадження контролінгу. Треба заважити, що, визначаючи ефект, необхідно також враховувати не тільки економію загальних витрат підприємства чи зростання його доходів, а й вартість самого впровадження системи. Зрозуміло, що в разі негативного економічного ефекту впровадження контролінгу недоцільне.

Отже, наведемо повну схему проведення діагностики підприємства на етапі впровадження контролінгу:

1. Оцінка поточного стану підприємства.

2. Прогнозування майбутнього стану підприємства «без упровадження контролінгу»: визначення ключових показників.

3. Моделювання майбутнього стану підприємства «після упровадження контролінгу»: визначення ключових показників.

4. Оцінка вартості впровадження системи контролінгу.

5. Порівняння спрогнозованих ключових показників «без контролінгу» та «з контролінгом». Визначення економічного ефекту від його упровадження.

Підприємство слід розглядати як механізм, що перебуває в стані безперервного удосконалювання своєї діяльності. Комплекс діагностичних процедур є очевидною стартовою фазою будь-якого процесу впровадження змін. У діагностиці підприємства існують два основні об'єкти аналізу:

- результати діяльності підприємства за період і його стан на даний момент часу;

- основні бізнес-процеси підприємства.

Інструментарій діагностики не обмежується розрахунком лише фінансових показників. Вони мають з'явитися на підсумковій стадії діагностики і є по своїй суті замикаючими. Діагностика не робиться сама по собі — вона слугує цілям управління. Зупинимось на структурі діагностики. Почнемо з діагностики результатів діяльності і стану підприємства. Фінансовий інструментарій даної частини діагностики досить великий, він містить значну кількість фінансових показників (коефіцієнтів), що найчастіше дублюють один одного, і не завжди очевидна необхідність використання тих або інших коефіцієнтів. Для цілей діагностики в системі контролінгу варто використовувати тільки ті показники, що є інформаційною основою для прийняття управлінських рішень, оскільки кінцевим споживачем результатів діагностики є вище керівництво.

При цьому досить обмежитися набором засобів фінансової діагностики, представленому на рис. 7.1.

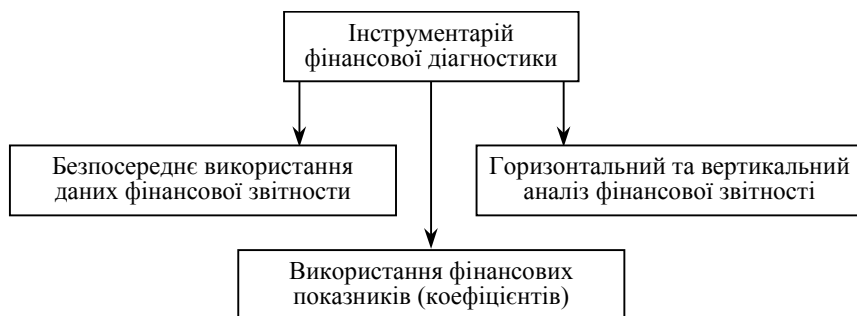


Рис. 7.1. Схема інструментарію фінансової діагностики

Безпосереднє використання даних фінансової звітності є першим, але не основним кроком фінансової діагностики. Вертикальний і горизонтальний аналіз фінансової звітності є наступною стадією впорядкування фінансової інформації. У горизонтальному аналізі зіставляються (в абсолютному і процентному співвідношенні) основні статті балансу, звіту про прибуток і звіт про рух грошових коштів. У вертикальному аналізі всі дані фінансових звітів подаються у відносному (процентному) вираженні.

Даний інструментарій фінансової діагностики ілюструє важливе положення фінансової діагностики, яке можна сформулювати як принцип порівняльності. Суть цього принципу полягає в тому, що самі по собі фінансові показники є марними для ухвалення рішення, якщо менеджер не зіставляє їх з якимись іншими даними, що стосуються об'єкта діагностики. Існує два види показників для зіставлення:

- показники даного підприємства за попередні періоди часу;
- аналогічні показники інших підприємств, що належать тій же галузі (звичайно підприємств-конкурентів).

Зазначене положення символізує суть основної мети діагностики — за результатами діагностики варто зробити по можливості два висновки:

- Як змінився стан підприємства порівняно з попередніми періодами — погіршився чи покращився?
- Наскільки успішно наше підприємство працює порівняно з конкурентами.

Традиційно у світовій практиці як базу для порівняння використовують «середні по галузі» значення фінансових показників. Ці значення оцінюються щороку на основі фактичних

результатів діяльності реальних підприємств з урахуванням галузевої приналежності і масштабу діяльності. Якщо ж таких даних немає або вони непорівнянні, тоді єдине джерело порівняння — такий же показник підприємства за минулий період часу. Спостерігаючи позитивну (тобто спрямовану на поліпшення) динаміку якого-небудь показника підприємства, його менеджмент робить висновки про те, що команда працює успішно. У той же час негативна динаміка змушує шукати слабкі місця діяльності.

Третій інструментарій (див. рис. 7.1) фінансової діагностики — традиційний набір фінансових коефіцієнтів. Слід зауважити, що звичайно не так уже і важливо, в якій послідовності розраховувати й аналізувати коефіцієнти. Важливо не упустити які-небудь ключові показники і дати їм правильну інтерпретацію.

Фінансові показники можна упорядкувати за ознакою операційної діяльності як головного фокуса підприємства з урахуванням ринкової орієнтації. Ця ознака ілюструється на рис. 7.2. Суть пропонованого підходу полягає в тому, що основним показником результативності підприємства визнаний показник прибутковості власного капіталу (звичайно позначається ROE). Таким чином, на перше місце ставиться інтерес власника. Даний показник забезпечується, як правило, двома факторами: прибутковістю продажів (цей показник належить групі показників операційної діяльності) й оборотністю активів (група показників ефективності використання активів). Справді, кожний підприємець розуміє, що високу віддачу від використання вкладених коштів можна забезпечити високою «маржею продажів» і/або високою оборотністю оборотних коштів. Оцінка показників ліквідності є невід'ємною частиною діагностичної процедури. Їхнє призначення полягає в тому, щоб застерегти менеджмент підприємства від зайвого збільшення оборотності. Нарешті, віддачу від використання вкладених власником коштів можна збільшити за рахунок використання довгострокових позикових ресурсів. Цю частину діяльності компанії (вона називається фінансовою) характеризує група показників структури капіталу.

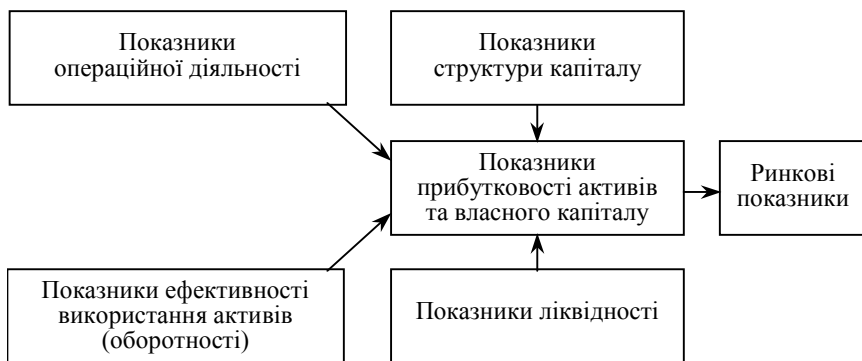


Рис. 7.2. Структура фінансових показників підприємства

Коли підприємство є акціонерним товариством відкритого типу і коли розвинутий ринок цінних паперів, має сенс аналізувати так звані *ринкові показники* типу прибуток на одну акцію, коефіцієнт дивідендних виплат і т. п.

Після визначення структури фінансових показників виникає питання про часовий аспект діагностики, тобто коли й у якому обсязі робити діагностику підприємства. Найбільш доцільним із практичної точки зору видається регламент діагностики, при якому:

- один раз на рік (у період підготовки річного звіту) здійснюється фундаментальна діагностика, що припускає використання всього діагностичного інструментарію, представленого на рис. 7.2;

- щомісяця здійснюється оцінка обмеженої кількості показників за результатами поточного місяця (звичайно це робиться в перших числах наступного місяця).

Остання процедура зветься «моніторинг» діяльності підприємства. У процесі моніторингу здійснюється контроль показників, що характеризують оперативні результати діяльності. Зокрема, до складу показників моніторингу не має сенс вводити показник прибутковості активів або власного капіталу. Даний показник інтегральний, він формується протягом усього року. У той же час до складу показників моніторингу варто обов'язково включити показник валової прибутковості (відношення валового прибутку до виторгів). Цю характеристику слід «моніторити» якнайчастіше, щоб вчасно знайти негативну тенденцію погіршення операційної ефективності підприємства.

Як останнє положення фінансової діагностики виступає принцип завершеності, суть якого полягає в тому, що коли розраховані усі фінансові коефіцієнти, зроблений горизонтальний і вертикальний аналіз фінансової звітності й описані її особливості, характерні для аналізованого періоду, необхідно зробити висновки, заради яких, власне, і були виконані всі зазначені вище роботи. Представлення таких висновків має бути лаконічним і конструктивним, тобто спрямованим на пошук шляхів поліпшення діяльності компанії. Як варіант такого представлення може бути рекомендований формат так званого SWOT-аналізу. Вся безліч факторів діяльності компанії групується по чотирьох областях:

- *S (Strengths)* — сильні сторони діяльності підприємства;
- *W (Weaknesses)* — слабкі сторони діяльності підприємства;
- *O (Opportunities)* — можливості підприємства, що дають змогу йому поліпшити своє становище;
- *T (Threats)* — погрози (небезпеки), з якими може зіштовхнутися підприємство на шляху поліпшення своєї діяльності.

У рамках кожної групи необхідно сформулювати трохи (не більш десяти) лаконічних тверджень — висновків за результатами діагностики. Ці твердження мають бути зв'язані з якими-небудь показниками або властивостями підприємства. Наприклад, «за поточний період погіршилися показники оборотності, про що свідчить збільшення довжини фінансового циклу», або «показники маржинального доходу стабільні». Важливо розрізняти сфери відповідальності зазначених вище груп. Перші дві букви *S* і *W* «відповідають» за поточний стан підприємства, у той час як дві інші, *O* і *T*, пов'язані з прогнозом стану підприємства на найближчу перспективу.

При постановці системи діагностики підприємства виникає перше, очевидне для будь-якої практичної дії, питання «з чого почати». Природне прагнення кожного прикладного фахівця — не починати з дуже складних технологій. Бажано приступити до питання діагностики поступово. Нижче пропонується такий інструмент найбільш якісного аналізу стану підприємства. Цей інструмент заснований на ранжируванні визначених, заздалегідь прописаних, проблемних особливостей підприємства.

Загальна схема аналізу така. Установлюється деякий принцип сегментування проблемних сфер діяльності підприємства. По кожному сегменту формулюються типові проблеми, що на думку

фахівців підприємства могли б мати місце. Значимість кожної проблеми оцінюється для підприємства за трибальною системою:

Н — низька значимість проблеми;

С — середня значимість проблеми;

В — висока значимість проблеми (має викликати занепокоєння в менеджменті).

Для повноти представлення оцінки вводиться четвертий рівень — «?», котрий означає, що на даний момент менеджмент підприємства утруднюється визначити значимість оцінюваної проблеми. Нижче представлений один із можливих варіантів побудови такої системи.

Сегментація проблемних сфер виконана в пропонованій технології за принципом аналізу фінансової звітності (балансу, звіту про прибуток і звіту про рух грошових коштів) з додаванням трьох спільних блоків

- маркетингу;
- стану планування і загального управління підприємством;
- стратегії підприємства.

У кінцевому результаті експерт з діагностики підприємства має поставити спеціальні оцінки в одній із клітинок в одному ряді з оцінюваною проблемою. Зрештою з'явиться якийсь «портрет» підприємства, за допомогою якого можна легко візуально оцінити гостроту проблем, що стоять перед підприємством. Зокрема, якщо основні оцінки з'являються в другому і третьому стовпчиках, то справи на підприємстві досить погані.

Таблиця 7.1

ФОРМАТ ОЦІНКОВОЇ ТАБЛИЦІ

Проблема	Гострота проблеми			
	Н	С	В	?

