

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені І.І. МЕЧНИКОВА

О.В. Садченко, Н.С. Нічитайлова

Контролінг

Навчально-методичний посібник

Одеса
ОНУ
2013

УДК 658,29(075.8)
ББК 65.291.21я73
С 14

**Рекомендовано до друку рішенням науково-методичної ради
університету, протокол № 1 від 25.10.2012 р.**

Рецензенти:

О.В. Горняк - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічної теорії та історії економічної думки Одеського національного університету імені І.І. Мечникова;

А.І. Бутенко - доктор економічних наук, професор, завідувач відділом розвитку підприємництва Інституту проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України;

В.М. Лисюк - доктор економічних наук, головний науковий співробітник відділу ринкових механізмів і структур Інституту проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України.

Автори:

О.В. Садченко - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри менеджменту та математичного моделювання ринкових процесів;

Н.С. Нічітайлова - асистент кафедри менеджменту та математичного моделювання ринкових процесів.

Автори окремих розділів: Н.В. Андерсен – аспірантка Інституту проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України (тема № 7); М.С. Нічітайлова – аспірантка Одеського національного університету імені І.І. Мечникова (тема № 8)

Садченко О.В., Нічітайлова Н.С.

С 14 Контролінг. Навчально-методичний посібник / Садченко О.В.,
Нічітайлова Н.С. – Одеса : Одеський національний університет імені
І.І. Мечникова. – 2013. – 172 с.

ISBN 978-617-689-042-3

Навчально-методичний посібник підготовлений на кафедрі менеджменту та математичного моделювання ринкових процесів для студентів економічного факультету Одеського національного університету імені І.І. Мечникова за фахом “Менеджмент організацій” у відповідності зі стандартом і навчальним планом по цій спеціальності.

У посібник внесено значний елемент авторських розробок, що враховує особливості наукової й інноваційної діяльності в Україні.

ISBN 978-617-689-042-3

**УДК 658,29(075.8)
ББК 65.291.21я73
С 14**

ЗМІСТ

Вступ	5
Навчальна програма дисципліни „Контролінг”	8
Тема 1. Концепція контролінгу	
1.1. Сутність контролінгу. Основні терміни та визначення	10
1.2. Історія розвитку контролінгу	11
1.3. Завдання та функції контролінгу	14
1.4. Структура і змістовна характеристика розділів контролінгу	18
1.5. Характеристика контрольних функцій	20
1.6. Інструменти контролінгу	21
1.7. Види контролінгу. Сутність стратегічного і оперативного контролінгу	26
Тема 2. Характеристика об’єктів контролінгу	
2.1. Витрати підприємства як основний об’єкт управління в системі контролінгу	32
2.2. Класифікація витрат	33
2.3. Собівартість продукції та її види	45
2.4. Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності	46
Тема 3. Бюджетування як інструмент оперативного контролінга	
3.1. Поняття і види бюджетів	53
3.2. Зміст і етапи розробки бюджетів	55
3.3. Порядок розробки бюджетів	58
3.4. Переваги й недоліки бюджетування	65
Тема 4. Методи аналізу відхилень фактичних результатів від планових	
4.1. Факторний аналіз відхилень	67
4.2. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень	70
4.3. Облік відповідальності на основі стандарту витрат	75
Тема 5. Організація управлінського обліку в системі контролінгу	
5.1. Управлінський облік як вихідний елемент системи контролінгу	79
5.2. Методи обліку витрат та калькулювання фактичної собівартості продукції	81
5.3. Сучасні системи управлінського обліку	83
Тема 6. Організаційно-методичні основи формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві	
6.1. Визначення структури контролінгу. Формування цільових функцій і елементів системи контролінгу	88
6.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства	89
6.3. Структура і склад служби контролінгу	90
6.4. Інформаційні потоки на підприємстві в системі контролінгу	91

Тема 7. Методи прийняття управлінських рішень в контролінгу	
7.1. Класифікація підходів до прийняття управлінських рішень у контролінгу	94
7.2. Обсяг і структура випуску.....	102
7.3. Рішення «Робити чи купувати»	104
7.4. Ухвалення рішення при наявності обмежень	105
Тема 8. Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства.	
8.1. Мета і завдання діагностики	107
8.2. Методи стратегічної діагностики	107
8.3. Методи діагностики стратегічної позиції підприємства.....	108
8.4. Методи оперативної діагностики	122
Тема 9. Контролінг інвестиційних проектів	
9.1. Мета і завдання контролінгу інвестиційних проектів.....	134
9.2. Функції та види контролінгу інвестиційних проектів.....	135
9.3. Критерії оцінки інвестиційних проектів.....	135
9.4. Критерії в умовах ризику і невизначеності.....	138
9.5. Реалізації контролінгу інвестиційних проектів	142
Тема 10. Екологічний контролінг	
10.1. Екологічний облік як основна складова екологічного контролінгу	145
10.2. Сутність, завдання та принципи розвитку екоконтролінгу в сучасних ринкових умовах.....	153
10.3. Теоретичні аспекти застосування екологічного аудиту в системі екоконтролінгу	157
Практичні приклади.....	161
Завдання для самостійного розв'язку	169
Список літератури по темі «Контролінг»	
Основна література	173
Додаткова література	174

Вступ

Становлення і розвиток в Україні ринкової інфраструктури суттєво змінюють економічне, інформаційне і правове середовище функціонування підприємств, зміст їхньої фінансової діяльності. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання є основою фінансової системи країни.

Створюючи передумови повної економічної самостійності ринок висуває жорсткі фінансові та економічні вимоги, об'єктивність яких орієнтує підприємства на ефективну та рентабельну діяльність.

В цій ситуації обов'язковою умовою вдосконалення методів управління є повне використання внутрішніх можливостей підприємства, тобто створення дієвої системи внутрішнього обліку та звітності як основи менеджменту.

Проблему зв'язування управлінської інформації в єдине ціле в рамках окремої компанії вирішує контролінг - функціонально відособлений напрямок економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції у менеджменті, що забезпечує прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Дослідження функціонування організації підрозділу оперативного контролінгу є актуальним, оскільки: зростання нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством; необхідність у безперервному відстеженні змін, що відбуваються у внутрішньому середовищі підприємства; необхідність продуманої системи дій щодо забезпечення виживання підприємства й уникнення кризових ситуацій. Це сприяє необхідності організації служби контролінгу на високотехнологічному підприємстві.

Це можливо тільки на підставі певним чином впорядкованої системи інформації, отриманої шляхом інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування та контролю. З ускладненням задач з передбачення майбутнього, з'являються нові напрями економічної діяльності, що розглядаються в межах сучасних концепцій – управлінського обліку та контролінгу.

В різних національних економіках використовуються обидва поняття як синтезований вид управлінської діяльності, орієнтований на реалізацію задекларованих цілей підприємства. Встановлено, що поняття "управлінський облік" відповідає американській школі, а "контролінг" – німецькій. Про доцільність використання спільних з німецькою школою понять свідчить факт активного економічного співробітництва між Україною та Німеччиною в рамках реалізації спільних інвестиційних проектів у різних галузях промисловості (найбільша кількість належить харчовій промисловості) .

Контролінг – це інформаційна система, створення якої безумовно потребує додаткових витрат, які пов'язані із залученням досвідчених фахівців, створенням певної системи підконтрольних показників (інформаційної бази), використанням певних інструментів аналізу, індивідуальними характеристиками підприємства, створенням ефективної системи зворотнього зв'язку та іншими.

Контролінг є складною системою, що поєднує такі різні елементи, як установлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління

інформаційними потоками і вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Відповідаючи критеріям комплексності та інтегрованості, контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, теперішньому і майбутньому часі, системний підхід до виявлення і вирішення проблем, що встають перед підприємством. Контролінг переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і спрямовуючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Проблеми розробки й удосконалення контролінгового механізму в системі управління підприємством знаходять своє відображення в численних працях зарубіжних та вітчизняних дослідників, серед яких Е. Майєр, Р. Манн, Х.-Ю. Кюппер, Д. Шнайдер, Й. Вербер, Хан, Хольмут, Е.Л. Попченко, А.М. Кармінський, Н.І. Оленев, А.Г. Приймак, С.Г. Фалько, М. Білуха, А. Бодюк, Ф. Бутинець, В. Мурашко, Є. Романів, Л. Сухарева та інші. Усі автори по-різному трактують суть контролінгу, тому в літературних джерелах ще досі не сформовано єдиного погляду стосовно визначення його сутності. У фахівців з контролінгу немає єдності і в питаннях стосовно цілей і орієнтації на результат. Завдання контролінгу можуть виконуватися за допомогою спеціальних інструментів. По німецькій концепції, центральні завдання контролінгу включають вирішення проблем внутрішнього обліку у всіх формах: документальній; плановій; контрольній. На відміну від німецької, американська концепція включає ще і завдання зовнішнього обліку, аналізу і оцінки

В умовах загострення конкуренції більше шансів одержує те підприємство, що досягає мети з найменшими витратами. А для цього необхідно ефективне керування ними. Контролінг, як більш гнучка, у порівнянні з традиційним обліком, система, дозволяє вирішувати ці задачі. Фахівці підкреслюють, що облік лише враховує, тобто підбиває підсумок проробленій роботі, а система контролінгу дозволяє не просто визначити всі проблемні місця в роботі підприємства, але і надає інструментарій для того, щоб усунути їх.

Однією з причин фінансової кризи компаній є відсутність у керівництва своєчасної, повної і точної інформації не тільки про майбутнє, але і про дійсний фінансовий стан підприємства або фірми. А все тому, що бюджетування, або внутрішньофірмове фінансове планування, в українських компаніях (якщо воно взагалі є) носить суто поверхневий характер.

Підприємства, що впровадили контролінг, не просто контролюють і планують свої витрати, але і відзначають підвищення ефективності використання усіх видів ресурсів. Зокрема, вони одержують можливість мінімізувати втрати на кожному з етапів упровадження контролінгу (у русі товарних потоків, виробництві, маркетингу, логістиці і т. д.), визначати пріоритетні напрямки використання обмежених фінансових ресурсів, а також можливість економії по кожній статті витрат. Як результат, менеджери говорять про зменшення собівартості виробленої продукції і, у кінцевому рахунку, про збільшення прибутку підприємства. Найбільш актуальне впровадження контролінгу на підприємствах і фірмах, що займаються не тільки оптово-роздрібною торгівлею, але і виробництвом. Кожен менеджер несе відповідальність за реалізацію контролінгу.

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. Вивчивши дисципліну студент повинен:

Знати: місце курсу в системі економічних наук. Деталізація витрат і цін, необхідна для прийняття управлінських рішень. Економічна і бухгалтерська моделі прийняття рішень. Деталізація витрат і цін, необхідна для оцінки запасів, визначення собівартості і розрахунку прибутку. Способи розрахунку валової, операційної і чистих прибутків. Деталізація витрат і прибутків, необхідна для здійснення процесу контролю і регулювання.

Вміти: класифікувати витрати. Проводити розрахунок коротко-термінового виробничого результату. Застосовувати функціонально-вартісний аналіз. Застосовувати результати маржинального аналізу. Розраховувати прибуток різними методами калькуляції та застосовувати результати цього розрахунку.

Мати уявлення: Про системи ведення записів, необхідні для здійснення процесу контролю і регулювання на підприємстві. Система інформаційного забезпечення контролінгу. Впровадження контролінгу та методи зниження опору при впровадженні.

Навчальна програма дисципліни «Контролінг»

№ з/п	Назва теми	Кількість годин		
		Лекції	Практичні	Всього
1.	<p>Тема №1: Концепція контролінгу</p> <p>1.1. Сутність контролінгу. Основні терміни і визначення</p> <p>1.2. Історія розвитку контролінгу</p> <p>1.3. Завдання та функції контролінга.</p> <p>1.4. Структура і змістовна характеристика розділів контролінга</p> <p>1.5. Характеристика контрольних функцій</p> <p>1.6. Інструменти контролінгу</p> <p>1.7. Види контролінгу. Сутність стратегічного і оперативного контролінгу.</p>	4	8	12
2.	<p>Тема №2: Характеристика об'єктів контролінгу</p> <p>2.1. Витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу</p> <p>2.2. Класифікація витрат</p> <p>2.3. Собівартість продукції та її види</p> <p>2.4. Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності.</p>	4	8	12
3.	<p>Тема №3: Бюджетування як інструмент оперативного контролінга</p> <p>3.1. Поняття і види бюджетів.</p> <p>3.2. Зміст і етапи розробки бюджетів</p> <p>3.2. Порядок розробки бюджетів</p> <p>3.4. Переваги й недоліки бюджетування</p>	4	8	12
4.	<p>Тема №4: Методи аналізу відхилень фактичних результатів від планових</p> <p>4.1. Факторний аналіз відхилень</p> <p>4.2. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень</p> <p>4.3. Облік відповідальності на основі стандарту витрат</p>	4	8	12
5.	<p>Тема №5: Організація управлінського обліку в системі контролінгу</p> <p>5.1. Управлінський облік як вихідний елемент системи контролінгу</p> <p>5.2. Методи обліку витрат та калькулювання фактичної собівартості продукції</p> <p>5.3. Сучасні системи управлінського обліку</p>	4	8	12

6.	<p>Тема №6: Організаційно-методичні основи формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві</p> <p>6.1. Визначення структури контролінгу. Формування цільових функцій і елементів системи контролінгу.</p> <p>6.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства</p> <p>6.3. Структура і склад служби контролінгу</p> <p>6.4. Інформаційні потоки на підприємстві в системі контролінгу</p>	4	8	12
7.	<p>Тема №7: Методи прийняття управлінських рішень в контролінгу</p> <p>7.1. Класифікація підходів до прийняття управлінських рішень у контролінгу</p> <p>7.2. Обсяг і структура випуску</p> <p>7.3. Рішення «Робити чи купувати»</p> <p>7.4. Ухвалення рішення при наявності обмежень</p>	4	8	12
8.	<p>Тема №8: Експертна діагностика фінансово-господарської діяльності підприємства.</p> <p>8.1. Мета і завдання діагностики</p> <p>8.2. Методи стратегічної діагностики</p> <p>8.3. Методи діагностики стратегічної позиції підприємства</p> <p>8.4. Методи оперативної діагностики</p>	4	8	12
9.	<p>Тема № 9: Контролінг інвестиційних проектів</p> <p>9.1 Мета і завдання контролінгу інвестиційних проектів.</p> <p>9.2. Функції та види контролінгу інвестиційних проектів</p> <p>9.3. Критерії оцінки інвестиційних проектів</p> <p>9.4. Критерії в умовах ризику і невизначеності</p> <p>9.5. Реалізації контролінгу інвестиційних проектів</p>	2	4	6
10.	<p>Тема № 10: Екологічний контролінг</p> <p>10.1. Екологічний облік як основна складова екологічного контролінгу</p> <p>10.2. Сутність, завдання та принципи розвитку екоконтролінгу в сучасних ринкових умовах</p> <p>10.3. Теоретичні аспекти застосування екологічного аудиту в системі екоконтролінгу</p>	2	4	6
Всього:		36	72	108

ТЕМА 1. КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛЛІНГУ

1.1. Сутність контролінгу. Основні терміни і визначення

Поняття контролінга як науковій категорії виникло в західній економічній науці і згодом в кінці 90-х рр. було сприйнято в Україні у зв'язку з пошуком механізмів, здатних забезпечити ефективне функціонування господарюючих суб'єктів в ринкових умовах.

У більшості наукових публікацій, присвячених контролінгу або що зачіпають його в якійсь мірі, теорія контролінга розглядається в двох основних аспектах:

1. аналіз основних представлених в наукових публікаціях концепцій контролінга;
2. класифікація його видів.

Традиційно всі концепції контролінга прийнято ділити на три групи:

1. Контролінг розуміється як функція, інтегрована в систему бухгалтерського обліку. При цьому основна увага в ході економічного аналізу сосредотачивається на показниках результатів діяльності підприємства, виражених в грошовому вимірі. У даній концепції домінує орієнтація на загальні фінансові результати, без врахування вкладу кожного підрозділу фірм в сукупні підсумки і без врахування диференціації результатів функціонування окремих підрозділів і служб підприємства. Головна особливість даної концепції контролінга полягає в тому, що він орієнтований лише на минулу динаміку і на поточні завдання менеджменту. Дана концепція орієнтована на систему бухгалтерського обліку, останніми роками вже не має своїх прибічників, і може розглядатися лише в історичному контексті.

2. Концепція контролінга, заснована на пріоритетній орієнтації контролінга на забезпечення служб менеджменту інформацією, необхідною для ухвалення рішення.

Така інформація є комплексною, охоплює якісні і кількісні аспекти діяльності підприємства, представлена різними видами показників, містить дані про минуле, справжнє і плановане або прогнозоване майбутнє, тобто ставати інструментом забезпечення всього інформаційного поля системи управління організацією.

3. Концепція контролінга, орієнтована на управління з акцентом на координацію, або планерування і контроль. Кожна з перерахованих концепцій носить обмежений, приватний характер і відповідає початковим етапам і ранньому досвіду впровадження контролінга в практику управлінської діяльності.

Більш зріла і завершена інтерпретація суті контролінга виражена в сучасній концепції, яка передбачає використання контролінга як інструменту, що забезпечує ліквідацію вузьких місць в діяльності організації і орієнтованого на майбутнє відповідно до поставлених стратегічних цілей підприємства. При такому розумінні контролінга він задіяний на всіх стадіях управлінського процесу, кінцевою метою якого є забезпечення конкурентоспроможності і прибутковості підприємства.

У загальному вигляді ключові положення теорії контролінга можна сформулювати таким чином.

1. Контролінг – якісно новий і перспективний інструмент у вирішенні завдань управління (менеджменту) підприємством, адекватний умовам інформаційного суспільства і епохи глобалізації.

2. Контролінг орієнтований на забезпечення вищої ефективності і конкурентоспроможності підприємства в умовах невизначеності і нестабільності ринкового середовища.

3. Контролінг покликаний підтримувати, сприяти оптимізації процесу управління (менеджменту) підприємством і ухвалення управлінських рішень.

4. Контролінг реалізує свої функції, ґрунтуючись на базових положеннях системного підходу про інтеграцію, взаємозв'язки, зворотні зв'язки при визначенні комплексної методології, при обхваті всіх рівнів і сфер управління підприємством.

5. Структуризація (класифікація) контролінга відповідає рівням ухвалення рішень на підприємстві. Загальноприйнятим є розмежування наступних видів контролінга: стратегічного, оперативного, тактичного і операційного. Вихідним положенням в теорії контролінга є визначення контролінга як економічної категорії. Поняття контролінга відноситься до тієї групи економічних категорій, по яких існує великий розкид думок фахівців. Систематизувавши їх можна говорити про дві точки зору, що найчастіше зустрічаються:

1. контролінг – це концепція управління (або менеджменту);

2. контролінг – це система управління. Рідко зустрічаються визначення контролінга як напрями економічної роботи; інструменту управління; інформаційної системи; обліку і контролю (синтезу планування, обліку, контролю і ін.).

Найбільш сучасна, контролінг – це концепція системного управління і спосіб мислення менеджерів, в основі яких лежить прагнення забезпечити довгострокове перспективне функціонування організації.

1.2. Історія розвитку контролінгу

Контролінг як самостійна наука виник давно. Його необхідність зумовлена логікою розвитку управління. Першим доказом існування контролінгу стала поява ще у XV столітті при королівських дворах спочатку Англії, а відтак і Франції спеціалістів по контролінгу під назвою «контролер», завданням яких був документальний супровід і контроль використання грошей та товарів. Про це засвідчують історичні відомості. Проте ідеї контролінгу були реалізовані в управлінні виробництвом пізніше, коли промислове виробництво зросло і ускладнилось настільки, що вимагало нових методів планування та контролю. Ріст масштабів промислового виробництва наприкінці XIX та на початку XX століття викликали необхідність поліпшення методів виробничого обліку і удосконалення методів фінансового контролю. На американських підприємствах функції контролінгу виникли із взаємозв'язку між секретарем (діловодом) і скарбником. Підвищення вимог та ускладнення завдань обліку призвело до того, що специфічні завдання скарбника

(фінансового директора) і секретаря (асистента управління) були передані в організаційно оформлену службу контролінгу. Передумовою створення концепції контролінгу, яка виникла понад 100 років тому, стали: – причини всесвітньої економічної кризи; – більш жорстке оподаткування; – складні форми фінансування. У першій фазі свого розвитку контролінг повинен би розглядати, перш за все вже, здійснені процеси, а відтак з часом все в більшій мірі зростає необхідність оволодіння планово-обліковими методами. У зв'язку з цим облік і звітність перетворюються із інструментів реєстрації і контролю у допоміжний засіб долаття перешкод у майбутньому. Країною, яка однією з перших застосувала концепцію контролінгу, стали США. За хронологією контролінг у США розвивався таким чином: – 1778 рік – законодавчо створене відомство «Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioner of Accounts», основним завданням якого було управління державним господарством і контроль за використанням коштів; – 1880 рік – запроваджена посада контролера в залізничній компанії «Atchison Topeka and Santa Fe Railway System», де вперше контролінг впроваджено на підприємстві для вирішення фінансово-економічних завдань – управління вкладками і основним капіталом. – 1892 рік – компанія «General Electric» вперше впроваджує контролінг в індустріальному підприємстві. До початку 30-х років XX століття контролінг майже не використовувався і саме слово було забуте. Економічна криза 1929 – 1932 років застала підприємців подивитися з нових позицій на роль та місце внутрішньофірмового планування та обліку. В цей період згадали про контролінг у зв'язку з труднощами управління в нестабільному середовищі та забезпечення існування в умовах конкуренції. У 30-х роках XX століття відбувається одночасно й проведення наукового обґрунтування контролінгу. З'являються перші журнали, книги тощо. У 1931 р. створюється Інститут контролерів Америки – професійна організація контролерів, який у 1962 році перейменовується у «Financial Executive Institute», а у 1944 році створено дослідницький інститут «Controllershship Foundation». У повоєнний період функції обліку і контролю виконує відділ головного контролера, який призначає правління директорів. Він має право вирішального голосу на засіданнях правління директорів. Контролер фактично організовує контролінг на підприємстві, відповідає за систему обліку і звітності, аналізує і дає пояснення з розвитку фінансової діяльності компанії, вивчає та розробляє показники і форми звітності для задоволення запитів керівництва і клієнтів, готує доповіді Раді директорів за оцінкою завдань, які стоять перед компанією та включають рекомендації про зміну діяльності. Відділ контролера є надбудовою над бухгалтерією у вигляді обліково-контрольної та інформаційної служби. У ряді розвинених європейських країн, наприклад, Великобританії, Франції та інші деякі функції управління відокремилися, що привело до утворення окремих систем у сфері управління підприємством. Наприклад, система планування, система внутрішнього контролю, а в ній як складова частина внутрішній аудит (у Франції) або система внутрішнього аудиту на підприємстві (у Великобританії) та інше. Враховуючи важливість внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, створюються спеціальні організації. Так, створено Інститут внутрішніх аудиторів у Великобританії.

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

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

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

Спочатку основні функції контролінгу полягали у складанні попереднього кошторису витрат і калькуляції. У подальшому (в 60-х роках) переважають складання бюджету і зіставлення планових показників з фактичними. У зв'язку зі швидкими змінами у навколишньому середовищі і потребою передбачення майбутнього відбувається посилення орієнтації контролінгу на оперативне, а пізніше і на стратегічне планування, участь його у формуванні цілей діяльності і політики підприємства.

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

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

З 1971 року проводяться приватні та громадські семінари Академією контролерів.

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

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

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

У загальногосподарський (визначення постановок цілей підприємства,

узгоджених з вимогами навколишнього середовища);

- інтеграційний (координація планування випуску продукції, послуг з цілями генерального підрядчика);
- рівень розробки планів.

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

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

На підприємствах Німеччини фахівці з контролінгу перетворились у радників і координаторів управління підприємством з питань економіки й організації виробництва. Значення контролінгу зростає не тільки для промислових підприємств, а й інших сфер економічної діяльності (страхування, медицина, банківська діяльність та інше).

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

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

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

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

1.3. Завдання та функції контролінга

Мета контролінга - орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, що стоять перед підприємством.

Для реалізації цієї мети вирішуються наступні завдання:

1. У сфері обліку

- створення системи збору і обробки інформації, суттєвою для ухвалення управлінських рішень на різних рівнях керівництва;

- розробка і підтримка системи внутрішнього обліку інформації про протікання технологічних процесів;
- підбір або розробка методів обліку, а також критеріїв для оцінки діяльності підприємства в цілому і його окремих підрозділів.

2. У сфері планування

- формування і розвиток системи комплексного планування;
- розробка методів планування;
- визначення необхідної для планування інформації і шляхів її здобуття;
- розробка методів ведення контролю за реалізацією планів, визначення місця його проведення і об'єм.

В рамках системи контролінга визначається як і коли слід планувати, а також оцінюється можливість реалізації запланованих заходів. Таким чином, служба контролінга радить як і коли планувати і оцінювати можливість реалізації запланованих заходів, а не визначає що планувати.

На підставі планових документів розробляються контрольні документи, в яких фіксуються терміни проведення контролю і вміст підконтрольних функцій. Для цього заздалегідь визначаються допустимі відхилення контрольних величин. Відповідно до контрольних документів проводиться зіставлення фактичних і планових характеристик і виявляється міра досягнення поставленої мети. Далі проводиться аналіз відхилень із з'ясуванням причин їх появи, за результатами аналізу виробляються пропозиції по зменшенню відхилень.

3. У сфері інформаційного забезпечення:

- розробка архітектури інформаційної системи;
- стандартизація інформаційних каналів і носіїв;
- вибір методів обробки інформації для забезпечення керівництва підприємства аналітичною інформацією;
- проведення спеціальних досліджень, визначальне полягання і розвиток підприємства в ринкових умовах.

Система контролінга повинна забезпечувати збір, обробку і представлення керівництву суттєвої для ухвалення рішень інформації.

Контролінг як концепція системи управління послужила відповіддю на зміни зовнішніх умов функціонування підприємств.

Для реалізації перерахованих вище завдань контролінг забезпечує вирішення наступних функцій:

- координація управлінської діяльності по досягненню цілей підприємства;
- інформаційна і консультативна підтримка ухвалення управлінських рішень;
- створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- забезпечення раціональності управлінського процесу;
- оцінка протікаючих процесів, виявлення відхилень, їх причин і виробітку рекомендацій для керівництва по усуненню причин, що викликали ці відхилення.

У кожному окремому випадку функції служби контролінга залежать від багатьох обставин, але якщо узагальнити існуючу практику підприємств, то можна отримати деякий ідеальний перелік основних функцій і завдань контролінга:

Облік:

- збір і обробка інформації;
- розробка і ведення системи внутрішнього обліку;
- уніфікація методів і критеріїв оцінки діяльності організації і її підрозділів.

Планування :

- інформаційна підтримка при розробці базисних планів (продажів, виробництва, інвестицій, закупівель);
- формування і вдосконалення всієї «архітектури» системи планування;
- встановлення потреби в інформації і часі для окремих кроків процесу планування;
- координація процесу обміну інформацією;
- координація і агрегація окремих планів за часом і вмісту;
- перевірка пропонованих планів на повноту і реалізовується;
- складання звітнього плану підприємства.

Контроль і регулювання:

- визначення величин контрольованих в тимчасовому і змістовному розрізах;
- порівняння планових і фактичних величин для виміру і оцінки міри досягнення мети.
- визначення допустимих кордонів відхилень величин;
- аналіз відхилень, інтерпретація причин відхилень плану від факту і виробітку пропозицій для зменшення відхилень.

Інформаційно - аналітичне забезпечення:

- розробка архітектури інформаційної системи;
- стандартизація інформаційних носіїв і каналів;
- надання цифрових матеріалів, які дозволили б здійснити контроль і управління організацією;
- збір і систематизація найбільш значимих для прийняття вирішень даних;
- розробка інструментарію для планування, контролю і ухвалення рішень;
- консультації по вибору заходів, що коректують, і рішень;
- забезпечення економічності функціонування інформаційної системи.

Спеціальні функції:

- 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.

Отриманий перелік функцій і завдань контролінга дає можливість досить чіткий представити сферу його вживання. Об'єм функцій контролінга,

що реалізуються на підприємстві, залежить в основному від наступних чинників:

- економічного стану підприємства;
- розуміння керівництвом важливості і корисності впровадження функцій контролінга;
- вигляду організації (чисельність зайнятих, обсяг виробництва);
- рівня диверсифікації виробництва, номенклатури продукції, що випускається;
- сформованих рівня і сфер конкурентності;
- рівня кваліфікації управлінського персоналу;
- рівня кваліфікації співробітників служби контролінга;

Функції і завдання контролінга постійно доповнюються і змінюються за змістом, також міняється вагомість окремих завдань.

Роль контролінга в процесі управління і його зв'язок з іншими функціями можна охарактеризувати таким чином:

1. В процесі планування контролінг здійснює:
 - а) координацію різних планів і розробку загального плану розвитку;
 - б) розробку методики планування і графіків складання планів;
 - в) надання інформації для складання планів;
 - г) перевірку планів, складених структурними підрозділами.
2. У організаційній роботі проводиться облік і контроль витрат і результатів по підрозділах.
3. В процесі стимулювання створюються умови для успішного виконання плану по підрозділах.
4. В процесі контролю і регулювання:
 - а) здійснює порівняння планових і фактичних величин для виміру і оцінки міри досягнення мети;
 - б) встановлює допустимі кордони відхилень від плану;
 - в) виконує аналіз відхилень, розподіляє їх по причинах і виробляє пропозиції для зменшення відхилень.
5. В процесі аналізу рішень і інформаційних потоків виконує наступну роль:
 - а) участь в розробці структури управлінської інформаційної системи;
 - б) збір найбільш значимих для прийняття управлінських рішень даних;
 - в) консультації по вибору заходів, що коректують, і управлінських рішень;
 - г) розробка інструментарію для планування, контролю і ухвалення управлінських рішень.

Значить, оскільки завдання контролінга – націлювати систему управління підприємством на досягнення поставлених цілей, то контролінг, є складною конструкцією.

Вона об'єднує в собі настільки різні елементи, як встановлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками і вироблення рекомендацій для ухвалення управлінських рішень. Тому він забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства у минулому, сьогодні і майбутньому, комплексний підхід до виявлення і вирішення проблем, що встають перед підприємством.

Таким чином, виходячи з поставлених цілей і завдань контролінга, відповідно стратегічному і оперативному менеджменту, він підрозділяється на два види: оперативний і стратегічний контролінг.

1.4. Структура і змістова характеристика розділів контролінга

В структуру контролінга (Рис. 1) входять за визначенням наступні розділи:



Рис 1. Розділи контролінга

Для повнішого визначення кожного розділу і встановлення взаємозв'язку між ними проведемо коротку їх характеристику.

Встановлення цілей - це визначення якісних і кількісних цілей підприємства, а також вибір критеріїв, що дозволяють проводити оцінку міри досягнення поставлених цілей.

Планування - перетворення цілей підприємства на прогнози і плани. Спочатку виконується аналіз сильних і слабких сторін підприємства, можливостей і небезпек, а потім на підставі цього розробляють стратегію підприємства і план.

План дає можливість підприємству оцінити наскільки реальне досягнення поставлених цілей, що сприяє, а що заважає їх досягти.

Контролінг бере участь в розробці методики планування, координує діяльність різних підрозділів і служб підприємства в процесі планування, а також встановлює, наскільки плани відповідають цілям підприємства, реальність їх виконання.

Оперативний управлінський облік - віддзеркалення всього процесу фінансово - господарській діяльності підприємства по реалізації плану. Він відрізняється принципово від бухгалтерського обліку і орієнтований на

інформаційні потреби керівників підприємства і його структурних підрозділів, на підтримку ухвалення управлінських рішень.

Система інформаційних потоків - найважливіший елемент системи контролінга на підприємстві. Сам процес управління розглядається як процес перетворення інформації: управлінські дії - це інформація особливого роду. Управляти, не володіючи інформацією, сьогодні неможливо. Одне із завдань контролінга - інформаційна підтримка управління, вирішити її можна лише за умови чіткого і злагодженого функціонування системи інформаційних потоків на підприємстві.

Оскільки інформація - це сукупність відомостей, що зменшують міру невизначеності, то контролінгом інформація, що поставляється, повинна відповідати наступним вимогам:

- достовірність;
- повнота;
- релевантність (істотність);
- корисність, тобто ефект від використання інформації повинен перевищувати витрати на її здобуття;
- зрозумілість;
- своєчасність;
- регулярність.

Слід пам'ятати, що несуттєва інформація навіть якщо вона достовірна, не може допомогти в ухваленні управлінських рішень; в той же час суттєва, але достовірна лише на 95% - може виявитися великою підмогою керівникові.

Володіючи інформацією, керівник може проводити моніторинг всій фінансово - господарській діяльності підприємства - відстежування процесів, що протікають на підприємстві, в режимі реального часу; складання оперативних звітів про результати діяльності підприємства за найбільш короткі проміжки часу (день, тиждень, місяць); порівняння цільових результатів з практично досягнутими. На підставі порівняння роблять висновки про сильні і слабкі сторони підприємства, а також про сприятливі і несприятливі тенденції розвитку зовнішніх умов. Отримані зміни цільових параметрів, а також прогноз зміни сильних і слабких сторін самого підприємства, дають можливість коректування плану дій з досягнення цілей, і отриманий план втілюється в дію.

На підставі всієї накопичуваної інформації система контролінга здійснює контроль.

Контролінг не тотожний контролю: контроль займається фіксацією і оцінкою фактів, що вже відбулися, в процесі діяльності підприємства, а контролінг націлений на перспективу, виконуючи певні контрольні функції. Всі попередні елементи системи контролінга - від планування до моніторингу реалізації планів - необхідні в першу чергу для забезпечення можливості аналізу планів, результатів і відхилень. Аналізувати можна і минуле, і сьогодні, і майбутнє. Аналіз минулого направлений на оцінку результатів минулої діяльності підприємства (виявлення супутніх і перешкоджаючих досягненню мети чинників). Аналіз сьогодні допомагає визначити стан

підприємства в даний момент часу. А аналіз майбутнього оцінює: чи зможе підприємство добитися поставлених цілей, які можливості перед ним в майбутньому, яким ризикам воно може піддатися. Ці види аналізу проводяться в рамках системи контролінга.

На основі аналітичних даних, отриманих при проведенні аналізу, виробляються **рекомендації для ухвалення управлінських рішень**. З врахуванням ситуації, що склалася а також майбутніх можливостей і небезпек, контролінг визначає, які альтернативні дії є в підприємства в даний час, і оцінює ці альтернативи з точки зору можливості досягнення цілей підприємства. Використовуючи отримані рекомендації, керівник може осмислено і цілеспрямовано приймати рішення.

1.5. Характеристика контрольних функцій

При проведенні контролю контролінг виконує певні контрольні функції, при цьому контроль зазнає суттєві зміни.

Попередній контроль:

- контроль цілей (чи правильно поставлені цілі, чи коректно побудовано дерево цілей підприємства, чи не суперечать різні цілі один одному, наскільки адекватно кількісні критерії відображають якісні цілі підприємства);
- контроль прогнозів (наскільки вони реалістичні, обгрунтовані, інформативні, як вони допомагають підприємству вирішувати завдання, що стоять);
- контроль розриву між цільовим і прогнозованим значеннями (наскільки прогноз розвитку подій не відповідає цілям);
- контроль обмежень (які зовнішні або внутрішні умови заважають підприємству досягти поставлених цілей, які тенденції існують в розвитку цих умов);
- контроль планів (наскільки різні плани підприємства оптимальні з точки зору досягнення його цілей, чи не суперечать різні плани один одному і т. д.);
- бюджетний контроль (контроль над витратами підрозділів підприємства шляхом розробки бюджетів).

Поточний контроль:

- контроль і моніторинг зовнішнього середовища підприємства з метою виявлення "слабких сигналів";
- моніторинг внутрішнього середовища з метою раннього виявлення проблем.

Заключний контроль:

- контроль виконання планів (розрахунок відхилень фактичних значень від планових, аналіз причин цих відхилень).

Таким чином, в системі контролінга акценти зміщуються з простої фіксації минулих фактів у бік перспективного, випереджаючого контролю, а також оперативного відстежування поточних подій; у фокусі контролю опиняється не минуле, а сьогодення і майбутнє.

1.6. Інструменти контролінгу

Для реалізації функцій контролінгу використовується значна кількість методів і інструментів вирішення оперативних і стратегічних завдань, що стоять перед підприємством. Одні і ті ж інструменти використовуються в процесі виконання різних функцій, за рахунок різноманіття можливостей їх вживання у виগ্রаші опиняються всі функціональні підрозділи.

Інструментарій контролінгу можна класифікувати по двох критеріях: сфери застосування - які завдання допомагає вирішити даний інструмент (таблиця 1); періоду дії - оперативний або стратегічний.

Відзначимо, що слідє ретельним чином зважувати необхідність впровадження того або іншого інструменту. Наприклад, навряд чи підприємству, що діє на монопольному ринку (або в умовах олігополії), потрібні інструменти для детального аналізу конкурентів. У подібних випадках система бюджетування є найбільш відповідним методом планування. Використання ж такої системи в компаніях, повністю залежних в здобутті доходів від творчого потенціалу співробітників, часто дає негативний ефект із-за зниження мотивації. Для стратегічної і оперативної областей рішень можна застосовувати різні інструменти, що допомагають керівникові в управлінні підприємством.

Таблиця 1

Інструментарій контролінгу по сферах застосування

Сфера застосування	Інструментарій
Облік	система управлінської звітності: звіти про господарську діяльність, у тому числі звітні; облікові форми; показники управлінського обліку; методи аналізу звітності
Організація потоків інформації	Система документообігу, карта бізнес-процесів
Планування	Аналіз і оптимізація об'єму замовлень, АВС-аналіз, аналіз точки беззбиткової, ступінчастий розрахунок сум покриття, аналіз вузьких місць, методи аналізу інвестиційних проектів, маржинальний аналіз, методи розрахунку комісійних винагород, гуртки якості, аналіз знижок, аналіз областей збуту функціонально-вартісний аналіз, аналіз структури споживання, вибір між постачаннями з боку і власним виробництвом,

	<p>аналіз кривої навченості, методи аналізу конкуренції, бенчмаркінг, методи логістики, методи портфельного аналізу,</p> <p>аналіз потенціалу, аналіз життєвого циклу продукту, SWOT-аналіз,</p> <p>аналіз сценаріїв,</p> <p>аналіз ланцюжка доставки цінності,</p> <p>аналіз конкурентних сил Портеру,</p> <p>карти сприйняття,</p> <p>аналіз якості обслуговування,</p> <p>аналіз бар'єрів входу,</p> <p>аналіз чутливості,</p> <p>збалансовані рахункові карти,</p> <p>мережеве планування,</p> <p>графік Гантта, методики ціноутворення,</p> <p>бюджетування, визначення цільових витрат,</p> <p>методи лінійного програмування,</p> <p>розрахунок рівня запасів, планування завантаження потужностей</p>
Моніторинг і контроль	Система раннього запобігання, аналіз розривів, контроль відповідності фактичних показників плановим, аналіз витрат по центрах обліку і звітності.

До специфічних методів, вживаних в контролінгу відносяться:

1. **АВС-аналіз** – використовується для визначення головних моментів в роботі підприємства (рис. 2). При АВС-аналізі завдання, які виконують функції всіх рівнів, підрозділяються на три групи:

1) **А** – завдання виконуються першим керівником, їх не можна делегувати, вони важливі і комплексні. Їх рішення сприяє ефективній роботі підприємства, а невиконання викликає ряд ряд проблем (наприклад, переговори з оптовими покупцями проводить сам підприємець або керівник підприємства).

2) **В** – завдання – це також важливі завдання, але їх можна делегувати компетентним співробітникам.

3) **С** – завдання – це завдання щоденні, рутинні. Їх необхідно делегувати, щоб більше часу приділяти виконанню найважливіших завдань (наприклад, адміністративно-господарські питання, робота з кореспонденцією і так далі). При АВС-аналізі витрати часу на виконання цих робіт не відповідають значимості цих робіт.

На виконання А-завдань потрібний – 5% часу. Значущість А-завдань з врахуванням їх вкладів в досягнення цілей підприємства оцінюється в 80%.

В-завдання – це категорія середньої важливості; складає 15% за витратами часу і 15% за значимістю.

С-завдання займають 80% часу і вносять вклад до здобуття доходів підприємства у розмірі 5%.

<i>важливість</i>	В-завдання	А-завдання
	«сміттєва корзина»	С-завдання
<i>терміновість</i>		

Рис. 2 Розділення завдань по важливості і терміновості

2. **Аналіз величини в точці беззбиткової.** При цьому методі наочно представляються взаємозв'язки між виручкою від продажів, витратами і прибутком.

Беззбиткова точка – такий стан, коли бізнес не приносить ні прибули, ні збитку. Це виручка, яка необхідна для того, щоб підприємство отримувало прибуток. Її можна виразити в кількості одиниць продукції, яку необхідно продати, щоб покрити витрати, після чого кожна додаткова одиниця проданої продукції приносить прибуток підприємстві. Різниця між фактичною кількістю реалізованої продукції і беззбитковим об'ємом продажів – це зона безпеки (зона прибутку), і чим вона більша, тим міцніше фінансовий стан підприємства.

Беззбитковий об'єм продажів, і зона беззбиткової підприємства є основоположними показниками при розробці бізнес-планів, обґрунтуванні управлінських рішень, оцінці діяльності підприємств.

3. **Метод розрахунку сум покриття** – при цьому методі контролінга з виручки від продажів віднімають спочатку змінні, а потім постійні витрати. Це дозволяє визначити, який прибуток або який виробничий результат залишиться в підприємства при продажі виробу за ринковою ціною (Таблиця 2).

Прибуток виникає лише тоді, коли сума покриття по всій підкупній продукції більше величини постійних витрат.

Таблиця 2

Приклад розрахунку сум покриття

Показники	Сума, тис. грн.	%
виручка від реалізації	900	100
– змінні витрати	520	58
– сума покриття	380	42
– постійні витрати	270	30
– прибуток (виробничий результат)	110	12

Для оперативного контролінга характерні наступні елементи: інструменти управління прибутком; етапи організації і впровадження. Інструментарій оперативного контролінга підрозділять на технологію здобуття управлінської інформації (бюджетування, моделювання, регулювання, ціноутворення) і аналітичні розрахунки, орієнтовані на ухвалення управлінських рішень (використання методу «дірект-костінг», формування основних підконтрольних показників, аналіз результатів, аналіз результатів по

відхиленнях, визначення взаємозв'язків і залежностей між показниками: обсяг виробництва, витрати, прибуток).

Основними інструментами фінансового контролінга є:

- аналіз потоків платежів (КФ-аналіз);
- фінансова «павутина»;
- баланс руху засобів і фінансовий план.

Існує декілька різних методик розрахунку КФ. Наприклад, схема розрахунку, що забезпечує можливість проведення аналізу беззбиткової підприємства на базі КФ, має вигляд:

КФ = річний дохід після оподаткування + збільшення Пенсійного фонду (нетто) + засоби, направлені до фондів, аналогічних пенсійному + збільшення інших довгострокових фондів (нетто) + сальдо результату від непрофільної діяльності + амортизація і переоцінка вартості устаткування. За допомогою інструменту «**фінансова павутина**» графічно пояснюється зв'язок між різними цілями фінансового контролінга. На вертикальній осі відкладаються показники звороту капіталу виступаючого як найважливіше джерело фінансування. Зіставляючи зворот з іншими величинами (наприклад, прибуток після сплати податків) формуються інші показники (наприклад, рентабельність звороту). У результаті показники створюють павутиноподібну мережу, представлену на рис. 3.

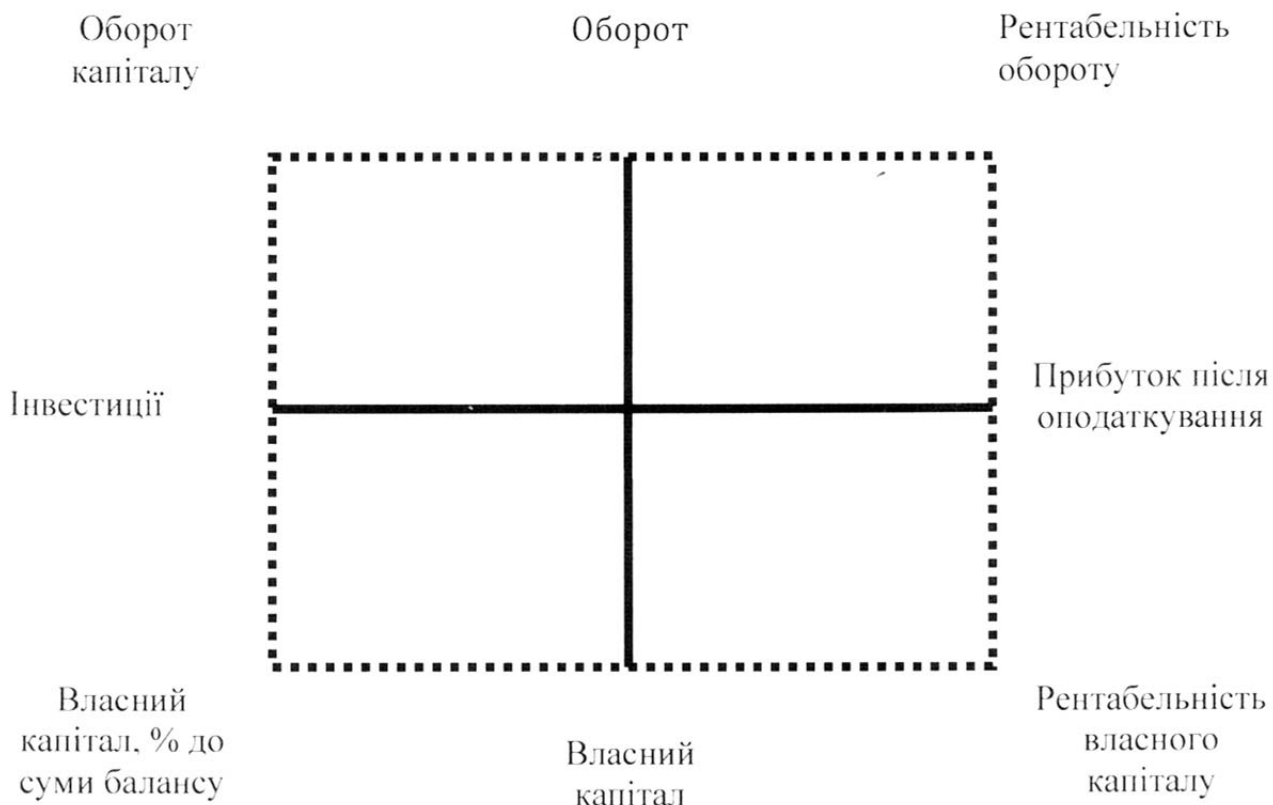


Рис. 3 Фінансова «павутина»

Основна перевага фінансової «павутини» - наочна візуальність найважливіших цільових стосунків.

Баланс руху засобів і фінансовий план дозволяють за допомогою типової розрахункової схеми планувати конкретні платежі по здійснюваних операціях і виконувати аналіз стосунків.

Фінансовий план може бути детальнішим і орієнтуватися на джерела результату. При цьому в плані виділяються платежі, що впливають на результат і нейтральні.

Такий підхід дає можливість інтегрувати фінансове планування і планування результату.

Баланс руху засобів враховує походження засобів і їх використання. При цьому не потрібна досить висока міра деталізації окремих позицій для здобуття корисної інформації.

В даний час в інвестиційному контролінгу використовуються наступні методи інвестиційних розрахунків:

- статичні методи;
- динамічні методи;
- функціонально-вартісною аналіз.

