Міністерство освіти і науки України

Інженерний навчально-науковий інститут ім. Ю. М. Потебні

Запорізького національного університету

**ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Конспект лекцій

для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальності 171 «Електроніка»

освітньо-професійної програми «Електроніка»

Запоріжжя

2024

**Тема 1. СИСТЕМА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ: класифікація та характеристика підходів**

**План:**

1. Класифікація управлінських рішень

2. Характеристика підходів до прийняття управлінських рішень

3. Консалтинг як система підтримки прийняття управлінських рішень

**1. КЛАСИФІКАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Одною із головних задач і обов’язків менеджера–керівника є прийняття своєчасних і ефективних управлінських рішень, а тому важливою задачею працівників системи обліку та контролю є своєчасна, об’єктивна та, за можливістю, найбільш повна інформаційна підтримка цього процесу, а також розробка і аналіз альтернативних варіантів управлінських рішень.

**Управлінське рішення** – це фіксована управлінська дія, яка спрямовує трудовий колектив у напрямку досягнення цілей, поставлених перед організацією.

Для більш повного забезпечення керівника потрібною інформацією, в рамках системи обліку та контролю пропонується проводити класифікацію майбутніх рішень за певними ознаками (рис. 1):

**Класифікація управлінських рішень у контролінгу**

Запрограмовані

І. За складністю інформації, необхідної для прийняття рішення

Незапрограмовані

Прості

Складні

ІІ. За ступенем стандартизації

В умовах визначеності

В умовах ризику

В умовах невизначеності

ІІІ. За ступенем визначеності результатів

м

**Рис. 1. Класифікація управлінських рішень у стратегічного управлінського обліку**

**1.** За складністю інформації, потрібної для прийняття рішення розрізняють:

*Запрограмовані рішення*– це рішення, щоприймаються у заздалегідь запланованих, стандартних ситуаціях, можливість виникнення яких передбачається і вирішується відповідно до розроблених правил, процедур, традицій, звичок. Система стратегічного управлінського обліку при зборі інформації потрібної для прийняття таких рішень використовує стандартизацію, уніфікацію вихідної інформації і критерії необхідні для прийняття запрограмованих рішень. Складається алгоритм стандартного збору інформації.

*Незапрограмовані рішення*приймаються в нестандартних, малоструктурованих ситуаціях для вирішення нових, незвичайних задач. Для них не існує готового алгоритму, тому робота системи стратегічного управлінського обліку має дослідницький, творчий характер і орієнтована на специфіку конкретної задачі.

**2.** За ступенем стандартизації:

*Прості рішення*приймаються відразу і не потребують великої кількості вхідної інформації.

*Складні рішення*потребують попереднього ретельного опрацювання великого масиву вхідної інформації.

**3.** За ступенем визначеності результатів виконання кожного з варіантів рішень (табл. 1).

*Рішення в умовах визначеності*–керівник точно знає всі можливі варіанти дій і передбачає результати, які отримає після реалізації кожного варіанту.

*Рішення в умовах ризику*–керівник точно знає всі можливі варіанти дій і може визначити ймовірність отримання як позитивного, так і негативного результату.

*Рішення в умовах невизначеності*–керівник не має точної інформації про варіанти дій і не може оцінити ймовірності отримання бажаних результатів.

**Таблиця 1**

**Критерії прийняття управлінських рішень за ступенем визначеності результатів**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Рішення в умовах** | | **Критерії** | |
| **Варіанти дій** | **Результати** |
| 1 | визначеності | +  (відомі) | +  (відомі) |
| 2 | ризику | +  (відомі) | +/–  (невідомі) |
| 3 | невизначеності | –  (невідомі) | –  (невідомі) |

Таким чином, збір інформації у системі стратегічного управлінського обліку розпочинається з класифікації управлінських рішень. У залежності від групи, до якої відноситься рішення залежить підхід збору інформації, аналізу і його остаточного прийняття.

**2. ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДХОДІВ ДО ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Внаслідок складності та різноманітності процесів прийняття управлінських рішень існує певна множина підходів до їх вивчення, аналізу та інформаційного забезпечення. Залежно від того, який підхід використовується, змінюється і роль стратегічного управлінського обліку як системи підтримки прийняття управлінських рішень.

Усі існуючі підходи до вивчення процесу прийняття управлінських рішень можна умовно показати на прямій між двома полюсами (рис. 2):

**І.**

**Класичний (раціональний) підхід**

**ІІ. Принцип обмеженої (граничної) раціональності**

**за Саймоном**

**ІІІ.**

**Ефективне управління за Штерсом та Уотерменом**

**ІV.**

**Соціально-психологічний підхід**

**Раціональність**

**Ірраціональність**

**Рис. 2. Класифікація підходів до прийняття управлінських рішень за ступенем раціональності**

з одного боку – абсолютна раціональність, орієнтація переважно на математичні категорії, формули, показники, а з іншого – абсолютна ірраціональність, акцент на соціальні чи психологічні категорії.

**І**. **Класичний (раціональний) підхід.**

Процес прийняття рішень з позиції класичного підходу включає наступні етапи, що представлені на рис. 3.

**Етапи процесу прийняття рішень з позицій класичного підходу**

1) виявлення проблеми

2) визначення цілей і вибір критеріїв (обмежень)

3) встановлення ваги критеріїв

4) розробка можливих варіантів рішень (альтернатив)

5) оцінка альтернатив за вибраним критерієм

6) вибір найкращої альтернативи

**Рис. 3. Етапи процесу прийняття рішень з позицій класичного підходу**

Згідно з класичним підходом прийняття рішення є раціональним процесом, орієнтованим на досягнення заздалегідь визначеної мети. Визначена система критеріїв робить вибір між альтернативами однозначним. Всі доступні альтернативи та їх ймовірність виникнення визначені, приймається найбільш ефективне рішення.

Роль стратегічного управлінського обліку при раціональному підході полягає в представлені максимально повної і точної інформації, в обсязі достатньому для розрахунку показників і знаходженні найефективнішого рішення.

**ІІ.** **Принцип обмеженої (граничної) раціональності за Саймоном.**

У 50-их роках XX ст. при спробі наблизити теорію управління до практики з’явилася концепція «обмеженої раціональності». Мотивація людини економічно пов’язувалася із прагненням до досягнення найкращого результату, але його одержання на практиці обмежене неповнотою інформації. У концепції граничної (обмеженої) раціональності була зроблена спроба заміни принципу «раціональності» принципом «задовільності». Автором концепції «обмеженої раціональності», який зробив значний вклад у фундаментальні дослідження процесів прийняття рішень, виступив Нобелевський лауреат Герберт Александер Саймон – видатний американський вчений у галузі соціальних, політичних та економічних наук.

Процес прийняття рішень згідно зпринципом обмеженої (граничної) раціональності полягає у виконанні таких етапів (рис. 4):

**Етапи процесу прийняття рішень з позицій підходу обмеженої раціональності**

1) виявлення проблеми

2) визначення цілей і формування набору критеріїв, що характеризують мінімально прийнятний варіант

3) пошук альтернатив

4) вибір варіанта, що забезпечує прийнятний результат критерієм

**Рис. 4. Етапи процесу прийняття рішень з позицій підходу обмеженої раціональності**

Інформація про природу проблеми і можливі варіанти її вирішення є недостатньо зрозумілими. Отримати більш точну і повну інформацію неможливо (наприклад, через відсутність коштів чи часу). Значна частина відомої інформації не релевантна, тому виникає необхідність використання спрощених моделей. Відома інформація сприймається видозмінено, можливість правильного вибору оптимального варіанту дій обмежена. Менеджер намагається отримати не максимальний, а задовільний результат. Йому можуть бути відомі не всі альтернативи – достатньо, щоб йому був відомий хоча б один прийнятний варіант.

Згідно з цим принципом, основна задача стратегічного управлінського обліку – раціоналізація управлінського процесу. Головна відмінність підходу граничної раціональності від класичного полягає в концентрації стратегічного управлінського обліку не стільки на оптимізації, скільки на встановленні обмежень, котрі характеризують допустимі варіанти.

**ІІІ. Ефективне управління за Штерсом та Уотерменом.**

Принципи ефективності управління за Штерсом та Уотерменом (співрозробники відомої теорії ситуаційного управління 7-S) засновані на тому, що надлишкова раціональність стримує інновації, призводить до переоцінки значимості фінансів, не враховує інші, неекономічні цілі підприємства, тому керівник мусить виявляти гнучкість, експериментувати, використовувати слабоформалізовані системи.

У цьому підході стратегічний управлінський облік використовує здебільшого моделі прийняття рішень в умовах невизначеності, тому підвищується роль моніторингу, попереднього контролю, тоді як задача оптимізації відходить на другий план.

**ІV. Соціально-психологічний підхід.**

Заснований на впливі свідомості людини і суспільних відносин на процес прийняття рішень. Соціологи вивчають прийняття рішень як процес групової взаємодії. У рамках даного підходу існує три основні групи теорій, які описують варіанти прийняття управлінських рішень (рис. 5).

**Соціально-психологічний підхід**

Теорія корпоративної культури

Теорія

політичної взаємодії

Теорія колективного навчання

синергія

безперервне навчання

соціальне партнерство

**Рис. 5. Форми реалізації процесу прийняття рішень з позицій соціально-психологічного підходу**

Теорія політичної взаємодії вивчає процес прийняття управлінських рішень з точки зору балансу сил та інтересів різних груп у межах колективу підприємства і в зовнішньому середовищі. Забезпечення ідеї соціальної рівності всіх працівників незалежно від посади, тобто соціального партнерства. У рамках цієї теорії основне завдання стратегічного управлінського обліку – забезпечення руху підприємства в напрямку досягнення поставлених цілей.

Теорія колективного навчання підкреслює, що динамічний характер змін зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства при одночасній невизначеності та неповноті інформації вимагає систематичного підвищення кваліфікації та безперервного процесу навчання як керівників, так і всього колективу організації, особливо фахівців стратегічний управлінський облікової групи.

Теорія корпоративної культури заснована на тому, що в процесі прийняття управлінських рішень виявляється поведінка всього колективу співробітників як єдиного цілого, виникає ефект синергії. Взаємо підтримка, взаємодопомога, зацікавленість всіх працівників при досягненні цілей організації, що об’єднує колектив у команду однодумців.

**3. КОНСАЛТИНГ ЯК СИСТЕМА ПІДТРИМКИ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

У країнах з ринковою економікою запрошення консультантів-професіоналів є престижним свідченням того, що фірма володіє достатньою діловою культурою, щоб використовувати запропонований ринком інтелектуальний капітал у сфері управління. Відсутність фахівців-консультантів при розробці відповідального рішення розглядається так само, як відсутність архітектора при розробці проекту будинку.

**Консалтинг** (з англ. consult – радити, враховувати інтереси, давати поради та довідки і як похідна від цього слова consulting – консультування) – професійна діяльність, пов’язана з наданням кваліфікованих, незалежних і ефективних порад (як правило платних) з економічної та технічної допомоги організаціям, фірмам, окремим підприємцям, з метою пошуку можливостей найбільш оптимального використання власних ресурсів та підвищення рівня ефективності діяльності підприємств.

Розрізняють зовнішніх і внутрішніх консультантів:

*Зовнішні*– це незалежні консультаційні фірми чи індивідуальні консультанти, які надають послуги клієнтам на основі відповідного договору.

*Внутрішні* – це фахівці з економіки та управління, зайняті в штаті організації. Внутрішні консалтингові групи працюють при адміністративних підрозділах, складають аналітичну чи «штабну» підсистему стратегічного управлінського обліку в організації.

У закордонній практиці були випадки, коли таку групу очолював один з головних менеджерів. Наприклад, при виконанні масштабного проекту в компанії «Дженерал електрик» був випадок, коли відділ внутрішнього консалтингу складав до 500 фахівців на чолі з віце-президентом компанії.

Як внутрішній так і зовнішній стратегічний управлінський облік використовує у своїй діяльності практично однакові підходи, методи, технології.

До основних видів консалтингових послуг відносять (рис. 6):

Державні, недержавні, комерційні організації, фізичні та юридичні особи

**КЛІЄНТИ**

**1.** Загальне управління

**2.** Адмініст-рування

**8.** Спеціалізовані послуги

**3.** Фінансове управління

**Послуги управлінського консультування**

**7.** Інформаційні послуги

**4.** Управління кадрами

**6.** Виробництво

**5.** Маркетинг

**Рис. 6. Основні види консалтингових послуг**

1. Консультантів із **загального керування** запрошують для допомоги у вирішенні проблем, пов’язаних із самим існуванням підприємства і перспективами подальшого розвитку бізнесу.

2. Консультанти з **адміністративного керування** займаються такими питаннями як формування і реєстрація компаній, організація роботи офісу, обробка даних, система адміністративного контролю тощо.

3. Консультанти з **фінансового керування** надають допомогу при пошуку джерел і використанні фінансових ресурсів, оцінці та підвищенні поточної фінансової ефективності діяльності організації, зміцненні фінансового стану організації.

4. Консультанти з **керування кадрами** розробляють рішення з питань підбору співробітників, контролю якості кадрового складу, системи оплати праці, підвищення кваліфікації і керування кадрами, охорони праці та створення сприятливого соціально-психологічного клімату в колективі.

5. Консультанти з **маркетингу** займаються питаннями дослідження ринку і забезпечують прийняття рішень у сфері збуту, ціноутворення, реклами, розробки нової продукції тощо.

6. Діяльність консультантів з **організації виробництва** зосередженана вирішенні економічних, управлінських та інженерно-технічних питань, які виникають у процесі виробничо-господарської діяльності.

7. Консультанти з питань **інформаційних технологій** займаються розробкою рекомендацій із упровадження систем автоматизованого проектування і автоматизованих систем керування, інформаційно-пошукових систем, забезпечують технічну сторону впровадження системи стратегічного управлінського обліку щодо розробки інформаційно-аналітичних систем різних напрямів діяльності підприємств.

8. **Спеціалізовані консалтингові послуги** – це ті види послуг, що не відноситься ні до однієї із семи вищеописаних груп. Вони відрізняються за методами, об’єктами та характером впроваджуваних знань (інженерний консалтинг, юридичний консалтинг і т.д.)

У процесі прийняття складних управлінських рішень консалтинг виступає допоміжним елементом служби стратегічного управлінського обліку .

Внутрішні консалтингові групи у порівнянні із зовнішніми мають ряд переваг:

* мають налагоджені внутрішньоорганізаційні зв’язки;
* орієнтуються у структурі проблем, у потребах організації;
* отримують заробітну плату, тому вартість їх послуг суттєво менша;
* миттєва реакція на виникнення нових проблем;
* більша відповідальність перед колективом, у складі якого вони працюють і можливість надання послуг протягом тривалого періоду;
* краща інформованість, конфіденційність, збереження комерційної таємниці від конкурентів.

До недоліків у роботі внутрішніх консалтингових груп відносять:

* значну залежність від керівництва і тому меншу об’єктивність рішень;
* недостатній авторитет, внаслідок якого частіше їм доручаються вирішення другорядних проблем.

Консалтингові послуги найчастіше здійснюються у формі консалтингових проектів, а не усних, одноразових порад. Вони містять у собі наступні етапи:

1) діагностика проблем та можливостей організації;

2) розробка рекомендацій і рішень;

3) впровадження рішень.

Розрізняють наступні **методи надання консалтингових послуг**: експертний, процесний і навчальний.

При **експертному консультуванні** консультант самостійно здійснює діагностику, розробку рішень і рекомендацій з їх упровадження. Роль клієнта (фірми) зводиться, в основному, до забезпечення консультанту доступу до достатнього обсягу інформації й оцінки отриманих результатів.

При **процесному консультуванні** консультанти на всіх етапах вироблення проекту активно взаємодіють із клієнтом, спонукаючи його висловлювати свої ідеї, розуміння, пропозиції, проводити за допомогою консультантів аналіз проблем, дослідження і вироблення рішень.

При **навчальному консультуванні** консультант не тільки збирає ідеї, аналізує варіанти рішення, але і формує ґрунт для їхнього виникнення, надаючи клієнту відповідну теоретичну і практичну інформацію у формі лекцій, семінарів, тренінгів, семінарів тощо. В окремих консалтингових проектах можуть застосовуватися комбінації всіх трьох перерахованих видів консультування.

Отже, консалтинг виступає певною системою підтримки процесу прийняття ефективних управлінських рішень, є важливим інструментом інформаційно-аналітичного забезпечення процесів управління підприємствами.

**Контрольні питання**

1. Визначте сутність процесу прийняття рішень у системі стратегічного управлінського обліку .
2. Як класифікують управлінські рішення за різними групувальними ознаками?
3. Назвіть критерії прийняття управлінських рішень за ступенем визначеності результатів.
4. Які підходи до прийняття управлінських рішень Вам відомі?
5. Охарактеризуйте класичний підхід до прийняття управлінських рішень.
6. Розкрийте сутність прийняття управлінських рішень за принципом обмеженої раціональності.
7. У чому полягає підхід до прийняття управлінських рішень за Штерсом і Уотерменом?
8. Розгляньте основні форми реалізації процесу прийняття рішень з позицій соціально-психологічного підходу.
9. Охарактеризуйте консалтинг як систему підтримки прийняття управлінських рішень у стратегічного управлінського обліку .
10. Назвіть основні види консалтингових послуг.
11. Визначте основні переваги та недоліки внутрішнього і зовнішнього консалтингу.
12. Яким є методичний інструментарій надання консалтингових послуг?

**тема 2. сутність ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

**План:**

1. Історія розвитку та сутність обліку та контролю для прийняття управлінських рішень.

2. Функції обліку та контролю для прийняття управлінських рішень.