Таблиця 7.2

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

1.1.1	Продаж продукції клієнтам, що мають невисокий рівень платоспроможності				
1.1.2	Нечітко визначений процес погашення дебіторської заборгованості; слабка або відсутня політика стягнення боргів споживачів, зокрема у судовому порядку				
1.1.3	Термін оборотності дебіторської заборгованості значно перевищує середній термін кредитів				
1.1.4	Значний обсяг бартерних операцій				
1.1.5	Не проводиться взаємозалік кредиторської і дебіторської заборгованостей				
1.1.6	Високий відсоток повернень продукції в загальному обсязі збуту				
1.1.7	Відсутність ефективної політики знижок				

Таблиця 7.3

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

1.2.1	Значні товарні запаси порівняно з обсягами збуту. Індикатор: низький коефіцієнт оборотності товарних запасів				
-------	--	--	--	--	--

1.2.2	Надмірно різноманітний асортимент товарних запасів. Індикатор: співвідношення між кількістю видів продукції, що зберігається в товарних запасах, і загальною кількістю видів продукції, що випускається підприємством				
1.2.3	Значна кількість застарілих або бракованих товарів. Індикатор: вартість застарілих або бракованих товарів перевищує 10 % від загальної вартості товарних запасів (або вище, ніж у середньому по галузі)				
1.2.4	Стрімке зростання товарних запасів. Індикатор: темпи росту товарних запасів перевищують темпи росту збуту				
1.2.5	Недостатній запас необхідної сировини. Індикатор: у минулі періоди мали місце збої виробництва через недостатню забезпеченість сировинними матеріалами				

Таблиця 7.4

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.3.1	Низький рівень використання основних фондів				
-------	---	--	--	--	--

1.3.2	Надмірне інвестування коштів в основні фонди. Індикатор: протягом останнього років питома вартість основних фондів на одного працівника збільшується				
1.3.3	Простоюють окремі виробництва або допоміжне виробниче устаткування				
1.3.4	Деякі види продукції виготовляються за досить складними технологічними ланцюжками і проходять через різні цехи				
1.3.5	Деякі види устаткування мають поганий стан і породжують проблеми як у процесі експлуатації, так і з якістю продукції				
1.3.6	Не виконаний план капітальних інвестицій. Індикатор: замисло на місці нове будівництво, забудова земельної ділянки або придбання нового обладнання				
1.3.7	Окремі основні фонди не мають прямого стосунку до основної виробничої діяльності компанії. Індикатор: приблизна вартість цих фондів перевищує 25 % від сумарної вартості основних фондів				
1.3.8	Виробниче устаткування не підходить для випуску сучасної продукції. Індикатор: час експлуатації виробничих споруджень, устаткування і верстатів указує на застарілість виробничого оснащення				
1.3.9	Надмірність об'єктів соціальної сфери. Індикатор: вартість об'єктів соціальної сфери перевищує 5% від загальної вартості чистих основних фондів				

Таблиця 7.5

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ ЗАБОРГОВАНOSTI

2.1.1	Велика прострочена кредиторська				
-------	---------------------------------	--	--	--	--

	заборгованість перед ключовими постачальниками, що може поставити під загрозу майбутні постачання (або вони вже припинені)				
2.1.2	Умови закупівельних контрактів накладають на компанію непосильний тягар: потрібна передоплата, досить короткі терміни оплати, жорсткі умови тощо				
2.1.3	Відсутня політика регулювання кредиторської заборгованості				
2.1.4	Оплата закупівель через бартер за заниженими цінами				
2.1.5	Кредиторська заборгованість є предметом суперечки, вона застаріла або потенційно підлягає оскарженню в суді				
2.1.6	Компанія не в змозі виплачувати процентні платежі				
2.1.7	Велика сума непогашених кредитів. Індикатор: сума кредитів, віднесена до суми чистих активів				
2.1.8	Значні короткострокові позички під високі відсотки. Індикатори: 1)співвідношення між сумою короткострокових кредитів під високі відсотки і сумарну вартість короткострокових зобов'язань перевищує 25 % і далі зростає; 2)співвідношення між сумою короткострокових позик і щомісячних операційних витрат більше 1				
2.1.9	Великі відмінності в обсягах, розподілі й умовах позик — існує певний потенціал реструктуризації боргів				
2.1.10	Високий сумарний обсяг боргу порівняно з вартістю підприємства				
2.1.11	Велика сума несплачених податків. Індикатори: 1) показник «Відрахування в державний бюджет + Резерв на сплату податків» перевищує 25 % від загальної суми короткострокових зобов'язань;				

	2)показник «Відрахування в державний бюджет і Резерв на сплату податків», прострочених понад 90 днів, перевищує 15 % від їхньої загальної суми				
2.1.12	Велика заборгованість із зарплати. Індикатори: 1) зростання заборгованості із зарплати в загальній сумі короткострокових зобов'язань; 2)сума заборгованості із зарплати, простроченої понад 90 днів, перевищує 10 % від її загальної суми				

Таблиця 7.6

ПОКАЗНИКИ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ ВИРУЧКИ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ

3.1	Нереалістичне і надмірно оптимістичне планування збуту (істотні негативні відхилення від плану)				
3.2	Має місце скорочення обсягів продаж				
3.3	Сезонні труднощі: компанія не має можливості вирівнювати сезонні коливання прибутку і грошового потоку				
3.4	Неконкурентоспроможні ціни порівняно з продукцією вітчизняних або закордонних конкурентів				

3.5	Невеликий портфель продажів (контракти, невиконані замовлення тощо)				
3.7	Високий ступінь залежності від обмеженої кількості клієнтів				

Таблиця 7.7

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

4.1	Обсяги валових продажів нижче рівня беззбитковості за великою кількістю продукції				
4.2	Деякі види продукції нерентабельні, про що свідчать показники операційного прибутку				
4.3	Низька продуктивність виробництва. Індикатори: відношення валової виручки до чисельності заробітної плати вище, ніж у конкурентів, і має тенденцію до росту				
4.4	Чисельність робочої сили більше, ніж це потрібно для нормального функціонування компанії. Індикатори: чисельність адміністративного персоналу становить більше 15% від чисельності персоналу, зайнятого на виробництві (або перевищує середній галузевий показник)				
4.5	Децентралізовані адміністративні служби				
4.6	Високий рівень постійних витрат. Індикатори: частка постійних витрат у загальній структурі собівартості зростає				
4.7	Тривалі перерви у випуску продукції стають перешкодою оптимальному виробничому процесові Індикатори: тривалість				

	простоїв перевищує 15 % від фонду потенційного робочого часу (мають місце значні простої виробничого устаткування через поточний ремонт, заміни, відсутності сировини і т. п.)				
4.8	Високий відсоток відходів, браку, переробок, повернутої продукції				
4.9	Надмірна залежність від обмеженої кількості постачальників				
4.10	Деякі виробництва або види послуг, що функціонують або надаються в рамках компанії, можна знайти за більш низьку ціну за її межами				
4.11	Мають місце надмірні витрати на придбання ресурсів Індикатор: відносний показник витрат на оплату комунальних послуг і ресурсів (електроенергію, теплопостачання, допоміжні матеріали і механізми) має тенденцію до росту				
4.12	Відсутність активного контролю і регулювання витрат (зокрема адміністративних і накладних)				
4.13	Відсутня ефективна система управлінського обліку витрат як засіб підтримки прийняття управлінських рішень				

Таблиця 7.8

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ РУХУ КОШТІВ

5.1	Відсутність ефективної системи бюджетування на підприємстві				
5.2	Показник швидкої ліквідності недостатньо високий				

5.3	Негативний грошовий потік від операційної діяльності				
5.4	Зниження грошового потоку від операційної діяльності				
5.6	Відсутність балансу між закупівлями в кредит і продажами в кредит				
5.7	Тривалість фінансового циклу має тенденцію до росту				

Таблиця 7.9

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ МАРКЕТИНГУ, ПРОДАЖУ ТА ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ

6.1	Не визначені й активно не вивчаються цільові ринки збуту; не визначена стратегія просування продукції на ці ринки; недостатня увага приділяється експортним можливостям				
6.2	Не з'являються ні нові споживачі, ні нові ринки				
6.3	Незадовільне функціонування відділу збуту (кількість працівників, ефективність їхньої роботи)				
6.4	Не ведеться ефективний збір інформації в плані вивчення конкурентів, галузевих тенденцій, споживчих ринків				
6.5	Маркетинговий відділ не вивчає споживачів				
6.6	Відділ продажів працює без належної системності, не має ні довгострокових, ні тактичних планів				
6.7	Відділ збуту не знає, які види продукції				

	або споживачі найбільш прибуткові, і не зосереджує всі зусилля на зонах найвищої віддачі				
6.8	Маркетинговий відділ не уміє виділити (зробити винятковими) виробі компанії серед продукції конкурентів (вони продаються як звичайні споживчі товари, і єдиним важливим фактором виступає лише ціна)				
6.9	Моделі, що випускаються, не відповідають потребам, бажанням і способів життя споживачів				
6.10	Роздрібна мережа, у якій ведеться реалізація виробів або послуг, є непривабливою для споживачів				
6.11	Відсутність контролю якості, зокрема на рівні збуту				
6.12	Нездатність виконувати спеціальні замовлення або усе, що виходить за обмежене коло серійної продукції				
6.13	Незадовільне сервісне обслуговування призводить до відмови споживачів від повторних закупівель				
6.14	Компанія не проводить активний пошук нових каналів збуту				
6.15	Не існує жодного бюджету витрат на рекламу				

Таблиця 7.10

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ УПРАВЛІННЯ

7.1	Не застосовуються сучасні підходи до управління бізнесом (принципи MRP і ERP). Відсутня комп'ютеризація підтримки управлінських рішень				
7.2	Керівному складові не вистачає належної майстерності для виконання своєї роботи; відсутні переліки функціональних посадових обов'язків				
7.3	Відсутнє ефективне планування діяльності. Виробниче планування не зв'язане з плануванням прибутку і грошових потоків				

7.4	Незадовільне регулювання грошових операцій Індикатори: 1) брак коштів призводить до взяття короткострокових позик; 2) терміни погашення дебіторської заборгованості перевищують терміни погашення кредиторської заборгованості				
7.5	Відсутність процесної організації бізнесу. Основні бізнес-процес не прописані та не вивчені				
7.6	Організаційна структура слугує причиною плутанини в процесі прийняття рішень				
7.7	Існуюча система звітності не забезпечує своєчасного одержання потрібної інформації				
7.8	Незадовільна взаємодія керівництва компанії з зовнішніми партнерами (наприклад, банками, кредиторами й ін.)				
7.9	Відсутність внутрішньої взаємодії в роботі керівництва компанії				
7.10	Керівництво компанії не має уявлення про останні технологічні нововведення у сфері своєї компетенції				

Таблиця 7.11

КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ СТРАТЕГІЧНИХ ПИТАНЬ

8.1	Вище керівництво не має чіткого бачення перспектив діяльності компанії				
8.2	Керівництво підприємства не в змозі сформулювати місію і бачення перспектив розвитку бізнесу				
8.3	Керівництво не розуміє і не формулює стратегічних цілей компанії				
8.4	Не розроблена і не реалізується стратегія довгострокового інвестування				

8.5	Не визначені і не використовуються вирішальні фактори успіху компанії				
8.6	Не застосовується SWOT-аналіз				
8.7	Керівництво чітко не визначило цільовий ринок для ключового виду продукції або послуг компанії				
8.8	Керівництво не має чіткого уявлення про ключові показники економічної діяльності компанії				
8.9	Структура розподілу обов'язків не відповідає реалізації цілей компанії				

7.2. Особливості діагностики поточного стану підприємства

У рамках даного розділу нами буде запропоновано методику проведення діагностики поточного стану підприємства, що може бути використана за впровадження системи контролінгу.

Досвід багатьох консалтингових компаній, які займаються проблемами впровадження контролінгу на підприємствах, викристалізував певну схему проведення діагностики поточного стану підприємства. Перелік робіт у рамках даної діагностики, наведений нижче, спрямований на виявлення ключових показників і характеристик діяльності підприємства, за допомогою оцінки і прогнозування яких і буде проводитися економічне обґрунтування впровадження контролінгу на підприємстві через моделювання майбутнього стану підприємства «з упровадженням» та «без упровадження».

Під час моделювання майбутнього стану підприємства та оцінки доцільності впровадження на ньому контролінгу слід приділяти увагу тільки релевантним ключовим показникам, тобто тим, які будуть змінюватися залежно від того, чи буде впроваджено систему контролінгу, чи ні. Нерелевантні показники не повинні цікавити аналітика під час визначення економічної ефективності.

Отже, діагностика поточного стану підприємства має такі етапи з деталізацією по роботах:

1. Попередній скрінінг підприємства:

- 1.1. Проведення інтерв'ю з топ-менеджментом підприємства.