Статичні методи інвестиційних розрахунків дозволяють оцінити окремі інвестиційні проекти виходячи з очікуваного результату від їх реалізації за один період. Найбільш поширеними статичними методами є:

- порівняння витрат і результату;
- розрахунок вартості машино-часу;
- порівняння рівнів рентабельності;
- статичне порівняння термінів окупності.

Динамічні методи інвестиційних розрахунків на відміну від статичних передбачають ведення розрахунків для всього терміну реалізації інвестиційного проекту. Основними динамічними методами розрахунку ефективності інвестицій є:

- метод приведеної величини доходів;
- метод внутрішньої норми прибутковості;
- метод аннуїтета;
- метод динамічного терміну окупності.

Загальний недолік статичних і динамічних методів полягає в розгляді лише монетарних величин. Часто таке порівняння виконати важко або взагалі неможливо, тоді інвестиційний контролінг може провести **функціонально-вартісний** аналіз. Даний метод заснований на суб'єктивній оцінці технічних особливостей порівнюваних проектів, а це дуже легко може привести до спотвореного результату.

До імітаційних моделей відносяться інвестиційно-фінансові, інвестиційно-виробничі і проїздовно-фінансово-інвестиційні моделі.

4. При проведенні контролінга маркетингу основним завданням є інформаційна підтримка ефективного менеджменту по задоволенню потреб клієнтів, при цьому основними інструментами є:

- Гар-аналіз;

- портфоліо - аналіз;
- розрахунок маржинального прибутку ;
- SWOT- аналіз;
- порівняльні розрахунки і ін.

Відоме достатнє число методів і інструментів контролінга в різних сферах діяльності підприємств, характеристику яких можна знайти в перевідній і зарубіжній літературі.

1.7. Види контролінгу. Сутність стратегічного і оперативного контролінгу

Сучасний менеджмент розділяє цілі підприємства на дві групи: оперативні (короткострокові) й стратегічні (довгострокові, перспективні). Контролінг дозволяє здійснювати постійний контроль за досягненнями як стратегічних, так і оперативних цілей діяльності підприємства. Розрізняють два види контролінгу - *оперативний і стратегічний*. Вони досить тісно взаємозв'язані між собою і переходять від оперативного до стратегічного.

Методи оперативного контролінгу діють до так званої умовної лінії часового горизонту і втрачають свою силу на лінії часового горизонту, а методи стратегічного контролінгу починають діяти по іншу сторону цього горизонту. Методи оперативного контролінгу дозволяють оперативно управляти прибутком, є засобом такого управління, а також засобом вияву і ліквідації оперативних «вузьких місць» у сферах постачання, виробництва, реалізації і управління, тобто у межах (рамках) часового горизонту. Якщо, наприклад, за технологією один вид матеріальних ресурсів замінюється іншим, ненавчених співробітників, які беруть участь у технологічному процесі, замінюють спеціалістами, облік з ручного способу ведення переводиться на ЕОМ, а коли замість механізованої вводиться електронна, інженерно-технічна і наукова праця, то контролер застосовує методи оперативного контролінгу.

Методи стратегічного контролінгу допомагають контролеру при побудові роботи служби інформації з метою найбільш раннього знаходження майбутніх «вузьких місць» економічного росту поза часовим горизонтом (по той бік часового горизонту). Кінцева мета оперативних методів контролінгу - забезпечення прибутковості і ліквідності, а стратегічних методів - забезпечення існування підприємства та ліквідності. З допомогою оперативних методів контролінгу можна мати дані про фактичні результати діяльності в різних аспектах (розрізах) діяльності, здійснити аналіз слабких сторін окремих підрозділів і організації в цілому, розробити програми з економії затрат, провести розрахунки економічної ефективності і здійснити активне управління продажами і прибутком на основі даних обліку сум покриття. Останнє здійснюється за допомогою розрахунку міри покриття.

Дещо детальніше зупинимося на цій процедурі. Оперативні методи контролінгу дозволяють оперативно управляти прибутком з допомогою показників нормативної (планової) міри покриття (сума покриття, яка виражена у відсотках), якщо інформація про суми покриття формується у системі обліку, що організована належним чином. На ЕОМ розраховується

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

З допомогою оперативних методів контролінгу здійснюється активне досягнення прибутку шляхом реалізації товарів, що мають високу міру покриття. Оперативний маркетинг дозволяє активно управляти прибутком, коли товар з фактичною мірою покриття, що дорівнює нормативній або перевищує її, підлягає реалізації в першу чергу, а товар з мірою покриття менше нормативної реалізується лише за бажанням клієнта або у випадку звуження асортименту продукції, що випускається. Оперативні методи контролінгу і маркетингу дають можливість ліквідувати оперативні «вузькі місця» результатів діяльності підприємства, планувати і забезпечувати досягнення таких цілей, як дохід на інвестований капітал, грошові потоки, плановий обсяг сум покриття по асортименту товарів, управляти з допомогою факторів, які впливають на затрати і результати, прибутком в межах часового горизонту. Облік сум покриття в розрізі покупців і замовників та їх детальний аналіз дають інформацію про те, яких клієнтів потрібно ще продовжувати обслуговувати (фактична міра покриття > нормативної), а яких - ні (фактична міра покриття < нормативної (планової)). Облік сум покриття в розрізі покупців дає можливість здійснювати аналіз, який дозволяє зосередити всі ресурси підприємства на більш швидкому вирішенні проблем клієнтів, ніж це зробили би конкуренти. Внаслідок цього сам собою зводиться міст між оперативним і стратегічним контролінгом, коли цей взаємозв'язок направлений на дослідження і знайдення нововведень, нових ринків збуту. В той час як в системі оперативного контролю змінюються практично лише числові показники, стратегічний контролінг надає дані про зміни навколишнього середовища, тобто він - індикатор виникнення стратегічних «вузьких місць» економічного росту у майбутньому. **Стратегічний контролінг** орієнтований на довгострокові перспективи. Його об'єктами, а отже, і контрольованими величинами є такі показники, як мета, стратегії, потенціали і фактори успіху, сильні і слабкі сторони підприємства, шанси і ризики, рубежі і наслідки.

Стратегічний контролінг повинен забезпечити виживання підприємства, відстеження намічених цілей розвитку і досягнення довгострокової стійкої переваги перед конкурентами. Можна виділити найбільш важливі практичні інструменти і принципи стратегічного управління, що використовує стратегічний контролінг:

- ¾ Матричні аналітичні інструменти.
- ¾ Алгоритми роботи з «слабкими» і «сильними» сигналами.
- ¾ Принципи керування попитом та пропозицією.
- ¾ Принципи фінансової оцінки стратегічних планів.
- ¾ Сценарний аналіз.
- ¾ Функціонально-вартісний аналіз.
- ¾ Стратегічне управління витратами.

Стратегічні методи допомагають контролеру при побудові роботи

служби інформації з метою найбільш раннього знаходження майбутніх «вузьких місць» економічного росту.

Пошуки в галузі стратегії ведуть до успіху, як правило, лише при різноплановій діяльності, яка дає можливість сфокусувати приховані потенційні резерви керівних співробітників на вирішенні тієї чи іншої проблеми, визначити «вузьке місце» і ліквідувати його без залучення зовнішньої допомоги. Використання можливих підходів до проведення товарної політики в сукупності з кривими життєвого циклу і плануванням інвестицій доповнюється аналізом ризиків і їх стимуляцією, що забезпечує, крім іншого, процес стратегічного планування. Звичайно, кожна служба контролінгу виробляє свій підхід, спосіб дій відповідно до нагромадженого досвіду роботи. Керівна концепція контролінгу (концепція, яка направлена на ліквідацію «вузьких місць», орієнтована на майбутнє відповідно до поставленої мети і завдань одержання певних результатів) досягається шляхом комплексного використання методів оперативного і стратегічного контролінгу та менеджменту. Між оперативним і стратегічним контролінгом існує досить тісний взаємозв'язок. Як було відзначено вище, щодо кінцевої мети оперативних і стратегічних методів контролінгу, то мета оперативних методів - забезпечення прибутковості і ліквідності, а стратегічних - забезпечення існування підприємства та тієї ж ліквідності. Отже, навіть виходячи з мети, видно взаємозв'язок, який проявляється у спільній меті - забезпеченні ліквідності.

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

Взаємозв'язок оперативних і стратегічних методів контролінгу відбувається через погодження мети, цілей, управління цілями та досягнення мети (цілей). Управління метою (цілями) здійснюється в системі раннього попередження в оперативній та стратегічній галузі, аналізу планових і фактичних показників, що дозволяє своєчасно виявити відхилення, зміни навколишнього середовища і застосувати протидіючі заходи. Воно залежить від можливості прийняття рішення в рамках оперативного і стратегічного менеджменту. Досягнення мети відбувається шляхом координації керівних концепцій контролінгу і маркетингу з усіма методами планування, формування звітності, обліку, аналізу управління і контролю з орієнтацією на вирішення проблеми «вузьких місць», на логіку з використанням прямого зв'язку з напрямком у майбутнє.

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

Характеристика оперативного й стратегічного контролінгу

<i>Ознаки</i>	<i>Стратегічний</i>	<i>Оперативний</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Орієнтація	Зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства
Рівень керування	Стратегічний	Тактичний і оперативний
Мета	Забезпечення виживаності. Проведення антикризової політики. Підтримка потенціального успіху	Забезпечення прибутковості й ліквідності підприємства
Головні завдання	<ul style="list-style-type: none"> • Участь у встановленні кількісних і якісних цілей підприємства відповідальних за стратегічне планування • Розробка альтернативних стратегій • Визначення критичних зовнішніх і внутрішніх умов, що лежать в основі стратегічних планів • Визначення вузьких і пошук слабких місць • Визначення основних підконтрольних показників відповідно до установленими стратегічними цілями • Порівняння планових (нормативних) і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців і наслідків даних відхилень • Аналіз економічної ефективності (особливо інновацій і інвестицій) 	<ul style="list-style-type: none"> • Керівництво при плануванні і розробці бюджету (поточне й оперативне планування) • Визначення вузьких і пошук слабких місць для тактичного керування • Визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до установлених поточних цілей • Порівняння планових (нормативних) і фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців і наслідків відхилень • Аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів • Мотивація і створення інформації для прийняття поточних управлінських рішень

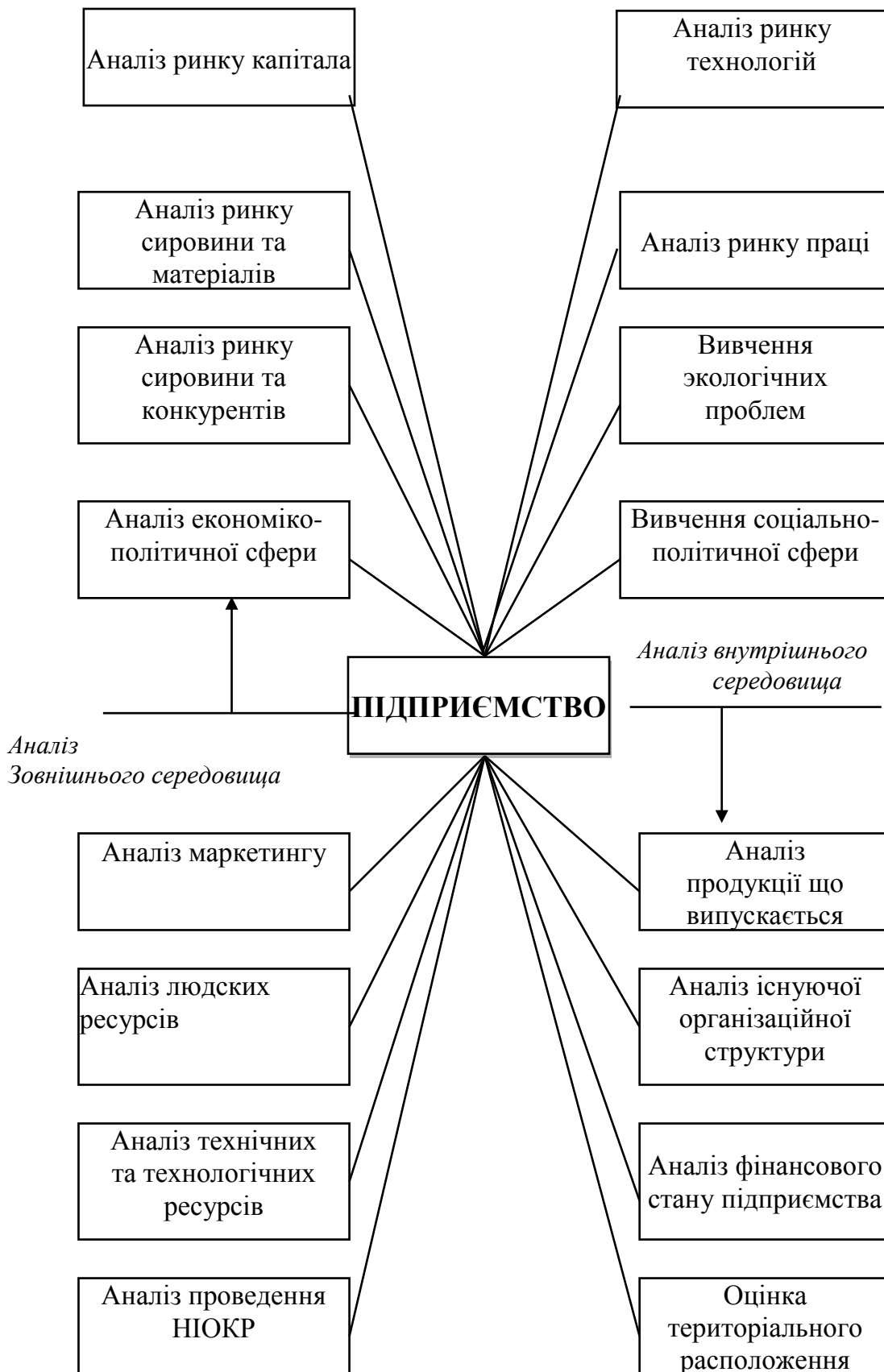


Рис. 4 Напрямок аналізу в стратегічному контролінгу

Контрольні запитання

1. Що означає слово контролінг?
2. Які причини виникнення контролінга?
3. Який взаємозв'язок контролінга з іншими функціями керування?
4. Яка сутність стратегічного контролінгу?
5. Яка сутність оперативного контролінгу?
6. Які основні напрямки аналізу в стратегічному контролінгу?
7. Назвіть основні розділи контролінгу.

ТЕМА 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОБ'ЄКТІВ КОНТРОЛІНГУ

2.1. Витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу

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

Для управління менеджерам потрібні не просто витрати, а інформація про об'єкт витрат — продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. За натурально-речовим складом витрати виробництва являють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників підприємств.

Для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці. Затрачені засоби виробництва відновлюються за рахунок створеного продукту в натурі. Жива праця не відновлюється, а витрачається заново у новому циклі виробництва. Із знов створеного продукту виділяють кошти на відновлення робочої сили, які і складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва. В умовах товарного виробництва відправним пунктом є витрати капіталу на засоби виробництва (c) та робочу силу (v). Ці первинні витрати капіталу і c , по суті витратами виробництва.

Вартість як загальна категорія товарного виробництва визначається загальною сумою уречевленої в товарі праці. Різниця між цією сумою та витратами виробництва складає додану вартість (m). Таким чином, загальна формула дійсних витрат виробництва наступна: $c + v + m$.

Вартість продукту поділяється на перенесену вартість (c) та знов створену вартість ($v + m$), яка, у свою чергу, складається з вартості необхідного (v) та додаткового (m) продукту. Знов створена вартість складає чисту продукцію, що поділяється на фонд заробітної плати та прибуток. Витрати у виробничому процесі праці і засобів виробництва для виготовлення продукції чи виконання робіт називаються витратами виробництва.

В економічній літературі витрати трактуються по-різному. Слід зазначити, що визначення витрат, хоч і відрізняються одне від одного, мають спільну основу (базу), суть якої зводиться до використання ресурсів: трудових, матеріальних, фінансових. З 1.01.2000 р. в Україні діє стандарт (положення) бухгалтерського обліку, згідно з яким **витратами звітного періоду** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати **визнаються витратами** певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив

забезпечує одержання економічних вигод впродовж кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

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

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, які наведені у пункті б (визначення витрат звітного періоду) цього Положення (стандарту);
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

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

2.2. Класифікація витрат

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

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

З метою більш детального пізнання досліджуваних об'єктів, основним з яких є затрати, використовується метод класифікації. Класифікація затрат — це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. При цьому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів.

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

Класифікація витрат на виробництво, як об'єкт пізнання, детально досліджена як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі. У даний час нараховується близько двох десятків групувань затрат за різними класифікаційними ознаками. Узагальнення цих затрат подано у табл. 4

Класифікація витрат на виробництво

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

Охарактеризуємо дещо детальніше деякі з цих затрат. **Загальні витрати** — це витрати на весь обсяг продукції за певний період. Їх сума залежить від тривалості періоду і кількості виготовленої продукції. **Витрати на одиницю продукції** обчислюються як середні за певний період, якщо продукція виготовляється постійно або серіями. В одиничному виробництві витрати на виріб формуються як індивідуальні. **Елементні (одноеlementні) витрати** однорідні за складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші витрати. **Комплексні витрати** різнорідні за складом, охоплюють декілька елементів витрат. Їх групують за економічним призначенням при калькулюванні та організації внутрішнього економічного управління. Наприклад, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські (адміністративні) витрати, втрати від браку тощо. **Прямі витрати** безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції і можуть бути віднесені на її одиницю прямо. Якщо виготовляється один різновид продукції, усі витрати — прямі. До прямих витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. До складу *прямих матеріальних витрат* відносять сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат. У деяких випадках певні види матеріалів, які є частиною виготовленої продукції, не включають до складу прямих витрат. Прикладом таких матеріалів є цвяхи у виробництві меблів, нитки у пошитті одягу тощо. Такі матеріали розглядають як допоміжні (непрямі) і, виходячи з принципу економічної доцільності, включають до складу виробничих накладних витрат. До складу *прямих витрат на оплату праці* включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і заробітну плату робітників, що не може бути прямо віднесена на продукцію (оплата часу простою, додаткові виплати тощо), включають до складу виробничих накладних витрат.

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

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

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

у загальній сумі підвищує точність обчислення собівартості одиниці продукції, зміцнює економічні основи управління. **Поточні, тобто постійні, звичайні витрати** - це витрати, у яких періодичність менша, ніж місяць. **Одноразові, тобто однократні,** - це витрати, що змінюються періодично (періодичність більша, ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу. За місцем виникнення витрати на виробництво поділяються за цехами, дільницями, бригадами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами виробництв. Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне, другорядне (підсобне) та обслуговуючі виробництва і господарства.

До основного виробництва належать цехи, дільниці, бригади, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції чи виконанні робіт. Допоміжні виробництва призначені для обслуговування підрозділів основного виробництва: виконання робіт по ремонту основних засобів забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування і техніки, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До них належать ремонтні цехи, експериментальні, транспортні та інші підрозділи. Другорядні (підсобні) виробництва покликані підсобляти основне виробництво різними матеріальними ресурсами та послугами. До них належать колірні майстерні, енергосилові господарства, кар'єри, котельні тощо. Витрати основного виробництва, допоміжних і другорядних (підсобних) виробництв, продукція чи послуги яких у подальшому використовуються при виготовленні продукції або виконанні робіт, є виробничими витратами основної діяльності підприємств та організацій, які включаються у собівартість продукції (робіт). Обслуговуючі виробництва і господарства, на відміну від усіх вищеперелічених, не беруть участі у виробничому процесі, а надають послуги працівникам підприємства і членам їх сімей. Найбільш поширеними серед них є дитячі дошкільні заклади, спортивні споруди (тенісні корти, плавальні басейни, волейбольні майданчики тощо), заклади культури, будинки відпочинку, оздоровчі табори. Для кожного з вищеперелічених видів виробництв властиві свої витрати, які різняться одні від інших своїм змістом, структурою тощо.

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

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

Змінні витрати залежать від обсягу виробництва і змінюються у зв'язку з його коливаннями, тому не завжди між затратами і обсягом виробництва простежується чітка функціональна залежність. Для того щоб виділити постійні і змінні затрати, необхідно визначити:

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

Змінні витрати поділяють на пропорційні, прогресуючі, дигресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні і гнучкі. *Пропорційні витрати* знаходяться у прямій пропорційності від обсягу виробництва. Найбільш характерними прикладами пропорційних затрат можуть бути основна заробітна плата, вар- тість комплектуючих виробів і, в більшості випадків, витрачання сировини і основних матеріалів. *Прогресуючі витрати* ростуть швидше, ніж обсяг виробництва (оплата праці при відрядно-прогресивній системі, а інколи це втрати від браку, який виникає через прагнення будь-що збільшити випуск продукції, навіть погіршуючи якість). *Дигресивні витрати* зростають повільніше, ніж обсяг виробництва. Прикладом їх є витрати на технологічну енергію і паливо, на поточний ремонт виробничого устаткування. *Регресивні витрати* знижуються при зростанні обсягу виробництва, наприклад, постійні витрати на одиницю продукції. Чим більше випущено продукції, тим менші витрати на одиницю продукції. *Стрибкоподібні витрати* характерні для випадків, коли в сторону підвищення чи зниження переглядаються відпускні ціни на сировину і матеріали, комплектуючі вироби.

Реманентні витрати називаються так тому, що, швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, вони набагато повільніше знижуються при його скороченні. *Гнучкі витрати* «поводяться» по-різному при різних обсягах виробництва, в окремих випадках виступаючи в якості пропорційних, прогресуючих чи ж дигресивних. **Змішані** — це затрати, які змінюються при зміні обсягу виробництва, але на відміну від змінних затрат не в прямій пропорції (тобто містять в собі постійну та змінну складові). Прикладом такого роду витрат можуть бути затрати на електроенергію.

Одні і ті ж затрати можуть розглядатися по-різному: постійні стосовно всього обсягу виробництва витрати стають регресивними щодо одиниці продукції. Змінні стосовно всієї продукції стають постійними, якщо беруться в розрахунку на один виріб. Поділ витрат на постійні і змінні дозволяє аналізувати залежність витрат і прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів проектних і планових рішень. З метою планування і контролю затрати можна розділити на три групи залежно від ступеня урегульованості, зокрема на повністю, частково і слабо регульовані. Єдину методику класифікації затрат за даною ознакою розробити неможливо. Існує лише загальний підхід. Ступінь урегульованості затрат залежить від специфіки конкретного підприємства і працюючих на ньому людей, а тому завжди носить суб'єктивний характер. Він буде різним залежно від умов:

- тривалості періоду часу (в довгостроковому періоді з'являється можливість впливати на ці затрати, а в короткостроковому періоді ці витрати будуть слабо регульованими);
- повноважень особи, яка приймає рішення (певні види затрат на рівні

начальника цеху чи іншого виробничого підрозділу можуть виявитися регульованими, а на рівні керівника підприємства — ні). Тому класифікація затрат за ступенем урегульованості на підприємствах використовується в поєднанні із поділом на центри відповідальності.

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

Можливі й інші групування залежно від потреб конкретного підприємства, наприклад, за економічними видами діяльності підприємства тощо. Класифікація витрат за статтями калькуляції та економічними елементами має надзвичайно велике значення для діяльності підприємств і організацій. Під **елементами затрат** розуміють перелік однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами. **Статті калькуляції** показують, як формуються ці витрати для визначення собівартості продукції. Одні витрати показують за їх видами (елементами), інші — за комплексними статтями і включають кілька елементів. При цьому один елемент витрат можна формувати за кількома статтями калькуляції.

Класифікація затрат на виробництво за економічними елементами дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво продукції і якої вартості. За економічними елементами складається кошторис затрат на виробництво, тобто перелік усіх затрат у грошовому виразі. Питома вага того чи іншого елемента затрат в їх загальній сумі характеризує якісні зміни затрат на виробництво, що відбулися за відповідний період.

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

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

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

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

Витрати, що об'єднуються в комплексні статті, у більшості випадків

не можуть бути віднесені безпосередньо на конкретні види продукції, що й приводить до неточності визначення собівартості продукції. Необхідність групування за калькуляційними статтями затрат визначається тим, що деякі статті затрат на виробництво є спеціальними об'єктами планування. Групування за калькуляційними статтями витрат дає змогу визначити їх роль у формуванні собівартості. Дані цього групування використовуються для розробки заходів щодо максимального скорочення питомої ваги витрат в собівартості продукції. Планування і облік собівартості продукції за калькуляційними статтями витрат здійснюється для визначення планової і фактичної собівартості окремих видів товарної продукції промислових підприємств, обсягів будівельно-монтажних робіт підрядних будівельно-монтажних організацій. Для прикладу наведемо групування витрат за статтями у промисловості та будівництві, які рекомендуються відповідними методичними рекомендаціями з формування собівартості:

У промисловості:

- Сировина та матеріали.
- Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
- Паливо й енергія на технологічні цілі.
- Зворотні відходи (вираховуються).
- Основна заробітна плата.
- Додаткова заробітна плата.
- Відрахування на соціальне страхування.
- Витрати на підготовку і освоєння виробництва.
- Відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв та інші спеціальні витрати.
- Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
- Загальновиробничі витрати.
- Загальногосподарські витрати.
- Втрати від браку.
- Інші виробничі витрати.
- Попутна продукція (вираховується).
- Позавиробничі (комерційні) витрати.

У будівництві:

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

Як ми бачимо, на відміну від класифікації витрат за всіма іншими ознаками (без класифікації за статтями), де вона є однаковою для всіх галузей народногосподарського комплексу, класифікація витрат за статтями калькуляції різна в різних галузях цього комплексу. Зокрема, в промисловості цих груп витрат більше, ніж в будівництві у 2,5 рази. Класифікація витрат за

статтями складніша, ніж за елементами. Багато статей носить комплексний характер. Комплексними статтями витрат є витрати на підготовку і освоєння виробництва, на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, втрати від браку, загальногосподарські та інші виробничі витрати. Вищенаведене групування витрат за калькуляційними статтями у промисловості характерне для калькулювання повної собівартості продукції (робіт, послуг). Номенклатура ж витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за статтями калькуляції не містить в собі витрат періоду і у зв'язку з цим є дещо вкороченою. Так, типова номенклатура статей калькуляції виробничої собівартості у промисловості налічує такі статті:

Сировина та матеріали.

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

Паливо й енергія на технологічні цілі.

Зворотні відходи (вираховуються). Основна заробітна плата. Додаткова заробітна плата. Відрахування на соціальні заходи.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.

Загальновиробничі витрати.

Втрати від браку.

Інші виробничі витрати.

Попутна продукція (вираховується).

До наведеної вище типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції. Зокрема, для хімічної, металургійної галузей промисловості даний перелік статей калькуляції доповнюється статтями «Попутний видобуток», «Напівфабрикати власного виробництва»; для нафтохімічної, деревообробної галузей промисловості із наведеного вище переліку статей калькуляції не використовується стаття «Попутна продукція». Слід зазначити, що існуюча класифікація затрат за калькуляційними статтями має певні недоліки. Так, дана класифікація не забезпечує чіткого розмежування відображення прямих затрат від непрямих, основних затрат від накладних, умовно-постійних від умовно-змінних. В умовах ринку змінюється не лише абсолютна величина, але й роль окремих складників собівартості продукції, у зв'язку з чим повинна змінюватись і номенклатура статей калькуляції. На жаль, на практиці справа складається інакше. Існуюча класифікація затрат, яка використовується у вітчизняному обліку, підпорядковується одній меті — забезпеченню достовірності обчислення собівартості продукції, що не відповідає процесу прийняття управлінських рішень. Класифікація затрат за статтями калькуляції також не враховує в належній мірі призначення і функціональної ролі окремих видів затрат, не передбачає їх узагальнення за факторами, що безпосередньо визначають виробничий процес. Натомість пропонується групування затрат за факторами виробництва: на організацію, обслуговування і управління, яке вважається найбільш вдалим і практично здійсненним. Таке групування затрат,

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

Крім того, групування затрат необхідно будувати так, щоб воно відображало не лише розміри певних видів витрат але, перш за все, охоплювало вартісний обсяг споживання конкретних видів ресурсів за факторами, що визначають виробничий процес, організацію виробництва і управління». Існуюча і використовувана в практиці роботи вітчизняних підприємств і організацій класифікація витрат не повністю відповідає вимогам ринкової економіки. Зокрема, відсутній поділ витрат стосовно прийняття управлінських рішень, що є надзвичайно актуальним в сучасних умовах господарювання. Коротко охарактеризуємо витрати, про які не зазначалося вище. **Вичерпані (спожиті) витрати** — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. У свою чергу не вичерпані (не спожиті) витрати — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходів або іншої вигоди в майбутніх періодах. **Невичерпні витрати** відображаються в активі балансу, а вичерпні — у звіті про фінансові результати. На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпні витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів, Тому для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів) та витрати періоду. **Витрати на продукцію** — це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом, продажем або з придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до них належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції, що формують її історичну собівартість. До таких витрат належать: сировина і матеріали, заробітна плата виробничих робітників з відрахуваннями від неї, амортизація устаткування тощо. На торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації. **Витрати періоду** — це витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, до таких витрат відносять витрати на здійснення усіх інших функцій (управління, маркетинг, розробки тощо) вартісного ланцюжка. На торговельних підприємствах витратами періоду є витрати обігу. На підприємствах виробничої сфери витрати, які відносяться на собівартість продукції, називають виробничими витратами, а витрати періоду — витратами діяльності.

Виробничі витрати, пов'язані з безпосереднім перетворенням сировини і матеріалів на готову продукцію за допомогою праці виробничих робітників з використанням виробничого устаткування, називають основними. Основні витрати — це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. **Виробничі накладні витрати** — це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до

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

Виробничі накладні (загальновиробничі) витрати розподіляються між виробами пропорційно до вибраної бази. Для прийняття управлінських рішень вкрай необхідно розрізняти релевантні та нерелевантні витрати. **Релевантні** — це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень. **Нерелевантні** — це витрати, що не залежать від прийняття рішень. Наприклад, розглядається питання — придбати новий верстат чи взяти його в оренду. У цьому випадку вартість верстата та орендна плата є релевантними витратами, на відміну від вартості витрачених на його обслуговування мастильних матеріалів, витрат на заробітну плату обслуговуючого персоналу, які є нерелевантними витратами, оскільки вони матимуть місце в обох випадках. Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають **диференційними витратами**. У нашому прикладі диференційні витрати — це різниця між вартістю верстата і сумою орендної плати за період його експлуатації. Релевантними (значними, суттєвими) можна вважати тільки такі майбутні затрати, які зміняться в результаті прийнятого рішення. При визначенні релевантних затрат слід враховувати безповоротні і тимчасові затрати. Безповоротні затрати, тобто затрати минулих періодів, які виникли в результаті раніше прийнятого рішення, не є суттєвими для прийняття управлінських рішень. **Тимчасові затрати (альтернативні затрати, втрачена вигода)** — затрати, які враховуються при прийнятті рішень, але в майбутньому їх бути не може. Вони виникають у випадку обмеження ресурсів і є релевантними для прийняття рішень. Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати (втрати). **Дійсні (реальні) витрати** — це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Вони відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення. **Можливі витрати (втрати)** — це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Поділ витрат на постійні та змінні має досить суттєве значення для управління витратами. У зв'язку з цим досить важливо на практиці підійти до розмежування їх на вказані групи. Проте процес цей не є простим, як здається на перший погляд. Складність полягає у тому, що переважна більшість витрат є умовно-постійними та умовно-змінними або напівпостійними та напівзмінними. Будь-які витрати відносяться до **змінних витрат**, якщо їх величина залежить від обсягу виробництва. У випадку відсутності такої залежності витрати носять назву постійних. **Постійні витрати** поділяються на обов'язкові і дискреційні. *Обов'язкові витрати* — це витрати номінальної потужності або, іншими словами, це заплановані накладні витрати, які могли б бути понесені підприємством чи організацією при нульовому обсязі ділових операцій. Сюди відносяться усі витрати, які необхідно здійснити, щоб бути у «готовності до роботи». *Дискреційні витрати* виникають протягом визначеного періоду часу (тобто це періодичні витрати) в результаті

конкретного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом організації. Вони не пов'язані з обсягами виробництва або збуту. Рівень таких витрат встановлюється рішенням організації; таким же рішенням вони можуть бути збільшені, скорочені або усунуті. Типовими прикладами дискреційних витрат є витрати на дослідження і розробки, вартість рекламних засобів і витрати на програми підвищення кваліфікації персоналу. **Маржинальні (граничні) витрати** — це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції. Характерною особливістю їх є те, що вони знижуються в розрахунку на одиницю продукції зі збільшенням обсягів виробництва. **Середні витрати** характеризують собою середній розмір витрат на виготовлення одиниці продукції, виконаної роботи чи наданої послуги. Залежно від ситуації менеджера можуть цікавити як маржинальні, так і середні витрати. Стосовно оцінки поведінки витрат, крім маржинальних і середніх витрат, можна виділити ще й так звані **інкрементні витрати**. До них слід віднести витрати на додатковий обсяг продукції (робіт) після рівня, коли вони починають поводити себе як напівзмінні. Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати. **Контрольовані витрати** — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив. **Неконтрольовані витрати** — це витрати, які менеджер не може контролювати чи впливати на них. Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні й ті самі витрати можуть бути контрольованими з боку керівника цеху підприємства та неконтрольованими для керівника цеху іншого підприємства. Прикладом традиційно контрольованих витрат з позиції начальника цеху є основні матеріальні витрати і основна заробітна плата виробничих робітників, а неконтрольованих — амортизація виробничого устаткування. Класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані лежить в основі системи обліку за центрами відповідальності. У більш деталізованому вигляді виробничі витрати та витрати діяльності наведені у табл. 5.

Витрати підприємства

Виробничі витрати або виробнича собівартість			
прямі матеріали	пряма зарплата	загальновиробничі витрати	інші прямі витрати
Витрати періоду			
<i>Адміністративні витрати</i>	<i>Витрати на збут</i>	<i>Інші операційні витрати</i>	
<p>Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);</p> <p>— витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємства та іншого загальногосподарського персоналу;</p> <p>— витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);</p> <p>— винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);</p> <p>— витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонний, телекс, факс тощо);</p> <p>— амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;</p> <p>— витрати на врегулювання спорів у судових органах;</p> <p>— податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі);</p> <p>— плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;</p> <p>— інші витрати загальногосподарського призначення.</p>	<p>— витрати пакувальних матеріалів для упаковки готової продукції;</p> <p>— витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);</p> <p>— витрати на передпродажну підготовку товарів;</p> <p>— витрати на відрядження робітників, зайнятих збутом;</p> <p>— витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);</p> <p>— витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням відповідно до умов договору поставки;</p> <p>— витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування;</p> <p>— інші витрати, пов'язані зі збутом.</p>	<p>— витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;</p> <p>— собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;</p> <p>— собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;</p> <p>— сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;</p> <p>— втрати від знецінювання запасів;</p> <p>— нестачі і втрати від псування цінностей;</p> <p>— визнані штрафи, пені, неустойки; —інші витрати операційної діяльності.</p>	

2.3. Собівартість продукції та її види

Показнику собівартості продукції належить одне з провідних місць в економічному механізмі господарювання. Від рівня собівартості залежить прибуток, рівень цін, рентабельність та інші показники. Собівартість продукції (робіт, послуг) є одним із найважливіших показників роботи кожного підприємства чи організації, так як вона характеризує всі сторони його (її) діяльності. В собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції, тому вона показує наскільки ефективно на підприємстві використовуються всі види ресурсів. Крім того, собівартість продукції характеризує результати виробничої, господарської і комерційної діяльності підприємства. **Собівартість продукції (робіт, послуг)** — це виражені у грошовій формі витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва та реалізацією продукції (виконання робіт, надання послуг).

Собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства складається з витрат природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат. Собівартість — один з найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки він:

- комплексно характеризує рівень витрат усіх наявних ресурсів підприємства, а відтак, і рівень техніки, технології та організації виробництва;
- є базою для оцінки економічної ефективності виробництва;
- є базою для встановлення цін на продукцію (роботи, послуги);
- є базою для визначення прибутку підприємства.

Собівартість продукції є якісним показником, в якому концентровано відображаються результати господарської діяльності організації, її досягнення і резерви. Чим нижча собівартість продукції, тим більшою є економія праці, краще використовуються основні фонди, матеріали, паливо, тим дешевше виробництво продукції обходиться як підприємству, так і суспільству в цілому. Витрати, які відносяться на собівартість продукції, визначаються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг). До собівартості продукції, зокрема, включаються витрати праці, засобів і предметів праці на виробництво продукції на підприємстві. До них відносяться:

- витрати на підготовку і освоєння виробництва;
- витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), зумовлені технологією і організацією виробництва, включаючи витрати на контроль виробничих процесів і якості продукції, що випускається.
- витрати, пов'язані з раціоналізацією й винахідництвом;
- витрати по обслуговуванню виробничого процесу, забезпеченню нормальних умов праці й техніки безпеки;
- витрати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою та перепідготовкою кадрів;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати по управлінню виробництвом тощо.

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються також втрати від браку, від простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестачі матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного убутку. Залежно від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяються такі її види:

- **технологічна** – включає лише прямі витрати, пов'язані з підготовкою та виготовленням продукції;
- **виробнича** – включає прямі витрати і загальновиробничі витрати; вона характеризує витрати самостійного виробничого підрозділу (цеху) на виготовлення продукції;
- **маржинальна (обмежена)** – це виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, які припадають на одиницю продукції;
- **фабрично-заводська** – собівартість, до складу якої включаються, крім безпосередніх затрат на її виготовлення, ще й адміністративні та інші операційні витрати;
- **повна** – виробнича собівартість, яка збільшена на суму адміністративних, комерційних і збутових витрат. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції;
- **індивідуальна** – характеризує витрати конкретного підприємства, які пов'язані з випуском продукції;
- **середньогалузева** – характеризує середні по галузі витрати на виробництво даного виробу і розраховується за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

Принцип **історичної собівартості**, що покладений в основу бухгалтерського обліку, передбачає пріоритетну оцінку активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і споживання. Згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку до історичної (фактичної) собівартості повинні включатися лише виробничі витрати: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати. Показник повної собівартості використовується не для оцінки активів, а для цілей довгострокового планування та для визначення ціни на продукцію. За ознакою часу собівартість поділяється на планову (нормативну) і фактичну. Для розрахунку **планової (нормативної) собівартості** включаються максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені планом на минулий період. **Фактична собівартість** характеризує розмір дійсно затрачених засобів на випущену продукцію, виконані роботи чи надані послуги.

2.4. Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності

Для контролінгу надзвичайно важливого значення в сьогоденні умовах господарювання набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству чи організації, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування затрат. Як відомо, інформація про витрати формується за допомогою бухгалтерського обліку. Бухгалтерському апарату затрати на виробництво найкраще контролювати у процесі виробничого споживання

ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування. У зв'язку з цим з'явилися такі об'єкти формування і обліку затрат, як місця виникнення затрат, центри затрат і центри відповідальності. **Місцем виникнення затрат** називається місце, де вони фактично утворились. До місць виникнення затрат відносять структурні підрозділи (цехи, бригади, відділи, дільниці), які являють собою об'єкти нормування, планування і обліку затрат виробництва з метою контролю і управління витратами виробничих ресурсів. Місця виникнення затрат є об'єктами аналітичного обліку затрат на виробництво за елементами затрат і статтями калькуляції. Щодо процесу виробництва місця виникнення затрат можна класифікувати на виробничі і обслуговуючі. До виробничих належать цехи, дільниці, бригади, а до обслуговуючих — відділи і служби управління, склади і лабораторії тощо. Облік затрат за місцями виникнення ввели у 20-х роках ХХ ст. з метою підвищення точності калькулювання. Вихідним спонукальним моментом групування затрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного групування за видами продукції. Цех чи інший підрозділ чітко виділявся як місце виникнення затрат, що полегшувало їх локалізацію і дозволяло наблизити непрямі затрати, які підлягали розподілу до виготовленої в даному місці продукції. Поступово до мети обліку затрат за місцями виникнення, крім забезпечення достовірного калькулювання, приєднався також і контроль за обґрунтованістю і раціональністю витрачання ресурсів, тобто контроль затрат у місцях їх виникнення. З часом облік затрат за місцями виникнення все більше відособлювався від калькулювання, чому сприяла тенденція до укрупнення структурних підрозділів. Слід зазначити, що проблеми групування затрат за місцями їх виникнення ще належним чином не досліджені. На виробничих підприємствах місце виникнення затрат — це сфера відповідальності, яка пов'язана з певними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговуванням виробництва і його управлінням. Отже, в першу чергу, до них слід віднести окремі види виробництв (основні, допоміжні, підсобні, обслуговуючі) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні. При більшій деталізації це може стосуватися діяльності бригад, окремих служб, бюро, лабораторій — за необхідності і можливістю виділення затрат, пов'язаних з обсягом виконуваних ними робіт або безпосередньо залежних від їх діяльності. Ступінь деталізації витрат за місцями їх виникнення для кожного підприємства індивідуальна. Групування затрат виробництва в розрізі виробничих підрозділів дозволяє усунути безконтрольність затрат і закріпити відповідальність за їх величину за конкретними виконавцями і керівниками. Обліку за місцями виникнення затрат надається особливо важливе значення, так як впливати на собівартість і рівень економічності виробництва можливо лише на даному етапі. На етапі калькулювання можна лише більш-менш приблизно розподілити витрати виробництва між виробами, абсолютно не впливаючи на загальний рівень та характер цих витрат. За своєю природою кожне робоче місце — це центр затрат. Проте в обліку до такої деталізації, як правило, не вдаються. **Центри затрат** — це первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, що характеризуються одноманітністю функцій і виробничих операцій, приблизним рівнем технічної оснащеності та організації,

направленістю (спрямуванням) затрат. Їх виділяють в якості об'єкта планування і обліку затрат з метою деталізації затрат, посилення контролю і підвищення точності калькулювання. Центр затрат може спадатися з організаційною одиницею (цехом, відділенням, дільницею) або бути підрозділом, що входить до складу цієї одиниці. Основою виділення центрів затрат є спілність устаткування, що використовується, виконуваних операцій чи функцій. Групування витрат за центрами затрат пов'язане з додатковими обліково-вирахувальними роботами. Тому доцільність їх введення необхідно оцінити з точки зору корисності додаткової інформації щодо затрат виробництва. Центри затрат, як і місця виникнення затрат, класифікують за відношенням до процесу виробництва на виробничі, обслуговуючі і умовні. До виробничих належать виробництва (виробничі комплекси), цехи, дільниці, бригади. До обслуговуючих належать відділи (служби) управління та обслуговування виробництва. До умовних належать статті собівартості, субстатті по комплексних витратах, економічні елементи. Ступінь деталізації центрів затрат залежить від трудомісткості обліку і можливої ефективності використання отриманої інформації. Номенклатура центрів затрат повинна передбачати єдину систему їх кодування, що дає можливість сортування і групування даних про затрати по будь-яких закодованих ознаках у різних комбінаціях. Групування затрат за центрами, по суті, являє складову частину системи калькулювання і його краще здійснювати у єдності з калькуляційним обліком. Центри затрат відрізняються від місць виникнення затрат тим, що являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями всередині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділі, а головне — забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання. Особливо посилюється необхідність виділення центрів затрат в умовах росту автоматизації виробництва, коли при калькулюванні виникає необхідність підвищення точності віднесення витрат з утримання і експлуатації виробничого устаткування і загальновиробничих витрат на калькуляційні об'єкти. Зростає потреба у групуванні їх за групами устаткування, окремими комплексами, тобто центрами затрат. У широкому розумінні слова центри витрат являють собою сфери відповідальності за окремі стадії кругообігу засобів на підприємстві. Центри витрат виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва. В економічній літературі є така думка, що центри витрат поділяються на дві групи — первинні та акумулюючі. До *первинних центрів витрат* відносять бригади, дільниці, відділи апарату управління тощо, а до *акумулюючих* — центри за сферами кругообігу коштів — постачальницько-заготівельна, виробнича, організаційна, фінансово-збутова, непродуктивна діяльність. Розрізняють центри регульованих затрат і частково регульованих затрат. Для прикладу *центром регульованих затрат* можуть бути цехи основного виробництва у промисловості, виконробські дільниці у будівництві. До *центрів частково регульованих затрат* можна віднести адміністративно-управлінський апарат підприємства чи організації, бюро економічного аналізу,

конструкторське бюро тощо. Кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, технології виробництва, організації праці, структури управління, рівня техніки тощо. Виділення центрів витрат і збір інформації залежить від прагматичних цілей і визначається потребами апарату управління. З розвитком виробничих відносин, теорії управління виробництвом і управління витратами, зокрема, з'явилося поняття «центр відповідальності». Одні автори ототожнюють ці поняття, а інші вказують на те, що це різні поняття. Дійсно, центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому в одному центрі витрат може бути один центр відповідальності (начальник цеху) або декілька центрів, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, налагодження устаткування, головний енергетик — за використання усіх видів енергії, майстри — за використання матеріалів тощо). Разом з тим бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає декілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості по всіх дільницях, які входять у склад цеху. У сучасному трактуванні **центр відповідальності** — це підрозділ підприємства, який очолює керівник (менеджер), що володіє делегованими повноваженнями і відповідає за результати роботи цього підрозділу, тобто це місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів. Слід мати на увазі, що місця виникнення і центри затрат можуть повністю спадатися (цех, дільниця, бригада), але в цей же час цех, що складається з декількох дільниць, будучи центром відповідальності, охоплює декілька місць виникнення затрат. Функціональні відділи і служби управління відповідають за рівень затрат, які виникають не лише в цих підрозділах. Їх відповідальність поширюється на багато ланок виробництва. Обсяг споживання виробничих ресурсів у місцях виникнення затрат залежить не лише від зусиль виробничих колективів куди більше він зумовлений роботою технічних і постачальницьких служб підприємства. У зв'язку з цим зона їх відповідальності значно ширша місць виникнення затрат — відповідних відділів як структурних підрозділів. Такий центр відповідальності вбирає в себе декілька виробничих місць виникнення затрат. Центри відповідальності стосовно процесу виробництва поділяють на основні і функціональні, а за відношенням до внутрішньогосподарського механізму — на госпрозрахункові і аналітичні.

Основні центри відповідальності забезпечують контроль затрат у місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за затрати цехів, що входять до нього, цех — за затрати дільниць, які належать йому, дільниця — за затрати бригад. *Функціональні центри* поширюють контроль затрат на багато місць їх виникнення, якщо затрати у них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести: відділ головного механіка, який відповідає за затрати на ремонтні роботи і модернізацію виробничого устаткування у всіх виробничих підрозділах; відділ головного енергетика, який відповідає за затрати на тепло і електроенергію,

воду, стиснуте повітря по підприємству в цілому та інші функціональні відділи, зв'язані з витрачанням виробничих ресурсів. *Госпрозрахункові центри відповідальності*, як правило, спадаються з місцями виникнення затрат, їм належить контроль у момент виникнення витрат. *Аналітичні центри відповідальності* не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони створюють системи контролю за окремими витратами. Головна суть створення центрів відповідальності — більш чітка організація контролю і регулювання затрат як функції управління, забезпечення чіткої персоніфікованої відповідальності за рівень окремих витрат на підприємстві. Суть цього процесу полягає у зіставленні досягнутих результатів із запланованими (або з нормами), аналізі причин відхилень, встановленні відповідальних за ці відхилення та прийнятті необхідних коригуючих заходів. Дуже важливо з метою забезпечення урегульованості рівня затрат планувати і обліковувати по центру лише ті затрати, на які може мати значний вплив керівник цього центру відповідальності. Часто відповідальність за певну статтю витрат може бути поділена. Наприклад, вартість матеріалів може змінюватися не лише залежно від кількості використаних матеріалів (відповідальність несе начальник виробничого цеху), але й за рахунок зміни ціни (відповідальність працівників відділу матеріально-технічного постачання). У зв'язку з цим при виявленні відхилень затрат від запланованих необхідно персоніфікувати відповідальність за ці відхилення, так як особа, яка не володіє повноваженнями контролю витрат, не може нести відповідальності за їх рівень.

