

Міністерство освіти і науки України
Кіровоградська льотна академія
Національного авіаційного університету

Остапенко О.М.

КОНТРОЛІНГ

Курс лекцій для курсантів і слухачів
за напрямом підготовки 6.030601 «Менеджмент»
факультет менеджменту



Міністерство освіти і науки України
Кіровоградська льотна академія
Національного авіаційного університету

Остапенко О.М.

КОНТРОЛІНГ

Курс лекцій для курсантів і слухачів
за напрямом підготовки 6.030601 «Менеджмент»
факультет менеджменту

Кіровоград
2015

УДК
ББК

Рецензент:

Бондар Ю. А. – доцент кафедри менеджменту, економіки та права, кандидат економічних наук.

Остапенко О. М. Контролінг : курс лекцій для курсантів і слухачів / О. М. Остапенко.
– Кіровоград : КЛА НАУ, 2015. – 160 с.

Курс лекцій розроблено відповідно з навчальним планом і програмою дисципліни «Контролінг» для курсантів за напрямом підготовки 6.030601 «Менеджмент».

Курс лекцій містить мету, завдання та плани лекцій; питання на самостійне вивчення; основні категорії, ключові поняття з тем; тексти лекцій; висновки по лекціям з дисципліни «Контролінг».

Призначено для курсантів за напрямом підготовки 6.030601 «Менеджмент».

Методичні вказівки містять завдання та плани лекцій; питання на самостійне вивчення; основні категорії, ключові поняття з тем; тексти лекцій; висновки по лекціям з дисципліни «Контролінг».

Призначено для курсантів за напрямом підготовки 6.030601 «Менеджмент».

УДК
ББК

Розглянуто, обговорено і рекомендовано до друку та використання в навчальному процесі на засіданні кафедри менеджменту, економіки та права, протокол №2 від 27.11.2015

ЗМІСТ

Змістовий модуль 1 Науково-теоретичні основи контролінгу.....	5
1 Тема 1 Контролінг: сутність, функції, види та основні завдання.....	5
2 Тема 2 Характеристика об'єктів контролінгу.....	23
3 Тема 3 Організація управлінського обліку в системі контролінгу.....	41
Змістовий модуль 2 Контролінгова діяльність на підприємстві.....	68
4 Тема 4 Методичний інструментарій контролінгу.....	68
5 Тема 5 Контролінг інвестиційних проектів.....	118
6 Тема 6 Організаційно-методичні основи формування й функціонування системи контролінгу на підприємстві та процес прийняття управлінських рішень.....	136
7 Список використаних джерел інформації.....	156

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ

1 Тема 1 Контролінг: сутність, функції, види та основні завдання

1.1 Мета та завдання лекції

Метою лекції є ознайомлення зі сутністю та змістом контролінгу як одного з напрямів ефективної діяльності сучасного підприємства.

Завдання лекції:

- ознайомлення з контролінгом як функціонально-відокремленого напрямку економічної діяльності на підприємстві;
- розглянути чинники виникнення та розвитку контролінгу;
- з'ясувати місце контролінгу в управлінському процесі підприємства.

1.2 План лекції

1 Сутність контролінгу як функціонально-відокремленого напрямку економічної діяльності на підприємстві

2 Чинники виникнення контролінгу. Основна мета, завдання та функції контролінгу

3 Місце контролінгу в управлінському процесі. Взаємозв'язок контролінгу з функціями управління на підприємстві.

1.3 Основні категорії, ключові поняття з теми 1.

1 *Контролінг*

2 *Концепції контролінгу*

3 *Функції контролінгу*

4 *Мета контролінгу*

5 *Стратегічний контролінг*

6 *Оперативний контролінг*

7 *Аналіз у стратегічному контролінгу*

8 *Моніторинг*

9 *Контроль*

10 *Система інформаційних потоків*

1.4 Текст лекції

1 Сутність контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної діяльності на підприємстві

Слово **контролінг** походить від англійського «to control» - контролювати, керувати, що в свою чергу, йде від французького слова, яке означає «реєстр, перевірочний список». Але за іронією долі в англійських джерелах термін «контролінг» практично не використовується: у Великобританії та США укоренився термін «управлінський облік», хоча працівників, до чийх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, називають контролерами.

Власне термін «контролінг» прийнятий у Німеччині, звідки він і прийшов спочатку в Росію, а сьогодні й в Україну. Оскільки термінологія тут поки не затвердилася, використовують обидва терміни: і контролінг, і управлінський облік. Однак термін «контролінг» більш інформаційно ємкий, він передає характер цього сучасного явища в керуванні та містить в собі не тільки чисто облікові функції, але і весь спектр керування процесом досягнення кінцевих цілей і результатів фірми.

Існує багато варіантів трактування дефініції «контролінг», що пов'язано із наявністю великої кількості концепцій контролінгу (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 - Трактування змісту контролінгу у літературних джерелах

Зміст визначення	Літературне джерело
Контролінг - це система забезпечення діяльності підприємства в двох аспектах: короткотерміновому (оптимізація прибутку) і в довготерміновому (зберігання та підтримка гармонійних відносин і взаємозв'язків певного підприємства із зовнішнім середовищем - природною, соціальною, господарською сферами).	Манн Р., Майер Э.
Контролінг - це новітня концепція ефективного управління підприємством для забезпечення його довготермінового існування на ринку.	Попченко Е., Ермаков Н.
Контролінг - нова концепція системного управління, що породжена практикою сучасного менеджменту.	Карминский А.
Контролінг - сукупність методів та процедур з координації планування, обліку, контролю та ризик-менеджменту, а також інформаційного, методичного та консультаційного забезпечення управлінських рішень.	Терещенко О.
Контролінг - це нова концепція інформації та управління, що має всі характеристики обліково-аналітичної системи і реалізує синтез окремих елементів бухгалтерського, оперативного-технічного обліку, аналізу, контролю і планування (бюджетування).	Портна О.
Контролінг - функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття рішень.	Загородній А.

Узагальнюючи представлені в наведеній таблиці думки фахівців, можна дати наступне визначення сутності контролінгу:

«Контролінг - це сукупність методів та процедур, які спрямовані на вирішення проблем незадовільного функціонування підприємства, подолання негативних внутрішніх явищ та загального оздоровлення його фінансово-господарської діяльності» [30].

Будучи на перехресті обліку, інформаційного забезпечення, контролю і координації, контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: він пов'язує в єдине всі ці функції, інтегрує і координує їх, причому не замінює собою управління підприємством, а лише переводить його на якісно новий рівень. Контролінг являється своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, забезпечує зворотній зв'язок в контурі управління.

Контролінг ґрунтується на наукових досягненнях різних дисциплін, таких як: *менеджмент, економічна теорія, маркетинг, бухгалтерський облік, соціологія*.

Основна кінцева мета будь-якого комерційного підприємства — отримання прибутку. Але в деяких випадках цілю підприємства можуть бути й іншими — наприклад, завоювання частки ринку, усунення конкурентів, тоді контролінг орієнтує зусилля підприємства в напрямку цих цілей, хоча кінцева ціль все та ж - отримання прибутку.

Контролінг базується на системі нормування витрат, визначені залежності між обсягом реалізованої продукції, витратами та прибутком, кількості витраченого часу на виробництво продукції, експлуатації машин та управління іншими показниками, які характеризують рівень використання виробничих потужностей і ресурсів усіх видів.

2 Чинники виникнення контролінгу. Основна мета, завдання та функції контролінгу

У жорстких умовах сучасного 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. 1.1).

Причини виникнення криз

внутрішні
природні
об'єктивні

техногенні
суб'єктивні
зовнішні

Рис. 1.1 - Класифікація причин виникнення кризових ситуацій на підприємствах за різними ознаками

Розв'язувати проблеми управління в умовах виникнення кризових ситуацій необхідно шляхом використання ситуаційного та антикризового менеджменту, а також контролінгу.

У сучасних умовах виникає необхідність впровадження контролінгу 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. Контролінг 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. 1.2).

Антикризове управління

Контролінг

Ефективне функціонування підприємства

Стійкість
Надійність

Стабільність

Рис. 1.2 - Роль контролінгу в системі антикризового управління

Контролінг у сучасному розумінні постає як провідна функція менеджменту, він будує взаємозв'язки між іншими окремими функціями [30].

Мета контролінгу – 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, контролінг 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 [37].

Контролінг як система цільових перевірок пройшла певний шлях розвитку, що відбувався поетапно (рис. 1.3):

Етапи становлення та розвитку контролінгу

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

II етап: 1778 р. США – перші державні контрольні служби

III 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

VI етап: 1931 р. США – створення спеціального Інституту контролерів Америки

VII етап: Всесвітнє визнання ролі та значення контролінгу

Рис. 1.3 - Етапи розвитку контролінгу

Перший етап. XV 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 та прийняття рішень. Відтепер контролінг 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 контролінгу та його подальший розвиток, як науки.

Сьомий етап. З часом в інших країнах починає розвиватися власне бачення та розуміння контролінгу. Проте першою у розвитку систем контролінгу стала Німеччина, модель контролінгу якої зараз широко застосовується в багатьох країнах Європи, що

безперечно підвищує ефективність діяльності цих компаній. Контролінг стає об'єктивно необхідним для успішного управління бізнесом [30].

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

- надавати супроводжуючу, інформаційну підтримку менеджеру в процесі управління для реалізації встановлених цілей;
- дбати про прозорість отриманих результатів діяльності організації, стану її фінансів, виробничих процесів та стратегій для підвищення ефективності її функціонування;
- організовувати процес контролінгу таким чином, щоб кожен з контролерів та менеджерів міг здійснити аналіз поточного стану справ та діяти цілеспрямовано згідно плану;
- гарантувати оперативне постачання необхідної інформації для керівництва;
- розвивати та підтримувати систему контролінгу на всіх напрямках діяльності підприємства [45] .

Контролінг – *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.*

Функціями контролінгу є функція обліку, планування, функція контролю і регулювання, функція інформаційно-аналітичного забезпечення та спеціальні функції (рис. 1.4).

Облік

Планування

Функції контролінгу

Контроль та регулювання

Інформаційно-аналітичне забезпечення

Спеціальні функції

Рис. 1.4 - Функції контролінгу

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 та вдосконалює загальну систему планування в організації.

Функція контролю та 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 контролінгу, 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 [30].

Необхідність появи контролінгу на сучасних підприємствах можна пояснити такими причинами:

- підвищенням нестабільності зовнішнього середовища;
- ускладнення системи управління підприємством, яка потребує механізм координації в процесі управління;
- інформаційний бум при недостатній кількості достовірної інформації.

3 Місце контролінгу в управлінському процесі. Взаємозв'язок контролінгу з функціями управління на підприємстві

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

Під **функціями менеджменту** слід розуміти відносно відокремлені напрями та види управлінської діяльності, тобто трудові процеси в сфері управління. Контролінг 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 контролінгу (рис. 1.5).

Мотивація

Контроль

Планування

Організація взаємодії

Контролінг

Зворотний зв'язок

Рис. 1.5 - Роль контролінгу у контурі управління

Планування – це відокремлений вид управлінської діяльності, який визначає перспективу та 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 [25].

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 [30].

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

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

Контролінг покликаний забезпечувати процес своєчасної орієнтації управлінського процесу на досягнення цілей, які стоять перед підприємством. Відповідно, **основними напрямками діяльності контролінгу** є:

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

Контролінг є однією із складових специфічних функцій управління, яка пов'язана з необхідністю ефективного керування підприємством і забезпечення його тривалого існування в умовах конкуренції [38].

Роль контролінгу в кожній функції управління наступна.

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

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

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

4 Функція контролю в системі контролінгу 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 Контролінг 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.

1.5 Питання на самостійне вивчення з теми 1:

- 1 Основні концепції контролінгу
- 2 Види контролінгу
- 3 Сутність стратегічного і оперативного контролінгу, структурно-логічна схема контролінгу

1 Основні концепції контролінгу

Науково-технічний прогрес і динаміка змін в зовнішньому середовищі примушують сучасні підприємства перетворюватися на все складніші системи. Для забезпечення керованості таких систем необхідні нові методи управління, збору, обробки, аналізу і інтерпретації інформації. Складність полягає в тому, що великий потік зовнішньої і внутрішньої інформації (при недоліку релевантної), що надходить, керівництвом підприємством не в змозі обробити в умовах нестабільного навколишнього середовища і складної організаційної структури підприємства. А ухвалення оптимального управлінського рішення повинне базуватися на достовірній і оперативній, релевантній інформації і виробленні альтернативних варіантів управлінських рішень.