3. Види обліку та контролю для прийняття управлінських рішень.

**1. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ТА СУТНІСТЬ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

У жорстких умовах ринку успіх підприємницької діяльності в значній мірі визначається ступенем готовності менеджменту організації враховувати вірогідність раптового виникнення кризових ситуацій. Причини їх виникнення різняться між собою (рис. 1.).

Причини виникнення криз

внутрішні

природні

об’єктивні

техногенні

суб’єктивні

зовнішні

**Рис. 1. Класифікація причин виникнення кризових ситуацій на підприємствах за різними ознаками**

Розв’язувати проблеми управління в умовах загрози виникнення кризових ситуацій необхідно шляхом використання ситуаційного та антикризового менеджменту, а також стратегічного управлінського обліку .

Основна мета стратегічного обліку – орієнтація управлінського процесу на досягнення цілей, що стоять перед підприємством.

У сучасних умовах виникає необхідність впровадження стратегічного обліку на підприємствах і, особливо, на тих, що перебувають у стані фінансової кризи. Під фінансовою кризою розуміють фазу розбалансованої діяльності підприємства, тобто загрозу неплатоспроможності та банкрутства. Стратегічний облік розглядають як елемент антикризового управління – управління організацією, яке спроможне попередити або пом’якшити кризові ситуації у виробничо-господарській діяльності, а також утримувати функціонування організації в режимі виживання в період кризи та виводити її з кризового стану з мінімальними витратами (рис. 2).

**Антикризове управління**

**Контролінг**

*Ефективне функціонування підприємства*

Стійкість

Надійність

Стабільність

**Рис. 2. Роль стратегічного обліку в системі антикризового управління**

Стратегічний облік у сучасному розумінні постає як провідна функція менеджменту, він будує взаємозв’язки між іншими окремими функціями.

**Мета стратегічного обліку**  – правильна та своєчасна оцінка фактичної реалізації виконання запланованих господарських операцій і підготовка інформації, яка необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень. Перш за все, така оцінка відбувається з точки зору перевірки своєчасності та якості виконання менеджерами та іншими співробітниками своїх завдань, виходячи із стратегічного і оперативного планів розвитку підприємства. З точки зору комплексного підходу до управління, стратегічний управлінський облік виступає як певний набір інструментів. Використовуючи основні показники діяльності підприємства (оборот, витрати, прибуток тощо) за певний період, кожний окремий інструмент має вплинути на ефективність управління, сприяти підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому та реалізації досягнення встановлених цілей.

Стратегічний облік як система цільових перевірок пройшла певний шлях розвитку, що відбувався поетапно (рис. 3):

**Етапи становлення та розвитку**

**I етап.** XV ст. Великобританія – поява посади придворного контролера

**IІ етап.** 1778 р. США – перші державні контрольні служби

**IІІ етап.** 1880 р. США – початок використання контролінгу в приватній практиці

**IV етап.** 1892 р. США – початок застосування контролінгу у промисловості

**V етап.** 1930 р. Світова фінансова криза

**VІ етап.** 1931 р. США – створення спеціального Інституту контролерів Америки

**VII етап.** Всесвітнє визнання ролі і значення контролінгу

**Рис. 3. Етапи розвитку управлінського обліку**

**Перший етап**. ХV ст. – вперше згадується посадова особа «контролер» при дворі англійського короля, завданням якого була перевірка правильності проведення грошових та товарних операцій.

**Другий етап.** 1778 р. – у США американський конгрес вперше запропонував державним службам застосувати посаду «контролер», який повинен був відповідати за рівновагу державного бюджету та здійснювати нагляд за використанням бюджетних коштів.

**Третій етап.** 1880 р. – у США першою із приватних компаній, фірма «Santa Fe Railway System» ввела посаду контролер. У його обов’язки входила перевірка виконання завдань у фінансовій сфері.

**Четвертий етап.** 1892 р. – у США «General Electric» першою з промислових компаній ввела посаду контролера.

**П’ятий етап.** З 1930 року, внаслідок світової економічної кризи відбулось банкрутство багатьох компаній. Все це підкреслило особливе значення своєчасного отримання інформації та звітності, яка до цього часу не сприймалася як окремий інструмент для аналізу і прийняття рішень. Відтепер стратегічний управлінський облік пропонується використовувати разом з плануванням як ефективно діючий засіб майбутньо-орієнтованого управління підприємством.

**Шостий етап.** В 1931 році у США було засновано спеціалізований Інститут контролерів Америки, як фахову організацію, що вплинула на загальне становлення стратегічного управлінського обліку та його подальший розвиток, як науки.

**Сьомий етап.** З часом в інших країнах починає розвиватися власне бачення та розуміння стратегічного управлінського обліку . Проте першою у розвитку систем стратегічного управлінського обліку стала Німеччина, модель стратегічного управлінського обліку якої зараз широко застосовується в багатьох країнах Європи, що безперечно підвищує ефективність діяльності цих компаній. Стратегічний управлінський облік стає об’єктивно необхідним для успішного управління бізнесом.

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

* + 1. надавати супроводжуючу, інформаційну підтримку менеджеру в процесі управління для реалізації встановлених цілей;
    2. дбати про прозорість отриманих результатів діяльності організації, стану її фінансів, виробничих процесів та стратегій для підвищення ефективності її функціонування;
    3. організовувати процес стратегічного управлінського обліку таким чином, щоб кожен з контролерівта менеджерівміг здійснити аналіз поточного стану справ та діяти цілеспрямовано згідно плану;
    4. гарантувати оперативне постачання необхідної інформації для керівництва;
    5. розвивати та підтримувати систему стратегічного управлінського обліку на всіх напрямах діяльності підприємства;
    6. виступати внутрішнім консультантом менеджерів, діяти як «навігатор» на шляху досягнення основної мети підприємства.

**Управлінський облік** – це напрямок економічної роботи на підприємстві, пов’язаний з моніторингом його фінансово-економічної діяльності та з систематичним наданням керівництву інформації необхідної для прийняття своєчасних тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Стратегічний управлінський облік займає особливе місце в управлінні підприємством: він не заміняє собою управління, а лише переводить його на якісно новий рівень. Стратегічний управлінський облік є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, забезпечуючи зворотний зв’язок у контурі управління.

Під **функціями менеджменту** слід розуміти відносно відокремлені напрями і види управлінської діяльності, тобто трудові процеси в сфері управління. Стратегічний управлінський облік взаємопов’язаний з усіма функціями менеджменту. Класики менеджменту М.Мескон, М.Альберт та Ф.Хедоурі визначають 4 основні функції менеджменту: планування, організацію взаємодії, мотивацію і контроль. Між ними існує зворотній зв’язок, який налагоджується саме завдяки стратегічному обліку (рис. 4).

**Контроль**

**Мотивація**

**Організація взаємодії**

**Планування**

**Контролінг**

*Зворотний зв’язок*

**Рис. 4. Роль управлінського обліку у контурі управління**

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

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

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

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

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

Контроль на рівні підприємства – це комплекс знань та заснована на них сукупність спостережень і перевірок контролюючими органами підприємств процесів функціонування і розвитку відповідно до вимог об’єктивних економічних законів, чинного законодавства, прийнятих управлінських рішень з метою їх виконання. Видами такого контролю на мікрорівні є:

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

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

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

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

5) контроль за сферою грошових відносин, зокрема, такими її елементами як показники грошової маси, швидкості обороту грошей, норм резервування;

6) контроль за випуском цінних паперів – обсягом їх емісії та розміщенням, величиною отриманої виручки від їх реалізації.

Результатом виконання функції контролю на підприємстві є формування і становлення діючої системи управлінського обліку .

Предметом вивченняуправлінського обліку є оперативне та стратегічне управління підприємством, а також прийняття управлінських рішень з оптимізації співвідношення «витрати – обсяг – прибуток».

Управлінський облік базуєтьсяна системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом реалізованої продукції,витратами та прибутком. Як наукавін пов’язаний з управлінням ірегулюванням господарської та фінансової діяльності, для чого використовується система постійного отримання та обробки інформації про техніко-економічні показники роботи підприємства. Стратегічний управлінський облік ґрунтується на наукових досягненнях таких дисциплін як бухгалтерський облік, кібернетика, економічна теорія, маркетинг, менеджмент та ін.

**2. ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Облік для прийняття управлінських рішень покликаний забезпечувати процес своєчасної орієнтації управлінського процесу на досягнення цілей, які стоять перед підприємством. Відповідно, основними напрямами діяльності стратегічного управлінського обліку є:

1. координація управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства;
2. інформаційна та консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень;
3. створення інформаційної системи управління підприємством;
4. забезпечення раціональності управлінського процесу.

**Функціями обліку для прийняття управлінських рішень**  є функція обліку, планування, функція контролю і регулювання, функція інформаційно-аналітичного забезпечення та спеціальні функції (рис. 5).

Облік

Планування

**Функції**

Контроль та регулювання

Інформаційно-аналітичне забезпечення

Спеціальні функції

**Рис. 5. Функції обліку для прийняття управлінських рішень**

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

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

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

Функція інформаційно-аналітичного забезпечення передбачає розробку інформаційної системи стратегічного управлінського обліку , збір і систематизацію найбільш вагомих даних, необхідних для прийняття рішень.

Спеціальні функції забезпечують процеси збору та аналізу даних про зовнішнє середовище, вивчення досвіду та досягнень конкурентів, розрахунок ефективності інвестиційних та інноваційних проектів.

Необхідність появи стратегічного управлінського обліку на сучасних підприємствах можна пояснити такими причинами:

1. підвищенням нестабільності зовнішнього середовища;
2. ускладненням систем управління підприємством, які потребують механізму координації в процесі управління;

3) інформаційний бум при недостатній кількості достовірної інформації.

Облік для прийняття управлінських рішень є однією із складових специфічних функцій управління, яка пов’язана з необхідністю ефективного керування підприємством і забезпечення його тривалого існування в умовах конкуренції.

Роль обліку в кожній функції управління наступна:

1. При здійсненні функції планування система стратегічного управлінського обліку координує розробку погоджених планів на підприємстві; надає інформацію для складання планів; перевіряє плани, складені окремими підрозділами підприємства.

2. Функція організації взаємодії в обліку реалізується шляхом налагодження обліку та контролю витрат і результатів діяльності по підрозділах організації.

3. Функція мотивації у системі обліку виявляється шляхом розробки механізмів стимулювання виконання планів.

4. Функція контролю в системі стратегічного управлінського обліку забезпечує порівняння планових та фактичних величин; встановлення допустимих меж відхилень від плану; аналіз відхилень, визначення причин відхилень плану від факту та вироблення пропозицій для усунення перешкод або зменшення їх впливу.

5. Стратегічний управлінський облік передбачає виокремлення додаткової функції – аналіз ефективності рішень, яка забезпечується шляхом побудови управлінської інформаційної системи; збору даних найбільш вагомих для прийняття управлінських рішень; надання консультаційної підтримки щодо вибору коригувальних заходів та підвищення якості управлінських рішень.

**3. ВИДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Виділяють два основні види обліку для прийняття управлінських рішень: стратегічний та оперативний (тактичний) (рис. 6).

**Стратегічний облік**  аналізує внутрішнє та зовнішнє середовище, проводить моніторинг діяльності підприємства у довгостроковій перспективі, обслуговує вищий інституційний рівень управління (рис. 7).

**Стратегічний**

Управління вищої ланки

Інститу- ційний рівень

**Оперативний**

Управління середньої ланки

Управлінський рівень

Управління низової ланки

Технічний рівень

**Рис. 6. Види обліку та його призначення за рівнями управління**

участь у встановленні кількісних та якісних цілей підприємства

допомога стратегічному плануванню

розробка альтернативних стратегій

визначення сильних та слабких сторін підприємства

порівняння планових та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців та наслідків цих відхилень

аналіз економічної ефективності роботи підприємства

забезпечення виживання та ефективності діяльності організації

**Стратегічний контролінг**

**Завдання**

**Цілі**

проведення ефективної антикризової політики

підтримка потенціалу успіху

**Рис. 7. Цілі та завдання стратегічного обліку**

Головна мета стратегічного обліку – створення такої системи управління, яка бдозволяла відслідковувати рух підприємства до визначеної стратегічної мети свого розвитку. Постановка стратегічних цілей потребує проведення попереднього аналізу інформації про зовнішні та внутрішні умови функціонування суб’єкта господарювання (рис. 8).

**ФАКТОРИ**

**внутрішнього середовища**

**зовнішнього середовища**

у системі стратегічного обліку потребують аналізу таких показників

ринок капіталу

ринок сировини та матеріалів

конкуренти

економіко-політичне середовище в державі і регіоні

ринок праці

рух новітніх технологій

економічні проблеми в державі і регіоні

зміни соціально-політичного клімату

постановка маркетингу на підприємстві

людські ресурси

проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР)

існуюча організаційна структура управління

продукція, що випускається

фінансовий стан підприємства

**Рис. 8. Складові для аналізу в системі стратегічного обліку**

**Оперативний стратегічний облік**  досліджує економічну ефективність та рентабельність діяльності підприємства, забезпечує управлінський (середній) та низовий (технічний) рівні (рис. 9).

У процесі здійснення стратегічного управлінського обліку виконуються види робіт, що представлені на рис. 10.

1. **Постановка цілей** – визначення кількісних та якісних цілей підприємства і критеріїв, за якими можна оцінити ступінь виконання поставлених завдань.

керівництво при плануванні та розробці бюджету

пошук слабких сторін при тактичному плануванні

визначення підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей

порівняння планових та фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень

аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів

мотивація та створення систем інформації

**Оперативний контролінг**

**Завдання**

забезпечення прибутковості та ліквідності діяльності підприємства

**Цілі**

**Рис. 9. Цілі та завдання оперативного стратегічного обліку**

**2**

**1**

Постановка цілей

Планування

Рекомендації для прийняття управлінських рішень

**7**

**3**

Управлінський облік

**Види робіт у**

**контролінгу**

Система інформаційних потоків та їх організація

**6**

**5**

**4**

Аналіз планів, результатів,

відхилень

Контроль

**Рис. 10. Види робіт у стратегічному обліку**

2. **Планування** – перетворення цілей підприємства в прогнози і плани. Перший крок планування – аналіз сильних та слабких сторін підприємства, можливостей та загроз.

3. **Управлінський облік** – відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у ході виконання плану. Орієнтований на інформаційні потреби керівників підприємства і підрозділів, на підтримку прийняття управлінських рішень.

4. **Система інформаційних потоків та їх організація** – важливий елемент системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Стратегічний управлінський облік є постачальником інформації, необхідної для функціонування системи управління. Володіючи інформацією, керівник може здійснювати моніторинг всієї фінансово-господарської діяльності підприємства:

* відслідковувати процеси, що протікають на підприємстві у режимі реального часу;
* складати оперативні звіти за результатами роботи підприємства;
* порівнювати цільові результати з фактично досягнутими.

5. **Контроль.** Якщо в менеджменті контроль використовується як проста констатація фактів, тобто проводиться оцінка вже здійснених фактів удіяльності підприємства, то у системі стратегічного управлінського обліку він націлений на перспективу.

6. **Аналіз планів, фактично отриманих результатів, корегування відхилень** здійснюється у трьох часових вимірах – минулому, теперішньому та майбутньому, дається їх порівняння. Аналіз минулого направлений на оцінку результатів попередньої діяльності, здобуття досвіду. Аналіз теперішнього допомагає визначити, що відбувається на підприємстві на даний час і в якому напрямі. Аналіз майбутнього оцінює чи зможе підприємство досягти поставлених цілей, які можливості перед ним розкриваються, з якими ризиками доведеться зіткнутися.

7. **Рекомендації для прийняття управлінських рішень** розробляються на основі попереднього аналізу з врахуваннямситуації, яка склалася, а також майбутніх можливостей і небезпек. Стратегічний управлінський облік визначає які саме альтернативні дії є у підприємства в теперішній час і оцінює ці альтернативи з точки зору досягнення цілей підприємства.

**Контрольні питання**

1. Здійсніть класифікацію причин виникнення кризових ситуацій на підприємствах за різними ознаками.
2. Назвіть основні етапи становлення та розвитку менеджменту.
3. Визначте сутність та основну мету стратегічного обліку.
4. Обґрунтуйте роль стратегічного обліку в системі антикризового управління.
5. Як відбувався історичний розвиток стратегічного обліку ?
6. Яким чином система управлінського обліку забезпечує зворотний зв’язок у контурі управління?
7. Назвіть основні напрямами діяльності стратегічного обліку та причини його виникнення.
8. Охарактеризуйте основні функції стратегічного обліку.
9. Які є види стратегічного обліку?
10. Визначте сутність, цілі та завдання стратегічного і оперативного стратегічного обліку.
11. Охарактеризуйте основні види робіт у стратегічному обліку.

**Тема 3. ПЛАНУВАННЯ в системі обліку та контролю для прийняття управлінських рішень**

**План:**

1. Планування: сутність, цілі, принципи

2. Види планування

3. Місія як основа формування організаційної культури підприємства

4.4. Зовнішнє середовище підприємства

4.5. Внутрішнє середовище підприємства

4.6. Методи планування

4.7. Бюджетування як інструмент оперативного обліку та контролю

**1. ПЛАНУВАННЯ: СУТНІСТЬ, ЦІЛІ, ПРИНЦИПИ**

Однією з найважливіших функцій управління підприємством є планування, що визначає перспективу і майбутній стан організації. Підприємство передбачає досягнення запланованих результатів за певний період, а також способи їх досягнення.