- 1.2. Анкетування ключових працівників підприємства.
2. Аналіз моделі бізнесу в розрізі зовнішніх зв'язків і бізнес-процесів.
3. Аналіз наявної системи управління на підприємстві:
 - 3.1. Оцінка структури управління підприємством:
 - 3.1.1. Аналіз стилю управління.
 - 3.1.2. Діагностика організаційної структури підприємства.
 - 3.1.3. Аналіз наявних інформаційних потоків і документообороту.
 - 3.1.4. Оцінка відповідності формальної та неформальної структур підприємства.
 - 3.2. Вимірювання керованості підприємства.
 - 3.3. Оцінка корпоративної культури.
4. Аналіз стратегії підприємства.
5. Аналіз фінансового стану підприємства.
 - 5.1. Оцінка стану й ефективності використання основних фондів (засобів).
 - 5.2. Аналіз структури й ефективності використання оборотних коштів (оборотного капіталу).
 - 5.3. Аналіз фінансової стійкості.
 - 5.4. Аналіз платоспроможності та ліквідності підприємства.
 - 5.5. Дослідження рівня та структури собівартості кінцевої продукції (робіт, послуг).
6. Кадровий аудит.
 - 6.1. Аналіз ефективності використання персоналу підприємства.
 - 6.2. Оцінка кадрового потенціалу на підприємстві.
 - 6.3. Діагностика систем мотивації та стимулювання персоналу підприємства.
1. Під час проведення інтерв'ю з топ-менеджментом підприємства відбувається збір інформації про структуру підприємства, його діяльність і систему управління. В обов'язковому порядку записи інтерв'ю мають бути задокументовані і додатково підтверджені опитаними респондентами (працівниками компанії). Анкетування ключових працівників допомагає уточнити результати інтерв'ювання.
2. Аналіз моделі бізнесу в розрізі зовнішніх зв'язків і бізнес-процесів має містити такі етапи: аналіз схеми бізнесу підприємства з відображенням основних виробничих зв'язків з постачальниками, споживачами, кредиторами й основними виробничими процесами; опис бізнесу підприємства з вказівкою основних споживачів продукції, постачальників матеріалів і послуг, основних виробничих процесів.

Аналіз схеми бізнесу підприємства можна проводити за допомогою методики аналізу «ланцюжка вартості». Такий аналіз має бути проведений за розширеною схемою — аналізу ланцюжка вартості як самого підприємства, так і контрагентів. Це допоможе оцінити ступінь інтегрованості підприємства з зовнішніми контрагентами. Під час проведення другого етапу більшість компаній, які займаються проблемами впровадження систем управління, роблять основний наголос на опис бізнес-процесів підприємства верхнього рівня.

Зрозуміло, що опис бізнес-процесів середнього та нижнього рівнів за впровадження контролінгу також повинен мати місце, але на етапі діагностики (до впровадження системи) така необхідність зникає, поверхового опису основних процесів на підприємстві буде достатньо. Щодо методик опису бізнес-процесів треба зауважити, що на даний момент існує досить велика їх кількість. Але слід мати на увазі, що всі вони поділяються на дві групи: перша об'єднує методики, які використовуються для швидкого опису бізнес-процесів (1—2 місяці), друга — методики, які вимагають набагато більше часу (від 6 до 12 місяців), але є більш об'єктивними. Під час діагностики підприємства на етапі підготовки до впровадження контролінгу використовують методики саме першої групи, а безпосередньо на етапі впровадження — другої.

3. Аналіз наявної системи управління на підприємстві необхідно починати з оцінки структури управління підприємством. У рамках цього етапу, як вже зазначалося, необхідно провести аналіз стилю управління, діагностику організаційної структури підприємства, аналіз наявних інформаційних потоків і документообороту, оцінку відповідності формальної та неформальної структур підприємства.

Аналіз стилю керівництва передбачає експертну оцінку проявів директивності, колегіальності та лібералізму в стилі управління людьми. Стиль керівництва — це сукупність найбільш характерних прийомів і засобів керівництва, застосовуваних керівником. Під час оцінки стилю керівництва необхідно приділити увагу таким критеріям, як: застосовувані методи керівництва, особисті якості керівника, поведінка керівника з підлеглими, стосунки в колективі. Виділяють чотири основні стилі: автократичний (командний), демократичний, ліберальний та анархічний.

Стиль керівництва на практиці визначається за допомогою спеціально розроблених тестів. Серед них можна виділити

широко застосовувані авторські тести, розроблені А. Єгоршиним та В.П. Захаровим. Перший тест призначений для оцінки стилю керівництва самим керівником, другий — колективом. Дані тести містять спеціально розроблені питання для оцінки ступеня жорсткості дисципліни в колективі, нетерпимості до заперечень і зауважень, інформованість колективу про стан справ від керівника; ступеня виконавчої дисципліни, запровадженої керівником, і дисципліни в колективі; наявності наказних методів, одноособових рішень, підтримки ініціатив; ступеня делегування повноважень, сприйняття конструктивної критики; психологічного клімату, запровадженого керівником; ступеня активної участі керівника у діяльності підлеглих і т. ін.

У рамках аналізу організаційної структури підприємства необхідно проаналізувати особливості організаційної структури, визначити тип організаційної структури, аналіз розподілу відповідальності, аналіз організації виконання робіт та аналіз організації інформаційної взаємодії.

Джерелом даних для проведення такого аналізу мають бути результати аналізу об'єктивних результатів діяльності працівників компанії та документів з описом функцій і завдань підрозділів, посадових обов'язків працівників тощо. Як додаткові можуть застосовуватися побічні методи збору даних, а саме: інтерв'ю, анкетування, спостереження за роботою і проєктивні методи.

Визначаючи особливості організаційної структури та її тип, необхідно пам'ятати, що існують такі типи: лінійна, функціональна, лінійно-функціональна, дивізійна, матрична, процесна та мережна.

Аналіз відповідальності визначається на основі оцінки обсягу повноважень і сфери рішень, що приймаються різними особами самостійно, бо ці два параметри безпосередньо визначають відповідальність цієї особи.

Аналіз організації інформаційної взаємодії використовується для оцінки того, наскільки взаємопов'язаною та наведеною на досягнення єдиної мети може бути робота підрозділів і працівників підприємства.

Загалом оцінити ефективність організаційної структури підприємства досить складно. Проблеми оцінки породжені необхідністю всеохоплюючого та детального аналізу непрямих показників діяльності підприємства. У табл. 7.1 наведено найбільш широко застосовувані показники такої оцінки.

Таблиця 7.1

**СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ
СТРУКТУРИ ПІДПРИЄМСТВА**

№ з/п	Показник	Технологія розрахунку	Призначення
1	Середня автономія одного структурного підрозділу організаційної структури	$k = \frac{1}{n} \sum_i \frac{T_{ip}}{\sum_i T_{ip} + \sum_k T_{kp}},$ тобто відношення трудомісткості робіт, які виконуються усередині підрозділу, до повної трудомісткості всіх робіт, що виконуються підрозділом	Характеризує рівень автономності роботи структурного підрозділу
2	Коефіцієнт контролю	Відношення середньої кількості працівників, що працюють в організаційній структурі чи її підрозділі, до кількості керівників певного рівня	Показує кількість підлеглих одного керівника, що надає змогу дійти висновку стосовно раціональності розподілу повноважень та функцій контролю
3	Показник кваліфікації управління	Сума тривалості загальнотеоретичної підготовки, спеціального навчання за даної спеціальності (професії) та тривалості практичного досвіду роботи за даною спеціальністю	Відображає реальну тривалість підготовки одного працівника для виконання певних функцій
4	Гнучкість організаційної структури	Відношення чисельності працівників, що можуть виконувати не тільки безпосередні функції, а й суміжні, до загальної кількості працівників певного підрозділу організаційної структури	Відображає здатність працівників організаційної системи замінювати у разі необхідності один одного. Коефіцієнт не перевищує одиниці
5	Рівень фондо-озброєності управлінського персоналу	Відношення балансової вартості оргтехніки до чисельності управлінців за певний період	Показує рівень технічної оснащеності управлінської праці.

Закінчення табл. 7.1

№ з/п	Показник	Технологія розрахунку	Призначення
-------	----------	-----------------------	-------------

6	Коефіцієнт децентралізації структури	Відношення чисельності управлінців первинних ланок до кількості управлінців вищої ланки управління	Відображає рівень децентралізації структури управління. Оптимальне значення коефіцієнта $\Rightarrow 5$
7	Коефіцієнт еластичності структури	Співвідношення кількості реорганізацій до кількості впроваджених нових стратегій	Відтворює зв'язок між організаційною структурою управління та стратегічним розвитком підприємства. Значення коефіцієнта не може перевищувати одиницю
8	Коефіцієнт раціональності структури	Відношення фактичної чисельності управлінців до нормативної	Відображає рівень забезпеченості підприємства управлінським персоналом

За аналогічними технологіями можна розробити більш деталізовану систему показників, виходячи з мети аналізу та наявних ресурсів. Сьогодні існують спеціальні показники, що дають можливість оцінити якість, складність, ієрархічність, гнучкість системи управління, рівень прийняття та об'єктивну спрямованість управлінських рішень тощо.

Аналіз наявних інформаційних потоків і документообороту доцільно проводити за такими напрямками: аналіз взаємодії функціональних підрозділів і інформаційних потоків між функціональними підрозділами підприємства; аналіз документообороту між підрозділами, що відповідають за оперативний облік на підприємстві; аналіз документообороту планово-економічних підрозділів, що відповідають за планування діяльності підприємства; аналіз документообороту між керівництвом підприємства і підрозділами, що відповідають за оперативний облік, а також планово-економічними підрозділами.

У рамках даного аналізу під час проведення діагностики підприємства доцільно аналізувати ступінь регламентації діяльності підрозділів як в нормативній, так і в організаційній документації. Такий аналіз проводиться за допомогою анкетування працівників підприємства. Ці анкети містять питання для оцінки таких характеристик нормативної й організаційної документації, як:

- повнота охоплення виконуваних типових завдань;
- ступінь регламентації завдань;
- зрозумілість, алгоритмічність і технологічність;
- відображення функціональної структури (невідповідності та суперечності);
- детальність регламентації обов'язків, функцій і взаємодія підрозділів;
- детальність регламентації обов'язків, функцій і взаємодія службових осіб.

Оцінка відповідності формальної та неформальної структур підприємства базується на сучасних соціологічних теоріях, які стверджують, що будь-яка організація або підприємство має структури двох типів — формальні та неформальні. Формальні структури включають норми, цінності і ролеві очікування, офіційно затверджені та прийняті на підприємстві. Вони чітко спеціалізовані та визначаються незалежно від особистих якостей працівників підприємства. Неформальні структури — складаються з позицій, норм і правил поведінки, зумовлених особистими характеристиками членів і заснованих на престижі та довірі.

Саме тому максимальна відповідність формальної і неформальної структур забезпечує мінімізацію суперечностей, що виникають між структурними елементами підприємства, і зменшує ймовірність виникнення конфліктів між працівниками.

На практиці оцінка відповідності цих двох видів структур проводиться через аналіз особистих якостей працівників підрозділів для виявлення неформальних лідерів у колективі та порівняння здобутих результатів із формалізованими керівниками в підрозділі чи на підприємстві. Також важливою частиною такого аналізу є виявлення в колективі неформальних команд. Цей аналіз може проводитися за допомогою таких, найбільш використовуваних методів, як: анкетування працівників, соціометрія та спостереження.

На другому етапі, під час аналізу керованості підприємства як організації (далі просто підприємства), необхідно виділити якісні параметри, що характеризують систему управління: ступінь централізації — децентралізації, спеціалізації — універсальності, формальності (бюрократії) — неформальності. Всі вони роблять той або інший вклад у ступінь керованості — некерованості підприємства.

Стосовно господарської діяльності підприємства показник керованості, звичайно, розглядається як характеристика

тривалості існування підприємства на ринку, стабільності та ритмічності його виробництва і збуту, він проявляється через відповідність фінансових показників діяльності підприємства галузевим нормативам і т. ін. З погляду управління персоналом показник показує якість трудової та виконавчої дисципліни працівників, рівень корпоративної культури і, своєю чергою, проявляється через систему трудових показників. Треба зауважити, що не завжди має діяти принцип: чим вище керованість, тим краще для підприємства. Для того щоб зрозуміти, на скільки підприємство має бути керованим, необхідно проаналізувати зовнішнє середовище, галузь, ринок, вид діяльності підприємства тощо.

У стабільних галузях, на ринку з незадоволеним попитом, за великих масштабів діяльності потрібна стабільність, стала керованість, заснована на безумовному підпорядкуванні керівництву на всіх рівнях, високій виконавчій дисципліні. У нестабільних галузях, за здійснення діяльності, за характером творчої або такої, що потребує інновацій, пристосування до модифікацій ринку, керівник не в змозі впоратися зі складним і значним обсягом завдань. Він надає більшу самостійність (повноваження) своїм підлеглим. Керованість підприємства в такому випадку з боку керівника стає меншою, але, як це не парадоксально, можливості організації збільшуються, її діяльність стає більш складною. Працівники, що дістали самостійність, спрямовують свої зусилля на пошуки нових можливостей і це приносить користь підприємству. Саме це необхідно враховувати під час аналізу керованості організації.

Зрозуміло, що оцінити якісні характеристики можна тільки за допомогою суб'єктивних методів. Практично аналіз керованості підприємства проводиться за допомогою спеціально розроблених тестів та експертної оцінки. Зараз також набули широкого використання спеціально розроблені методики, які зменшують ступінь суб'єктивності. Суть однієї такої методики ми висвітлимо.