Таким чином, для зниження ступеня ризику і підвищення конкурентоспроможності підприємство потребує створення особливої обліково-аналітичної підсистеми управління, яка в світовій і вітчизняній науці та практиці отримала назву «контролінг». *Основними чинниками, що визначають актуальність впровадження системи контролінгу на сучасних підприємствах, є [28]:*

- нестабільність як зовнішніх, так і внутрішніх умов функціонування підприємства, що породжує підвищені вимоги до якості управління підприємством;
- глобалізація економічних процесів, масове залучення суб'єктів господарювання в зовнішньоекономічну діяльність, що істотно ускладнює завдання управління організацією;
- необхідність пошуку все більш ефективних і досконалих систем управління, що забезпечують життєздатність і стійкість функціонування підприємства;
- необхідність вдосконалення та якісної зміни організації й методології інформаційного забезпечення;
- низька інформативність даних, що формуються в рамках традиційних методів планування, управлінського, бухгалтерського та фінансового обліку;
- недостатній рівень взаємодії та узгодженості в діяльності різних служб менеджменту підприємства.

Однією з найважливіших причин впровадження контролінгу на підприємствах є відсутність обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень.

В працях відомих учених-економістів: Р. Піч, Е. Шерм, Д. Хан, Р. Манн, Е. Майер описано *шість* концепцій.

- 1 Управлінський облік (80-ті роки XX ст.).
- 2 Управлінська інформаційна система (кінець 80-х років XX ст.).
- 3 Планування та контроль (початок 90-х років XX ст.).
- 4 Координація (90-і роки XX ст.).
- 5 Управління управлінням (кінець 90-х років XX ст.).
- 6 Координація процесу ухвалення рішень (2000 роки).

Відповідно до еволюції контролінгу перелічені концепції розвивалися в різний час, і тому в рамках кожної концепції контролінг трактується по-різному. Проте кожен подальший підхід розвиває попередній, акцентуючи увагу на різних аспектах. Але внаслідок того, що в даний час в літературі можна зустріти всі ці концепції, створюється враження плутанини в термінології і відсутність цілісного уявлення про систему контролінгу.

Контролінг є сучасною концепцією управління діяльністю підприємства, що координує і інтегрує зусилля різних служб і підрозділів щодо досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Основною причиною появи поняття контролінгу в економічній літературі називають перш за все промислове зростання в США в кінці XIX-поч. XX ст., яке викликало ускладнення процесів планування та появу нових підходів до планування на підприємстві. Безпрецедентне зростання розмірів окремих підприємств і складності виробництва спричинили за собою необхідність поліпшення методів управління [27].

У різних країнах розвиток контролінгу відбувався нерівномірно, тому існують різні концепції контролінгу, відповідні різним етапам його розвитку і різним економічним школам. У вітчизняній практиці контролінг є науковим напрямом, що тільки зароджується, тому досвід застосування контролінгу на сучасних підприємствах є вельми обмеженим. На думку автора, причин цього може бути декілька. З одного боку, нова концепція контролінгу сприймається з великою часткою інерції через недолік кваліфікованих кадрів, інформацію про впровадження і функції контролінгу, а з іншого – в економічній практиці діяльності вітчизняних підприємств в недостатній мірі підготовлений ґрунт для освоєння і впровадження методів контролінгу.

Якщо говорити про визначення контролінгу як економічної категорії, то тут існує великий розбіг думок у фахівців, обумовлений історичними аспектами зародження і розвитку даного напрямку наукового знання.

Отже, основна суть кожного варіанта бачення концепцій контролінгу така:

– «*контролінг – це управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства та його структурних одиниць*» [41];

– «*контролінг – це функціонально відоскоблений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень*» [45];

– «*... облік і контроль на підприємстві*» [27];

– «*... концепція системи управління*»;

– *контролінг «орієнтований, перш за все, на підтримку процесів ухвалення рішень»* [21];

– «*... концепція системного менеджменту, управління організацією або окремим функціональним процесом*» [52];

– «*під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління фірмою... система контролінгу інтегрує облік, планування, маркетинг в єдину самокеровану систему*» [27].

Сучасний стан ринку припускає постійне ускладнення орієнтації підприємства, що веде до якісних змін у всій структурі й методах управління. У цих жорстких умовах перед керівниками все частіше постає завдання недопущення банкрутства та запобігання кризовій ситуації. При цьому контролінг є системою забезпечення тієї, що усуває підприємства на етапах оперативного і стратегічного управління. Функціонування даної системи забезпечується шляхом послідовної реалізації її концепції [54].

Сучасна концепція інтерпретації суті контролінгу передбачає використання контролінгу як інструменту, що забезпечує пошук слабких і ліквідацію вузьких місць в діяльності організації та орієнтованого на майбутнє відповідно до поставлених стратегічних цілей підприємства. При такому розумінні контролінгу він задіяний на всіх стадіях управлінського процесу, кінцевою метою якого є забезпечення конкурентоспроможності і прибутковості підприємства.

Узагальнивши ключові положення сучасної концепції контролінгу, які достатньо близькі в більшості публікацій, можна сформулювати їх таким чином.

1 Контролінг – якісно новий і перспективний інструмент у вирішенні завдань менеджменту на підприємстві, адекватний умовам інформаційного суспільства та епохи глобалізації.

2 Контролінг слід розглядати як концепцію керівництва підприємством, орієнтовану на її довготривале і ефективне функціонування в постійно-змінних умовах.

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

4 Контролінг покликаний підтримувати, сприяти оптимізації процесу управління підприємством і ухвалення управлінських рішень.

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

6 Контролінг є інформаційно-аналітичною підсистемою, що обслуговує управлінський процес, де формуються дані для ухвалення управлінських рішень, зв'язаних оптимізацією алгоритму «витрати-прибуток».

7 Контролінг синтезує, зв'язує воедино функції обліку, контролю, аналізу і планування, інтегрує і координує їх, не підміняючи собою жодну з функцій управління, а лише переводячи управління підприємством на якісно новий рівень.

8 Контролінг забезпечує цілісний погляд на діяльність підприємства у минулому, сьогодні й у майбутньому, комплексний підхід до виявлення і вирішення проблем, що постають перед підприємством.

9 Контролінг забезпечує переорієнтацію системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень.

10 Контролінг розробляє концепцію єдиної інформаційної системи управління, її впровадження, координацію функціонування інформаційної системи, оптимізацію інформаційних потоків на підприємстві, а також методику збору і обробки даних [17].

Таким чином, основна ідея концепції контролінгу полягає в підвищенні ефективності оперативного і стратегічного управління підприємством. Оперативний контролінг при цьому забезпечує прибутковість і ліквідність підприємства при зіставленні виручки від реалізації і витрат. Стратегічний контролінг забезпечує життєздатність підприємства, проведення антикризової політики, підтримку потенціалу успіху. Підсистема контролінгу покликана забезпечувати ефективність схвалюваних управлінських рішень і сприяти оптимізації ділової стратегії і політики системи, що управляє.

2 Види контролінгу

Останнім часом все частіше висловлюється думка, що "контролінг — система управління досягненням кінцевих результатів діяльності підприємства" [57].

Сучасний менеджмент поділяє цілі діяльності підприємства на дві групи: оперативні (короткострокові) і **стратегічні** (довгострокові, перспективні). Контролінг дозволяє контролювати їх досягнення на всіх рівнях. Таким чином, більшість вчених: Х. Фольмут, Е. Скляр, І. Зверкович, Т. Хричикова, С. Фалько виділяють саме такі два основні аспекти контролінгу: **стратегічний і оперативний**.

Деякі науковці розрізняють **стратегічний і поточний** контролінг (Ю. Анискин), а також **стратегічний і технічний** (Д. Овсепян). Пропонують також розрізняти ще одну підсистему контролінгу – **тактичний** (І. Шенаєв), при чому в окремих випадках ототожнюючи його з оперативним [65].

Стратегічний контролінг повинен забезпечити довготривале існування підприємства, відстежувати намічені цілі розвитку та досягнення стійкої конкурентної переваги. Таким чином, контрольованими величинами є такі показники, як: цілі, **стратегії**, сильні та слабкі сторони фірми, можливості та загрози в її бізнесі.

Криклій А., Мухомедзянова Е. виокремлюють поряд з стратегічним та оперативним, **диспозитивний контролінг**. Зміст якого полягає у регулюванні виконання системи оперативних планів суб'єкта підприємницької діяльності шляхом план-факт аналізу їх виконання та обґрунтування варіантів управлінських рішень щодо зворотного впливу на бізнес-процеси. Тобто диспозитивний контролінг сприяє розробці та вжиттю заходів щодо досягнення системи оперативних цілей підприємства.

Проаналізувавши думки вчених, ми виділили чотири види контролінгу: **стратегічний, тактичний, оперативний та диспозитивний**. На рис.1.6 представлено взаємозв'язок цих видів.

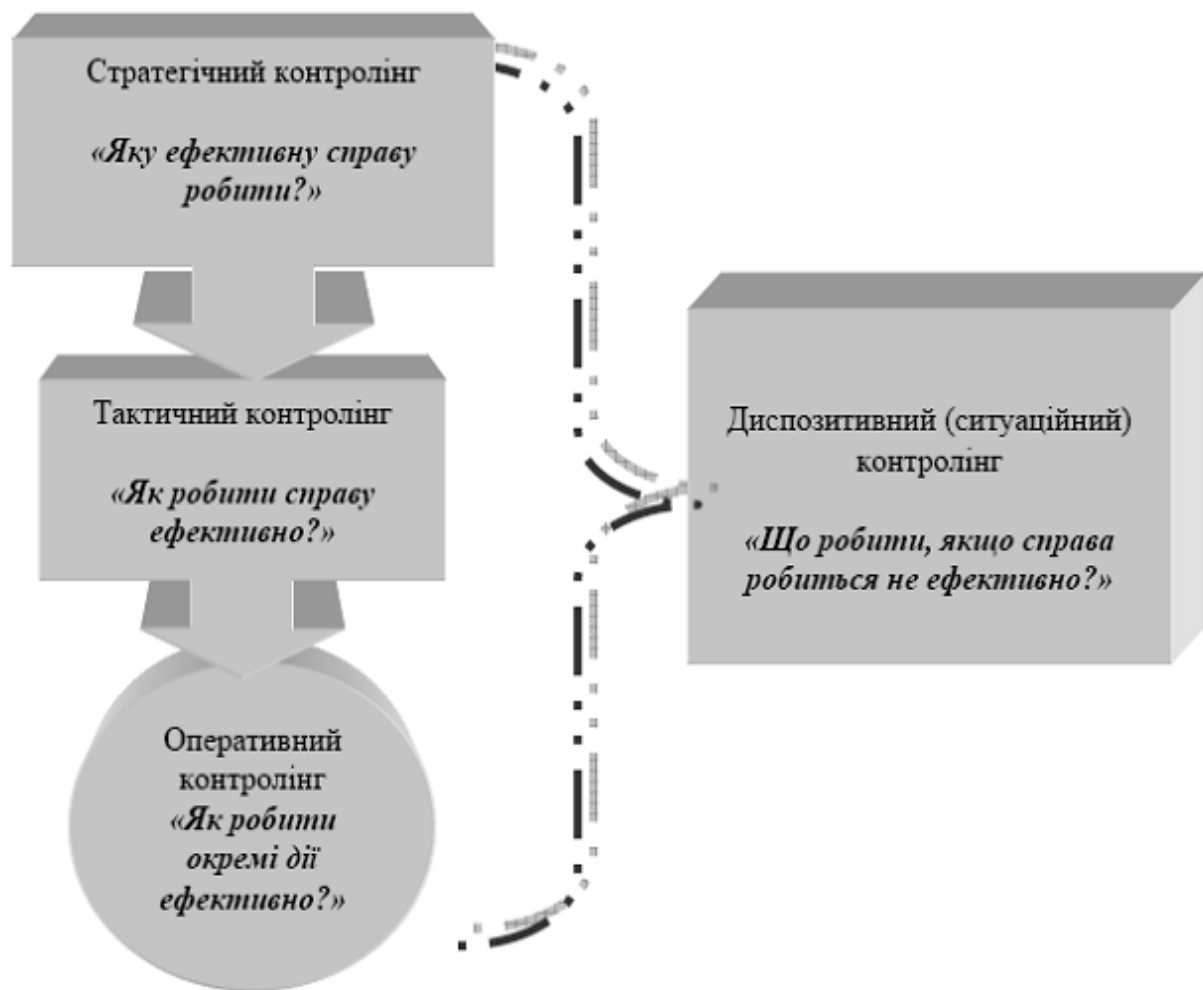


Рис. 1.6 - Взаємозв'язок видів контролінгу

Реалізація методів **стратегічного контролінгу** має забезпечити важливі відповіді на запитання «Яку ефективну справу роботи?». Його завдання надати системі менеджменту достовірну інформацію для ефективного використання переваг підприємства та створення можливостей для успішної діяльності у майбутньому. Тобто, **мета саме стратегічного контролінгу** полягає у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства і «відстежуванні» його руху до встановленої **стратегічної** цілі свого розвитку (генеральної стратегії).