Планування, з однієї сторони, це функція менеджменту, з іншої сторони – процес:

1) у загальному розумінні, **планування** – це вид управлінської діяльності, спрямований на визначення цілей та завдань, з подальшим розробленням та здійсненням комплексу послідовних взаємопов’язаних заходів, спрямованих на їх досягнення (визначення методології, аналізу та прогнозування усіх недоліків і переваг, забезпечення необхідним обсягом ресурсів);

2) планування являє собою послідовний процес, завдяки реалізації якого визначають стратегічні, тактичні й оперативні цілі такої діяльності, формується та реалізується комплекс взаємопов’язаних заходів управлінського впливу задля оптимізації процесу досягнення цілей.

Методологія планування базується на таких основних категоріях як показники, принципи, методи, стратегії, ресурси та технологія. Саме процес планування – це пошук найкращого взаємозв’язку всіх цих категорій між собою при прийнятті рішень у контурі управління.

Планування є першим об’єктивно необхідним кроком у діяльності будь-якого підприємства. Визначення бажаних та можливих орієнтирів майбутньої діяльності на ринку, аналіз зовнішнього середовища підприємства дозволяє зменшити можливість впливу негативних зовнішніх факторів і рівень ризику, пов’язаний з їх виникненням.

Ефективне планування діяльності надає підприємствам ряд переваг.

Планування:

- об’єднує структурні підрозділи підприємства спільною метою;

- надає всім процесам однонаправленості і скоординованості.

планування стимулює перспективне мислення менеджерів-керівників

веде до чіткої координації діяльності всіх підрозділів підприємства

стимулює менеджерів до реалізації рішень у визначені терміни в майбутньому

сприяє чіткому визначенню підприємством своєї місії та цілей;

покращує забезпечення фірми необхідною інформацією

допомагає раціональному використанню та розподілу ресурсів

сприяє активізації вивчення ринку, пошуку необхідних партнерів по бізнесу

робить фірму підготовленою до реакції на зміну нестійкої кон’юнктури ринку та дій конкурентів

полегшує контроль за діяльністю на підприємстві

**Переваги ефективного планування діяльності підприємств**

**Рис. 1. Переваги ефективного планування**

**діяльності підприємств**

І. Вибір та обґрунтування цілей, кінцевої мети, результатів діяльності підприємства. Відокремлюють **п’ять основних груп цілей** підприємства (рис..2):

7

науково-технічні

виробничо-технічні

соціальні

екологічні

господарсько-економічні

**Основні групи цілей** **підприємств**

**Рис. 2. Основні групи цілей підприємств**

* господарсько-економічні цілі зумовлені вимогами забезпечення високої ефективності виробничої системи, випуску суспільно необхідної, сучасної продукції;
* виробничо-технічні цілі відображають основне функціональне призначення підприємства – випуск продукції або надання послуг належної якості;
* науково-технічні цілі – постійне прискорення науково-технічного прогресу, впровадження інновацій;
* соціальні цілі спрямовані на забезпечення матеріального добробуту, підвищення якості життя працівників підприємства;
* екологічні цілі – виготовлення екологічно безпечної (чистої) продукції, захист навколишнього середовища.

ІІ. Принцип системності передбачає охоплення всіх сфер діяльності підприємств, усіх змін та зворотних зв’язків у цих системах.

ІІІ. Принцип безперервності забезпечує:

* підтримку безперервної планової перспективи, формування і періодичну зміну горизонту планування;
* взаємоузгодження довго-, середньо- та короткострокових планів;
* своєчасне коригування перспективних і поточних планів.

ІV. Оптимальність використання застосовуваних ресурсів, що має орієнтуватися на потреби, умови та кон’юнктуру ринку, інтенсифікацію виробництва, максимально повну і ефективну реалізацію наявних резервів.

V. Збалансованість *–* необхідна та достатня кількісна відповідність між взаємопов’язаними розділами й показниками плану, тобто відповідність між потребами у ресурсах та їх наявністю.

VІ. Принцип адекватності системи планування характеризується тим, що ринкове середовище зумовлює постійну зміну певних показників діяльності підприємства. Організація процесу розробки планів підлягає постійному перегляду, а також застосуванню нових методів планування.

**2. ВИДИ ПЛАНУВАННЯ**

У світовій практиці планування, залежно від ступеня невизначеності результатів подій, тимчасових змін у встановлених цілях та їх межах, використовують різні типи планування діяльності підприємств. Залежно від періоду часу, який охоплюють бізнес-плани, складені на підприємстві, планування поділяється на три види: довготривале, середньотривале і короткочасне.

**Короткочасне планування** – це вироблення планів на 1–2 роки. Здебільшого, це річні плани, які складаються з конкретних завдань та операцій, тобто інформацію про строки, обсяги, асортимент, якість, черговість поставок тощо.

**Середньотривале планування** розраховане на більш довгий період часу – приблизно до 2–3 років, воно конкретизує орієнтири, визначені у довготривалих планах. Середньотривалі плани формують завдання, пов’язані з перебудовою існуючих виробничих потужностей, оновленням асортименту, пошуком нових ринків збуту і т.д.

**Довготривале планування** охоплює найтриваліші із зазначених періоди часу. Деякий час довготривале планування ототожнювалося із стратегічним, але зараз ці два поняття розглядаються окремо. Стратегічне планування за своїм змістом і напрямом набагато складніше довготривалого. Довготривале планування може бути складовою частиною загально-стратегічного планування.

Процес планування діяльності підприємства умовно поділяється на дві стадії (рис. 3):

1. стратегічне планування діяльності (визначення місії, аналіз і оцінка зовнішнього і внутрішнього середовища);
2. планування шляхів реалізації виробленої стратегії (тактичне чи оперативне планування).

управління за цілями

застосування системи економічних показників

формування бюджету

правила

процедури

політика

тактика

**СТРАТЕГІЧНЕ ПЛАНУВАННЯ**

**І.** Визначення місії та цілей підприємства

**ПЛАНУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ**

**ІІ.** Оцінка і аналіз зовнішнього середовища

**ІІІ.** Оцінка і аналіз сильних і слабких сторін підприємства (внутрішнього середовища)

**IV.** Аналіз стратегічних альтернатив

**V.** Вибір стратегії підприємства

**VI.** Реалізація стратегії підприємства

**VII.** Оцінка стратегії підприємства

Адміністрати-вний напрям

Економічний напрям

Порівняння результатів з місією і цілями

Аналіз результатів

**Рис. 3. Схематична модель здійснення процесів стратегічного планування і планування реалізації стратегії**

На багатьох підприємствах стратегія базується на середньотривалому плануванні. Цей спосіб планування більш прийнятний для вітчизняних підприємств, що працюють у складних умовах економіко-правової невизначеності.

Тактичне планування, як правило, охоплює короткотерміновий і середньотривалий періоди, від шести місяців до двох років. На етапі реалізації стратегії вирішуються питання, які стосуються вибору ресурсів, що будуть використовуватися, створюються умови для досягнення стратегічної мети. Якщо головним питанням стратегічного планування є питання: «Чого хоче досягти підприємство?», то тактичне планування націлене на реалізацію стратегічних планів і спрямоване на вирішення іншого питання: «Яким чином підприємство може досягти відповідного соціально-економічного становища?».

**3. МІСІЯ ЯК ОСНОВА ФОРМУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ КУЛЬТУРИ ПІДПРИЄМСТВА**

Теоретичну сутність планування являє собою вміння визначати головні господарські, економічні й соціальні цілі та стратегічну мету підприємства, оцінити ресурси, потрібні для досягнення запланованих завдань, і потенційні кінцеві результати та наслідки в разі ефективної або неефективної господарської діяльності.

**Місія** (від лат. означає завдання, призначення, поклик) – це чітко виражена соціальна причина існування організації. Вона є найбільш широким за змістом та рівнем узагальнення умов і перспектив розвитку, рішенням, що приймається керівництвом підприємства. У широкому розумінні, місія є стисло сформульованою філософією організації, яка відображає цінності, вірування і принципи, що покладені засновниками при презентації її майбутньої діяльності перед суспільством. Місія характеризує сутність об’єкту управління, користь від його діяльності для країни та суспільства, мету його існування, місце і призначення.

Аналізуючи елементи, з яких складається поняття місії, голландський економіст та підприємець Ханс Віссема розподіляє її на кредо та образ організації з точки зору споживачів. Цей поділ дозволяє більш наочно уявити важливість процесу визначення місії, його безпосередній вплив на організаційну культуру та імідж організації, а також їх взаємозв’язок.

**Кредо** (від лат. сredo) – переконання, погляди, основи світогляду, символ віри. Тобто кредо визначає загальну філософію організації, що закладається в основу для подальшої побудови організаційної культури.

Другу складову місії – образ організації, можна інтерпретувати як відображення, уяву, оцінку корисності її діяльності для суспільства, що складається у людей, в першу чергу, споживачів продукції або послуг.

 Якщо розглядати місію, як світогляд, символ віри, то її можна вважати заявою, основою, першим складовим елементом побудови майбутньої організаційної культури підприємства.

Місія закладає загальні орієнтири функціонування підприємства. Більш конкретні бажані досягнення у його діяльності визначаються як цілі. Планування містить у собі систему цілей щодо основних напрямів діяльності підприємства, орієнтованих на виконання ним своєї місії. Реалізація кожної з них пов’язана з розробкою власної стратегії.

Після визначення місії підприємства формуються його цілі (див. рис. 3). Це кінцевий очікуваний стан або результат роботи організації. Вони повинні відповідати певним загальновстановленим вимогам(рис. 4).

Встановлення ефективних цілей діяльності підприємства підсилює спонукальні мотиви, встановлює чіткі стандарти і довгострокові орієнтири роботи.

Наступним етапом планування діяльності підприємства є побудова «дерева цілей», яке дозволить виділити можливі варіанти проміжних етапів досягнення головної мети, а також допоможе пошуку найбільш ефективних комбінацій з цих варіантів (табл. 1).

**Вимоги до цілей**

реальна досяжність

конкретне формулювання

кількісне вимірювання

достатня гнучкість для корегування у ході виконання

взаємозв’язок з місією і головними цілями діяльності

врахування інтересів власників і виконавців

**Рис. 4. Вимоги до формування цілей підприємств**

Під **«деревом цілей»** розуміють структуровану, побудовану за ієрархічним принципом сукупність цілей економічної системи, програми, плану, в якому виділена генеральна ціль (згідно місії організації), вона розділена на більш конкретні та підпорядковані їй підцілі першого, другого та наступних рівнів.

Кожен підрозділ, відділ, керівник підприємства отримує власні індивідуальні плани з вказівкою показників, які необхідно досягти у визначений термін.

Отже, встановлення цілей – це складний і трудомісткий процес, в якому поєднуються знання, кваліфікація та досвід роботи осіб, відповідальних за формулювання цілей, а також врахування об’єктивних чинників, що відображають конкретну ситуацію у середовищі господарювання та потенціал підприємства.

**4. зовнішнє середовище підприємства**

Підприємства є відкритими соціально-економічними системами, які знаходяться під впливом багатьох факторів зовнішнього середовища. Метою аналізу зовнішнього середовища є формування бази даних, на підставі якої фахівці можуть скласти достатньо точні й об’єктивні прогнози керуючись характером змін певних параметрів діяльності підприємства.

**Таблиця 1**

**«Дерево цілей» підприємства**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Перший рівень* | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| **Місія підприємства: Досягнення вагомого положення на ринку за рахунок збільшення частки ринку, підвищення рівня рентабельності, збільшення стратегічного рівня підприємства** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| *Другий рівень* | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| **Заг.**  **еконо-мічні**  **цілі** | | **Маркетингові цілі** | | | | **Цілі виробництва** | | | | | **Фінансові цілі** | | | | **Науково-технологічні цілі** | | | **Кадрові цілі** | | | | **Організаційно-управлінські цілі** | | |
| *Третій рівень* | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| підвищення рівня прибутків | підвищення рівня рентабельності | підвищ. загального обсягу продажу | збільшення частки ринку | підвищення рівня забезпеченості ресурсами | встановлення конкур. рівня цін | збільшення масштабу виробництва | оптимальний рівень витрат | належний рівень якості | створення диверсифікації послуг | підвищ. ефективності виробництва | фінансова стабільність | оптимальна структура капіталу | динаміка обігу капіталу | приріст інвестицій | технологічний рівень | придбання патентів і ліцензій | адаптація «ноу-хау» до виробництва | оптимальний рівень чисельності та структури персоналу | необх. рівень кваліфікації персоналу | розвиток системи упр. кадрами | рівень продуктивності праці | запровадження ефективних  технологій управління | оптимізація прийняття упр. рішень | запровадження ефективних методів організації виробництва |

**Зовнішнє середовище** – це широкий спектр сил, що діють ззовні підприємства та впливають на її конкурентну результативність, тобто це об’єктивно сформовані умови функціонування підприємств. На основі переробки наявних ресурсів підприємство здійснює виробничо-господарську діяльність та постачає у зовнішнє середовище продукцію або послуги.

У свою чергу, зовнішнє середовище безпосередньо або опосередковано впливає на підприємство (рис. 5).

**Фактори непрямої дії**

Постачальники ресурсів

Посередники

Економічні умови господарювання

Конкуренти

**Фактори прямої дії**

**Підприємство**

Продукція (послуги)

Ресурси

Міжнародні події

Ринковий попит

Соціально-культурне становище

Ринкова інфраструктура

Політичне середовище

Науково-технічний прогрес

Споживачі

Доступні обсяги ресурсів

Законодавство

**Рис. 5. Фактори зовнішнього середовища**

За впливом зовнішнього середовища на діяльність суб’єктів господарювання виокремлюють фактори прямої та непрямої дії.

До **факторів прямої дії** (макрорівень) відносяться складові, які безпосередньо впливають на діяльність підприємства. Це споживачі, конкуренти, постачальники ресурсів та їх доступні обсяги, законодавство, посередники та економічні умови господарювання.

*Споживачі* відіграють ключову роль у забезпеченні ефективності діяльності підприємств у наслідок того, що вони є потенційними покупцями продукції та послуг. Вплив на споживачів може здійснюватися, наприклад, через PR-технології та рекламу.

*Конкуренти* – фізичні особи або інституційні суб’єкти, між якими відбувається суперництво внаслідок того, що вони зацікавлені у досягненні однакових або близьких за змістом цілей і використовують близькі за своїми якісними характеристиками ресурси.

Аналіз рівня конкуренції складається з таких етапів:

* оцінка специфіки конкурентної боротьби на ринку на основі кількісних і якісних параметрів, а також дослідження показників у динаміці;
* оцінка діяльності основних компаній-конкурентів;
* складання досьє на конкурентів;
* визначення конкурентних переваг власної продукції на ринках збуту;
* визначення шляхів підвищення конкурентоспроможності підприємства.

*Постачальники ресурсів.* При здійсненні виробничо-господарської діяльності підприємства використовують різноманітні сировинні, матеріальні, технологічні, кадрові, інформаційні та фінансові ресурси. Оцінка постачальників відбувається на основі таких критеріїв як вартісні та якісні властивості ресурсів, що постачаються; можливості безперебійного постачання та заміни й комбінування з іншими факторами виробництва; достатність інвестиційних ресурсів, терміни кредитування; кваліфікованість і професіоналізм людських ресурсів; потенціал розвитку довгострокової взаємодії.

*Законодавство*формує державну політику, визначає правила та ефективність діяльності підприємств. При аналізі зовнішнього середовища необхідно враховувати складність, рухливість і деякі протиріччя вітчизняної та міжнародної нормативно-правової бази.

*Посередники*на зовнішньому і внутрішньому ринках забезпечують комплекс опе­рацій з організації та забезпечення процесу купівлі-продажу, що реалізується за дорученням первинних про­давців (виробників) та кінцевих покупців (спожи­вачів).

**Фактори непрямої дії** впливають на організацію не безпосередньо, а через дію певних чинників. До них відносяться міжнародні події, рівень науково-технічного прогресу, політичне середовище, ринкова інфраструктура, ринковий попит, соціальне і культурне становище.

*Міжнародні події*впливають на економічну активність на зовнішніх ринках та визначають пріоритетні напрями розвитку економіки. Процеси міжнародного розподілу праці формують умови виходу підприємств на світовий ринок.

*Рівень науково-технічного прогресу*визначає потребу споживачів у інноваціях, нових товарах та послугах, в оновленні основних фондів, що, в свою чергу, пов’язане зі збільшенням обсягів інвестування.

Стабільне*політичне середовище*країни суттєво впливає на її інвестиційну привабливість, на рівень товарообміну, визначає напрями діяльності суб’єктів господарювання. Важливим завданням державного регулювання є забезпечення збуту національних товарів на різних ринках, створення відповідних умов для вітчизняних суб’єктів господарської діяльності та захисту внутрішнього ринку.

Однією з важливих умов функціонування ринку є наявність розвинутої *ринкової інфраструктури*. Від рівня її розвитку залежить у кінцевому підсумку і ефективність функціонування ринкової економіки. У свою чергу, за рівнем розвитку ринкової інфраструктури можна судити і про ступінь розвитку ринкових відносин у тій чи іншій країні. Тому необхідною умовою дієвості ринкових відносин є створення відповідної інфраструктури ринку.

*Ринковий попит* характеризує кон’юнктуру ринку, аналіз якої в умовах динамічно змінного зовнішнього середовища дозволяє здійснювати купівлю-продаж продукції за найбільш вигідними цінами, раціонально маневрувати наявними ресурсами, оптимізувати виробництво товарів або надання послуг відповідно до очікуваних обставин. Для складання прогнозу ринкового попиту та кон’юнктури ринків зазвичай створюють експертну групу, яка на основі ретельного аналізу і оцінки наявної ситуації визначає основні тенденції розвитку ринку на перспективу, встановлює потенційні можливості, надає прогнози, пропонує напрями подальшого розвитку бізнесу.