Розрізняють два види центрів відповідальності, а саме:

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

Основними центрами відповідальності можуть бути: працівник, бригадир (майстер), начальник цеху (дільниці), начальник (завідувач) служби, головний механік, головний інженер та ін., адміністрація підприємства в цілому. Разом з тим розрізняють такі принципи виділення центрів відповідальності на підприємстві:

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

За функціональним принципом виділяють такі центри відповідальності:

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

Обслуговуючі центри відповідальності надають послуги іншим центрам всередині підприємства (їдальня, електропідстанція, паросилове господарство). *Матеріальні центри відповідальності* служать для заготівлі і забезпечення підприємства чи організації матеріальними ресурсами (відділ матеріально-технічного постачання). *Виробничі центри відповідальності* —

підрозділи основного, допоміжного і підсобного виробництва. *Управлінські центри відповідальності* — заводоуправління, бухгалтерія, відділ кадрів. *Збутові центри відповідальності* — займаються реалізацією продукції (відділ маркетингу, збуту). За територіальним принципом існує два варіанти поділу на центри відповідальності:

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

2. Один функціональний напрямок діяльності поділяють на декілька центрів відповідальності (наприклад, підприємство має декілька складів, розміщених в різних частинах міста). Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації. При цьому необхідно враховувати такі вимоги:

- у кожному центрі затрат повинні бути показники для вимірювання обсягу діяльності, база розподілу затрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний;
- ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу;
- на центри затрат бажано відносити тільки прямі затрати;
- оскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників існуючих підрозділів (центрів), необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Формування витрат за центрами витрат і сферами відповідальності до цього часу ще не знайшло належного застосування на підприємствах України, хоча його необхідність диктується тією обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження з метою обмеження витрат на виробництво, що призведе до мінімізації ціни продажу. Поділ підприємства на центри відповідальності і класифікація затрат є фундаментом всієї системи контролінгу. Організація обліку, планування і контролю за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності показує, що для оцінки результатів діяльності кожного підрозділу необхідно визначити величину прибутку, отриману кожним конкретним центром відповідальності. Це вкрай важливо при внутрішньогосподарських госпрозрахункових відносинах. Внаслідок цього у практичній діяльності сучасних підприємств і організацій виділяють ще й центри прибутку, центри рентабельності, центри виторгу, центри інвестицій тощо. **Центр прибутку** — це підрозділ, керівник якого відповідає як за затрати, так і за прибутки. Наприклад, підприємство в складі великого об'єднання, яке може складатись із декількох центрів затрат. **Центр рентабельності** — різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати — грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток — різниця між доходом та витратами. Формування центрів рентабельності не завжди ефективне. Якщо випускається однорідна продукція (вугілля, цемент та ін.), яка змінюється в натуральних показниках, то немає необхідності визначати обсяг виробництва у вартісних показниках. Досить визначити власні витрати кожного підрозділу і порівняти їх на тонну продукції, випущеної

підприємством. Недоцільно формувати центри рентабельності, коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам без вказаної ціни послуг (наприклад, послуги відділу внутрішнього аудиту), а також у випадках при встановленні трансфертних цін, коли виникають суперечки між управлінцями різних центрів. Трансфертні ціни можуть викликати цікавість менеджерів центрів відповідальності до отримання короткострокових результатів, наносячи шкоду підприємству в цілому при вирішенні довгострокових перспектив розвитку. Основними передумовами формування та організації обліку за центрами витрат, відповідальності та рентабельності є чіткий розподіл витрат на залежні від функцій того чи іншого центру. **Центр інвестицій** — це підрозділ, керівник якого відповідає постійні та змінні, прямі витрати, від величини яких найбільше залежить прибутковість кожного виробу; калькуляція собівартості з повним розподілом витрат на рівні підприємства; виділення в обліку трьох елементів витрат — матеріальних, трудових і накладних; планування прибутку та контроль за витратами. **Центр виторгу** — це підрозділ, керівник якого відповідає за виручку, але не за затрати, наприклад, відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість продукції, а лише за витрати, пов'язані зі збутом продукції, за капіталовкладення, доходи і затрати. Наприклад, новий побудований виробничий об'єкт підприємства в складі об'єднання.

Контрольні питання

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

ТЕМА 3. БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГА

3.1. Поняття і види бюджетів.

Як уже зазначалося, основна мета функціонування оперативного контролінгу полягає в систематичному зборі необхідної інформації, її обробці й підготовці для керівника.

Методичне забезпечення оперативного контролінгу в керуванні підприємством поряд з ціноутворенням, моделюванням здійснюється за допомогою бюджетування.



Рис. 5. Інструментарій оперативного контролінгу

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій фірми й оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Які достоїнства цього процесу? Розробка бюджетів дозволяє:

- забезпечити періодичне планування операцій підприємства, передбачати майбутні проблеми і визначити кращий шлях для досягнення стратегічної мети;
- уникнути анархії, погодити дії й інтереси різних відділів, служб і працівників підприємства;
- менеджерам кількісно обґрунтувати свої плани й усвідомити витрати, пов'язані з їхнім виконанням;
- менеджерам краще оцінити свої дії і знайти загальну мову при оцінці запропонованих проектів;
- оцінити діяльність менеджерів;
- здійснити мотивацію працівників підприємства до досягнення поставленої мети за умови, що вони брали участь у розробці бюджетів і зацікавлені в досягненні встановлених показників.

Види бюджетів і сфера їхнього застосування наведені в табл. 6

Таблиця 6

Види бюджетів і сфера їхнього застосування

<i>Сфера діяльності</i>	<i>Види бюджетів</i>	<i>Характер інформації</i>
1	2	3
1. Операційний бюджет • Виробництво	Бюджет виробництва	Визначає необхідний запас готової і незавершеної продукції для забезпечення безперебійної роботи підприємства
• Діяльність структурних підрозділів	Бюджет перехідних запасів	
• Реалізація	Бюджет реалізації	Визначає прогноз збуту по видах продукції в натуральному вираженні
• Закупівельна діяльність	Бюджет потреб у матеріалах	Визначає кількість матеріалів, необхідних для виробництва, а також кількість матеріалів, яку необхідно закупити
• Виробництво	Бюджет витрат на оплату праці	Визначає планові витрати на оплату праці

1	2	3
<ul style="list-style-type: none"> Діяльність структурних підрозділів 	Бюджет загальновиробничих витрат Бюджет собівартості продукції	Визначає планові витрати цеху на утримання і експлуатацію устаткування Визначає витрати на матеріали, зарплату, організацію і підготовку ділянок і цехів з урахуванням зміни запасів НЗП
<ul style="list-style-type: none"> Реалізація 	Бюджет комерційних витрат	Визначає витрати на реалізацію продукції, рекламу, дослідження ринку і т.п.
<ul style="list-style-type: none"> Виробництво 	Бюджет загальногосподарських витрат	Визначає суми витрат загальногосподарського характеру
<ul style="list-style-type: none"> Уся фінансово-господарська діяльність підприємства 	Бюджет прибутків і збитків	Акумулює інформацію всіх перерахованих вище бюджетів і визначає передбачуваний прибуток
2. Фінансові плани <ul style="list-style-type: none"> керування грошовими потоками 	План грошових потоків Прогнозний баланс План капіталовкладень	Визначає величину коштів шляхом розрахунку надходжень і виплат Трансформує фінансове положення підприємства з погляду припливу і відтоку наявних засобів Визначає передбачувану вартість кожного придбання, збільшення потужностей і терміни витрат

3.2. Зміст і етапи розробки бюджетів

Основними етапами розробки бюджетів є:

Доведення основних напрямків розвитку підприємства до особи, яка відповідає за підготовку бюджетів;

- Визначення обмежувальних факторів;
- Підготовка бюджету реалізації (продажів);
- Розробка першого варіанта бюджетів;
- Координація й аналіз першого варіанта бюджету, внесення корективів;
- Затвердження бюджетів керівництвом підприємства;
- Аналіз і коректування бюджетів відповідно до умов, що змінилися.

Відправною точкою для бюджетування є бюджет продажу.

Бюджет продажу

Це операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажів, ціну й очікуваний дохід від реалізації кожного виду продукції (товарів, послуг). Оскільки цей документ відображає майбутню продажу, то зрозуміло, що він визначає й обсяг виробництва продукції і витрати різних видів ресурсів.

Прогноз кількості реалізованої продукції кожного виду, а також цін на них розробляють у відділі маркетингу. Обсяг реалізації залежить як від попиту на продукцію, так і від виробничої потужності підприємства.

Для передбачення майбутніх обсягів реалізації застосовують комплексний підхід, що включає дослідження ринку, статистичну інформацію і прогнози фахівців про економічний розвиток галузі й економіки в цілому, перспективи цінової політики та ін.

Бюджет виробництва і бюджет перехідних запасів

Це виробнича програма, що має заплановану номенклатуру й обсяг виробництва. Обсяг виробництва впливає з бюджету продажів з урахуванням запланованих запасів готової продукції. Тому бюджет виробництва базується на формулі:

$$\text{Обсяг виробництва} = \text{Обсяг продажу} + \text{З}_{\text{г.п. на кінець періоду}} - \text{З}_{\text{г.п. на початок періоду}} \quad (1)$$

де: $\text{З}_{\text{г.п. на кінець періоду}}$ і $\text{З}_{\text{г.п. на початок періоду}}$ – власне запас готової продукції на кінець і початок періоду.

Для забезпечення безперервності виробничого процесу підприємству необхідний деякий запас незавершеної продукції, що може бути визначений за формулою:

$$\text{ВП}_i = \text{О}_{\text{пi}} + \text{НЗП}_{\text{кі}} - \text{НЗП}_{\text{пi}} \quad (2)$$

де: ВП_i – обсяг валової продукції i -го виду;

$\text{О}_{\text{пi}}$ – обсяг виробництва i -го виду;

$\text{НЗП}_{\text{кі}}$ і $\text{НЗП}_{\text{пi}}$ – запас незавершеної продукції i -го виду на кінець і початок періоду.

Бюджет потреб у матеріалах

Це плановий документ, що містить розрахунок кількості матеріалів у бюджетному періоді. Бюджет складають в натуральному і вартісному вираженні. Обсяг закупівель дорівнює різниці між потребою в матеріалах і запасом, що є на підприємстві до початку планового періоду.

Виходячи зі стандартного розміру партії, періодичності закупівель і середнього терміну оплати, складають графік оплати кредиторської заборгованості перед постачальниками матеріалів.

Бюджет витрат на оплату праці

Цей бюджет складають на основі даних бюджету виробництва і встановлені норми витрат праці на одиницю продукції і тарифної ставки працівників відповідної кваліфікації.

Бюджет виробничих накладних витрат

Цей бюджет складають на основі виробничої програми, укладених договорів (оренди та ін.) і відповідних розрахунків. Сума змінних виробничих накладних витрат у кожному кварталі визначається на основі ставки розподілу. Для спрощення розрахунків суми окремих статей змінних накладних витрат (зарплата, оренда) розподіляють між кварталами пропорційно загальній сумі накладних витрат (змінних).

Постійні витрати можна умовно порівню розділити по кварталах.

Бюджет собівартості виготовленої і реалізованої продукції (бюджет цеху)

Цей бюджет зводить воєдино витрати на матеріали, зарплату, накладні витрати ділянок цехів (виготовленої і реалізованої продукції) з урахуванням зміни запасів незавершеної виробництва. Структура бюджету "Собівартість продукції" залежить від того, чи включаються постійні витрати в собівартість продукції. У будь-якому випадку необхідно зберегти поділ на постійні й змінні витрати, причому змінні витрати треба вказати окремо для кожного виду продукції.

Бюджет загальних і адміністративних витрат (невиробничих)

Цей бюджет складають шляхом підсумовування бюджетів усіх відділів і служб керування підприємства і його господарського обслуговування.

Бюджет прибутків і збитків

Цей бюджет акумулює в собі інформацію з усіх інших бюджетів: продажу, змінних і постійних витрат, собівартості реалізованої продукції. На цій підставі проводять аналіз і роблять висновок про оптимальність розроблених бюджетів і необхідності коректувань.

Бюджет коштів

Бюджет коштів складають на основі операційних бюджетів і бюджетів капітальних вкладень.

Оскільки не всі витрати і доходи зв'язані з рухом коштів, необхідно визначити їхню суму в грошовому вираженні. Для цього в першу чергу слід виключити амортизаційні відрахування, тому що по них не треба виплачувати гроші. Після цього треба визначити грошові витрати на виплату зарплати й оплату комунальних послуг.

Бюджетний баланс

Це документ фінансової звітності, що містить інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій.

Цей бюджет складають на підставі балансу на початок бюджетного року, бюджетів операційних витрат і балансу коштів.

3.3. Порядок розробки бюджетів

Існують два підходи до складання бюджетів: прирістне бюджетування (гнучкі бюджети) і бюджетування з «нуля».

Прирістне бюджетування – це складання бюджетів на основі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. Причому фактичні показники попереднього періоду коректуються з урахуванням цінової і податкової політики держави. Перевагою цього методу є його простота, оскільки він не вимагає значних витрат на розрахунки.

Важливо також підкреслити, що в гнучкому бюджеті вказується ставка змінних витрат на одиницю продукції і приріст змішаних витрат на одиницю приросту обсягу продукції. Ця ставка є норма, помножена на ціну.

Постійні витрати виділяються окремо. Гнучкий бюджет щонайкраще підходить для центрів цілком регульованих витрат, а також для центрів виторгу, тому що він показує, яким шляхом керівник, змінюючи обсяг чи випуску реалізації, може впливати на витрати чи виторг.

Бюджетування з «нуля» - це метод, при якому менеджери щоразу повинні обґрунтовувати заплановані витрати так, нібито діяльність здійснюється вперше. Це потребує від кожного бюджетного центра інтенсивного аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найбільш вигідних напрямків використання ресурсів.

На відміну від прирістного, цей метод дає змогу виявити проблеми і вирішити їх на стадії планування, хоча він вимагає великих витрат часу і засобів.

Складання зведеного бюджету компанії починають з нижнього рівня керування. Це значить, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб та ін.) складають бюджет щодо діяльності, за яку вони відповідають. Потім ці бюджети послідовно узагальнюють і координують на вищому рівні керування (цеху). У свою чергу, бюджети цехів узагальнюються в бюджети заводу. На підставі бюджетів виробництва компанії.

Після затвердження зведеного бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети направляються у відповідні підрозділи і є підставою для їхнього виконання.

Розглянемо приклад складання бюджетів на прикладі компанії X, що випускає один виріб N.

Таблиця 7

Баланс компанії «X» на 01.01.2011 р., грн.

<i>АКТИВ</i>		<i>ПАСИВ</i>	
Основні засоби		Статутний капітал	7189216
- первісна	6700000	Нерозподілений прибуток	23400
- знос	1200000	Кредитори:	
- залишкова вартість	5500000	- розрахунки з постачальниками ¹⁾	66600
Матеріали	59616		
Готова продукція	264600	- розрахунки по оплаті	210000

		праці	
Дебітори	165000		
Розрахунковий рахунок	1500000		
Баланс	7489216	Баланс	7489216

Примітка: Заборгованість постачальникам: сировина – 46800грн., комунальні послуги – 19800 грн.

Таблиця 8

Прогноз реалізації і цін

<i>Період</i>	<i>В одиниць, шт.</i>	<i>Ціна за од.,грн.</i>
2003 I квартал	84000	36
II квартал	78000	36
III квартал	108000	37,5
IV квартал	120000	39
2004 I квартал	110000	40
II квартал	130000	38

Для виготовлення одного виробу необхідно 2 кг сировини за ціною 1,8грн. за 1кг.

Таблиця 9

Запаси сировини і готової продукції на 1.01.2003р.

<i>Вид запасів</i>	<i>Кількість, шт.</i>
Готова продукція	16900
Сировина, кг	33120

Підприємство постійно підтримує залишки запасів на рівні 20% квартальної потреби, НЗВ відсутнє.

Для виробництва 1-го виробу треба 0,4 год, тарифна ставка робітника 27грн.

Заплановано такі виробничі накладні витрати:

Таблиця 10

Виробничі накладні витрати, грн.

<i>Стаття</i>	<i>Постійні витрати</i>	<i>Змінні витрати</i>	<i>Всього</i>
1. Зарплата	480000	190000	670000
2. Оренда	240000	-	240000
3. Освітлення й опалення	130000	30000	160000
4. Амортизація	450000	-	450000
5. Ремонт і обслуговування устаткування	120000	480000	600000
6. Інші	43680	90400	134080
Всього	1463680	790400	2254080

Витрати на збут і управління, грн.

<i>Стаття</i>	<i>Загальногосподарські витрати</i>	<i>Витрати на збут</i>
Зарплата	1920000	96000
Комісійні	-	3% від обсягу
Оренда	240000	30000
Реклама	-	42000
Амортизація	72000	8000
Комунальні послуги	48000	-
Відрядження	80000	24000
Інше	16000	28000

Інша інформація:

- Податок на прибуток складає 1577274 грн. і виробляється поквартально.
- Оплата поточних витрат
- Придбання матеріалів – оплата 80% у поточному кварталі, 20% - в наступному;
- Витрати на комунальні послуги – оплата 90% у поточному кварталі, а 10% - в наступному;
- Зарплата – 5% виплачується в поточному кварталі, а залишок в першому місяці наступного кварталу;
- Дивіденди виплачуються в останній день кожного кварталу в сумі 600000грн.
- Підприємство вважає за необхідне постійно мати на рахунку залишок не менше 500 000 грн.
- Складаємо послідовно операційні й фінансові бюджети.

Таблиця 12

Бюджет продаж

<i>Показник</i>	<i>Квартал</i>				<i>Всього за рік</i>	<i>Примітка</i>
	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>		
1. Обсяг продаж, шт.	84000	78000	108000	120000	390000	
2. Ціна за од., грн.	36	36	37,5	39	-	
3. Доход, грн.	3024000	2808000	4050000	4680000	14562000	(1*2)=3

Таблиця 13

Бюджет виробництва

<i>Показник</i>	<i>Квартал</i>				<i>Примітка</i>
	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>	
1. Обсяг продажів	84000	78000	08000	120000	
2. Необхідний запас	15600	21600	24000	22000	78000*0,2 =

Гпк.м					= 15600
3. Запас Гпк.м.	16800	15600	21600	24000	84000*0,2 = = 6800
4. Обсяг виробництва	82800	84000	110400	118000	

Таблиця 14

Бюджет використання матеріалів

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг виробництва, шт.	82800	84000	110400	118000	395200
2. Матеріали на одиницю, кг	2	2	2	2	-
3. Потреба в матеріалах, усього кг	165600	168000	220800	236000	790400
4. Середньозважена ціна за кг, грн.	1,95	1,95	1,95	1,95	-
5. Витрати на матеріали, грн.	322920	327600	430560	460200	1541280

Таблиця 15

Бюджет придбання матеріалів

Показник	Квартал				Усього за рік	Примітка
	I	II	III	IV		
1. Потреба в матеріалах, кг	165600	168000	220800	236000	790400	
2. Запас на кінець періоду, кг	33600	44160	47200	45600	-	168000*0,2= 33600-
3. Загальна потреба кг	199200	212160	268000	281600	-	(1+2)
4. Початковий запас, кг	33120	33600	44160	47200	-	
5. Обсяг закупівлі матеріалів, кг	166080	178560	223840	234400	802880	

Таблиця 16

Бюджет прямих витрат на оплату праці

Показник	Квартал				Всього за рік	Примітка
	I	II	III	IV		
1. Обсяг виробництва, шт.	82800	84000	110400	118000	395200	
2. Витрати праці на	0,25	0,25	0,25	0,25		

одиницю, люд.–год.						
3. Загальні витрати праці, люд.–год.	20700	21000	27600	29500		[1*2]
4. Тарифна ставка за годину, грн.	27	27	27	27		
5. Загальні витрати на оплату праці, грн.	558900	567000	745200	796500	2667600	[1*4]

Таблиця 17

Бюджет виробничих накладних витрат

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг виробництва, шт.	82800	84000	110400	118000	395200
2. Ставка змінних накладних витрат на одиницю	2	2	2	2	-
Перемінні виробничі накладні витрати, грн.					
- зарплата	39808	40385	53077	56730	190000
- освітлення й опалення	6285	6377	8381	8957	30000
- ремонт і обслуговування устаткування	100567	102024	134089	143320	480000
- інші	18940	19215	25253	26992	90400
Всього змінних витрат	165600	168000	220800	236000	790400
Постійні витрати, грн.					
- зарплата	120000	120000	120000	120000	480000
- оренда	60000	60000	60000	60000	240000
- освітлення й опалення	32500	32500	32500	32500	130000
- амортизація	112500	112500	112500	112500	450000
- ремонт і обслуговування устаткування	30000	30000	3000	30000	120000
- інші	10920	10920	10920	10920	43680
- Всього постійних витрат, грн.	365920	365920	365920	365920	1463680
Всього виробничих витрат, грн.	531520	533920	586720	601920	2254080

Примітка: а) ставка змінних виробничих накладних витрат дорівнює 2 (790400:395200) на одиницю;

б) для спрощення розрахунків суми окремих статей перемінних накладних витрат розподілені між кварталами пропорційно загальній сумі накладних витрат.

Таблиця 18

Бюджет собівартості виготовленої продукції, грн.

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. НЗП на початок року	-	-	-	-	-
- матеріали	322920	327600	430560	460200	1541280
- зарплата	558900	567000	745200	796500	2667600
- виробничі накладні витрати	531520	533920	586720	601920	2254080
Всього	1413430	1428520	1762480	1858620	6462960
2. НЗП на кінець періоду	-	-	-	-	-
3. Собівартість виробничої продукції	1413430	1428520	1762480	1858620	6462960

Таблиця 19

Бюджет собівартості реалізованої продукції, грн.

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. Залишок готової продукції на початок періоду	264600	265200	367200	408000	
2. Виготовлено продукції	1413340	1428520	1762480	1858620	6462960
3. Залишок готової продукції на кінець періоду	265200	367200	408000	374000	-
4. Собівартість	1412740	1326520	1721180	1892620	6353560

Таблиця 20

**Бюджет загальногосподарських витрат, грн.
(загальних і адміністративних)**

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
Зарплата	480000	480000	480000	480000	1920000
Оренда	60000	60000	60000	60000	240000
Комунальні послуги	12000	12000	12000	12000	48000
Амортизація	18000	18000	18000	18000	72000
Відрядження	20000	20000	20000	20000	80000

Інші витрати	4000	4000	4000	4000	16000
Всього	59400	59400	59400	59400	2376000

Таблиця 21

Бюджет витрат на збут

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг продаж, грн.	3024000	2808000	4050000	4680000	14562000
2. Ставка змінних накладних витрат на збут (3%)	3	3	3	3	-
3. Змінні витрати на збут (комісійні)	90720	84240	121500	140400	436860
4. Постійні витрати на збут, грн. у тому числі	57000	57000	57000	57000	228000
- зарплата	24000	24000	24000	24000	96000
- орендна плата	10500	10500	10500	10500	42000
- комунальні послуги	7500	7500	7500	7500	30000
- амортизація	6000	6000	6000	6000	24000
- відрядження	2000	2000	2000	2000	8000
- інші	7000	7000	7000	7000	28000
Усього витрат, грн.	147720	141240	178500	197400	664860

Таблиця 22

Бюджетний звіт про прибуток

Показник	Сума, грн.
1	2
Доход від реалізації	14562000 [табл.4.6.]
Собівартість реалізованої продукції	6353560 [табл.4.13.]
Валовий прибуток	8208440
Операційні витрати	
- загальногосподарські	2376000 [табл.4.14.]
- на збут	664860 [табл.4.15.]
- Прибуток від основної діяльності	5167580
Податок на прибуток	1577274
Чистий прибуток	3590306
Дивіденди	2400000
Нерозподілений прибуток	1190306

3.4. Переваги й недоліки бюджетування

Як і будь-яке явище, бюджетування має свої позитивні й негативні сторони.

Переваги бюджетування:

- впливає на мотивацію і настрій колективу;
- дозволяє координувати роботу підприємства в цілому;
- аналіз бюджетів дозволяє вчасно вносити коригувальні зміни;
- дозволяє вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів;
- дозволяє удосконалити процес розподілу ресурсів;
- сприяє процесам комунікацій;
- допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль в організації;
- дозволяє співробітникам-новачкам зрозуміти "напрямок руху" підприємства, допомагаючи у такий спосіб їм адаптуватися в новому колективі;
- служить інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

Недоліки бюджетування:

- різне сприйняття бюджетів у різних людей (наприклад, бюджети не завжди здатні допомогти у вирішенні повсякденних, поточних проблем, не завжди відбивають причини подій і відхилень, не завжди враховують зміни умов; крім того, не всі менеджери мають достатню підготовку для аналізу фінансової інформації);
- складність і дорожнеча системи бюджетування;
- якщо бюджети не доведені до кожного співробітника, вони не роблять практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються як засіб для оцінки діяльності працівників і відстеження їхніх помилок;
- бюджети потребують від співробітників високої продуктивності праці; у свою чергу, співробітники протидіють цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження та ін., що призводить до конфлікту, викликає стан пригніченості, страху, а отже, знижує ефективність роботи;
- суперечність між досяжністю цілей і їхній стимулюючим ефектом: якщо досягти поставлених цілей легко, то бюджет не має стимулюючого ефекту для підвищення продуктивності; якщо досягти цілей складно, — стимулюючий ефект пропадає, оскільки ніхто не вірить у можливість досягнення цілей.

Крім того, у процесі бюджетування підприємство можуть підстерігати "підводні камені":

- політичні інтриги, що можуть вплинути на розподіл ресурсів;
- конфлікти між менеджерами підрозділів і відділом контролінгу;
- завищення потреб у ресурсах;
- поширення помилкової інформації про бюджети по неформальних каналах.

Наступним етапом контролінгу діяльності підприємств є розрахунок і аналіз відхилень фактичних результатів від значень, зафіксованих у бюджетах.

Контрольні запитання

1. Яка мета бюджетування?
2. Опишіть основні напрямки бюджетування.
3. Що таке зведений бюджет? З яких елементів він складається?
4. Опишіть основні стадії бюджетування.
5. Що таке прирістне бюджетування?
6. Що таке бюджетування "з нуля"?
7. Що таке прогноз продаж, на чому він базується?
8. Опишіть послідовність розробки бюджетів.
9. Що таке бюджетний контроль?
10. У чому суть керування за відхиленнями?
11. Чому статичний бюджет не дозволяє здійснювати контроль і аналіз відхилення?
12. Що таке відхилення від гнучкого бюджету?
13. Що таке відхилення за рахунок обсягу продаж?

ТЕМА 4. МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВІДХИЛЕНЬ ФАКТИЧНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ПЛАНОВИХ

4.1. Факторний аналіз відхилень

Для оцінки ефективності роботи підрозділів і правильності складання бюджетів проводять аналіз відхилень фактичних результатів від планових. Існують різні способи такого аналізу, найбільш розповсюдженим з яких є факторний аналіз відхилень.

Найважливішими аспектами обліку витрат по центрах відповідальності є встановлення нормативних витрат і оцінка результатів шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Різниця між фактичними і нормативними витратами називається відхиленням. Відхилення розраховують окремо по кожному центру і по кожній групі витрат.

У попередньому розділі була розглянута методика аналізу відхилень з використанням розроблених бюджетів. У цьому розділі мова йде про поточний контроль й аналізі відхилень за допомогою факторного аналізу.

Аналіз відхилень — основний інструмент оцінки діяльності центра витрат. Відхилення є наслідком зміни трьох основних факторів: обсягу виробництва, цін на ресурси і норм витрати на одиницю випуску, причому всі фактори впливають одночасно. Це можна пояснити наступним:

- не витримані заплановані обсяги виробництва (внаслідок зміни попиту на різні види продукції чи різних труднощів, зв'язаних з її виробництвом, — нехватка потужностей, недостача оборотного капіталу та ін.);
- змінилися ціни на ресурси (в умовах нестабільності ринку чим глибше загальноекономічна криза, тим складніше прогнозувати ціни);
- відбулися зміни норм витрати: зменшення (завищені норми розроблені раніше для виконання планів, спущених "зверху"), збільшення (в наявності перевитрата ресурсів — треба виявити причину і вжити заходів для ліквідації відхилень).
- Для ефективного оперативного керування необхідно виявити причини відхилень (визначити, які відхилення якими факторами викликані; встановити відповідальність за те, що відбулося: прийняти рішення, що дозволяють уникнути небажаних відхилень у майбутньому). Для цього на практиці використовують метод ланцюгових підстановок.
- Як відомо, метод ланцюгових підстановок дає наступні формули відхилень фактичних перемінних витрат від планових:

○ за обсягом $O_Q = (Q_\phi - Q_n) H_n C_n$, (3)

○ за ціною $O_u = Q_\phi (C_\phi - C_n) H_n$; (4)

○ за нормою $O_n = Q_\phi C_\phi (H_\phi - H_n)$, (5)

де **OB** — відхилення;

Q — обсяг випуску;

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

C — ціна одиниці ресурсів;

φ, П — індекси фактичного й планового значень величин.

- Таким чином, по черзі підставляємо у формули фактичні значення. Підстановку починаємо з кількісних факторів (обсяг) і закінчуємо якісними (норми і ціни). Оскільки відхилення, викликані сукупним впливом факторів, при цьому будуть віднесені на рахунок якісних факторів, такий порядок підстановки збільшить значущість якісних факторів.
- Розподіл відхилень між факторами можна подати в графічному вигляді (Рис. 6).

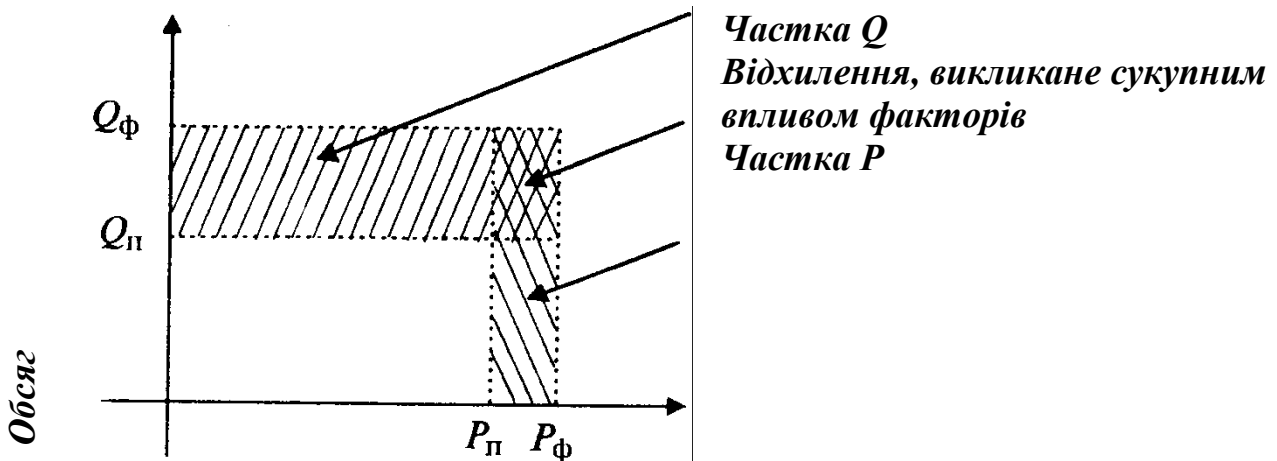


Рис. 6 – Розподіл відхилень між факторами

На основі розрахунку за методом ланцюгових підстановок можна виявити винуватців відхилень: наприклад, начальник цеху фабрики відповідає за втрати, викликані відхиленням фактичної витрати ресурсів від норми, але не несе відповідальності за втрати, викликані подорожчанням матеріалів.

Витрата матеріалів на одиницю продукції в грн.

$$P = C \times H, \text{ тис. грн. (6)}$$

Для постійних витрат розраховують відхилення за загальною сумою, причому кожен керівник відповідає за ту частину постійних витрат, на яку він реально може впливати:

$$O_{nz} = X_f - X_n, \text{ (7)}$$

де X_f, X_n — фактичні й планові постійні витрати.

Відхилення за обсягом виробництва можна розбити на дві великі групи: відхилення за потужністю і ефективністю. Відхилення за потужністю:

$$O_m = (C_f - C_n) \Phi_n, \text{ (8)}$$

де C_f — вартість основних фондів (кількісний фактор);

Φ — фондоддача (якісний фактор).

Відхилення за фондоддачею:

$$PRO = C_f (\Phi_f - \Phi_n); \text{ (9)}$$

Приклад. Підприємство, що спеціалізується на виробництві меблів, запланувало випустити і реалізувати за місяць 100 шаф за ціною 100 тис. грн., тобто виторг повинен був скласти 1 млн. грн. Норми витрати основних матеріалів на виготовлення однієї шафи, а також планові ціни на матеріали подані нижче.

Норми витрати матеріалів

Найменування матеріалу	Од. виміру	Норма витрати матеріалу		Ціна, грн.	Витрата на випуск шаф	
		<i>n</i>	<i>φ</i>		у натуральному вираженні	сума, грн.
Піломатеріали	м ³	0,4	0,15	11000	40	440 000
Лаки	л	1,2	1,0	2000	120	240 000
Разом планові й змінні витрати						680 000

Постійні витрати за той же період планувалися на рівні 200 тис. грн.

Плановий прибуток дорівнює 1 200 000 грн.

Фактично підприємство зробило і реалізувало 90 шаф за плановими цінами. Фактичний виторг склав 900 000 грн.

Фактична витрата матеріалів на виробництво

Найменування матеріалу	Од. виміру	Ціна, грн. за од. (факт)	Фактична витрата матеріалів на фактичний випуск	
			у натуральному вираженні	сума, грн.
Піломатеріал	м ³	10500	40,5	4 252 50
Лак	л	2200	90	1980 00
Разом фактичні змінні витрати				6 232 50

Постійні витрати за той же період склали 180 000 грн. Фактичний прибуток дорівнює 96750 грн.

Розрахуємо значення відхилень, викликаних різними факторами.

Розрахунок відхилень

Відхилення за змінними витратами склали мінус 56750 грн., у тому числі, грн.:

- за обсягом виробництва мінус 68000, у тому числі:
піломатеріали ПРО = $(90 - 100) \times 0,4 \times 11000 = -44000$, лаки ПРО = $(90 - 100) \times 1,2 \times 2000 = -24000$;
- за цінами на матеріали плюс 3600 грн., у тому числі: піломатеріали ПРО = $90 \times (10500 - 11000) \times 0,4 = -18000$, лаки ПРО = $90 \times (2200 - 2000) \times 1,2 = 21600$;
- за нормами витрати матеріалів плюс 7650 грн. у тому числі:
піломатеріали ПРО = $90 \times 105\,000 \times (0,45 - 0,4) = 47250$; лаки ПРО = $90 \times 22000 \times (1 - 1,2) = -39600$ грн. Відхилення по постійних витратах мінус 20000 грн. Відхилення по прибутку мінус 23250 грн.

4.2. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень

Складений бюджет відбиває показники, яких повинне досягти підприємство. Тим часом у процесі господарської діяльності можуть бути відхилення, тобто різниця між бюджетними і фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідної реакції на них здійснюється бюджетний контроль.

Бюджетний контроль - це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень і внесення необхідних коректив.

Завдання бюджетного контролю - привернути увагу менеджера саме до значних відхилень, що вимагають більш детального аналізу. Це дозволяє здійснювати керування за відхиленнями.

Керування за відхиленнями - це принцип керування, відповідно до якого менеджер концентрує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не звертає уваги на показники, що виконуються задовільно.

Бюджетний контроль і керування за відхиленнями здійснюється за допомогою звіту про виконання бюджету, що складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеру, що відповідає за прийняття відповідних рішень.

Звіт про виконання - це звіт, в якому порівнюються заплановані й фактичні показники і розраховуються відхилення з вказівкою їхніх причин.

Звіт про виконання готують регулярно, в більшості випадків щомісяця.

Відхилення від бюджету, відбиті в звіті про виконання, можуть бути сприятливими (позитивними) і несприятливими (негативними).

Несприятливими є відхилення, коли фактичний дохід менше запланованого чи фактичні витрати більше бюджетних. Відповідно сприятливими називаються відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менше, ніж бюджетні.

Залежно від причини відхилень вони поділяються на дві групи: відхилення внаслідок планування і відхилення внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування пов'язані з помилками й прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функції витрат і доходів, калькулювання планової собівартості і цін.

Відхилення внаслідок діяльності є результатом дій персоналу чи визначених подій (зміна попиту, коливання цін та ін.).

У випадку наявності значних відхилень залежно від їхньої причини можливі два альтернативних рішення:

- коректування чи перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його недоцільно;
- внесення відповідних коректив у дії, щоб забезпечити досягнення запланованої мети.

Таким чином, звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок, привертає увагу менеджера до значних відхилень від очікуваних результатів, що, в свою чергу, дає можливість здійснювати керування за відхиленнями.

Процес контролю виконання бюджету наведений на Рис. 7

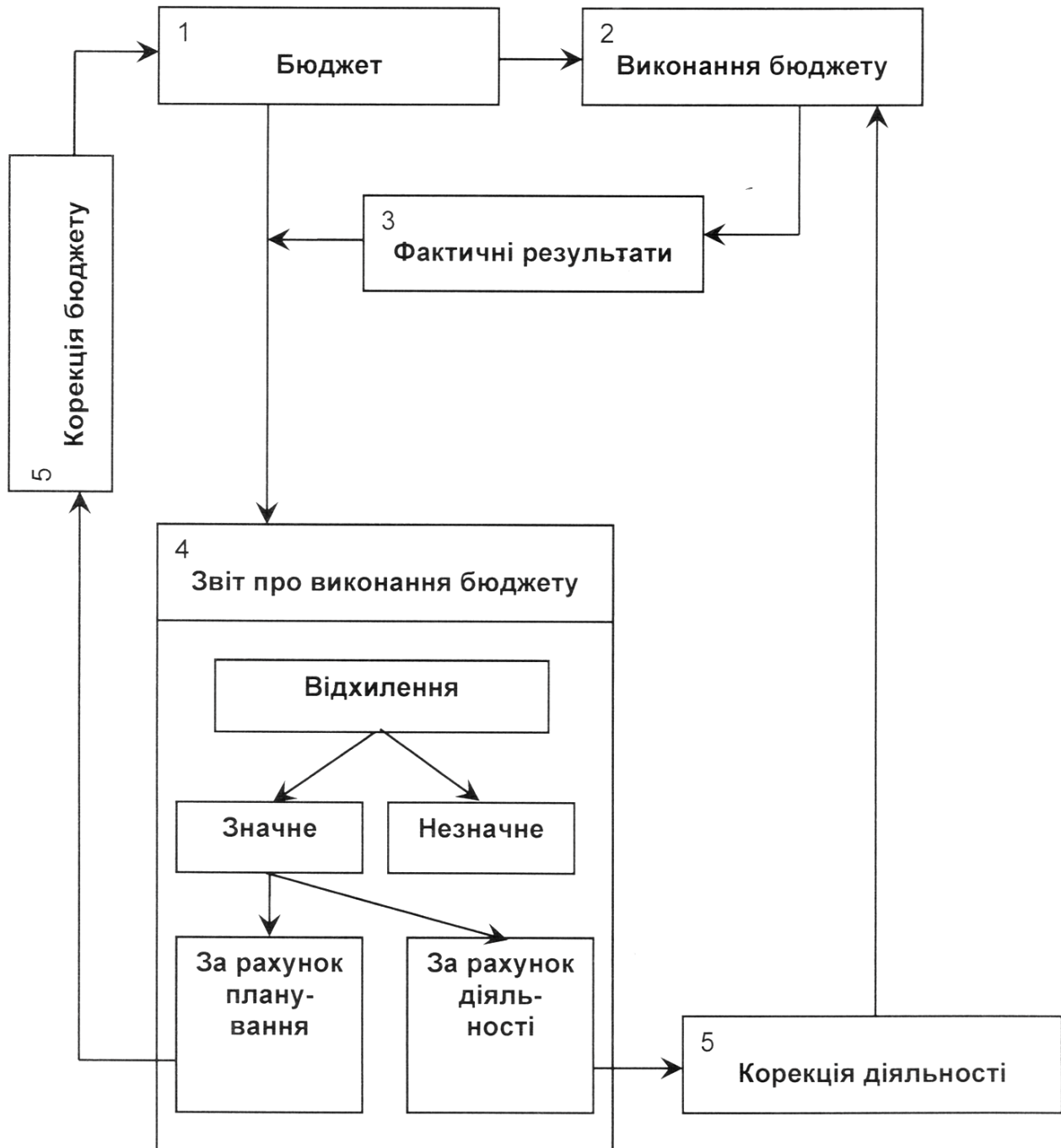


Рис.7 – Система бюджетного контролю

Слід зазначити, що звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю тільки за умови коректного зіставлення фактичних і бюджетних показників. Справа в тому, що приведений бюджет звичайно є статичним (постійним) бюджетом, оскільки він складений тільки для одного рівня майбутньої діяльності. Тому терміни «статичний (постійний) бюджет» і «зведений бюджет» часто використовуються як синоніми.

Статичний бюджет відбиває доходи й витрати, розраховані виходячи з очікуваного обсягу діяльності (чи іншого фактора).

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 контрольні значення. Проілюструємо це на прикладі. Допустимо, що компанія яка випускає вироби

N, склала свій бюджет, виходячи з очікуваного обсягу виробництва і реалізації 9 000 одиниць. Фактично було зроблено і реалізовано 7 000 виробів.

Звіт про виконання бюджету, наведений у табл. 25, складений на основі статичного бюджету, що припускав виробництво і реалізацію 9 000 штук виробів. Фактичні витрати і доходи, зв'язані з реалізацією 7 000 штук, зіставлені з бюджетними витратами і доходами, що очікувалися при реалізації 9 000 штук виробів. Тому сприятливе відхилення змінних витрат у сумі 75 460 грн., є обманним.

Таблиця 25

Звіт про виконання бюджету компанії "У", грн.

<i>Показник</i>	<i>Бюджет</i>	<i>Фактично</i>	<i>Відхилення</i>
Доход від реалізації	558000	434000	-124 000
Змінні витрати			
Виробничі	378000	302 540	75460
на збут	14400	14000	400
Всього змінних витрат	392400	316540	75860
Маржинальний доход	165 600	117 460.	-48140
Постійні витрати			
виробничі	74000	74600	4 -600
на збут	66000	66000	
Всього постійних витрат	140 000	140600 -	-600
Операційний прибуток (збиток)	25600	-23140	-48 740

Отже, звіт про виконання, складений на основі статичного бюджету, дає відповідь, чому замість очікуваного прибутку компанія понесла збитки. Причиною є те, що фактичний обсяг реалізації був нижче запланованого.

Однак цей звіт не дає можливості контролювати витрати і здійснювати керування за відхиленнями.

Тому для забезпечення ефективного контролю за допомогою звіту про виконання бюджету слід зіставити фактичні результати з бюджетом, скоректованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності.

Такий бюджет називається гнучким чи динамічним бюджетом і може бути складений як у процесі планування, так і на стадії контролю.

Гнучкий бюджет, підготовлений на стадії планування - це бюджет, складений для декількох можливих обсягів діяльності в рамках релевантного діапазону.

У табл. 26 наведений гнучкий бюджет компанії "У", складений для трьох обсягів реалізації, відповідно 7000, 8000 і 9000 штук виробів.

На практиці важко точно передбачити обсяг реалізації тому більшість компаній складає гнучкий бюджет для фактичного обсягу діяльності.

Таким чином, *гнучкий бюджет* - це бюджет, складений на підставі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу чи діяльності для декількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності.

Гнучкий бюджет компанії «У»

Стаття	На одиницю	Обсяг реалізації, одиниць		
		7000	8000	9000
Доход від реалізації	62.00	434000	496000	558000
Змінні витрати				
виробничі	42.00	294000	336000	378000
на збут	1,60	11200	12800	14400
Всього перемінних витрат	43.60	305 200	348 800	392400
Маржинальний доход	18,40	128800	147200	165600
Постійні витрати				
виробничі		74000	74000	74000
на збут		66000	66000	66000
Всього постійних витрат	-	140000	140 000	140 000
Операційний прибуток (збиток)		(11200)	7200	25600

Гнучкий бюджет базується на формулі:

(Змінні бюджетні витрати на одиницю x Фактичний обсяг чи виробництва реалізації) + Загальні постійні витрати. (10)

Гнучкий бюджет продаж розраховують залежно від використовуваної ціни:

Бюджетна ціна за одиницю x Фактичний обсяг чи продаж x Фактична ціна за одиницю x Фактичний обсяг продаж. (11)

Використання гнучкого бюджету дозволяє розділити загальне відхилення на відхилення від гнучкого бюджету і відхилення за рахунок обсягу діяльності (Рис. 8).

Відхилення від гнучкого бюджету - це різниця між фактичними результатами діяльності і показниками гнучкого бюджету.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності - це різниця між показниками гнучкого і статичного бюджетів. Зазначені відхилення дозволяють оцінити діяльність компанії з погляду ефективності й результативності.

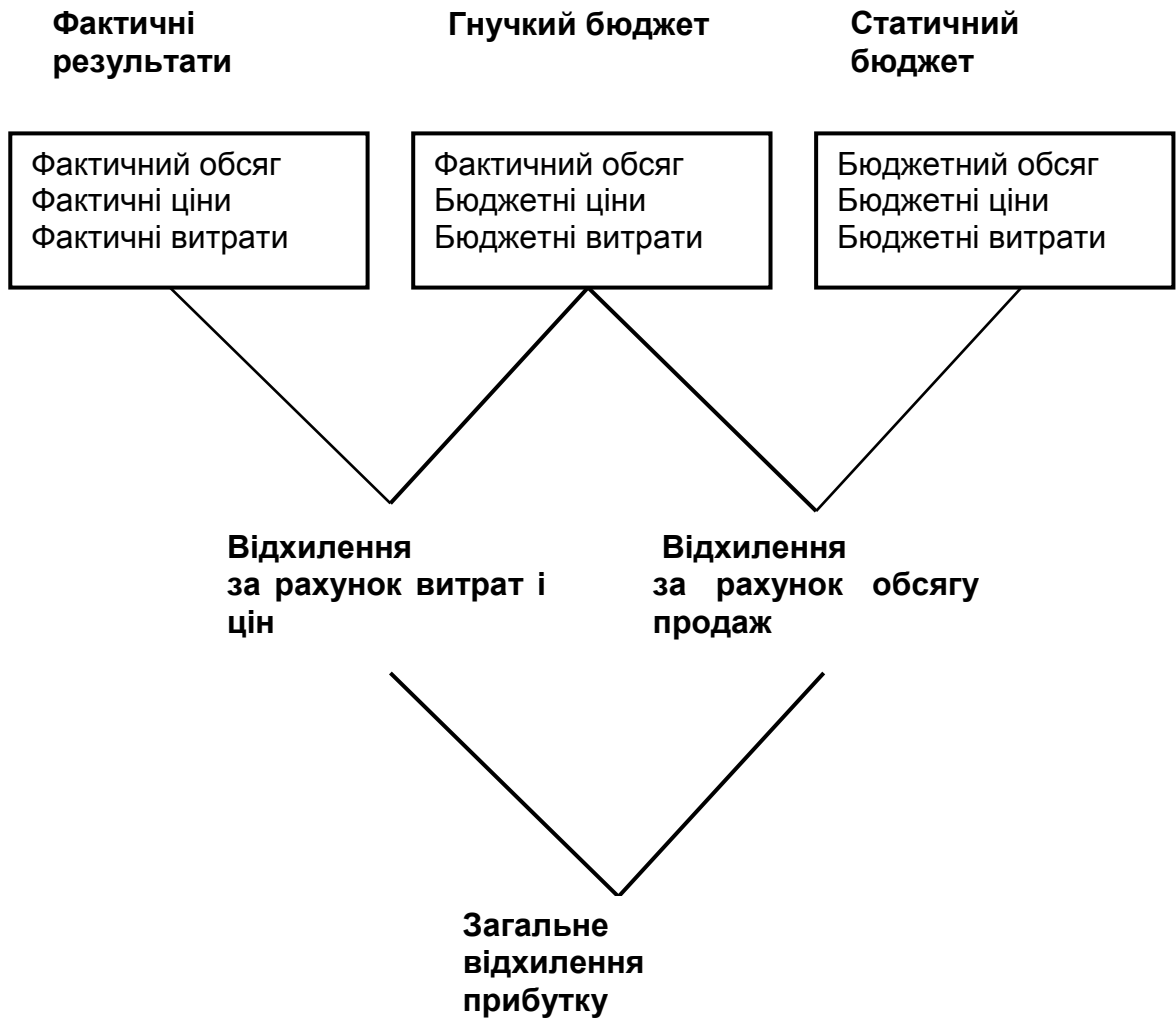


Рис. 8 Поділ загального відхилення прибутку

Ефективність характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами, а результативність - ступінь досягнення поставленої мети.