Тактичний контролінг при реалізації має дати відповідь на питання «Як робити справу ефективно?», тобто визначити основні кроки реалізації **стратегічного** плану (конкурентної стратегії). Його зміст полягає у забезпеченні поточної прибутковості, ліквідності та платоспроможності підприємства за допомогою виявлення причинно-наслідкових зв'язків під час визначення фінансових результатів від операційної діяльності. Основною складовою тактичного контролінгу є планування, бюджетування, внутрішній аудит, аналіз та консалтинг.

Питання **оперативного контролінгу** – «Як роботи окремі дії ефективно?», а саме, управління за бізнес-процесами підприємства для забезпечення матеріального підґрунтя реалізації генеральної та конкурентної стратегії (тобто впровадження функціональних **стратегій**).

Як синонім до диспозитивного (від лат. *dispositivus* – той, що розпоряджається, що має вибір) варто вживати **ситуаційний контролінг**, який дозволяє здійснювати управління пристосовуючись до конкретної ситуації та визначати найбільш оптимальні шляхи реалізації

раніше встановлених цілей як на стратегічному і тактичному, так і на оперативному рівнях. Відповідно і питання цього виду контролінгу – «Що робити, коли справа робиться не ефективно?». Тобто, планові завдання порівнюють з фактичними даними, виявляють відхилення та розробляють варіанти управлінських рішень, якщо виникають сумніви щодо того, чи можна досягти раніше визначених цілей. У процесі диспозитивного контролінгу пропонуються заходи щодо зміни поточної діяльності підприємства для досягнення оперативних цілей [30].

Відповідно до часового орієнтиру, визначено горизонти для кожного із запропонованих видів контролінгу (табл.1.2).

Таблиця 1.2 - Часові горизонти видів контролінгу

№ з/п	Вид	Перспективи	Термін
1	Стратегічний	орієнтований на довгострокові перспективи	більше 3 років
2	Тактичний	орієнтований на середньострокові перспективи	1-3 роки
3	Оперативний	орієнтований на короткострокові перспективи	до 1 року
4	Диспозитивний	реалізація протягом всього терміну функціонування системи контролінгу підприємства	

Оскільки найбільш фундаментальними є [стратегічний](#) та тактичний контролінг, то їх розглянуто більш детально. Цілі та завдання вказаних видів контролінгу наведено на рис.1.7.



Рис.1.7 - Цілі та завдання стратегічного та тактичного контролінгу

Тактичний контролінг полягає у формуванні засобів і методів ефективного управління поточною метою підприємства, яка може бути визначена як прибутковість і ліквідність, рівень ефективності використання ресурсів.

В свою чергу [стратегічний](#) контролінг полягає в забезпеченні «виживання» підприємства, його орієнтації на потенціал успіху, який може бути охарактеризований як конкурентоспроможність, можливості та ризики [30].

Також, деякими науковцями було проведено порівняння [стратегічного](#) та тактичного контролінгу за окремими характеристиками (табл.1.3).

Таблиця 1.3 - Порівняльна характеристика стратегічного та тактичного контролінгу

Характеристика	Стратегічний контролінг	Тактичний контролінг
Мета	Розробка стратегії, цілей та завдань	Розробка методів досягнення стратегії та вирішення завдань
Рівні управління	Стратегічний	Оперативний і тактичний
Економічна орієнтація	Зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства
Часові горизонти реалізації	Довгострокові	Середньострокові та короткострокові
Показники ефективності	- вартість бізнесу; - цінність підприємства; - частка ринку; - т.д.	- прибуток; - платоспроможність; - рентабельність; - ліквідність; - стійкість; - т.д.
Результат	Стратегічний план	Планування результату Планування балансу та звіту про прибутки та збитки Бюджетний план

[Стратегічний](#) контролінг повинен допомагати підприємству ефективно використовувати наявні переваги та створити нові потенціали успішної діяльності у майбутньому. [Стратегічний](#) контролінг виступає в ролі внутрішнього консультанта менеджерів та власників підприємства при розробці [стратегії](#), [стратегічних](#) цілей та задач.

В той же час, стратегічний контролінг визначає цілі та задачі для тактичного контролінгу, основне завдання ж оперативного контролінгу – допомагати менеджерам у досягненні цілей, які виражаються, частіше всього, у формі кількісного значення (рентабельність, ліквідність, прибуток і т. ін.).

На практиці завжди існує тісний взаємозв'язок між оперативним, тактичним і [стратегічним](#) контролінгом. При стратегічній постановці питання завжди домінує питання оперативної здійсненності або навпаки — оперативні проблеми прибутковості можуть бути проігнорованими при нехтуванні стратегічної мети. Цей взаємозв'язок завжди носить фундаментальний характер.

3 Сутність стратегічного і оперативного контролінгу, структурно-логічна схема контролінгу

Виділяють два основні види контролінгу: стратегічний та оперативний (тактичний) (рис. 1.8).

Стратегічний контролінг аналізує внутрішнє та зовнішнє середовище, проводить моніторинг діяльності підприємства у довгостроковій перспективі, обслуговує вищий інституційний рівень управління (рис. 1.9).

Стратегічний контролінг

Управління вищої ланки

Оперативний контролінг

Інститу-ційний рівень

Управління середньої ланки

Управлінський рівень

Управління низової ланки

Технічний рівень

Рис. 1.8 - Види контролінгу 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. 1.9 - Цілі та завдання стратегічного контролінгу

Головна мета стратегічного контролінгу – створення такої системи управління, яка б дозволяла 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. 1.10).

ФАКТОРИ

внутрішнього середовища

зовнішнього середовища

у системі стратегічного контролінгу 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. 1.10 - Складові для аналізу в системі стратегічного контролінгу

Оперативний контролінг досліджує економічну ефективність та рентабельність діяльності підприємства, забезпечує управлінський (середній) та низовий (технічний) рівні (рис. 1.11). У процесі здійснення контролінгу виконуються види робіт, що представлені на рис. 1.12.

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

Оперативний контролінг

забезпечення прибутковості та ліквідності діяльності підприємства

Завдання

Цілі

Рис. 1.11 - Цілі та завдання оперативного контролінгу

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. 1.12 - Види робіт у контролінгу

2 Планування – перетворення цілей підприємства в прогнози та 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 контролінгу на підприємстві. Контролінг 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 у діяльності підприємства, то у системі контролінгу 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 врахуванням ситуації, яка склалася, а також майбутніх можливостей і небезпек. Контролінг визначає які саме альтернативні дії є у підприємства в теперішній час і оцінює ці альтернативи з точки зору досягнення цілей підприємства [30].

1.6 Висновки з лекції 1

Слово **контролінг** походить від англійського «to control» - контролювати, керувати, що в свою чергу, йде від французького слова, яке означає «реєстр, перевірочний список». Але за іронією долі в англійських джерелах термін «контролінг» практично не використовується: у Великобританії і США укоренився термін «управлінський облік», хоча працівників, до чиїх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, називають контролерами.

Власне термін «контролінг» прийнятий у Німеччині, звідки він і прийшов спочатку в Росію, а сьогодні й в Україну. Існує багато варіантів трактування дефініції «контролінг», що пов'язано із наявністю великої кількості концепцій контролінг.

Узагальнюючи думки фахівців, можна дати наступне визначення сутності контролінгу: **«Контролінг - це сукупність методів та процедур, які спрямовані на вирішення проблем незадовільного функціонування підприємства, подолання негативних внутрішніх явищ та загального оздоровлення його фінансово-господарської діяльності».**

Мета контролінгу – правильна та своєчасна оцінка фактичної реалізації виконання запланованих господарських операцій і підготовка інформації, яка необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень.

Функціями контролінгу є функція обліку, планування, функція контролю і регулювання, функція інформаційно-аналітичного забезпечення та спеціальні функції.

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

Контролінг покликаний забезпечувати процес своєчасної орієнтації управлінського процесу на досягнення цілей, які стоять перед підприємством. Відповідно, **основними напрямками діяльності контролінгу** 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.

Контролінг є однією із складових специфічних функцій управління, яка пов'язана з необхідністю ефективного керування підприємством і забезпечення його тривалого існування в умовах конкуренції.

Роль контролінгу в кожній функції управління наступна.

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

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

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

4 Функція контролю в системі контролінгу 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 Контролінг передбачає виокремлення додаткової функції – **аналіз ефективності рішень**, яка забезпечується шляхом побудови управлінської інформаційної системи; збору даних найбільш вагомих для прийняття управлінських рішень; надання консультативної підтримки щодо вибору коригувальних заходів та підвищення якості управлінських рішень.

2 Тема 2 Характеристика об'єктів контролінгу

2.1 Мета та завдання лекції

Метою лекції є ознайомлення з витратами сучасного підприємства та їхньою класифікацією та калькуляцією.

Завдання лекції:

- розглянути витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу та місце їх виникнення;
- розглянути класифікацію витрат: постійні, змінні, змішані та ступінь їх реагування на зміну обсягу діяльності підприємства;
- ознайомитися з поділом витрат відносно технологічного процесу;
- розглянути спосіб віднесення витрат до об'єкту калькулювання.

2.2 План лекції

1 Витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу та місце їх виникнення

2 Класифікація витрат: постійні, змінні, змішані

3 Ступінь реагування витрат на зміну обсягу діяльності підприємства: прогресивні, пропорційні, дигресивні, нейтральні

4 Поділ витрат відносно технологічного процесу: основні та накладні витрати

5 Спосіб віднесення витрат до об'єкту калькулювання: прямі та непрямі

2.3 Основні категорії, ключові поняття з теми 2

1 *Витрати*

2 *Прибуток*

3 *Виручка*

4 *Інвестиції*

5 *Центри відповідальності*

6 *Релевантні витрати*

7 *Аналіз балансу*

8 *Ліквідність*

9 *Рентабельність*

10 *Класифікація витрат*

2.4 Текст лекції

1 Витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу та місце їх виникнення

Найбільша кількість господарських операцій, що здійснюється на підприємстві, пов'язана з виникненням різного роду витрат. **Витрати** – це події, які призводять до зменшення власного капіталу. Вони можуть бути диференційовані в залежності від таких показників як об'єкт і склад витрат. **Об'єктами витрат** є продукція, роботи, послуги або інший вид діяльності підприємства, який потребує витрат. До **складу витрат** відносять ті, що представлені нижче.

- 1 Собівартість реалізованих товарів, продукції, послуг.
- 2 Фінансові витрати.
- 3 Податки на прибуток.
- 4 Непередбачені витрати.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) є виробничою собівартістю продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду. **Виробнича собівартість продукції** включає в себе матеріальні витрати на сировину; витрати на оплату праці; загальновиробничі та інші витрати.

Загальновиробничі витрати складаються з:

- відрахувань на соціальні заходи (пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, індивідуальне страхування персоналу підприємства, інші соціальні заходи);
- амортизації – суми нарахованого зносу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Інші витрати виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції. Вони включають собівартість реалізованих фінансових інвестицій; втрати від зміни курсових різниць валюти; інші витрати звичайної діяльності.

Фінансові витрати включають у себе витрати на відсотки за користування кредитами, за випущеними облігаціями, витрати за оренду.

Податки на прибуток є елементом фіскальної політики держави, що стягуються у розмірах та за процедурою встановленою чинним податковим законодавством.

Крім того, можуть виникнути **непередбачені витрати** внаслідок незапланованих подій, надзвичайних, форс-мажорних ситуацій.

Класифікація витрат передбачає їх розподіл за групами та певними ознаками. Основною метою для спеціаліста з контролінгу є визначення **релевантних витрат** (relevant з англ. – покращений, суттєвий) – це такі майбутні витрати, які змінюються внаслідок прийнятого рішення, тобто залежать від мистецтва і компетентності менеджера-керівника.

Існують наступні основні **категорії витрат** (рис. 2.1):

Залежно від обсягу випуску продукції
За ступенем релевантності
Категорія 1
Категорія 2

За можливістю віднесення на певний об'єкт калькуляції
За ступенем регулювання

Категорія 3

Категорія 4

Рис. 2.1 - Категорії витрат у контролінгу

Категорія 1 *За ступенем релевантності виділяють:*

- *безповоротні витрати* – витрати минулих періодів, які не залежать від управлінського рішення;
- *тимчасові витрати* – альтернативні витрати, які залежать від якості і своєчасності прийняття рішень.