*Соціальне і культурне становище* визначає суспільні демографічні норми, поведінку, цінності, культуру, традиції споживання і їх вплив на структуру та обсяги ринків товарів у певних географічних зонах.

Аналіз зовнішнього середовища підприємств проводиться з метою виявлення власних конкурентних переваг і потенційних загроз, що можуть виникати при здійсненні виробничо-господарської діяльності. Границі зовнішнього середовища майбутньої діяльності визначаються у результаті стратегічного аналізу місць розташування ринку певних товарних та географічних сегментів.

Процес аналізу сегменту зовнішнього середовища складається з певних етапів та має особливості в залежності від галузевого спрямування підприємства, а саме:

1. Збір даних про стан певного сегменту зовнішнього середовища.
2. Розподіл інформації відповідно до стратегічних цілей підприємства, прийнятих критеріїв по групах за важливістю і ступенем впливу.
3. Визначення ключових подій і тенденцій у певному сегменті ринку.
4. Оцінка впливу тенденцій на діяльність підприємства.
5. Прогноз розвитку ситуації й оцінка її впливу на діяльність підприємства.

**5. внутрішнє середовище підприємства**

**Внутрішнє середовище** підприємства складає сукупність ситуаційних факторів, які підлягають прогнозуванню і керуванню. До них відносяться цілі, матеріально-технічні, фінансові та людські ресурси, технологія, завдання, організаційна культура і структура управління підприємством (рис. 6).

**Цілі підприємства**

Матеріально-технічні

Фінансові

ресурси

Технологія

Завдання

Організаційна структура управління

Корпоративна культура управління

Людські

**Рис. 6. Взаємозв’язок елементів внутрішнього середовища підприємства**

*Цілі* є основним, центральним елементом внутрішнього середовища підприємства та, безсумнівно, відіграють першочергову роль у його діяльності. У свою чергу, всі елементи внутрішнього середовища взаємопов’язані між собою.

Обмеженість *ресурсів, матеріально-технічних, фінансових і людських,* породжує серед товаровиробників конкуренцію щодо їх використання та розподілу, а отже обумовлює вибір оптимального варіанту їх застосування. Альтернативний характер використання обмежених ресурсів висуває на перший план проблему економічного вибору – вибору найкращого серед альтернативних варіантів, що дозволяє досягти максимального задоволення потреб за мінімум витрат.

*Завдання*– визначений перелік робіт, що повинен бути виконаний певним способом відповідно до обраної технології та за визначений період часу.

*Технологія* – це взаємозв’язок кваліфікованих навичок, обладнання, інфраструктури, інструментів і відповідних технічних знань, необхідних для виконання виробничо-господарської діяльності, в рамках якої відбуваються бажані зміни, пов’язані з матеріально-технічними, фінансовими та людськими ресурсами.

*Організаційна структура управління* повинна бути побудована таким чином, щоб взаємовідносини рівнів управління та видів робіт дозволяли найбільш ефективно досягати цілі підприємства.

*Корпоративна культура управління* являє собою сукупність зв’язків між людьми в процесі здійснення ними спільної діяльності, яка ґрунтується на використанні досягнень науки управління. Культура управління дає змогу орієнтувати всі підрозділи підприємства та окремих працівників на досягнення спільних цілей, мобілізує їх ініціативу, поліпшує комунікаційні процеси, затверджує норми і принципи гуманістичної моралі, етики і права.

Для забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства необхідно проводити аналіз внутрігосподарських показників діяльності, зовнішнього середовища і умов функціонування підприємства. Для підтримки фінансової стабільності необхідний постійний моніторинг як внутрішніх, так і зовнішніх факторів його функціонування.

При досліджені мікро- та макроекономічних чинників впливу на діяльність підприємства на ринку використовуються різні методи стратегічного планування, одним з яких є SWOT-аналіз. Результатом здійснення SWOT-аналізу є побудова зведеної матриці, яка дозволяє здійснити аналіз та вибір стратегії зовнішньоекономічної діяльності. Вибір та аналіз стратегічних альтернатив базується на порівнянні різних варіантів і вибору найбільш ефективних з них.

Таким чином, останній етап стратегічного планування завершується вибором стратегії з врахуванням рівня ризику, впливу власників та фактору часу. Кінцевим результатом стратегічного планування є конкретні рішення, кількісні показники (рівень прибутку, обсяги реалізації, розмір витрат), які конкретизуються для кожного підрозділу підприємства в якості цілей їх діяльності.

**6. МЕТОДИ ПЛАНУВАННЯ**

За різними класифікаційними ознаками розрізняють такі **методи планування**:

**1.** За вихідною позицією для розробки плану розрізняють:

- ресурсний метод – за можливостями; виділений за ознакою «вихідна позиція для розробки плану», із урахуванням ринкових умов госпо­дарювання та наявних ресурсів може застосовуватись за монополь­ного становища підприємства або за слабкої конкуренції;

- цільовий – за потребами; з поси­ленням конкурентної боротьби вихідною позицією, початковим моментом планування стають потреби ринку, попит на продукцію (послуги). Підприємство самостійно виконує цілепокладання, визначає цілі діяльності і для їх досягнення формує відповідні плани.

**2.** За принципом визначення планових показників: екстраполяція та інтерполяція.

Екстраполяція – наближене визначення за рядом даних функції інших її значень, що містяться поза цим рядом (рис. 8).

Відомий ряд даних

Екстрапольований ряд даних

**Рис. 8. Схема здійснення екстраполяції ряду даних**

Умовні позначення:

– відомі величини; – значення, визначені шляхом продовження ряду.

За допомогою цього методу можливо поширювати висновки, одержані щодо однієї частини певної системи, на іншу частину тієї самої системи.

За монопольного становища, відсутності загро­зи з боку конкурентів, підприємство може сподіватися, що розви­ток у майбутньому відбуватиметься зі збереженням тих самих тенденцій. Відтак проміжні та кінцеві (на кінець планового періо­ду) значення планових показників визначають методом екстрапо­ляції.

При екстраполяційному методі планування проміжні і кінцеві значення планових показників визначаються на основі їхньої ди­наміки в минулому з припущенням того, що темпи і пропорції, що їх досягнуть на момент розробки плану, буде збережено і в майбут­ньому.

Принципово протилежним є інтерполяційний метод. Інтерполяція – 1) у математиці – спосіб, за допомогою якого за таблицею, що містить деякі числові дані, можливо знайти проміжні результати, яких немає безпосередньо в таблиці; 2) у статистиці – спосіб математичного обґрунтування невідомих значень динамічного ряду за допомогою сусідніх даних ряду або на основі встановленого взаємозв’язку інтерпольованого явища з іншими, кількісний вираз яких відомий (рис. 4.9).

Інтерпольовані дані

Відомий ряд даних

**Рис. 9. Схема здійснення інтерполяції ряду даних**

Умовні позначення:

– відомі величини; – інтерпольовані значення динамічного ряду.

Підприємство встановлює ціль для досягнення її в майбутньому і на цій підставі визначає тривалість планового періоду та проміжні планові показники. Тобто, на противагу поступальному рухові за екстраполяції, інтерполяційний метод передбачає зворотний рух – від встановленої мети та відповідного кінцевого значення плано­вих показників до обчислення проміжних величин.

**3.** За способом розрахунку планових показників розрізняють:

- експериментально-статистичний метод (се­редніх показників), що передбачає для встановлення планових показ­ників використання фактичних статистичних даних за попередні роки, розрахунок їх середніх величин;

- факторний метод планування – є більш обґрунтованим, згідно з яким планові значення показників визначають на підставі розрахунків впливу найважливіших чинників, що обумовлюють зміни цих показників;

- нормативний метод – найбільш точний, суть якого полягає в тому, що планові показники розраховуються на підставі прогресивних норм використання ресурсів із врахуванням їхніх змін у результаті впровадження організаційно-технічних заходів у плановому періоді.

**4.** За узгодженістю ресурсів і потреб відокремлюють балансовий та матричний методи.

Взаємозв’язок потреб із необхідними ресурсами для їх реалізації забезпечується за допомогою балансового ме­тоду. Його суть полягає в розробці спеціальних таблиць-балансів, у одній частині яких із різним ступенем деталізації показують усі напрями витрат ресурсів згідно з потребами, а в другій – джерела надходжень цих ресурсів. Під час опрацювання балансу необхідно досягти тотожності між цими двома його частинами. Баланси на підприємстві розробляються для різних видів ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових).

Матричний метод планування є подальшим розвитком балансового методу і полягає у побудові моделей взаємозв’язків між ви­робничими підрозділами та показниками плану.

**5.** За варіантністю планів методи планування бувають одноваріантні (інтуїтивні), поліваріантні та економіко-математичної оптимізації.

Одноваріантний метод планування являє собою метод планування, що розрахований однією з науково обґрунтованих методик.

При поліваріантному методі розглядається декілька варіантів методик.

За допомогою методів економіко-математичної оптимізації обирається найбільш ефективний варіант.

**6.** За способом виконання розрахункових операцій існують ручний, механізований, автоматизований методи планування.

Ручний метод планування реалізується з використанням простих засобів для розрахунку (наприклад, за допомогою калькулятора).

Механізований метод планування передбачає використанням засобів (наприклад ПЕОМ), що автоматизують окремі планово-розрахункові операції і здійснюються при безпосередньому втручанні у цей процес працівника.

Автоматизований метод планування реалізується за допомогою засобів, що повністю автоматизують процес планування (автоматизовані системи управління).

**7.** За формою подання планів розрізняють табличний, лінійно-графічний, логіко-структурний (сітковий).

Табличний метод планування – метод при якому планові показники формуються у відповідних таблицях, які можуть містити алгоритм розрахунків.

При лінійно-графічному методі планування планові показники відображаються за допомогою графіків, діаграм, гістограм тощо.

Сітьовий метод планування – метод при якому будується сітьовий графік, який відображає основні моменти планування, терміни їхньої реалізації, а також найбільш оптимальний шлях досягнення основних планових показників.

**7. БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ**

**Бюджетування** – це стандартизований процес, відповідно спеціально розроблених та загальновизнаних підприємством вимог і процедур. Термін «бюджет» у сучасних умовах охоплює широкий спектр понять.

**Бюджет** (від англ. budjet – сумка) – це основний інструмент перевірки збалансованості, відповідності надходжень і витрат економічних ресурсів, тобто визнана або прийнята таблиця, відомість доходів і видатків економічного суб’єкту за певний період часу.

Плановість

Історичність

**Ознаки бюджету**

Строковість

Юридичність

**Рис. 10. Ознаки бюджету**

**Ознаками бюджету** як економічної категорії є:

1. історичність – бюджет як категорія склався історично, мав свої специфічні риси зародження в різних країнах, які виявляються і в сучасних умовах;
2. плановість – основою функціонування бюджету є його плановий характер;
3. юридичний характер – бюджет має силу нормативного акта.
4. строковість – бюджет складається і функціонує протягом певного періоду.

Основними **цілями складання бюджетів** є:

* розроблення концепцій ведення бізнесу: планування фінансово-господарської діяльності на визначений період, оптимізація витрат і прибутків, погодження діяльності різних підрозділів підприємства;
* доведення планів до керівництва різних рівнів;
* мотивація керівників у кожному центрі відповідальності на досягнення цілей під­приємства;
* контроль і оцінка ефективності роботи керівників шляхом порівняння фактичних витрат з нормативами;
* виявлення необхідності в грошових ресурсах і оптимізація фінансових потоків.

Розрізняють два основних види бюджетів (рис. 11): фінансові та поточні.

**Фінансові бюджети:** грошових потоків, капіталовкладень та прогнозовані баланси (рис. 12).

**ВИДИ БЮДЖЕТІВ**

**Фінансові**

**Поточні**

**Рис. 11. Види бюджетів**

**ФІНАНСОВІ БЮДЖЕТИ**

**Бюджет грошових потоків**

**Бюджет капіталовкладень**

**Прогнозні баланси**

**Рис. 12. Види фінансових бюджетів**

*Бюджет грошових потоків* (руху грошових коштів) – це план руху коштів на поточному рахунку і у касі підприємства та його структурного підрозділу, що відбиває всі прогнозовані надходження і витрати коштів у результаті звичайної діяльності підприємства. Він свідчить про передбачувані умовами договорів надходження передоплати за продукцію, що поставляється, затримку надходжень за відвантажену раніше продукцію – дебіторську заборгованість, використання негрошових форм платіжних документів – фінансових сурогатів (заліків, казначейських зобов’язань, векселів, тощо).

*Бюджет капіталовкладень* являє собою схему передбачуваного інвестування в основні засоби, що створюється на основі аналізу доступних інвестиційних проектів і вибору з них найбільш ефективних.

*Прогнозний бюджет* призначений для планування та контролю руху всіх активів і пасивів компанії. Форма бюджету в загальному випадку аналогічна формі бухгалтерського балансу, відмінність може заключатися в аналітиці представлення активів і пасивів, оскільки для його складання може використовуватися управлінський план рахункі

Оскільки основою для розроблення фінансових планів є бюджети поточної діяльності, то наведемо характеристику та склад поточних бюджетів (рис. 13): реалізації; виробництва; потреби в матеріалах; прямих витрат на оплату праці; загальновиробничих витрат; комерційних витрат; загальногосподарських витрат.

**ПОТОЧНІ БЮДЖЕТИ**

**Бюджет реалізації**

**Бюджет виробництва**

**Бюджет потреб у матеріалах**

**Бюджет прямих витрат на оплату праці**

**Бюджет загальновиробничих витрат**

**Бюджет прибутків та збитків**

**Бюджет комерційних витрат**

**Рис. 13. Види поточних бюджетів**

*Бюджет реалізації* показує прогноз збуту за видами продукції в натуральному та вартісному виражені, представляє собою прогноз майбутніх прибутків і є основою для інших бюджетів.

*Бюджет виробництва* визначає кількість продукції, яку має намір виготовити підприємство, виходячи з наміченого обсягу продаж і потреби в запасах готової продукції. Основні показники складання виробничого бюджету: запас готової продукції на кінець періоду, запаси незавершеного виробництва, обсяг товарної продукції, обсяг випуску валової продукції.

*Бюджет потреб у матеріалах* визначає кількість матеріалів, необхідних для виробництва запланованого обсягу продукції і кількість матеріалів, які необхідно закупити протягом запланованого періоду. Його складають у натуральному та вартісному вираженні. Виходячи із стандартного розміру партії, періодичності закупок і середнього терміну оплати, складається графік сплати кредиторської заборгованості перед постачальниками матеріалів.

*Бюджет прямих витрат на оплату праці* складається на основі виробничої програми. Для визначення планових витрат на оплату праці прогнозований обсяг виробництва кожного виду продукції множать на трудомісткість одиниці продукції, тоді отриману трудомісткість випуску множать на середню годинну тарифну ставку.

*Бюджет загальновиробничих витрат* включає в себе цехові витрати і витрати на утримання та експлуатацію обладнання.

*Бюджет прибутків та збитків* представляє собою прогноз звіту про прибутки і збитки, він акумулює у собі інформацію із інших бюджетів: відомості про виручку, змінні та постійні витрати.

*Бюджет комерційних витрат* включає витрати поточного характеру, пов’язані з реалізацією продукції, маркетинговою діяльністю (вивченням ринку, реклами тощо).

Існують наступні **підходи до розробки бюджетів**:

**Гнучкий бюджет** показує розміри витрат та результати за різних обсягів діяльності відповідного центру відповідальності. Залежно від обсягу діяльності змінні та змішані витрати змінюються, а постійні залишаються незмінними

**Фіксований бюджет** не змінюється залежно від зміни рівня ділової активності, тому його використовують для планування частково регульованих витрат. Включає у себе:

* + бюджети з «нуля» розробляють, виходячи з припущення, що для певного центру відповідальності вони складаються вперше;
  + бюджети «від досягнутого» складаються на основі статистики минулих періодів з урахуванням можливої зміни умов діяльності;
  + бюджети з проробленням додаткових варіантів.

**Контрольні питання**

1. Охарактеризуйте планування як функцію менеджменту.
2. Визначте сутність та особливості процесу планування в системі стратегічного управлінського обліку .
3. Які види планування Ви знаєте?
4. Визначте етапність планування на підприємстві.
5. Що включає в себе процес формування місії підприємства?
6. Визначте основні особливості аналізу зовнішнього середовища підприємств.
7. З яких елементів складається внутрішнє середовище підприємства та якими методами необхідно проводити його аналіз?
8. Що являє собою процес формування стратегічних альтернатив?
9. Охарактеризуйте місію як основу формування організаційної культури підприємств.
10. За якими факторами здійснюється аналіз зовнішнього середовища підприємств?
11. Назвіть елементи внутрішнього середовища підприємства.
12. Здійсніть класифікацію методів планування у стратегічного управлінського обліку .
13. У чому полягає роль бюджетування як інструменту оперативного стратегічного управлінського обліку ?
14. Які види бюджетів існують?

**Тема 4**

**ДІАГНОСТИКА ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА в системі обліку та контролю для прийняття управлінських рішень**

**План:**

7.1. Сутність діагностики фінансово-господарського стану підприємства в системі обліку та контролю для прийняття управлінських рішень

7.2. Методи стратегічної діагностики

7.3. Методи оперативної діагностики

**1. СУТНІСТЬ ЕКСПЕРТНОЇ ДІАГНОСТИКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА**

Експертна діагностика – це процедура отримання інформації про стан об’єкту дослідження та його оцінювання фахівцями-експертами з метою подальшого прийняття рішень. Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства викликана необхідністю постійного контролю менеджменту підприємства за співвідношенням доходів і витрат, а також внутрішніх і зовнішніх факторів впливу на зазначені показники. Головною метою аналізу фінансово-господарського стану підприємства є підготовка інформації для прийняття ефективних рішень на всіх рівнях управління підприємством. Діагностика може здійснюватися за допомогою широкого спектру спеціально розроблених стратегічних та оперативних методів (рис. 1).