Звідси діяльність компанії може бути:

- ефективною і результативною;
- результативною, але не ефективною;
- ефективною, але нерезультативною;
- нерезультативною і не ефективною.

Відхилення від гнучкого бюджету характеризують ефективність діяльності, а відхилення за рахунок обсягу продажів - її результативність.

Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету (табл. 26) свідчить, що діяльність компанії "У" була нерезультативною, оскільки вона реалізувала тільки 7000 штук виробів замість 9000 запланованих, що обумовило негативне відхилення прибутку в сумі 36 800 грн.

Діяльність компанії була неефективною, тому що має місце негативне відхилення витрат і, як наслідок цього, - негативне відхилення прибутку в сумі 11940 грн.

4.3. Облік відповідальності на основі стандарту витрат

На відміну від бюджетів стандарти відбивають заплановані витрати на одиницю продукції, величина яких базується на обґрунтованих нормах праці й інженерних розрахунків. У літературі виділяються три види стандартів: базисні, теоретичні й поточні.

Базисні стандарти – це довгострокові стандарти витрат, що встановлюються на 2–5 років, щоб вивчати динаміку цін і продуктивності праці.

Теоретичні стандарти – це стандарти витрат, що можуть бути досягнуті тільки при ідеальних умовах діяльності.

Поточні стандарти – це стандарти, що відбивають витрати, необхідні для виготовлення продукції в звітному періоді при існуючих умовах діяльності.

Ці стандарти встановлюють з урахуванням існуючої організації і технології виробництва, досягнутого рівня продуктивності праці, кваліфікації робочих і тарифних ставок.

Застосування їх дозволяє заздалегідь визначити собівартість продукції, скласти звіт про прибуток, оперативно виявляти й оцінювати діяльність центрів відповідальності.

Система калькулювання на основі стандартних витрат включає:

- установа стандартів витрат;
- нагромадження даних про фактичні витрати;
- аналіз відхилень і складання звітності;
- дослідження відхилень;
- внесення необхідних коректив.

Розроблені й затверджені нормативи (стандарти) узагальнюються бухгалтером у карті стандартної собівартості одиниці продукції.

Стандарти витрат теоретично переглядають для того, щоб вони відповідали сучасним і реальним умовам виробництва.

Найбільш ефективно застосування стандартів стало можливим тільки після об'єднання обліку по центрах відповідальності і калькулювання стандартних витрат. Це дало змогу контролювати витрати безпосередньо в місцях їхнього виникнення й установити відповідальність конкретних посадових осіб за відхилення від стандартів.

Аналіз відхилень від установлених стандартів

Аналіз відхилень повинен відповідати на два запитання:

- а) яка різниця між фактичними і стандартними витратами?
- б) чому виникла ця різниця?

Перед відповідальними за витрату ресурсів ставиться завдання не тільки встановити відхилення, але і прореагувати на них. Тому розрахунок відхилень здійснюється для окремих статей витрат з вказівкою факторів, що викликали ці відхилення. Для ілюстрації методики розрахунку відхилень від стандартів розглянемо приклад.

Карта стандартної собівартості одиниці продукції

<i>Стаття витрат</i>	<i>Розрахунок</i>	<i>Стандартна собівартість, грн.</i>
1. Основні (прямі) матеріали	4 м ² по 2,2 грн.	8,80
2. Основна (пряма) зарплата	0,25 год. по 6,4 грн.	1,60
3. Змінні накладні витрати	0,25 год. по 5,6 грн.	1,40
4. Постійні накладні витрати	1400 грн. при нормативному обсязі 8000 шт.	1,75
Усього		13,55

Фактичні результати роботи наведені в табл. 28

Фактичні показники роботи

<i>Стаття витрат</i>	<i>Стандартна собівартість, грн.</i>
1. Виготовлено продукції 7600 шт.	
2. Витрачено матеріалів (3200 м ² x 2,10 грн.	67200
3. Нараховано зарплати за виготовлення продукції (1860 год. x 6,65 грн.	12369
4. Виробничі накладні витрати	
– змінні	11660
– постійні	13200
Усього	104429

Перевіряємо розрахунок відхилень

Матеріали:	стандартні витрати на фактичний випуск	– 66880
	фактичні витрати	– 67200
	відхилення	+320
Зарплата:	стандартні витрати на фактичний випуск	– 12160
	фактичні витрати	– 12369
	відхилення	+209
Змінні накладні витрати:	стандартні витрати на фактичний випуск	– 10640
	фактичні витрати	– 11660
	відхилення	+1020
Постійні накладні витрати:	стандартні витрати на фактичний випуск	– 13300
	фактичні витрати	– 13200
	відхилення	–100
	Всі відхилення	+1449

Наведений розрахунок дає відповідь тільки на запитання, яка різниця між фактичними і стандартними витратами. Але постає запитання: за рахунок чого виникло це відхилення?

Розглянемо відхилення по статтях.

А. Відхилення прямих матеріальних витрат

Відхилення по цій статті звичайно має місце за рахунок цін і за рахунок використання:

- відхилення за рахунок цін:

$$\pm \Delta C = (C_{\text{станд}} - C_{\text{факт}}) \cdot N_{\text{факт}}, \quad (12)$$

$$\Delta C = (2,20 - 2,10) \cdot 32000 = -3200$$

(економія за рахунок того, що $C_{\text{факт}} < C_{\text{станд}}$), грн.;

- відхилення за рахунок використання матеріалів:

$$\pm \Delta N = (N_{\text{факт}} - N_{\text{станд}}) \cdot C_{\text{станд}}, \quad (13)$$

$$\Delta N = (30400 - 32000) \cdot 2,2 = +3520 \text{ грн.}$$

Відхилення за рахунок ціни відбивається в звітності відділу постачання, а за рахунок використання матеріалів – у звітності підрозділу (цеху).

Б. Відхилення прямих витрат на оплату праці

Відхилення витрат на оплату праці найчастіше можливий за рахунок тарифної ставки і продуктивної праці:

- відхилення за рахунок тарифної ставки:

$$\pm \Delta t = (t_{\text{станд}} - t_{\text{факт}}) \cdot T_{\text{часов}}^{\text{факт}}, \quad (14)$$

$$\Delta t = (6,40 - 6,65) \cdot 1860 = +465 \text{ грн.}$$

- відхилення за рахунок продуктивності праці (обсягу):

$$\pm \Delta ПТ = (N_{\text{станд}}^{\text{час}} - N_{\text{факт}}^{\text{час}}) \cdot t_{\text{станд}}, \quad (15)$$

$$\Delta ПТ = (1900 - 1860) \cdot 6,40 = -256 \text{ грн.}$$

В. Відхилення змінних виробничих накладних витрат

Оскільки змінні виробничі накладні витрати зв'язані з витратами праці, то так само, як і відхилення по зарплаті, відхилення перемінних виробничих витрат можна розділити на дві групи:

- відхилення за рахунок ставки розподілу;
- відхилення за рахунок продуктивності праці (обсягу);
- відхилення за рахунок ставки розподілу

$$\pm \Delta t_{\text{н.р}}^{\text{пер}} = (t_{\text{н.р}}^{\text{станд}} - N_{\text{час}}^{\text{факт}}) - H_{\text{факт}}, \quad (16)$$

$$\pm \Delta t_{\text{н.р}}^{\text{пер}} = (5,60 \cdot 1860) - 11660 = +1244 \text{ грн.}$$

- відхилення за рахунок продуктивності праці (обсягу)

$$\pm \Delta t^{\text{пер}} = \pm \Delta НР^{\text{пер}} = (N_{\text{час}}^{\text{станд}} - N_{\text{час}}^{\text{факт}}) \cdot t_{\text{н.р}}^{\text{станд}}, \quad (17)$$

$$\pm \Delta t^{\text{пер}} = (1900 - 1860) \cdot 5,60 = -224 \text{ грн.};$$

Загальне відхилення = + 1020 (+ 1244 - 224) перевищення.

Г. Відхилення постійних накладних витрат

Відхилення постійних виробничих накладних витрат можуть мати місце з двох причин: виконання бюджету і зміна обсягу виробництва.

- відхилення за рахунок виконання бюджету

$$\pm \Delta НР_{пост} = НР_{пост}^{бюджет} - НР_{пост}^{станд} \quad (18)$$

$$\pm \Delta НР_{пост} = 1400 - 13200 = -800 \text{ грн.},$$

- відхилення за рахунок обсягу виробництва

$$\pm \Delta НР_{пост}^2 = (O_{факт} - O_{бюджет}) \cdot t_{н.р}^{станд} \quad (19)$$

$$\pm \Delta НР_{пост}^2 = (7600 - 8000) \cdot 1,75 = +700 \text{ грн.}$$

Загальне позитивне відхилення = -100 грн. (економія).

Загальна сума відхилень

$$+320+209+1020-100 = +1449 \text{ грн.}$$

На практиці важко розмежувати змінні й постійні фактичні накладні витрати. Тому деякі підприємства визначають відхилення, виходячи із загальної суми накладних витрат.

Контрольні запитання

1. Що містить в собі організація обліку по центрах обліку?
2. Що таке стандартної витрати?
3. Які фактори визначають відхилення змінних накладних витрат від устанавленого стандарту?
4. Які відхилення від стандартів треба досліджувати?
5. У чому полягає факторний аналіз відхилень?
6. Що таке керування за відхиленнями?
7. Які Ви знаєте дві групи відхилень?
8. У чому полягає мета обліку по центрах відповідальності?
9. У чому полягає облік стандартних витрат?

ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

5.1. Управлінський облік як вихідний елемент системи контролінгу

Контролінг – це система управління процесом досягнення кінцевих цілей та результатів діяльності підприємства. Але для прийняття управлінських рішень необхідна інформація. Основним та найбільш значимим джерело є бухгалтерська інформація, тобто інформація, яка надається бухгалтерським обліком.

Але сьогодні вимоги до бухгалтерського обліку змінилися. Він повинен відповідати вимогам міжнародних стандартів, задовольняти потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації, виявляти резерви підвищення ефективності виробництва та бути “язиком бізнесу”. Таким чином, інформація, яка надається бухгалтерським обліком, повинна бути більш деталізованою, поширеною та релевантною, відповідати інтересам не тільки зовнішніх, але й внутрішніх користувачей. У зв'язку з цим в економічно розвинутих країнах бухгалтерський облік поділений на 2 підсистеми: фінансову та управлінську.

Та частина системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує потреби управління в інформації, називається **управлінським обліком**. До такої інформації відносяться дані про витрати на виробництво, собівартість продукції та її окремих видів, рентабельності випуску та результатах реалізації продукції, робіт та послуг.

Управлінський облік призначений для рішення внутрішніх завдань управління підприємством та є її “ноу-хау”.

У вітчизняних спеціалістів існують певні розходження у визначенні сутності та значення управлінського обліку. Але всі вони єдині у визначенні **основного завдання** управлінського обліку: надання об'єктивної інформації для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими ланками підприємства.

Взаємозв'язок та взаємодія облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління наведені на Рис. 9.

Предметом управлінського обліку є виробнича та комерційна діяльність підприємства у цілому та його окремих структурних підрозділів у процесі всього циклу управління. Зміст предмету розкривається його об'єктами:

- витрати (поточні та капітальні) діяльності (виробничі підрозділи підприємства);
- доходи діяльності (керівництво підприємства);
- результати діяльності (функціональні підрозділи підприємства).

Управлінський облік – це інтегрована системи різних економічних дисциплін (планування, організація діяльності, управління). Тому метод управлінського обліку включає:

- елементи бухгалтерського обліку (рахунки та подвійний запис; інвентаризація та документація; оцінка та калькулювання);
- елементи статистики (індексний метод);
- прийоми економічного аналізу (аналіз відхилень, факторний аналіз);

- математичні методи (кореляція, лінійне програмування, метод найменших квадратів).



Рис. 9 Взаємозв'язок і взаємодія облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління в процесі прийняття рішень

Між управлінським та фінансовим обліком багато східного, бо вони використовують інформацію облікової системи підприємства. Але в той же час ці два види бухгалтерського обліку суттєво відрізняються один від одного за *цілями, користувачами джерелами інформації, обов'язковістю ведення обліку, правилами ведення; основними об'єктами тощо.*

Оскільки основне завдання управлінського обліку – служити інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, він повинен забезпечувати:

- необхідною інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення кінцевих виробничих результатів;
- визначення фактичної собівартості продукції та відхилень від встановлених норм;
- визначення фінансових результатів по структурних підрозділах (центрах відповідальності).

До особливостей управлінського обліку, які надають можливість використання його як вихідного елементу систему контролінгу, відносяться:

- більша націленість на майбутнє у порівнянні з іншими видами обліку;
- спрямування в основному не на грошові показники, а на натуральні, трудові, якісні; допущення приблизних оцінок;

- оцінюються результати діяльності центрами витрат і центрами відповідальності, окремими продуктами;
- частота подання звітності залежить від потреб управління (частіше – щоденна, щотижнева, щомісячна);
- розглядаються сегменти організації, а не організація в цілому;
- витрати групуються за статтями калькуляції, за способом включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат.

5.2. Методи обліку витрат та калькулювання фактичної собівартості продукції

Кожне підприємство перед цим, як розпочати своє виробництво, визначає, який прибуток воно зможе отримати. Прибуток підприємства залежить в основному від ціни продукції та витрат на її виготовлення.

Ціна продукції на ринку залежить від співвідношення попиту та пропозиції. В умовах вільної конкуренції на ціну не може вплинути ні виробник, ні споживач – вона вирівнюється автоматично.

Витрати же, які формують собівартість продукції, можуть збільшуватися або зменшуватися у залежності від дій виробника. Тому велике значення має управління процесом формування собівартості продукції, і, перш за все, строгий облік усіх здійснених витрат.

На комерційних підприємствах облік витрат можна організувати різними методами. Всю їх сукупність можна класифікувати за трьома ознаками;

- спосіб оцінки витрат;
- відношення витрат до технологічного процесу виробництва;
- повнота включення витрат у собівартість продукції.

За *способом оцінки* витрати виділяють методи обліку витрат за *фактичною, нормативною та планованою (прогнозованою) собівартістю*.

При використанні методу обліку витрат за *фактичною собівартістю* величина фактичних витрат звітного періоду визначається за формулою:

$$Z_{\phi} = K_{\phi} * C_{\phi} , \quad (20)$$

де Z_{ϕ} – фактичні витрати;

K_{ϕ} – фактична кількість використаного ресурсу;

C_{ϕ} - фактична ціна використаного ресурсу.

Перевага методу: простота.

Недоліки: неможливість контролювати; неможливість виявляти винуватців відхилень; неможливість розрахунку витрат у ході технологічного процесу (це можливо зробити лише у кінці звітного періоду).

Нормативний метод дозволяє оцінити якими були витрати та якими вони повинні бути.

Під *нормативними* розуміють поточні норми витрат з поправками на зміни технології тощо. У практичній діяльності використовуються різні нормативи:

- тільки по кількості - $Z_{\phi} = C_{\phi} * (K_{н} \pm O_{к}); \quad (21)$

- тільки за ціною - $Z_{\phi} = (C_{н} \pm O_{ц}) * K_{\phi}; \quad (22)$

- за кількістю та за ціною - $Z_{\phi} = (C_{н} \pm O_{ц}) * (K_{н} \pm O_{к}); \quad (23)$

де K_n , C_n – відповідно нормативи витрачання ресурсу та ціни;
 O_k , O_c – відповідно відхилення від нормативів витрачання ресурсів та цін.

Метод передбачає попереднє обов'язкове складання нормативних калькуляцій, які розраховуються на базі діючих на початок звітної періоду норм витрат. По мірі впровадження організаційних та науково-технічних заходів нормативні калькуляції оновлюються.

Облік витрат ведеться у межах встановлених норм та по відхиленням (змінам) від них.

Фактична собівартість визначається як сума нормативної собівартості з урахуванням відхилень від норм за кожною статтею

Переваги:

- контроль витрат шляхом зіставлення фактичних витрат з нормативними;
- виявлення та аналіз причин відхилень та винуватців; прийняття мір у ході технологічного процесу.

Недоліки: висока трудомісткість; необхідність обліку витрат як за нормами, так і за відхиленнями від них

При організації обліку методом *планової собівартості* за основу беруть допустимі затрати виходячи із прогресивних норм витрачання ресурсів з урахуванням передового досвіду та наявних ресурсів.

Переваги: заплановані затрати ґрунтуються на прогнозі майбутнього.

В практичній діяльності як планових норм можуть бути використані ідеальні та досягнуті стандарти.

Ідеальні стандарти показують, якими повинні бути затрати підприємства в оптимальних умовах (підприємство працює без браку, утрат тощо).

Досягнуті стандарти встановлюються з урахуванням реальних умов функціонування підприємства.

Розрахунок фактичної собівартості здійснюється аналогічно методу нормативної собівартості.

$$Z_{\text{ф}} = (C_{\text{пл}} \pm O_c) * (K_{\text{пл}} \pm O_k); \quad (24)$$

Переваги: тіж що й у нормативного методу плюс більш глибоке обґрунтування планованих величин.

Стандарти найчастіше всього переглядають у процесі розробки річного плану (бюджету).

За *повнотою включення витрат у собівартість продукції* розрізняють методи обліку витрат за повною та неповною собівартістю.

При методі обліку витрат за *повною собівартістю* у собівартість включають всі витрати підприємства незалежно від їх розподілу на постійні та змінні, прямі та непрямі. Витрати, які неможливо віднести безпосередньо на продукцію, розподіляють спочатку за центрами відповідальності, де вони виникли, а потім переносять на собівартість продукції пропорційно обраній базі.

Метод найбільш поширений, але не враховує, що собівартість одиниці продукції змінюється при зміні обсягів виробництва.

В сучасних умовах господарювання перевага віддається методу обліку витрат по *неповній собівартості*, тобто *маржинальному методу*. У відповідності до нього на продукцію списують не всі витрати підприємства, а тільки *змінні*

витрати. Постійні витрати в собівартість продукції не включаються та відносяться на зменшення прибутку того періоду, коли вони виникли:

1. Ціна35.00
2. Змінні витрати21.00
3. Маржинальний доход14.00 (валовий прибуток, прибуток-брутто)
4. Постійні витрати8.00
5. Прибуток6.00 (операційний прибуток, прибуток-нетто)

Маржинальний доход інформує про загальний рівень рентабельності як всього виробництва, так і окремих виробів. Це має значення при прийнятті рішень про асортиментну політику, а також про закриття або об'яву банкрутства у разі збиткової діяльності.

Кожний із методів обліку витрат повинен забезпечити калькулювання собівартості продукції.

Для обчислення собівартості продукції в рамках наведених методів обліку витрат можуть використовуватися наступні методи калькулювання:

- нормативний;
- прямого розрахунку (за позаказним методом обліку);
- підсумовування витрат (за попередельно-попроцесним методом обліку витрат);
- спосіб виключення витрат на побічну продукцію;
- спосіб пропорційного розподілу витрат;
- комбінований спосіб калькулювання.

5.3. Сучасні системи управлінського обліку

Як вже відмічалось, основне завдання управлінського обліку – служити інформаційною опорою для прийняття управлінських рішень. Функції контролінгу значно ширше. Вони включають не лише управлінський облік, але й елементи планування, контролю, аналізу, а також виробку альтернативних варіантів управлінських рішень. Тому у контролінгу розроблені певні вимоги до системи обліку витрат, виконання яких дозволяє вирішувати принципові завдання управлінського характеру:

- 1) вибирати оптимальні управлінські рішення за умовами не завантаження виробничих потужностей;
- 2) спростувати нормування витрат за рахунок зменшення статей собівартості;
- 3) оптимізувати асортимент виробленої продукції, визначати доцільність прийняття додаткового замовлення за цінами нижче звичайних, виробляти комплектуючи на підприємства або закупати їх та ін.

У більшій мірі цим вимогам відповідають системи обліку витрат “стандарт-кост” та “директ-кост”.

Система “стандарт-кост”

Перші поминання про систему “стандарт-кост” – у книзі Г.Емерсона “Продуктивність праці як основа оперативної роботи та зарплати”.

Під системою „Стандарт-кост” розуміється розробка норм-стандартів, складання стандартних калькуляцій та облік фактичних витрат з виявленням відхилень від стандартів.

В основі системи лежить принцип управління за відхиленнями, тобто основна увага менеджерів спрямовується на виявлення та аналіз відхилень від нормального ходу роботи з метою їх недопущення (Рис. 10).

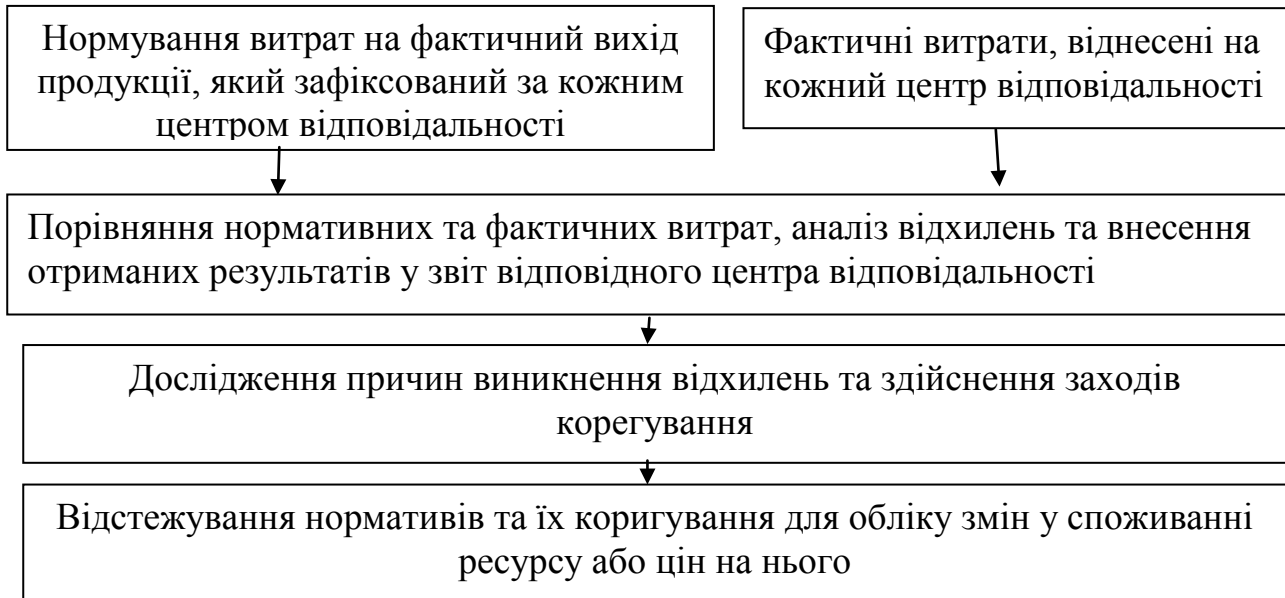


Рис. 10 Загальна схема обліку нормативних витрат за методом “стандарт-кост”

Основним контрольним показником системи є відхилення від стандартів.

Стандарт – кількість необхідних для виробництва продукції матеріальних та трудових витрат; *кост* – грошовий вираз витрат на виготовлення продукції.

Стандарти є основою функціонування системи. Існують різні підходи до встановлення стандартів за статтями затрат. Але при будь-якому підході *прийняті стандарти узагальнюються в бухгалтерські карти стандартної собівартості* до початку процесу виробництва. Складають їх по виробу, замовленню по виробничим підрозділам, що приймають участь в їх виготовленні.

На основі встановлених стандартів можна завчасно визначити суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію продукції, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про очікувані доходи майбутнього року.

В основі системи лежить попереднє нормування витрат за статтями витрат:

- основні матеріали;
- оплата праці основних виробничих робітників;
- виробничі накладні витрати (зарплата допоміжних робітників, допоміжні матеріали, орендна плата, амортизаційні відрахування та ін.);
- комерційні витрати (збут, реалізація).

Норми розглядаються як твердо встановлені ставки. При виникненні відхилення норми не змінюють, вони остаються відносно постійними на весь

встановлений період. Відхилення між фактичними та прогнозованими витратами накопичуються на окремих рахунках відхилень та повністю списуються не на витрати виробництва, а безпосередньо на фінансові результати підприємства.

Схематично система обліку “стандарт-кост” виглядає наступним чином:

1. Виручка від продажу продукції
2. Стандартна собівартість продукції.
3. Валовий прибуток (п.1 – п.2)
4. Відхилення від стандартів.
5. Фактичний прибуток (п.3 – п.4).

Стандарти накладних витрат надаються лише в грошовій оцінці без кількісної норми.

Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість кожного виробу та визначити загальну суму витрат за кожним центром відповідальності, який приймає участь у виробництві цих виробів. Таким чином, у системі “стандарт-кост” нормативні та фактичні витрати відстежуються до центрів відповідальності, що надає можливість визначити відхилення від норм та відобразити їх в звіті по відповідному центру відповідальності для подальшого аналізу та прийняття заходів корегування. Менеджер центру відповідальності несе відповідальність за всю величину відхилень за своїми операціями, а не за окремим виробом (таблиця 29).

Таблиця 29

Нормативні витрати, що проаналізовані за операціями та продуктами

Центр відповідальності	№ операції	Нормативні витрати на операцію, грн	Вироби						Загальні нормативні витрати, грн	Фактичні витрати, грн.	
			А	Б	В	Г	Д	Е			Ж
I	1	20	+	+	-	+	+	+	+	120	140
II	2	30	-	+	-	+	-	-	-	90	80
III	3	40	+	-	+	-	+	-	-	120	130
IV	4	50	+	+	+	-	-	-	+	200	180
Нормативна собівартість виробу			110	100	90	50	60	70	70	530	530

Система “стандарт-кост” застосовуватися у всіх сферах підприємництва.

Переваги “стандарт-кост” у порівнянні з іншими методами обліку витрат:

- дозволяє заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію продукції;
- достатньо проста техніка ведення обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції;

- може використовуватися для оцінки виконання встановленого замовлення;
- зменшує бухгалтерський штат, так як враховуються тільки відхилення від стандартів, а не всі витрати.

Система “директ-кост”

Створена у 1936 р. американським економістом Джонатаном Гаріссоном. Має різні назви:

- Німеччина та Австрія – “облік сум покриття”, “облік часткових витрат”;
- Великобританія – “облік маржинальних витрат”;
- Франція – “маржинальна бухгалтерія” або “маржинальний облік”.

В основу організації обліку за цією системою покладена класифікація витрат по їх відношенню до обсягу виробництва (постійні та змінні).

Головна особливість системи – собівартість враховується та планується лише за *змінними витратами*. За змінними витратами оцінюються також залишки готової продукції на складах та залишки незавершеного виробництва. Постійні витрати збираються на окремому рахунку та періодично списуються у дебет рахунку фінансових результатів.

При системі “директ-кост” звіти про доходи будуються за багатоступеневим принципом:

Звіт про доходи за системою “директ-кост”

Французька модель

1. Виручка
2. (-) Змінні витрати
3. (=) Маржинальний доход
4. (-) Постійні витрати періоду
5. (+) Прибуток (збиток)

Американська модель

1. Доход від реалізації
2. (-) Змінні виробничі витрати реалізованого виробу
3. Виробнича маржа
4. (-) Змінні витрати на реалізацію
5. Торгова маржа
6. (-) Постійні витрати
7. Результат-нетто

Система “директ-кост” має два варіанти:

– *простий “директ-кост”* – в обліку використовуються дані лише про змінні витрати;

– *розвинений “директ-кост”* – до собівартості включаються змінні витрати та прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Ступеневий облік сум покриття дає повну інформацію для прийняття рішення про формування та вибір асортименту продукції.

Переваги “директ-кост”:

- 1) простота та об’єктивність калькулювання собівартості (не потрібно умовно розподіляти постійні витрати);
- 2) можливість порівняння собівартості різних періодів за змінними витратами, абсолютним та відносним маржам;
- 3) можливість встановлення зв’язків та пропорцій між витратами та об’ємами виробництва;

4) дозволяє керівництву звернути увагу на зміну маржинального доходу як по організації в цілому, так і по різним виробам; виявити вироби з найбільшою рентабельністю;

5) дозволяє знаходити найбільш вигідні комбінації ціни та обсягу, проводити ефективну політику цін;

6) спрощує нормування, планування, облік та контроль, тому що зменшує число статей витрат;

7) дозволяє контролювати величину постійних (накладних) витрат;

8) розширює аналітичні можливості обліку (на Заході “директ-кост” називаються ще “управління собівартістю”).

Недоліки:

1) труднощі при поділенні витрат на постійні та змінні;

2) не дає відповіді на питання, яка повна собівартість продукції (потребується додатковий розподіл умовно-постійних витрат).

3) ведення обліку собівартості за скороченою номенклатурою статей не відповідає вимогам вітчизняного обліку.

Контрольні питання

1. У чому особливості формування інформації в управлінському обліку з метою забезпечення системи контролінгу на підприємстві?
2. Назвіть основні відмінності управлінського і фінансового обліків.
3. Яким чином класифікуються методи обліку витрат, що використовуються в системі контролінгу?
4. Охарактеризуйте метод обліку витрат на фактичною собівартістю? Назвіть переваги та недоліки даного методу.
5. У чому сутність нормативного методу обліку витрат на підприємстві?
6. Визначте переваги використання методу обліку витрат за плановою собівартістю.
7. У чому особливості використання методу обліку витрат за повною і неповною собівартістю?
8. Які системи обліку витрат відповідають даним вимогам?
9. Назвіть основні відмінності системи обліку витрат „директ-кост” і „стандарт-кост”. Дайте характеристика основним перевагам і недолікам цих методів.

ТЕМА 6. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

6.1. Визначення структури контролінгу. Формування цільових функцій і елементів системи контролінгу

Система контролінгу на підприємстві містить у собі не тільки аналітичні показники і висновки. У системі контролінгу присутня сильна організаційна складова — люди, що займаються контролінгом, потоки інформації між підрозділами підприємства і від підлеглих — до керівників.

Служба контролінгу входить разом з бухгалтерією, фінансовим відділом, планово-економічним відділом до складу фінансово-економічних служб підприємства. Оскільки основна функція контролінгу на підприємстві — аналіз і керування витратами та прибутком, служба контролінгу повинна мати можливість одержувати всю необхідну їй інформацію і перетворювати її в рекомендації для прийняття управлінських рішень вищим керівникам підприємства.

Які будь-яка фінансово-економічна служба, служба контролінгу має визначений період становлення. Налагоджує зв'язки з іншими службами і відділами, розвиває інформаційне співробітництво, відбувається більш точний поділ функцій. У великих європейських компаніях період становлення контролінгу доходив до шести років.

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

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

1. Служба контролінгу повинна одержувати необхідну їй інформацію з бухгалтерії, фінансового відділу, планово-економічного відділу, служби збуту і служби матеріально-технічного постачання.
2. Служба контролінгу мусить мати можливість і повноваження організувати за допомогою інших економічних служб збір додаткової інформації, необхідної їй для аналізу і висновків, яка не міститься в існуючих документах фінансово-економічних служб.
3. Служба контролінгу повинна мати можливість впроваджувати нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі. Питання про виплату компенсації співробітникам інших служб за збільшення навантаження повинні вирішувати керівники, для яких призначена інформація служби контролінгу.
4. Служба контролінгу повинна мати можливість швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва підприємства.
5. Служба контролінгу повинна бути незалежною від тієї чи іншої фінансово-економічної служби.

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

6.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства

Оскільки інформація, яку готує служба контролінгу, призначена для заступника директора з економіки (фінансового директора, комерційного директора) і генерального директора, доцільно підпорядкувати службу контролінгу прямо заступнику генерального директора з економіки, якому безпосередньо підлегли також головний бухгалтер, начальники фінансового і планово-економічного відділів (*ПЕВ*), начальник служби збуту (таким чином, начальник служби контролінгу одержує досить високий статус і незалежність від начальників інших фінансово-економічних служб).

Більше того, служба контролінгу ставиться деяким чином у привілейоване становище, оскільки наказом заступника генерального директора з економіки (фінансового директора) інші служби зобов'язуються надавати службі контролінгу всю необхідну інформацію. Тому не рекомендується підпорядковувати службу контролінгу начальнику планово-економічного відділу чи головному бухгалтеру, незважаючи на подібність функцій їхніх служб функціям служби контролінгу.

Аналізом витрат і пропозиціями по оптимізації економічної роботи підприємства можуть займатися спеціально створювані тимчасові групи. Допустимо, збирається така група, що складається з фахівців планового, фінансового відділів і бухгалтерії, раз у двох тижнів і шукає рішення проблем в галузі аналітичної роботи. Схожа організаційна форма розв'язання проблем існує в багатьох західних компаніях. На жаль, ми не можемо погодитися з тим, щоб аналітична робота в галузі витрат велася на такій тимчасовій (а отже, не цілком серйозній) основі.

Аналітична робота — це системна робота, і вона вимагає системного підходу, роботи на постійній основі, відповідальності за терміни і результати. Те ж саме відноситься до процесу безупинних поліпшень. Тому оптимальним (і часто єдино прийнятним) варіантом є організація служби контролінгу як окремого підрозділу, рівноправного з бухгалтерією, плановим і фінансовим відділами.

Організаційну форму контролінгу вибирають, виходячи з декількох критеріїв, з урахуванням специфіки конкретного підприємства.

Завдання побудови раціональної структури фінансово-економічних служб підприємства полягає у створенні служб підприємства, здатних вирішувати весь спектр проблем підприємства й у той же час не дублювати функції один одного. Усі ці служби, як правило, підкоряються фінансовому директору чи заступнику генерального директора з економіки і повинні працювати єдиною командою з метою збільшення обсягу продажів і підвищення прибутковості підприємства.

Служба контролінгу покликана зайняти своє гідне місце серед цих підрозділів.

6.3. Структура і склад служби контролінгу

У службі контролінгу, що складається з трьох-чотирьох співробітників (контролерів), у кожного є свої посадові обов'язки, і кожен повинен дотримуватися командного принципу роботи.

Велике аналітичне завдання співробітники служби контролінгу виконують усі разом, допомагаючи, один одному.

Досвід упровадження контролінгу на ряді великих підприємств показує, що раціональним є такий склад служби контролінгу:

Начальник служби контролінгу — найбільш кваліфікований фахівець з достатнім досвідом роботи на підприємстві, що «зсередини» знає, як організована бухгалтерія і плановий відділ на підприємстві.

Контролер-фахівець з управлінського обліку — фахівець, здатний до аналітичного мислення, що володіє теорією й інструментами контролінгу, що володіє високим рівнем ерудиції.

Контролер-куратор цехів — кваліфікований фахівець, знайомий з організацією роботи і проблемами всіх цехів підприємства, що розуміє суть роботи і технологічні аспекти роботи кожного цеху.

Контролер — фахівець по Інформаційних системах — кваліфікований фахівець з відділу автоматизації, детально знаючий документообіг на підприємстві і здатний поставити задачу автоматизації контролінгової роботи.

Обов'язки начальника служби контролінгу:

- повинен знати бухгалтерський облік і розбиратися в технологічних питаннях роботи свого підприємства;
- несе відповідальність за вихідні документи, аналітичні розрахунки і прогнози перед своїм безпосереднім начальником - заступником директора з економіки (фінансовим директором), а також перед генеральним директором.

Обов'язки контролера-куратора цехів:

- розробка форм збору аналітичної інформації по цехах підприємства;
- збір аналітичної (планової і фактичної) інформації від цехів (центрів відповідальності);
- обробка й аналіз отриманих даних, розробка нормативів витрат по цехах і підтримка їхньої актуальності;
- розрахунок аналітичних показників роботи цехів і підприємства в цілому;
- прогнозування витрат, витрат і прибутку за допомогою методики контролінгу;
- аналіз відхилень фактичних даних від планових, виявлення причин відхилення і установа винних;
- складання аналітичних звітів для заступника генерального директора по економіці (фінансового директора).

На цю посаду доцільно запрошувати економістів цехів (можна молодих), економістів планово-економічного відділу, бухгалтерії, фінансового відділу, служби збуту. Тут вирішальну роль грають активність і бажання працювати.

Обов'язки контролера-фахівця з управлінського обліку:

- розробка процедур передачі даних з бухгалтерії в службу контролінгу;

- контроль за збором і аналізом фактичної облікової інформації в службі контролінгу;
- розробка пропозицій по оптимізації облікового процесу в бухгалтерії з позиції аналітичної служби;
- економічна експертиза управлінських рішень.

Обов'язки контролера-фахівця по інформаційних системах:

- оцінка доцільності автоматизації контролінгової роботи на окремих етапах;
- оцінка варіантів і пропозицій відділу автоматизації по автоматизації контролінгової роботи;
- розрахунки й обґрунтування витрат на автоматизацію контролінгової роботи;
- розробка форм для автоматизованого збору інформації;
- оптимізація документообігу на підприємстві;
- координація роботи відділу автоматизації в області автоматизації контролінгової роботи;
- оцінка якості функціонування існуючих систем автоматизації фінансово-господарської діяльності підприємства і вироблення пропозиції щодо поліпшення роботи цих систем.

6.4. Інформаційні потоки на підприємстві в системі контролінгу

Інформаційні потоки — це фізичне переміщення інформації від одного співробітника підприємства до іншого чи від одного підрозділу до іншого.

Система інформаційних потоків — сукупність фізичних переміщень інформації, що дає можливість здійснити будь-який процес, реалізувати певне рішення. Найбільш загальна система інформаційних потоків — це сума потоків інформації, що дозволяє підприємству вести фінансово-господарську діяльність.

Інформація, що збирається в системі контролінгу для обробки й аналізу, повинна відповідати таким вимогам:

- своєчасність, тобто інформація з витрат, виторгу, прибутку повинна надходити тоді, коли ще має сенс її аналізувати;
- вірогідність {щоб не витратити додаткові зусилля і час на перевірку інформації};
- елегантність (істотність), тобто інформація повинна допомагати приймати рішення;
- корисність (ефект від використання інформації повинний перекивати витрати на її одержання);
- повнота, тобто не повинно бути недоглядів;
- зрозумілість, тобто інформація не повинна вимагати значних зусиль для «розшифровки»;
- регулярність надходження.

Основні елементи витрат, з яких потрібно збирати інформацію:

- матеріали і малоцінні швидкозношувані предмети (МШП);
- заробітна плата;
- електроенергія, газ, вода;
- амортизація;
- послуги сторонніх організацій;
- послуги цехів один одному.

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

Впровадженню контролінгу заважають дві групи факторів: недосконалість самої моделі, соціально-психологічні фактори (табл. 30). Виборче сприйняття, перекручування, запам'ятовування — свого роду «індивідуальний інформаційний фільтр», що заважає розумінню змісту нової методики.

Таблиця 30

Вплив соціально-психологічних факторів

Опір новим методам може бути індивідуальним і груповим:	
<p style="text-align: center;"><i>Джерела групового опору:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - інерція структур (структура володіє «вбудованою стабільністю»); - групова інерція (групові норми, що протидіють змінам); - погроза статусу групи (зокрема, може постраждати статус чи бухгалтерії планового відділу); - погроза сформованим відносинам влади всередині підприємства; - погроза сформованому порядку розподілу ресурсів всередині підприємства; - інформаційний фільтр в організації: пропонувані підхід до аналізу і керування витратами не погодиться зі знаннями і представленнями працівників бухгалтерії і планового відділу. 	<p style="text-align: center;"><i>Джерела індивідуального опору:</i></p> <p>1. Звички і страх перед невідомістю.</p> <p>Люди звикли до традиційних форм звітності і методів аналізу і не хочуть учитися чомусь новому. Нові методи — це невідомість, а невідомість для дуже багатьох означає ризик, тобто небезпеку.</p> <p>Тому потрібно організувати навчання співробітників, а потім поступово запроваджувати нові методи. Доцільно пояснювати і показувати на прикладах переваги системи контролінгу. Можливо, доцільно створити комп'ютерну модель для вироблення у співробітників підприємства навичок мислення категоріями контролінгу.</p> <p>2. Почуття безпеки.</p> <p>Досвідчені співробітники будуть виступати проти нових, незнайомих їм методів, якщо впровадження цих методів стане погрозою для їхнього статусу. Тому необхідно залучити досвідчених співробітників до впровадження нової системи, щоб заздалегідь заручитися їхньою підтримкою.</p>

Процес сприйняття інновацій може проходити двома способами:

—реадаптація, тобто ламання інерції поведінки співробітників підприємства;

—рутинні зміни, коли нововведення є лише видозміною стандартного поведінки.

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

Контрольні запитання

1. Яке призначення служби контролінгу на підприємстві?
2. Яка додаткова інформація потрібна для прийняття керівництвом управлінських рішень?
3. Які достоїнства контролінгу?
4. Які недоліки контролінгу?
5. У чому полягають джерела групового й індивідуального опору?

ТЕМА 7. МЕТОДИ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В КОНТРОЛІНГУ

7.1. Класифікація підходів до прийняття управлінських рішень у контролінгу

Одним з основних завдань системи контролінгу на підприємстві є вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Для того, щоб сформулювати такі рекомендації, треба насамперед проаналізувати весь процес прийняття рішень – з яких етапів він складається, коли і яка інформація потрібно керівникові, які найбільш розповсюджені помилки, яких варто остерігатися.

Відомо, що виконання кожної з функцій керування змушує керівника вирішувати ряд специфічних завдань, найбільш типовими з яких є:

- аналіз змін у зовнішньому оточенні і їхній вплив на майбутнє підприємства;
- вироблення стратегії і тактики досягнення поставлених цілей;
- удосконалення структури діяльності підприємства;
- виділення кола завдань, вирішення яких на кожному рівні підприємства варто довіряти людям (керівникам);
- з'ясування недоліків і потреб підлеглих;
- аналіз причин росту задоволеності чи незадоволеності роботою в підлеглих;
- установлення періодичності оцінки результатів;
- з'ясування причин відставання і внесення коректив для оптимального досягнення поставлених цілей та ін.

Всі управлінські рішення можна розділити на дві **групи**: запрограмовані й незапрограмовані. Кожна з цих груп пред'являє свої особливі вимоги до контролінгу як системи підтримки прийняття управлінських рішень.

Запрограмовані рішення приймають у стандартних ситуаціях відповідно до готових процедур, традицій, звичок. Запрограмовані рішення можуть бути простими, прийнятими "з ходу", і складними, що потребують ретельної проробки. Прикладами запрограмованих рішень можуть служити рішення про покупку матеріалів, про величину зарплати для нового співробітника й ін. Відповідно і система контролінгу орієнтується на стандартизацію, уніфікацію вихідної інформації і критеріїв прийняття запрограмованих рішень, розробку єдиних процедур, що чітко описують дії в подібних ситуаціях.

Незапрограмовані рішення приймають у нестандартних, слабо структурованих ситуаціях для вирішення нових, незвичайних проблем. Прикладами незапрограмованих рішень можуть бути рішення про вироблення маркетингової стратегії підприємства, про інвестування тимчасово вільних фінансових ресурсів та ін. Для незапрограмованих рішень не існує і не може існувати готового алгоритму. Тому контролінг тут має дослідницький, творчий характер; вихідна інформація, надана системою контролінгу для прийняття незапрограмованих управлінських рішень, а також самі критерії прийняття таких рішень завжди орієнтуються на специфіку конкретної задачі.

Рішення можна класифікувати не тільки за ступенем стандартизації, але й залежно від рівня визначеності в навколишньому середовищі:

- ситуація визначеності: керівник точно знає всі можливі варіанти дій і результат використання кожного варіанта (приклад — вкладення вільних коштів у твердопроцентні цінні папери);
- ситуація ризику: керівник не знає точного результату, але знає імовірність кожного результату (приклад — рішення страхової компанії про встановлення страхової премії на такому рівні, що здатний забезпечити покриття можливих збитків і принести компанії прибуток);
- ситуація невизначеності: керівник не має точної інформації про результати і не може навіть оцінити імовірності можливих результатів (приклад — рішення про здійснення нового наукомісткого проекту).

В умовах ризику контролінг повинен оцінювати не тільки ефект від кожного можливого варіанта дій, але й імовірність одержання цього ефекту, тому в умовах ризику контролінг має користатися апаратом теорії імовірностей і математичної статистики. Крім того, відношення керівника до ризику ніколи не буває нейтральним: хтось схильний ризикувати, хтось хоче застрахуватися від будь-яких несподіванок. Звичайно люди негативно відносяться до ризику, тобто готові на ризик тільки в обмін на додаткову вигоду — про це не можна забувати при зборі вихідної інформації і розробці критеріїв прийняття управлінських рішень. Тому контролінг як система підтримки прийняття управлінських рішень повинен враховувати ризикові переваги, що залежать від безлічі факторів, таких, як стратегія підприємства, особистість керівника, фінансове становище підприємства та ін. Завдання контролінгу ще більш ускладнюються в умовах невизначеності: треба робити виправлення на неповноту інформації.

Отже, внаслідок складності й розмаїтості процесу прийняття рішень існує безліч підходів до його вивчення. Залежно від того, який підхід використовується, змінюється і роль контролінгу як системи підтримки прийняття управлінських рішень.

Всі існуючі підходи до вивчення процесу прийняття економічних рішень можна умовно подати у вигляді точок, розташованих на прямій між двома полюсами: з одного боку – абсолютна раціональність, орієнтація переважно на математичні категорії, з другого – абсолютна ірраціональність, сильний акцент на соціальні чи психологічні категорії.

Процес ухвалення рішення з **позицій класичного підходу** виглядає так:

- виявлення проблеми;
- визначення мети і вибір критеріїв; установлення значущості критеріїв;
- вибір можливих альтернатив;
- оцінка альтернатив за обраним критерієм;
- вибір найкращої альтернативи.