Категорія 2 *За обсягом випуску продукції витрати розрізняють:*

- *постійні* – витрати, які залишаються незмінними незалежно від обсягу випуску продукції;
- *змінні* – витрати, які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу випуску продукції;
- *змішані* – витрати, які змінюються при зміні обсягу виробництва, але не в прямій пропорції.

Категорія 3 *За можливістю віднесення на певний об'єкт калькуляції по відношенню до випущеної продукції:*

- *прямі* (безпосередньо пов'язані з випуском продукції) – витрати, причетність яких до конкретного об'єкту калькуляції (виду продукції) прослідковується безпосередньо;
- *непрямі* – витрати, які неможливо безпосередньо ототожнювати з тим чи іншим об'єктом калькуляції.

Категорія 4 *За ступенем регулювання:*

- *повністю регульовані* – витрати, які мають чіткий взаємозв'язок з процесом виробництва;
- *частково регульовані (похідні)* – витрати, які виникають у результаті рішень, що приймає керівник періодично;
- *слабо регульовані (задані)* – витрати, на величину яких неможливо впливати в короткостроковому періоді часу [30].

Також, витрати класифікують за стадіями технологічного процесу, стадіями витрат, за видами продукції, за центрами відповідальності, за динамікою витрат, відносно випуску продукції тощо.

Таким чином, мета класифікації витрат – виділення із загальної маси витрат релевантної частини, на яку може активно впливати менеджер-керівник.

2.2 Класифікація витрат: постійні, змінні, змішані

З метою більш детального пізнання досліджуваних об'єктів, основним з яких є витрати, використовується метод класифікації.

Класифікація витрат — це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. При цьому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів.

Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління витратами [9]. У даний час нараховується близько двох десятків групувань витрат за різними класифікаційними ознаками. Узагальнення цих витрат подано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 - Класифікація витрат виробництва

Ознака класифікації	Види витрат
За кількістю випущеної продукції	Загальні, витрати на одиницю продукції
За ступенем однорідності	Прості (одноелементні), комплексні
За способом включення у собівартість продукції	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (календарними періодами)	Поточні, одноразові, періодичні
За місцем виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові
За обсягом виробництва	Постійні (умовно-постійні), змінні

Продовження табл. 2.1

За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжного, другорядного (підсобного) та обслуговуючого виробництва і господарства
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
Згідно з роллю в процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати у незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкту управління	У місцях виникнення, в центрах затрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки

Охарактеризуємо дещо детальніше деякі з цих витрат.

Постійні – це витрати, сума яких не змінюється при зміні обсягів виробництва. Постійні витрати виникають у підприємства навіть тоді, коли воно тимчасово не випускає продукцію. До них належить:

- амортизація;
- орендна плата;
- опалення;
- освітлення;
- адміністративні витрати.

Змінні – це затрати, загальна сума яких змінюється пропорційно зміні обсягів виробництва. До них входять:

- сировина і матеріали;
- комплектуючі;
- заробітна платня виробничих робітників;
- паливо й енергія на технологічні потреби;
- інші.

Приклад розподілу постійних витрат на підприємстві наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Розподіл витрат підприємства

<i>Обсяг виробництва, шт.</i>	<i>Загальні постійні витрати, грн.</i>	<i>Постійні витрати на одиницю продукції, грн./шт</i>
0	1000	Сума збитків 1000
1	1000	1000
2	1000	500
3	1000	333
4	1000	250
5	1000	200



Рис. 2.2 - Постійні затрати та обсяг на одиницю продукції

Приклад розподілу змінних витрат на підприємстві представлено в таблиці 2.3

Таблиця 2.3 – Розподіл змінних витрат на підприємстві

<i>Обсяг виробництва, шт.</i>	<i>Загальні змінні затрати, грн.</i>	<i>Змінні затрати на одиницю продукції, грн./шт</i>
0	0	0
1	10	10

2	20	10
3	30	10
4	40	10
5	50	10

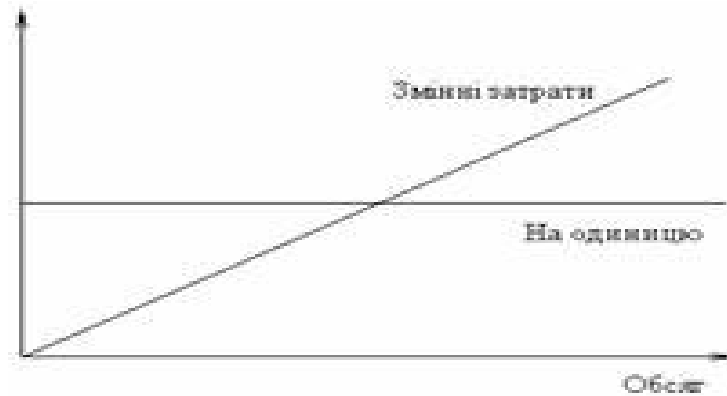


Рис. 2.3 - Змінні затрати та обсяг на одиницю продукту

Сума постійних та змінних затрат становить валові затрати підприємства (рис. 2.4 та 2.5).

$$\boxed{\text{Валові затрати (сумарні)}} = \boxed{\text{Постійні затрати}} + \boxed{\text{Змінні затрати}}$$

Рис. 2.4 – Валові затрати підприємства

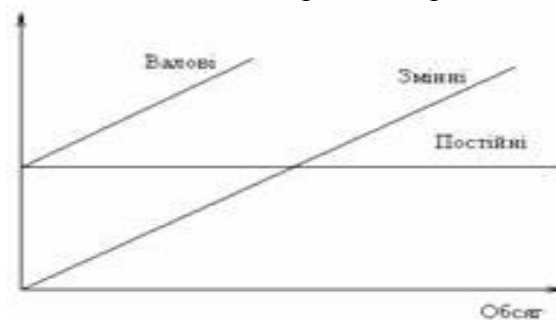


Рис. 2.5 - Валові затрати на виготовлення продукції

Окрім того, валові затрати на виготовлення продукції можна поділити на операційні й додаткові адміністративні (рис.2.6).

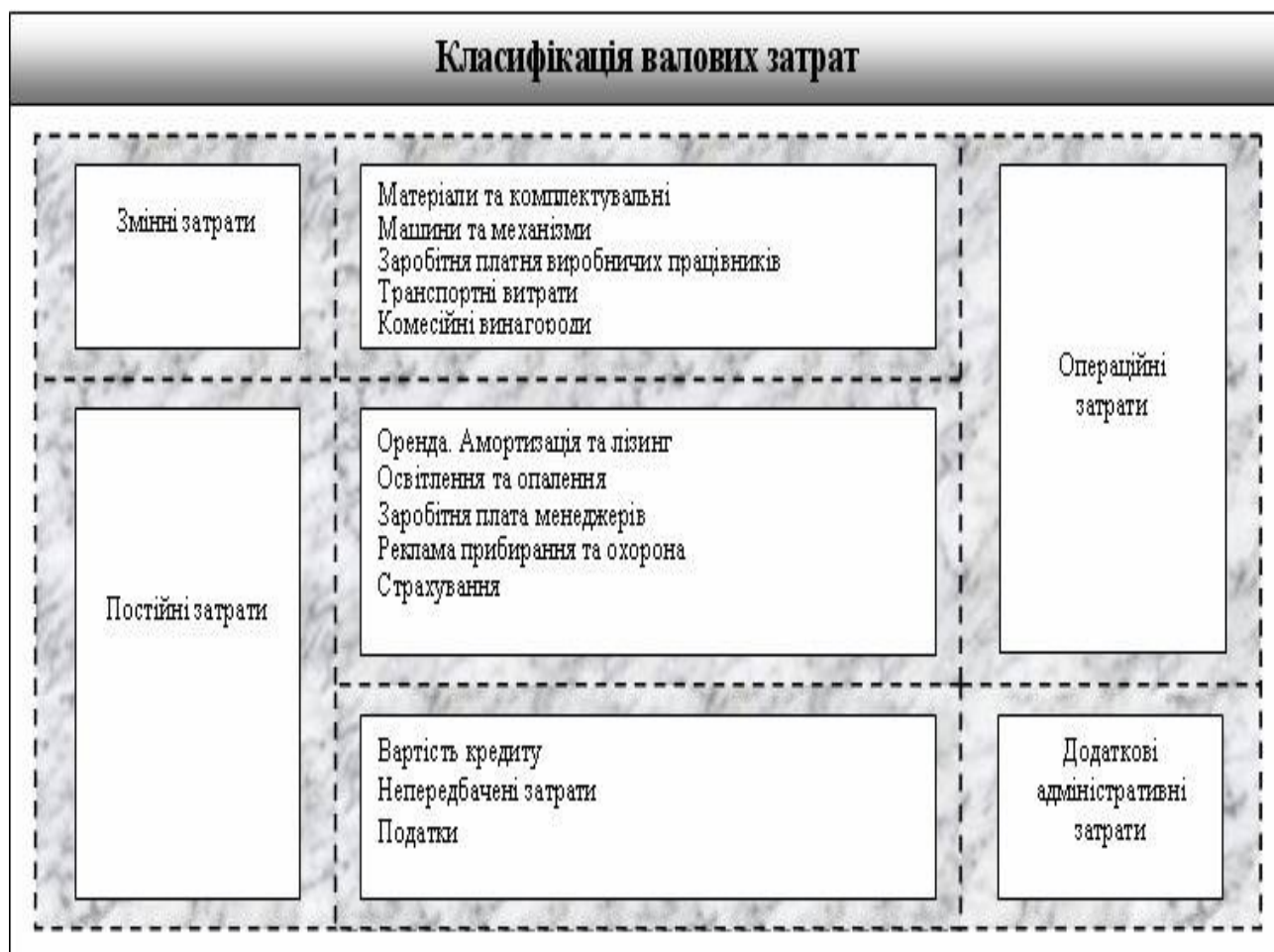


Рис. 2.6 – Класифікація валових затрат

Для наочного представлення співвідношення прямих – непрямих затрат, слід розглянути рис. 2.7.

	Прямі	Непрямі
Змінні	• сировина, матеріали, комплектувальні • енергія на технологічні потреби • комесійні торговельних агентів • транспортні видатки • витрати на рекламу конкретного виду продукції	• енергія для обладнання домашнього виробництва
Поточні	• амортизація обладнання для виробництва продукції • зарплатня основного виробничого персоналу (незмінна складова)	• зарплатня адміністративно-управлінського персоналу • енергія на освітлення та опалення приміщень • амортизація допоміжного обладнання • витрати на рекламу підприємства загалом

Рис. 2.7 - Приклад розподілу деяких витрат відповідно до класифікації

До того ж у підприємства можуть виникати затрати, які важко віднести повністю до постійних чи повністю до змінних. Такі затрати називають *змішаними* і їх поділяють за спеціальними методами на постійні та змінні.

Приклад. Підприємство виготовляє та самостійно доставляє продукцію споживачам. Затрати на доставку є змішаними і характеризуються такими даними (табл. 2.4):

Таблиця 2.4 – Затрати підприємства

<i>Період</i>	<i>Кількість перевезеної продукції, одиниць</i>	<i>Затрати на доставку, грн.</i>
I квартал	40000	60000
II квартал	60000	89000
III квартал	100000	140000
IV квартал	40000	60000
“максимум”	100000	140000
“мінімум”	40000	60000
Різниця	60000	80000

Поділ змішаних затрат на постійні та змішані здійснено за методом «максимум-мінімум». Для цього, спершу визначено максимум та мінімум кількості перевезеної продукції і затрат на її доставку та визначено різницю показників. Далі знайдено коефіцієнт змінних затрат, а також частку постійних затрат в їх загальній сумі.

$$\text{Коефіцієнт змінних затрат} = 80000 : 60000 = 1,33 \text{ грн.}$$

Частка постійних затрат = максимальні затрати – змінні затрати 140000 – (100000*1,33) = 7000 грн.

Крім того, затрати згідно з другим напрямком класифікації поділяються на: релевантні та нерелевантні; маржинальні (граничні); диференціальні (приростні); альтернативні.

Нерелевантні затрати – це затрати підприємства незалежно від прийняття управлінського рішення.

Релевантні – затрати, які залежать від прийняття управлінського рішення.

Приклад. Керівництво підприємства стоїть перед вибором: виготовити деталь на підприємстві чи купити? Собівартість виготовлення виробу становитиме:

Змінні затрати - 120 грн.

Постійні затрати - 20 грн.

Разом - 140 грн.

Деталь можна купити за 125 грн. Яке рішення треба вибрати?