**Методи** **діагностики фінансово-господарського стану підприємства**

Стратегічні методи

Оперативні методи

**Рис. 1. Методи** **діагностики фінансово-господарського стану**

Перед початком експертної діагностики необхідно чітко визначити її цілі і сформулювати відповідне завдання для роботи експертів. Цілі діагностики фінансово-господарського стану підприємстварозділяють на три основні групи (табл. 1).

Основні цілі діагностики фінансово-господарського стану підприємства дозволили конкретизувати і сформулювати для експертів-аналітиків наступні **завдання**, що представлені нарис. 2.

Виходячи з основних цілей та завдань зміст експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємствавключає у себе різноплановий аналіз всіх напрямів діяльності підприємства:

* аналіз маркетингових заходів;
* аналіз можливостей виробництва і збуту;

**Таблиця 1**

**Групи цілей** **діагностики фінансово-господарського стану підприємства**

|  |  |
| --- | --- |
| **Основні цілі діагностики фінансово-господарського стану підприємства** | |
| І  Група | - об’єктивна оцінка результатів комерційної діяльності;  - комплексне виявлення невикористаних резервів;  - мобілізація резервів для підвищення економічної ефективності виробництва в планових періодах |
| ІІ  Група | - постійний контроль раціональності функціонування господарських систем;  - контроль за виконанням планів та бюджетів;  - контроль за процесами виробництва і реалізації продукції |
| ІІІ  Група | - прогнозування господарської діяльності;  - наукове обґрунтування перспективних планів;  - оцінка реальності виконання плану |

**Цілі діагностики фінансово-господарського стану підприємства**

**Завдання**

1. Перевірка якості й обґрунтованості планів, бюджетів, нормативів

2. Об’єктивне і всебічне дослідження виконання встановлених планів

3. Оцінка ефективності функціонування виробничих підрозділів

4. Аналіз ефективності використання основних фондів, собівартості продукції

6. Аналіз прибутку і рентабельності

5. Виявлення і вимірювання внутрішніх резервів

**Рис. 2. Основні завдання** **діагностики фінансово-господарського стану підприємства**

* аналіз співвідношення попиту і пропозиції на ринку;
* аналіз внутрішніх, зовнішніх і загальноекономічних ситуацій, які впливають на виробництво і збут;
* аналіз постачальників, споживачів;
* аналіз витрат живої і уречевленої праці з їх деталізацією;
* аналіз комерційного ризику;
* аналіз остаточних фінансових результатів всіх видів діяльності;
* аналіз обґрунтованості та виконання планів і бюджетів.

Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства неможливий без надання експертам відповідних планово-нормативних даних. **Джерелами інформації** для проведення експертної діагностики є:

1. облікові джерела: бухгалтерський, статистичний та управлінський облік і звітність;
2. необлікові джерела: матеріали ревізій, внутрішнього і зовнішнього аудиту; дані лабораторного та медично-санітарного контролю; результати перевірок податкової служби; матеріали виробничих нарад, зборів трудового колективу; засоби масової інформації; внутрішні документи і листування зі сторонніми організаціями.

**2. МЕТОДИ СТРАТЕГІЧНОЇ ДІАГНОСТИКИ**

Стратегічна діагностика фінансово-господарського стану підприємств спрямована на виявлення проблем у функціонуванні системи, а також аналіз причин їх виникнення.

**Стратегічна діагностика**

дозволяє

1. Оцінити ефективність стратегій підприємства

2. Зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному із напрямів його діяльності

3. Оцінити сильні та слабкі сигнали, які надходять із

внутрішнього та

зовнішнього

середовища

**Рис. 3. Завдання стратегічної діагностики фінансово-господарського стану підприємств**

Стратегія – це сукупність взаємопов’язаних і взаємообумовлених складових елементів, об’єднаних єдиною глобальною метою – створення і підтримки високого рівня конкурентних переваг підприємства. Теорія і практика управління виробила значну кількість видів стратегій, що залежать від напряму діяльності та результатів, які прагнуть досягти підприємства.

Діагностика фінансово-господарського стану підприємства в рамках стратегічного управлінського обліку передбачає визначення стратегічної позиції підприємства на ринку, а також розробку стратегічних альтернатив, які будуть слугувати основою для прийняття ефективних, науково обґрунтованих управлінських рішень.

Розглянемо основні методи діагностики стратегічної позиції підприємств у стратегічного управлінського обліку (рис. 4).

Метод аналізу розриву між планом і фактом

Метод SWOT-аналізу

Метод побудови матриці БКГ

Метод побудови матриці Мак-Кінсі

**Методи стратегічної діагностики фінансово-господарського стану підприємств**

Діагностика стану підприємства за слабкими сигналами

Конкурентний аналіз за Портером

Бенчмаркінг

**Рис. 4. Методи стратегічної діагностики фінансово-господарського стану підприємств**

**І. Метод аналізу розриву між планом і фактом.** Однією з найважливіших завдань на стадії проведення експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства є аналіз відхилень. Зазначена методика має на меті встановлення відхилень, їх оцінку та аналіз причин, що їх викликали (рис. 5).

1. Визначення пріоритетного показника підприємства, описаного в стратегії

**Алгоритм проведення аналізу розриву між планом і фактом**

2. Виявлення реальних можливостей підприємства з

точки зору поточного і майбутнього стану

3. Визначення бажаної тенденції змін конкретного показника стратегічного плану

4. Встановлення різниці між показниками стратегічного плану і можливостями, обумовленими реальним станом підприємства

5. Розробка спеціальних програм і способів дій, необхідних для ліквідації розриву

**Рис. 5. Алгоритм проведення аналізу розриву між планом і фактом**

Розриви між планом і фактом можуть виникати за параметрами, що встановлені, наприклад, у бюджеті:

- вартісні параметри: витрати, виплати, доходи, надходження, маржинальний прибуток, дебіторська або кредиторська заборгованість, капітал та ін.;

- параметри побудови організаційної структури: виокремлені підрозділи (центри відповідальності) – місця виникнення витрат;

- часові показники – дні, тижні, декади, місяці, квартали, півріччя, роки тощо.

Інший спосіб аналізу розриву – визначення різниці між найбільш оптимальними очікуваннями і песимістичними прогнозами. Для аналізу розриву формують профіль підприємства, де всі найбільш важливі характеристики стратегії підприємства оцінюються в балах і групуються у зведену таблицю.

**ІІ. SWOТ-аналіз.** У 1963 році у Гарварді на конференції з проблем бізнесу американський професор К.Андревс вперше запропонував методику SWOТ-аналізу. Це метод стратегічного планування, що полягає у виявленні факторів внутрішнього і зовнішнього середовища та розподіленні їх на чотири основні категорії: сильні сторони – strengths, слабкі сторони –weaknesses, можливості – opportunities, загрози – threats. Сильні та слабкі сторони є факторами внутрішнього середовища об’єкту аналізу, тобто тими чинниками, на які може впливати сам об’єкт; можливості та загрози, як фактори зовнішнього середовища, можуть впливати на об’єкт ззовні та не контролюються об’єктом. Завдання SWOТ-аналізу полягає у здійснені структурованого опису ситуації, відносно якої необхідною є розробка управлінських рішень (рис. 6).

|  |  |
| --- | --- |
| **Сильні сторони (S)**  1.  2.  3. | **Слабкі сторони (W)**  1.  2.  3. |
| **Можливості (O)**  1.  2.  3. | **Загрози (Т)**  1.  2.  3. |

**Рис. 6. SWOТ-аналіз**

Результатом проведення SWOТ-аналізу є побудова SWOТ-матриці, в якій здійснюється встановлення ланцюгових взаємозв’язків між основними чинниками зовнішнього і внутрішнього середовища організації (рис. 7).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Можливості (O)**  1.  2.  3. | **Загрози (Т)**  1.  2.  3. |
| **Сильні сторони (S)**  1.  2.  3. | **Поле S–O**  поле сильних сторін та можливостей | **Поле S–Т**  поле сильних сторін та загроз |
| **Слабкі сторони (W)**  1.  2.  3. | **Поле W–O**  поле слабких сторін та можливостей | **Поле W–Т**  поле слабких сторін і загроз |

**Рис. 7. SWOТ-матриця**

У матриці здійснюється фокусування уваги аналітиків на побудові чотирьох напрямів, які слід використовувати у майбутній стратегії. Спільному аналізу підлягають наступні групи показників:

Поле S–O – стратегія використання сильних сторін підприємства для реалізації потенційних можливостей.

Поле S–Т– стратегія використання сильних сторін для усунення загроз, які можуть зашкодити ефективній діяльності підприємства.

Поле W–O – стратегія, що дозволяє мінімізувати вплив слабких сторін за допомогою можливостей, які є у підприємства.

Поле W–Т – стратегії, які мають негативний вплив на діяльність організації та потребують прийняття ефективних рішень щодо їх усунення.

Проведений аналіз та побудована матриця сприяють пошуку загроз і шляхів до їх усунення, а також розкриттю потенційних можливостей.

**ІІІ. Матриця Бостонської консалтингової групи** (БКГ) створена Брюсом Д. Хендерсеном для аналізу актуальності продукції компаній на ринку збуту. В основі матриці лежить модель життєвого циклу товару у відповідності з якою товар у своєму розвитку проходить чотири стадії: вихід на ринок нового товару (умовна назва стадії «Дикі кішки»), зростання попиту на новий товар (умовна назва «Зірки»), зрілість та стабільний попит на товар (стадія «Дійні корови») і спад попиту (стадія «Собаки») (рис. 8).

Для оцінки конкурентоспроможності окремих видів бізнесу у матриці БКГ використовуються два критерії: темп зростання галузевого ринку та відносна частка ринку. Матриця БКГ дозволяє визначити стратегічну позицію підприємства за кожним напрямом його діяльності, і на основі аналізу цієї позиції вибрати правильну стратегію дій підприємства на ринку та оптимальну стратегію перерозподілу фінансових потоків між різними напрямами діяльності.

Матриця БКГ у залежності від темпів приросту та частки на ринку певного товару пропонує чотири варіанти стратегії:

Темп зростання ринку відповідної продукції

**Дикі коти**

**Собаки**

**Зірки**

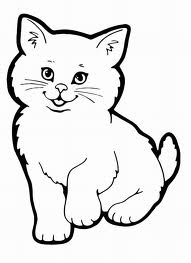
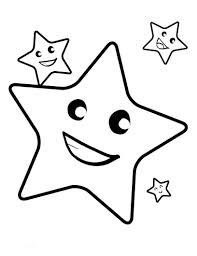
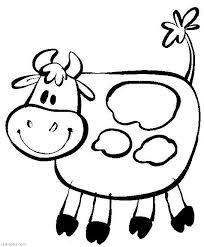
**Дійні корови**





Відносна частка, яку займає підприємство

на ринку



**Рис. 8. Матриця Бостонської консалтингової групи**

1. «Зірки» – це ідеальний випадок, що об’єднує високі перспективи росту попиту на ринку із сильними позиціями підприємства. «Зірки» варто оберігати і зміцнювати.

2. «Дійні корови» – випадок, коли підприємство має сильні позиції на зрілому ринку. Ці напрями діяльності приносять підприємству високий стабільний прибуток, хоча росту тут не передбачається. Основна мета підприємства відносно «Дійних корів» – одержання максимального прибутку за короткий період. Капіталовкладення тут обмежуються необхідним мінімумом.

3. «Собаки» – ситуація, коли слабкі позиції підприємства поєднуються з тенденцією зниження темпів росту ринку. Такі напрями діяльності безперспективні, а тому в загальному випадку підприємство намагається позбутися «Собак», тобто припинити випуск товару на якій відсутній попит.

4. «Дикі кішки» – напрям діяльності, де позиції підприємства не стійкі, але перспективи зростання попиту і розвитку ринку збуту досить привабливі. Їх іноді називають також «знаками питання» чи «важкими дітьми», які при посиленій увазі можуть перейти на стадію «Зірки».

**ІV. Матриця Мак-Кінсі.** Багатофакторна портфельна матриця Мак-Кінсі подібна за змістом до матриці БКГ, відображає співвідношення категорій «привабливість–конкурентоспроможність», має широку сферу застосування та більш гнучкий підхід до формування стратегії. Розробниками моделі були спеціалісти консалтингової групи McKinsey та корпорації General Electric.

Матриця використовується для оцінки привабливості окремих стратегічних господарських одиниць на основі двох координат (рис. 8): вісь Х характеризує силу позицій стратегічної господарської одиниці у галузі, вісь Y – привабливість галузі. Кожна з цих координат визначається з врахуванням декількох параметрів.

Привабливість ринку (Кприв.ринку)

Конкурентна перевага на ринку (Кконкур)

**Середній бізнес**

Отримання доходів

**Переможець 2**

Зростання виробництва

**Переможець 1**

Інвестування

**Переможений 1**

Отримання доходів, скорочення діяльності

**Середній бізнес**

Отримання доходів

**Переможець 3**

Зростання виробництва

**Переможений 2**

Отримання доходів, скорочення діяльності

**Переможений 3**

Вихід з бізнесу

**Генератор прибутку**

Отримання доходів

**Рис. 8. Матриця Мак-Кінсі**

Індикатори, що використовуються у матриці Мак-Кінсі (привабливість ринку та конкурентний статус підприємства) є агрегованими показниками, що враховують різні кількісні характеристики.

Комплексний показник привабливості ринку розраховується за формулою:

(1)

*Кприв. ринку* – комплексний показник привабливості ринку;

*G* – комплексний показник перспектив росту;

*Р* – комплексний показник рентабельності;

*O* – комплексний показник можливостей ринку;

*T* – комплексний показник небезпек (загроз);

α, β, γ, σ – вагові коефіцієнти, за умови, що

(2)

Залежно від стадії життєвого циклу, на якій знаходиться підприємство або окремий продукт змінюється ступінь значимості вагових коефіцієнтів. Так, на ранній стадії важливі показники зростання, на стадії зрілості – показники рентабельності.

Результуюча складова розраховується після проведення попереднього аналізу за кожним агрегуючим елементом (3–6).

При розрахунку комплексного показника перспектив росту оцінюється темп зростання відповідної галузі, приріст чисельності споживачів, ступінь старіння продукції та відновлення технології, динаміка географічного розширення ринку.

(3)

– оцінка *і*-тої складової перспектив росту в балах;

– значимість (вага) *і*-тої складової перспектив росту.

Для визначення комплексного показника рентабельності враховують коливання цін та обсягів продажу, циклічність попиту, насиченість ринку в порівняні з виробничими потужностями галузі задля визначення простоїв, тривалості життєвого циклу продукції, витрат, необхідні для виходу на ринок, перспективи руху цін на ринках ресурсів, час і вартість розробки нової продукції тощо.

(4)

– оцінка *і*-тої складової рентабельності в балах;

– значимість (вага) *і*-тої складової рентабельності;

Комплексні показники можливостей та небезпек обчислюються на основі SWOТ-матриці.

(5)

– оцінка *і*-тої складової можливостей у балах;

– значимість (вага) *і*-тої складової можливостей;

(6)

– оцінка *і*-тої складової небезпек (загроз) у балах;

– значимість (вага) *і*-тої складової небезпек (загроз).

Комплексний показник конкурентоспроможності або показник конкурентного статусу підприємства залежить від трьох основних складових: рівня капіталовкладень, обраної стратегії та потенціалу підприємства. При цьому оцінка рівня капіталовкладень базується на припущеннях, що існують оптимальний та мінімальний рівні капіталовкладень, при яких, у першому випадку – рентабельність вкладеного капіталу максимальна, а в другому – прибуток взагалі неможливо отримати.

(7)

*К конкур.* – комплексний показник конкурентного статусу підприємства;

*І f , І k , І o* – фактичний, критичний (мінімально допустимий) і оптимальний рівні капіталовкладень відповідно;

*S f , S o* – оцінка діючої і оптимальної стратегії відповідно;

*C f , C o* – фактичний і максимально можливий потенціал підприємства відповідно.

Визначення агрегованих показників привабливості ринку та конкурентоспроможності підприємства дозволяє графічно визначити сегмент, в якому знаходиться підприємство у певному часовому проміжку та визначитися зі стратегічними перспективами і напрямами діяльності на майбутнє.

**V. Конкурентний аналіз за М.Портером.** Серед різних факторів зовнішнього середовища, що діють на підприємство, виділяють ключовий – галузь, в якій ведеться конкурентна боротьба. Структура галузі має істотний вплив на формування правил конкурентної боротьби, а також потенційних стратегій підприємства. Для аналізу стану підприємства в умовах конкуренції застосовують модель п’яти сил Майкла Портера. Матриця призначена для ринків з уповільненим зростанням або тих, що знаходяться в стані стагнації, і ґрунтується на тому, що для одержання прибутку вище середнього, підприємство мусить мати сильні позиції стосовно конкурентів за рахунок лідерства у сфері витрат або унікальності і привабливості товару з погляду покупця.

Стан конкуренції в галузі залежить від таких конкурентних сил як вплив покупців; вплив постачальників; можливість появи нових конкурентів; існування товарів-замінників; дії конкурентів у середині галузі.

Зменшення витрат

Фокусування

Диференціація

**Рівень конкурентної боротьби**

Загроза появи нових конкурентів

Загроза появи продуктів замінників

Ринкова влада споживачів

Ринкова влада постачальників

С Т Р А Т Е Г І Ї

**Рис. 9. Модель п’яти сил конкуренції М.Портера**

Модель п’яти сил конкуренції М.Портера дозволяє визначити відповідність між внутрішнім станом підприємства та дією сил у зовнішньому оточенні.