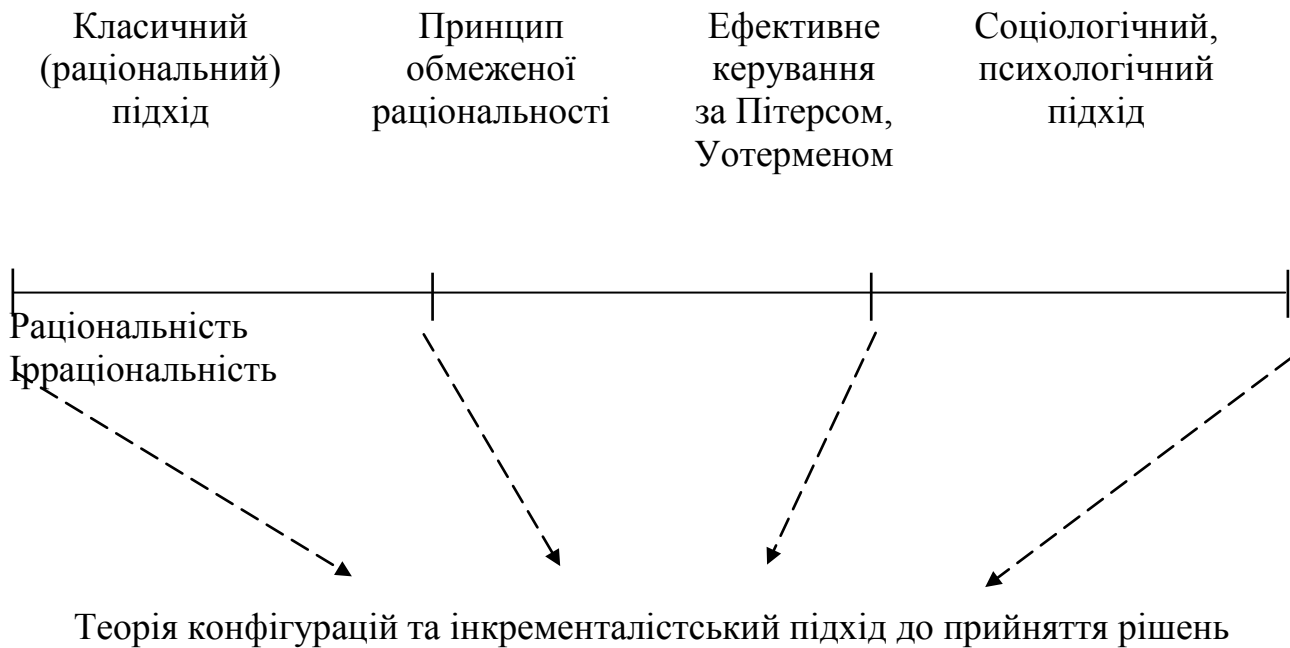


Рис. 11 Класифікація підходів до прийняття рішень

Основні постулати класичного (раціонального) підходу

- Ухвалення рішення є раціональним процесом, орієнтованим на досягнення заздалегідь відомої мети.
- Існує стійка повна і несуперечлива система переваг, що робить вибір між альтернативами однозначним.
- Усі доступні альтернативи відомі (тобто має місце ситуація визначеності або відомий повний спектр подій і їхньої імовірності).
- Складність процедури ухвалення рішення не принципова: головне — досягнення правильного результату.

Роль контролінгу при раціональному підході полягає в наданні максимально повної і точної кількісної інформації, розрахунку показників, надходження оптимуму.

Усередині раціонального підходу існує кілька теорій, що пояснюють прийняття управлінських рішень: розробка стратегії (*SWOT-аналіз*), планування стратегії (за Ансофом), позиціювання (за Портером).

Найбільш проста з цих теорій — розробка (*design*) стратегії — була запропонована в 50-х роках в перших роботах з стратегічного менеджменту. Відповідно до цієї теорії прийняття управлінських рішень — контрольований, свідомий, а не інтуїтивний процес (при цьому модель ухвалення управлінського рішення є простою і слабо формалізованою. Готових рецептів, на думку прихильників цієї теорії, не існує: кожне рішення приймають з урахуванням специфіки конкретної ситуації. Практичний додаток цієї теорії — широко використовувана в системі контролінгу методика *SWOT-аналізу*: на основі аналізу зовнішнього середовища (можливості й небезпеки) визначають ключові фактори успіху, на основі аналізу внутрішнього середовища оцінюють сильні й слабкі сторони власного підприємства, а управлінське рішення — результат синтезу цих складових.

Логічним продовженням теорії розробки стратегії стала теорія планування стратегії, що розглядає прийняття управлінських рішень з позицій системного аналізу, кібернетики, дослідження операцій. Яскравим представником цієї школи став Ансофф. Відповідно до теорії планування стратегії прийняття управлінських рішень повинно бути контрольованим свідомим і формалізованим процесом, у ході якого застосовуються методи системного аналізу, розраховуються спеціальні комплексні показники (такі як комплексний показник конкурентного статусу підприємства і т.д.). Результатом цього процесу є готове стратегічне рішення, що потім втілюється в плани, програми, бюджети. У рамках цієї теорії контролінг займається, по-перше, проектуванням ("конструюванням") самої процедури прийняття управлінських рішень на конкретному підприємстві, по-друге, розрахунком показників, що характеризують позитивні чи негативні сторони кожного варіанта управлінського рішення і, по-третє, пошуком оптимального рішення.

На початку 80-х років стала популярною теорія позиціонування, основна ідея якої полягає в існуванні готової, єдиної для всіх матриці стандартних ситуацій і стандартних рішень, а завданням керівника є вибір "потрібної клітинки", "обчислення" єдино правильного рішення. Практичними додатками цієї теорії є матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, матриця "продукт-ринок" та ін. Завданням контролінгу в рамках цієї теорії є головним чином оптимізація — "обчислення" управлінського рішення.

Постулати принципу обмеженої раціональності за Г.Саймоном ґрунтуються на тому, що «абсолютної раціональності» не буває:

1. Наявна в менеджера інформація про природу проблеми і можливі варіанти її вирішення свідомо неадекватна. Одержати більш точну і повну інформацію неможливо (звичайно через відсутність грошей чи часу). Значна частина наявної інформації нерелевантна, тому використання дуже спрощених моделей дійсності цілком виправдане.
2. Наявна інформація сприймається перевернуто. Людська пам'ять здатна утримувати лише обмежений обсяг інформації. Здатність людського розуму до правильного вибору оптимального варіанта дій теж обмежена.
3. Менеджер прагне не до максимального, а до задовільного результату. Йому можуть бути відомі не всі альтернативи: досить, щоб він був обізнаний хоча б з одним прийнятним варіантом.

Процес прийняття рішень відповідно до принципу обмеженої раціональності виглядає так:

- виявлення потреби;
- визначення мети і формування набору критеріїв, що характеризують мінімально прийнятний варіант;
- пошук альтернатив (як правило, він проводиться в обмеженій добре знайомій області; набір розглянутих альтернатив свідомо неповний);
- вибір варіанта, що забезпечує прийнятний результат.

Відповідно до принципу обмеженої раціональності основне завдання контролінгу — раціоналізація процесу прийняття управлінських рішень на основі використання методів прийняття рішень в умовах невизначеності. Головна відмінність цього підходу від попереднього (класичного

раціонального) полягає в концентрації контролінгу не стільки на оптимізації, скільки на встановленні обмежень, що характеризують прийнятні варіанти.

Постулати принципу ефективного керування за Пітерсом і Уотерменом ґрунтуються на тому, що зайва раціональність сковує інновації, приводить до переоцінки значущості фінансів, не враховує неекономічні цілі підприємства, тому керівник повинен:

- виявляти гнучкість;
- робити всі одразу;
- експериментувати;
- діяти з високою швидкістю;
- використовувати слабкоформалізовані системи.

Соціологічний і психологічний підходи базуються на впливі свідомості людини і людських відносин на процес прийняття рішень.

Соціологи вивчають процес прийняття рішень як процес групової взаємодії. У рамках соціологічного підходу існують три основні групи теорій, що описують прийняття управлінських рішень: теорії політичної взаємодії, колективного навчання, корпоративної культури.

Теорія політичної взаємодії вивчає процес прийняття управлінських рішень з погляду балансу сил і інтересів різних груп усередині колективу підприємства і в зовнішньому середовищі. Саме управлінське рішення розглядається насамперед як політичний крок, спрямований на зміцнення позицій визначеної групи.

Теорія колективного навчання підкреслює, що складність і динамічний характер внутрішнього і зовнішнього середовищ будь-якого підприємства в поєднанні з недоліком інформації і досвіду перетворюють процес прийняття управлінських рішень у процес безупинного навчання для керівника і всього колективу підприємства. Таким чином, чіткої межі між ухваленням управлінського рішення і його реалізацією не існує: обидва процеси взаємозалежні, взаємообумовлені і протікають одночасно.

Теорія корпоративної культури говорить про те, що в прийнятті управлінських рішень виявляється поведінка колективу співробітників як єдиного цілого. Таким чином, "живильним ґрунтом" для будь-якого управлінського рішення буде корпоративна культура — сукупність загальних для всіх співробітників підприємства переконань і відносин. Виділяють кілька рівнів корпоративної культури: поверхневий (корпоративна символіка), середній (переконання, відносини, норми) і глибинний (цінності). Глибинні цінності відіграють важливу роль у виборі однієї з декількох можливих стратегій підприємства. Правила і норми важливі для вибору тактичних заходів для реалізації стратегії. Концепція впливу корпоративної культури на прийняття управлінських рішень подана на Рис. 12.

Для системи прийняття управлінських рішень на підприємстві важливі такі аспекти корпоративної культури:

- індивідуалізм і колективізм;
- відношення до ризику;
- цілеспрямованість;
- ступінь координації;

- підтримка менеджерів;
- контроль;
- самоотождження з усім підприємством чи з групою всередині підприємства;
- філософія системи винагороди;
- відношення до конфліктів і критики;
- характер комунікацій.

Ці ж параметри багато в чому визначають основні принципи побудови і функціонування системи контролінгу на підприємстві як економіко-аналітичної, координуючої, управлінської інформаційної системи.

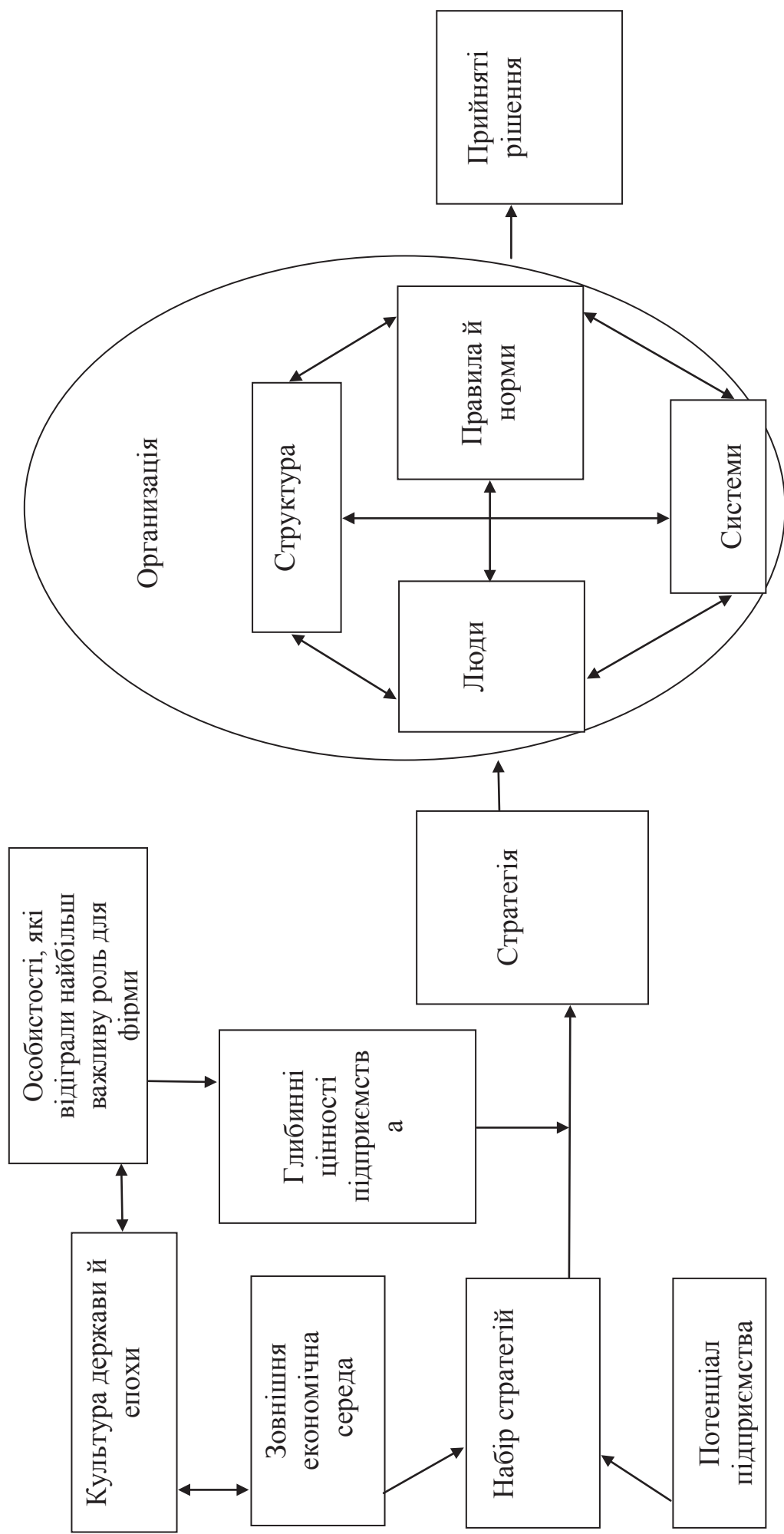


Рис. 12 – Корпоративна культура та її роль у прийнятті рішень

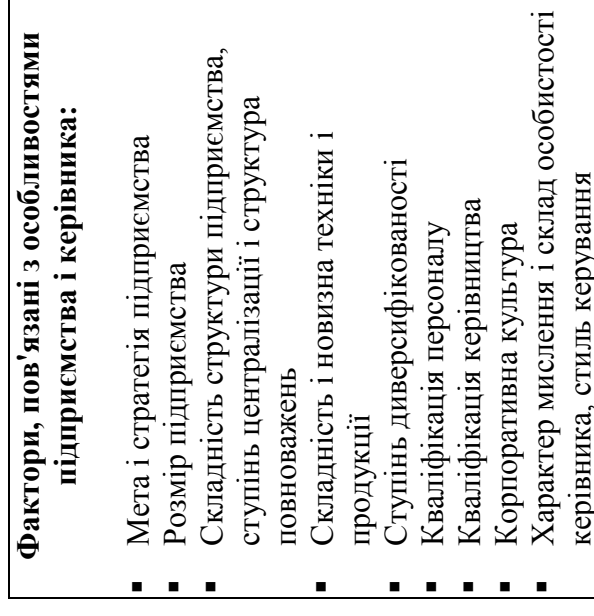
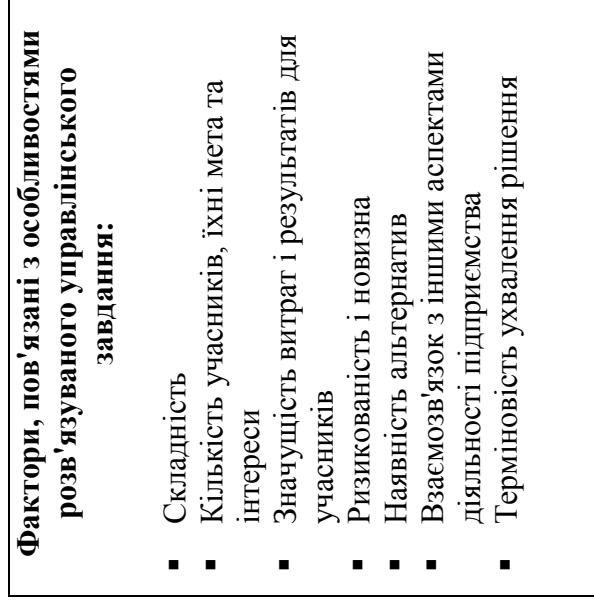
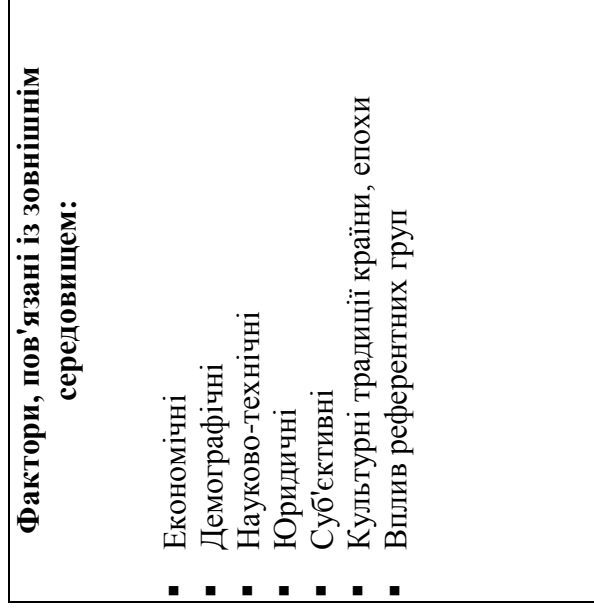


Рис. 13 – Фактори, що визначають прийняття управлінських рішень

7.2. Обсяг і структура випуску

Розраховуючи виробничу програму, треба встановити кількість і номенклатуру виробленої продукції. Для вирішення цієї проблеми найбільш зручна інформація, підготовлена з позицій маржинального підходу. Наприклад, фірма випускає кілька видів продукції і керівник фірми просить бухгалтера проаналізувати рентабельність окремих її видів. Результати розрахунків показали, що деякі види продукції збиткові і керівник знімає їх з виробництва. Але після цього прибуток фірми знизилася. Це пов'язано з тим, що не всі витрати пропорційно зменшилися, а частина деяких витрат залишилася без зміни. З огляду на це можна зробити такий висновок. У виробничу програму включають всі види продукції (послуг), в яких позитивний маржинальний прибуток. Тоді підприємство зможе використовувати всі наявні можливості для покриття постійних витрат і одержання прибутку. Використання ж цих цілей прибутку на одиницю продукції є недоцільним, тому що виключення з програми удаваних збитковими продуктів (тільки тому, можливо, що на неї було віднесено більше постійних витрат, ніж на інші) може призвести до втрати додаткової маржинальності прибутку, а в підсумку – до втрати прибутку.

Розглянемо приклад. Магазин «N» має результати діяльності за звітний період, наведені в табл. 31. Звіт свідчить, що секція одягу збиткова. Тому виникло питання про подальше утримання цієї секції.

Таблиця 30

Звіт про діяльність магазину, тис. грн.

Стаття	Секції			Усього
	взуття	одягу	канцтовари в	
Обсяг продажів	200	160,0	20	380,0
Змінні витрати	160	112,0	12	284,0
Маржинальний доход	40,0 (20%)	48,0	8/40%	96,0
Постійні витрати				
на утримання секцій	30,0	20,0	3,0	53,0
на утримання магазину в цілому	12,0	20,0	4,0	36,0
Прибуток	-2,0	8,0	1,0	7,0

Допустимо, що ми ліквідуємо секцію одягу, а її площа не буде використовуватися для реалізації інших товарів (I варіант). У цьому випадку результати діяльності виглядатимуть так (табл. 32).

Таблиця 31

Вплив ліквідації секції взуття на результати діяльності магазину в цілому, тис. грн.

Стаття	До зміни	Ліквідація секції одягу	Після зміни
Обсяг продаж	380	-200	180

Змінні витрати	284,0	-160	124
Маржинальний доход	96,0	-40	56
Постійні доходи секції	53,0	-30	23
Внесок на покриття і прибуток	43,0	-10	33
Загальногосподарські витрати	36,0	-	36
Операційний прибуток	70	-100	-3

Як бачимо, ліквідація одягу в таких умовах призведе до збиткової діяльності магазину в цілому, оскільки, втрачаючи маржинальний доход цієї секції в 400 тис. грн., магазин заощадить тільки 30 тис. грн. У результаті цей магазин втрачає 12 тис. грн. прибутку.

Можливий другий варіант – озвільнена площа внаслідок ліквідації секції взуття буде використана для розширення секції одягу, що дозволить одержати додатковий обсяг продажів 100 тис. грн. Для цього потрібно додаткових витрат в сумі 14 тис. грн.

Оскільки секція одягу має коефіцієнт маржинального доходу 30%, то збільшення останнього складе 30 тис. грн. (100 тис.Х 0,3). Тоді результати діяльності можуть бути такими (табл. 32):

Таблиця 32

<i>Стаття</i>	<i>До зміни</i>	<i>Ліквідація секції взуття</i>	<i>Розширення секції одягу</i>	<i>Після зміни</i>
Продаж	380,0	-200,0	100,0	280,0
Змінні витрати	284,0	-160,0	70,0	154,0
Маржинальний доход	96,0	-40,0	30,0	86,0
Постійні витрати на утримання секції	53,0	-30,0	14,0	37,0
Внесок на покриття	43,0	-10,0	16,0	49,0
Загальногосподарські витрати	36,0		-	36,0
Операційний прибуток	7,0	-100	16,0	13,0

Хоча впровадження цієї пропозиції не компенсувало маржинальний доход, але за рахунок скорочення витрат на утримання секції на 6,0 тис. (20-14) прибуток збільшився до 13 тис. грн.

Приведений приклад свідчить, що не треба вважати, що всі постійні витрати є нерелевантними для прийняття рішень.

Наступною проблемою, пов'язаною з розрахунком виробничої програми, є «спеціальні замовлення». Керівництво іноді зіштовхується з проблемою, чи варто приймати замовлення (додаткові) за цінами, нижчими від ринкових? Наприклад, підприємство зайняте виробництвом текстильних виробів. Потужність використовується не повністю (проектна потужність 110000 шт. виробів, а фактично виробляється 80000 шт. Новий замовник запропонував купити оптом 20000 шт. по 7,5 грн. за штуку і транспортні витрати взяв на себе.

Керівництво фірми було проти такого замовлення, тому що ціна 7,5 грн. нижче повної собівартості. Спробуємо дослідити цю пропозицію, використовуючи маржинальний дохід (табл. 33)

Таблиця 33

Розрахунок прибутку за варіантами.

Показники	Без спецзамовлення 80000 шт.		Зі спецзамовленням 100000 шт.	
	На одиницю	Всього	Всього	Різниця
1. Виторг	10	800000	950000	150000
2. Змінні витрати				
- виробничі	5,0	400000	500000	100000
- комерційні	0,5	40000	40000	
Всього змінних витрат	5,5	440000	540000	100000
3. Маржинальний дохід	4,5	30000	410000	50000
4. Постійні витрати				
- виробничі	3,125	250000	250000	
- комерційні	1,0	80000	80000	
Всього змінних витрат	4,125	330000	330000	
5. Операційний прибуток	0,375	30000	80000	50000

7.3. Рішення «Робити чи купувати»

Це рішення пов'язане з розглядом існуючої альтернативи: робити самостійно окремі компоненти продукції (деталі) чи купувати їх у зовнішніх постачальників. Розглянемо приклад. Компанія виробляє деталь «Х», яку використовують для випуску основної продукції. Річна потреба компанії в цій деталі 20000 шт. Собівартість деталі – 60 грн. (див. табл. 35). Постачальник пропонує цю деталь за ціною 50 грн. Чи варто приймати цю пропозицію?

Таблиця 34

Калькуляція собівартості деталі «Х»

Стаття	Сума, грн.
Прямі матеріали	18
Пряма зарплата	12
Змінні накладні витрати	4
Амортизація спеціального устаткування	6
Загальногосподарські (розподілені) витрати	20
Всього	60

Як бачимо, нерелевантними в такому випадку є витрати на амортизацію спеціального устаткування, а також загальновиробничі витрати, яких не можна уникнути у випадку придбання в постачальника деталі «Х». Тоді релевантна виробнича собівартість «Х» дорівнює 34 грн., що на 16 грн. менше витрат на її придбання.

Отже, можна зробити висновок, що компанії вигідніше виробляти деталь «Х», ніж купувати її в іншого підприємства. Але при цьому варто враховувати фактор утраченої можливості.

Якщо компанія не має іншої альтернативи для використання площі, що звільняється внаслідок припинення виробництва деталі «Х», тоді можливі витрати дорівнюють нулю. У цьому випадку (34 грн. < 50) зроблений нами висновок можна вважати правильним. Але якщо компанія може здати вільну площу в оренду чи використовувати її для виробництва іншої продукції, тоді варто враховувати вигоду, яку втратить компанія, продовжуючи робити деталь замість її придбання. Якщо, наприклад, за оренду можна одержати 30 тис. грн. на місяць, тоді, якщо робити деталь «Х», ми втрачаємо можливість одержати 360 тис. грн. на рік (30 тис. грн. X 12).

Остаточне рішення варто приймати з урахуванням не тільки кількісних показників, але і якісних факторів. Якісні релевантні фактори для ухвалення рішення «робити чи купувати» можна розділити на дві групи: зовнішні й внутрішні.

Зовнішні:

- надійність постачальника;
- контроль якості постачальника;
- взаємини робітників і адміністрації в компанії постачальника;
- стабільність ціни постачальника;
- час, необхідний для оновлення виробництва деталей, якщо постачальник не виконує зобов'язання.

Внутрішні:

- наявність потужності;
- ноу-хау;
- завантаженість персоналу;
- технічні зміни.

Зрозуміло, що відсутність достатньої вільної потужності не дозволить компанії виробляти деталь, навіть якщо це вигідніше, ніж її купувати. З другого боку, бажання зберегти секрети виробництва чи кваліфіковані кадри може змусити компанію відмовитися від вигідної пропозиції купувати деталь замість того, щоб робити її.

7.4. Ухвалення рішення при наявності обмежень

Можливості підприємства найчастіше обмежені. Прикладами обмежень можуть бути: виробнича потужність, кошти, матеріальні ресурси, робоча сила, сировина на продукцію та ін.

За наявності цих обмежень підприємство змушене вибирати ті види продукції чи послуг, виробництво яких найбільш вигідне.

Прийняття рішень у такій ситуації залежить від кількості обмежень.

Ухвалення рішення при наявності одного обмеження

При наявності одного обмеження треба розрахувати показник маржинального доходу на одиницю обмежуючого фактора. Розглянемо

приклад. Підприємство виготовляє два види продукції – «X» і «Y», по яких є така інформація (табл. 35).

Таблиця 35

Характеристика продукції, що виготовляється

Показник	Продукція	
	«X»	«Y»
Ціна за одиницю, грн.	20	30
Змінні витрати, грн.	15	20
Маржинальний доход на одиницю, грн.	5	10
Коефіцієнт маржинального доходу, %	25	33,3%
Витрати на виробництво одиниці продукції, год.	1	3
Попит на виріб, шт.	9000	6000

На перший погляд, перевагу слід віддати виробу «Y», оскільки він забезпечує більший маржинальний доход. Але таке твердження справедливе тільки у випадку, якщо обмежуючим фактором є обсяг реалізації. Але якщо обмежуючим фактором є виробничі потужності, то тоді треба виходити з маржинального доходу на 1 маш.-год. Допустимо, що в даному випадку виробнича потужність складає 10 тис. маш.-год. Тоді для виробництва виробу «X» маржинальний доход на 1 маш.-год. складе 5 грн. (5:1), а для виробу «Y» - 3,33 грн. (10:3). З огляду на це необхідно максимально зробити виріб «X» (9000 шт.), а інший час використовувати для виготовлення виробу «Y».

Для виготовлення 9000 виробів буде потрібно 9000 маш.-год., а 1000 маш.-год., що залишилися, варто використовувати для виготовлення виробу «Y» - 300 штук.

Загальний маржинальний доход становитиме:

$$9000 \times 5 + 300 \times 10 = 48000 \text{ грн.}$$

Якби ми виходили з маржинального доходу на виріб, то результат був би таким:

$$\frac{10000 \text{ маш. - год}'}{3} \times 10 = 33000 \text{ грн.}$$

Це на 15 тис. грн. менше.

Контрольні питання

1. Що ви розумієте під прийняттям управлінського рішення?
2. За якими ознаками класифікують управлінські рішення?
3. Охарактеризуйте стадії процесу прийняття управлінських рішень.
4. Які фактори впливають на прийняття управлінських рішень?
5. Які вимоги висуваються до критеріїв прийняття управлінських рішень?
6. Назвіть загальні критерії прийняття управлінських рішень.
7. Що саме визначає і впливає на якість управлінського рішення?

ТЕМА 8. ЕКСПЕРТНА ДІАГНОСТИКА ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

8.1. Мета і завдання діагностики

Діагностика фінансово-господарського стану підприємства займається оцінкою різних сторін його діяльності з метою виявлення "вузьких місць", можливостей і небезпек для прийняття оптимальних оперативних і стратегічних рішень.

Основні завдання, що повинні вирішуватися при проведенні діагностики, полягають у наступному:

- перевірка якості й обґрунтованості планів, бюджетів і нормативів;
- порівняльний аналіз маркетингових заходів, що включає зіставлення реального розвитку подій з очікуваними за певний відрізок часу;
- з'ясування внутрішніх і загальноекономічних ситуацій, що впливають на виробництво і збут;
- аналіз залежності "витрата-обсяг виробництво-прибуток";
- оцінка ефективності функціонування підрозділів;
- аналіз співвідношення попиту та пропозиції;
- аналіз постачальників сировини;
- виявлення і вимір внутрішніх резервів;
- обґрунтування рішень по встановленню внутрішніх цін на товари і послуги;
- аналіз кінцевих фінансових результатів виробничої, збутової, маркетингової діяльності.

Для проведення діагностики потрібна об'єктивна і повна інформація, джерелами якої в даний час є:

- бухгалтерський облік і звітність;
- статистичний облік і звітність;
- управлінський облік і звітність;

Крім цього, можуть використовуватися і позаоблікові джерела інформації. Це:

- матеріали ревізій, зовнішнього і внутрішнього аудиту;
- результати перевірок податкової служби;
- матеріали виробничих нарад, зборів;
- засоби масової інформації;
- внутрішні документи і листування із сторонніми організаціями.

8.2. Методи стратегічної діагностики

Одним з найважливіших завдань стратегічного контролінгу є діагностика ефективності стратегії підприємства: наскільки правильно обрана стратегія, наскільки вона відбиває цільові настанови підприємства, чи відповідає вона умовам зовнішнього і внутрішнього середовища. Але перш ніж розглядати діагностику стратегії підприємства, розглянемо коротенько різні види стратегій, яка може застосовувати підприємство.

Товарна стратегія визначає методи пошуку найкращих напрямків діяльності, методи формування такого набору напрямків діяльності, що забезпечують гнучкість підприємства в зовнішньому середовищі.

Головні завдання товарної стратегії:

- ув'язування перспективних завдань (місії) з потенційними можливостями ринку і ресурсами підприємства, якими воно зможе володіти в перспективі;
- аналіз життєвих циклів попиту (технології) товару;
- розробка правил формування товарного асортименту, що забезпечують конкурентну перевагу підприємства і на цій основі максимізація економічного прибутку в довгостроковій перспективі.

Товарна стратегія є базою для планування перспективних НІОКР, кадрової, інвестиційної політики. На основі товарної стратегії виробляються рішення, прийняті в рамках інших складових економічної стратегії, з якими товарна стратегія знаходиться в діалектичній залежності. Наприклад, стратегія ціноутворення. Це:

- цінова політика;
- правила поведінки фірми залежно від кон'юнктури ринку;
- прийоми цінової конкуренції;
- прийоми моніторингу ситуацій, що складаються на ринках факторів виробництва, цінних паперів і валютних ринків, правила зміни в зв'язку з цим політики ціноутворення;
- прийоми моніторингу процесів зміни попиту та пропозиції;
- методи оцінки цінової еластичності попиту;
- принципи врахування впливу макроекономічних і мікроекономічних факторів на процеси ціноутворення.

Стратегія ціноутворення повинна вказати лінію поведінки підприємства на тих чи інших сегментах ринку, щоб за допомогою ефективною ціновою політики залучити покупців до своїх товарів, сформувати стійкі споживчі переваги і прихильність потенційних покупців до своєї марки.

8.3. Методи діагностики стратегічної позиції підприємства

Діагностика фінансово-господарського положення в рамках стратегічного контролінгу містить в собі насамперед аналіз стратегічної позиції підприємства на ринку. Для цього застосовують спеціальні методи, найбільш розповсюдженими з яких є SWOT-аналіз, матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, конкурентний аналіз. Розглянемо кожний з цих методів докладніше.

SWOT-аналіз. Назва SWOT — англійська аббревіатура: strengths, weaknesses, opportunities, threats: сильні, слабкі сторони, можливості й небезпеки. Загальний алгоритм SWOT-аналізу представлений на рис. 14.

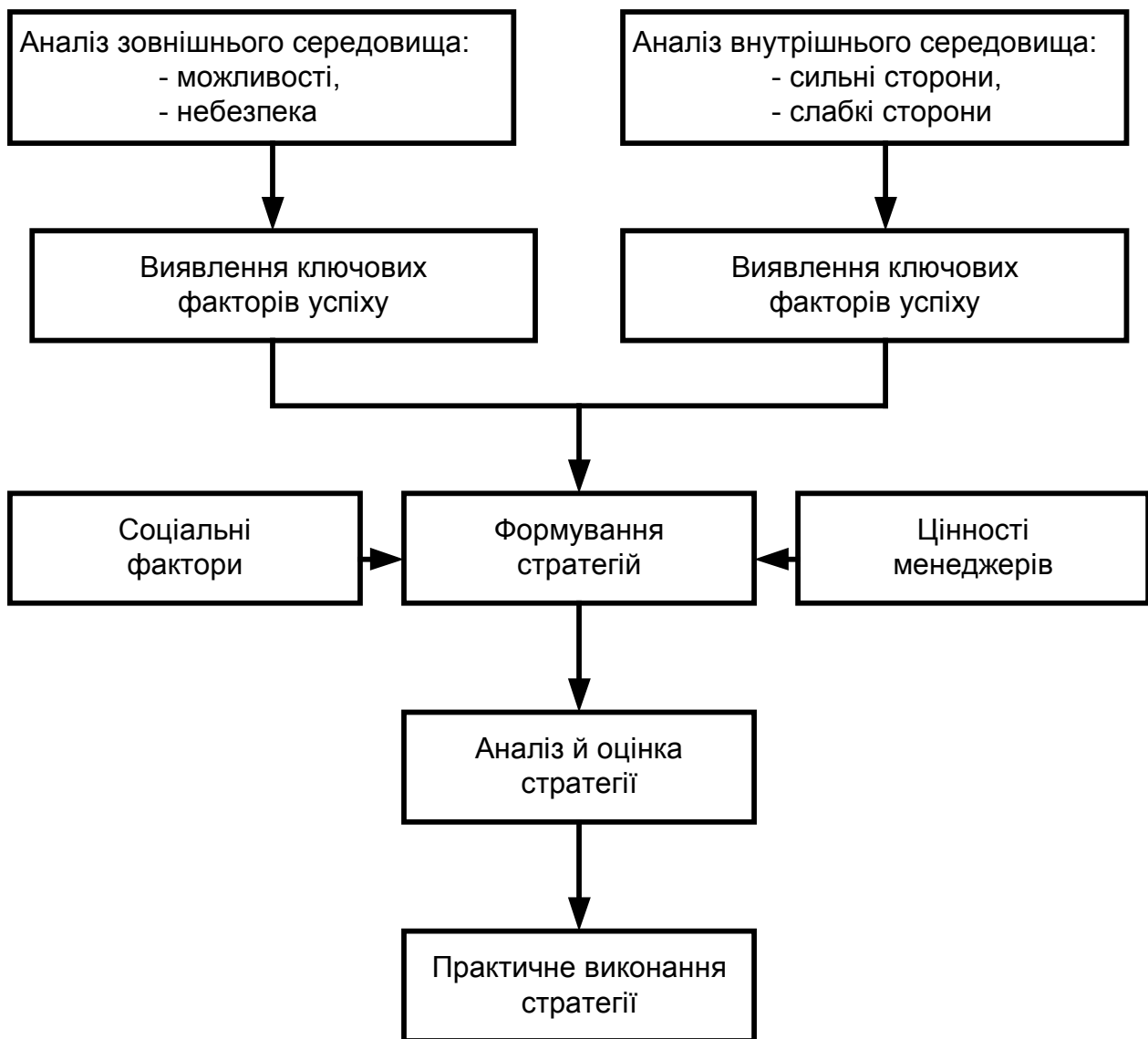


Рис. 14 Загальний алгоритм *SWOT-аналізу*

SWOT-аналіз оформляється у вигляді матриці (Рис.15).

Сильні сторони	Слабкі сторони
Можливості	Небезпеки

Рис. 15 Матриця *SWOT*—аналізу

Переваги *SWOT-аналізу* — його простота, логічність, зручність сприйняття, тому він широко застосовується на практиці. Але ця модель слабо

формалізована і не дає ніяких рекомендацій з формування стратегії. Цим можна пояснити появу інших, більш складних методів аналізу стратегії.

Матриця БКГ. Матриця Бостонської консультативної групи (БКГ) дозволяє визначити стратегічну позицію підприємства по кожному напрямку його діяльності, і на основі аналізу цієї позиції вибрати правильну стратегію дій підприємства на ринку й оптимальної стратегії перерозподілу фінансових потоків між різними напрямками діяльності. Рядки матриці — темп росту ринку, стовпці — відносна частка ринку (Рис. 16). Темп росту ринку — найважливіша характеристика його привабливості. Відносна частка ринку, тобто частка ринку в порівнянні з ведучим конкурентом показує, наскільки сильні позиції підприємства на даному ринку.

ТЕМП РОСТУ РИНКУ	Високий	"Зірка"	"Дика кішка"
	Низький	"Дійна корова"	"Собака"
		Висока	Низька

Відносна частка ринку

Рис. 16 – Матриця БКГ

Таким чином, матриця БКГ розбиває всі напрямки діяльності підприємства на чотири групи: "зірка", "дійна корова", "собака" і "дика кішка". У відношенні кожної з цих груп необхідна своя стратегія.

"Зірки" — це ідеальний випадок, що сполучає високі перспективи росту ринку із сильними позиціями підприємства на цьому ринку. Зірки — джерело не тільки короткострокового, але і довгострокового прибутку для підприємства, а тому вони є найкращим об'єктом для вигідних капіталовкладень. "Зірки" треба оберігати і зміцнювати.

"Дійні корови" — випадок, коли підприємство має сильні позиції на зрілому ринку. Ці напрямки діяльності приносять підприємству високий стабільний прибуток, хоча росту тут не передбачається. Тому у відношенні таких напрямків діяльності підприємство прагне зберегти частку ринку на наявному рівні. Основна мета підприємства у відношенні "дійних корів" — одержання максимального прибутку за короткий період. Капіталовкладення тут обмежуються необхідним мінімумом. Прибуток "дійних корів" інвестується в інші, більш перспективні напрямки діяльності.

"Собаки" — ситуація, коли слабкі позиції підприємства сполучаються з низькими темпами росту ринку. Такі напрямки діяльності безперспективні, тому в загальному випадку підприємство намагається позбутися від "собак". Як наслідок, у відношенні "собак" застосовуються стратегії вилучення капіталовкладень і "збору врожаю", тобто одержання максимальне можливого прибутку за мінімально можливий термін.

"Дикі кішки" — напрямку діяльності, де позиції підприємства хиткі, але перспективи розвитку ринку досить привабливі. Їх іноді ще називають "знаками питання" чи "важкими дітьми". Такі напрямки діяльності вимагають більш ретельної оцінки. Тут у підприємства є кілька стратегічних можливостей:

- інвестувати в такі напрямки діяльності, щоб усталити позиції підприємства на перспективних ринках і перетворити "дику кішку" в "зірку";
- ліквідувати даний напрямок діяльності, якщо в підприємства немає можливості здійснювати інвестиції.

Достоїнства моделі БКГ:

- матриця пропонує диференційований підхід до розробки стратегії залежно від особливостей кожного напрямку діяльності;
- матриця БКГ може бути основою для аналізу взаємодії між різними напрямками діяльності, аналізу різних стадій розвитку кожного напрямку діяльності;
- матриця БКГ проста і зрозуміла (завдяки вдалим назвам "кліток" вона добре сприймається і запам'ятовується).

Недоліки моделі БКГ:

- темпи росту ринку не завжди можуть служити адекватною оцінкою привабливості ринку: крім росту важливі такі фактори, як абсолютний
- розмір ринку, циклічність, сезонність, юридичні обмеження та ін.; крім того, темпи росту ринку залежать від стадії життєвого циклу продукції:
- відносна частка ринку не завжди точно характеризує конкурентний статус підприємства: крім частки ринку, важливу роль тут відіграють фінансова міць підприємства, якість продукції, володіння патентами, ліцензіями, адекватність системи керування підприємством;
- модель не враховує взаємозв'язок різних напрямків діяльності фірми (синергичний ефект): іноді "собака" може бути необхідна для оптимізації діяльності "зірки" і т.п.
- Таким чином, матриця БКГ зручна, але має обмежений спектр застосування в стратегічному контролінгу.
- **Матриця Мак-Кінсі.** Вона розроблена однойменною консультативною фірмою за замовленням фірми "Дженерал електрик", являє собою розвиток і узагальнення матриці БКГ. Замість темпу росту ринку тут використовується комплексний показник привабливості ринку, а замість відносної частки ринку — комплексний показник конкурентоздатності підприємства (Рис. 17), тому на відміну від матриці БКГ матриця Мак-Кінсі має більш широку сферу застосування. У порівнянні з матрицею БКГ у матриці Мак-Кінсі відбитий більш гнучкий підхід до формування стратегії. Наприклад, якщо конкурентний статус підприємства слабкий, а прогнози розвитку ринку не передбачають
- бурхливого росту ("собака"), це ще не значить, що даний напрямок діяльності необхідно покинути: може статися, що "собака" знизить ризик чи збільшить ефективність діяльності підприємства в інших, більш перспективних сферах, тобто виявиться синергичний ефект.

КОНКУРЕНТНИЙ СТАТУС	Сильний	Покористуватися, чи піти	Реінвестувати прибуток чи покористуватися	Інвестувати чи утримувати позиції
	Середній	Повільно йти	Покористуватис я чи піти	Інвестувати, максимально реінвестувати прибуток
	Слабкий	Йти швидко чи повільно, залишитися	Залишитися чи повільно піти	Інвестувати, реінвестувати, піти
		Низька	Середня	Висока
		привабливість ринка		

Рис. 17 Матриця Мак-Кінсі

- Для використання цієї матриці потрібно розрахувати комплексні показники привабливості ринку і конкурентоспроможності підприємства. Докладно методика їхнього розрахунку наведена в підручнику "Стратегічне керування" Ансоффа.

Для оцінки перспектив росту використовують наступні параметри:

- темп росту відповідного сектора економіки;
- приріст чисельності споживачів;
- ступінь застаріння продукції;
- ступінь відновлення технології;
- динаміка географічного розширення ринку та ін.

Для оцінки рентабельності використовують наступні параметри:

- коливання цін;
- коливання обсягів продаж;
- циклічність попиту;
- місткість ринку в порівнянні з виробничими потужностями в галузі (тобто чи є в галузі потужності, що простоюють);
- тривалість життєвого циклу продукції;
- витрати, необхідні для виходу на ринок;
- перспективи руху цін на ринках ресурсів;
- час і вартість розробки нової продукції та ін.

Комплексний показник конкурентного статусу підприємства розраховують за формулою :

$$КСП = \frac{I_f - I_k}{I_o - I_k} \cdot \frac{S_f}{S_o} \cdot \frac{C_f}{C_o}, \quad (25)$$

де I_f , I_k , I_o — фактичний, критичний (мінімально можливий) і оптимальний рівні капіталовкладень відповідно;

C_f , C — фактичний і максимально можливий потенціал підприємства відповідно;

S_f , S_o — оцінки діючої й оптимальної стратегії підприємства відповідно.

З формули видно, що конкурентний статус підприємства визначається, по-перше, рівнем капіталовкладень, по-друге, стратегією і, по-третє, потенціалом підприємства.

Залежність рентабельності від величини капіталовкладень має вигляд параболи (Рис. 18).

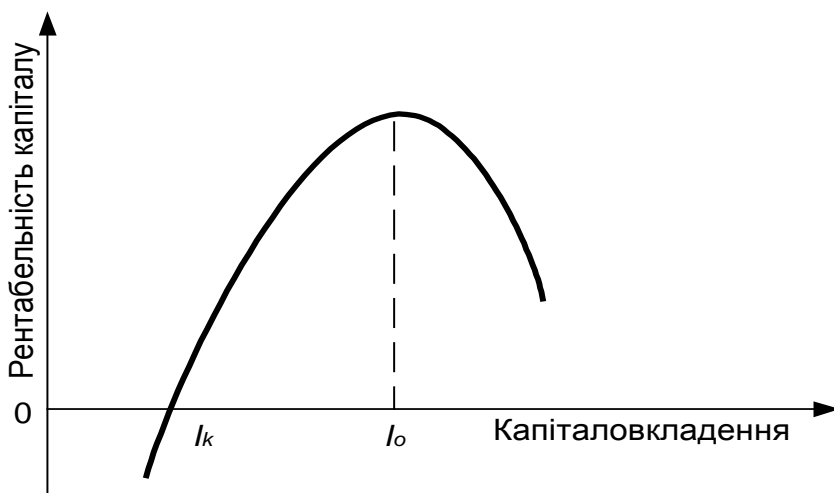


Рис. 18 Залежність рентабельності від величини капіталовкладень

Для оцінки майбутньої ефективності діючої стратегії використовують табл. 36.

Таблиця 36

Оцінка майбутньої ефективності діючої стратегії

Фактори успіху	Оцінка стратегії підприємства, балів		Відносний рівень стратегії підприємства у порівнянні з оптимальною стратегією S_f/S_{oi}
	діюча (S_{fi})	оптимальна (S_{oi})	
Політика росту			
Ринкова диференціація			
Продуктова диференціація			
Всього (середнє арифметичне) S_f/S_o			

Комплексний показник потенціалу підприємства розраховують аналогічним образом (табл. 38).

Оцінка комплексного показника потенціалу підприємства

Фактори успіху	Оцінка потенціалу підприємства		Відносний рівень стратегії підприємства у порівнянні з оптимальною стратегією (C_f/C_o)
	діюча (C_f)	оптимальна (C_o)	
1	2	3	4
Загальне керування: <ul style="list-style-type: none"> • відповідність системи керування особливостям середовища підприємства; • керування ризиком; • організація впровадження нововведення; • кадровий потенціал; • корпоративна культура та ін. 			
Фінансове керування: <ul style="list-style-type: none"> • фінансова стійкість; • ліквідність; • можливість одержання кредитів; • керування грошовими потоками; • податкова оптимізація та ін. 			
Маркетинг: <ul style="list-style-type: none"> • аналіз ринку; • вибір цільових сегментів ринку; • активність використання методів просування продукції на ринку; • канали товароруху та ін. 			
Виробництво: <ul style="list-style-type: none"> • собівартість продукції; • керування запасами; • матеріально-технічне забезпечення; • рівень застосовуваної техніки і технології та ін. 			
НДОКР: <ul style="list-style-type: none"> • кількість інновацій; • технічний рівень розробок; • новизна та ін. 			
Всього середнє арифметичне C_f/C_o			

Оцінку виконують в балах по кожній групі факторів. Підсумковий бал обчислюють в такий же спосіб, як і при оцінці майбутньої ефективності.

У матриці Мак-Кінсі є достоїнства і недоліки (табл. 38)

Таблиця 38

Достоїнства і недоліки матриці Мак-Кінсі

<i>Достоїнства</i>	<i>Недоліки</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Більш широка сфера застосування в порівнянні з матрицею БКГ • Більш детальний аналіз привабливості ринку і конкурентного статусу підприємства за рахунок збільшення кількості оцінюваних факторів 	<ul style="list-style-type: none"> • Не враховується можливість активного впливу підприємства на середовище • Передбачається, що майбутнє можна передбачати з достатнім ступенем точності, хоча при високому рівні невизначеності це не завжди можливо • Суб'єктивізм в оцінці показників • Розпливчастість рекомендацій

Таким чином, матриця Мак-Кінсі являє собою більш тонкий, але і більш складний інструмент стратегічного контролінгу в порівнянні з матрицею БКГ.

