

ЛІТЕРАТУРА

1. *Азоев Г.Л.* Конкуренция: стратегия и практика. — М.: Центр экономики и маркетинга, 1996. — 208 с.
2. Визначення конкурентоспроможності продукції // Діловий вісник. — 1998. — № 1. — С. 18—19.
3. *Юданов А.Ю.* Конкуренция: теория и практика. — М.: Акалис, 1996. — 272 с.

Ю. В. ЧУВАШЕВ, аспірант

ЗАСТОСУВАННЯ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Контролінг являє собою сукупність методів оперативного та стратегічного управління, які орієнтовані на досягнення кінцевої мети діяльності підприємства.

Спочатку поняття контролінгу об'єднувало сукупність завдань у сфері обліку і фінансів, а згодом воно набуло ширшого тлумачення і стало охоплювати питання фінансового контролю і кращого використання фінансових засобів та джерел [4].

Контролінг є новою галуззю економічної теорії і практики. Багато спеціалістів вважають, що сучасний бізнес не може обійтися без системи контролінгу. У цьому зв'язку на підприємствах за кордоном створюються відділки та служби контролінгу. Утворюються спеціальні організації, що на замовлення підприємств розробляють та застосовують цю систему, а також консультативні бюро з надання допомоги підприємствам, які самостійно впроваджують контролінг.

У сфері забезпечення конкурентоспроможності продукції важливе значення має застосування управлінського обліку, який, на нашу думку, слід розглядати як складову частину контролінгу.

Системи управлінського обліку, що застосовуються на західних промислових підприємствах, характеризуються багатьма ознаками. Однією з найбільш значущих є повнота витрат, що включаються в собівартість продукції. З огляду на це можна говорити про дві системи управлінського обліку: систему повного врахування витрат у собівартості продукції і систему обмеженого врахування витрат у собівартості продукції за якою-небудь ознакою (наприклад, залежність витрат від продуктивності праці).

Контролінг базується на системі управлінського обліку, який побудовано на групуванні витрат залежно від їхнього зв'язку з обсягом виробництва і реалізацією виробів та послуг, кількістю відробленого часу та іншими показниками, що характеризують ступінь використання виробничих потужностей та можливості підприємства.

Розподіл витрат на постійні та змінні залежно від зміни обсягу виробництва лежить в основі однієї з найвідоміших у закордонній економічній практиці систем управлінського обліку — «директ-костінг».

Згідно із цією системою до постійних відносять витрати, які не змінюються зі зміною обсягу виробництва або змінюються стрибкоподібно, тоді як змінні витрати змінюються залежно від обсягу виробництва.

Постійні витрати поділяються на три групи:

- повністю постійні, які є навіть тоді, коли діяльність не ведеться. Наприклад: амортизація будинків та споруд;
- постійні витрати на забезпечення діяльності, які здійснюються тільки в процесі виробництва. Наприклад: витрати на матеріали;
- умовно-постійні витрати, які не змінюються до тих пір, доки діяльність не досягла означеного рівня. При подальшому зростанні обсягів виробництва ці витрати змінюються стрибкоподібно.

Змінні витрати поділяються на такі види:

- пропорційно-змінні, які змінюються відповідно до змін обсягу діяльності;
- регресивно-змінні витрати, які зростають повільніше ніж обсяг виробництва;
- прогресивно-змінні, які збільшуються швидше ніж обсяг виробництва.

Повні витрати підприємства складаються із суми змінних та постійних витрат.

При системі «директ-костінг» собівартість промислової продукції обліковується та планується в частині змінних витрат, а постійні витрати, як витрати теперішнього періоду, списуються з отриманого прибутку. У системі «директ-костінг» схема побудови звітів про доходи багатоступенева (таблиця) та містить два основні фінансові показники: маржинальний прибуток (або сума покриття) та прибуток.

Таблиця

СХЕМА ЗВІТУ ПРО ДОХОДИ ЗА СИСТЕМОЮ «ДИРЕКТ-КОСТІНГ»

№	Найменування показника	Умовне позначення	Значення (ум. од.)
---	------------------------	-------------------	--------------------

п/п			
1	Виручка від реалізації	Рп.	4500
2	Змінні витрати	Взм.	2000
3	Маржинальний прибуток	Пм. = Рп. – Взм.	2500
4	Постійні витрати	Впост.	700
5	Прибуток	П = Пм. – Впост.	1800

Особливістю системи «директ-костінг» є те, що з її допомогою можна вивчати взаємозв'язки та взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами (собівартістю) та прибутком, що є особливо важливим для економіки в умовах досить високих темпів інфляції.

Як показує вітчизняна практика, в теперішній час застосування формули ціни, що базується на фіксації суми повних витрат та означеного відсотка прибутку, ставить підприємства в безвихідь. Намагаючись отримувати свої доходи з урахуванням рівня інфляції, зберегти норму та масу прибутку, підприємства підвищують ціни, тим самим роблячи свою продукцію неконкурентоспроможною. Водночас економічна теорія та практичний досвід закордонних країн свідчать, що освоїти та утримати ринки збуту можна шляхом реалізації дешевшої продукції та одержання необхідної маси прибутку за рахунок більших обсягів продажу.