Суперництво між існуючими конкурентами або рівень конкурентної боротьби виникає у зв’язку з тим, що у одного або декількох підприємств виникає можливість краще задовольняти потреби споживача у певному однотипному товарі чи послузі.

Загроза появи нових конкурентів характеризується можливістю приходу на ринок підприємців-початківців або підприємств з інших галузей, які будуть мати значні ресурси та виробничі потужності, а також бажання закріпитись на даному ринку. Сприятливими умовами для цього можуть стати низькі бар’єри входу на ринок та зменшення потенціалу діючих учасників ринку.

Існування або можливість появи товарів-замінників загострює конкуренцію. Вплив товарів замінників на конкуренцію у галузі здійснюється за двома основними аспектами: через ціну та через рівень інновацій, коли у конкурентів якість товару-заміннику поліпшується настільки, що відвертає увагу значної частини споживачів від товарів підприємства.

Ринкова влада постачальників проявляється головним чином у цінах і якості ресурсів, що постачаються, а також в умовах обслуговування. Сила постачальників зростає у випадках, коли:

* товари постачальників диференційовані та покупцю важко замінити постачальника;
* продукція постачальників посідає важливе місце у виробничо-господарському процесі;
* покупці не входять до важливої категорії клієнтів для постачальників ресурсів.

Ринкова влада споживачів, як конкурентна сила, зростає зі збільшенням їх можливості впливати на ціни та якість товарів, рівень обслуговування тощо.

Потенційні конкуренти та товари-замінники становлять пряму конкурентну загрозу, а споживачі та постачальники – непряму, яка залежить від їхньої спроможності диктувати свої умови.

Проаналізувавши «поле сил», підприємство може вибрати одну з оптимальних стратегій: зниження витрат, диференціація або фокусування.

*Стратегія зниження витрат*або стратегія цінового лідерства реалізується шляхом економії на масштабах виробництва, спрощення вибору (без суттєвих втрат якості), підвищення ефективності виробничого процесу. Цим самим створюються високі бар’єри входження конкурентів на цільовий ринок. Недоліками такої стратегії є можливе звуження обсягів збуту, цінові війни, ускладнення з підтриманням низьких витрат упродовж тривалого періоду.

*Стратегія диференціації*реалізується шляхом створення товарів, які більшою мірою відповідають попиту конкретних груп споживачів, ніж товари конкурентів. Цим підвищується привабливість товарів або послуг для споживача та імідж як самого товару або послуги, так і підприємства-виробника. Випуск унікальної, індивідуалізованої продукції з урахуванням специфічних вимог кожної групи споживачів переводить конкуренцію в площину якості і технічних властивостей продукції. До основних недоліків застосування стратегії диференціації належать великі витрати, можливість функціональної конкуренції, вища ціна на диференційовані товари в порівнянні зі звичайними аналогами.

*Стратегія фокусування*або концентрації передбачаєзосередження уваги на одному сегменті ринку з орієнтацією на специфічні вимоги саме цього сегменту. Небезпека, під час вибору стратегії фокусування, полягає в тому, що товар може втратити свою привабливість для обраного сегменту ринку.

**VІ. Діагностика за слабкими сигналами.**

Завдання системи стратегічного управлінського обліку при забезпеченні процесу прийняття управлінських рішень полягає у виборі відповідної реакції організації на постійну зміну зовнішніх та внутрішніх умов її діяльності. Характерною рисою сучасного ділового життя стало значне зростання нестабільності й постійна загроза виникнення та розвитку кризових ситуацій.

Кризова ситуація характеризується: загрозою недосягнення цілей організації, ефектом раптовості виникнення, гострим дефіцитом часу на реагування. У такій ситуації менеджери працюють під тиском обставин при дефіциті часу, що потрібний на аналіз ситуації і прийняття рішень. Отже, служба стратегічного управлінського обліку в організаціях є елементом системи антикризового управління.

Проблеми, що виникають у несподіваних ситуаціях можуть бути явними і прихованими, а інформація про них може надходити у вигляді сильних або слабких сигналів. Очевидні і конкретні проблеми та загрози виявлені в результаті моніторингу зовнішнього середовища називають **«сильними сигналами»**. Вони вже виникли і чітко визначились. Інші проблеми, які тільки починають з’являтися у вигляді ранніх і неточних ознак називають **«слабкими сигналами».**

Управління за слабкими сигналами ґрунтується на припущенні про те, що будь які несприятливі явища або перспектива росту можливостей виникають не раптово, а зумовлюються появою сигналів-провісників або «слабких сигналів».

Проблем у діяльності організації дуже багато і часто на слабкі сигнали менеджери не звертають уваги. Управління «за слабкими сигналами» передбачає необхідність відстежування та врахування рівнів нестабільності середовища. Служба стратегічного управлінського обліку , орієнтуючись на «слабкі сигнали», повинна заздалегідь готувати відповідні альтернативні рішення.

Деякі «слабкі сигнали» мають властивість посилюватися, переходячи в розряд «сильних сигналів» і вимагають все більших зусиль та витрат потрібних на їх подолання при дефіциті часу на прийняття рішень та дій. Якщо фірма працює з урахуванням «слабких сигналів», то в неї є час підготувати відповідні заходи до моменту, коли нова загроза або її можливість висвітяться повною мірою.

В умовах невизначеності та ризику одним з найпоширеніших методів оцінки нестабільності середовища є застосування шкали, розробленої американським вченим Ігорем Ансоффом (табл. 2).

Метод діагностики полягає у вчасному визначенні слабких сигналів (ранніх та неточних ознак настання кризових ситуацій) і вчасному реагуванні на них. Необхідність діагностики за слабкими сигналами виникає в ситуації, коли рівень нестабільності середовища підприємства надзвичайно високий.

Таким чином, для того щоб вчасно реагувати на сигнали, що надходять як ззовні, так і з внутрішнього середовища, у рамках системи стратегічного управлінського обліку повинне бути організоване спостереження за великою кількістю параметрів, що характеризують умови життєдіяльності підприємства.

**Таблиця 2**

**Оцінка нестабільності середовища організації**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Шкала нестабільності** | **Зміни, які передбачаються** | **Чи повторювалися такі події раніше** | **Можливість передбачення результатів** |
| **1 бал** | Повторювані | Знайомі | Аналогічно з минулим |
| **2 бали** | Прогнозовані | Знайомі, мають аналогію в минулому | Методом екстраполяції |
| **3 бали** | Відповідні до реакції організації | Несподівані, мають аналогії в минулому | Прогнозування нових проблем і можливостей |
| **4 бали** | Частково передбачувані | Несподівані і не мають аналогії в минулому | Часткове передбачення за «слабкими сигналами» |
| **5 балів** | Відбуваються швидше, ніж реакція організації | Несподівані й абсолютно нові | Передбачення за «слабкими сигналами» |

Найбільш доцільним напрямом для організації контролю за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовищ є організація **моніторингу** – безупинного систематичного спостереження за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовищ підприємства, збору й аналізу інформації, що надходить. Моніторинг «виявляє» сильні і слабкі сигнали, які надходять із внутрішнього і зовнішнього середовищ.

*Існує два варіанти відповіді на зовнішні обставини:*

* реакція на основі регулярно здійснюваного планування;
* реакція на надзвичайну ситуацію, коли встановлений порядок дії скасовується і для прийняття швидких відповідних заходів створюються «цільові команди».

Вибір методу реакції залежить від швидкості розвитку конкретної ситуації в зовнішньому середовищі і від наявної інформації – рівня поінформованості підприємства. Отже, при високому рівні нестабільності, коли внутрішня і зовнішня ситуації змінюються досить швидко, підприємству бракує часу для своєчасного ухвалення рішення, тобто темпи змін, що відбуваються, набагато вищі, ніж реакція підприємства на ці зміни.

У табл. 3 представлені напрями дії служби стратегічного управлінського обліку при управлінні «слабкими сигналами».

**Таблиця 3**

**Дії служби стратегічного управлінського обліку при управлінні за «слабкими сигналами»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Сила сигналів з зовніш-нього середо-вища** | **Характер заходів, що приймаються** | | | | | |
| Спостереження за зовнішнім середовищем, його моніторинг | Визначення відносної «сили сигналів» та характер їх змін | Розробка заходів щодо  зниження зовнішньої  стратегічної вразливості | Підвищення гнучкості та мобільності внутрішньої структури фірми | Розробка підготовчих планів і впровадження попереджувальних заходів | Реалізація практичних заходів по усуненню небезпек |
| **1А** | **2В** | **3С** | **4D** | **5E** | **6F** |
| **1 рівень** | Небезпека або її можливість усвідомлюється | |  |  |  |  |
| **2 рівень** | Джерела небезпеки чи нових можливостей стають зрозумілими | | |
| **3 рівень** | Масштаби небезпеки чи нових можливостей набирають конкретних рис | | | |
| **4 рівень** | Проблема повністю визначається | | | | |
| **5 рівень** | Результати запланованих контрзаходів передбачувані | | | | | |

Таким чином, розробляються заходи, які необхідно здійснювати менеджерам спираючись на дослідження служби стратегічного управлінського обліку , яка визначає силу сигналів, що надходять із зовнішнього середовища. Активність заходів щодо ліквідації кризових явищ зростає зі збільшенням рівня небезпеки. Основна перевага методики використання слабих (і сильних) сигналів полягає у можливості забезпечення попередньої готовності, завчасному попереджені можливості виникнення небезпечної ситуації і розробці пропозицій щодо її усунення або пом’якшення негативних наслідків. Підприємство, таким чином, отримує додатковий час для відповідної реакції щодо усунення небезпек.

**VІІ. Бенчмаркінг** (від англ. *benchmarking –* початок відліку, встановлення контрольної точки, «зарубка») **–** це дієвий інструмент системи стратегічного управлінського обліку , який використовується для визначення стану власної компанії у порівнянні з іншими організаціями, подібними за розмірами та сферою діяльності.

Поняття «бенчмаркінг» вперше з’явилося в 1972 році під час діяльності дослідницької консалтингової групи Інституту стратегічного планування Кембриджу. Тоді був сформульований *основний принцип бенчмаркінгу*: «для того, щоб знайти ефективне рішення в сфері бізнесу, необхідно знати досвід кращих конкурентів, які досягли успіху у подібних умовах». Першим практичним застосуванням теорії бенчмаркінгу став проект компанії Ксерокс щодо визначення якості виробленої продукції у порівнянні з найбільш успішнішими на той час японськими аналогами. Це був «Бенчмаркінг конкурентоздатності продукції».

Бенчмаркінг іноді називають легальним промисловим шпіонажем. У сучасному трактуванні бенчмаркінг, з точки зору стратегічного управлінського обліку , – це безупинний систематичний пошук і впровадження у виробництво найкращих методів діяльності найбільш успішних конкурентів, що приведуть організацію до більш досконалої форми діяльності та кращої якості продукції.

Він застосовується у всіх сферах діяльності підприємства — у виробництві, в маркетингу, в управлінні персоналом та ін. Практика використання бенчмаркінгу в стратегічного управлінського обліку приносить вагомі результати по впровадженню інноваційних змін, покращенню якості продукції та збільшенню конкурентоспроможності підприємства.

Розрізняють три види бенчмаркінгу (рис. 10):

1.*Внутрішній бенчмаркінг* передбачає аналіз та порівняння показників діяльності різних структурних підрозділів одного підприємства.

**Види бенчмаркінгу**

внутрішній

конкурентний

функціональний

**Рис. 10. Види бенчмаркінгового аналізу в системі стратегічного управлінського обліку**

2.*Функціональний бенчмаркінг* аналізує окремі процеси, функції, методи й технології порівняно з іншими підприємствами. Фірми, що застосовують схожі методи, прийоми чи технології і не є конкурентами, охоче йдуть на взаємний обмін первинною інформацією та зацікавлені в реалізації спільних проектів, спрямованих на вдосконалення тих чи інших операцій, що порівнюються.

3.*Бенчмаркінг, зорієнтований на аналіз конкурентів* сконцентрований на порівняльному аналізі товарів (робіт, послуг) та інших параметрів досліджуваного підприємства з аналогічними характеристиками підприємств-конкурентів. Вважається, що найкращим аналогом для порівняння є «ринковий лідер». Ідентифікація факторів, які зумовлюють відставання досліджуваного підприємства від лідера, дає можливість розробити рекомендації щодо скорочення відставання.

Оцінювання окремих характеристик проводиться експертним шляхом, тобто вибирається шкала для бального оцінювання. Після чого будується «павутиння» бенчмаркінгу, яке складається з концентричних кіл, що поділені на рівні сектори променями. Кількість променів відповідає кількості характеристик за якими проводиться експертне оцінювання (рис. 19.1).

Таким чином, бенчмаркінг, як високоефективний і малозатратний метод стратегічної діагностики фінансово-господарського стану підприємства, потребує підвищеної уваги та контролю за дотриманням технології його організації. При всій простоті, доступності та зручності, бенчмаркінг є серйозним науково-практичним інструментом інформаційно-аналітичного і техніко-економічного обґрунтування вибору напрямів формування та реалізації стратегії. Він дозволяє, з однієї сторони, мінімізувати ризик при досягненні конкурентних переваг, а з другої – за рахунок свого інформаційного базису, зберігати можливість небезпеки прийняття неефективних рішень.

**3. МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОЇ ДІАГНОСТИКИ**

Оперативна діагностика фінансово-господарської діяльності підприємства служить базою для прийняття поточних, оперативних управлінських рішень. Вона відслідковує й оцінює головні сфери діяльності підприємства і, насамперед, аналізує фінансовий стан, беззбитковість, матеріальні й інформаційні потоки, оцінює ризик і виробляє рекомендації з керування ризиками.

Розглянемо основні методи оперативної діагностики підприємств у стратегічного управлінського обліку (рис. 11).

**І. Аналіз фінансового стану.** Одна з головних задач, розв’язуваних службою стратегічного управлінського обліку на підприємстві, – це аналіз і діагностика фінансового стану підприємства. Аналіз фінансового стану дозволяє визначити, наскільки стійке підприємство, чи здатне воно вчасно розплатитися зі своїми кредиторами, який прибуток воно одержало і чому. Мета фінансового аналізу – оцінка минулої діяльності підприємства, становище в даний момент і його майбутній потенціал.

Аналіз фінансового стану

Аналіз беззбитковості

Аналіз матеріальних потоків

Аналіз інформаційних потоків

**Методи оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємств**

Оцінка ризиків і управління ними

Реінжиніринг бізнес-процесів

**Рис. 11. Методи оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємств**

**ІІ. Аналіз беззбитковості** передбачає аналіз витрат, обсягів виробництва і прибутковості підприємства. Здійснюється з метою визначення кількості одиниць товару, необхідної для продажу, чи обсягу реалізації послуг, які мають окупити всі витрати. Це метод вивчення взаємозв’язку між витратами та доходами при різному рівні виробництва, і саме тому він надзвичайно корисний на стадії підготовки й аналізу майбутнього проекту, а також на стадії його реалізації (рис. 6.5).

**ІІІ. Аналіз матеріальних потоків.** Стратегічний управлінський облік матеріальних потоків передбачає застосування методики АВС-аналізу, яка полягає у розподілі всіх видів матеріалів на три групи:

* група А – найбільш дорогі види матеріалів (20 %, на які припадає 80 % витрат за принципом В.Паретто);
* група В – матеріали середньої важливості (ті, на які в сумі припадає 15 % витрат);
* група С – маловажливі матеріал (сумарна вартість яких становить 5 % усіх витрат підприємства на створення матеріальних запасів).

Результати аналізу мають бути спрямовані на оптимізацію витрат підприємства щодо створення матеріальних запасів. За допомогою АВС-аналізу можна концентрувати увагу та зусилля на тих напрямах, де очікується максимальна віддача.

**ІV. Аналіз інформаційних потоків.** У процесі виникнення інформаційних зв’язків та інформаційних потоків служба стратегічного управлінського обліку вивчає процеси виникнення, руху й обробки інформації, а також спрямованість та інтенсивність документообігу підприємства. Метою аналізу є виявлення місць дублювання та надлишку інформації, недоліків у формах і способах її подачі, причини збоїв та затримок.

**V. Реінжиніринг бізнес-процесів** являє собоюкомплекс організаційно-еконо­мічних, консультаційних послуг, направлених на подо­лання кризового чи передкризового стану на підприємстві шляхом його реорганізації, коригування стра­тегічної,інвестиційної інноваційної та кадрової політики.

**VІ. Оцінка ризиків і управління ними.** Нестабільність і непередбачуваність зовнішнього середовища формує одне з найважливіших завдань стратегічного управлінського обліку – це оцінка управління ризиками підприємства.

Ризик – це можливість недосягнення запланованих результатів, виникнення негативних ситуацій, які призводять до економічних та матеріальних втрат. Ризики підприємства можна представити як можливість виникнення несприятливої стратегічної ситуації, зумовленої негативним поєднанням факторів зовнішнього та внутрішнього середовища.

Ризики можуть бути чистими і спекулятивними. Спекулятивний ризик може привести як до позитивних, так і до негативних наслідків. Чистий ризик може призвести тільки до втрат. Різні види та типи ризиків тісно пов’язані між собою та являють цілісну систему, тому при їх аналізі варто виділяти ті види, які не перетинаються, щоб уникнути подвійного врахування.

Для зниження ступеня ризикованості підприємствам необхідно формувати ефективне управління ризиками. Повністю уникнути ризиків у інноваційній діяльності неможливо, тому процес управління ними полягає не в повному їхньому виключені, а в їх мінімізації або обмежені.