Конкурентний аналіз за Портером. Для аналізу положення підприємства в конкуренції М. Портер запропонував зобразити свого роду "поле сил" (Рис.18). На його думку, на будь-яке підприємство впливають п'ять основних сил:

- вплив покупців;
- вплив постачальників;
- можливість появи нових конкурентів;
- існування товарів-замінників;
- дії конкурентів усередині галузі.

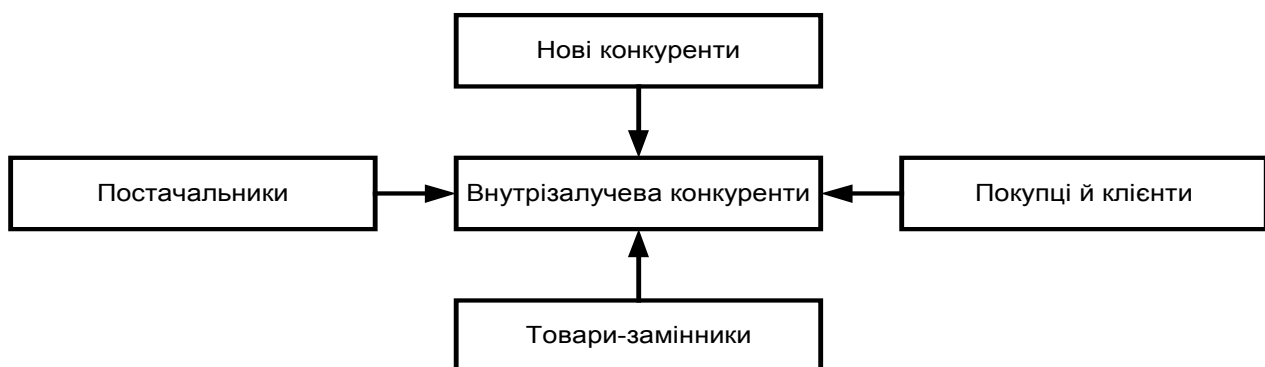


Рис. 19 Модель Портера

Поява в галузі нових конкурентів залежить від існування "вхідних бар'єрів"— перешкод до входу на відповідний ринок:

- потреба у великих капіталовкладеннях (наприклад, у капіталомістких галузях, де для запуску виробництва необхідні великі інвестиції в основні фонди, технологію і т.д.);
- необхідність володіння патентами, ліцензіями для проникнення на ринок (це особливо важливо в наукомістких галузях);
- ефект масштабу: в багатьох галузях дрібне виробництво не може бути економічно ефективним і для того, щоб вийти на ринок, необхідно бути великим виробником;
- необхідність значних витрат на маркетинг, рекламу, створення каналів товару;
- обмеженість доступу до ресурсів (маються на увазі не тільки контакти з постачальниками, але і наявність кваліфікованих кадрів, інформації та ін.);
- державне регулювання (наприклад, появі закордонних конкурентів можуть перешкоджати митні обмеження);
- диференціація продукції чи послуг, коли в покупців формується прихильність до тієї чи іншої торгової марки та ін.

Замінники — це товари чи послуги, що задовольняють ті самі потреби покупців (наприклад, сік і газувана вода). Існування товарів-замінників загострює конкуренцію.

Ефективні засоби в конкуренції з товарами-замінниками:

- диференціація товару, розробка нових моделей;
- маркетингова кампанія, що включає рекламу та інші методи просування товару:
 - цінова конкуренція;
 - гарна організація збуту, висока якість обслуговування та ін.

Конкуренція усередині галузі стає особливо гострою при наступних умовах:

- зрілість ринку чи стабілізація зниження обсягу продаж усієї галузі;
- наявність потужностей, що простоюють;
- велика кількість конкурентів;
- однорідність, недиференційованість товарів;
- наявність перешкод для зниження витрат (ці перешкоди можуть бути обумовлені технологією, вартістю ресурсів);
- високі постійні витрати, високі витрати на збереження продукції;
- наявність високих бар'єрів виходу, коли вихід з галузі пов'язаний зі значними фінансовими втратами.

Вплив постачальників виявляється головним чином у цінах і якості ресурсів, що поставляються, а також в умовах обслуговування.

Сила постачальників визначається такими факторами:

- відсутністю замінників для ресурсів, що поставляються;
- важливістю даного ресурсу для підприємства-покупця;
- відносними розмірами постачальника (великій фірмі простіше самій диктувати свої умови, ніж дрібній);

- питомою вагою галузі в структурі продаж постачальника (якщо ця питома вага невелика, постачальник може підвищити ціну чи знизити якість ресурсів, не побоюючись утратити ринок збуту).

Вплив покупців полягає у вимогах знизити ціни, підвищити якість продукції, поліпшити обслуговування.

Сила покупців залежить від наступних факторів:

- розміру фірми-покупця;
- ступеня однорідності продукції і діапазону її застосування;
- рівня інформованості покупців;
- важливості продукції для покупця та ін.

Проаналізувавши "поле сил", підприємство може вибрати оптимальну стратегію. На думку багатьох дослідників, існують три універсальних стратегії – зниження витрат, диференціація і фокусування.

Зміст **стратегії зниження витрат** — низькі витрати дозволяють зменшити ціну. Для здійснення цієї стратегії необхідний великий обсяг виробництва, потужна виробнича база, ефективна технологія, зручний у виготовленні дизайн виробу, чітка організація виробництва, дешева система розподілу. Небезпека цієї стратегії в тому, що конкуренти можуть оголосити "цінову війну", тоді жоден конкурент не зможе одержати високий прибуток. Ще одна небезпека — поява нових, більш ефективних технологій, що можуть звести нанівець конкурентну перевагу у витратах. Крім того, ця стратегія слабо враховує маркетингові аспекти конкуренції.

Стратегія диференціації полягає в тому, щоб випускати унікальну, індивідуалізовану продукцію з урахуванням специфічних вимог кожної групи споживачів і тим самим перевести конкуренцію в площину якості і технічних властивостей продукції. Диференціація може також полягати у створенні іміджу марки, особливому післяпродажному обслуговуванні. Застосування цієї стратегії вимагає навичок маркетингової діяльності, "творчої жилки", гнучкості виробництва. Небезпекою є те, що часто для покупців ціна не менш важлива, ніж властивості товару. Крім того, часом диференціація зводиться до імітації і, як тільки споживачі починають це розуміти, стратегія псевдодиференціації перестає "працювати".

Сутність **стратегії фокусування** — зосередити увагу на одному сегменті ринку, щоб орієнтуватися на специфічні вимоги саме цього сегмента. Як і попередня, дана стратегія також вимагає ретельного маркетингового аналізу. Ризикованість стратегії фокусування в тому, що товар може втратити свою привабливість для обраного сегмента ринку, наприклад, унаслідок скорочення обсягу сегмента.

Аналіз "п'яти сил Портера" має динамічний характер, дозволяє враховувати особливості конкретної ситуації, але він не дає ніяких конкретних рекомендацій, залишаючи можливість контролеру самому вибрати оптимальну стратегію.

Вплив сил Портера часто має випадковий, спонтанний характер, і пророчити його досить складно. Тому в тих випадках, коли потрібно прийняти негайне рішення по стратегії підприємства, доцільно використовувати діагностику за слабкими сигналами.

Аналіз "п'яти сил Портера" має динамічний характер, дозволяє враховувати особливості конкретної ситуації, але він не дає ніяких конкретних рекомендацій, залишаючи можливість контролеру самому вибрати оптимальну стратегію.

Вплив сил Портера часто має випадковий, спонтанний характер, і пророчити його досить складно. Тому в тих випадках, коли потрібно прийняти негайне рішення по стратегії підприємства, доцільно використовувати діагностику за слабкими сигналами.

Діагностика за слабкими сигналами.

Суть даного методу діагностики полягає в тому, щоб вчасно визначити слабкі сигнали — ранні і неточні ознаки настання кризових ситуацій — і вчасно відреагувати на них. Необхідність діагностики за слабкими сигналами виникає в ситуації, коли рівень нестабільності середовища підприємства надзвичайно високий. Шкала, що дозволяє оцінити рівень нестабільності в балах, зображена на Рис. 20. Високому рівню нестабільності відповідає 4—5 балів.

Характеристики	Стадії				
	Стабільність	Реакція на проблеми	Передбачення	Дослідження	Творчість
Звичність подій	Звичні	У рамках екстраполяції досвіду	Неочікувані, але які мають аналоги в минулому		Неочікувані і зовсім нові
Темп змін	Повільніше, ніж реакція фірми	Порівнянні з реакцією фірми		Швидше, ніж реакція фірми	
Передбачуваність майбутнього	За аналогією з минулим	Шляхом екстраполяції	Передбачувані серйозні проблеми і нові можливості	Часткове передбачення за слабкими сигналами	

Шкала нестабільності (бали) 1 2 3 4 5

Рис. 20. Рівні нестабільності середовища підприємства

В умовах нестабільності дані щодо можливої небезпеки (загрози) зростають поступово: спочатку з'являються перші ознаки змін у зовнішньому середовищі, відтак визначається можливе джерело цих змін і загроза конкретизується (але не настільки, щоб розрахувати, як дана загроза відіб'ється на доходах підприємства). У подальшому стає можливим визначити заходи протидії загрозі, що виникла, хоча інформації ще не цілком достатньо для розрахунку й аналізу наслідків. Вони можуть бути розраховані і проаналізовані лише тоді, коли дії фірми спрямовані на запобігання дії загрози.

У цілому можна виділити п'ять рівнів поінформованості:

- I. Можна бути впевненим тільки в тому, що в зовнішньому середовищі відбулися якісь зміни, але вони ще чітко не визначені.

- II. Джерела змін і їхня спрямованість стають яснішими.
- III. Масштаби, сфера і характер змін приймають конкретні обриси (контури).
- IV. Намічаються шляхи розв'язання проблеми, хоча наслідки прийняття того чи іншого рішення ще до кінця не з'ясовані
- V. Результати прийнятих рішень з усунення небезпеки можна передбачити, і вони стають визначеними.

Таким чином, для того щоб вчасно реагувати на сигнали, що надходять як з зовнішнього, так і з внутрішнього середовища, у рамках системи контролінгу повинно бути організоване спостереження за більшою кількістю параметрів, які характеризують умови життєдіяльності підприємства. Це важко, але складність проблеми не може бути виправданням для відмови від її вирішення.

Найбільш доцільним напрямком для організації контролю за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовища є організація моніторингу — безперервного систематичного спостереження за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, збору й аналізу інформації, що надходить.

Моніторинг повинен містити такі основні розділи:

- перелік цільових критеріїв оцінки діяльності підприємства;
- принципи кількісної і якісної оцінок зовнішніх сигналів;
- принципи кількісної і якісної оцінок внутрішніх сигналів;
- періодичність спостереження встановлених критеріїв;
- методи аналізу можливих наслідків, виявлених у процесі спостереження вихідних економічних явищ і породжуваних ними ланцюжків економічних явищ;
- методи визначення «контрольних точок» у ланцюжках економічних явищ і порядок спостереження за цими точками;
- методи економічного аналізу усередині підприємства, узагальнення результатів спостереження динаміки значення критеріїв;
- принципи вироблення антикризових управлінських рішень на основі результатів спостережень і економічного аналізу.

Порядок проходження перелічених розділів, власне кажучи, відбиває порядок проведення комплексу зі сканування зовнішнього і внутрішнього середовищ підприємства і вироблення націй основі управлінських рішень. Моніторинг «виловлює» сильні і слабкі сигнали, які надходять як з внутрішнього, так і з зовнішнього середовищ. Відразу після отримання сигналу служба контролінгу розробляє пропозиції про можливу реакцію на них. Вибір методу реакції залежить від швидкості розвитку конкретної ситуації у зовнішньому середовищі і від наявної інформації — рівня поінформованості підприємства.

Отже, при високому рівні нестабільності, коли внутрішня і зовнішня ситуації міняються досить швидко, підприємству бракує часу для своєчасного ухвалення рішення, тобто темп змін, що відбуваються, набагато вищий, ніж реакція підприємства на ці зміни. Тому з'являється необхідність підготовки рішення при надходженні із зовнішнього середовища слабких сигналів.

Порядок дій в такій ситуації показано в табл. 39. Виділена частина таблиці показує, що по мірі збільшення надходження інформації про сигнали можна застосувати різні за своєю активністю контрзаходи. Даний підхід відповідає завданням управління за слабкими сигналами, оскільки керівництво підприємства в умовах слабких сигналів вимагає, насамперед, щоб отримана інформація була правильно класифікована і були здійснені розрахунки можливого впливу загрози і часу настання небезпеки. Перевага попереджувальної реакції полягає в тому, що вона дозволяє прийняти своєчасні кроки щодо ліквідації загрози виникнення кризових явищ. Тому діагностика за слабкими сигналами є незамінним інструментом стратегічного контролінгу і широко застосовується в контролінгу інвестиційних проектів. Інформація стратегічної діагностики — це основа для прийняття стратегічних рішень. Але підприємство щоденно здійснює поточну, оперативну діяльність, а тому, крім стратегічної, йому необхідна ще й оперативна діагностика фінансово-господарського стану.

Таблиця 39

Порядок дій підприємства при надходженні слабких сигналів про виникнення загроз

Сила сигналів від зовнішнього середовища	Характер заходів по наростанню їх дієвості					
	Спостереження за зовнішньою ситуацією	Визначення відносної сили сигналу	Зниження зовнішньої стратегічної врагетивності	Підвищення гнучкості всередині підприємства	Здійснення попередніх заходів	Практичні заходи
Небезпека чи нова можливість усвідомлюється Джерела небезпеки або нової можливості стають ясні Масштаби небезпеки приймають конкретні риси Шляхи вирішення проблеми визначаються Результати намічених контрзаходів передбачувані	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Зона заходів, які приймаються залежно від характеру сигналу</p> </div>					

8.4. Методи оперативної діагностики аналіз фінансового стану

Аналіз фінансового стану дозволяє визначити, наскільки стійке підприємство, чи здатне воно вчасно розплатитися з кредиторами, який прибуток воно одержало і чому.

Ціль фінансового аналізу – оцінка минулої діяльності підприємства, його становища на даний момент і його майбутній потенціал.

Вся інформація, що збирається в балансах, підлягає уважному вивченню й аналізу, що дозволяє визначити стан справ і можливі шляхи розвитку підприємства.

Одне з найважливіших завдань фінансового аналізу – визначення та аналіз прибутку підприємства. Для аналізу прибутку, що розуміється як різниця між доходами і витратами, використовується рентабельність.

У курсах "Фінанси підприємства", "Фінансовий менеджмент" студенти спеціальності "Менеджмент організацій" будуть докладно розглядати порядок розрахунку і використання в аналізі різних фінансових показників. Тут же ми обмежимося тільки деякими з них.

Найбільш цікавим за змістом є показник *cash-flow*. Це фінансово-економічний показник, під яким розуміються в основному засоби, зароблені власними силами підприємства. Він складається з прибутку і розрахункової амортизації звітного періоду і характеризує як фінансову силу підприємства, так і його ліквідність. У зв'язку з цим щомісячне спостереження за ним дозволяє контролювати вплив поточної виробничої діяльності підприємства на ліквідність.

За допомогою показника *cash-flow* можна тільки визначити всі показники рентабельності, а саме

$$P \text{ cash-flow} = \frac{\text{cash} - \text{flow}}{B} = \frac{ЧП + A}{B} \cdot 100\%, \quad (26)$$

де *P cash-flow* – рентабельність обороту за *cash-flow*;

B – виторг від реалізації;

НП – чистий прибуток;

A – амортизація.

Обчислена таким шляхом рентабельність обороту показує, яка частка виторгу реалізації знаходиться у вільному розпорядженні підприємства для фінансування інвестицій, погашення боргів і виплати дивідендів. Він також показує масштаб прибутковості й самофінансування підприємства. Взаємозв'язок і взаємозалежність найбільш важливих показників добре можна проілюструвати також за допомогою "піраміди показників" (див Рис. 21).

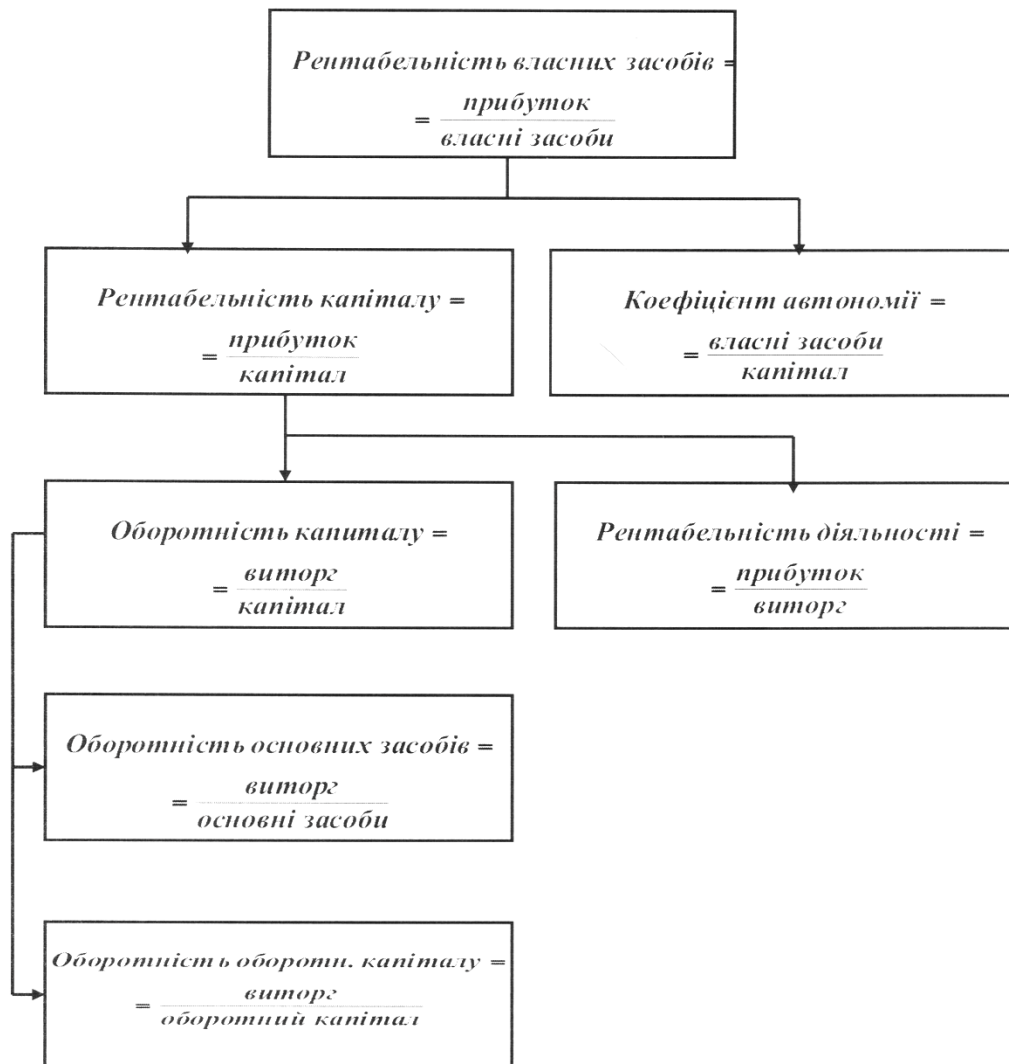


Рис. 21 Піраміда показників

Піраміда показників допомагає виявити важелі керування ефективністю діяльності підприємства. Наприклад, для того, щоб збільшити рентабельність власних засобів, можна збільшити ефективність використання капіталу в цілому або нарощувати частку позикових засобів. Для збільшення рентабельності капіталу існують два основних шляхи: перший – збільшення рентабельності діяльності за рахунок підвищення цін і зниження витрат; другий – прискорення оборотності активів.

За допомогою показників контролер може не тільки зробити висновки про фінансовий стан підприємства в даний момент, але і запропонувати шляхи вирішення наявних проблем, виявити сприятливі й несприятливі тенденції.

Одним з найважливіших завдань контролера є своєчасне виявлення вузьких місць у фінансовому становищі підприємства, відстеження "слабких сигналів" про настання банкрутства. Для пророкування банкрутства використовують показник, що називається Z-рахунком Альтмана. Він розраховується на основі балансу підприємства і звіту про фінансові результати, а також ринкової вартості звичайних і привілейованих акцій.

$$Z_{счче} = \frac{O_{\bar{o}} - D_k}{A} \cdot 1,2 + \frac{P + \Phi + \Pi_{P_n}}{A} \cdot 1,4 + \frac{\Pi_{P_{реал}}}{A} \cdot 3,3 + \frac{УК}{D} \cdot 0,6 + \frac{B_{ч}}{A}, \quad (27)$$

де $O_{\bar{o}}$ – вартість оборотних коштів;

D_k – короткострокова заборгованість;

A – підсумок балансу;

P – резерви;

Φ – фонди;

$КК$ – статутний капітал;

D – позиковий капітал;

$B_{ч}$ – чистий виторг.

За розрахованим значенням Z -рахунку можна зробити висновки про ступінь імовірності банкрутства.

Значення Z -рахунку	Імовірність банкрутства
До 1,8	дуже висока
1,8 – 2,7	Висока
2,71 – 2,9	існує можливість
2,91 і вище	дуже низька

Аналіз безбитковості

Точка безбитковості – обсяг доходу, якого треба домогтися при досягнутому рівні ціни, щоб збитки фірми були нульовими.

Розрахунок точки безбитковості за своєю суттю є спробою комплексно розглянути взаємодію пропозиції, якою фірма здатна керувати і попиту, керувати яким неможливо. Оскільки основним фактором формування пропозиції є витрати, то основою точки аналізу є розгляд співвідношень між загальним виторгом від продаж і загальним рівнем витрат при різних рівнях цін і продаж.

Експертна діагностика витрат та прибутку підприємства виконують за допомогою моделі "витрати-обсяг-прибуток". Аналіз цієї моделі дозволяє відповісти на такі запитання:

Який вплив на прибуток має зміна ціни на реалізовану продукцію, зміна змінних і постійних витрат та обсяг реалізації?

- Який обсяг продаж забезпечує досягнення безбитковості?
- Який прибуток можна чекати при даному рівні реалізації?
- Який мінімальний рівень цін на продукцію підприємства при заданому обсягу випуску дозволить уникнути збитків?
- Як зміна в асортименті реалізованої продукції на-1 впливає на прибуток і мінімальний безбитковий обсяг?
- Чи робити товари і послуги, чи самостійно замовляти їх на стороні?
- Яка нижня межа ціни на реалізовану продукцію?

Модель безбитковості засновується на таких **вихідних припущеннях**:

- поведження витрат і виторгу можна з достатньою точністю виразити лінійною функцією однієї змінної — обсягу випуску (ефективність використання ресурсів і ціни на них залишаються постійними в рамках визначеного інтервалу значень обсягу випуску);

- асортимент випуску і реалізації залишається постійним;
- обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації;
- усі витрати можна класифікувати як постійні й змінні;
- єдиний спосіб впливу на витрати для керівника — це зміна обсягу чи структури випуску.

Зрозуміло, що такі вихідні припущення далеко не завжди відповідають дійсності. Аналіз беззбитковості проводять в алгебраїчній чи графічній формі. Графік взаємозв'язку між витратами, обсягом і прибутком підприємства поданий на Рис. 22.

Залежність виторгу, змінних, постійних витрат і прибутку від обсягу випуску і реалізації продукції можна подати у вигляді формул

$$B = C \cdot Q ; V = v \cdot Q ; F = \text{const} ; \quad (28)$$

$$\Pi = B - V - F = C \cdot Q - v \cdot Q - F , \quad (29)$$

де B — виторг;

C — ціна за одиницю продукції;

Q — обсяг випуску і реалізації продукції, натур. од.;

F — сумарні постійні витрати;

v — змінні витрати на одиницю продукції;

V — змінні витрати на весь обсяг випуску;

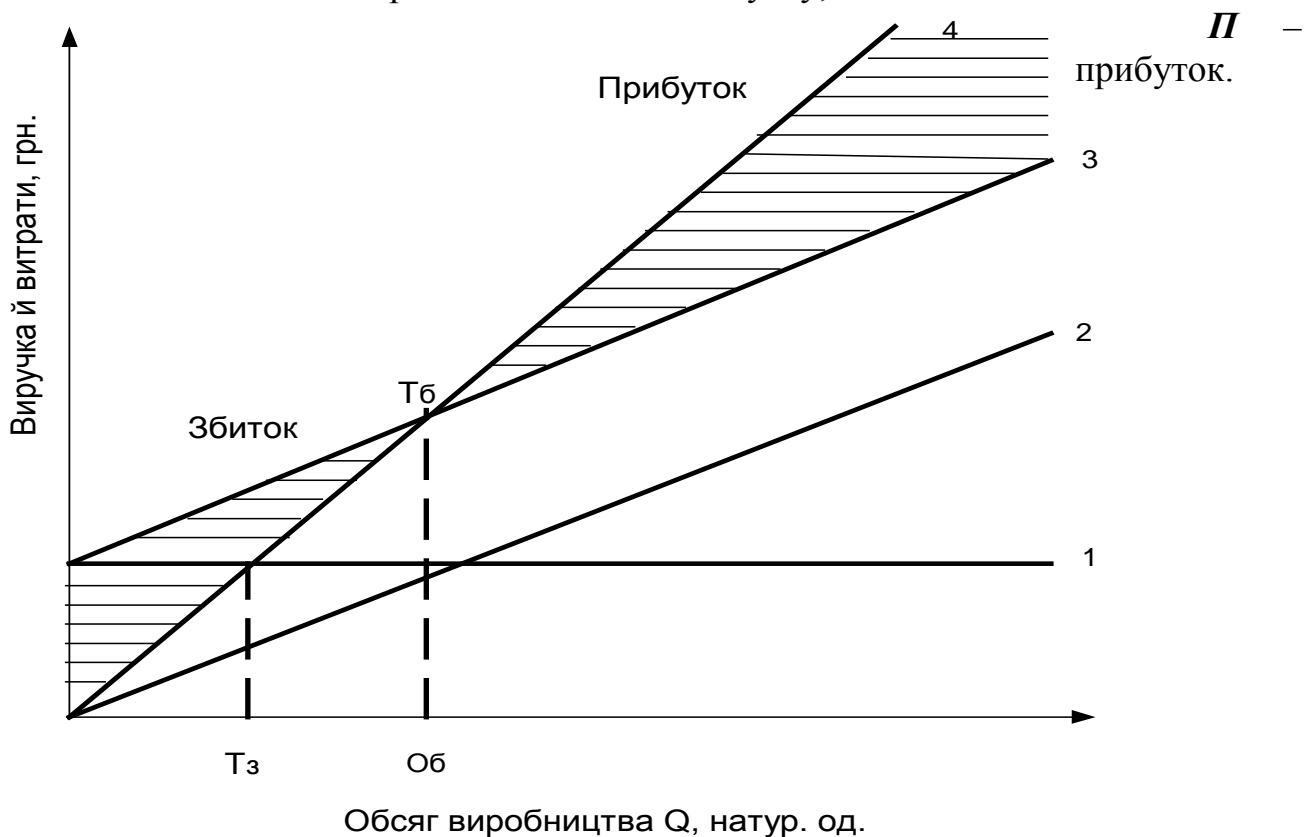


Рис. 22 – Графік беззбитковості:

1 — постійні витрати; 2 — змінні витрати; 3 — сумарні витрати; 4 — виторг; T_z — точка закриття; T_b — точка беззбитковості (критичний обсяг)

На підставі цієї моделі можна розрахувати **ряд аналітичних** показників, що допомагають керівнику в прийнятті рішень: маржинальний прибуток, коефіцієнт виторгу, точку беззбитковості, силу операційного важеля, точку беззбитковості, запас фінансової міцності.

Маржинальний прибуток — це різниця між виторгом і змінними витратами. Іноді маржинальний прибуток називають сумою покриття (це та частина виторгу, що залишається на покриття постійних витрат і формування прибутку). Маржинальний прибуток розраховують за формулою:

$$MD = B - Z_{zm}. \quad (30)$$

Маржинальний прибуток можна розрахувати не тільки на весь обсяг випуску в цілому, але й на одиницю продукції кожного виду (питомий маржинальний прибуток). Економічний зміст цього показника — приріст прибутку від випуску кожної додаткової одиниці продукції:

$$MD = (B - V) : Q = \Pi - v. \quad (31)$$

Коефіцієнт виторгу (K_{vit}) показує, який відсоток виторгу складає маржинальний прибуток, тобто відсоток виторгу, що йде на покриття постійних витрат і утворення прибутку. Він може розраховуватися або у відсотках, або в питомих частках:

$$K_{vit} = \frac{B - V}{B} = \frac{\Pi - v}{\Pi}; \quad (32)$$

Коефіцієнт виторгу показує приріст прибутку підприємства в абсолютному вираженні при збільшенні виторгу на 1 грн.:

$$K_{vit} = \Delta\Pi : \Delta B; \quad (33)$$

де $\Delta\Pi$ - зміна прибутку, грн.;

ΔB - зміна виторгу, грн.

Чим більше коефіцієнт виторгу, тим сильніше змінюється прибуток у результаті коливань виторгу. Тому великий коефіцієнт виторгу вигідний у випадку, якщо попит на продукцію підприємства стабільно високий: тоді навіть невеликий приріст виторгу приведе до істотного зростання прибутку. Якщо попит нестабільний і висока імовірність того, що фактичний виторг виявиться менше запланованого, високий коефіцієнт виторгу свідчить про збільшення ризику збитку. Отже, у випадку збільшення коефіцієнта виторгу необхідно подбати про створення резервів, збереження запасу ліквідності та ін. Коефіцієнт виторгу можна знизити, якщо збільшити частку змінних витрат і зменшити частку постійних витрат.

Точка беззбитковості — це обсяг випуску, при якому прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто обсяг, при якому виторг дорівнює сумарним витратам. Іноді її називають критичним обсягом: нижче цього обсягу виробництво стає нерентабельним. На графіку точка беззбитковості відповідає точці перетину ліній сумарних витрат і виторгу. Формула розрахунку така:

$$O_{mb} = \frac{F}{\Pi - v}, \quad (34)$$

де O_{mb} – точка беззбитковості (критичний обсяг у натуральному вираженні);

C – ціна одиниці продукції;

v – змінні витрати на одиницю продукції.

Критичний обсяг виробництва і реалізації продукції можна розрахувати не тільки в натуральному, але й у вартісному вираженні. Економічний зміст цього показника — виторг, при якому прибуток підприємства дорівнює нулю: якщо фактичний виторг підприємства більше критичного значення, він дістає прибуток, у противному разі — збиток. Формула розрахунку,

$$Q_{mb} = \frac{F}{K_{vit}}, \quad (35)$$

де Q_{mb} – критичний обсяг виробництва і реалізації продукції, грн.

Чим менше критичний обсяг, тим швидше досягається прибуток і менше операційний ризик за інших рівних умов.

Строго кажучи, наведені вище формули розрахунку критичного обсягу виробництва і реалізації в натуральному і вартісному вираженні справедливі тільки для двох випадків: коли підприємство випускає тільки один вид продукції або коли структура випуску фіксована, тобто пропорції між різними видами продукції залишаються незмінними, наприклад, якщо ці пропорції задаються технологією, сировиною та ін., як відбувається, зокрема, у гірничодобувній промисловості. У підприємств різноманітним асортиментом випуску для кожного можливого співвідношення між видами продукції, що випускається, існує своя точка беззбитковості.

Однак, якщо обсяг менше критичного, то це ще не значить, що випуск треба припиняти: може бути так в короткостроковому періоді, коли в підприємства немає можливості змінити свої постійні витрати, виробництво і реалізація продукції допомагають зменшити збитки. На перших етапах освоєння нової продукції збитки також можуть бути тимчасовим явищем. Виробництво стає економічно неефективним тільки тоді, коли виторг не покриває постійних витрат. У цьому випадку підприємство вигідніше закрити, ніж оплачувати постійні витрати.

Точка закриття підприємства — це обсяг випуску, при якому підприємство стає економічно неефективним, тобто коли виторг дорівнює постійним витратам:

$$Q^{**} = F : C, \quad (36)$$

де Q^{**} — точка закриття.

Якщо фактичний обсяг виробництва і реалізації продукції менше Q^{**} , підприємство не виправдовує свого існування і його варто закрити. Якщо ж фактичний обсяг виробництва і реалізації продукції більше Q^{**} , підприємству слід продовжувати свою діяльність, навіть якщо воно одержує збиток.

Ще один аналітичний показник, призначений для оцінки ризику, — "запас міцності": це різниця між фактичним і критичним обсягами випуску і реалізації (у натуральному вираженні):

$$K_{з.м.} = Q_f - Q^*, \quad (37)$$

де $K_{з.м.}$ — запас міцності;

Q_f — фактичний обсяг випуску і реалізації продукції.

Корисно розрахувати відношення запаса міцності до фактичного обсягу (у відсотках). Ця величина покаже, на скільки відсотків може знизитися обсяг випуску і реалізації, щоб підприємству вдалося уникнути збитку.

$$DO\% = K_{з.м.} / Q_f * 100\%, \quad (38)$$

де $DO\%$ — відношення запаса міцності до фактичного обсягу, %.

Запас міцності характеризує ризик підприємства: чим менше точка, тим більше ризик того, що фактичний обсяг виробництва і реалізації продукції не досягне критичного рівня Q^* і підприємство виявиться в зоні збитків.

Економічний зміст *запасу фінансової міцності* всього підприємства в цілому — це вартісне вираження точки безпеки. Вона показує, наскільки фактичний обсяг близький до критичного, а запас фінансової міцності допомагає оцінити, наскільки фактичний виторг наближається до критичного. Формула розрахунку така:

$$Z_{ф.м} = K_{з.м.} \cdot Ц = Ц(Q_f - Q^*); \quad (39)$$

де $Z_{ф.м}$ — запас фінансової міцності.

Запас фінансової міцності показує, на скільки гривень може знизитися виторг, щоб підприємство не несло збитку. Чим більше запас фінансової міцності, тим стабільніше положення підприємства.

Можна також розрахувати запас фінансової міцності у відсотках до виторгу від реалізації, яке процентне зниження виторгу може витримати підприємство без серйозної загрози для свого фінансового становища.

Якщо підприємство на графіку беззбитковості знаходиться праворуч від критичної точки Q^* , його прибуток дорівнює сумі питомого маржинального прибутку від усіх одиниць продукції, зроблених понад критичний обсяг:

$$\Pi = (Q_f - Q^*) \cdot m = (Q_f - Q^*) \cdot (Ц - v); \quad (40)$$

Таким чином, будь-яка зміна обсягу реалізації викликає ще більшу зміну прибутку. Цей феномен називається *ефектом операційного важеля*.

Сила операційного важеля — це відношення маржинального прибутку до власне прибутку:

$$L = M/\Pi = (S - V)/\Pi, \quad (41)$$

де L — сила операційного важеля.

Сила операційного важеля показує, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні виторгу на 1%:

$$L = \frac{(\Delta\Pi / \Pi) \cdot 100\%}{(\Delta B / B) \cdot 100\%}; \quad (42)$$

тобто якщо прибуток близький до нуля, то сила операційного важеля прагне до нескінченності: навіть слабкі коливання обсягу виробництва навколо критичної точки викликають сильні відносні коливання прибутку.

Знаючи силу операційного важеля, можна визначити, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні виторгу на певний відсоток:

$$(\Delta\Pi / \Pi) \cdot 100\% = L \cdot (\Delta B / B) \cdot 100\%; \quad (43)$$

Чим більше питома вага постійних витрат у загальній сумі витрат, тим сильніше діє операційний важіль. Потужний операційний важіль — це високий

операційний ризик. Тому в ситуації, коли попит нестабільний, рекомендується знижувати постійні витрати: навіть невелике зниження витрат викликає різке падіння прибутку. Якщо попит стабільний, доцільно знижувати частку змінних витрат і нарощувати частку постійних витрат, тому що це приведе до більшого приросту прибутку.

Аналіз беззбитковості дозволяє оцінити результати діяльності підприємства (знаходиться воно в зоні прибутку чи в зоні збитків), а також допомагає виробити рекомендації зі збільшення прибутковості поточної діяльності підприємства. На сучасних підприємствах через нестабільність ринку сировини однієї з найважливіших статей витрат є витрати на створення матеріальних запасів, тому для оперативної діагностики велике значення має аналіз матеріальних потоків.

Аналіз матеріальних потоків

Одним з найбільш розповсюджених методів, застосовуваних у контролінгу матеріальних потоків, є *ABC*-аналіз. В основі цього методу лежить закон, відкритий італійським економістом В. Парето. Стосовно до витрат на створення матеріальних запасів цей закон формулюється так: 80% витрат припадає на 20% видів матеріалів (зазначимо, що 80% витрат підприємства може припадати на 20% видів продукції, 80% суми дебіторської заборгованості

може числитися за 20% дебіторів, 80% кредиторської заборгованості може випасти на 20% постачальників). Здоровий глузд підказує, що саме цим 20% варто приділяти пріоритетну увагу.

Сутність *ABC*-аналізу матеріальних потоків полягає в розподілі всіх видів матеріалів на три групи:

- *група А* — найбільш дорогі види матеріалів (ті самі 20%, на які припадають 80% витрат);
- *група В* — матеріали середньої важливості (ті, на які в сумі приходиться 15% витрат);
- *група З* — маловажливі матеріали (тобто сумарна вартість яких складає всього 5% усіх витрат підприємства на створення матеріальних запасів).

Логіка підказує, що матеріали групи *А* заслуговують підвищеного контролю (оскільки тут зусилля будуть винагороджені), матеріали групи *У* вимагають уваги лише зрідка, а керуванню запасами матеріалів групи *З* не варто приділяти занадто багато сил і часу. Саме така політика допоможе підприємству оптимізувати свої витрати на створення матеріальних запасів, а також найбільш ефективним чином використовувати час і зусилля своїх співробітників, які займаються керуванням матеріальними потоками.

Класифікація матеріалів на три групи відбувається в кілька етапів. Спочатку необхідно скласти перелік матеріалів з вказівкою їхньої ціни, кількості й вартості (табл. 40).

Приклад переліку матеріалів

<i>Найменування матеріалу</i>	<i>Ціна 1т, тис. грн.</i>	<i>Маса, т</i>	<i>Вартість, тис. грн.</i>
A	1000	12	12000
У	2000	250	500000
З	560	5	2 800
D	68	13	884
E	190	5400	1026000
F	40	320	12800
G	45	460	20700
H	600	4000	2400000
I	860	300	258000
J	700	350	245000
O	2100	135	283500
L	2500	140	350000
M	3500	4	14000
N	430	380	163400
0	135	18	2430
P	140	540	75600
Разом			5 367114

Потім треба розташувати всі записи переліку матеріалів у порядку зростання вартості (табл. 41).

У двох правих графах таблиці підрахована вартість матеріалів наростаючим підсумком у грошовому вираженні й у відсотках до загальної суми витрат.

Як можна побачити, майже 80% вартості матеріалів припадає всього на чотири позиції:

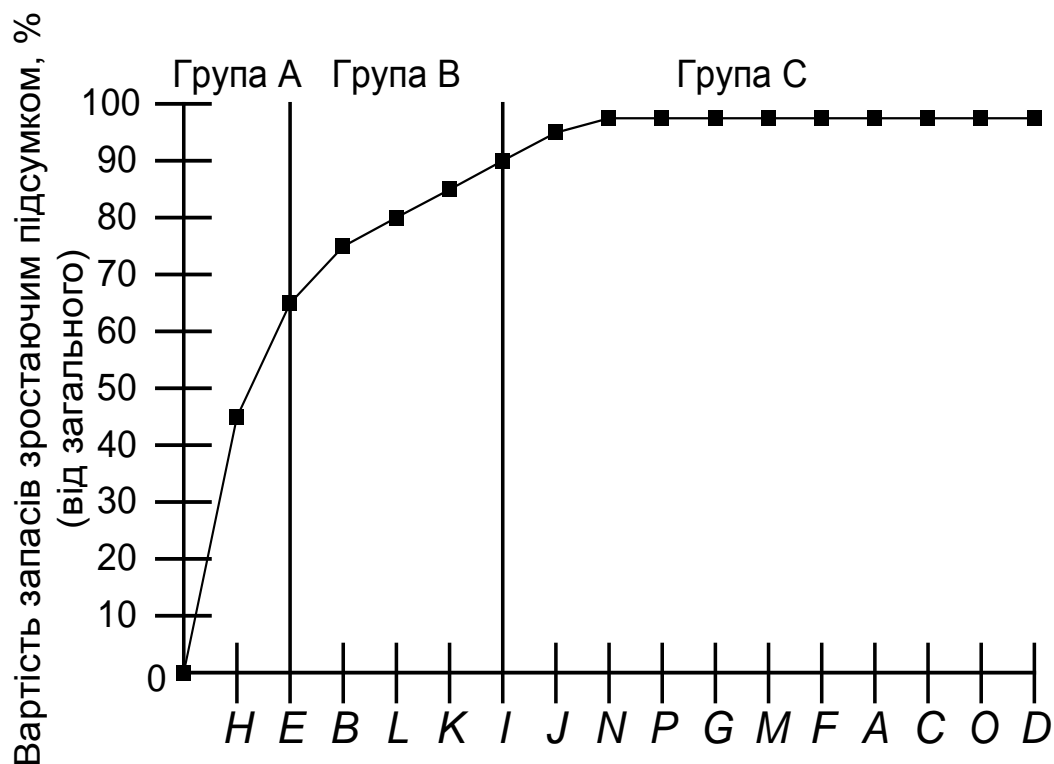
H, E, У, L (ці позиції відносяться до групи *A* и вимагають посиленого контролю).

Позиції *ДО, I, J* забезпечують ще 15% вартості матеріалів — вони відносяться до групи *B*. Інші матеріали не потребують твердого контролю і належать до групи *C*.

Упорядкований перелік матеріалів

№ п/п	Наймену- вання матеріал у	Ціна 1 т, тис. грн.	Маса, т	Вартість, тис. грн.	Вартість наростаючим підсумком	
					тис. грн.	частка в загальній вартості матеріалів
1	Н	600	4000	2400000	2400000	44,72
2	Е	190	5400	1026000	3426000	63,83
3	В	2000	250	500000	3926000	73,15
4	L	2500	140	350000	4276000	79,67
5	К	2100	135	283500	4 559 500	84,95
6	І	860	300	258000	4 817 500	89,76
7	Ж	700	350	245000	5 062 500	94,32
8	М	430	380	163400	5 225 900	97,37
9	Р	140	540	75600	5 301500	98,78
10	Г	45	460	20700	5 322 200	99,16
11	М	3500	4	14000	5 336 200	99,42
12	Ф	40	320	12800	5349000	99,66
13	А	1000	12	12000	5 361000	99,89
14	С	560	5	2800	5 363 800	99,94
15	О	135	18	2430	5 366 230	99,98
16	Д	68	13	884	5 367114	100,00

Отримані результати наведені на Рис. 23



Аналізуючи графік, можна помітити, що наростання сумарної вартості запасів відбувається нерівномірно: спочатку темпи зростання великі, а потім вони знижуються.

ABC-аналіз дозволяє концентрувати увагу і зусилля на тих напрямках, де очікується максимальна віддача, тому він широко застосовується не тільки для дослідження матеріальних потоків, але й у при контролі дебіторської заборгованості, виробленні товарної стратегії. Ще один цікава, але на перший погляд несподівана сфера його застосування — аналіз інформаційних потоків.

Аналіз інформаційних потоків

Важливий аспект діагностики підприємства — аналіз інформаційних потоків. Він допомагає контролеру зрозуміти механізм роботи підприємства. У процесі вивчення інформаційних зв'язків і інформаційних потоків служба контролінгу вивчає процеси виникнення, руху й обробки інформації, а також спрямованість і інтенсивність документообігу на підприємстві.

Мета аналізу інформаційних потоків на підприємстві — виявлення місць дублювання надлишку і недолику інформації, причин її збоїв і затримок.

Найбільш розповсюджений і, очевидно, самий практичний метод аналізу інформаційних потоків — складання їх графіків. Але для побудови графіків інформаційних потоків треба знати (чи виробити самим) визначені правила їхнього складання й умовні позначення окремих елементів.

Кожна організація може сама встановити правила складання графіків інформаційних потоків, але рекомендуємо не зневажати досвідом інших і ознайомитися з існуючими методиками.

Кожний **інформаційний потік** — одиничне переміщення інформації — має наступні ознаки:

документ (на чому фізично міститься інформація);

проблематика (до якої сфери діяльності підприємства відноситься інформація: до закупівель, до збуту продукції, до закриття місяця й одержання зведених витрат, до планування і т. ін.);

виконавець (людини, яка цю інформацію передає);

періодичність (частота передачі щомісяця, щоквартально, щодня і т. ін.).

Крім цього, на підприємстві існують два рівні деталізації інформаційних потоків:

- на рівні всього підприємства, де деталізація виконується до рівня цеху (підрозділу), тобто інформація передається між цехами і службами підприємства;
- на рівні цеху (підрозділу) підприємства, де деталізація виконується до рівня робочого місця, тобто інформація передається між працівниками цеху і зв'язаних з цехом служб.

Дотримання єдиних правил дає змогу аналітичній службі розмовляти однією мовою з іншими учасниками процесу аналізу інформаційних потоків (фінансово-економічними службами, відділом автоматизації та ін.), оперувати в одному форматі даних. На рівні підприємства доцільно будувати графіки інформаційних потоків з окремих проблем, тому що кількість інформаційних потоків (зв'язків) дуже велика, і важко виявити алгоритм. На рівні окремих

цехів допускається побудова загального графіка інформаційних потоків з усіх проблем, тому що тут кількість потоків (зв'язків) не дуже велика. Якщо і на цьому рівні інформаційних потоків багато, то необхідно побудувати діловий графік з кожної проблеми.

У сучасних умовах найбільшою популярністю користуються графіки, що зображують не статичні зв'язки між відділами, а потік документів, зв'язаний з виконанням якоїсь робочої задачі. Такі графіки інформаційних потоків схожі на сіткові графіки, що широко використовуються вже більше двох десятиліть для планування складних науково-технічних проєктів. Складання таких «квасісітових» графіків тісно пов'язано з теорією реінжинірингу бізнес-процесів – найбільш популярною теорією керування компаніями в останні роки.

Бізнес-процес — це послідовність робіт, спрямованих на вирішення однієї із задач підприємства, наприклад, матеріально-технічного постачання, планування. Реінжиніринг бізнес-процесів займається аналізом і оптимізацією бізнес-процесів для досягнення цілей підприємства. Для моделювання різних бізнес-процесів в організаціях використовується спеціалізоване програмне забезпечення (*CASE-снoсіб*).

Аналіз бізнес-процесів дозволяє виявити й усунути "вузькі місця" в інформаційних потоках підприємства: ліквідація ризику неповної, неточної інформації, дублювання інформації. Але крім цих ризиків, існують і інші фактори, що загрожують нормальному функціонуванню підприємства. Тому тільки однієї оптимізації інформаційних потоків недостатньо: потрібний комплексний і універсальний підхід до керування ризиками підприємства.

Оцінка ризиків і керування ними

Внаслідок нестабільності й непередбачуваності сучасної економічної ситуації одним з найважливіших завдань контролінгу є оцінка і керування ризиками підприємства.

Ризик — можливість виникнення несприятливих ситуацій у ході реалізації планів і виконання бюджетів підприємства. В економіці існують дві найбільш розповсюджені точки зору на *сутність ризику*:

- ризик як можливість втрат у формі фактичних збитків чи упущеної вигоди;
- ризик як ступінь нестабільності, непередбачуваності результатів.

У першому випадку ризик можна оцінити встановленням значення очікуваних утрат, а в другому — як міру ризику використовувати дисперсію результатів.

У цілому трактування ризику залежить від особистих особливостей керівника і контролера, від обставин, в яких приймається рішення, від фінансових можливостей підприємства та ін.