Управління розглядається як вплив, що має дві компоненти: силу F і глибину G на підприємство. Реакція на цей вплив характеризується як фактор, що оцінює керованість. Для цього для кожного працівника, який входить до тієї чи іншої структури підприємства, формується ряд числових показників соціально-психологічного стану, трудові показники, а також виконання посадових обов'язків. Ці характеристики згруповані в чотири основні показники S — опір керівному впливу; I —

розпізнавання до впливу; N — невизначеність стану; A_1 — активність. На основі цих показників формується інтегрований показник МВ (міра сприйняття впливу), що характеризує ступінь керованості працівника. На основі показників працівників підприємства формуються відповідні показники для структури, так показник МВ структури характеризує ступінь керованості структури в цілому. І, нарешті, найвищим рівнем оцінки керованості підприємством є показник МВ підприємства, що одержують з сукупності показників МВ структур, що утворюють підприємство.

Оцінюючи корпоративну культуру, треба мати на увазі, що вона існує в багатьох проявах — поведінці працівників організації, формальному та неформальному спілкуванні, управлінських стандартах, моделях виконання робіт і визначається як набір базових цінностей, переконань, негласних угод і норм, що поділяються всіма членами організації. Для дослідження корпоративної культури необхідне вивчення всіх цих аспектів. Фахівці при оцінці корпоративної культури використовують кількісні і якісні засоби дослідження. Це надає змогу виявити причинно-наслідкові зв'язки між здобутими даними, приховані настанови, несвідомі мотиви поведінки; використати засоби «з участі», які залучають працівників не тільки до збору інформації, а й до їхньої інтерпретації й аналізу.

Оцінка корпоративної культури має містити:

- аналіз ціннісних настанов керівництва;
- виявлення ціннісних орієнтацій працівників;
- вивчення мотиваційної сфери працівників;
- дослідження ступеня корпоративної ідентичності;
- оцінку корпоративної лояльності;
- вивчення стандартів поведінки в компанії.

Оцінку корпоративної культури можна умовно поділити на дві частини: оцінку самої культури (типу) й оцінку її результативності.

Оцінюючи тип корпоративної культури, найчастіше користуються типологією, запропонованою Джеффрі Зоненфельдом. В класичному західному менеджменті вона є загально визнаною. Зоненфельд розрізняв чотири типи культур — «Бейсбольна команда» (*baseball team*), «Клубна культура» (*club*), «Академічна культура» (*academy*) та «Оборонна культура» (*fortress*).

Для оцінки результативності розвитку корпоративної культури необхідна розробка механізму оцінювання. Оскільки сильна корпоративна культура апіорі відповідає корпоративній

стратегії, що, своєю чергою, розробляється на основі глибокого та всебічного аналізу зовнішніх стратегічних чинників із урахуванням сильних і слабких сторін самого підприємства, то оцінкою корпоративної культури може слугувати ступінь цієї відповідності. Його можна визначити як узагальнену характеристику оцінки окремих елементів корпоративної культури, що, своєю чергою, можна отримати засобами соціологічних досліджень, трансформувавши суб'єктивну думку окремих індивідів в об'єктивні показники.

4. У рамках аналізу стратегії підприємства перед упровадженням системи контролінгу доцільно проводити такі роботи: аналіз місії компанії, аудит основної стратегії, аналіз поточного стану основних функціональних компонентів стратегії компанії і їхньої відповідності загальній стратегії. У рамках діагностики підприємства на першому етапі впровадження контролінгу достатньо буде проведення поверхового аналізу місії, стратегії та її функціональних компонентів. Поверховим аналізом може бути оцінка ступеня регламентації та відповідності прописаних документів загальним принципам описання місії та стратегії, що дасть уявлення про ефективність таких документів.

У міжнародній практиці використовується поняття декларації про місію, бачення та стратегії підприємства. Аналіз регламентації передбачає виявлення наявності саме таких документів на підприємстві. Зрозуміло, що документ, який фіксує основні положення місії та стратегії підприємства, може мати іншу назву, залежно від політики підприємства, головне — це наявність такого документа. Якщо такого документа не існує, то можна вважати, що не існує і стратегії підприємства.

Після того як такий документ сформовано, настає етап його аналізу. Аналіз ефективності декларації про місію слід проводити за такими критеріями:

— *Надихати працівників на здійснення змін.* Хоча місія має бути сталою, вона повинна надихати працівників на здійснення змін на підприємстві. Оскільки місію неможливо виконати до кінця, вона має рухати підприємство вперед, стимулюючи зміни та позитивне зростання.

— *Розрахована на довгострокову перспективу.* Декларації про місію мають бути розраховані на 100 років і більше. Тоді як стратегії та плани за цей період, безумовно, зміняться, місія залишиться фундаментом підприємства та слугуватиме орієнтиром для всіх майбутніх рішень.

— *Зрозуміла та репрезентабельна.* Місія має бути описана простою, зрозумілою усім мовою. Привертає увагу та запам'ятовується тільки та місія, що спрямована на людей, котра мотивує їх на виконання цілей підприємства. Фактично місія має виконувати роль цінного засобу для привертання на підприємство своїх однодумців.

Аналіз ефективності декларації про «бачення» слід проводити за такими критеріями:

Стислість. Декларація «бачення» не повинна містити багато сторінок риторики, це має бути як лозунг: стисло і зрозуміло всім.

Направленість на всіх зацікавлених осіб. Бачення має бути спрямовано на всіх, хто зробив свій внесок в успіх підприємства: на робітників, акціонерів, клієнтів і т. ін.

Відповідність місії та цінностям. Бачення має містити картину майбутнього стану підприємства, який приведе до виконання місії, тому необхідно визначити її відповідність до місії.

Можливість перевірки. Декларація має бути складена так, аби можна було визначити, коли підприємство досягне бажаних результатів.

Здійсненність. Бачення має бути не колективною мрією топ-менеджменту, а перспективою, яка твердо ґрунтується на реальності.

Здатність надихати. Бачення має емоційно надихати працівників на досягнення поставленої мети.

Аналіз ефективності декларації про стратегію слід проводити через виявлення основних її принципів, таких як:

Розуміння. Для того щоб усі працівники підприємства рухалися в одному напрямі, всі вони повинні розуміти стратегію.

Різні дії. Стратегія має містити вибір комплексу дій, який відрізняється від обраного конкурентами підприємства та виконання якого сприятиме досягненню лідируючої позиції на ринку.

Оптимальне поєднання. Ефективні стратегії за умов конкуренції вимагають визначення оптимальних поєднань.

Зв'язок. Для досягнення успіху між обраними діями має існувати зв'язок.

Сталість. Хоча великі зміни в галузі можуть мати місце і привести до змін стратегії, вона не може постійно змінюватися. Часті зміни стратегії свідчатимуть про помилки в розробці стратегії.

Наявність кількісних показників. Стратегія має містити як якісні, так і кількісні показники, які будуть характеризувати майбутній стан підприємства.

Для проведення описаного вище необхідно користуватися внутрішньою та зовнішньою інформацією. Наведемо найбільш часто застосовуваний перелік джерел такої інформації:

- історія організації;
- відомості про конкурентів;
- цінності підприємства;
- стратегічний план;
- проектні плани;
- звіти за результатами діяльності;
- звіти аналітиків;
- галузеві журнали та статті в газетах;
- порівняння з еталоном (бенчмаркінг);
- дослідження консультантів;
- річні звіти тощо.

Аналіз функціональних компонентів основної стратегії може проводитися аналогічно до аналізу основної стратегії, а також за допомогою оцінки відповідності та взаємозв'язку цих компонентів між собою та з основною стратегією.

5. У рамках діагностики підприємства перед упровадженням системи контролінгу аналіз фінансового стану підприємства доцільно проводити за такими напрямками: аналіз стану й ефективності використання основних фондів (засобів); аналіз структури та ефективності використання оборотних коштів (оборотного капіталу); аналіз фінансової стійкості; аналіз платоспроможності та ліквідності підприємства; дослідження рівня та структури собівартості кінцевої продукції (робіт, послуг).

Аналіз фінансового стану допомагає оцінити поточний стан підприємства, дає інформацію для прогнозування майбутнього стану підприємства через прогнозування майбутніх величин основних показників діяльності підприємства. Ці майбутні величини можуть бути здобуті різними методами. Найпоширенішим є метод апроксимації, побудований на аналізі тенденції змін основних показників в минулому та продовженні цієї тенденції в майбутньому. Для цього під час проведення фінансового аналізу в рамках діагностики підприємства необхідно мати статистику даних за основними показниками за період від трьох до п'яти років.

Аналіз стану та ефективності використання основних фондів (засобів) має за мету дослідити динаміку обсягу, стану й

ефективності використання основних засобів підприємства, а також виявити резерви підвищення результативності їх використання в господарській діяльності.

Джерелами інформації для аналізу можуть бути: бізнес-план підприємства, план технічного розвитку, бухгалтерський баланс (Ф№1) з додатками, звіт про фінансові результати (Ф № 2), звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів, баланс виробничої потужності, довідки щодо переоцінки основних фондів, інвентарні картки обліку, проектно-кошторисна та інша технічна документація тощо.

Найпоширенішими показниками аналізу основних засобів підприємства є показники:

стану (коефіцієнти зносу, придатності, техніко-економічного зносу),

ефективності відтворення (коефіцієнти вибуття, екстенсивного оновлення, інтенсивного оновлення),

забезпеченості підприємства основними засобами (фондоозброєність, робоча площа на одного робітника, частка основних засобів у сукупних активах підприємства, коефіцієнти використання виробничої потужності, коефіцієнт освоєння проектної виробничої потужності, змінності роботи устаткування),

ефективності використання основних засобів (фондовіддача, фондоемісткість, рентабельність основних засобів).

Аналіз структури та ефективності використання оборотних коштів (оборотного капіталу) проводиться для дослідження динаміки обсягу, стану та ефективності використання оборотних засобів підприємства, а також виявлення резервів підвищення результативності їх використання в господарській діяльності.

Джерелами інформації для такого аналізу можуть бути: бізнес-план підприємства, бухгалтерський баланс (Ф № 1) з додатками, звіт про рух грошових коштів (Ф № 3), баланс виробничої потужності тощо.

У рамках даного аналізу найчастіше використовуються такі показники: робочий капітал, маневреність робочого капіталу, коефіцієнт оборотності оборотних коштів, час обороту оборотних коштів (дні), коефіцієнт оборотності запасів, час обороту запасів, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, час обороту дебіторської заборгованості (дні).

Аналіз фінансової стійкості показує структуру капіталу підприємства за складом і джерелами фінансування, частку власних і позикових коштів у майні підприємства, дає

можливість виявити, чи відповідають ці показники оптимальним значенням.

Головною метою аналізу фінансової стійкості підприємства є виявлення та усунення недоліків його фінансової діяльності, а також пошук шляхів підвищення ліквідності і платоспроможності. Фінансова стійкість — наслідок стабільного перевищення доходів над витратами, що забезпечує підприємству вільне маневрування грошовими коштами й завдяки ефективному їх використанню сприяє безперервному перебігу господарських процесів організації.

Завдання аналізу фінансової стійкості полягає в оцінці величини, структури та відповідності активів і пасивів підприємства. При цьому дослідник має знайти відповідь на запитання: який ступінь незалежності підприємства у фінансовому аспекті, яка динаміка цієї незалежності та чи відповідає стан його активів і пасивів завданням його фінансово-господарської діяльності.

Найбільш застосовні показники фінансової стійкості:

- коефіцієнти автономії,
 - перманентного капіталу,
 - довгострокового залучення позикових коштів,
 - фінансового ризику, коефіцієнт фінансової стабільності,
 - маневреності власних коштів,
 - забезпеченості власними оборотними коштами, обсяг чистих оборотних коштів.

Аналіз платоспроможності та ліквідності підприємства. Діагностика фінансової стійкості підприємства зумовлює необхідність оцінки умов, які характеризують (формують) картину руху коштів (їх наявність на підприємстві, напрями й обсяги витрат, забезпеченість грошових витрат власними ресурсами, наявність резервів тощо). З огляду на це, при проведенні аналізу фінансової стійкості значна увага має приділятися аналізу платоспроможності підприємства, яка є найважливішою ознакою фінансової стійкості.

Показниками ліквідності та платоспроможності:

- коефіцієнти абсолютної ліквідності,
 - покриття (платоспроможності),
 - загальної платоспроможності,
 - проміжний коефіцієнт ліквідності,

Слід зауважити, що інтерпретація показників ліквідності є найвідповідальнішим етапом аналізу, тому необхідно використовувати інформацію за ряд років, що допоможе виявити

динаміку та тенденцію їх зміни. Крім того, потрібно розглядати їх у взаємозв'язку з іншими показниками діяльності підприємства (обсяг реалізації, прибуток та ін.).