Ціна постачальника – релевантні затрати.

Постійні затрати – нерелевантні.

Збільшуючи кількість випущеної продукції до певної межі, середні затрати на виготовлення одиниці продукції зменшується, а після досягнення наміченої точки мінімуму починають збільшуватись (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 - Визначення граничних затрат

<i>Кількість виготовленої продукції</i>	<i>Валові затрати</i>	<i>Затрати на одиницю продукції</i>	
		<i>Середні затрати</i>	<i>Граничні затрати</i>
1	1000	1000	
2	1800	900	1800-1000=800
3	2500	833	2500-1800=700
4	3268	817	3268-2500=768
5	4100	820	4100-3268=832

Маржинальні (граничні) – це затрати на виготовлення кожної подальшої, додаткової одиниці продукції.

Диференціальні (приростні) – затрати, які становлять різницю між альтернативними рішеннями.

Альтернативні затрати – це втрачена вигода, коли вибір або прийняття одного рішення вимагає відмовитися від іншого (альтернативного) рішення.

3 Ступінь реагування витрат на зміну обсягу діяльності підприємства: прогресивні, пропорційні, дигресивні, нейтральні

Змінні витрати поділяють на *пропорційні, прогресивні, дигресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні і гнучкі*.

Пропорційні витрати знаходяться у прямій пропорційності від обсягу виробництва. Найбільш характерними прикладами пропорційних затрат можуть бути основна заробітна плата, вартість комплектуючих виробів і, в більшості випадків, витрачання сировини і основних матеріалів.

Прогресивні витрати ростуть швидше, ніж обсяг виробництва (оплата праці при відрядно-прогресивній системі, а інколи це втрати від браку, який виникає через прагнення будь-що збільшити випуск продукції, навіть погіршуючи якість).

Дигресивні витрати зростають повільніше, ніж обсяг виробництва. Прикладом їх є витрати на технологічну енергію і паливо, на поточний ремонт виробничого устаткування.

Регресивні витрати знижуються при зростанні обсягу виробництва, наприклад, постійні витрати на одиницю продукції. Чим більше випущено продукції, тим менші витрати на одиницю продукції.

Стрибкоподібні витрати характерні для випадків, коли в сторону підвищення чи зниження переглядаються відпускні ціни на сировину і матеріали, комплектуючі вироби.

Реманентні витрати називаються так тому, що, швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, вони набагато повільніше знижуються при його скороченні.

Гнучкі витрати "поводяться" по-різному при різних обсягах виробництва, в окремих випадках виступаючи в якості пропорційних, прогресуючих чи ж дигресивних.

Нейтральні витрати, виникають та обліковуються у звітному періоді, але не впливають на виробничий прибуток, оскільки вони не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом. До них відносять:

- витрати, не пов'язані з виробництвом, які не мають нічого спільного з процесом виробництва;
- нерегулярні витрати, які пов'язані з виробництвом, але повинні бути нейтралізовані через їх величини, що постійно змінюються;
- витрати, які відносяться до інших звітних періодів [9].

4 Поділ витрат відносно технологічного процесу: основні та накладні витрати

Основні витрати (Prime Costs) безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва, це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Основні витрати поділяють на три групи:

- прямі матеріальні витрати (Direct Materials);
- прямі витрати на оплату праці (Direct Labor);
- інші прямі витрати (Other Direct Costs).

Виробничі накладні витрати (Manufacturing Overheads) пов'язані з організацією та управлінням виробництвом, їх не можна віднести до собівартості конкретних виробів економічно доцільним шляхом. Прикладами таких витрат є допоміжні матеріали, заробітна плата обслуговуючого персоналу, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо.

Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно до обраної бази.

З метою прийняття рішень витрати поділяються на:

- релевантні та не релевантні;
- постійні та змінні;
- маржинальні та середні;
- дійсні та альтернативні.

5 Спосіб віднесення витрат до об'єкту калькулювання: прямі та непрямі

Прямі витрати – це загальні витрати, які легко (прямо) відносяться на певний об'єкт витрат (методом прямого відстеження).

Прямі витрати складаються з:

- матеріальних витрат;
- витрат на оплату праці;
- відрахувань із зарплати;
- амортизаційних відрахувань;
- інших витрат, пов'язаних з основним видом діяльності.

Розглянемо більш докладно, що включають в себе ці економічні елементи. До матеріальних витрат відносять всю вартість витрачених матеріалів (крім продукції власного виробництва):

- основні матеріали, сировина;
- придбані напівфабрикати, вироби комплектуючі;
- паливо, електроенергія;
- запасні частини;
- матеріали будівельні;
- тара;
- матеріали допоміжні.

Прямі витрати на матеріальні ресурси зменшують на суму вартості всіх зворотних відходів (залишки сировини, матеріальних ресурсів, що виникають при виробництві продукції або послуги).

До витрат на оплату праці відносять всі виплати заробітної плати за тарифами і окладами, заохочення, премії, оплату відпусток і невідпрацьованого часу.

Прямі витрати на відрахування включають утримання на ЕСВ.

До амортизаційним відрахуванням відносять суму зносу основних фондів, активів нематеріальних, інших нематеріальних активів (тимчасові споруди, інвентарна тара), що безпосередньо беруть участь у виробництві продукції.

До складу інших прямих витрат входять: послуги зв'язку, відрядження витрати, оплата розрахунково-касового обслуговування та ін.

На тих підприємствах або цехах, де виробництво спеціалізується на одному виді продукції, практично всі витрати є прямими.

Прямі витрати на більшості промислових підприємств враховуються на підставі прогресивних норм витрачання різних видів ресурсів. Залежно від виду управлінських завдань класифікація витрат може бути досить різноманітною. Основні управлінські завдання:

- розрахунок собівартості;
- розрахунок передбачуваного прибутку;
- планування;
- контролювання і регулювання виробництва.

Непрямі витрати – це загальні витрати, які підлягають накопиченню та подальшому віднесенню на різні об'єкти витрат (методом причинно-наслідкового розподілу або умовного

розподілу) з метою визначення собівартості виробленої або реалізованої продукції. Розмір таких витрати в момент віднесення до певного об'єкту витрат безпосередньо залежить від бази розподілу (обсягу діяльності). Вони визнаються непрямыми тільки тоді, коли немає реальної можливості віднести їх до прямих витрат. Від правильного розподілу непрямих витрат залежить точність визначення собівартості різних видів виробів (продукції, робіт, послуг) за численними процесами. Тому, важливою передумовою розподілу непрямих витрат є впровадження належного порядку їх ведення (визнання).

Належність транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) до непрямих витрат підтверджується фактом їх споживання в різних сферах діяльності (виробничій та поза виробничій), а також положеннями Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів № 2 [9], за якими вони підлягають щомісячному розподілу між сумою залишку запасів станом на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули. Знову ж таки, якщо допустити, що підприємство придбає конкретний вид запасів з незначними транспортно-заготівельними витратами, то у такому випадку ці «непрямі витрати», у зв'язку з можливістю безпосереднього простеження до первісної вартості придбаних запасів, стають прямими витратами. Належність адміністративних витрат та витрат на збут до непрямих витрат відслідковується у практичній діяльності промислових підприємств, у яких цінова політика передбачає розрахунок повної собівартості реалізованої продукції. У практичній діяльності сільськогосподарських підприємств належність адміністративних витрат, витрат на збут, фінансових витрат, інших операційних витрат до непрямих витрат пояснюється потребою калькулювання повної собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Це витрати, які підлягають розподілу пропорційно виробничій собівартості реалізованої продукції [25].

Непрямі витрати можуть бути пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), управлінською діяльністю, збутовою, іншою звичайною діяльністю, та відображаються, з одного боку, у складі собівартості продукції, з іншого – частина з них підлягає віднесенню на фінансові результати. Якщо розцінювати їх виключно через віднесення (простеження) до різних видів собівартості (повної, виробничої), то можна переконливо говорити про те, що непрямі витрати бувають дійсно непрямыми (входять до виробничої собівартості непрямым шляхом) та умовно непрямыми (відносяться до повної собівартості шляхом розподілу). За таких обставин бачимо, що собівартість залежить від того, для яких цілей її розраховують – формування дійної вартості продукції чи її ціни.

2.5 Питання на самостійне вивчення з теми 2

- 1 Класифікація витрат за охопленням нормування, за характером використання ресурсного потенціалу, за ступенем можливості регулювання
- 2 Собівартість продукції та її види
- 3 Поняття про центри відповідальності та їх класифікація
- 4 Моделі функціонування центрів витрат, прибутку, виручки, інвестицій

1 Класифікація витрат за охопленням нормування, за характером використання ресурсного потенціалу, за ступенем можливості регулювання

Функцію нормування слід розглядати як процес розроблення науково обґрунтованих розрахункових величин, що встановлюють кількісну й якісну оцінку різних елементів, використовуваних у процесі виробництва та управління. Ця функція впливає на поведінку об'єкта, чіткими і строгими нормами дисциплінує розроблення і реалізацію виробничих завдань, забезпечуючи рівномірний та ритмічний хід виробництва, його високу ефективність.

Календарно-планові нормативи, що розраховуються за цією функцією, (виробничі цикли, розміри партій, заділів деталей тощо) є основою планування, визначають тривалість і порядок руху предметів праці в процесі виробництва.

Разом з тим в організаціях, підрозділах створюються і діють нормативи, що визначають технічний рівень продукції, що випускається (стандарти і технічні умови), нормативні документи, що характеризують права та обов'язки різних ланок управління, що формують правила поведінки системи в цілому (інструкції, методики) тощо. У цьому розумінні нормування належить до функції організації системи.

Отже, функції організації та нормування мають двоїстий характер. Так, функція організації характеризує створення (удосконалення) системи управління, а на стадії організації роботи реалізується при безпосередньому управлінні виробництвом.

Функція нормування реалізується за допомогою нормативних документів, інструкцій при створенні системи, а розроблені календарно-планові нормативи використовуються при плануванні виробничої діяльності.

Існують такі види нормованих витрат: норми оплати праці, норми витрати сировини і матеріалів, норми споживання енергоресурсів та інших прямих операційних ресурсів.

Нормування праці - це процес визначення часу на операції технологічного процесу, визначення розрядності та кваліфікації виконавця.

Нормування праці забезпечує:

- мінімізацію витрат за часом виконавця;
- мінімізацію витрат на оплату праці;
- забезпечення управління продуктивністю праці.

Основним завданням нормування праці є установлення витрат праці, конкретним вираженням яких є:

- норми часу;
- норми виробітку;
- норми обслуговування;
- норми чисельності.

Технічне нормування праці — це процес установлення норм витрат робочого часу в конкретних організаційно-технічних умовах.

Норма часу — час, відведений на виробництво одиниці продукції чи виконання певної роботи (у годинах, хвилинах, секундах).

Норма виробітку — кількість продукції, яку має бути вироблено робітником за одиницю часу.

Норма обслуговування — це кількість одиниць обладнання, виробничих площ і т. ін., установлена для обслуговування одним робітником чи групою робітників.

Норма часу обслуговування — це необхідний і достатній час на обслуговування одиниці обладнання протягом певного календарного періоду (однієї зміни, місяця).

Норма чисельності — це кількість працівників, установлена для обслуговування об'єкта чи виконання певного обсягу робіт.

Норми витрат праці можуть установлюватися на операцію, виріб, роботу, комплекс робіт. Вони розрізняються за періодом і сферою дії, за методом встановлення, ступенем укрупнення, за способом побудови тощо.

Ненормовані витрати — це втрати робочого часу, які не включають до норми часу. Вони включають виконання непотрібної і непродуктивної роботи, перерви, з організаційних чи технічних причин, не передбачені регламентом, запізнення робітника чи передчасне закінчення ним роботи і т. ін.

Потенціал торговельного підприємства характеризує його сукупну здатність задовольняти потребу покупців. В основі потенціалу будь-якого підприємства — продуктивні сили суспільства, які задіяні на підприємстві.

Потенціал підприємства можна розглянути в двох аспектах. З одного боку, потенціал торгівлі — це накопичення праці, яка функціонує в різних напрямках діяльності підприємства, з іншого боку — це здатність людей до використання накопиченої праці.

Таким чином, *економічний потенціал торговельного підприємства* – це сукупність ресурсів, що мають у своєму розпорядженні підприємства та здатність його працівників і менеджерів до використання цих ресурсів з метою реалізації товарів та отримання максимального прибутку.