Управління ризиками має бути інтегроване в загальноорганізаційний процес, мати свою стратегію, тактику, оперативну реалізацію. Важливо не тільки здійснювати управління ризиками, але і періодично переглядати заходи та засоби такого управління.

Аналіз ризиків являє собою виявлення факторів ризиків та оцінку їх значимості, тобто аналіз ймовірності того, що відбудуться певні небажані події і негативно вплинуть на досягнення поставленої цілі виробничо-господарської діяльності.

Аналіз ризиків включає оцінку та методи впливу на ризики або пов’язані з ними несприятливі наслідки (рис. 12).

**Оцінка ризиків**

**Вплив на ризик**

**Якісні методи оцінки**

запобігання

передача

скорочення

утримання

**Кількісні методи оцінки**

формально-логічні методи оцінки

експертні методи оцінки

статистичні методи оцінки

аналітичні методи оцінки

моделювання

**Аналіз інноваційних ризиків**

**Рис. 12. Методика аналізу ризиків підприємств**

Оцінка ризиків − це визначення кількісними та якісними способами величини (ступеня) ризику. Якісна оцінка створює атрибутивний (приналежний) ряд, кількісна − являє собою варіаційний ряд. Варіанти такого ряду упорядковують за зростанням (або спаданням), їх значення – ранжують. Це дозволяє досить легко визначити min та max значення ознаки, відстань між ними, варіанти, що найчастіше повторюються.

Оцінка рівня ризику є найбільш складним та відповідальним моментом, оскільки саме від її результатів залежать подальші дії підприємства. Оцінка ризику полягає у порівнянні рівня ризику з рівнем прийнятності. Підставою для віднесення ризику до групи прийнятних є система параметрів, яка є різною для кожного виду.

Методика оцінки повинна відповідати вимогам:

* достовірності та об’єктивності висновків;
* точності;
* економічній доцільності (витрати на проведення аналізу не повинні перевищувати додаткових доходів від використання результатів оцінки).

На вибір методів оцінки ризиків впливають:

* можливість кількісної та якісної оцінки;
* простота розрахунків;
* доступність інформації;
* можливість оцінки в динаміці.

Теорія та практика виробила безліч методів для визначення величини ризиків. Всі ці методи об’єднані в дві групи: якісні та кількісні методи оцінки ризику.

Завданням якісної оцінки ризиків є визначення чинників, що впливають на рівень ризику, встановлення потенційних зон ризику та ідентифікацію ризиків. Якісна оцінка ризиків здійснюється за такими послідовними етапами:

1) класифікація ризику та виявлення факторів, які збільшують або зменшують його вплив на виробничо-господарську діяльність;

2) визначення системи оціночних показників ризику, що відповідає основним вимогам оцінки;

3) встановлення потенційних зон ризику, тобто визначення ступеня прийнятності ризику в залежності від очікуваної величини втрат;

4) ідентифікація всіх можливих ризиків.

Якісний підхід оцінювання заснований на використанні суб’єктивних даних, що застосовуються для визначення співвідношень та для впорядкування атрибутивних показників. Як правило якісні показники виражаються балами або рангами, які являють собою числові вирази, для їх отримання використовуються логічні правила та процедури без математичних дій.

Використання методів якісної оцінки показників рівня ризику засноване на таких принципах:

- у якості параметрів оцінки використовуються суб’єктивні величини та судження;

- ці методи засновані на більш складних та трудомістких спеціальних процедурах обробки інформації;

- для показників, що аналізуються, повинна бути розроблена система параметрів.

Найбільш поширеними є такі групи якісних методів оцінки інноваційних ризиків: формально-логічні та експертні.

Метою формально-логічних методів оцінки є виявлення факторів виникнення ризиків та їх сутності. Дані методи використовуються спеціалістами-аналітиками на основі наявної інформації та узагальнюючих даних про виробничо-господарську діяльність. На практиці найбільше використовуються такі методи: морфологічний аналіз, семантичний аналіз, декомпозиція і композиція, методи на основі нечіткої логіки, причинно-наслідковий аналіз, методи сценаріїв, методи співставлення, контекстний аналіз, зворотній інжиніринг та ін.

Більш широке застосування мають експертні методи, оскільки на практиці вони застосовуються у всіх напрямах оцінки ризиків виробничо-господарської діяльності, зокрема, також і при кількісній оцінці. У залежності від чисельності та підготовленості експертів експертні методи поділяються на:

- масові опитування (анкетування, інтерв’ювування, телефонні та інтернет-опитування, статистичні спостереження тощо) – являє собою поверхневу оцінку непрофесійних респондентів;

- вибіркові дослідження (фокус-групи, імітаційні ігри та тренінги тощо) проводяться при ретельному і послідовному дослідженні індивідуальних думок та мотивів непрофесійних респондентів;

- професійні судження (мозковий штурм, метод Дельфі, попарне порівняння, метод аналогій тощо) полягають у залучені професіональних експертів для розробки конкретних рекомендацій та оцінок відносно діяльності підприємства на основі життєвого і професійного досвіду експертів; результати даного оцінювання являють собою якісні дані про можливі ризикові ситуації та методи управління ними;

- встановлення переваг (ранжування, попарне порівняння, різні види голосувань тощо) здійснюється як професійними так і непрофесійними респондентами з метою встановлення якісних характеристик.

Результати якісної оцінки ризику є вихідною інформацією для проведення кількісної оцінки, тобто математично оцінюються лише ті ризики, які виявлені. Кількісний аналіз ризиків передбачає числове вираження величини окремих ризиків та ризику в цілому. При кількісній оцінці використовуються показники математичної статистики, теорії ймовірності, фінансового аналізу: коефіцієнт варіації, середнє квадратичне відхилення, дисперсія, індекс очікуваних втрат тощо. Застосування методів кількісної оцінки пов’язане із такими особливостями:

* використовуються об’єктивні дані для визначення певних показників;
* необхідна висока компетентність аналітиків у застосовуваних розрахунково-аналітичних методах та інструментах;
* базуються на репрезентативних даних;
* можлива зміна рівня невизначеності.

Основними групами методів кількісної оцінки ризиків є:

1) статистичні методи оцінки (оцінка вірогідності, дерево рішень, кореляційно-регресійний аналіз, метод Монте-Карло, стохастичні методи та ін.), які полягають у аналізі коливань оціночного показника за визначений період часу і у встановлених зонах ризику;

2) аналітичні методи оцінки (фундаментальний аналіз, метод прямого та зворотного розрахунку, аналіз стійкості і чутливості, факторний аналіз, розрахунок граничних значень, метод сценаріїв, метод еквівалентів тощо) дозволяють визначити вірогідність виникнення втрат на основі математичних моделей та можливі відхилення факторів від базових рівнів, а також виявлення слабких та сильних сторін;

3) моделювання (лабораторні випробування, економіко-математичні та віртуальні моделі, розробка макетів та ін.), метою якого є імітація реальних умов реалізації певного напряму діяльності для виявлення слабких місць, центів ризику, перевірка гіпотез тощо.

Кожен із розглянутих методів оцінки ризику має свої переваги та недоліки, які необхідно враховувати при оцінюванні, оскільки інколи це може призвести до помилкових висновків: ризик може бути недо- або переоцінений.

Отже, не існує єдиного методу, який би дозволив здійснити повний аналіз та дати точну оцінку інноваційного ризику, оскільки ризик немає сталого, абсолютного значення, він постійно змінює свої характеристики залежно від факторів дії зовнішнього та внутрішнього середовища. Тому, на практиці при оцінюванні ризиків, як правило, використовують комбінацію якісного та кількісного підходу, що дає змогу визначити не лише очікуваний рівень відповідних показників, а й встановити ймовірність їх досягнення. Необхідним є удосконалення існуючих та розробка альтернативних методів оцінки ризиків підприємств і галузей національної економіки, які дали б можливість для їх ефективного практичного застосування.

**Контрольні питання**

1. У чому полягає сутність здійснення експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємств?
2. Які методи експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємств Ви знаєте?
3. Визначте основні завдання стратегічної діагностики фінансово-господарського стану підприємств.
4. Розгляньте методичний інструментарій здійснення стратегічної діагностики фінансово-господарського стану підприємств.
5. Охарактеризуйте методи оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємства (аналіз фінансового стану підприємства, аналіз беззбитковості, аналіз матеріальних потоків, аналіз інформаційних потоків, реінжиніринг бізнес-процесів, управління ризиками).

**Тема 5. ОБЛІК та контроль ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ для прийняття управлінських рішень**

**План:**

1. Особливості стратегічного обліку інвестиційних проектів

2. Методи оцінки інвестиційних проектів

3. Критерії оцінки інвестиційних проектів для прийняття управлінських рішень

**1. ОСОБЛИВОСТІ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ**

Інвестиційним проектом називається план або програма заходів, пов’язаних із здійсненням капітальних вкладень з метою отримання прибутку. Термін «інвестиційний проект» можна розглядати як комплект документів, що містять плани, мету майбутньої інвестиційної діяльності або як комплекс дій, робіт, послуг, управлінських операцій, спрямованих на досягнення сформульованої мети. Інвестиційна стратегія будь-якого підприємства може складається з розробки і прийняття до реалізації кількох інвестиційних проектів.

**Інвестиції** – всі види майнових, матеріальних та інтелектуальних цінностей вкладених в об’єкти підприємництва та інші види діяльності, внаслідок чого створюється прибуток або досягається певний соціальний ефект.

Інвестиції відіграють значну роль у розвитку та ефективному функціонуванні економіки, забезпечують динамічний розвиток підприємства та вирішують такі завдання:

– розширення власної підприємницької діяльності за рахунок нагромадження фінансових та матеріальних ресурсів;

– придбання нових підприємств;

– диверсифікація внаслідок освоєння нових сфер бізнесу.

**Економічна категорія «диверсифікація»** (з лат. diversus – різний, facere – робити різноманітність, різносторонній розвиток) може мати декілька значень:

1. спосіб вкладення інвестицій за допомогою їх розподілення серед різних видів діяльності, які мають різний рівень ризику, з метою зниження загального ступеня ризику інвестиційного портфелю в цілому;
2. загальна ділова практика, направлена на розширення номенклатури товарів і послуг або географічної території, для того, щоб розосередити ризик і знизити залежність від циклічності бізнесу;
3. спосіб розвитку підприємства, що полягає в освоєнні виробництва нових товарів, товарних ринків, а також видів послуг, що передбачає не просто диверсифікацію товарних груп, але й розповсюдження підприємницької діяльності на нові та не пов’язані з основними видами діяльності фірми ринки.

Метою диверсифікації може бути розширення обсягів інвестування для здійснення переходу на нові ринки збуту, підвищення ефективності виробництва, отримання економічної вигоди. Інвестиційна діяльність виконується шляхом реалізації інвестиційних проектів. Будь-який проект розглядається як комплекс заходів, спрямованих на досягнення певної мети. Інвестиційний проект – це проект обґрунтування інвестиційної діяльності, обсягу і термінів здійснення прямих інвестицій у певний об’єкт.

Стратегічний управлінський облік інвестицій включає у себе систему моніторингу, оцінки і контролю ходу виконання інвестиційних проектів з метою вироблення управлінських рішень, що дозволяють найкращим чином досягти поставлених цілей.

Проекти існують з тих пір, як існує людське суспільство. Людство постійно винаходить щось нове, вигадує, висуває ідеї, розробляє, планує і виконує задумане. Будівництво єгипетських пірамід і космічні польоти, ремонт квартири й одержання вченого ступеня, здобуття вищої освіти – усе це проекти, що розрізняються тільки за масштабами, часом та витратами потрібним на їхнє виконання.

Усі ці види діяльності мають між собою цілий ряд загальних ознак, що роблять їх проектами (рис. 1):

1. Кожен проект має ціль або декілька цілей.

Проекти направлені на отримання певних результатів – досягнення цілей. Саме вони є рушійною силою проекту, і всі зусилля по їх плануванню та реалізації здійснюються для того, щоб цілі були досягнуті. Проект передбачає комплекс взаємопов’язаних цілей (рис. 1). Наприклад, основною метою проекту, пов’язаного з виготовленням нового виду продукції, може бути розробка технології її виготовлення, вдосконалення управління підприємством, підвищення його конкурентоспроможності. Проміжними цілями можуть бути розробка технічної документації і програмного забезпечення, навчання персоналу.

**Ознаки проектів**

1. проект має ціль або декілька цілей

2) проект включає в себе необхідність виконання взаємопов’язаних дій

3) проекти мають обмежену протяжність у часі

4) проекти неповторні і унікальні

**Рис. 1. Ознаки проектів**

У практиці господарювання кожне підприємство, що є складною виробничо-економічною систему, здійснює багато конкретних видів діяльності, котрі за ознакою спорідненості можна об’єднати в окремі головні напрямки. Взаємозв’язок множинних цілей і видів діяльності підприємства представлений на рис. 2.

**Множинні цілі**

**…**

**…**

**Види діяльності**

**МІСІЯ ПІДПРИЄМСТВА**

**Рис. 2. Взаємозв’язок множинних цілей і видів діяльності підприємства**

Відповідно до логіки й послідовності стадій відтворювального процесу визначальним напрямком діяльності кожного підприємства за умов ринкових відносин є *вивчення ринку товарів*, або ситуаційний аналіз.

Результати вивчення ринку товарів служать вихідною базою для обґрунтування конкретних шляхів удосконалення й розвитку *інноваційної діяльності* підприємства на перспективний період.

Наступним найбільш складним за обсягом і вирішенням організаційно-технічних завдань напрямком є *виробнича діяльність* підприємства, її організація та оперативне регулювання у просторі й часі.

Ефективність інноваційно-виробничих процесів, постійно здійснюваних на кожному підприємстві, визначається рівнем його *комерційної діяльності*, значущість якої за умов ринку істотно зростає.

І ще одним важливим напрямком діяльності підприємства, який завершує послідовний цикл відтворювального процесу, слід вважати *післяпродажний сервіс* багатьох видів товарів – машин та устаткування, автомобілів, комп’ютерної, розмножувальної, медичної, складної побутової техніки, інших виробів виробничо-технічного й споживчого призначення.

До інтегрованого напрямку, що охоплює багато конкретних видів, належить *економічна діяльність* підприємства. Зокрема вона включає: стратегічне та поточне планування, облік і звітність, ціноутворення, систему оплати праці, ресурсне забезпечення виробництва, зовнішньоекономічну та фінансову діяльність тощо.

Непересічне значення має *соціальна діяльність*, оскільки вона істотно впливає на ефективність усіх інших напрямків і конкретних видів діяльності (інноваційної, виробничої, комерційної, економічної), результативність яких безпосередньо залежить від рівня професійної підготовки й компетентності всіх категорій працівників, дійовості застосовуваного мотиваційного механізму, постійно підтримуваних на належному рівні умов праці та життя трудового колективу.

Таким чином, проект можна розглядати як планування шляху досягнення ретельно вибраних цілей.

2. Проект включає у себе необхідність виконання взаємопов’язаних дій.

Проекти включають у себе виконання численних взаємопов’язаних дій з чітко встановленою послідовністю їх здійснення. Наприклад, при випуску нової продукції необхідно дотримуватися технологічної послідовності виконання операцій. Деякі проміжні операції не можуть бути реалізовані, доки не завершені інші завдання (наприклад, у будівництві не можливо будувати дах будівлі, доки не збудовані стіни). Але деякі операції можуть здійснюватися паралельно (встановлення сантехніки та штукатурні роботи).

Будь-який проект складається з великої чисельності взаємопов’язаних дій, які потребують управління при їх виконанні, тобто використання спеціалізованого розділу менеджменту, який має назву – менеджмент проекту.

3. Проекти мають чітко обмежену протяжність у часі.

Проекти повинні виконуються протягом чітко визначеного періоду часу. Усі проекти тимчасові. У них повинні бути чітко визначені початок і закінчення. Проект закінчується тоді, коли досягнуті його основні цілі. Значна частина зусиль при роботі з проектом направлена саме на забезпечення його виконання в обумовлений термін. Для цього готуються графіки, що показують час початку і закінчення завдань проекту. Проект як система існує рівно стільки часу, скільки його потрібно для отримання кінцевого результату.

4. Проекти певною мірою неповторні і унікальні.

Проекти – це заходи певною мірою неповторні і однократні. Але міра унікальності може значно відрізнятися від одного проекту до іншого. Наприклад: якщо фірма будує другий, третій, десятий по рахунку однотипний літак, то міра унікальності проекту знижується. Базові елементи, наприклад, десятого літака будуть ідентичні елементам попередніх. Це вже потокове виробництво. Основні ж джерела унікальності можуть бути закладені у встановленні більш удосконалених приладів, навігаційних пристроїв, у використанні іншого матеріалу для теплоізоляції, у більшій комфортності салону і таке інше. Тобто робиться те, що ніколи раніше не робилося. Проект повний ризику і невизначеності, тому що минулий досвід може лише обмежено підказувати, що можна чекати при його виконанні.

Саме ці чотири характеристики відрізняють проекти від інших видів діяльності.

**Менеджмент проекту** – це процес оптимізації використання фінансових, матеріальних і людських ресурсів для досягнення цілей проекту. **Цілі проекту** – це отримання бажаного результату, якого необхідно досягти в межах певного часу, необхідної якості і кількості, використовуючи обмежені ресурси (рис. 3).

**Вартість**

**ЦІЛІ**

**ПРОЕКТУ**

**Час**

**Якість**

**Рис. 3. Трикутник обмеження цілей проекту.**

У трикутнику обмеженість цілей проекту у часі означає, що будь-який проект має жорстко встановлені терміни початку і завершення.