Дослідження рівня та структури собівартості кінцевої продукції (робіт, послуг). Важливою характеристикою фінансово-економічної діяльності підприємства є собівартість його продукції, що безпосередньо зумовлює рівень рентабельності виробництва та підприємства в цілому. Аналіз собівартості надає змогу виявити тенденції зміни у витратах підприємства, вивчити фактори впливу, визначити резерви й оцінити результати діяльності підприємства.

Як джерело інформації для аналізу можна використовувати планові та звітні калькуляції собівартості продукції, дані синтетичного й аналітичного обліку витрат з основних і допоміжних виробництв тощо.

6. У рамках кадрового аудиту під час проведення діагностики підприємства перед упровадженням контролінгу доцільно проаналізувати ефективність використання персоналу підприємства; дати оцінку кадровому потенціалу та провести діагностику систем мотивації та стимулювання персоналу компанії.

Аналіз ефективності використання персоналу підприємства доцільно проводити в таких напрямках:

- вивчення й оцінка забезпеченості підприємства в розрізі його структурних підрозділів персоналом у цілому, а також за категоріями і професіями;

- визначення та дослідження показників трудової дисципліни;

- визначення продуктивності праці та пошук резервів підвищення ефективності використання трудових ресурсів, розробка програм реалізації виявлених резервів.

Аналіз ефективності використання персоналу проводиться на підставі даних статистичних форм звітності 1-ПВ, 3-ПВ. Докладно аналізуються причини, які призвели до втрат робочого часу (зниження обсягів виробництва та реалізації внаслідок відсутності замовлень, сировини, втрати традиційних ринків збуту, високої ціни на продукцію, її низької конкурентоспроможності, низький рівень використання обладнання тощо), робиться висновок про відповідність (невідповідність) чисельності персоналу потребам виробництва.

Крім того, аналізуючи персонал підприємства, необхідно звернути увагу на:

- освітньо-кваліфікаційний рівень працівників;

- фактичну й оптимальну чисельність персоналу, рівень комплектації структурних підрозділів працівниками;
- рівень дисципліни та плинності кадрів, звільнення ключових працівників;
- морально-психологічний клімат у колективі та наявність конфліктів;
- рівень ініціативності працівників (кількість раціоналізаторських пропозицій, надання додаткової інформації про середовище функціонування організації тощо).

Оцінка кадрового потенціалу має проводитися за такими напрямками:

1. Аналіз кадрової структури компанії:
 - чисельність, професійний і посадовий склад працівників;
 - динаміка прийняття на роботу, посадового зростання, звільнення;
 - мотивація професійного та посадового зростання в компанії, індивідуальні цінності й очікування;
 - відповідальність працівників за результати своєї професійної діяльності.
2. Оцінка поточного стану кадрового ресурсу:
 - параметри оцінки, засоби дослідження і склад учасників діагностичної сесії;
 - порівняльна оцінка психологічних і соціально-психологічних особливостей працівників (рейтинг);
 - професійний і неформальний статус у компанії;
 - структура взаємодії і канали інформаційного обміну;
 - персональний склад кадрового резерву, потенціал підрозділів;
 - прогноз перспектив розвитку окремих категорій працівників.
3. Оцінка менеджерського потенціалу:
 - розуміння і прийняття стратегічних настанов керівництва;
 - готовність до самостійного формулювання мети, генерації ідей;
 - спроможність приймати погоджені рішення;
 - розуміння і прийняття правил командної роботи;
 - аналіз результатів розв'язання завдань і вміст вироблених рішень;
 - особливості структури формальної та неформальної взаємодії;
 - загальна характеристика менеджерів підрозділів;
 - професійний потенціал та перспективи розвитку ділових якостей.

Усі ці показники можуть бути оцінені за допомогою різноманітних тестів, спостережень за роботою працівників, розрахунку різноманітних коефіцієнтів тощо.

У рамках діагностики системи мотивації доцільно використовувати методику, розроблену А. Маслоу, яка передбачає оцінку ступеня задоволення працівників підприємства п'яти рівнів мотивації: 1) фізіологічні потреби; 2) потреба в безпеці; 3) соціальні потреби; 4) самовизнання; 5) самореалізація. Такий аналіз проводиться за допомогою спеціально розробленої анкети.

У рамках діагностики системи стимулювання персоналу компанії доцільно проводити аналіз:

- цілісності та комплексності заходів зі стимулювання;
- зрозумілості кожним працівником мети, принципів і правил стимулювання;
- обґрунтованості розміру базового окладу для різноманітних категорій працівників;
- адекватності правил оцінки результатів роботи працівників, розрахунку і нарахування преміальної частини;
- важливості винагороди для працівника;
- забезпечення можливості впливати на обставини, від яких залежить розмір винагороди.

Питання для самоперевірки



1. Охарактеризуйте сутність та призначення діагностики з погляду теорії прийняття управлінських рішень.
2. З якою метою проводиться діагностика підприємства при впровадженні контролінгу?
3. Дайте покроковий опис алгоритму діагностики підприємства при впровадженні контролінгу.
4. На які етапи поділяється процес діагностики при впровадженні контролінгу?
5. Які особливості має інтерв'ю з топ-менеджментом?
6. Які показники застосовуються для оцінки ефективності організаційної структури підприємства?
7. За якою методикою здійснюється аналіз корпоративної культури?
8. Які показники застосовуються для аналізу фінансового стану підприємства?



ОРГАНІЗАЦІЯ та ІТ-ПІДТРИМКА КОНТРОЛІНГУ

8.1. Організація служби контролінгу

Інституціоналізація контролінгу. У повному обсязі контролінг можна реалізувати тільки у вигляді «самоконтролінгу» на місці силами тих, хто безпосередньо приймає рішення. На відміну від самоконтролінгу (менеджерів) інституціоналізація характеризується тим, що функцію контролінгу виконують контролери (зовнішній контролінг).

Лише менеджери мають необхідне знання справи й ситуації, щоб упоратися із завданням рефлексії. З цих міркувань *контролінг як управлінська функція малопридатна для інституціоналізації*. «Зовнішній контролінг», що базується на методологічних компетенціях контролерів, виявляється важкоздійсненним, а часом взагалі неможливим через занадто бідний методологічний репертуар. Спеціалізовані відділи контролінгу можуть діяти лише у вузьких галузях завдання рефлексії.

Обробку інформації можуть робити в досить обмеженому обсязі самі менеджери. Вони мають у своєму розпорядженні солідне знання справи, але в н *іє* достатніх знань стосовно відповідної методології. Чер *є* *рення* штатних одиниць у сфері контролінгу досягаються переваги спеціалізації, тому що для обробки інформації потрібна саме методологічна компетенція. Однак *одержання* пов'язаної з рефлексією інформації важке, бо контролери змушені добувати її *в інших*. Причини виникаючих тут проблем різні: по-перше, потенційні інформатори можуть не знати, яка інформація релевантна контролінгу; по-друге, іноді немає готовності джерела передавати цінну інформацію іншій стороні.

Отже, необхідність одержання інформації від інших ставить границі інституціоналізації контролінгу і як функції підтримки управління. Проте у світлі обов'язковості методологічних пізнань контролерів щодо обробки інформації *інституціоналізація — це*

підтримуюче управління функції — уявляється необхідною з урахуванням зазначеного обмеження.

Тобто якщо контролінг як рефлексія рішень є переважно завданням менеджера, то контролінг як підтримка управління — насамперед завдання контролера. Можливість інституціоналізації управлінської функції контролінгу мала, а функції підтримки управління, навпаки, досить велика.

Після того як керівництво переконалося у необхідності упровадження контролінгу для підвищення ефективності управління підприємством, постає запитання, чи створювати самостійну службу контролінгу або розподілити функції контролінгу серед вже наявних структурних підрозділів — планового відділу, бухгалтерії, економічної служби. Обґрунтування відповідного управлінського рішення має здійснюватися з урахуванням аргументів табл. 8.1.

Таблиця 8.1

ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ СТВОРЕННЯ СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ

Переваги створення служби контролінгу	Недоліки створення служби контролінгу
З'явиться конкретна особа (контролер), з якої можна буде спитати за результати роботи і виконання покладених обов'язків	Доведеться змінювати сталу організаційну структуру управління і пояснювати, навіщо це потрібно
Інформація про фінансово-економічний стан підприємства зосередиться в одному місці та її можна буде одержувати досить оперативно. Можна швидше домогтися введення єдиних стандартів і правил планування, контролю, обліку та звітності по підрозділах, що полегшить комп'ютеризацію процесу управління	Виникнуть проблеми з підрозділами підприємства, у яких будуть вилучені окремі функції, а натомість з'являться додаткові. Важко знайти фахівця, який міг би працювати як контролер
Плани всіх підрозділів будуть краще скоординовані і перевірені на правдоподібність, якщо цим питанням займатиметься одна служба. Знизяться тенденції до ізоляції підрозділів	Є небезпека надмірного посилення впливу служби контролінгу на інші підрозділи, що викличе незадоволення в колективі

Питання про те, створювати чи не створювати самостійну службу контролінгу на малих і середніх фірмах, розв'язується практично завжди однозначно: не створювати. На таких фірмах, як правило, або керівник, або його заступник не тільки виконує функції лінійних керівників, а й одночасно займається закупівлями, продажами, аналізом економічного стану, плануванням і внутрішнім обліком. І керівник або його заступник у невеликій за розмірами фірмі цілком у змозі виконувати функції контролера.

На великих підприємствах служби контролінгу практично завжди є самостійними підрозділами, що налічують десятки, а іноді й сотні службовців. Ухваливши рішення про створення самостійної служби контролінгу, директор має перш за все відповісти на такі запитання:

- Яку форму відповідальності слід визначити контролеру: лінійну або штабну?
- Чи повинні бути разом із центральною службою контролінгу децентралізовані підрозділи?

Функції контролера. Походження поняття «контролінг» указує на латинські терміни «*contra*» і «*rotulus*», що в англійській — «*countre-roullour*» і у перекладі означає «зустрічна роль». Пізніше, базуючись на цьому трактуванні, виникає назва посадової особи, яка і відігравала таку «зустрічну роль» для управління грошовими та товарними потоками. Контролер надає супроводжувальну підтримку менеджменту в процесі здійснення управління, орієнтованого на досягнення поставлених цілей.

Контролер піклується про те, щоб кожен міг контролювати себе самостійно в аспекті додержання доведених керівництвом цілей.

Контролер виступає як **внутрішній консультант менеджерів**, він діє як навігатор на шляху досягнення основної мети підприємства. Це означає, що:

- ✓ контролер переймається прозорістю результатів діяльності, фінансів, процесів та стратегій, завдяки чому сприяє підвищенню ефективності;
- ✓ контролер координує окремі цілі та плани в рамках єдиної системи та розробляє орієнтовану на майбутнє звітність;
- ✓ контролер організовує процес контролінгу таким чином, аби кожен із носіїв управлінських рішень міг діяти цілеорієнтовано;
- ✓ контролер гарантує оперативне постачання необхідної інформації;

✓ контролер розвиває та підтримує систему контролінгу.
Нижче перелічені вимоги до ідеального контролера.

Професійні знання:

- основи економіки й організації підприємства;
- фінансовий облік (бухгалтерія);
- розрахунок витрат на підприємстві;
- уміння читати й аналізувати баланс підприємства;
- планування, розрахунок і аналіз інвестицій;
- знання методів і інструментів планування;
- знання методики аналізу відхилень;
- знання ЕОМ, що дає змогу поставити завдання програмісту;
- знання методів і техніки контролінгу;
- аналіз конкурентів;
- аналіз шансів і ризиків підприємства на ринку;
- аналіз слабких і сильних сторін підприємства;
- аналіз життєвого циклу продукції;
- аналіз існуючої та перспективної структури продукції і послуг підприємства; методи прогнозування; методи рішення проблем; техніко-економічний аналіз.

Методичні здібності:

- здатність аналітично мислити;
- здатність мислити абстрактно;
- уміння пояснювати і доводити;
- здатність освоювати нове і вчитися;
- комунікабельність, знання основ комунікабельності в організаціях;
- аналітична допитливість;
- уміння користуватися технічними засобами комунікації і презентації;
- здібність до системного мислення. Вимоги до поведінки:
- не тримати себе зверхньо, спілкуючись з іншими;
- толерантність, тобто терпимість до інших думок;
- уміння підносити неприємні факти так, щоб одержувач інформації міг би їх легко переносити (в ідеалі сміятися над своїми невдачами);
- не розголошувати факти, що свідчать про невдачу підрозділів або працівників підприємства.

Додаткові вимоги до стратегічного контролера:

- бачити і ставити проблеми в умовах невизначеності;
- думати про чинники, що впливають на успіх підприємства в перспективі;
- абстрагуватися від рутинної діяльності;

- виявляти перспективну іновацію і сприяти її просуванню.

Основні функції контролера.