Ресурсний потенціал підприємства – це сукупність матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів, включаючи здібність працівників підприємства ефективно використовувати названі ресурси для виконання та досягнення поточної та стратегічної мети підприємства. Для господарської діяльності кожному підприємству необхідні ресурси. Ресурсне забезпечення одночасно повинне бути достатнім для діяльності в намічених обсягах і, в той же час, бути оптимальною величиною, не створювати додаткові витрати, не знижувати ефективність діяльності підприємства. Необхідно звернути увагу на те, що економічні можливості підприємства не можуть визначатися тільки наявністю перерахованих ресурсів. На підприємстві обов'язково повинні буди працівники, які можуть привести в дію ці ресурси, забезпечити їх ефективність використання.

Ресурсний потенціал підприємства можна охарактеризувати такими основними критеріями:

- реальними можливостями підприємства в той чи іншій сфері діяльності (включаючи і нереалізовані можливості);
- обсяг ресурсів, як залучених, так і тільки що підготовлених до використання на виробництві;
- здібність кадрів (менеджерів) використовувати ресурси, вміння розпоряджатися ресурсами підприємства;
- формою підприємства та відповідною організаційною структурою підприємства.

За своїм змістом ресурси підприємства оцінюються у натурально - речовинній та вартісній формі. За складом ресурси підприємства включають: *матеріальні, нематеріальні, трудові та фінансові.*

Матеріальні ресурси – це сукупність істотних елементів, які приймають участь в діяльності підприємства та їх обслуговуванні або виступають результатом цієї діяльності у вигляді готової продукції, призначеної для продажу.

Матеріальні ресурси слід розглядати як економічну категорію та як показник господарської діяльності.

Як економічна категорія матеріальні ресурси виражають економічні співвідношення щодо їх виробництва: покупка, використання, знос та приріст.

Як показник господарської діяльності матеріальні ресурси виражають кількість натурально-речових одиниць відповідних фондів підприємства.

Матеріальні ресурси виступають в натуральній та вартісній формі. Натуральна форма називається фондами, а вартісна – коштами.

Залежно від призначення в процесі виробництва матеріальні ресурси поділяються на основні (виробничі) фонди та оборотні фонди .

Основні (виробничі) фонди – це засоби виробництва, які складаються із засобів праці та предметів праці та приймають участь у виробництві (реалізації) товарів, робіт, послуг. Засоби праці охоплюють знаряддя праці (обладнання, інвентар, машини, інструменти та ін.) та умови праці (споруди, будови, засоби обігріву, кондиціонери та ін.). Предмет праці – це те, на що направлена праця людини (сировина, матеріали, товари). Засоби праці відрізняються від предметів праці способом перенесення своєї вартості на знову створену продукцію.

Загальним для всіх видів ресурсів є питання про ефективність їх використання. Слід звернути увагу на методичний підхід щодо оцінки ефективності використання ресурсів.

Головне полягає у тому, що для оцінки ефективності використання того чи іншого виду ресурсів результат діяльності підприємства порівнюється з витратами для отримання цього корисного результату.

Якщо мова йде про матеріальні ресурси, то в якості витрат – середня вартість матеріальних витрат за період, який аналізується, якщо мова йде про трудові ресурси, то в якості витрат – фонд оплати праці та ін.

Корисний результат діяльності підприємства та одночасно результат від використання ресурсів називають ефектом. Основними двома показниками, являються обсяг виручки від реалізації (товарообіг) та прибуток підприємства, порівняння цих показників з розміром використання ресурсів. Таким чином, **ефект** – це корисний результат діяльності підприємства. Ефект поділяють на *економічний та соціальний*. Наприклад, для торговельного підприємства показником економічного ефекту можуть бути товарообіг, чистий прибуток, дохід, прискорення оборотності оборотних коштів.

Соціальний ефект торговельного підприємства – це ті результати діяльності, які безпосередньо забезпечують формування необхідного стилю (образу) життя для оцінки з визначеним ступенем умовності. Соціальний ефект оцінюється системою показників культури обслуговування.

Економічна ефективність являє собою зіставлення економічного ефекту з витратами на його отримання.

Наприклад підприємство у результаті своєї діяльності отримало кінцевий фінансовий результат у розмірі 135,0 тис. грн. В процесі діяльності були допущені витрати (без собівартості реалізованих товарів) у розмірі 540,0 тис. грн.

$$\text{Економ. ефект} = \frac{135,0}{540,0} = 0,25$$

Ефективність використання оборотних фондів визначається з метою: об'єктивної оцінки стану споживання ресурсів в основному та допоміжному виробництвах; контролю обсягу витрат на їх придбання та збереження; прийняття рішень з питань організації економії ресурсів та розробки шляхів раціонального їх використання.

За ступенем можливості регулювання, витрати поділяються на **регульовані повністю та нерегульовані**.

Класифікація витрат за ступенем регульованості на підприємствах застосовується в поєднанні з розподілом на центри відповідальності.

Витрати вважаються *регульованими* тоді, коли їх величину встановлює керівник функціонального підрозділу і їх рівень у значній мірі піддається впливу менеджера.

Нерегульовані - це витрати, які не підлягають впливу на даному рівні управлінського контролю.

Всі змінні витрати (матеріали, пряма заробітна плата) та змінні накладні витрати, звичайно розглядаються як регульовані керівником функціонального підрозділу. З іншого боку, постійні витрати (витрати на амортизацію заводського устаткування) не можуть бути регульованими керівником функціонального підрозділу, тому що він не має повноваження щодо закупівлі устаткування.

2 Собівартість продукції та її види

Собівартість продукції (робіт, послуг) – грошове вираження витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції (рис. 2.8).

Напрями використання показника «собівартість»

оцінки
економічної ефективності використання основних і оборотних засобів
виробництва

вибір оптимальних варіантів організації управління

внутрішньо-господарські і міжгоспо-дарські економічні зв'язки

вирішення питань удоско-налення діяль-ності підпри-ємства (впро- вадження нової техніки, підви-щення якості продукції)

Рис. 2.8 - Напрями використання показника «собівартість»

Витрати, які включають до собівартості продукції, визначаються національними стандартами бухгалтерського обліку та галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькуляції собівартості продукції, робіт, послуг.

Підвищення ролі та значення показника собівартості в управлінні виробництвом, в оцінці діяльності та контролі викликає необхідність його класифікації за багатьма характерними ознаками.

1 За складом витрат:

- *технологічна собівартість*, що включає прямі витрати на робочому місці, характеризує рівень витрат на здійснення окремих технологічних операцій;
- *виробнича собівартість* – технологічна собівартість збільшена на суму витрат, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами;
- *повна собівартість* – виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних витрат та витрат на збут.

2 За ступенем узагальнення:

- *індивідуальна собівартість* характеризує витрати конкретного підприємства по випуску продукції;
- *фірмова собівартість* включає витрати на виробництво та реалізацію продукції по групі підприємств, які входять до певного об'єднання;

– *середньогалузева собівартість* характеризує середні по галузі витрати на виробництво певної продукції.

3 За ознакою часу:

– *планова собівартість* передбачає включення максимально допустимих витрат підприємства на виготовлення продукції, які передбачені планом на наступний період;

– *фактична собівартість* характеризує розмір фактично витрачених засобів на випущену продукцію [30].

3 Поняття про центри відповідальності та їх класифікація

У рамках системи контролінгу інформація акумулюється й аналізується не по підприємству в цілому, а по центрах відповідальності.

Центр відповідальності — це сегмент усередині підприємства, який очолює відповідальна особа, що приймає рішення.

Центр витрат — це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за витрати. Прикладом може бути цех з ремонту енергетичного устаткування. Можна вважати, що центр витрат — найменший підрозділ, а інші центри відповідальності складаються із центрів витрат. Відповідно до класифікації витрат, центри витрат можна розбити па центри регульованих витрат і центри частково регульованих (довільних) витрат.

Прикладом центра регульованих витрат може бути цех основного виробництва. Слід зазначити, що крім досягнення оптимального співвідношення між витратами й випуском, у центрів регульованих витрат є й інші важливі цілі, наприклад, забезпечення необхідного рівня якості продукції. Серед витрат зазначених центрів переважають повністю регульовані витрати, але є й витрати інших типів (наприклад, у цеху основного виробництва — амортизація устаткування).

Прикладами центрів довільних (слабко регульованих) витрат можуть бути конструкторське бюро, адміністрація підприємства.

Центр виторгу — це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за виторг, але не за витрати (він же відповідає за витрати, але в обмеженому обсязі), наприклад, відділ збуту, що відповідає не за всю собівартість реалізованої продукції, а лише за витрати на її реалізацію. Взаємозв'язок між входом і виходом відсутній.

Центр прибутку — це підрозділ, керівник якого відповідає як за витрати, так і за прибутки, наприклад, підприємство в складі великого об'єднання. Центр прибутку може, у свою чергу, складатися з декількох центрів витрат. Наприклад, підприємство, що входить до складу об'єднання, складається із цехів і підрозділів. Прикладом може бути одиначне підприємство в складі об'єднання. Тут існує взаємозв'язок між входом і виходом.

Розподіл підприємства за центрами прибутку звичайно застосовується при дивізіонній організаційній структурі (один дивізіон — один центр прибутку), але можливі й винятки. Наприклад, іноді як центри прибутку виділяються функціональні підрозділи підприємства або його допоміжні служби: відділ маркетингу, підрозділу допоміжного виробництва. У цьому випадку витратами відділу маркетингу буде вважатися нормативна заводська собівартість продукції плюс витрати самого відділу маркетингу, виторгом — виторг від реалізації, а прибутком — різниця між ними. Такі функціональні центри називають «псевдоцентрами прибутку». Якщо підприємство виділяє як центри відповідальності функціональні підрозділи або допоміжне виробництво, то виникає питання про механізм формування внутрішніх цін.

Центр інвестицій — це підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи й витрати, наприклад, новий споруджуваний виробничий об'єкт, підприємство в

складі об'єднання. У цьому випадку існує взаємозв'язок між прибутком та інвестованим капіталом.

Найчастіше на практиці застосовують такі принципи центрів відповідальності: функціональний, територіальний, відповідності організаційній структурі й подібності структурі витрат.

За функціональним принципом виділяють такі *центри відповідальності*:

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

Обслуговуючі центри відповідальності роблять послуги іншим центрам усередині підприємства (прикладом можуть бути електростанція, робоча їдальня тощо) — це допоміжні центри.

Матеріальні центри відповідальності слугують для заготовляння й зберігання матеріалів (наприклад, відділ матеріально-технічного постачання, склади); це можуть бути як основні, так і допоміжні центри. Звичайно витрати матеріальних центрів відповідальності можна віднести на конкретний вид продукції (при досить детальному обліку).

Виробничі центри відповідальності - це підрозділи основного й допоміжного виробництва. Витрати підрозділів основного виробництва звичайно можна віднести на конкретну продукцію. Витрати допоміжних виробничих центрів включаються в собівартість продукції опосередковано (через основні центри відповідальності).

Управлінські центри відповідальності - заводоуправління, бухгалтерія, юридичний відділ і т. ін. Витрати цих центрів безпосередньо не пов'язані з конкретними видами продукції. На практиці звичайно їх розподіляють по видах продукції пропорційно обраній базі (зарплаті, прямим витратам), хоча такий розподіл досить умовний.

Збутові центри відповідальності займаються реалізацією продукції (наприклад, відділ маркетингу, відділ збуту); це основні центри відповідальності, їхню роботу, як правило, можна співвіднести з конкретними видами продукції.

Існує два варіанти розподілу на центри відповідальності по територіальному принципу (звичайно доповнює розподіл за функціональним принципом).

У рамках одного центра відповідальності об'єднано кілька функцій. *Наприклад*, деяке підприємство має кілька представництв у різних регіонах, і кожне таке представництво займається маркетингом, рекламою, збутом продукції й відстеженням договорів. Представництва ці невеликі, а тому ділити їх на дрібніші центри відповідальності нерационально. Кожне таке представництво стає єдиним центром відповідальності, що поєднує відразу кілька функцій: маркетинг, рекламу, збут і відстеження договорів.

Ідею розподілу підприємства на центри відповідальності за функціональним принципом можна розвинути далі, розділивши функціональні центри за принципом подібності структури витрат (додаткова зручність - можливість роботи з однаковими калькуляціями витрат, однаковими нормативами). *Наприклад*, у ремонтному цеху є трохи свердлильних, кілька фрезерних верстатів, які можна об'єднати в одну структуру для спрощення розрахунків.