Фактична цінність очікуваних результатів для підприємства залежить від ступеня ризику, тому з'являється необхідність у побудові графіка корисності ризику, на якому по осі абсцис відкладається математичне чекання результатів, а по осі ординат — оцінка корисності такого результату з урахуванням ризику (вказується особа, яка приймає рішення). Оцінка може збігатися, а може і не збігатися з очікуваним результатом. Якщо оцінка корисності ризику збігається з математичним чеканням результату, особи, яка приймає рішення, вважається

нейтральною до ризику. Якщо корисність результату в очах особи, яка приймає рішення, вище математичного чекання, то явною є схильність до ризику: така позиція гравця, що ставить на карту весь свій стан у надії на виграш. Якщо корисність результату виявляється нижче математичного чекання, то особа, яка приймає рішення, не схильна до ризику і готова піти на ризик тільки в обмін на одержання додаткових очікуваних доходів — такою є позиція більшості обережних людей.

Якісний аналіз займається виявленням факторів, областей і видів ризиків. Кількісний аналіз ризику дозволяє в чисельній формі оцінити розміри окремих ризиків і ризику проекту в цілому. Існує безліч методів кількісного аналізу ризиків: метод аналогій; аналіз чутливості; аналіз сценаріїв; метод Монте-Карло; експертні методи.

Метод аналогій полягає у використанні інформації про інші (раніше виконані) проекти, про діяльність конкурентів і т.п.

Для оцінки системи планів з точки зору ризиків проводиться **аналіз чутливості**: наприклад, як зміняться прибуток, грошові потоки, чиста поточна вартість проекту, якщо обсяг реалізації виявиться нижче запланованого на 10 чи 20%?

У ході аналізу чутливості можна "навпомацки" знайти граничні значення факторів ризику, при яких результати ще залишаються прийнятними.

Аналіз сценаріїв припускає складання повного переліку всіх можливих варіантів розвитку подій і оцінки імовірності здійснення кожного з них.

Контрольні запитання

1. Які завдання повинні вирішуватися в першу чергу при проведенні діагностики?
2. Назвіть позаоблікові джерела інформації, що можуть використовуватися для проведення діагностики?
3. Які основні види стратегій діагностики?
4. Що таке *SWOT-аналіз*?
5. Яка сфера застосування матриці Мак-Кінсі?
6. Які показники використовують для оцінки перспектив росту?
7. Що таке потенціал підприємства?
8. Опишіть піраміду показників, у чому її сутність?
9. Що таке точка безбитковості?
10. Що таке маржинальний прибуток?
11. Як виміряти силу операційного важеля?
12. Яка суть *ABC-аналізу*?
13. Які основні ознаки інформаційних потоків.
14. Назвіть методи кількісного аналізу ризиків.

ТЕМА 9. КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

9.1. Мета і завдання контролінгу інвестиційних проектів

Інвестиційний проект — це довгострокове вкладення грошових та інших ресурсів з метою одержання економічної вигоди. Для оцінки цієї вигоди необхідно мати систему економічних розрахунків, що базується на концепції контролінгу. У загальній системі контролінгу, організованого на підприємстві, виділяється один із центральних його блоків - інвестиційний контролінг, який являє собою контролюючу систему, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках інвестиційної діяльності підприємства, вчасне виявлення відхилень її фактичних результатів від передбачених і прийняття оперативних управлінських рішень, що мають забезпечити нормалізацію цієї діяльності. Головне завдання контролінгу інвестицій полягає у досягненні цілей підприємства у сфері інвестиційної діяльності.

До складу **основних напрямків діяльності інвестиційного контролінгу** слід віднести такі: – планування і координацію інвестиційної діяльності в рамках стратегічного і оперативного планування на підприємстві; – реалізацію інвестицій (проект – контролінг); – контроль за реалізацією інвестицій, який включає поточні перевіряючі розрахунки, а також контроль бюджету інвестиційного проекту.

Конкретизуючи вищенаведені напрямки контролінгу інвестицій, можна виділити такі **основні завдання**:

- аналіз методики планування інвестиційних проектів;
- розробка системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів;
- координація процесу планування і бюджетування інвестиційних проектів;
- економічний аналіз планів і бюджетів інвестиційних проектів;
- збір поточної інформації (моніторинг) і поточний контроль ходу робіт із проекту;
- аналіз змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі й оцінка їхнього впливу на хід проекту;
- контроль проекту за змістом виконаних робіт і за термінами;
- аналіз причин відхилень від плану;
- контроль за виконанням бюджету інвестицій і аналіз відхилень від бюджету;

Система контролінгу інвестицій повинна бути гнучкою, адаптованою до змін умов зовнішнього і внутрішнього середовища впродовж усього терміну здійснення інвестиційного проекту.

Контролінг інвестицій повинен охоплювати найрізноманітніші аспекти проекту, оскільки проекти, як правило, є комплексними.

9.2. Функції та види контролінгу інвестиційних проектів

Основними функціями інвестиційного контролінгу є:

- спостереження за ходом реалізації інвестиційних завдань, які встановлені системою планових показників і нормативів;
- вимірювання ступеня відхилення фактичних результатів інвестиційної діяльності від передбачуваних;
- діагностування за розмірами відхилень серйозних погіршень в інвестиційній позиції підприємства і вагомого зниження темпів його розвитку;
- розробка оперативних управлінських рішень щодо нормалізації інвестиційної діяльності підприємства відповідно до передбачених цілей і показників;
- коригування за необхідності окремих цілей і показників інвестиційної діяльності у зв'язку зі зміною зовнішнього інвестиційного середовища, кон'юнктури інвестиційного ринку і внутрішніх умов.

Згідно з цими функціями інвестиційний контролінг не обмежується лише внутрішнім контролем за здійсненням інвестиційної діяльності та інвестиційних операцій, але є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, інвестиційним аналізом, інвестиційним плануванням і внутрішнім інвестиційним контролем на підприємстві.

Переважає більшість науковців розрізняє такі **види контролінгу інвестиційних проектів**: оперативний і стратегічний. Проте в економічній літературі є думка про те, що крім названих видів контролінгу, до них можна віднести ще й поточний. Такої позиції дотримуються вітчизняні науковці І. О. Бланк та Н. М. Гуляєва. Це цілком слушна пропозиція і з думкою цих науковців можна повністю погодитись.

Кожному із перелічених видів контролінгу має відповідати визначена його сфера і періодичність здійснення його функцій.

9.3. Критерії оцінки інвестиційних проектів

Центральне місце в контролінгу інвестиційних проектів посідає вибір критерію оцінки досягнення цілей. Цілі здійснення інвестиційних проектів можуть бути як фінансовими, так і нефінансовими. Відомо безліч фінансових критеріїв оцінки інвестиційних проектів, кожен з яких має свої переваги і недоліки. Класифікація критеріїв оцінки інвестиційних проектів зображена на рис. 24

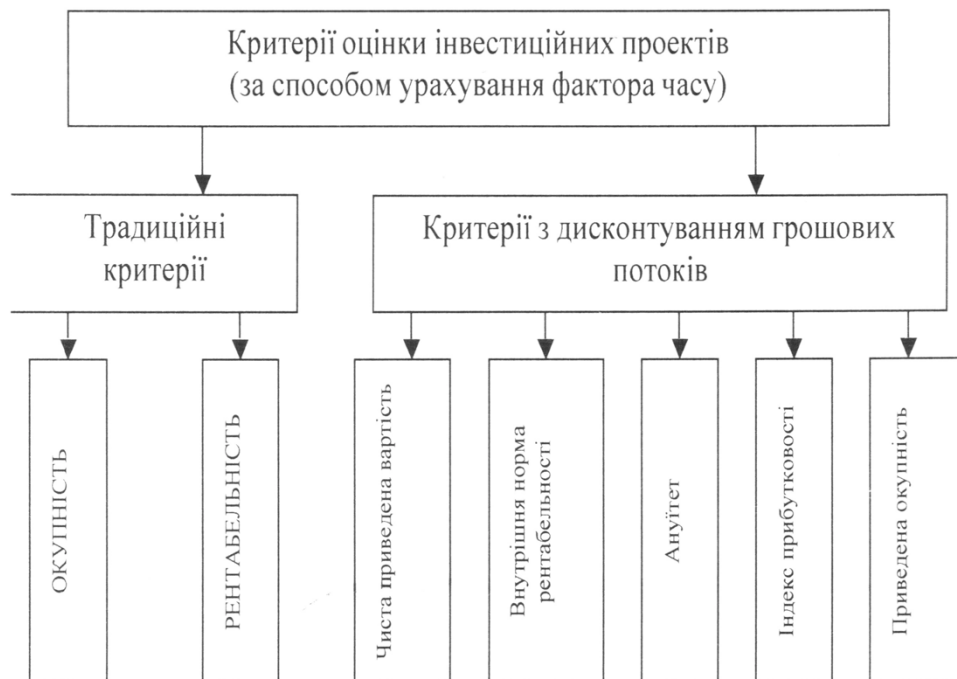


Рис. 24 Критерії оцінки інвестиційних проектів.

Зрозуміло, що використання різних критеріїв оцінки інвестиційних проектів приводить до різних результатів. Тому кінцевий вибір критерію (чи критеріїв), які використовуються в контролінгу інвестиційних проектів, повинен здійснюватися з урахуванням специфіки конкретної ситуації.

Якщо проект зводиться до грошових потоків, його можна оцінити, порівнявши ряд очікуваних грошових потоків з первісними виплатами, що повинні бути зроблені. Така оцінка може привести до прийняття чи відмови від проекту (якщо розглядається тільки один проект) або до класифікації проектів (якщо вибирається один з декількох).

До найчастіше застосовуваних в практичній діяльності підприємств і організацій критеріїв оцінки інвестиційних проектів, як зазначалося, належать *окупність* та *рентабельність*.

Окупність інвестицій (капіталовкладень) — це термін, протягом якого будуть повернуті капітальні вкладення у вигляді прибутку.

Якщо щорічний прибуток приблизно однаковий, то окупність витрат можна розрахувати за формулою:

$$O = K / C, \quad (44)$$

де K — капіталовкладення; C — середньорічний дохід.

Якщо ж доходи надходять нерівномірно, те окупність можна знайти, послідовно додаючи доходи кожного періоду доти, поки отримане значення не зрівняється з початковою сумою капіталовкладень:

$$O = \underline{t} = K, \quad (45) \\ \Sigma C_i$$

де C_i — чистий дохід за i -ий рік.

Термін окупності можна також вирахувати як відношення вартості використаного капіталу до середньої суми повернення капіталу. Повернення капіталу при цьому являє собою суму очікуваних щорічних (постійних)

прибутків, калькуляційних амортизаційних відрахувань та середньої різниці між калькуляційними відсотками і відсотками по залученому капіталу. Згідно з цим методом більшу перевагу матиме той інвестиційний проект, період повернення капіталу якого не перевищує встановленого наперед періоду.

Критерій окупності, крім серйозних переваг, має і серйозні недоліки, тому в якості єдиного критерію його використовувати аж ніяк не можна. У багатьох джерелах його використовують в якості допоміжного критерію поряд з показниками, що характеризують ефективність або ефект проекту. Переваги і недоліки критерію окупності систематизовані в табл. 42

Таблиця 42

Переваги і недоліки критерію окупності

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> • Простота розрахунку 	<ul style="list-style-type: none"> • Прив'язка до облікових даних (як правило, дохід визначають не за грошовими потоками, а за даними бухгалтерського обліку)
<ul style="list-style-type: none"> • Простота для розуміння і традиції використання 	<ul style="list-style-type: none"> • Інвестиції здійснюють для отримання вигод, які перевищують витрати. Критерій окупності показує, коли інвестор зможе «повернути своє», і нічого не говорить про те, яку вигоду принесе проект за межами терміну окупності, внаслідок чого інвестиційна пропозиція з меншим терміном окупності може здатися більш кращою, ніж варіант, який зможе принести більший сумарний дохід
<ul style="list-style-type: none"> • Відповідність загальноприйнятим методам бухгалтерського обліку і, як наслідок, доступність вихідної інформації 	<ul style="list-style-type: none"> • Ризик враховується лише непрямо (різниця між тривалістю життєвого циклу проекту і терміном окупності — це «запас часу» для того, щоб проект став економічно вигідним). • Не враховується альтернативна вартість використуваних для проекту ресурсів (грошових, кадрових, інформаційних тощо). • Неадитивність (окупність проекту не дорівнює сумі окупностей його етапів)

Іншим традиційним критерієм оцінки інвестиційних проектів є **рентабельність капіталовкладень**, який визначають відношенням прибутку, що очікується від реалізації проекту, до суми капіталовкладень. Даний прибуток виникає як відносна економія витрат. Відповідно до даного критерію більш вигідними вважаються ті інвестиції, у яких рентабельність не є нижчою наперед визначеного мінімального рівня. З двох проектів вибирають проект з найвищою рентабельністю. Даний критерій так само, як і попередній, має свої позитиви і негативи. Узагальнимо їх у табл. 44.

Переваги і недоліки критерію рентабельності

Переваги	Недолік
<ul style="list-style-type: none"> • Простота розрахунку 	<ul style="list-style-type: none"> • Не враховується вартість грошей в часі
<ul style="list-style-type: none"> • Відповідність загальноприйнятим методам бухгалтерського обліку і, як наслідок, доступність вихідної інформації 	<ul style="list-style-type: none"> • Прив'язка до умовних бухгалтерських величин (прибуток замість грошових доходів)
<ul style="list-style-type: none"> • Простота для розуміння і традиційність використання 	<ul style="list-style-type: none"> • Показник враховує відносні, а не абсолютні величини (рентабельність може виявитися великою, в той час як прибуток — маленьким) • Ризик враховується тільки непрямо (перевищення розрахункової рентабельності над мінімально прийнятною величиною — це «запас», який показує, наскільки ми маємо право помилятися) • Не враховується альтернативна вартість використаних для проекту ресурсів (грошових).

9.4. Критерії в умовах ризику і невизначеності

Існує багато підходів щодо вирішення непростой проблеми аналізу інвестиційних проектів в умовах ризику і невизначеності.

За сферами прояву інвестиційні ризики поділяють на такі:

- а) економічні ризики, які пов'язані зі зміною економічних факторів у сфері здійснення інвестиційної діяльності;
- б) політичні ризики, що пов'язані з виникненням адміністративних обмежень інвестиційної діяльності, зі змінами державного політичного курсу;
- в) соціальні ризики, які виникають через виконання вимушених інвестицій і соціальних програм, ризиків страйків на підприємствах-реципієнтах і т. ін.;
- г) екологічні ризики, які виникають через ризики екологічних катастроф, природних лих — повені, пожеж тощо, що можуть виникнути під час реалізації проекту;
- д) інші ризики, до яких відносять ризики криміногенного характеру, недобросовісності партнерів по бізнесу тощо.

За формами інвестування — на:

- а) ризики реального інвестування, які виникають через невдалий вибір місця розташування будівництва об'єкта інвестування, перебої в постачанні матеріально-технічних ресурсів, невдалий вибір постачальника інвестиційних товарів, зростання їх цін, фактори, що впливають на економічні характеристики експлуатації реальних інвестицій;
- б) ризики фінансового інвестування, що виникають через невдалий вибір

фінансових інструментів, фінансові проблеми емітентів цінних паперів, непередбачені зміни умов інвестування, недобросовісність відносно інвесторів як торговців, так і емітентів цінних паперів.

За джерелами виникнення – на:

а) систематичні (ринкові) ризики, які обумовлені загальними змінами, що відбуваються в економіці — циклом розвитку економіки країни, кон'юнктури інвестиційного ринку;

б) несистематичні (специфічні або корпоративні) ризики, які властиві конкретному об'єкту інвестування через некваліфіковане управління підприємством — реципієнтом, посилення конкуренції в окремому сегменті інвестиційного ринку, неоптимальну структуру активів і капіталу підприємства тощо. Ризики завжди виникають при формуванні будь-якого управлінського рішення, коли результат неможливо точно передбачити. Тобто ризики за економічною сутністю розглядаються як можливість втрати або отримання певних вигод, що мають випадкову природу внаслідок певних рішень. Як відомо із теорії прийняття рішення, розрізняють три можливих ситуації вибору:

- вибір за умов визначеності, коли результат рішення обумовлений чинниками, що можуть бути кількісно оцінені і результат передбачений заздалегідь;

- вибір в умовах ризику, коли результат точно не можна передбачити, але відомо про можливий розподіл вірогідностей настання того або іншого результату рішення;

- вибір в умовах невизначеності, коли результат рішення є випадковим і відсутня інформація про вірогідність настання наслідку рішення. Концепція врахування фактора ризику в інвестиційних розрахунках полягає в об'єктивній оцінці його рівня з метою забезпечення формування необхідної дохідності інвестиційних операцій і розробки системи заходів, що мають мінімізувати його негативні фінансові наслідки для інвестиційної діяльності підприємства. Вірогідність виникнення непередбачених фінансових втрат (недоотримання інвестиційних доходів і прибутку, втрати інвестованого капіталу тощо) при реалізації проектів в ситуації невизначеності умов інвестиційної діяльності є однією з характеристик рівнів інвестиційних ризиків.

Основу оцінки рівня інвестиційного ризику становить група **економіко-статистичних методів**. Вихідною інформацією для виміру ризиків за названими методами є розподіл вірогідностей очікуваних результатів при реалізації інвестиційного проекту.

Загальний алгоритм оцінки рівня інвестиційного ризику виражається формулою:

$$PP = VP \cdot PB, \quad (46)$$

де PP — рівень відповідного інвестиційного ризику;

VP — вірогідність настання ризикової події;

PB — розмір можливих фінансових втрат при настанні ризикової події.

Визначений за даним алгоритмом показник не забезпечує об'єктивної характеристики рівнів ризиків інвестиційного проекту, природа економічних показників якого є стохастичною. По-перше, він розраховується в абсолютних одиницях і тільки за певних обмежень може бути використаний для порівняння. По-друге, значення вірогідності настання ризикової події також однозначно може бути визначене тільки при певному збігу чинників як екзогенного, так і ендогенного характеру. Загальний ризик, що відноситься до конкретного інвестиційного інструменту, оцінюється, як правило, через значення середньозваженої результатів, дисперсію, середньоквадратичне відхилення, коефіцієнт варіації.

Експертні методи оцінки рівня інвестиційного ризику застосовуються у тому випадку, коли на підприємстві відсутні необхідні інформативні дані для здійснення розрахунку економіко-статистичними методами. Ці методи базуються на значеннях суб'єктивної вірогідності із застосуванням відповідного математичного інструментарію. З метою отримання більш розгорнутої характеристики рівня ризику з інвестиційної операції, що розглядається, опитування спеціалістів слід орієнтувати на окремі види інвестиційних ризиків, які ідентифіковані по даній операції (відсотковий, валютний і т. п.).

У процесі експертної оцінки кожному експерту пропонується оцінити рівень можливого інвестиційного ризику, спираючись на конкретну балову шкалу.

Аналогові методи оцінки рівня інвестиційного ризику дозволяють визначити рівень ризику по окремих, найчастіше повторюваних інвестиційних операціях підприємства. При цьому для порівняння можуть бути використані як особистий, так і зовнішній досвід здійснення таких інвестиційних операцій. Щодо оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності, то їх класифікують за такими ознаками (рис. 25).

1. Аналіз ставки дисконтування з поправкою на ризик.

Ставка дисконтування з поправкою на ризик — найчастіше застосовуваний підхід. Нагадаємо, що ставка дисконтування з поправкою на ризик розраховується як сума ставки по безпечних вкладеннях і поправки на ризик.

2. Методи дисконтування достовірних еквівалентів.

Замість того щоб змінювати ставку дисконтування, багато дослідників пропонують коригувати самі грошові потоки, розрахувавши достовірні еквіваленти невизначених грошових потоків. Достовірний еквівалент невизначених грошових потоків — це такі визначені грошові потоки, корисність яких для підприємства точно така ж, як і корисність невизначених грошових потоків. Розрізняють два види методів достовірних еквівалентів, зокрема:

а. Використання в якості достовірного еквівалента математичного очікування грошових потоків — найпростіший метод аналізу достовірних еквівалентів. Щоб зробити поправку на ризик, знаходять математичне очікування грошових потоків для кожного моменту часу. Математичне очікування (МО) розраховується за формулою:

$$MO = \sum x_i p(i), \quad (45)$$

де x_i — грошові потоки за умови події i ;

$p(i)$ — можливість події i .

Очевидно, що для обчислення математичного очікування необхідно знати можливості одержання тих або інших грошових потоків.

б. Аналіз методу стану переваги (state-preference, approach). Метод стану переваги — більш складний і тонкий інструмент. Якщо достовірний еквівалент дорівнює математичному очікуванню грошових потоків, то цінність грошей залежить винятково від можливості настання кожного можливого стану природи. Навпроти, в основі методу стану переваги лежить припущення про різноманітну корисність грошових потоків для підприємства в різноманітних ситуаціях.

Метод стану переваги з математичної точки зору хороший і теоретично правильний, а тому його використання в контролінгу інвестиційних проектів можна вважати цілком доцільним.

Метод достовірних еквівалентів має певні недоліки, а саме:

- для складного проекту важко скласти перелік усіх можливих станів природи;
- метод потребує великого обсягу обчислень, навіть якщо розрахунки здійснюються за допомогою комп'ютера;
- не завжди можна об'єктивно визначити цінність грошей у кожному стані природи;
- людині психологічно важко оцінювати вірогідності.

Перелічені недоліки утруднюють використання методу достовірних еквівалентів у контролінгу інвестиційних проектів.

3. Методи прийняття рішень без використання числових значень ймовірностей. На практиці часто зустрічаються ситуації, коли оцінити значення можливості події надзвичайно складно. У цих випадках часто застосовують методи, що не використовують числові значення ймовірностей, зокрема:

- максимакс — максимізація максимального результату проекту;
- максимін — максимізація мінімального результату проекту;
- мінімакс- мінімізація максимальних втрат;
- компромісний — критерій Гурвіца: зважування мінімального і максимального результатів проекту.

Для прийняття рішень про здійснення інвестиційних проектів будують матрицю. Стовпчики матриці відповідають можливим «станам природи» — ситуаціям, над якими керівник підприємства не владний.

4. Опціональні методи. Опціональні критерії оцінки інвестиційних проектів засновані на припущенні про те, що будь-який інвестиційний проект можна уподібнити опціону. Опціон — це цінний папір, що дає власнику право на купівлю або продаж акції в деякий майбутній момент часу, але за заздалегідь відомою ціною. Заплативши за опціон зараз, інвестор купує право на свободу вибору в майбутньому: він може або скористатися цим вибором, або ні. Вартість опціону завжди не негативна (вона позитивна, якщо є не нульова можливість одержання вигоди від обіцяної можливості, і дорівнює нулю, якщо користуватися цією можливістю не вигідно).

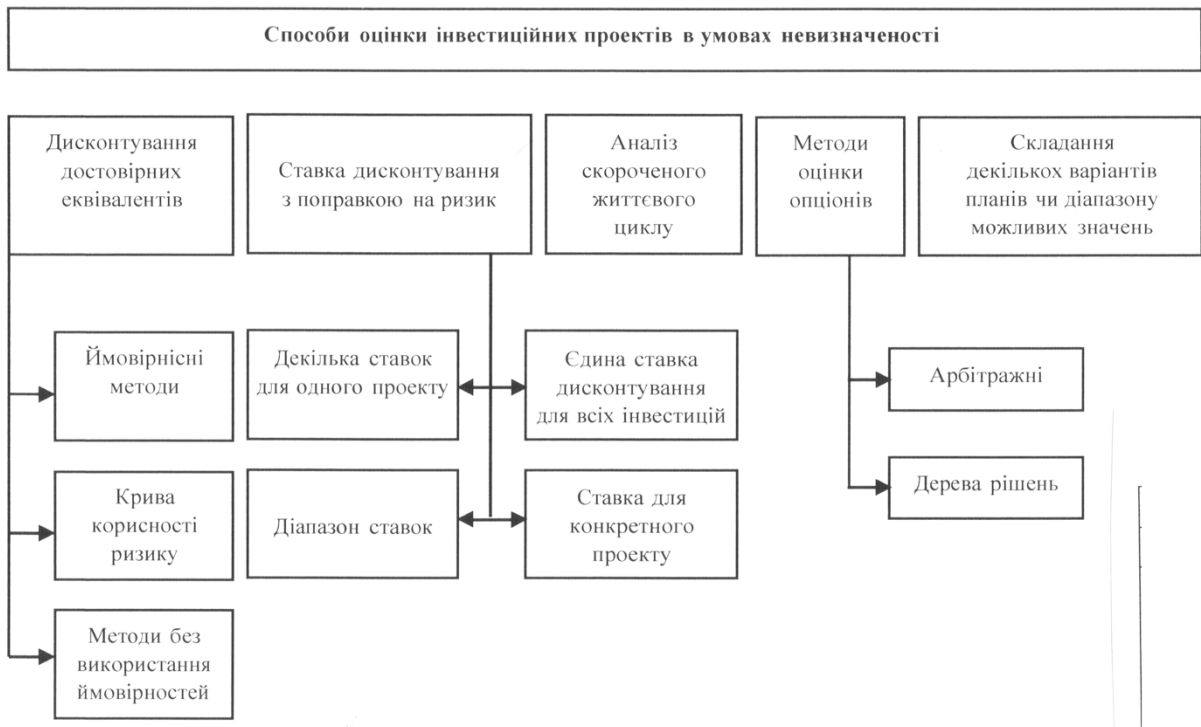


Рис. 25 Класифікація способів оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності

9.5. Реалізації контролінгу інвестиційних проектів

Успішна реалізація сформованого інвестиційного портфеля багато в чому залежить від своєчасної і якісної розробки оперативного плану його здійснення. Такий оперативний план у практиці інвестиційного контролінгу називається «календарний план реалізації інвестиційних проектів». Розробка календарних планів реалізації інвестиційних проектів базується на таких принципах:

1. *Принцип пооб'єктної диференціації календарного плану* передбачає, що планування повинно здійснюватися у розрізі кожного включеного в портфель інвестиційного проекту. Процес оперативного планування реалізації проекту ґрунтується на базових термінах його здійснення і графіку потоку інвестицій, викладених у бізнес-плані.

2. *Принцип тимчасової диференціації календарного плану* передбачає різноманітний ступінь його деталізації в часі і за формами. Основними формами є: річний графік реалізації проекту; квартальний план робіт з реалізації інвестиційного проекту; місячний план робіт з реалізації реального інвестиційного проекту; декадне завдання на виконання робіт за інвестиційним проектом.

3. *Принцип функціональної диференціації календарного плану* передбачає його поділ на окремі функціональні частини. Вважається, що це найбільш відповідальна частина процесу розробки календарного плану реалізації інвестиційного проекту. Такий поділ залежить від стадії реалізації і розміру проекту.

4. *Принцип формування резерву календарного плану* полягає у визначенні

допустимого порушення термінів окремих включених у нього робіт і розподілі цього резерву між учасниками реалізованого інвестиційного проекту.

5. *Принцип планування відповідальності і розподілу ризиків* дозволяє забезпечити реальність реалізації інвестиційного проекту з боку як замовника (інвестора), так і підрядчика (виконавця робіт). Він визначає покладання відповідальності виконання і ризиків невиконання окремих етапів робіт на конкретних представників замовника або підрядчика відповідно до їхніх функціональних зобов'язань, викладених у контракті.

6. *Принцип забезпечення постійного контролю виконання календарного плану* полягає у тому, що календарне планування реалізації інвестиційного проекту містить у собі і відповідний контролюючий блок. Контроль календарного плану виконання робіт може здійснюватися в таких формах: зіставлення показників календарного плану, що передбачаються, з фактичними результатами здійснення робіт; визначення й оцінка критичного шляху (якщо при розробці календарного плану використаний цей метод); побудова й оцінка «інтегральної кривої прогресу» — вона являє собою графік виконання робіт, передбачених календарним планом реалізації інвестиційного проекту (фактичний обсяг робіт виражається при цьому у вартісній формі або у відсотках до запланованого).

Ефективність реалізації інвестиційного проекту значною мірою визначається обґрунтованим планом його фінансування. Необхідно зазначити, що розробка бюджету реалізації інвестиційного проекту направлена на вирішення двох основних завдань:

1. Визначення обсягу і структури витрат по реалізації інвестиційного проекту у розрізі окремих етапів календарного плану.
2. Забезпечення необхідного для покриття цих витрат потоку інвестиційних ресурсів у рамках загального обсягу коштів, призначених для фінансування реалізації інвестиційного проекту.

Вихідними передумовами для розробки бюджету реалізації інвестиційного проекту є:

- а) календарний план реалізації інвестиційного проекту;
- б) кошториси витрат на виконання окремих видів робіт і придбання сировини, матеріалів, механізмів і устаткування, розроблені у розрізі окремих функціональних блоків календарного плану;
- в) загальна стратегія фінансування інвестиційного проекту;
- г) попередній графік інвестиційного потоку, складений на етапі розробки бізнес-плану проекту;
- д) фінансовий стан інвестора в поточному періоді.

У процесі реалізації інвестиційного проекту залежно від стадій інвестиційного процесу можуть розроблятися два види бюджетів:

1. *Бюджет капітальних витрат і надходження коштів* (скорочено — капітальний бюджет). Цей бюджет розробляється на етапі здійснення будівельно-монтажних робіт, пов'язаних з новим будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переозброєнням об'єкта.

2. *Бюджет поточних грошових витрат і прибутків* (скорочено —

поточний бюджет). Цей бюджет розробляється на етапі експлуатації об'єкта інвестування (після введення його в експлуатацію). Аналогом цього бюджету на діючих підприємствах є фінансовий план грошових доходів і витрат.

Контрольні запитання

1. Які особливості контролінгу інвестиційних проектів?
2. Назвіть основні завдання контролінгу інвестиційних проектів.
3. Перелічіть основні функції інвестиційного контролінгу.
4. Які критерії застосовуються на практиці для оцінки інвестиційних проектів у контролінгу?
5. Назвіть традиційні критерії оцінки інвестиційних проектів, їх переваги і недоліки.
6. Які Вам відомі методи оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності?
7. Що включає в себе процес реалізації контролінгу інвестиційних проектів?
8. Які Ви знаєте види бюджетів реалізації інвестиційних проектів?

ТЕМА 10. ЕКОЛОГІЧНИЙ КОНТРОЛІНГ

10.1. Екологічний облік як основна складова екологічного контролінгу

Екологічний контролінг відноситься до числа нових інформаційно-аналітичних інструментів екологічного менеджменту. Його формування зв'язано, з одного боку, з розвитком функцій контролінгу як такого і його застосуванням в практиці управління бізнесом. З іншого – з необхідністю узагальнення і систематизації різних інформаційних потоків, вживаних системою екологічного менеджменту, і пошуками для цього адекватних інструментів і механізмів. До теперішнього часу, не дивлячись на все більш активне застосування екоконтролінгу в практиці екологічного управління передових компаній, зберігаються істотні відмінності в його теоретичному трактуванні. Так, ряд авторів під назвою екоконтролінгу просто об'єднують такі інструменти, як екологічні інформаційні системи, екологічний облік і аудит, індикатори екологічних результатів діяльності підприємства, оцінка екологічного життєвого циклу продукції і ін. Інші ототожнюють його з екологічними інформаційними системами. Для того, щоб краще розібратися в цій дискусії і виробити більш чітке уявлення про екоконтролінг, доцільно звернутися до поняття контролінгу як такого. У вітчизняному виданні «Економічна енциклопедія» контролінг визначається як позафункціональний інструмент управління (може застосовуватися у всіх сферах і ієрархічних рівнях управління), який завдяки цілеспрямованому збору і обробці інформації допомагає в процесі ухвалення рішень і управління підприємством. В. Івльов і Т. Попова дотримуються тієї думки, що концепція контролінгу є стрижнем, навкруги якого об'єднуються основні елементи організації і управління діяльністю підприємства, а саме:

- всі категорії бізнес-процесів і їх витрати;
- центри відповідальності підприємства;
- системи планування і бюджетування, формовані на основі центрів відповідальності підприємства;
- система управлінського обліку, побудована на основі центрів відповідальності і їх бюджетів;
- система стратегічного управління, заснована на аналізі ланцюжка цінностей, аналізі стратегічного позиціонування і аналізі витратоутворюючих чинників;
- інформаційні потоки (документообіг), що дозволяють оперативно фіксувати поточний стан виконання бюджетів центрів відповідальності;
- моніторинг і аналіз результатів фінансово-господарської діяльності;
- виявлення причин відхилень і формування управляючих дій в рамках центрів відповідальності.

Іншими словами, контролінг покликаний забезпечити ефективну роботу організації шляхом обґрунтування і застосування таких інформаційних інструментів, які сприяють координації окремих, що все більш спеціалізується в результаті своєрідного розподілу праці, функцій менеджменту. В термінах економічної теорії можна затверджувати, що задача контролінгу полягає в

зменшенні асиметричного розподілу інформації. Виходячи з розглянутих вище трактувань понять контролінгу, його цілей, функцій і задач, можна дати визначення поняттю екоконтролінг.

Екоконтролінг є системою екологічного планування і обліку, екологічного контролю, аналізу і аудиту, реалізація яких сприяє обґрунтуванню альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління підприємством, направлених на підвищення еколого-економічної ефективності. Якщо перенести загальноприйнятую концепцію контролінгу на систему екологічного менеджменту, то можна відзначити необхідність виконання екоконтролінгом трьох основних функцій:

- координування інформаційного забезпечення (виявлення і обробка даних, релевантних для прийняття рішень);
- планування фірми (розробка стратегій і оперативних заходів);
- контролю (порівняння фактичних і планових показників).

Одна з найважливіших координуючих задач екоконтролінгу полягає в сумісному з користувачами визначенні структури даних, необхідних для всіх проблемних областей системи екологічного менеджменту. Надаючи особам, що ухвалюють рішення, релевантну за змістом і структурі інформацію, екоконтролінг виконує найважливішу «наскрізну» координуючу функцію для підтримки менеджменту, саме тому основу упровадження екоконтролінгу на підприємствах повинен складати екологічний облік, оскільки саме з його допомогою можна отримати початкову інформацію про екологічну діяльність підприємства. Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень. Екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, тільки у цьому випадку він стане ефективним інструментом природоохоронної діяльності на підприємстві. Отже, екологічний облік підприємств галузі повинен діяти як цілісна система, що включає такі складові: фінансовий облік; управлінська звітність за екологічними показниками; екологічний контролінг; екологічний аудит. При цьому, фінансовий екологічний облік охоплює традиційну німецьку систему еко-балансів: баланс "витрати-випуск"; баланс процесів; баланс продукції; і т. ін. Екологізація виробництва неможлива без впровадження екологічного менеджменту на рівні основної ланки економіки – підприємства. При цьому однією з найголовніших проблем розробки і реалізації ефективної екологічної політики є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність. Аналіз і контроль над повнотою і ефективністю природоохоронної діяльності на підприємстві, а також за різними формами дії підприємства на навколишнє природне середовище неможливі без змістовного екологічного обліку. Крім того, відсутність повноцінної інформації про процеси природокористування господарюючих суб'єктів створює велике коло проблем для різних груп користувачів еколого-економічної інформації, підвищує всю сукупність соціальних, виробничих і фінансових ризиків. Відповідно до

нового підходу облік повинен об'єднувати в собі процеси ідентифікації, вимірювання і комунікації економіко-екологічної інформації, які дозволили б користувачам ухвалювати на її основі відповідні управлінські рішення. Слід підкреслити, що вже сьогодні, в умовах екологічної і економічної напруженості, притаманній перехідному періоду становлення ринкової економіки, одним з важливих важелів екологізації управління підприємством є екологічний облік і аудит, як своєрідний обов'язок, якщо не закріплений законодавчо, то комерційно необхідний.

Разом з тим економічні, організаційно-методологічні і нормативно-аналітичні основи (аспекти) екологічного обліку, особливо екологічного бухгалтерського управлінського обліку в системі еколого-економічного менеджменту є найменш розробленою ділянкою екологічного забезпечення на всіх рівнях фінансово-господарської і управлінської діяльності, а також оптимізації середовища існування і екологічної безпеки людини, що є одним з невід'ємних чинників виробництва.

Світова практика показує, що екологічний бухгалтерський облік і контроль є областями, що динамічно розвиваються. В середині 1970-х років отримала широке розповсюдження нова концепція розуміння суті і змісту обліку. Основним її положенням стало задоволення специфічних потреб конкретних споживачів, тобто на виході облікового процесу повинен бути отриманий інформаційний продукт з певними заданими параметрами. Поняття управлінського обліку знайшло своє віддзеркалення і в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей Закон містить таке визначення: управлінський облік – система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством. Проте, для того, щоб управлінський облік в даний час відповідав запитам управлінців, він повинен розширити горизонти своєї діяльності, тобто охоплювати не тільки інвестиційну, операційну і фінансову діяльність підприємства, але і природоохоронну, в отриманні більш точної, достовірної і оперативної інформації, пов'язаної з охороною навколишнього середовища, розширенням сфери використання цієї інформації як для ухвалення управлінських рішень усередині підприємства, так і для зовнішнього споживання, через надання даних управлінського обліку в систему фінансової звітності. Система обліку в сучасних умовах повинна задовольняти щонайменше три групи користувачів: інвесторів, кредиторів, менеджерів і інших зацікавлених осіб (фінансовий облік); податкові органи (податковий облік); менеджерів всіх рівнів управління підприємством (управлінський облік). Екологічний облік як управлінський і інформаційний інструмент в сучасному вигляді в розвинутих країнах склався не відразу, і його формування продовжується. Очевидні успіхи щодо захисту навколишнього середовища за кордоном пов'язані в значній мірі з широким розвитком екологічного менеджменту, а також такого механізму управління і регулювання дією на навколишнє середовище, як екологічний аудит. Екологічний аудит як механізм управління навколишнім середовищем отримав розвиток в економічно розвинутих країнах – США, Канаді, Великобританії, Німеччині, Нідерландах і ін. – в 70-е роки. В цей же час екологічний аудит став розвиватися як галузь підприємницької діяльності

екологічної індустрії. Протягом останніх 10 років в цих країнах розроблені концепції екологічного аудиту, прийняті національні стандарти і нормативні правові акти в області екологічного аудиту, нерозривно пов'язаного з екологічним менеджментом. Основні принципи і положення екологічного аудиту реалізовані в згадуваному вище Керівництві (Правилах) Європейського Союзу по екологічному менеджменту і екологічному аудиту № 1836/93 (EMAS), прийнятому в 1993 р. З 1996 р. діють міжнародні стандарти ISO серії 14000-14010, 14011, 14012, визначальні загальні принципи і процедури екологічного аудиту, керівництво по його проведенню. Протягом останніх двох десятиріч в Україні відбулися значні зміни в державно-політичному і економічному розвитку. Прийняті законодавчі і нормативні акти, що закріплюють системи понять і інститутів, розрахованих на ринкові відносини, на визнання різних форм власності, розвиток підприємницької діяльності, що викликає певну зацікавленість іноземних фінансових і інвестиційних структур в участі в реалізації проектів, у тому числі природоохоронних, в Україні. Міжнародна співпраця України, що розширюється із зарубіжними країнами, зобов'язання по гармонізації законодавства і стандартів, усуненню технічних бар'єрів в торгівлі, пов'язані зі вступом до Всесвітньої торгової організації, вимагають застосування загальноприйнятих ефективних методів управління і процедур, зокрема, екологічного аудиту. Під екологічним аудитом розуміється підприємницька діяльність екологічних аудиторів або екологічних аудиторських організацій по здійсненню незалежного позаповідомчого кваліфікованого аналізу і оцінці господарської діяльності, що робить вплив на навколишнє середовище, і виробленню рекомендацій по зниженню негативної дії на навколишнє середовище і здоров'я населення. Проведені в подальшому дослідження фахівців, як і розвиток практики, дозволили виробити наступні підходи до екологічного обліку, загальні для різних країн:

- рахунки підприємства повинні відображати як його відношення до навколишнього середовища, так і вплив пов'язаних з природоохоронною діяльністю витрат, ризиків і обов'язків/відповідальності на фінансове положення підприємства;
- інвесторам для ухвалення інвестиційних рішень необхідно мати в своєму розпорядженні інформацію о екологічних заходах і витратах, пов'язаних з природоохоронною діяльністю;
- оскільки природоохоронні заходи є також предметом управлінської діяльності, менеджерам необхідно виявляти і перерозподіляти природоохоронні витрати так, щоб продукція була правильно оцінена, а інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах;
- екологічний облік повинен стати ключем до стійкого розвитку на основі дотримання принципу екоефективності; при цьому екоефективність, припускаючи зниження дії підприємства на навколишнє природне середовище при одночасному зростанні прибутковості, може бути зміряна тільки за допомогою надання точної інформації по природоохоронних витратах, заощадженнях і дії господарської діяльності на навколишнє середовище;
- законодавство, банки, інвестори, громадськість і конкуренція (у тому числі міжнародна) стимулюють надання звітності по природоохоронних заходах і їх

ефективності.

Виходячи з розглянутих вище підходів до екологічного обліку можна відзначити, що екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичень, узагальнень, зберігань, обробок і підготовок релевантної інформації про діяльність підприємства в області природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення оптимальних рішень.

В цілому система екологічного обліку на підприємстві повинна включати три основні складові: облік екологічних витрат, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність. Проте, на думку керівників підприємств, існує ряд перешкод, що заважають їм вживати природоохоронні заходи або надавати звітність по них:

- в багатьох країнах витрати підлягають вирахуванню з суми оподаткованого податком доходу лише після того, як вони проведені. В результаті немає стимулу ураховувати зобов'язання;
- оскільки інвестори уважно стежать за розміром доходу з розрахунку на одну акцію, підприємства відкладають вживання заходів, які могли б привести до скорочення прибутку;
- надмірна складність виділення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат;
- відсутність конкретних рекомендацій відносно надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах.

В розвинутих країнах злагоджений об'єм інформації про діяльність підприємств, який повинен знайти віддзеркалення в екологічному обліку, формувався на основі досвіду і специфіки ряду провідних галузей економіки. Фахівцями більшості країн підкреслюється важливість дотримання стосовно екологічного обліку наступних загальних принципів: зіставність, одноманітність, достовірність, значущість, нейтральність і повнота даних. В цьому зв'язку і на сьогодні зберігається актуальність:

- підвищення якості екологічної інформації, переходу від представлення описових матеріалів і приватних даних до систематизованої, цифрової, зіставної (по галузях, регіонах, країнах і т.п.) і достовірної інформації;
- забезпечення необхідного практичного зв'язку між власне екологічною звітністю і фінансовою звітністю компаній, що представляє першочерговий інтерес при переході до інтегрованого екологічного менеджменту;
- проведення (за наявності такої можливості) чіткої межі між природоохоронними і іншими витратами, включаючи витрати на забезпечення загальної безпеки виробництва, відсутність якої утрудняє обґрунтування цих витрат і визначення їх ефективності.

Облік екологічних витрат – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичень, узагальнень, зберігань, обробок і підготовок релевантної інформації про екологічні витрати підприємства з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення оптимальних управлінських рішень. Виділення і віддзеркалення витрат на охорону навколишнього середовища по

статті «Витрати на природоохоронну діяльність» передбачаються лише в практиці обліку деяких економічних суб'єктів. Фактично ж на практиці така стаття витрат при веденні аналітичного обліку не виділяється, їх відносить на витрати за елементами. Це приводить до фактів, коли екологічні витрати «розчиняються» в собівартості, а контроль і управління ними вельми утруднений. Більш того, багато підприємств витрати на природоохоронні заходи відносять на статтю по охороні праці і техніки безпеки, що взагалі не вписується в нормативні акти по бухгалтерському обліку.

Можна виділити наступні підходи до корпоративного екологічного обліку, загальні для різних країн:

рахунки підприємства повинні відображати його відношення до навколишнього середовища, як і вплив пов'язаних з природоохоронною діяльністю витрат, ризиків і зобов'язань (відповідальності) на фінансове положення підприємства;

- інвесторам для ухвалення інвестиційних рішень необхідно мати в своєму розпорядженні інформацію по екологічних заходах і витратах, пов'язаних з природоохоронною діяльністю;
- оскільки природоохоронні заходи є також предметом у управлінській діяльності, менеджерам необхідно виявляти і перерозподіляти природоохоронні витрати таким чином, щоб продукція була правильно оцінена, а інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах;
- екологічний облік повинен стати джерелом до стійкого розвитку на основі дотримання принципу екоефективності; при цьому екоефективність, припускаючи зниження дії підприємства на навколишнє середовище при одночасному зростанні прибутковості, може бути зміряна тільки за допомогою надання точної інформації по природоохоронних витратах, заощадженнях і дії господарської діяльності на навколишнє середовище;
- законодавство, банки, інвестори, громадськість і конкуренція (у тому числі міжнародна) стимулюють надання звітності по природоохоронних заходах і їх ефективності.

До числа основних складових екологічного обліку можна віднести:

- а) бухгалтерський фінансовий облік природоохоронної діяльності;
- б) бухгалтерський управлінський облік;
- в) екологічний менеджмент;
- г) бухгалтерська звітність по екологічних показниках;
- д) екологічний аудит;
- е) екологічний статистичний облік і звітність.

Об'єктом екологічного аудиту є господарська і інша діяльність, у тому числі і минула, пов'язана з дією на навколишнє середовище, природні об'єкти, а також результати такої діяльності. При проведенні аудиту перевіряється ступінь відповідності процесу, характеру діяльності, процедури, продукції, системи управління і ін. певним критеріям – екологічним вимогам, кількісним або якісним показникам, встановленим нормативними правовими актами України, нормативними правовими актами суб'єктів України, нормативними

документами спеціально уповноважених державних органів в області охорони навколишнього природного середовища. Предметом розгляду при проведенні екологічного аудиту є:

- види діяльності, пов'язані з охороною навколишнього середовища, природокористуванням;
- стан навколишнього середовища на виробничому або природному об'єкті;
- системи управління навколишнім середовищем;
- дотримання природоохоронного законодавства і встановлених екологічних вимог;
- використання ресурсів;
- процес поводження з відходами;
- фінансові ризики, пов'язані з відповідальністю за порушення допустимої дії і ін.

Метою екоаудиту є сприяння суб'єктам господарської діяльності у визначенні своєї екологічної політики, формуванні пріоритетів по здійсненню заходів, у тому числі попереджувальних, направлених на дотримання встановлених екологічних вимог, а також створення механізму реалізації ефективного регулювання природокористування і забезпечення стійкого розвитку. Задачами екоаудиту є:

- обґрунтування екологічної стратегії і політики підприємства;
- визначення пріоритетів при плануванні природоохоронної діяльності підприємства, виявлення додаткових можливостей її здійснення;
- перевірка дотримання суб'єктом господарської діяльності природоохоронного законодавства;
- підвищення ефективності регулювання дії суб'єкта господарської діяльності на навколишнє середовище;
- зниження ризику виникнення надзвичайних ситуацій, пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища.