Контролер як «продавець планів». Контролер не займається питаннями ухвалення рішень у сфері планування, оскільки не несе відповідальності за реалізацію планів. Проте за службою контролінгу закріплюються ініціативна, координуюча й організаційна функції, що і визначає завдання працівників цієї служби. У процесі формування стратегічних планів контролер виступає більшою мірою як організатор, який повинен уміти:

- настроювати учасників стратегічного планування на творчий підхід;
- узагальнювати думки;
- формулювати гіпотези та моделі поведінки, вироблені учасниками наради;
- застосовувати на практиці методи і прийоми вироблення й ухвалення колективних рішень.

Якщо ж говорити про оперативне планування, то воно вимагає від контролера уміння координувати й організовувати дії осіб, відповідальних за розробку та реалізацію оперативних планів. Як правило, йдеться про керівників середньої ланки управління.

На фазі оперативного планування контролер вирішує три види завдань:

1. Розробка технології планування:
 - встановлення сфер планування, тобто підрозділів, де воно має проводитися;
 - визначення змісту планів і термінів їх подання;
 - розробка планових директив і форм складання планів.
2. Визначення основних початкових даних, методів і порядку розрахунків. Наприклад, контролер повинен надати розробникам планів таку інформацію:
 - кон'юнктура ринку;
 - допустиме зростання витрат на матеріали і заробітну платню;
 - додаткові умови реалізації окремих планів.
3. Реалізація планування, включаючи:
 - встановлення послідовності етапів планування і поточну координацію планування в тимчасовому і змістовому аспектах;
 - консультації, що становлять план роботи для підрозділів;
 - узгодження і консолідацію окремих планів відповідно до можливостей фінансування, стратегії, окремих оперативних планами;
 - розробку альтернативних планів;

- складання загального оперативного плану на базі окремих узгоджених планів.

Контролер як координатор в інформаційній системі підприємства.

Завдання контролера як координатора полягає в тому, щоб забезпечити ефективний обмін інформацією усередині підприємства. Для цього необхідно розв'язати такі проблеми:

- що слід повідомляти (зміст інформації, ступінь її ущільнення, точність);
- як необхідно повідомляти (усно, письмово, комбіновано, метод обробки та передачі інформації, інформаційні канали);
- хто має повідомляти (хто створює інформацію, хто збирає, обробляє, зберігає, відправляє, знищує інформацію);
- коли треба повідомляти (у встановлені терміни, за вільним графіком, за запитом);
- навіщо повідомляється та чи інша інформація (це головне питання, що стосується цілей інформаційного обміну).

Контролер як консультант керівництва підприємства.

Сьогодні практично неможливо успішно вирішувати проблеми управління підприємством з орієнтацією на майбутнє, якщо спиратися тільки на дані фінансового (бухгалтерського) обліку. Основне завдання керівництва підприємства полягає в створенні потенціалу успіху на ринку в майбутньому, що досягається насамперед завдяки застосуванню системи стратегічного планування. Щоб розроблювана стратегія була правильною, необхідно мати систему «раннього виявлення» майбутніх тенденцій як зовні підприємства, тобто в навколишньому світі, так і всередині, в самому підприємстві. Зовнішні «індикатори» мають інформувати про економічні, соціальні, політичні і технологічні тенденції. Внутрішні «індикатори», що являють собою на практиці окремі показники та їх системи, покликані інформувати керівництво про поточне «самопочуття» підприємства, а також прогнозувати кризові ситуації в окремих сферах діяльності підприємства або на підприємстві в цілому. До завдань контролера належить методична і консультантська допомога зі створення системи «раннього виявлення» тенденцій і чинників, здатних принести у разі їх розвитку як вигоду, так і завдати втрати. Інструменти і методи, використовувані контролерами для надання консультацій керівництву при розробці стратегічного плану, знаходять широке застосування в практиці стратегічного менеджменту. До них відносяться: аналіз конкуренції, аналіз ринків, аналіз життєвого циклу

продукції, аналіз слабких і сильних місць підприємства (стратегічний баланс), аналіз перспектив диверсифікації продукції підприємства з урахуванням динаміки місткості і частки ринку.

Аналізуючи досвід минулого, можна констатувати, що контролер пройшов шлях від реєстратора-бухгалтера до контролера-навігатора, правої руки керівника. Він допомагає йому ефективно управляти підприємством в складних умовах ринкової економіки. Мінятимуться зовнішні умови, з'явиться об'єктивна необхідність в новому типі контролерів. Сьогодні вже можна говорити про появу контролерів, відповідальних за стратегію підприємства. Цей тип контролерів вже не просто «лоцмани», що прокладають шлях до досягнення поставленої мети, а співавтори вищих менеджерів у розробці стратегічних цілей і планів.

Централізований та децентралізований контролінг. Функція контролінгу на підприємстві може бути реалізована як у централізованому, так й у децентралізованому вигляді. Централізований контролінг виступає як штабний підрозділ при керівництві підприємства, розробляє принципи й правила контролінгу для всього підприємства, є відповідальним за професійну розробку інструментів контролінга й реалізує завдання контролінгу на рівні всього підприємства. Крім цього, централізований контролінг бере участь у нарадах з керівництвом підприємства із проблем планування й управління, розподілу й узгодження завдань між підрозділами, організує підвищення кваліфікації й обмін досвідом між працівниками, а також розробляє профіль вимог до кваліфікації й завдань децентралізованих підрозділів контролінгу.

Децентралізований контролінг підкоряється керівництву підрозділу або керівникам нижчих підрозділів (наприклад, контролінг майстерні). Децентралізованими контролерами є працівники різних підрозділів підприємства й виконують свої завдання в рамках повноважень, делегованих їм органом централізованого контролінгу.

Інтеграція служби контролінгу до організаційної структури компанії

Як уже зазначалося компанії різного розміру мають різну потребу в організаційному оформленні контролінгової функції. У великих організаціях доцільно створювати спеціалізовану службу

контролінгу. Невеликі організації, як правило, не мають у своїй структурі такої служби. На малих підприємствах основні функції контролінгу виконує або керівник фірми, або його заступник. При цьому багато завдань інтегруються й спрощуються. Наприклад, завдання розробки планів, їхньої координації й перевірки на реалізованість можна розглядати як єдине завдання, якщо його виконує сам керівник підприємства. Невеликі підприємства дуже рідко вирішують також проблеми покупки інших фірм або продаж філій. На середньому за розміром підприємстві з моновиробництвом обсяг функцій і завдань обліку, планування й звіту буде, природно, меншим порівняно з багатопрофільним підприємством.

Аналізуючи організаційні структури підприємств із функціонуючою в них службою контролінгу, простежується певний ступінь їхньої самостійності щодо вибору організаційної структури. Черговість наведених організаційних структур відповідає еволюційній черговості їхньої появи в практиці роботи підприємств. Тому побудова логічних співвідношень рівнів управління й функціональних сфер спочатку застовувалася на використанні функціональних організаційних структур як таких, що найбільше повно відповідають цілям підприємств. Однак аналіз сучасних організаційних структур великих компаній дає змогу говорити про переважну їхню орієнтацію на дивізіональну структуру організації, розроблену в інтересах великих підприємств. Основними типами цих структур є регіональні, продуктові, а також структури, орієнтовані на покупця. За такої конфігурації організації центр управління діяльністю служб контролінгу дивізіонів і структур сконцентрований у головному офісі компанії. Розділені на дивізіони сфери діяльності корпорації із належними їй підприємствами також мають свої контролінгові служби (відділи).

При побудові структури управління службою контролінгу як базові можливі такі варіанти (альтернативи).

Варіант 1. Контролер за напрямом, наприклад контролер в підрозділі продажу, дисциплінарно підлеглий лінійному керівнику відповідного напрямку, а функціонально — вищому контролеру. Насамперед тут чітко визначена сфера відповідальності контролера напрямку, а також забезпечується його стійке і незалежне становище стосовно інших керівників підрозділів даного ієрархічного рівня управління. Основною вадю розглянутої структури можна віднести те, що коли

керівник напряму побажає «відфільтрувати» інформацію, котра йде вгору, то він це легко може зробити, оскільки контролер підлеглий йому дисциплінарно.

Варіант 2. Контролер напряму перебуває в іншій залежності: дисциплінарно підкоряється контролеру вищого рівня управління, а функціонально — керівникові напряму відповідного рівня. Така структура управління більшою мірою, ніж інші, підкреслює самостійність служби контролінгу на підприємстві. Контролер напряму відповідальний за результати діяльності підрозділу, що займається їм (напрямом). Проте за такої структури управління неминуче виникають проблеми між лінійним керівником напряму і контролером, роботу якого оцінює вищий контролер. Так, щоб розв'язати ці проблеми, треба виходити на вищий рівень управління.

Перевага такої структури полягає насамперед у тому, що знижується тиск керівників напрямів на контролерів у процесі виконання їхніх посадових обов'язків. Окрім того, ця структура наділена й іншими перевагами:

- надає змогу оперативніше обмінюватися інформацією між контролерами, відповідальними за напрями;
- покращує координацію підрозділів у процесі розробки планів і підвищує ефективність реалізації заходів щодо усунення відхилень фактичних результатів.

Варіант 3. Передбачає наявність штабної структури управління службою контролінгу, контролер перебуває при керівництві відповідного рівня управління та виконує свої функції і завдання за його дорученням. Контролер не ухвалює самостійних рішень, а тільки радить у разі надходження запиту від керівників підрозділів або за вказівкою керівника напряму. По суті, контролер у цій схемі виступає як внутрішній консультант підприємства. Природно, його поради і рекомендації можуть сприйматися всерйоз, якщо їх підтримує лінійний керівник.

Відповідно до варіанта 3 контролер позбавлений можливості самостійно розробляти й упроваджувати нові інструменти контролінгу в підрозділах, проте не можна говорити про те, що ця схема управління гірше розглянутих раніше. Як показує практика, ефективність контролінгу в рамках варіанта 3 (штабна структура управління) може бути такою ж, як і у варіанті 1 (лінійна структура управління).

Ухвалюючи рішення про те, на якій структурі управління службою контролінгу зупинитися, керівникові слід пам'ятати, що

ефективність роботи служби контролінгу залежить не тільки від конфігурації організаційної структури. Наприклад, штабна структура управління може дати добрий результат, якщо:

- контролер і лінійний керівник напряму розуміють необхідність і взаємну вигоду співпраці;
- контролер зумів завоювати авторитет серед керівників підрозділів.

У варіанті 2 контролер має більшу самостійність порівняно з іншими розглянутими альтернативами. Наприклад, контролер 1-го рівня ієрархії управління може впливати на лінійного керівника 2-го рівня, щоб реалізувати свої ідеї та плани. Проте це зовсім не означає, що його наміри будуть реалізовані з великою ефективністю. Іноді силова дія може викликати опір, і результат не буде досягнутий.

У цілому ж організація контролінгової служби в компанії має формуватися таким чином, аби забезпечити оперативний рух інформаційних потоків від самих низових ланок (цехів) до головного контролінгового відділу. У цьому випадку виділення контролінгу як економічної служби й елемента управління буде закономірним і виправданим явищем.

Виходячи з викладеного вище, мабуть, можна сказати, що служба контролінгу органічно вбудована в загальну організаційну структуру підприємства і є великою підмогою в оптимізації цілей і виробленні альтернативних рішень стосовно впливу керівництва на інші економічні служби для успішного виконання кінцевих завдань підприємства.

Внутрішня організація служби контролінгу. Питанням дослідження організаційних структур і найбільш раціональній їхній побудові, зокрема, службі контролінгу, присвячені праці багатьох учених. Серед безлічі функціонуючих закордонних організаційних структур показові підприємства Німеччини, де простежуються деякі особливості організаційної побудови служби контролінгу. Там існують такі форми підпорядкованості: лінійна й штабна організації управління.

Лінійна організація припускає поділ контролінгу на два рівні управління. При цьому відбувається об'єднання з фінансовою сферою. Недолік цієї форми полягає в тому, що фінансова сфера домінуватиме. Для запобігання подібному явищу контролінг часто включають у сферу керівництва. Однак критичний аналіз даної організаційної структури контролінгової служби формує думка про недостатню обґрунтованість і неприйнятність її для вітчизняних підприємств, оскільки простежується залежність

служби контролінгу від інших економічних служб, що суперечить вимогам до контролінгу стосовно його нейтральності. З огляду на цю негативну особливість лінійної організації управління, на багатьох підприємствах Німеччини контролінг функціонує як штабна функція.

Внутрішній аудит. Окремі контролінгові функції виконує служба внутрішнього аудиту, яку створюють підприємства з якісним корпоративним управлінням відповідно до Принципу корпоративного управління ОЕСР 10 — Внутрішні процедури.

Внутрішній аудит є незалежна й об'єктивна консультативна діяльність, спрямована на досягнення конкретних результатів та покращення роботи підприємства (організації). Внутрішній аудит — це організована в управлінні господарським товариством система потокового, ретроспективного та перспективного професійно незалежного контролю.