Обмеженість вартості означає, що проект реалізується з використанням чітко лімітованого обсягу матеріальних, людських та фінансових ресурсів.

Кінцевий результат виконання проекту повинен мати заздалегідь встановлену якість.

**Інвестиційний проект** – це довгострокове вкладення грошових коштів та інших ресурсів з метою отримання економічної вигоди, оформлений як документ, що містить взаємопов’язані в часі і просторі, й узгодженні за ресурсами заходи, спрямовані на розвиток підприємства.

Цілі здійснення інвестиційних проектів представлені на рис. 4.

отримання прибутку

покращення фінансового стану підприємства

страхування існуючих напрямів діяльності підприємства

завоювання стратегічно важливого нового ринку

прискорення темпів росту власного капіталу

зменшення ризику існуючих напрямів діяльності

**Цілі інвестиційних проектів**

**Рис. 4. Цілі здійснення інвестиційних проектів**

У стратегічного управлінського обліку проекти прийнято класифікувати на тактичні та стратегічні. Тактичні проекти пов’язані із збільшенням обсягів виготовленої продукції, підвищенням її якості, модернізацією устаткування. Стратегічні **–** проекти, що передбачають зміну форми власності або кардинальну зміну характеру виробництва.

Стратегічний управлінський облік інвестиційних проектів орієнтований на вирішення певного кола завдань (рис. 5).

Стратегічний управлінський облік інвестиційних проектів характеризується рядом особливостей, які дозволяють виділити його серед інших різновидів стратегічного управлінського обліку (рис. 6).

**Вимоги щодо формування системи стратегічного управлінського обліку інвестиційних проектів:**

1. Стратегічний управлінський облік інвестицій пов’язаний з матричною організаційною структурою: в кожному проекті найчастіше залучена велика кількість центрів відповідальності, а менеджер має забезпечити їх взаємодію у процесі досягнення поставлених цілей.

2. Внаслідок довготривалості здійснення інвестиційних проектів система стратегічного управлінського обліку має бути спрямована на перспективу.

**Завдання контролінгу інвестиційних проектів**

1. Аналіз методики планування інвестиційних проектів

2. Розробка системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів

3. Координація процесів планування і бюджетування

4. Моніторинг робіт по проекту

6. Аналіз причин відхилень від планів та бюджетів

5. Аналіз змін у середовищі, оцінка їх впливу на проект, корегування планів

7. Оцінка майбутньої ефективності проекту

8. Розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень

**Рис. 5. Основні завдання стратегічного управлінського обліку інвестиційних проектів**

**2**

**1**

контролінг інвестиційних проектів спрямований на досягнення не оперативних, а стратегічних цілей підприємства, тобто по суті він є стратегічним контролінгом

контроль оперативної діяльності здійснюється за центрами відповідальності, а контролінг інвестиційних проектів –

по-проектно

**Особливості контролінгу інвестиційних проектів**

**Рис. 6. Особливості стратегічного обліку інвестиційних проектів**

3. Система стратегічного обліку має бути адаптованою до зміни умов зовнішнього і внутрішнього середовища впродовж всього терміну здійснення управління інвестиційним проектом.

4. Стратегічний облік інвестицій має охоплювати найрізноманітніші аспекти проекту, оскільки проекти бувають комплексними.

Планування інвестиційного проекту починається з аналізу зовнішнього середовища. Проект – це відкрита система, яка існує у певному середовищі. Тому, розробляючи проект необхідно чітко визначити середовище, у якому буде існувати і завершуватися проект. Оточення проекту формує сукупність факторів зовнішнього середовища, які впливають на його підготовку та реалізацію (рис. 7).

Стратегічний облік інвестиційних проектів знаходиться на перетині управлінського обліку, інформаційного забезпечення, інвестиційного менеджменту – використовує всі функції управління але не заміняє їх, виконує функцію «управління по відхиленнях». Сутність цієї функції базується на положенні, що нормальна реалізація інвестиційного проекту проходить у рамках заздалегідь визначених параметрів і, що основна увага координатора проекту звернена саме на відхилення від них.

Необхідно вивчати причини відхилень і приймати відповідні дії для приведення інвестиційного проекту в норму. У зв’язку з цим особливий інтерес для координатора проекту представляє інформація про відхилення, оскільки вона сигналізує про недоліки, збої в керованій системі, про необхідність термінового втручання у реалізацію проекту. Таким чином, інвестиційний стратегічний управлінський облік – це спроба так охопити всі аспекти інвестиційної діяльності, щоб мати можливість вчасно виявити слабкі місця та вжити заходи для уникнення кризи, яка загрожує успішній реалізації інвестиційної стратегії підприємства. Алгоритм здійснення стратегічного управлінського обліку інвестиційних проектів представлений у табл. 8.1.

Розглянемо 5 основних **етапів створення системи стратегічного обліку інвестицій:**

**1 етап.** Вибір інвестиційного проекту відповідно до цілей і стратегії підприємства передбачає визначення мети проекту, виявлення характеру, ступеня впливу зовнішнього і внутрішнього середовища на досягнення цілей.

Політика

Економіка

Суспільство

Закони та право

Наука і техніка

**К Е Р І В Н И Ц Т В О П І Д П Р И Є М С Т В А**

Ринок збуту

Ринок засобів виробництва

Служби з охорони довкілля

Ринок капіталу

Ринок сировини і напів-фабрикатів

Ринок послуг і сервісу

Сфера збуту

Сфера виробництва

Сфера очистки і утилізації відходів

Сфера фінансів

Сфера матеріально-технічного забезпечення

Інфраструктура

**П**

**Р**

**О**

**Е**

**К**

**Т**

Інші сфери діяльності підприємства

**Рис. 7. Схема оточення інвестиційного проекту**

Таблиця 1

**Алгоритм стратегічного обліку інвестиційних проектів**

|  |  |
| --- | --- |
| Аналіз зовнішнього середовища | Аналіз внутрішнього середовища |
| Обґрунтування вибраного інвестиційного проекту | |
| Визначення планового кінцевого результату | |
| SWOT-аналіз | |
| Визначення відхилень фактичних показників від планових, причин виникнення відхилень, виявлення відповідальних осіб по кожному підрозділу | |
| Визначення ступеня впливу відхилень на кінцевий результат інвестиційного проекту | |
| Прийняття управлінських рішень | |

**2 етап.** Вибір критеріїв аналізу досягнення цілей. Якщо проект переслідує декілька цілей, можливе використання системи критеріїв. Важливо відразу ж з’ясувати, які параметри впливають на вибрані критерії та які існують важелі впливу спрямовані на їх досягнення.

**3 етап.** Розробка критеріїв досягнення цілей і підконтрольних показників для кожного центру відповідальності. Тут враховуються можливості та повноваження менеджерів, що очолюють центри відповідальності.

**4 етап.** Організаційне проектування стратегічного управлінського обліку інвестицій. Для цього розробляється система звітності проекту, що має фіксувати планові та фактичні показники за станом робіт, термінами, витратами. У ній також мають бути вказані відхилення фактичних значень від планових.

**5 етап.** Розробка і впровадження системи документообігу. Дозволяє здійснювати попередній та поточний контроль за відхиленнями.

**2. МЕТОДИ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ**

Існують різні системи показників ефективності інвестиційної діяльності, а також методи їх оцінки. Основні методики визначення ефективності управління інноваційною діяльністю підприємств та реалізації інвестиційних проектів представлені на рис. 8.8.

Методи оцінки ефективності, запропоновані в методичних рекомендаціях Державного інноваційного фонду України, передбачають визначення ефективності загальнодержавної, комерційної та бюджетної. Вони мають оцінювати показники інноваційних проектів при конкурсному їх порівнянні.

**Загальнодержавна ефективність** враховує витрати і досягнуті результати, в тому числі з точки зору їх соціальної значимості, екологічної та продовольчої безпеки держави. Ці показники не завжди можна визначити в грошовій формі, але їх врахування в окремих випадках може стати найбільш вагомим фактором інноваційних змін:

 (1)

*Езд* – загальнодержавна ефективність;

*Дн* – величина приросту виробленого національного доходу;

*Кв* – капітальні вкладення по всіх джерелах фінансування, що викликали даний приріст.

**Комерційна ефективність** на рівні окремої галузі оцінює фінансові результати підприємств для інвесторів. Традиційно визначається за розрахунком співвідношення витрат, необхідних для впровадження інноваційних заходів, надходжень протягом їх життєвого циклу, які формуються за рахунок отримання й продажу більшого обсягу якісної продукції:

 (2)

*Т* – розрахунковий рік;

*Д t*– результат у t-й рік;

*В t*– витрати в t-й рік;

*а t* – коефіцієнт дисконтування, який враховує фактор часу і може бути прийнятий у діапазоні 0,15–0,20 відносних одиниць.

Методи оцінки ефективності управління інвестиціями

Методичні рекомендації економічної оцінки ефективності інвестицій розроблені Державним інноваційним фондом України

Методичні рекомендації «UNIDO» розроблені ООН для оцінки ефективності інвестицій, що впроваджуються в країнах СНД

Загальнодержавна ефективність

Комерційна ефективність

Основні техніко-економічні показники інноваційної діяльності

Основні соціально-економічні показники інноваційної діяльності

Бюджетна ефективність

Статичні методи

Показники прибутковості

Період окупності інвестицій

Норма рентабельності інвестицій

Динамічні методи

Чистий дисконтований доход

Індекс прибутковості

Внутрішня ставка дисконту

**Рис. 8. Методи оцінки ефективності управління інвестиційними проектами**

**Бюджетна ефективність** відображає вплив інвестиційно-інноваційних перетворень в управлінні підприємствами та їх подальшим розвитком на бюджет країни на податки і рентні платежі, на плату за користування землею, водою, іншими природними ресурсами, доходи від ліцензування, митні податки при транспортуванні продукції за кордон.

 (3)

*Нп* – надходження до бюджету додаткової величини податку на прибуток від реалізації інвестиційного проекту;

*НПДВ* – надходження до бюджету додаткової величини податку на додану вартість від реалізації інвестиційного проекту;

*Накц* – надходження до бюджету додаткової величини акцизного збору від реалізації інвестиційного проекту;

*НФЗП* – надходження до бюджету додаткової величини відрахувань з фонду оплати праці від реалізації інвестиційного проекту;

*Нін* – надходження до бюджету додаткової величини інших податків і зборів від реалізації інвестиційного проекту;

*Віп* – витрати з бюджету на реалізацію інвестиційного проекту.

Наступним методом обґрунтування ефективності впровадження інвестиційних проектів, є метод запропонований структурним підрозділом ООН з проблем промислового розвитку UNIDO (United Nations Industrial Development Organization). Цей комплекс методів стосується, в першу чергу, економічної оцінки інвестицій потрібних для впровадження і реалізації запланованих інновацій з урахуванням зміни вартості (дисконтування) вкладень у часі (рис. 8.8).

**Статичні методи** включають у себе показники прибутковості, окупності та рентабельності інвестицій.

Сумарний прибуток визначається як різниця між сукупними вартісними результатами і витратами, що зумовлені реалізацією інвестиційно-інноваційного проекту:

 (4)

*П∑* – сумарний прибуток;

*Нt* – вартісна оцінка результатів (доходів), отриманих при реалізації інвестиційно-інноваційного проекту протягом t-років;

*Вt* – сукупні витрати при реалізації інвестиційно-інноваційного проекту протягом t-років;

*m* – число часових інтервалів.

Рентабельність інвестиційно-інноваційної діяльності пропонується оцінювати за допомогою індексу рентабельності:

 (5)

Індекс рентабельності тісно пов’язаний з показником комерційної ефективності. Якщо інтегральний ефект *Еком* позитивний, то індекс рентабельності *Ір* >1 (інвестиційно-інноваційний проект вважається ефективним), коли *Ір* <1 ― неефективним.

Норма рентабельності *аt* являє собою ту норму дисконту, при якій величина дисконтованих доходів за певну кількість років дорівнює інвестиційним вкладенням.

 (6)

 (7)

*Д* – загальний результат інвестиційно-інноваційної діяльності (дисконтовані доходи);

*К* – загальні капітальні (інвестиційні) вкладення.

Період окупності *Т0* є одним із найбільш розповсюджених показників оцінки інвестиційно-інноваційної діяльності. Термін окупності – це час, протягом якого можуть окупитися інвестиції в інновацію з урахування початкових капітальних вкладень:

 (8)

*Т0* – період окупності;

*В* – загальні інвестиційні витрати.

**Динамічні показники** оцінки інвестиційно-інноваційної діяльності включають у себе чистий дисконтований дохід, індекс прибутковості та внутрішню ставку дисконту.

Дисконтований дохід розраховується за формулою:

 (9)

*Нфt* – фінансові надходження періоду *t*;

*Вфt* – фінансові витрати періоду *t*;

*аt* – норма дисконту.

Індекс дохідності відображає відношення суми дисконтованих фінансових надходжень від впровадження інвестиційно-інноваційного проекту (*Нф*) до суми дисконтованих фінансових витрат на реалізацію інвестиційно-інноваційного проекту:

 (10)

Внутрішня ставка дисконту передбачає умову, коли сума дисконтованих надходжень дорівнює сумі дисконтованих витрат:

 (11)

Методика UNIDO передбачає оцінювання інвестиційної привабливості інноваційних проектів і визначення переваг одних проектів над іншими.

**3. КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ У СТРАТЕГІЧНОМУ ОБЛІКУ**

У системі управління реальними інвестиціями оцінка ефективності інвестиційних проектів складає один із найбільш відповідальних етапів. Критерії, що використовуються для оцінки інвестиційних проектів, повинні відображати головні аспекти й умови їх реалізації. При значному різноманітті їх можна об’єднати у групи (рис. 9):

**КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ**

**ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ**

**І. Традиційні**

**ІІ. З дисконтуванням грошових потоків**

Чиста приведена вартість

Внутрішня норма рентабельності

Приведена окупність

Індекс прибутковості

Ануїтет

Окупність

Рентабельність

**Рис. 9. Критерії оцінки інвестиційних проектів**

До традиційних критеріїв оцінки інвестиційних проектів у стратегічного управлінського обліку відносять:

* *окупність капіталовкладень* – термін, протягом якого йде повернення капітальних вкладень у вигляді прибутку;
* *рентабельність капіталовкладень*– визначають відношення прибутку до суми капіталовкладень.

Дисконтування – це процедура визначення сьогоднішньої вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактора часу. Критеріями оцінки інвестиційних проектів з дисконтуванням грошових потоків є:

* *чиста приведена вартість (NРV)* – сума приведених вартостей всіх грошових доходів і витрат. Чисту приведену вартість інвестиційного проекту можна визначити як максимальну суму, яку може заплатити фірма за можливість інвестувати кошти в цей проект без погіршення свого фінансового становища;
* *внутрішня норма рентабельності (ІRR)* – ставка дисконтування, при якій чиста приведена вартість інвестицій дорівнює нулю. Внутрішня норма рентабельності інвестиційного проекту не має бути меншою деякого мінімуму, який фірма для себе вибирає. Внутрішню норму рентабельності можна представити як ставку відсотку, яку може заплатити інвестор, не втративши при цьому грошей;
* *приведена окупність*показує, в який момент часу чиста приведена вартість інвестиції стане рівною нулю. Різниця між довжиною життєвого циклу інвестицій і строком приведеної окупності є періодом часу, коли проект приносить економічну вигоду;
* *індекс прибутковості (РІ)* – відношення приведеної вартості всіх грошових доходів по інвестиційному проекту до приведеної вартості інвестиційного капіталу. Індекс прибутковості показує, яку економічну вигоду принесе інвестиційний проект на кожну затрачену гривню;
* *ануїтет* – послідовність однакових грошових потоків, що постійно повторюються.

Таким чином, важливою умовою підвищення ефективності інвестиційної діяльності підприємств є прийняття рішення щодо доцільності вкладення інвестиційних коштів, що базуються на їхньому обґрунтуванні з використанням економіко-математичних моделей та застосуванні сучасних методів оцінювання ефективності інвестиційних проектів.

Розроблення інвестиційних проектів здійснюється в умовах невизначеності. Це насамперед пов’язано з недосить повною інформацією, на основі якої розробляється інвестиційний проект. Ця проблема частково усувається у подальшій роботі над проектом шляхом отримання додаткової інформації та внесення змін у розроблену інвестиційну документацію. Тому доки інвестиційні розрахунки здійснюються в умовах невизначеності, існує вірогідність настання несприятливих ситуацій, які можуть призвести до зниження ефективності проекту або до виникнення додаткових витрат.

Зважаючи на це, для прийняття правильного інвестиційного рішення необхідно не тільки визначити розмір очікуваного прибутку, а й оцінити ризикованість інвестиційних рішень шляхом встановлення та кількісного визначення проектного ризику, характеру його впливу на результати впровадження інвестиційних проектів та ступеня покриття очікуваного прибутку, передбачуваного ризику.

**Контрольні питання**

1. Визначте поняття «інвестиції», «інвестиційна діяльність», «інвестиційний проект».
2. Охарактеризуйте роль і значення інвестиційної діяльності.
3. Визначте сутність економічної категорії «диверсифікація».
4. Які ознаки проектів Ви знаєте?
5. За якими критеріями здійснюється обмеження цілей проекту?
6. У чому полягають завдання та особливості стратегічного обліку інвестиційних проектів?
7. Назвіть основні вимоги щодо формування системи стратегічного обліку інвестиційних проектів.
8. Проведіть аналіз оточення інвестиційного проекту.
9. Який алгоритм здійснення стратегічного обліку інвестиційних проектів?
10. Визначте основні методи оцінки інвестиційно-інноваційної діяльності.
11. За якими групами критеріїв здійснюється оцінка інвестиційних проектів у стратегічного обліку ?