Вибір способу розподілу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати такі вимоги:

- у кожному центрі витрат повинні бути показник для вимірювання обсягу діяльності й база для розподілу витрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний!;

— ступінь деталізації повинна бути достатньої для аналізу, але не надлишкової, щоб ведення обліку не було надто трудомістким;

— бажано, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр, для якого дані витрати є прямими;

— на центри витрат бажано відносити тільки прямі витрати (безпосередньо пов'язані з його роботою), а розподіл загальногосподарських витрат не враховувати;

— оскільки розподіл підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Розподіл підприємства на центри відповідальності й класифікація витрат є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку, що являє собою найважливіший елемент усієї системи контролінгу.

4 Моделі функціонування центрів витрат, прибутку, виручки, інвестицій

В будь-якій організації кожен виконавець, кожен керівник повинен відповідати за свою ділянку роботи. Для визначення відповідальності за певну частину роботи та прийняття економічних рішень створюються центри відповідальності.

Центр відповідальності – це частина підприємства або відділ, на чолі якого стоїть відповідальна особа, що приймає рішення і відповідає за них. Класифікація центрів відповідальності здійснюється за вартісною, функціональною та територіальною ознакою.

За вартісною ознакою центри відповідальності поділяються на центри відповідальності за затрати, прибутки, виручку, інвестиції.

Центр витрат – підрозділ, керівник якого відповідає лише за витрати.

Більшість центрів відповідальності складаються із декількох центрів витрат. Їх розподіляють на центри регульованих та частково регульованих витрат.

Центр виручки – підрозділ, керівник якого відповідає тільки за виручку від реалізації продукції, а не за витрати.

Центр прибутку – підрозділ, керівник якого відповідає як за витрати, так і за прибутки.

Центр інвестицій – підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи і витрати.

За функціональною ознакою виділяють управлінські, обслуговуючі, виробничі, матеріальні та збутові центри відповідальності.

За територіальною ознакою:

- у рамках одного центру відповідальності об'єднано декілька функцій, наприклад, велике об'єднання або корпорація включає в себе два представництва на чолі яких стоять начальники відділів;

- один функціональний напрямок діяльності розподіляється на кілька центрів відповідальності.

Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати такі вимоги:

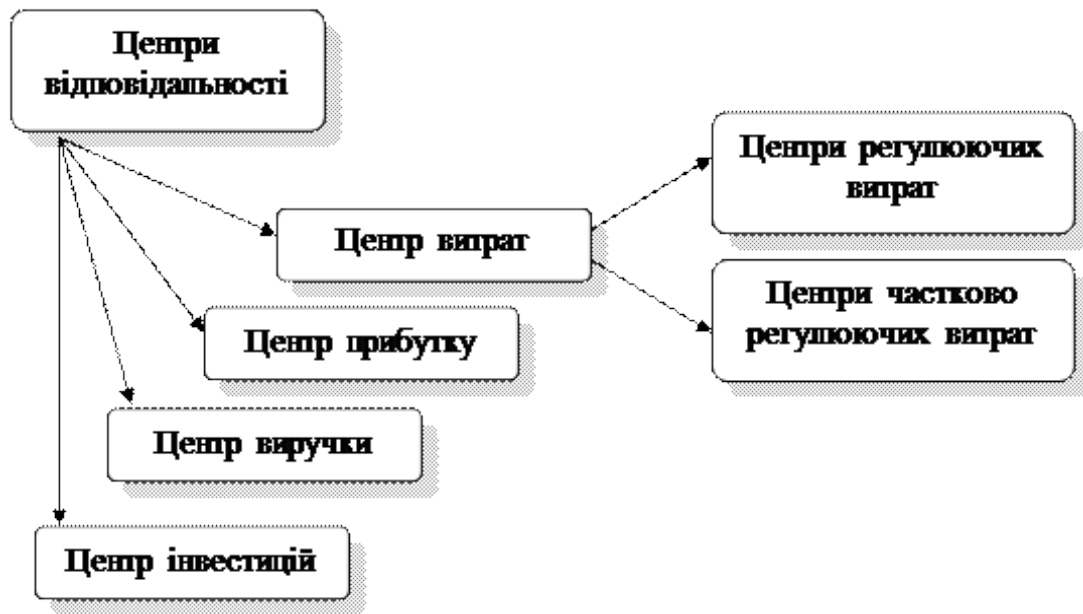
- у кожному центрі витрат повинні бути показники для виміру обсягу діяльності і розподілу витрат;

- у кожному центрі повинен бути відповідальний;

- ступінь деталізації витрат має бути достатнім для аналізу;

- на центри відповідальності бажано відносити тільки прямі затрати;
- оскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Модель класифікації центрів відповідальності представлена на рис. 2.9.



2.9 - Модель класифікації центрів відповідальності

2.6 Висновки з лекції 2

Найбільша кількість господарських операцій, що здійснюється на підприємстві, пов'язана з виникненням різного роду витрат. **Витрати** – це події, які призводять до зменшення власного капіталу. Вони можуть бути диференційовані в залежності від таких показників як об'єкт і склад витрат. **Об'єктами витрат** є продукція, роботи, послуги або інший вид діяльності підприємства, який потребує витрат. До **складу витрат** відносять:

- собівартість реалізованих товарів, продукції, послуг;
- фінансові витрати;
- податки на прибуток;
- непередбачені витрати.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) є виробничою собівартістю продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду. **Виробнича собівартість продукції** включає в себе матеріальні витрати на сировину; витрати на оплату праці; загальновиробничі та інші витрати.

Загальновиробничі витрати складаються з:

- відрахувань на соціальні заходи (пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, індивідуальне страхування персоналу підприємства, інші соціальні заходи);
- амортизації – суми нарахованого зносу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

З метою більш детального пізнання досліджуваних об'єктів, основним з яких є витрати, використовується метод класифікації.

Класифікація витрат — це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. При цьому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів.

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

У даний час нараховується близько двох десятків групувань витрат за різними класифікаційними ознаками, такі, як:

- загальні, витрати на одиницю продукції;
- прості (одноеlementні), комплексні;
- прямі, непрямі;
- поточні, одноразові, періодичні;
- цехові, дільничні, бригадні, службові тощо;
- постійні (умовно-постійні), змінні;
- витрати предметів праці, засобів праці, самої праці;
- витрати основного виробництва, допоміжних, другорядних (підсобних) та обслуговуючих виробництв і господарств;
- основні, накладні;
- витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності;
- виробничі, невиробничі;
- постачально-заготівельні, виробничі, збутові;
- витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск;
- планові, позапланові;
- нормовані, ненормовані;
- продуктивні, непродуктивні;
- залежні, незалежні;
- матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

3 Тема 3 Організація управлінського обліку в системі контролінгу

3.1 Мета і завдання лекції

Метою лекції є ознайомлення з управлінським обліком та його основними методами.

Завдання лекції:

- ознайомитися з управлінським обліком як вихідним елементом системи контролінгу;
- розкрити зміст основних методів управлінського обліку та їх оцінку;
- розглянути облік за фактичною, нормативною, собівартістю.

3.2 План лекції

- 1 Управлінський облік як вихідний елемент системи контролінгу та його завдання
- 2 Характеристика основних методів управлінського обліку
- 3 Облік за фактичною собівартістю
- 4 Облік за нормативною собівартістю
- 5 Оцінка методів управлінського обліку витрат для вирішення завдань контролінгу

3.3 Основні категорії, ключові поняття з теми 3

1 Облік

2 Управлінський облік

- 3 Собівартість
- 4 Фактична собівартість
- 5 Нормативна собівартість
- 6 Функції управлінського обліку
- 7 Методи управлінського обліку
- 8 Принципи управлінського обліку
- 9 Завдання управлінського обліку
- 10 Економічний аналіз

3.4 Текст лекції

1 Управлінський облік як вихідний елемент системи контролінгу та його завдання

Сучасні методи управління виробничо-господарською діяльністю вимагають більш детальної організації бухгалтерського обліку на підприємствах. Основним завданням бухгалтерського обліку є формування повної та достовірної інформації про діяльність організації і її майнове положення, що необхідна внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності – керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна організації, а також зовнішнім – інвесторам, кредиторам і іншим користувачам бухгалтерської звітності. Ту частину системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потребу керівництва в інформації, називають *управлінським обліком*.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю діяльності підприємства.

Фактори, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку, представлені на рисунку 3.1.

Фактори, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку

- 1 Посилення конкуренції на ринках збуту продукції
 - 3 Використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизації облікових робіт

- 2 Інтенсивний розвиток механізації та автоматизації виробничих процесів

Рис. 3.1 - Фактори, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку

Управлінський облік покликаний забезпечити фінансову і господарську самостійність підприємства. Розрізняють три рівні споживачів результатів діяльності управлінського обліку (рис. 3.2):

корпоративний рівень (акціонери,інвестори)

топ-менеджмент

середня ланка

Управління вищої ланки

Інститу- ційний рівень

Управління середньої ланки

Управлінський рівень

Управління низової ланки

Технічний рівень

Рис. 3.2 - Рівні споживачів результатів діяльності управлінського обліку

У процесі планування діяльності підприємства управлінський облік надає інформацію про минулі події для розробки стандартів витрат і розрахунків, які стосуються можливих сценаріїв майбутніх подій.

Відображаючи операції, які здійснює підприємство, в управлінському обліку накопичується дані про витрати і доходи структурних підрозділів підприємства, розробляється система звітності, що дає можливість оцінити результати їх діяльності. Взаємозв'язок системи обліку і функцій управління представлений на рис. 3.3.

Система обліку Управління

Бюджети, розрахунки, прогнози
Планування

Вимірювання, фіксація та класифікація дій

Первинні документи
Дії

Звіти про діяльність, співставлення бюджету з фактичними результатами, аналіз відхилень

Облікові реєстри

Оцінка результатів
Звіти

Рис. 3.3 - Взаємозв'язок системи обліку і функцій управління

Об'єкти управлінського обліку поділяються на дві групи: активи підприємств, господарські процеси та їх результати (рис. 3.4).

Принципи управлінського обліку, які необхідно враховувати в системі контролінгу: безперервність діяльності підприємств; єдиний грошовий вимірник; повнота та систематичність обліку; комплексність.

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління.

Виділяють наступні функції управлінського обліку (рис. 3.5):

1 Інформаційна функція передбачає забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття необхідних оперативних управлінських рішень.

2 Комунікаційна функція забезпечує формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня (вертикальні та горизонтальні зв'язки).

3 Контрольна функція включає оперативний контроль, оцінку результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому. При виконанні цієї функції виділяють центри відповідальності.

2 група
1 група
Об'єкти управлінського обліку

Активи підприємств
Господарські процеси та їх результати

оборотні активи

необоротні активи

виробнича діяльність
запаси

грошові кошти

фінансово-збутова діяльність
довгострокові та поточні зобов'язання

власний капітал

прибуток

Рис. 3.4 - Об'єкти управлінського обліку

інформаційна

комунікаційна

контрольна

прогнозна

Функції управлінського обліку

аналітична

Рис. 3.5 - Функції управлінського обліку

4 Прогнозна функція передбачає перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому, на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності.

5 Аналітична функція забезпечення вивчення системи прийняття рішень з метою її удосконалення. На цьому етапі важливо зрозуміти чи виконане поставлене завдання або, що спричинило його невиконання.

На основі управлінського обліку складаються внутрішні бухгалтерські звіти, інформація яких призначена для власників підприємства і на основі якої прослідковується динаміка змін фінансового стану підприємства.

Завдання управлінського обліку представлені на рис. 3.6.

Завдання управлінського обліку

- 1) формування, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень
- 2) перевірка законності та доцільності використання коштів
- 3) підведення підсумків та оцінка ефективності діяльності підприємства
- 4) складання внутрішніх звітів, необхідних для власників підприємств та керівників

Рис. 3.6 - Завдання управлінського обліку

Модель системи управління підприємством (рис. 3.7) базується на основі обліку.

Керівництво підприємства

передається

Аналіз діяльності

на основі якої проводиться

Управлінська інформація

постачає

Облік

Рис. 3.7 - Модель системи управління підприємством на основі управлінського обліку

Управлінський облік займає одне з найважливіших місць у системі контролінгу, зокрема, та у системі управління, в цілому.

2 Характеристика основних методів управлінського обліку

Метод – сукупність конкретних заходів і способів пізнання й оцінки дійсності.

Методи управлінського обліку – способи (системи), за допомогою яких ведеться облік.

Методи управлінського обліку класифікуються за такими ознаками як напрямок застосування, об'єктами обліку, повнотою включення витрат у собівартість, за терміном даних.

Методи управлінського обліку, що розрізняють за ознакою розподілу собівартості передбачають облік за фактичною собівартістю (директ-костінг) та облік за нормативною собівартістю (стандарт-кост).