Професійна незалежність внутрішнього аудиту зумовлюється його організаційною підзвітністю виключно вищому органу управління господарським товариством — річним зборам акціонерів; самостійністю у виборі методики професійних дій та персональною відповідальністю за їх результати; діяльністю, що базується на міжнародних принципах, практиці та досвіді; кодексом професійної етики.

Головною метою внутрішнього аудиту є забезпечення захисту корпоративних прав акціонерів, збереження й ефективне використання капіталу та інших ресурсів господарського товариства. Визначення внутрішнього аудиту реалізується через такі його завдання:

- контроль за ефективністю використання активів та капіталу товариства;
- контроль за збереженням матеріальних активів;
- гарантування економічної та фінансової безпеки товариства;
- контроль за виконавчою дисципліною в системі управління;
- контроль за ефективністю діяльності системи управління товариством;
- прогнозування та запобігання втратам активів і капіталу товариства;
- контроль за роботою персоналу товариства, організація правового, інформаційного й організаційного захисту інтересів товариства та його акціонерів.

Внутрішній аудит організується в системі управління господарським товариством через утворення відокремленого підрозділу або встановленням відповідної посади внутрішнього

аудитора. Підрозділ внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) підзвітний загальним річним зборам акціонерів та підпорядкований наглядовій (спостережній) раді товариства.

Підрозділ внутрішнього аудиту очолює головний аудитор товариства. Питання призначення та зняття з посади керівника підрозділу внутрішнього аудиту (головного аудитора) є виключною прерогативою річних загальних зборів акціонерів товариства. До складу підрозділу внутрішнього аудиту, як свідчить міжнародна практика, можуть входити (або підпорядковуватися) служба безпеки, інвентаризаційна комісія та ревізійна служба товариства. Крім того, до складу таких служб залежно від характеру діяльності товариства можуть входити також технологи, конструктори, інженери, маркетологи, фахівці з питань цін та ін., що дає можливість комплексного контролю діяльності правління.

Професійна діяльність, права та обов'язки фахівців із внутрішнього аудиту, їх взаємодія з персоналом системи управління товариством і з третіми особами регламентується типовим Положенням про внутрішній аудит у системі управління господарським товариством, затвердженим відповідним органом державної влади. Господарські товариства мають право доповнювати окремі статті цього положення, розробляючи на його основі власне Положення про внутрішній аудит. Невиконання або ігнорування Положення з боку правління товариства має розглядатися як порушення прав акціонерів і може бути підставою для організаційних заходів у товаристві, включаючи перевибори правління, розірвання контракту з головою правління тощо.

Внутрішні аудитори несуть відповідальність відповідно до покладених на них обов'язків і прав за Типовим положенням аналогічно до відповідальності інших посадових осіб системи управління господарським товариством та згідно з чинним законодавством України.

Ефективність служби контролінгу. Свідченнями ефективності служби контролінгу є:

- створення системи збору оперативної інформації;
- формування аналітичних звітів по витратах для керівників;
- збільшення ступеня деталізації інформації про витрати;
- рекомендації з ціноутворення;
- аналіз й удосконалювання документообігу;
- допомога в постановці завдання з автоматизації обробки інформації про фінансово-господарську діяльність тощо.

8.2. Автоматизація контролінгу

Інформаційне забезпечення контролінгу. Функціонування будь-якої системи управління вимагає правильної організації інформаційного забезпечення, тобто наявності сукупності оброблених відомостей про стан об'єктів фінансово-господарської діяльності, що задовольняють вимоги керівного блоку. Своєю чергою, інформаційне забезпечення містить інформаційну систему, що має у своєму розпорядженні необхідний інформаційний фонд (персонал і технічні засоби) і систему інформаційних потоків. Інформаційна система являє собою комунікації персоналу підприємства щодо питань їхньої професійної діяльності.

Інформаційні потоки — це рух (переміщення) інформації між людьми (працівниками підприємства) або між підрозділами. Сукупність такого роду переміщень і є системою інформаційних потоків, що дають можливість здійснювати який-небудь процес. Система інформаційних потоків — це система потоків інформації, що допомагає підприємству вести фінансово-господарську діяльність. Основна мета й призначення інформаційних потоків — оптимізація роботи підприємства.

Наприклад, формування обліково-економічної інформації відбувається на рівні здійснення господарських операцій, угруповання яких приводить до створення підсистем обліково-економічної інформації з конкретних напрямів фінансово-господарської діяльності підприємства. Плавний і поступовий перехід інформації з підсистеми нижчої ланки в підсистему вищої ланки за допомогою руху інформаційних потоків супроводжується послідовним накопиченням даних, їхньою переробкою, групуванням і відбором.

Ще одним досить важливим моментом у формуванні системи обліково-економічної інформації є те, що обробка й використання даних має здійснюватися інтегровано. Викладене вище підтверджує необхідність автоматизації всього інформаційного процесу на підприємстві. Обсяг інформаційних потоків, які перебувають у постійному русі, на сучасних підприємствах настільки великий, що обробка інформації вручну буде не тільки дуже затратна, а й недоцільна й неефективна стосовно оперативного надання даних для прийняття управлінських рішень.

Автоматизація контролінгу з використанням ERP-систем

Модуль контролінгу є невід'ємним елементом сучасних систем, що застосовуються для автоматизації управління підприємством (ERP-систем). Такі системи надають можливість:

повністю автоматизувати збір важливої для управління рішення інформації з різних систем і джерел, перед прийняттям що сприяє поліпшенню і прискоренню внутрішньофірмової комунікації;

проводити фільтрацію й аналіз загального потоку оперативних даних, агрегуючи здобуті результати і перетворюючи їх в управлінську інформацію, тобто у будь-який момент вони (системи) можуть бути в курсі тенденцій критичних чинників успіху/неуспіху на підприємстві;

дістати миттєвий доступ до будь-якої інформації системи, що неможливо без розвинених засобів комунікацій;

забезпечити розрахований на багато користувачів режим роботи, включаючи децентралізоване використання.

У складі ERP-системи SAP/R3 модуль контролінгу функціонує у тісному зв'язку з такими сферами діяльності, як «зовнішня звітність» і «фінансування» (модуль фінансового обліку). Розглянемо обидва ці модулі докладніше.

Модулі фінансового обліку включають Головну книгу, облік дебіторів і кредиторів, фінансовий контролінг, бухгалтерський облік основних засобів, управління портфелями тощо.

Модулі контролінгу орієнтовані на завдання управлінського обліку для підготовки ухвалення рішень з досягнення прибутково орієнтованих цілей організації. Контролінг може бути розбитий на такі фази: планування, моніторинг, звітність, підготовка рекомендацій та інформування. Ці фази можуть бути застосовані для таких типів контролінгу, як:

- контролінг фінансів і ліквідності;
- контролінг витрат по продукту;
- контролінг непрямих витрат;
- облік результатів і контролінг підприємства.

Модуль «Контролінг» в системі R/3 об'єднує функції, які забезпечують рішення таких завдань:

- документування в кількісному і вартісному відношенні споживання виробничих ресурсів для виконання робіт;
- контроль економічності;

- підтримка ухвалення рішення.

Зв'язок між контролінгом і фінансовою бухгалтерією здійснюється у формі так званої *підключеної* системи. Це означає, що:

- контролінг має масив даних, відокремлений від фінансової бухгалтерії;
- види первинних витрат і вид виручки відносяться до рахівниць бухгалтерії як 1 : 1;
- первинні витрати і виручка беруться з Головної бухгалтерської книги і забезпечуються додатковими атрибутами;
- внутрішньовиробничі роботи відображаються як види вторинних витрат;
- у контрольній книзі ведеться облік відповідності даних фінансування бухгалтерії даним контролінгу.

У системах передбачена автоматична генерація технічних об'єктів за організаційно-економічними параметрами налаштування, тобто можливе розширення функціональних аспектів системи самостійно, без залучення фахівців. Існуючі програми збору даних з можливістю індивідуальної настройки усувають необхідність створення додаткових програмних засобів. Проте впровадження повномасштабного програмного комплексу класу ERP — довгий, дорогий і трудомісткий процес, тому досить часто підприємства обирають інші варіанти автоматизації контролінгу.

Автоматизація управлінського обліку

Посилення ролі управлінського обліку у світовому масштабі й мода на впровадження подібних систем на пострадянському просторі багато в чому зумовлені бурхливим розвитком інформаційних технологій. Сучасні корпоративні інформаційні системи (KIC) забезпечують доступ до необхідних даних прямо з робочого місця працівника залежно від сфери його компетенції. Тобто та сама інформація може бути проаналізована в безлічі ракурсів.

Ефективна автоматизована система управлінського обліку має забезпечувати:

— можливість адаптації у разі зміни корпоративних стандартів обліку (виділення центрів фінансової відповідальності, структури бюджетів компанії, регламентів

бюджетування, фінансово-економічного аналізу, облікової політики тощо);

— часткову автономність від бухгалтерського обліку за умови дотримання його правил й автоматичного перенесення даних з первинних документів і бухгалтерських операцій в управлінський контур;

— поділу доступу до управлінської інформації залежно від посади працівника і виконуваних функцій;

— можливість розширення функціональності на 25—30 % за збільшення масштабів діяльності або ускладнення бізнес-середовища.

Найпростіші системи автоматизації управлінського обліку допомагають оцінити фактичну собівартість, фактичні доходи, характеристики й показники матеріальних і фінансових потоків; оперативний стан взаєморозрахунків із постачальниками/споживачами; реальний фінансовий стан підприємства в частині активів і пасивів і т. ін. За наявності контуру планування системи надають змогу спланувати зазначені показники на майбутні періоди й постійно контролювати виконання цих планів. Найбільш часто на практиці використовуються системи бюджетування (Pillar, Budget Manager, BudgetPLUS, Corporate Planner «Инталев: Бюджетне управління для 1С: Підприємства»).

Залежно від масштабу системи її вартість може становити від 500 дол. США (локальні системи в «коробковому» варіанті, який можна самостійно встановити на ПК) до 500 тис. дол. США і вище (для великих інтегрованих систем, що включають модуль управлінського обліку). При реалізації масштабних автоматизаційних проектів цикл їхнього впровадження може займати до двох років. При цьому витрати на впровадження КІС можуть перевищувати вартість ліцензії на 30—100 % (для локальних систем) до 2—3 разів (для великих інтегрованих).

Окрім спеціалізованого програмного забезпечення, для автоматизації управлінського обліку застосовується і більш потужне, побудоване за модульним принципом. Так, інтегрована КІС (SAP R/3, Baan, Sun, Scala, 1С, Галактика тощо) завжди має модуль управлінського обліку (контролінгу, оперативного обліку тощо). Однак вона не завжди дає змогу швидко і якісно розробити, наприклад, бюджет, тому що не завжди забезпечується підтримка процесу узгодження цього документа програмним забезпеченням. Саме тому й виникає потреба в спеціалізованих системах автоматизації.

До того ж не слід вважати, що автоматизація управлінського обліку неминуха. На малих підприємствах можна в окремих випадках обійтися й без заліза. Наприклад, для невеликої роздрібної торговельної точки цілком придатна безкомп'ютерна система планування поточного складського запасу. До кожної одиниці товару кріпиться маркер (шматок картону або пластику з номером і найменуванням). На складі встановлюється спеціальний ящик — контейнер замовлень. Коли товар продається, маркер надходить у цей контейнер і слугує дозволом на придбання іншої одиниці аналогічного товару. У результаті неліквідні позиції поступово виводяться з асортиментів. Додавати або видаляти маркери має право й менеджер з поставок виходячи із власних міркувань. Завдяки реєстрації маркерів у спеціальному журналі можна виявити кращих постачальників або відстежити динаміку обсягів продажу.

Тому автоматизація управлінського обліку просто заради самої автоматизації й покупки модного «заліза» і ПЗ не потрібна. Починати її без осмислення інформаційних потреб й оцінки фінансових можливостей безглуздо й обтяжливо для гаманця (розрахункового рахунка).

Автоматизація бюджетування

Оскільки процес бюджетування пов'язаний з обробкою величезного масиву інформації, його автоматизація є об'єктивною необхідністю. Основні вимоги до інформаційної системи, у рамках якої здійснюється бюджетування в нас як у виробників такі: процесний підхід, що допомагає ідентифікувати бізнесові процеси компанії; інтегрованість (об'єднання локальних мереж в одне ціле); адаптація до українського законодавства й можливість роботи в режимі реального часу для оперативного аналізу ситуації.

Можуть бути реалізовані такі варіанти автоматизації:

- використання інтегрованої корпоративної інформаційної системи (KIC), котра має модуль фінансового планування (контролінгу тощо) — SAP R3, Scala тощо;

- паралельне використання KIC і спеціальної системи бюджетування;

- використання спеціальної системи бюджетування — «BS Інтегратор», «Инталев: Бюджетне управління».