Система «директ-костінг» дає можливість установити зв'язки та пропорції між витратами та обсягами виробництва, отримати інформацію про прибутковість та збитковість виробництва залежно від його обсягу, прогнозувати поведінку собівартості залежно від обсягу або потужностей. Відокремлення суми постійних витрат у цій системі калькулювання дає змогу показати вплив цих величин на суму прибутку, а зміна маржинального доходу — виявити рентабельніші вироби та, відповідно, внести зміни до асортименту виготовленої продукції. Таким чином, система «директ-костінг» уможливорює визначення зміни прибутку внаслідок змін змінних витрат, цін реалізації, структури виготовленої продукції та прийняття на підставі такого аналізу необхідних у цих умовах стратегічних заходів з управління підприємством.

Щоб визначити потенційний прибуток, якого може досягти підприємство, необхідно провести комплексний аналіз витрат, обсягу виробництва та прибутку (cost-volume-profit analysis / CVP analysis) [1].

Необхідним елементом такого аналізу є вивчення структури витрат, тобто співвідношення змінних та постійних витрат підприємства. При цьому слід зазначити, що не існує єдиної рекомендації щодо найкращої структури витрат навіть у межах однієї галузі. Оптимальність їхнього співвідношення залежить від конкретних умов роботи підприємства та чинників, що на неї впливають, включаючи довгострокову тенденцію продажу, щорічні коливання рівня реалізації тощо. Так, при сприятливому прогнозі довгострокового зростання обсягів продажу підприємство, що має значну частку постійних витрат, буде отримувати більшу величину прибутку, оскільки в неї вищий коефіцієнт виручки.

Важливим показником для прийняття управлінських рішень є критична точка (точка беззбитковості, точка критичного обсягу та ін.). Ця точка характеризує обсяг діяльності, при якому підприємство не має ні прибутку, ні збитків. У процесі прийняття управлінських рішень концепція критичної точки широко використовується з метою обрання певного напрямку дій. Найкращим вважається той, що має найменшу величину критичної точки, якщо інші показники (чинники) тотожні. Дані про витрати і доходи підприємства та їхню взаємодію з обсягом реалізації наведені на графіку беззбитковості (рис. 1). Вплив рівня ділової активності на зміну величини прибутку ілюструє графік прибутковості (рис. 2).

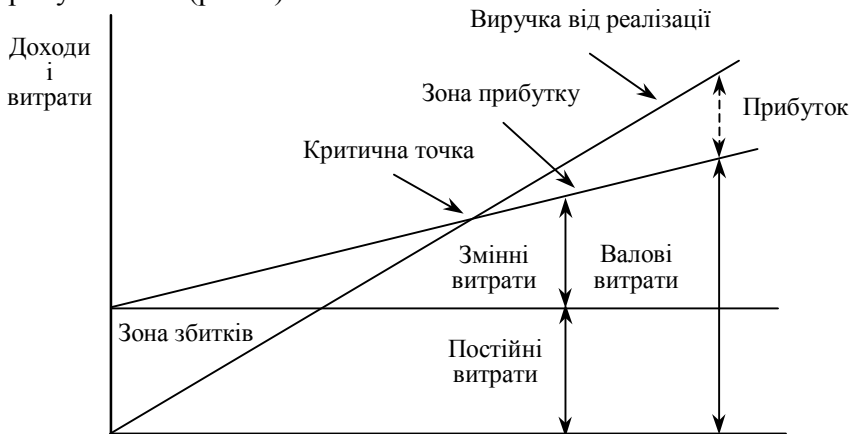


Рис. 1. Графік визначення критичної точки

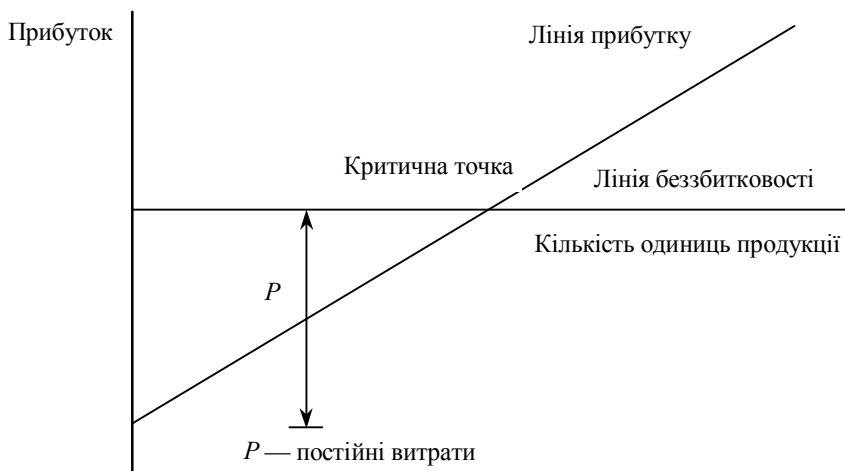


Рис. 2. Графік прибутковості

Слід підкреслити, що в дослідженнях закордонних підприємств при комплексному аналізі обсягу виробництва, витрат та прибутку використовуються деякі припущення, зокрема такі:

- ♦ лінійність поведінки виручки від продажу, витрат виробництва у всьому діапазоні діяльності;
- ♦ постійний асортимент продажу;
- ♦ можливість розподілу витрат на постійні та змінні;
- ♦ рівність між обсягами виробництва та реалізації, тобто незмінність залишків продукції;
- ♦ тотожна цінність грошей, отриманих у будь-якому році;
- ♦ існування незмінних цін на продукцію, що продається, на сировину, матеріали та комплектуючі, що купуються, а також стабільні тарифи на заробітну платню, енергію та ін.