Екологічний аудит проводиться фізичними особами – екоаудиторами – фахівцями, що мають відповідне кваліфікаційне свідоцтво (атестат), і юридичними особами – екоаудиторськими фірмами, що мають в своєму штаті екоаудиторів і отримали від повноважного органу дозвіл (ліцензію) на здійснення даного виду діяльності. Основними принципами, що забезпечують ефективність екологічного аудиту, – професійно-етичними (1) і методологічними (2), є:

1) об'єктивність екоаудиторів: незалежність від керівництва об'єкту, що перевіряється, замовника, а також керівництво організації, що здійснює аудит; компетентність в питаннях охорони навколишнього середовища і раціонального природокористування, а також специфіки об'єкту, що перевіряється, що підтверджується наявністю відповідних документів; збереження конфіденційності одержуваної в процесі аудиту інформації, її нерозголошення; відповідальність за проведення екоаудиту в межах, встановлених законодавством України;

2) планування процедури аудиту: доцільність вибору методики і технології аудиту; визначення критеріїв істотності і достовірності; аналіз інформації і формування висновків; взаємодія аудиторів; інформування керівництва

підприємства, що перевіряється, про результати і ін. Потреба в застосуванні процедур екологічного аудиту визначається також «внутрішніми» причинами – недостатністю або відсутністю бюджетного фінансування природоохоронної діяльності, – негативно позначилися на стані навколишнього середовища, а також можливістю підвищення конкурентоспроможності на світовому ринку продукції «екологічних» підприємств. Успіхи в захисту навколишнього середовища за кордоном пов'язані в значній мірі з широким застосуванням екологічного аудиту, з одного боку, і використання цієї процедури в Україні міжнародними фінансовими структурами, можлива зацікавленість у фінансуванні українських проектів зарубіжними інвесторами, що використовують процедуру аудиту як неодмінної, – з іншого, на фоні переходу до ринкових відносин, що розвивається в Україні, вимагають створення необхідних умов і передумов для здійснення екоаудиту в Україні. Екологічний аудит слід виконувати у певній послідовності. В загалі процес екоаудиту умовно можна поділити на три основні етапи: 1. підготовка проведення екологічного контролю на підприємстві; 2. дослідження та збір інформації; 3. завершення перевірки та розробка рекомендацій. Кожен з етапів деталізується реалізацією конкретних аудиторських завдань та виконанням певних процедур. Так, на першому, підготовчому етапі аудитор повинен визначити мету та завдання екоаудиту, перелік питань, які необхідно вирішити; провести загальне ознайомлення з екологічною ситуацією на підприємстві, його технічним станом, наявністю необхідних ліцензій і дозволів; ознайомитись з екологічною політикою підприємства, здійснити анкетування керівництва з екологічних питань; вивчити внутрішню документацію з досліджуваних проблем (накази, протоколи, технічну документацію, інструкції, звіти, інформацію менеджменту та дані бухгалтерського обліку). Після цього треба укласти договір на здійснення екоаудиту та розробити план і програму аудиту із зазначенням конкретних процедур контролю, строків виконання і виконавців, місця проведення. На другому етапі встановлюється тісний контакт аудитора з персоналом підприємства щодо надання та підготовки необхідної інформації, огляду території та приміщень, спостереження виробничих процесів, здійснення необхідних випробувань, аналізів, експертиз, замірів тощо. Виявляються зони потенційного екологічного ризику, оцінюються ефективність та економічність системи заходів підприємства щодо зменшення екоризику. В разі потреби для здійснення деяких експертних оцінок можуть бути запрошені спеціалізовані установи або фахівці. На цьому етапі здійснюється оцінка системи екоменеджменту підприємства (докладне вивчення екологічної політики, кваліфікація персоналу, формування та використання інформації з екологічних питань, розмежування обов'язків персоналу та його відповідальності). На третьому етапі екоаудиту узагальнюють зібрану інформацію, підводять підсумки, обговорюють попередні результати з керівництвом підприємства, складають заключний звіт та висновки, розробляють рекомендації та передають звіт замовнику аудиту.

Екологічний аудит аграрної сфери представляє собою організаційно-економічний механізм незалежного (внутрішнього і зовнішнього) контролю й контролінгу виробничо-екологічної і природоохоронної діяльності, незалежно

від форм господарювання, у взаємозв'язку і взаємообумовленості з фінансово-економічним станом підприємств сільського господарства і АПК, та існуючою системою екологічного управління й природоохоронного законодавства, а також з урахуванням територіально-галузевих особливостей агроприродокористування. Особливістю даного визначення є те, що екоаудит представляється як: організаційно-економічний механізм, і відповідно, має елементи планування (програмування), мотивації, організації і регулювання; система, орієнтована не тільки на оцінку відповідності екологічної діяльності існуючому природоохоронному законодавству, а й аналіз взаємозв'язку екологічної діяльності з кінцевими фінансово-економічними результатами виробництва й господарським механізмом природокористування, і тому вона є елементом контролінгу; система, що враховує трансформацію форм господарювання.

10.2. Сутність, завдання та принципи розвитку екоконтролінгу в сучасних ринкових умовах

Успіх управлінської діяльності в значній мірі залежить від того, наскільки швидко і якісно відбувається обробка всієї необхідної документації, рух якої здійснюється по певних маршрутах від місця складання або надходження в організацію до відправки зацікавленим організаціям або здачі на зберігання в архів. Це рух документів називається документообігом.

Він повинен бути організований так, щоб не було затримок і скупчень документів на робочих місцях. З цією метою в організаціях необхідно розробляти маршрути проходження документів і встановлювати конкретні терміни їх знаходження у кожного виконавця, здійснювати контроль за їх проходженням по всіх робочих місцях. Справитися з цим потоком інформації і документації так, щоб керівник міг ухвалювати ефективні рішення і успішно вести справу компанії, можна за допомогою інформаційно-управлінської системи. Інформаційно-управлінська система визначається як формальна система для видачі адміністрації інформації, необхідної для ухвалення ефективних управлінських рішень. Аналіз практичної діяльності компаній показує, що у багатьох випадках значною мірою при рішенні управлінських задач вони відчувають нестачу оперативно-аналітичних даних, що характеризують реальні фінансові і виробничо-економічні процеси, що знижує ефективність ухвалення рішень на різних рівнях управління компанією. Інформаційно-управлінська система на сьогоднішній день окрім оперативних задач повинна бути орієнтована на рішення стратегічних задач компанії, в числі яких зниження витратних частин бюджету і собівартості продукції, підвищення ефективності управління і забезпечення її інвестиційної привабливості, зміцнення існуючих ринків збуту і освоєння нових видів діяльності. Знаходячись на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю і координації, контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: він зв'язує воедино всі ці функції, інтегрує і координує їх, причому не замінює собою управління, а лише перекладає його на якісно новий рівень. Іншими словами, основною ціллю контролінгу є орієнтація управлінського процесу на досягнення комплексу цілей, що стоять перед підприємством. Для цього

контролінг забезпечує виконання наступних функцій:

- координація управлінської діяльності для досягнення цілей підприємства;
- інформаційна і консультативна підтримка ухвалення управлінських рішень;
- створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- забезпечення раціональності управлінського процесу.

Одна з основних задач контролінгу – інформаційна підтримка управління, забезпечення чіткого і злагодженого функціонування системи інформаційних потоків на підприємстві.

Будь-яка інформація, яку подає система контролінгу, у тому числі інформація екологічного характеру, повинна відповідати наступним вимогам:

- своєчасність;
- достовірність;
- релевантність (істотність);
- корисність;
- повнота;
- зрозумілість;
- регулярність надходження.

Інформація, якою оперує система контролінгу, повинна бути ширше звичайної бухгалтерської звітності. Вона крім фактів господарської діяльності, що вже відбулися повинна містити прогнози, що складаються на основі аналізу динаміки розвитку компанії в попередні звітні періоди.

Система контролінгу дозволяє об'єднати безпосередньо облік і аналіз господарської діяльності, що розширює аналітичні можливості управління компанією. Постійне ведення в компанії аналізу господарської діяльності забезпечує можливість у разі потреби швидко переорієнтуватися у відповідності з умовами ринку, що змінюються. В умовах інтеграції України в світовий ринок зростає інтерес суб'єктів господарської діяльності до створення налагодженої системи контролю за дотриманням екологічних вимог, оскільки невиконання законів і правил може стати причиною значних витрат. Сьогодні ясно: підприємства, що забруднюють природу, повинні надавати інформацію про свою діяльність в області природокористування. Відсутність узаконеної інформації про природоохоронну діяльність підприємств створює серйозні ризики для інвесторів і власників. Вклавши сьогодні засоби в те або інше виробництво, вони вже завтра можуть понести значні втрати у вигляді штрафів, витрат по ліквідації наслідків екологічних катастроф і т.ін. Ризик при інвестуванні або кредитуванні залежить від того, наскільки можливо спрогнозувати прибутковість або збитковість підприємства. Чисельні дослідження, проведені починаючи з 1993 р. на основі аналізу сотень підприємств по всьому світу, включаючи країни, що розвиваються, показали, що відповідність високим екологічним стандартам лише сприяє економічному розвитку підприємств, підвищенню капіталізації і навіть підвищенню доходів портфельних інвесторів. Так, за наслідками аналізу 330 підприємств із списку Standard & Poor 500 виявлено, що збільшення природоохоронних вкладень знижує фінансові ризики, тобто робить підприємство привабливішим для

зовнішніх інвесторів. Огляд Роджера Адамса, виконаний в 1997 р., показав, що навіть в короткостроковій перспективі природоохоронні вкладення повністю окупаються. А моніторинг 162 компаній, акції яких продавалися на Нью-Йоркській фондовій і Американській біржах протягом 7 років, продемонстрував виразний зв'язок між загальним комерційним успіхом компаній і їх природоохоронними витратами, причому спочатку повинні бути зроблені витрати, а потім приходиться успіх. Проте існуюча система інформації про природоохоронну діяльність на підприємствах України різко відстає від потреб в ній і значно гальмує подальший розвиток і вдосконалення екологічного менеджменту. Адже для правильного розрахунку збитку від забруднення навколишнього середовища, ефективності природоохоронних заходів, для вирішення впорядкування розподілу екологічних витрат між окремими видами виробів або операцій необхідний точний облік витрат на природоохоронну діяльність і її результатів. Створення державної інформаційної системи дозволить:

- вирішити задачу забезпечення органів державного управління різних рівнів оперативною і аналітичною інформацією про стан природного середовища і прогнози її змін, достатньою для ухвалення екологічно обґрунтованих рішень;
- забезпечити обґрунтування розрахунку платежів і штрафів за використання природних ресурсів;
- звести кадастри по природних ресурсах і забрудненні природного середовища на основі комплексного використання даних різноманітних систем моніторингу і контролю природного середовища».

Основою подібної системи інформації на рівні держави, на думку представників ООН, може служити система еколого-економічного обліку. Саме віддзеркалення реальних екологічних витрат і вигод, перехід до «зеленого» фінансового обліку названо в докладі Генерального секретаря на Асамблеї тисячоліття ООН (вересень 2000 р.) найважливішим напрямом формування нової етики управління.

Проте створення інформаційної системи про стан навколишнього середовища на макрорівні неможливе без створення подібних систем на рівні окремих підприємств. Особлива увага при створенні такої системи повинна надаватися питанням планування і обліку екологічних витрат, а також надання звітності по екологічній діяльності підприємств, оскільки від правильного визначення екологічних витрат і їх реального вимірювання багато в чому залежать організація поточного фінансування природоохоронної діяльності, індексація екологічних платежів підприємств, формування і витрачання засобів екологічних фондів, встановлення ставок екологічного страхування і т.п.

Необхідність подібних дій признається на міжнародному рівні. В 1993 р. ЄС затвердила Програму екологічного менеджменту і аудиту (ПЕМА), яка передбачає добровільне введення компаніями системи екологічного менеджменту і публікацію звітів про екологічний стан. Після перевірки незалежним експертом компанія одержує реєстрацію в ПЕМА, що позитивно впливає на її репутацію.

Крім того, на порядку денному на XXI вік, затвердженою Конференцією ООН в Ріо-де-Жанейро в 1992 році, наголошується, що більш вагомий

позитивний внесок ділових і промислових підприємств в процес стійкого розвитку може бути досягнутий за рахунок використання таких ринкових механізмів, в рамках яких ціни на товари і послуги повинні у все більшому ступені відображати екологічні витрати на їх виробництво. Для реалізації таких рекомендацій уряду, ділові і промислові кола, представники науки і міжнародні організації повинні розробити і реалізувати концепції і методологію обліку екологічних витрат в механізмах звітності і ціноутворення. Автори роботи вважають, що ділові і промислові кола слід заохочувати за надання щорічних докладів по своїй екологічній звітності, а також по енергокористуванню і природним ресурсам.

В рекомендаціях виконавчого директора Центру ООН по транснаціональних корпораціях відзначені початкові кроки по розробці екологічного обліку і звітності, які припускають виділення екологічних витрат з решти витрат і визначення фінансових екологічних зобов'язань фірми. Тут же наголошується, що необхідно розвивати методи обліку і звітності, для того, щоб включити в загальні фінансові підсумки результати програм із стійкого розвитку. Включення останніх у фінансові розрахунки вимагає перегляду меж активів і фінансової звітності.

В останніх наукових роботах рекомендується координувати зусилля корпорацій, урядів і міжнародних організацій і провести наступні заходи:

- ввести екологічні характеристики в бухгалтерський облік і звітність, щоб встановити співвідношення між екологічними заходами підприємства, його фінансовим положенням і ступенем ефективності функціонування фірми;
- розробити методи обліку і звітності, для того, щоб в загальних фінансових підсумках ураховувати результати програм із стійкого розвитку;
- включити необхідну екологічну інформацію в свої фінансові звіти перед акціонерами, кредиторами, співробітниками, урядовими відомствами, споживачами і громадськістю; відділити екологічні витрати від інших витрат; визначити і показати окремо фінансову екологічну відповідальність, витікаючу з дотримання екологічних стандартів; розробити програми екологічного аудиту. Очевидно, що збір, обробка і аналіз екологічних витрат неможливий без організації екологічного контролінгу. Екологічний контролінг відноситься до числа нових інформаційно-аналітичних інструментів екологічного менеджменту. Його формування зв'язано, з одного боку, з розвитком функцій контролінгу як такого і його застосуванням в практиці управління бізнесом. З іншого – з необхідністю узагальнення і систематизації різних інформаційних потоків, вживаних системою екологічного менеджменту, і пошуками для цього адекватних інструментів і механізмів.

Виділяють наступні функції і задачі контролінгу:

- облік: (створення системи збору і обробки інформації, підбір, розробка і уніфікація методів обліку і критеріїв для оцінки діяльності підприємства в цілому і його окремих підрозділів);
- підтримка процесу планування (формування системи комплексного планування; розробка методів планування; визначення необхідної для планування інформації; джерел і шляхів її отримання; координація процесу обміну інформацією; перевірка пропонованих планів на повноту і

реалізованість).

- виявлення відхилень, їх причин і виробітку рекомендацій для керівництва по усуненню причин, викличних ці відхилення (порівняння планових і фактичних величин для вимірювання і оцінки ступеня досягнення мети; визначення допустимих меж відхилень величин; аналіз відхилень; інтерпретація причин відхилень факту від плану і виробітку пропозицій для зменшення відхилень);
- проведення спеціальних досліджень (ринки грошей і капіталів; кон'юнктура галузі; урядові економічні програми; позиції конкурентів);
- доцільність злиття з іншими фірмами, ефективність інвестиційних проєктів.

10.3. Теоретичні аспекти застосування екологічного аудиту в системі екоконтролінгу

Екологічні проблеми, які безперервно виникають в нашому суспільстві, вимушують світову спільноту шукати шляхи їх подолання. Для вироблення шляхів рішення цих проблем, в період з 3 по 14 червня 1992 року в Ріо-де-Жанейро, була скликана конференція ООН, на якій була прийнята Декларація по навколишньому середовищу і розвитку. Відповідно до 3 принципу даної Декларації право на розвиток повинне дотримуватися так, щоб адекватно задовольнялися потреби нинішнього і майбутніх поколінь в галузях розвитку і навколишнього природного середовища. Наступний, четвертий принцип проголошує, що для досягнення стійкого розвитку захист навколишнього середовища повинен складати невід'ємну частину процесу розвитку і не може розглядатися окремо від нього. Україна прийняла положення цієї Декларації, відобразив її основні положення в національному екологічному законодавстві. Тим самим, закріпивши, що досягнення стійкого розвитку є пріоритетним завданням державної політики, і що реалізацію цього завдання держава може забезпечити виключно шляхом ефективного використання всіх видів природних ресурсів, реструктуризації виробництва, використання творчого потенціалу всіх членів суспільства. Важливу роль в цьому процесі відіграє національне екологічне законодавство, задачею якого є нормативне закріплення правових основ поліпшення охорони навколишнього природного середовища. Практичну реалізацію вимог екологічного законодавства покликане забезпечити управління природокористуванням і охороною навколишнього природного середовища (екологічне управління). Під екологічним управлінням слід розуміти діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, суспільних об'єднань, яка направлена на забезпечення ефективного використання природних ресурсів, охорону навколишнього природного середовища, дотримання екологічного законодавства.

Залежно від суб'єктів, які здійснюють управління його можна розділити на:

- Державне;
- Галузеве;
- Суспільне;
- Виробниче.

Зміст управління складається з функцій, які формуються задачами

управління. Під функціями розуміється постійний напрям діяльності того або іншого органу, який визначається його компетенцією. В даний час можна виділити наступні функції екологічного управління:

1. створення ефективної системи органів управління у сфері взаємодії суспільства і природи;
2. підзаконне нормотворення;
3. координація діяльності по управлінню природокористуванням і охороною навколишнього середовища;
4. розпорядження (управління) природними ресурсами;
5. планування використання і охорони природних ресурсів і поліпшення стану навколишнього середовища;
6. екологічне нормування;
7. екологічна експертиза;
8. екологічне ліцензування;
9. екологічна сертифікація;
10. екологічний аудит;
11. спостереження за станом навколишнього середовища;
12. облік стану і використання окремих природних об'єктів і навколишнього середовища в цілому, а також шкідливих дій;
13. екологічне виховання і освіта;
14. контроль за використанням і охороною об'єктів природи;
15. розгляд в адміністративному порядку суперечок про право природокористування і охорони навколишнього середовища.

В даний час в Україні йде активний пошук побудови такої системи державних органів управління в області природокористування і охорони навколишнього середовища, яке б оптимально відповідало вище переліченим вимогам. Відповідно до Указу Президента України «Про зміни в структурі центральних органів виконавської влади» № 1573/99 від 15 грудня 1999 року були реформовані ряд міністерств, державних комітетів і комітетів, адміністрацій, департаментів, комісій. Зміни торкнулися і органів екологічного управління. Так, на базі Міністерства охорони навколишнього природного середовища і ядерної безпеки України, Комітету із питань геології і використання надр, Комітету із гідрометеорології, Державної адміністрації ядерного регулювання України, Головного управління геодезії, картографії і кадастрів, Державної комісії у справах випробування і реєстрації засобів захисту і регуляторів зростання рослин і добрив було створено єдине Міністерство екології і природних ресурсів (Мінекоресурсів). Мінекоресурсів направляє і координує діяльність Державного комітету із водного господарства, Державного комітету із земельних ресурсів і Державного комітету лісового господарства. Зроблена спроба реформування свідчить про бажання зменшити кількість органів екологічного управління, уникнути дублювання повноважень. Також проблемним питанням для України, залишається використання еколого-економічного механізму при охороні навколишнього природного середовища. Не дивлячись на те, що Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» передбачає наявність такого механізму, нерозробленість його окремих положень, слабе стимулювання

природоохоронної діяльності не дає достатньої можливості для достатнього стимулювання природоохоронної діяльності. Очевидні успіхи щодо захисту навколишнього середовища за кордоном пов'язані в значній мірі з широким розвитком екологічного менеджменту, а також такого механізму управління і регулювання дією на навколишнє середовище, як екологічний аудит. Екологічний аудит як механізм управління навколишнім середовищем отримав розвиток в економічно розвинутих країнах – США, Канаді, Великобританії, Німеччині, Нідерландах і ін. – в 70-е роки. В цей же час екологічний аудит став розвиватися як галузь підприємницької діяльності екологічної індустрії. Протягом останніх 10 років в цих країнах розроблені концепції екологічного аудиту, прийняті національні стандарти і нормативні правові акти в області екологічного аудиту, нерозривно пов'язаного з екологічним менеджментом.

Основні принципи і положення екологічного аудиту реалізовані в згаданому вище Керівництві (Правилах) Європейського Союзу по екологічному менеджменту і екологічному аудиту № 1836/93 (EMAS), прийнятому в 1993 р. З 1996 р. діють міжнародні стандарти ISO серії 14000-14010, 14011, 14012, визначальні загальні принципи і процедури екологічного аудиту, керівництво по його проведенню. Протягом останнього десятиріччя в Україні відбулися значні зміни в державно-політичному і економічному розвитку. Прийняті законодавчі і нормативні акти, що закріплюють системи понять і інститутів, розрахованих на ринкові відносини, на визнання різних форм власності, розвиток підприємницької діяльності, що викликає певну зацікавленість іноземних фінансових і інвестиційних структур в участі в реалізації проектів, у тому числі природоохоронних, в Україні. Міжнародна співпраця України, що розширюється із зарубіжними країнами, зобов'язання по гармонізації законодавства і стандартів, усуненню технічних бар'єрів в торгівлі, пов'язані зі вступом до Всесвітньої торгової організації, вимагають застосування загальноприйнятих ефективних методів управління і процедур, зокрема, екологічного аудиту.

Під екологічним аудитом розуміється підприємницька діяльність екологічних аудиторів або екологічних аудиторських організацій по здійсненню незалежного позаповідомчого кваліфікованого аналізу і оцінці господарської діяльності, що робить вплив на навколишнє середовище, і виробленню рекомендацій по зниженню негативної дії на навколишнє середовище і здоров'я населення. Об'єктом екологічного аудиту є господарська і інша діяльність, у тому числі і минула, пов'язана з дією на навколишнє середовище, природні об'єкти, а також результати такої діяльності. При проведенні аудиту перевіряється ступінь відповідності процесу, характеру діяльності, процедури, продукції, системи управління і ін. певним критеріям – екологічним вимогам, кількісним або якісним показникам, встановленим нормативними правовими актами України, нормативними правовими актами суб'єктів України, нормативними документами спеціально уповноважених державних органів в області охорони навколишнього природного середовища.

Потреба в застосуванні процедур екологічного аудиту визначається також «внутрішніми» причинами – недостатністю або відсутністю бюджетного фінансування природоохоронної діяльності, – негативно позначилися на стані

навколишнього середовища, а також можливістю підвищення конкурентоспроможності на світовому ринку продукції «екологічних» підприємств.

Успіхи в захисту навколишнього середовища за кордоном пов'язані в значній мірі з широким застосуванням екологічного аудиту, з одного боку, і використання цієї процедури в Україні міжнародними фінансовими структурами, можлива зацікавленість у фінансуванні українських проектів зарубіжними інвесторами, що використовують процедуру аудиту як неодмінної, – з іншого, на фоні переходу до ринкових відносин, що розвивається в Україні, вимагають створення необхідних умов і передумов для здійснення екоаудиту в Україні.

Особливістю є те, що екоаудит представляється як: організаційно-економічний механізм, і відповідно, має елементи планування (програмування), мотивації, організації і регулювання; система, орієнтована не тільки на оцінку відповідності екологічної діяльності існуючому природоохоронному законодавству, а й аналіз взаємозв'язку екологічної діяльності з кінцевими фінансово-економічними результатами виробництва й господарським механізмом природокористування, і тому вона є елементом контролінгу; система, що враховує трансформацію форм господарювання. Екологічний аудит повинен бути не тільки засобом аналізу поточного стану виробництва, необхідно, щоб екоаудитування було орієнтовано на аналіз екологічно-економічних ризиків господарювання. Як елемент екоконтролінгу екоаудит як раз і направлений на аналіз потенційно несприятливих ситуацій господарсько-екологічного напрямку.

ПРАКТИЧНІ ПРИКЛАДИ

Практичний приклад ВАТ „ЕЛЕКТРИК”

Загальна інформація про підприємство: ВАТ „ЕЛЕКТРИК” є підприємством середнього розміру. Воно випускає три види продукції: електромотори, низьковольтні вимикачі і тостери. ; У зв’язку з падінням попиту завод працює на 30% своєї потужності; Найбільш сильні позиції підприємство має на ринку вимикачів, на якому воно відіграє ключову роль. На ринку електромоторів дуже висока конкуренція, але позиція Електрика серед конкурентів продовжує залишатися на рівні вище середнього. Обсяг продажу тостерів катастрофічно впав завдяки іноземним конкурентам, які пропонують високоякісну продукцію по низьких цінах. Підприємство є сильно вертикально інтегрованим, що негативно відбивається на рентабельності при існуючому низькому рівні виробництва в даний момент часу. Іншим наслідком вертикальної інтеграції є дуже складний процес калькулювання витрат. По причині його складності неможливо точно проаналізувати рентабельності виробництва кожного виду продукції, та встановити конкретну ціну на неї. Хоча здається, що ринок стабілізується, підприємство відчуває нестачу грошей. Керівництво шукає шляхи зниження витрат та концентрації зусиль на розробці та просуванні на ринок найбільш рентабельної продукції. Економічний відділ надав керівництву інформацію по витратах за минулий рік.

Інформація про витрати (за минулий рік)

	Мотори	Вимикачі	Тостери	Разом
Основні матеріали	3 921 345	1 510 213	590 919	6 022 477
Покупні вироби	458 954	1 037 833	403 912	1 900 699
Технологічна електроенергія	121 065	1 787	13 925	136 777
Зарплата основних робітників	261 155	154 932	169 846	585 933
Соціальне страхування	97 933	58 099	63 692	219 724
Загальновиробничі витрати, в т.ч.:	1 110 451	956 691	1 346 553	3 413 695
амортизація (в цехах)	88 098	92 593	131 520	312 211
допоміжні матеріали (в цехах)	37 148	29 683	40 978	107 809
транспортні витрати	16 252	11 256	20 330	47 838
енергія та вода	250 154	158 294	282 286	690 734
технічне обслуговування (будинки та споруди)	63 908	52 846	50 756	167 510
зарплата допоміжним робітникам	206 517	140 768	151 313	498 598
інші виробничі витрати	448 374	471 251	669 370	1 588 995
Виробнича собівартість	5 970 903	3 719 555	2 588 847	12 279 305
Адміністративні та збутові витрати, в т.ч.:	1 585 061	940 348	1 030 867	3 556 276
амортизація (адміністративні будинки)	84 972	50 410	55 263	190 645
енергія та вода	24 408	14 480	15 874	54 762
відрядження	125 111	74 223	81 367	280 701
зарплата і соціальне страхування	332 935	197 516	216 529	746 980
інші адміністративні витрати	1 017 635	603 719	661 834	2 283 188
Інші витрати	9 626	5 710	6 260	21 596
Повна собівартість	7 565 590	4 665 613	3 625 974	15 857 177

Звіт про прибутки (за минулий рік)

ПОКАЗНИК	РАЗОМ	Тип продукції		
		Мотори	Вимикачі	Тостери
Виручка від реалізації, грн.	17 525 396	9 337 680	6 175 316	2 012 400
Обсяг реалізації, штук		21 600	32 200	46 800
Ціна, грн		432,30	191,78	43,00
Повна собівартість, грн.	15 857 177	7 565 590	4 665 613	3 625 974
Операційний прибуток, грн.	1 668 219	1 772 090	1 509 703	(1 613 574)

Вправа: чи припиняти виробництво продукту?

Базуючись на бухгалтерській інформації про збитковість тостерів, керівництво підприємства неодноразово хотіло зупинити випуск цієї продукції, але поки що цього не сталося. А чи дійсно припинення виробництва тостерів покращить фінансовий стан підприємства? Для того, щоб дати відповідь на питання чи варто припиняти виробництво тостерів зробимо наступні кроки: Розподілимо витрати на змінні/постійні та прямі/непрямі. Розрахуємо змінні витрати по кожному виду продукції та загальні постійні витрати. Розрахуємо маржинальний прибуток по видах продукції. Треба відмітити, що на практиці такий розподіл витрат не легко зробити, особливо що стосується виділення змінних та постійних витрат. Існуює багато математичних методів для вирішення цієї задачі: метод вищої-нижчої точки, регресійний аналіз, метод найменших квадратів. Ми не станемо заглиблюватися в деталі даного розподілу. Для простоти даного етапу вважатимемо розподіл на змінні та постійні можливим за допомогою методу аналізу розрахунків, який передбачає розподіл витрат на змінні/постійні на підставі вивчення даних бухгалтерського обліку. Результати нашого розподілу наведемо в наступній таблиці.

Найменування витрат	Сума, грн.	Постійні/Змінні	Прямі/Непрямі
Основні матеріали	6 022 477	Змінні	Прямі
Покупні вироби	1 900 699	Змінні	Прямі
Технологічна електроенергія	136 777	Змінні	Прямі
Зарплата основних робітників	585 933	Змінні	Прямі
Соціальне страхування	219 724	Змінні	Прямі
Загальновиробничі витрати:	3 413 695		
амортизація (в цехах)	312 211	Постійні	Прямі
допоміжні матеріали (в цехах)	107 809	Постійні	Непрямі
транспортні витрати	47 838	Змінні	Прямі
енергія та вода	690 734	Постійні	Непрямі
технічне обслуговування (будинки та споруди)	167 510	Постійні	Непрямі
зарплата допоміжним робітникам	498 598	Постійні	Непрямі
інші виробничі витрати	1 588 995	Постійні	Непрямі
Адміністративні і збутові витрати:	3 556 276		
амортизація (адміністративні будинки)	190 645	Постійні	Непрямі
енергія та вода	54 762	Постійні	Непрямі
відрядження	280 701	Постійні	Непрямі
зарплата і соціальне страхування	746 980	Постійні	Непрямі
інші адміністративні витрати	2 283 188	Постійні	Непрямі
Інші витрати	21 596	Постійні	Непрямі

Попередньо ми розподілили всі витрати на змінні/постійні та прямі/непрямі. Наступним кроком необхідно розрахувати змінні витрати на одиницю продукції, прямі постійні витрати по видах продукції та постійні непрямі витрати по підприємству.

Витрати	Сума, грн.	Пост/ Змінні	Прямі/ Непря мі	По заводу	Продукція		
					Мотори	Вимикачі	Тостери
Основні матеріали	6,022,477	Змінні	Пр		181.54	46.90	12.63
Покупні вироби	1,900,699	Змінні	Пр		21.25	32.23	8.63
Технологічна електроенергія	136,777	Змінні	Пр		5.60	0.06	0.30
Зарплата основних робітників	585,933	Змінні	Пр		12.09	4.81	3.63
Соціальне страхування	219,724	Змінні	Пр		4.53	1.80	1.36
Загальновиробничі витрати	3,413,695						
амортизація (в цехах)	312,211	Пост	Пр		88,098	92,593	131,520
допоміжні матеріали (в цехах)	107,809	Пост	Непр	107,809			
транспортні витрати	47,838	Змінні	Пр		0.48	0.48	0.48
енергія та вода	690,734	Пост	Непр	690,734			
технічне обслуговування (будинки та споруди)	167,510	Пост	Непр	167,510			
зарплата допоміжним робітникам	498,598	Пост	Непр	498,598			
інші виробничі витрати	1,588,995	Пост	Непр	1,588,995			
Амін. та збутові витрати:	3,556,276						
амортизація (адміністративні будинки)	190,645	Пост	Непр	190,645			
енергія та вода	54,762	Пост	Непр	54,762			
відрядження	280,701	Пост	Непр	280,701			
зарплата і соціальне страхування	746,980	Пост	Непр	746,980			
інші адміністративні витрати	2,283,188	Пост	Непр	2,283,188			
Інші витрати	21,596	Пост	Непр	21,596			

Наступним кроком перекомпонуюємо таблицю для того, щоб згрупувати різні категорії витрат

Найменування витрат	Змінні витрати на одиницю продукції			Постійні прямі витрати по видах продукції			Постійні непрямі витрати по підприємству
	Мотори	Вимик.	Тост.	Мотори	Вимикачі	Тостери	
Основні матеріали	181.54	46.90	12.63				
Покупні вироби	21.25	32.23	8.63				
Технологічна електроенергія	5.60	0.06	0.30				
Зарплата основних робітників	12.09	4.81	3.63				
Соціальне страхування	4.53	1.80	1.36				
транспортні витрати	0.48	0.48	0.48				
амортизація (в цехах)				88,098	92,593	131,520	
допоміжні матеріали (в цехах)							107,809
енергія та вода							690,734
технічне обслуговування (будинки та споруди)							167,510
зарплата допоміжним робітникам							498,598
інші виробничі витрати							1,588,995
амортизація (адміністративні будинки)							190,645
енергія та вода							54,762
відрядження							280,701
зарплата і соціальне страхування							746,980
інші адміністративні витрати							2,283,188
Інші витрати							21,596
Разом	225.5	86.3	27.0	88,098	92,593	131,520	6,631,518

Після того, як зроблено попереднє перегрупування витрат, побудуємо спрощений звіт про прибутки на основі отриманих даних:

	Тип продукції			Разом
	Мотори	Вимикачі	Тостери	
Обсяг реалізації, шт	21,600	32,200	46,800	
Ціна, грн.	432.30	191.78	43.00	17,525,396
Змінні витрати/од.	225.5	86.3	27.0	
Маржинальний прибуток/од.	206.8	105.5	16.0	
Загальний маржинальний прибуток	4,460,976	3,401,196	749,776	8,611,948
Постійні витрати				6,943,729
Операційний прибуток				1,668,219
Коефіцієнт МП	47.8%	55.0%	37.2%	

Примітка: За рахунок заокруглень добуток маржинального прибутку на одиницю на обсяг реалізації не дорівнює загальному маржинальному прибутку (розрахованому як виручка від реалізації за мінусом змінних витрат).

Варто звернути увагу на те, що операційний прибуток, отриманий нами має дорівнювати операційному прибутку, який наведено в початковій «Інформації про прибуток». Дві останні таблиці відкривають перед нами перспективу прийняття управлінських рішень. Щоб відчутти корисність проведених операцій побудуємо рівняння для знаходження планового прибутку підприємства, для чого скористаємося формулою, яку попередньо згадували

Прибуток = Маржинальний прибуток – Постійні витрати

Прибуток «Електрика» буде виглядати наступним чином:

$$\text{Прибуток} = 206.8 * \text{Обсяг реалізації}_{\text{мотори}} + 105.5 * \text{Обсяг реалізації}_{\text{вимикачі}} + 16.0 * \text{Обсяг реалізації}_{\text{тостери}} - 6,943,729$$

Використовуючи дане рівняння можна отримати величину планового прибутку для різного обсягу продажу різних видів продуктів. Але дане рівняння можна записати в ще і в іншому вигляді:

$$\text{Прибуток} = (206.8 * \text{Обсяг реалізації}_{\text{мотори}} - 88,098) + (105.5 * \text{Обсяг реалізації}_{\text{вимикачі}} - 92,593) + (16.0 * \text{Обсяг реалізації}_{\text{тостери}} - 131,520) - 6,631,518$$

Це рівняння дозволяє відповісти на питання, з якого ми починали: чи варто припинити виробництво тостерів? У разі зняття продукту зникне і дохід від його реалізації, змінні витрати, а також прямі постійні витрати на цей продукт (пам'ятаймо правило визначення прямих витрат, яке наведено раніше в даному посібнику). Якщо дохід, який буде втрачений у випадку припинення виробництва тостерів, є більшим ніж витрати, які будуть зекономлені, то припинення виробництва є не вигідним. Якщо ж втрачений дохід є меншим ніж зекономлені витрати – то припинення виробництва є вигідним.

Розрахуємо дохід, який буде втрачений у випадку припинення виробництва тостерів: Втрачений дохід = 43 * 46,800 = 2,012,400 Розрахуємо витрати, які будуть зекономлені у випадку припинення виробництва тостерів: Зекономлені витрати = 27 * 46,800 + 131,520 = 1,395,120

Втрачений дохід є на 617,280 грн. більшим ніж зекономлені витрати. Отже, **припинення тостерів є не вигідним**. Припинення виробництва не тільки не покращить, а навіть погіршить загальний фінансовий стан підприємства.

Можна було б зробити розрахунок і іншим шляхом, використовуючи маржинальний прибуток:

Прибуток (збиток) від припинення вир-ва = Прямі постійні витрати – Марж.прибуток
Прибуток (збиток) = Прямі постійні витрати – Обсяг реалізації * Марж.пр-к на од.

В нашому прикладі: Прибуток (збиток) = $131,520 - 46,800 * 16.0 = - 617,280$
Зекономлені витрати є меншими втраченого прибутку. Таким чином, у разі зняття з виробництва тостерів ми недоотримаємо 617,280 грн. прибутку, і тому цей продукт **не варто** знімати з виробництва. Загальні висновки, які можна зробити на основі аналізу маржинального прибутку:

Маржинальний прибуток має бути позитивним, тобто ціна продажу повинна бути більшою за змінні витрати на одиницю, інакше кожна наступна одиниця продукту буде тільки збільшувати збитки підприємства.

Підприємство повинно продати якусь кількість (N) продукту для покриття постійних витрат

Після того, як постійні витрати покриті, кожна додатково продана одиниця продукції збільшує прибуток.

З наведеного прикладу можна побачити, що різні класифікації витрат використовуються в різних цілях:

Змінні/постійні витрати використовуються при вивченні впливу обсягу виробництва на витрати

Прямі/непрямі використовуються при вивченні впливу випуску або відмови від випуску певної продукції на витрати незалежно від обсягу.

Вправа: як найкраще використати обмежені ресурси?

У ВАТ „Електрик” ливарний цех виготовляє деталі для всіх трьох основних продуктів. Виробничі потужності цеху обмежені. Але деталі для тостерів виготовляються у ливарному цеху на окремій спеціальній лінії. Таким чином, тільки електромотори та вимикачі „конкурують” за потужності ливарного виробництва. Тому, перед керівництвом інколи постає питання: виробництву якого виду продукції віддати перевагу у ливарному цеху?

Для відповіді на це питання необхідно з'ясувати, що приносить підприємству більше прибутку: робота ливарного цеху по виготовленню моторів, чи по виготовленню вимикачів. Оскільки постійні витрати не залежать від того які деталі і в якій кількості будуть виготовлятися, то ми можемо брати до уваги не операційний прибуток, а маржинальний прибуток.

Потужність ливарної лінії по виготовленню деталей для моторів та вимикачів: 1700 годин роботи на місяць. Для виготовлення деталей електромоторів необхідно 0.07 годин роботи ліній ливарного виробництва на одиницю продукції.

Для виготовлення деталей вимикачів потрібно 0.02 годин роботи ліній ливарного виробництва на одиницю продукції.

Якому виду продукції потрібно віддати перевагу? Розрахуємо маржинальний прибуток на годину роботи ливарної лінії для моторів та вимикачів. МП/год **мотори** = $206.8/0.07 = 2,954.28$ грн./год. МП/год **вимикачі** = $105.5/0.02 = 5,275.00$ грн./год.

Маржинальний прибуток вимикачів на годину роботи ливарного виробництва є вищим. Це означає, що у випадку, коли ливарне виробництво виготовляє деталі вимикачів, то підприємство в цілому отримує вищий прибуток. Тому, з суто економічної точки зору у випадку „конкуренції” за ресурси ливарного цеху перевагу слід віддавати вимикачам. Однак, як підкреслювалось раніше, при прийнятті подібних рішень до уваги слід брати не тільки економічні, але й інші фактори. Наприклад, якщо попит на вимикачі є обмеженим, нема змісту виготовляти більше вимикачів, ніж потребує ринок.

Вправа: чи приймати замовлення, з ціною нижчою ніж звичайна?

Поточний попит на мотори складає біля 15% максимальної потужності їх виробництва. Один з клієнтів ВАТ „Електрик” згоден розмістити велике замовлення на мотори, яке дозволить збільшити виробництво/реалізацію моторів на 80%, якщо підприємство знизить ціну на 20%. Керівництво розмірковує чи варто приймати це замовлення.

Якщо приймати рішення суто на основі бухгалтерських даних, то таке замовлення приймати не варто, оскільки знижена на 20% ціна (432.30 мінус 20% становить 345.84 грн./од.) є нижчою за повну собівартість одиниці продукції, яка становить 350.25 грн./од. (7,565,590 поділити на 21,600 одиниць становить 350.25 грн./од.).

Але застосування даних про повну собівартість в даному випадку є невірним, оскільки, по-перше, в повну собівартість включаються непрямі витрати, які були умовним чином розподілені на мотори за допомогою якоїсь бази розподілу. По-друге, в повну собівартість включені і постійні витрати, які залишаються на однаковому рівні, незалежно від того, буде прийнято замовлення чи ні.

Тому, для прийняття рішення знайдемо новий маржинальний прибуток у разі прийняття цього замовлення по зниженій ціні та порівняємо його із існуючим маржинальним прибутком. МП новий = (Ціна нова – Змін.витр./од.) * Обсяг реал. новий МП новий = $(432.3 * 0.8 - 225.5) * 21,600 * 1.8 = 4,678,819$ МП існуючий = 4,460,976 (див.табл. на стор.18) Різниця складає 217,843 на користь прийняття замовлення. Це означає, що доцільніше прийняти замовлення, оскільки це дозволить збільшити прибуток компанії на 211,843 грн. (різниця між 4,678,819 та 4,460,976).

Тобто, хоча запропонована нова ціна не покриває всіх витрат, але вона покриває змінні витрати та робить певний внесок в покриття постійних витрат підприємства. Тому і варто приймати це замовлення. Треба зробити наступне застереження: хоча прийняття замовлень з ціною нижче повної собівартості і є виправданим в спеціальних випадках (як свідчать проведені вище розрахунки), але такий підхід не мусить становитися правилом для підприємства. Тому що для довготермінового успіху доходи підприємства мають покривати не тільки змінні, але й постійні витрати. Наприклад, амортизація відноситься до постійних витрат; якщо доходи підприємства не достатні для покриття постійних витрат (в т.ч. і амортизації), то через деякий час підприємство опиниться в ситуації, коли в нього є недостатньо грошей для оновлення свого виробничого обладнання.

Вправа: чи варто робити додаткові витрати?

ВАТ „Електрик” має можливість взяти в оренду обладнання, яке дозволить скоротити змінні витрати по моторах на 5% (в основному за рахунок більш раціонального використання основних матеріалів). Орендна плата за це обладнання становить 10 тис.грн./міс. Чи варто брати обладнання в оренду?

Застосуємо диференціальний аналіз до прийняття рішення. а) Розрахуємо на скільки зменшаться змінні витрати на виробництво моторів: $225.5 * 0.05 * 21,600 = 243,540$ грн. б) Постійні витрати збільшаться на 10,000 грн./місяць, тобто на 120,000 грн./рік Отже в результаті оренди підприємство за рік отримає додатковий прибуток у розмірі 223,540 грн. в рік. $243,540 - 120,000 = 123,540$ грн.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО РОЗВ'ЯЗКУ

Для закріплення теоретичних знань, отриманих студентами в ході вивчення літератури, конспекту лекцій, написання рефератів рекомендується вирішити наступні вправи:

Далі пропонуються вправи для самостійного розв'язання.

- 1.** Вимикачі. Поточний попит складає біля 40% максимальної потужності. Електрик є монопольним виробником даного типу вимикачів, і потенціал збільшення обсягу продажу є зовсім незначним. Тому єдиною можливістю збільшення доходу є підвищення ціни. За оцінками відділу маркетингу збільшення ціни на 20% знизить обсяг продаж на 10%. Чи є такий варіант привабливим?
- 2.** Керівництво розглядає можливість створення робочої групи, увага якої буде сконцентрована на зменшенні випуску неякісної продукції (браку). Це буде коштувати 10 тис.грн./місяць. Очікується, що за рахунок скорочення браку змінні витрати зменшаться не менше, ніж на 3%. Чи варто це робити?
- 3.** Тостери. Поточний попит складає біля 10% максимальної потужності. Практично відсутня можливість збільшити обсяг продажу, оскільки покупці віддають перевагу продукції західних виробників. Які варіанти варто розглянути підприємству для збільшення прибутку? За оцінками відділу маркетингу зменшення ціни на 30% збільшить обсяг продажу на 10%. Чи є такий варіант привабливим?
- 4.** Керівництво розглядає варіант з наймом на роботу більшої кількості агентів з продажу, що буде коштувати додатково 10 тис.грн./місяць. Це дозволить збільшити обсяг продаж на 5%. Чи варто це робити?

Список літератури по темі «Контролінг»

Основна література

1. Аксененко А. Ф. Нормативный метод учета в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1983. — 224 с.
2. Андрушків Б. М., Кузьмін О. С. Основи менеджменту: Методологічні положення та прикладні механізми. Підручник для студ. — 3-є вид., перероб. Та доп. - Тернопіль: Лілея, 1997. — 291 с.
3. Давидович І.Є. Контролінг: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 552 с.
4. Бланк І. О., Гуляєва Н. М. Інвестиційний менеджмент: Підручник. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. — 398 с.
5. Кайлюк Є. М. Навч. посібник (для студентів 4 курсу денної і 5 курсу заочної форм навчання спеціальності 7.050.201 "Менеджмент організацій")— Харків: ХНАМГ, 2004. — 223с
6. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово господарської діяльності підприємств: Навч. посібник. — К.: Кондор, 2004. — 180 с.
7. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
8. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 384 с.
9. Гудмен Сэм Р. Функции контроллеров и казначеев / Контроллинг, 1991, № 3, С. 43—53.
10. Шепітко Г.Ф. Контролінг: посібник. — К.: Вид-во Європ. Уп-ту, 2005. — С.136
11. Давидович І. Є. Бюджетування як інструмент оперативного контролінгу // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 2004, № 4, С. 156—162.
12. Давидович І. Є. Інформаційне забезпечення системи контролінгу. Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. Науковий збірник / За ред. В. Є. Швеця. — Львів: Інтереко, 2005. — 774 с. — Спецвипуск 15 (Частина 2), С. 116—122.
13. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга/Пер. с нем. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
14. Цигилик І.І. Контролінг (навчальний посібник у схемах і таблицях): Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 76 с.
15. Пушкар М. С. Контролінг: Монографія. — Тернопіль, 1997. — 146 с.
16. Дерлоу Д. Ключові управлінські рішення: технологія прийняття рішень. — К.: Наукова думка, 2001. — 244 с.
17. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 774 с.
18. Друри К. Управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 1071 с.
19. Друри К. Учет затрат методом «Стандарт-костинг». - М.: Аудит,

ЮНИТИ, 1998. -215 с.

20. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств».
21. Закон України «Про підприємництво» // Господарське законодавство України: правове регулювання господарських відносин. Збірник нормативних актів / Упорядник Камлик М. І. — К.: Атака, 2004. —С. 31—40.

Додаткова література

1. Саймон Г., Смитбург Д., Томпсон В. Менеджмент в организациях. Сокр. Пер. с англ. — М.: Экономика, 1995. — 335 с.
2. Скоун Тони. Управленческий учет / Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 179 с.
3. Смирнов С. А. Контроллинг: учебно-практическое пособие. —М.: МЭСИ, 1999.
4. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. — 2-ге вид.,перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 1999. — 500 с.
5. Стефанюк І. Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу // Фінанси України, 2005, № 2, С. 146—153.
6. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля —М.: Финансы и статистика, 1988. — 223 с.
7. Сухарева Л. А., Петренко С. Н. Контроллинг — основа управления бизнесом. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. — 208 с.
8. Сухарський В. С. Менеджмент: Теорія, методологія, практика: Монографія. — Тернопіль: Астон, 2002. — 416 с.
9. Терещенко О. О. Контролінг у системі антикризового управління // Фінанси України, 2001, № 12, С. 56—63.
10. Терещенко О. О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці // Фінанси України, 2006, № 8. — С. 137—145.
11. Ткач В. И., Ткач М. В. Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.

Навчальне видання

Садченко Олена Вавсилівна
Нічітайлова Неля Сергіївна

Контролінг

Навчально-методичний посібник
для студентів економічного факультету
за спеціальністю 7.03060101
„менеджмент організацій і адміністрування”

Видано в авторській редакції

Верстка

Обкладинка

Варвара Слюсаренко

Ольга Карлічук

Підп. до друку 09.10.2013. Формат 60x84/16.
Гарн. Таймс. Умов.-друк. арк.10,0. Тираж 80 прим.
Зам. № 658

Видавець і виготовлювач:
**Одеський національний університет
імені І. І. Мечникова**
Свідоцтво ДК № 4215 від 22.11.2011 р.
Україна, 65082, м. Одеса, вул. Єлісаветинська, 12
Тел.: (048) 723 28 39. E-mail: druk@onu.edu.ua