Кожне з перелічених рішень має право на життя з урахуванням специфіки конкретного бізнесу. Основним

інструментом автоматизації може бути й MS Excel, за допомогою якого організація процесів одержання й інтерпретації інформації надає можливість працювати оперативно. Набудовувати програмне забезпечення до того, як організовано чітку роботу, було б неправильно. Лише після цього має сенс утворювати спеціалізоване ПЗ, яке знизить кількість уведення інформації через уведення даних, що ставляться до всіх заводів один раз й, мабуть, найголовніше — дасть можливість проведення аналізу «Що якщо? ...» у короткий проміжок часу.

На думку IT-експертів, варіант «тільки КІС» переважніше для компаній з відносно однорідною й стабільною діяльністю, варіант «тільки система бюджетування» — для підприємств із невеликим масштабом господарських операцій. В інших випадках доцільніше говорити про «клаптикову» автоматизації, за якої спеціалізоване програмне забезпечення використовується для розширення функціональності КІС і ліквідації в ній наявних проломів. Найбільш ефективний такий підхід для холдингоподібних структур, де інформація про кожну господарську операцію окремої бізнесової одиниці не так цікава топ-менеджерам корпоративного центра, як можливість моніторингу фінансових потоків бізнесової системи в цілому.

Ефективність впровадження

Оцінити ефект створення системи контролінгу важко. Справа в тому, що цей процес має в основному організаційний характер і проявляється як підвищення загальної культури регулярного менеджменту й інвестиційної привабливості підприємства. Тому в більшості випадків його замінюють оцінкою ефективності автоматизації цього процесу.

За оцінками експертів, спеціалізовані КІС мають окупатися за три—дев'ять місяців експлуатації, а в особливо складних випадках, коли система вибираються не тільки й не стільки для рішення конкретних завдань, скільки для повноцінної інформаційної підтримки всього управлінського циклу — навіть за 9—27 місяців.

Що стосується кількісних показників, що характеризують економічний ефект автоматизації, то у вітчизняній практиці вони такі:

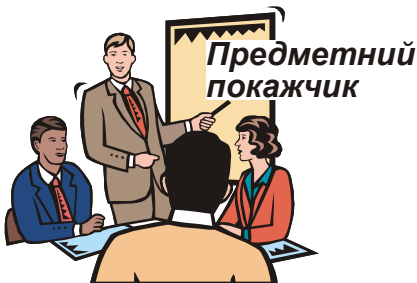
- зниження рівня запасів на складах — на 20—25 % (через п'ять—шість місяців після запуску системи);
- усунення неврахованих недостач — 5—10 % рівня запасів;

- зниження витрати допоміжних матеріалів — на 20—50 %;
- зниження собівартості продукції завдяки скороченню цехових і загальногосподарських витрат — на 5—10 %;
- зниження дебіторської заборгованості через всебічний, персоналізований її контроль — до 50—60 %;
- усунення необґрунтованих знижок при відвантаженні товару — 10—30 % відвантажень, а також за рахунок цілого ряду інших джерел.

Питання для самоперевірки



1. Чому інституціоналізація контролінгу є складним процесом?
2. У зв'язку з чим недоцільно створювати службу контролінгу на підприємствах невеликого розміру?
3. Які функції має виконувати контролер в компанії?
4. Які вимоги ставлять до особистих якостей контролера?
5. Дайте порівняльну характеристику централізованого та децентралізованого контролінгу.
6. За якими критеріями має оцінюватися ефективність служби контролінгу?
7. У чому сутність інформаційної підтримки контролінгу?
8. Які програмні засоби застосовуються для автоматизації контролінгу?
9. Яким чином можна оцінити ефективність проектів з автоматизації контролінгу?



ABC-аналіз — 164, 183, 190, 192

BSC — 34, 39, 163

CVP-аналіз — 164, 183, 185

ERP-система — 216, 246

Performance Measurement — 26

SWOT-аналіз — 164, 166, 171, 206

XYZ-аналіз — 164, 191

Альтернативні витрати — 76, 196

Аналіз розривів — 164, 181

Аналіз чутливості — 188

Безперервне бюджетування — 137

Бенчмаркінг — 164, 177

Бізнес-процес — 9, 42

Бюджет — 51, 122

Бюджет адміністративних витрат — 132

Бюджет використання матеріалів — 129

Бюджет виробництва — 128

Бюджет виробничих накладних витрат — 130

Бюджет витрат на збут — 132

Бюджет витрат на оплату праці — 130

Бюджет грошових коштів — 133

Бюджет загальноновиробничих витрат — 131

Бюджет продаж — 127

Бюджетне управління —

Бюджетний баланс — 133

Бюджетний звіт про прибуток — 132

Бюджетний комітет — 139

Бюджетування «з нуля» — 138

Вартісний ланцюжок — 164, 175

Вартість бізнесу — 33

Грошовий потік — 34

Децентралізований контролінг — 240

Диференціальний аналіз — 196

Діагностика — 201

Дійсні витрати — 76, 196

Економічна додана вартість (EVA) — 27, 34

Ефективність — 27, 31, 158

Запас фінансової міцності — 189

Інституціоналізація контролінгу — 234

Калькулювання — 84, 88

Контролер — 14, 236

Контролінг інвестиційних проєктів — 179

Контрольовані витрати — 81

Маржинальний дохід — 184, 187

Межа рентабельності — 187

Модель Дюпона — 34

Неконтрольовані витрати — 81

Оперативний контролінг — 15, 164, 183

Операційний бюджет — 126

Показники — 17, 23, 67

Профіль стратегії — 183

Результативність — 26, 158

Рентабельність інвестицій — 34

Рентабельність чистих активів — 34

Рішення «Виробляти чи купувати» — 197

Рішення «Продавати чи обробляти далі» — 197

Рішення про розширення або скорочення сегмента — 197

Рішення про спеціальні замовлення — 196

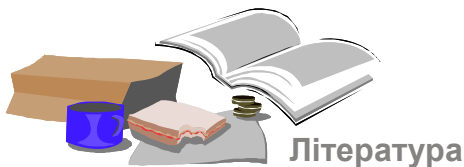
Рішення щодо ціноутворення — 198

Стратегічний контролінг — 15, 162

Управління витратами — 20, 52, 72,
109, 173
Управлінська звітність — 52, 56
Управлінський облік — 48

Фактор операційного важеля — 190
Фінансовий бюджет — 126
Функціонально-вартісний аналіз —
164, 183, 193

Центр доходів — 149
Центр витрат — 149
Центр інвестицій — 149
Центр прибутку — 148
Централізований контролінг — 240
Центри відповідальності — 9, 52, 143
Цільова ціна — 198



1. Антикризисный менеджмент / Под ред. А. Г. Грязнова. — М.: Тандем: Экмос, 1999. — 368 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности. — Минск: Вышэйш. шк., 2005. — 363 с.
3. Балабанов И. Т. Основы финансового менеджмента. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 525 с.
4. Бориц Л. М. Модель експрес-аналізу інвестиційної привабливості підприємства // Економічне зростання України: стан та чинники забезпечення. — 2003. — С. 250—258.
5. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік: Курс лекцій: Навч. посібник. — Житомир: ПП «Рута», 2000. — 448 с.
6. Вил Р. В., Палий В. Управленческий учет (с элементами финансового учета). — М.: ИНФРА-М, 1997. — 480 с.
7. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 2002.
8. Выборова Е. Н. Методология экспресс-диагностики финансового состояния субъектов хозяйствования // Аудитор. — 2003. — № 9. — С.21—24.
9. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 381с.
10. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: Автоінсервіс, 1996. — 554 с.

11. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студ. вузов / Пер. с англ. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит, 1998. — 774 с.
12. *Карпова Т. П.* Управленческий учет: Учебник для студ. вузов, обуч. по экон. спец. — М.: Аудит, 1998. — 350 с.
13. *Касьянова Г. Ю., Колесников С. Н.* Управленческий учет по формуле «три в одном». — М.: Статус-Кво 97, 1999. — 328 с.
14. *Ковалев А. И., Привалов В. П.* Анализ финансового состояния предприятия — 5-е изд., перераб. и доп.. — М.: Центр экономики и маркетинга, 2001. — 249 с.
15. *Кондратова И. Г.* Основы управленческого учета. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 144 с.
16. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ, 2003.
17. *Котляров С. А.* Управление затратами. — СПб.: Питер, 2001.
18. *Майер Э.* Контроллинг как система мышления и управления / Пер. с нем. Ю. Г. Жукова; Под ред. С. А. Николаевой — М.: Финансы и статистика, 1993. — 94 с.
19. *Манн Р., Майер Э.* Контроллинг для начинающих / Пер. с нем.; Под ред. В. Б. Ивашкевича. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 208 с.
20. *Мец В. О.* Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: Навч. посіб. для студ. экон. спец. вищ. навч. закл. / За ред. І. В. Туз. — К.: Вища шк., 2003. — 277 с.
21. *Николайчук М. М.* Експрес-аналіз діяльності підприємства // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. — 2003. — № 10. — С. 271—276.
22. *Мних Є. В.* Аналіз фінансового стану і фінансових результатів діяльності підприємств: Навч. посіб. — К., 1993. — 57 с.
23. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік. — Д.: Наука і освіта, 2000. — 355 с.
24. *Недошитко О. І.* Окремі питання проведення експрес-аналізу ефективності податкової політики підприємства // Наукові записки. — 2003. — Вип. 12. — ч. 2. — С. 43—45.
25. *Николаева О. Е., Шишкова Т. В.* Управленческий учет. — М.: УРСС, 2001.
26. *Петренко С. Н.* Контроллинг: Учебное пособие — К.: Ника-центр, Эльга, 2004. — 328 с.
27. *Петрусевич Н.* Реалізація системоутворюючої функції контролінгу в розбудові ефективної системи показників управління діяльністю // management.com.ua.
28. *Пивоваров К. В.* Финансово-экономический анализ хозяйственной деятельности коммерческих организаций — М.: Дашков и К°, 2003. — 118 с.
29. *Пушкар М. С.* Контролінг: Монографія. — Тернопіль: Карт-бланш, 1997. — 143 с.

30. *Пушкар М. С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методичні аспекти). — Тернопіль: Економ. думка, 1999. — 422 с.
31. *Пушкар М. С.* Управлінський облік: Навч. — 3-тє вид. — Тернопіль: Карт-бланш, 1998. — 163 с.
32. *Руденко Л. В. та ін.* Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства: Навч. посіб. — К., 2000. — 421 с.
33. *Скоун Тони.* Управленческий учет: Как его использовать для контроля бизнеса. — М.: Аудит, 1997. — 179 с.
34. *Смирнов Э. А.* Основы теории организации: Учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998 — 375 с.
35. *Сопко В.* Бухгалтерський облік: Навч. посібник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
36. Справочник директора предприятия / Под ред. М. Г. Лапуста — 3-е изд., испр. и доп. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 784 с.
37. Справочник по аудиту / Ред. Э. А. Уткин. — М.: ТАНДЕМ: ЭКМОС, 1999. — 432 с.
38. Стратегічні цілі і моделі ефективної діяльності підприємства: Навч. посібник для вузів / М. А. Сіроштан та ін.; Ред. С. У. Олійник. — Х.: ОКО, 1999. — 216 с.
39. *Терещенко О. О.* Фінансова санація та банкрутство підприємств: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2000. — 412 с.
40. *Ткач В. И., Ткач М. В.* Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.
41. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет. — М.: Олимп-Бизнес, 2002. — 448 с.
42. Управленческий учет. Управление затратами и результатами производственной деятельности. — М.: Дело и Сервис, 2002.
43. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А. Д. Шеремета. — М.: ФБК ПРЕСС, 1999. — 512 с.
44. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А. Д. Шеремета. — 2-е изд., испр. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. — 510 с.
45. *Усатенко І. Г.* Експрес-діагностика фінансового стану підприємства в процедурі банкрутства // Зб. наук. пр. — Черкаси, 2004. — Вип.10. — С. 178—180.
46. *Уткин Э. А.* Курс менеджмента: Учеб. для вузов. — М.: Зеркало, 1998. — 448 с.
47. *Фальцман В. К., Давыдова Л. А.* Основы управления предприятием. — М.: ТЕИС, 2000. — 122 с.
48. *Фольмут Х. И.* Инструменты контролинга от А до Я / Пер. с нем.; Под ред. М. Л. Лукашевича и др. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 187 с.
49. *Хан Д.* ПиК: Планирование и контроль: концепция контролинга: Пер. с нем.; Под ред. А. А. Турчака — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.

50. *Хеддервик К.* Финансово-экономический анализ деятельности предприятий. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 189 с.
51. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 318 с.
52. *Хруцкий В. Е., Сизова Т. В., Гамаюнов В. В.* Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 464 с.
53. *Чернов В. А.* Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. — М.: Финстат, 2001. — 320 с.