Але при проведенні подібного аналізу на вітчизняних підприємствах, слід ураховувати прогнозований рівень інфляції в країні та зміни цін на продукцію, що продається, на сировину, матеріали і комплектуючі, що придбаваються, а також зміни тарифів на заробітну платню, енергію тощо. Ступінь достовірності аналізу, що здійснюється в цих умовах, значною мірою буде залежати від величини часового інтервалу дослідження.

Аналіз даних, які були отримані в результаті дослідження взаємозалежностей обсягу виробництва, витрат та прибутку дасть змогу знаходити оптимальні управлінські рішення з ме-

тою підвищення та забезпечення конкурентоспроможності продукції.

Розподіл витрат на постійні та змінні сприяє встановленню можливих меж та варіантів зниження цін залежно від впливу різноманітних ринкових чинників. При цьому доцільно розраховувати довгострокову та короткострокову нижню межу ціни. Довгострокова нижня межа ціни дорівнює повній собівартості виробу, тоді як короткострокова нижня межа ціни дорівнює собівартості в частині змінних витрат.

Подібні розрахунки є особливо актуальними для підприємств, які використовують цінову стратегію прориву на ринок та завоювання сегмента ринку. Зазначимо, що подібної стратегії дотримується більшість вітчизняних підприємств при виході на зовнішні ринки.

Обчислення різних варіантів зниження цін на продукцію робиться з урахуванням їхнього впливу на прибутковість товарів на підставі результатів вивчення змін цінової еластичності попиту і співвідношення постійних та змінних витрат у собівартості продукції.

При плануванні асортименту також використовується аналіз змінних та постійних витрат у собівартості продукції.

В Україні система «директ-костінг» до теперішнього часу практично не застосовувалась. Це зумовлено:

- 1) використанням єдиної класифікації витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) для всіх галузей промисловості [3];

- 2) щільним взаємозв'язком податкового законодавства з єдиною класифікацією витрат;

- 3) прагненням підприємств до максимального включення всіх витрат на виробництво та реалізацію в собівартість продукції з метою зменшення податку на прибуток;

- 4) відсутністю до недавнього часу у вітчизняному бухгалтерському обліку нормативної бази для застосування системи «директ-костінг»;

- 5) відсутністю в підприємств спонукальних мотивів для зниження собівартості продукції і цін в умовах перевищення попиту над пропонуванням;

- 6) браком знань з теорії та практики ринкової економіки в керівників українських підприємств.

Водночас у період кризового стану економіки України виникає об'єктивна необхідність пошуку нових шляхів виходу з кризи, прийняття урядових рішень, адекватних системі ринкових

співвідношень, які формуються в країні. Одним з можливих напрямів виходу з кризи є надання суб'єктам господарської діяльності свободи вибору варіанта облікової політики.

Нова облікова методологія дає можливість підприємствам використовувати закордонний досвід у сфері управлінського обліку. Але для повноцінного його застосування необхідно здійснити перетворення і в галузі податкового законодавства з метою узгодження його з новою методологією обліку. Таким чином, у період переходу до ринкової економіки в Україні можливість застосування системи «директ-костінг» має певні обмеження. Цей метод може бути використаний переважно для створення внутрішньої системи управління собівартістю на підприємстві і на цій основі — прийняття оптимальних управлінських рішень.

Застосування контролінгу в діяльності українських підприємств потребує організації служби контролінгу. У закордонній практиці набули поширення два варіанти організації служби контролінгу [2]:

- відділ контролінгу безпосередньо підпорядкований одному з директорів підприємства;

- відділ контролінгу безпосередньо підпорядкований директору підприємства, при цьому начальник відділу контролінгу (головний контролер) є заступником директора підприємства.

Той чи інший варіант організації служби контролінгу визначається значущістю її діяльності в управлінні підприємством, традиційною побудовою організаційної структури управління на підприємстві, особливостями виробництва і т. ін.

За внутрішньою організацією служба контролінгу може бути або централізованою, і виконувати весь комплекс робіт у сфері контролінгу, або децентралізованою, і тоді частина завдань з контролінгу покладається на інші підрозділи підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Майданчик Б. И. Основы управленческого учёта // Контроллинг. — 1992. — № 2. — С. 105—130.
2. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 96 с.
3. О составе затрат и единых нормах амортизационных отчислений. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 224 с.
4. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 288 с.