Директ-костінг – це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік за її видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

У процесі обліку фактичних витрат використовують такі принципи:

- документально оформлена фіксація прямих витрат на виробництво;
- облікова реєстрація їх у процесі виробництва;
- локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, об'єктами та носіями витрат;
- віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти обліку;
- порівняння фактичних показників з плановими.

Стандарт-кост – це система обліку витрат і калькуляції собівартості з використанням нормування. Передбачає аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних. Це організація обліку, при якій зміни собівартості розкриваються щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації. Завданням обліку за нормативною собівартістю є:

- своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;
- оперативний аналіз витрат на виробництво;
- виявлення неврахованих резервів.

Принципи здійснення стандарт-кост полягають у наступному:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат матеріалів і заробітної плати;
- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм у момент їх виявлення;
- щомісячне і щоквартальне коригування існуючих норм.

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти та встановлювати причини відхилень фактичних витрат від діючих норм і кошторисів витрат на обслуговування і управління.

Відхилення за виробничими витратами поділяються на:

- 1) відхилення за матеріалами: за ціною, їх використанням та якістю;
- 2) відхилення за заробітною платою: за тарифами та продуктивністю праці;
- 3) відхилення за накладними витратами: змінні, постійні.

3 Облік за фактичною собівартістю

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

Принципи обліку фактичних витрат:

- повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво;
- облікова реєстрація їх у період виникнення в процесі виробництва;
- локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, об'єктами та носіями витрат;
- віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання;
- порівняння фактичних показників з плановими.

Недоліки:

- виключається можливість оперативного контролю;
- виявлення та усунення причини перевитрат, порушень у технологічних процесах;
- пошук та мобілізація внутрішніх виробничих резервів.

Облік по фактичній собівартості проходить за трьома напрямками:

- базовий варіант;
- в цінах минулого періоду;
- в планових цінах.

Базовий варіант обліку фактичної собівартості відображає фактичні витрати без будь-яких коректив і розраховується за формулою:

$$B_{\phi} = Q_{\phi} + C_{\phi}, \quad (3.1)$$

де:

B_{ϕ} — фактичні витрати;

Q_{ϕ} — фактична кількість;

C_{ϕ} — фактична ціна.

Недоліки:

- відсутність нормативів для контролю за кількістю ресурсів;
- відсутність можливостей аналізу відхилень;
- складність розрахунку цін при обміні послуг між підрозділами;
- трудомісткість перерахунку на кожну одиницю ресурсів, що використовуються.

Перевага — простота.

Облік поточної собівартості в цінах минулого періоду визначається за формулою:

$$B = C_{\text{мп}} \cdot Q_{\phi} + B, \quad (3.2)$$

де:

B — витрати;

Q_{ϕ} — фактична кількість;

$C_{\text{мп}}$ — середня ціна минулого періоду;

B — відхилення витрат за рахунок ціни.

Недоліки:

- використання в якості нормативу середньої ціни за минулий період, що не сприяє контролю за витратами;
- відсутність нормативів щодо витрачення ресурсів;
- «скачки» собівартості як наслідок неможливості створення резервів.

Переваги:

- спрощення порівняння витрат за різні періоди;

- можливість контролю;
- спрощення ведення обліку.

Облік фактичних витрат в планових цінах проводиться за формулами:

$$B_{зф} = B_{зп} + B_з + B_ц, \quad (3.3)$$

де:

$B_{зф}, B_{зп}$ — фактичні і планові витрати на зарплату;

$B_з, B_ц$ — відхилення витрат, викликані зміною ставок.

$B_{мф} = B_{мп} + B_q + B_ц$, де:

$B_{мф}, B_{мп}$ — фактичні і планові витрати на матеріали;

$B_q, B_ц$ — відхилення витрат, викликані зміною кількості та ціни на матеріали.

Недоліки:

- відсутність можливості контролю накладних витрат
- «стрибки» собівартості як результат відсутності резервів.

Переваги:

- відсутність відхилення цін;
- можливість порівняння витрат різних періодів;
- можливість планування прямих витрат;
- можливість порівняння фактичних і планових значень.

4 Облік за нормативною собівартістю

Облік за нормативною собівартістю - це організація методології обліку, при якій зміни собівартості, допущені перевитратами, й економія засобів розкривається не тільки шляхом подальшого вивчення звітних калькуляцій, а й щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації і первинних облікових записів.

Завдання обліку за нормативною собівартістю:

- своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;
- оперативний аналіз витрат на виробництво;
- виявлення неврахованих резервів.

Принципи системи оперативного обліку:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат матеріалів і заробітної плати;
- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм в момент їх виявлення, їх склад;
- щомісячне і щоквартальне коригування існуючих норм.

Перевагами обліку за нормативною собівартістю слід вважати:

- можливість контролю (зіставлення фактичних значень з нормативними);
- можливість аналізу причин відхилень;
- прискорення підрахунку затрат (затрати за кожним центром і за кожним носієм розраховуються незалежно один від одного, а значить, можливе одночасне проведення підрахунків);
- відсутність необхідності калькулювання собівартості за кожною партією зокрема;
- згладжування коливань собівартості за рахунок можливостей резервування.

Недоліками вказаного методу обліку є невідповідність нормування «від досягнутого» або за екстраполяцією вимогам нинішнього дня, а також відсутність обґрунтування коригувань середніх значень, що знижує точність планування та перешкоджає ефективному контролю.

При даній системі управлінського обліку розрізняють методи обліку з фіксованим обсягом випуску продукції та з обсягом випуску продукції, який змінюється.

Дано характеристику вказаних методів обліку затрат.

3 фіксованим обсягом випуску продукції. Характерними особливостями даного варіанта методу обліку за нормативною собівартістю є те, що нормативи тут встановлюються безвідносно до обсягу діяльності, обліковуються цінові та кількісні відхилення, здійснюється розрахунок відхилень за такою методикою:

— визначаються ставки нормативних затрат (C_n):

$$C_n = Z_n : K_n, \quad (3.4)$$

де:

Z_n — нормативні затрати;

K_n — нормативна кількість.

— визначаються розрахункові нормативні затрати (Z_{nr}):

$$Z_{nr} = C_n \cdot K_f, \quad (3.5)$$

де:

K_f — фактична кількість.

— визначаються відхилення (B):

$$B = Z_f - Z_{nr}, \quad (3.6)$$

де:

Z_f, Z_{nr} — фактичні і розрахункові нормативні затрати.

До переваг, які властиві даному варіанту обліку, поряд з тими, що характерні для загального методу обліку за нормативною собівартістю, можна віднести ще й відносну простоту та відсутність необхідності класифікації затрат.

Що ж стосується його недоліків, то до вище перерахованих слід додати ще й відсутність ефективного контролю через ігнорування характеру залежності затрат від обсягу випуску продукції та те, що даний варіант діє лише при заданому обсязі, а також те, що відхилення за рахунок зміни обсягу не враховуються.

3 обсягом випуску продукції, який змінюється. Головними рисами даного варіанта обліку є:

— нормативи змінних затрат встановлюються на одиницю обсягу, а нормативи постійних затрат — на весь обсяг;

— враховуються відхилення за ціною, за кількістю, за обсягом;

— алгоритм розрахунку наступний:

1 Затрати поділяють на постійні і змінні.

2 Розраховують ставку нормативних змінних затрат ($C_{n\text{зм}}$):

$$C_{n\text{зм}} = Z_{n\text{зм}} : O_n, \quad (3.7)$$

де:

$Z_{n\text{зм}}$ — сумарні нормативні змінні затрати,

O_n — нормативний обсяг випуску.

3 Розраховують ставку нормативних постійних затрат ($C_{n\text{пост}}$):

$$C_{n\text{пост}} = Z_{n\text{пост}} : O_n, \quad (3.8)$$

де:

$Зн\ пост$ — сумарні нормативні постійні затрати.

4 Розраховують ставку нормативних затрат для нормативного обсягу ($Сн$):

$$Сн = Сн\ пост + Сн\ зм, \quad (3.9)$$

5 Визначають розрахункові нормативні затрати на фактичний обсяг випуску ($Знр$):

$$Знр = Сн \cdot Оф, \quad (3.10)$$

де:

$Оф$ — фактичний обсяг.

6 Розраховують сумарне відхилення затрат ($В$):

$$В = Зф - Знр, \quad (3.11)$$

де:

$Зф$ — фактичні затрати.

7 Визначають нормативні затрати на фактичний обсяг випуску ($Зн$):

$$Зн = Зн\ пост + Зн\ зм \cdot Оф. \quad (3.12)$$

8 Визначають відхилення затрат, яке викликане зміною цін на ресурси і норм витрачання ресурсів ($Вц\ н$):

$$Вц\ н = Зф - Зн. \quad (3.13)$$

9 Розраховують відхилення, яке викликане зміною обсягу випуску ($Во$):

$$Во = Зн - Знр. \quad (3.14)$$

Перевагами даного варіанта обліку, крім тих, що характерні для загального методу обліку за нормативною собівартістю, можна вважати той факт, що враховується характер поведінки затрат залежно від обсягу, чим саме забезпечується більш точний розрахунок і надається інформація для оперативного управління.

Порівняно з фіксованим обсягом випуску продукції, при даному варіанті обліку покращуються можливості для контролю, а також має місце врахування відхилень за рахунок обсягу.

Недоліками даного варіанта обліку слід вважати більшу складність у порівнянні з фіксованим обсягом випуску, а також те, що має місце однаковий підхід щодо визначення постійних і змінних затрат (при коригуванні на зміну обсягу постійні затрати розглядаються як змінні), що веде до викривлення результату.

5 Оцінка методів управлінського обліку витрат для вирішення завдань контролю

1 Облік покриття постійних затрат. Даний метод є логічним продовженням і поглибленням простого «директ-костингу». Характерними рисами його є наступне.

1 Затрати поділяють (за принципом їх віднесення на об'єкти калькулювання) на прямі і непрямі, а також на постійні і змінні.

2 Звіт про прибутки і збитки має такий вигляд:

$$В - П = Вч, \quad (3.15)$$

$$СПІ = Вч - Ззм\ вир, \quad (3.16)$$

$$СПІІ = СПІ - Ззм\ гр., \quad (3.17)$$

$$Пр = СПІІ - Зпост, \quad (3.18)$$

де:

$В$ — виторг;

$П$ — податки;

$В$ — чистий виторг;

$СПІ, СПІІ$ — суми покриття I і II відповідно;

Ззм вир, Ззм гр. — змінні затрати виробу і групи виробів;

Зпост — постійні затрати;

Пр — прибуток.

3 Постійні затрати за необхідності можна поділити на групи (постійні затрати виробу, групи виробів, центру відповідальності, підприємства в цілому) і вирахувати відповідні суми покриття.

4 Можливі й інші варіанти класифікації затрат, наприклад, на грошові і негрошові.

До переваг методу обліку покриття постійних затрат відносять:

- Наявність інформації для ціноутворення у короткостроковому і довгостроковому періодах.

- Наявність інформації для аналізу інвестицій (релевантними для прийняття інвестиційних рішень затратами можна вважати прямі затрати на виріб, на групу виробів і деколи постійні затрати центру затрат).

- Наявність інформації для оптимізації обсягу виробництва в умовах ресурсних обмежень (максимізація сумарного маржинального прибутку).

- Наявність інформації для вибору технологічного процесу і способу організації виробництва.

- Наявність інформації для контролю, планування затрат і результатів.

- Знаходження критичного обсягу виробництва (у короткостроковому і довгостроковому періодах) з метою оцінки ризику.

- Зменшення ступеня недооцінки запасів порівняно з простим «директ-костингом».

Недоліками цього методу вважають:

- не завжди легко можна здійснити виділення групи виробів;

- у собівартість продукції включаються прямі постійні затрати, які насправді виникають не внаслідок виробництва продукції,

- а служать для підтримки виробничих потужностей у робочому

- стані. У зв'язку з цим даний метод зближується з обліком за повною собівартістю;

- складність класифікації затрат.

2 Облік покриття постійних затрат з відносними прямими затратами

До головних характеристик даного методу можна віднести такі:

1 Розробляється ієрархія об'єктів затрат, яка включає в себе напрямки діяльності, центри відповідальності, види затрат, види продукції, причому усі затрати є прямими для будь-якого об'єкта.

2 Затрати поділяють на такі групи:

- прямі та непрямі для заданого об'єкта (наприклад, продукція, центр затрат);

- постійні та змінні щодо обсягу діяльності;

- грошові та не грошові;

- за факторами, які визначають величину затрат (наприклад, чисельність персоналу, виробничі площі).

Перевагами методу обліку покриття постійних затрат з відносними прямими затратами є:

- відсутність необхідності розподілу непрямих постійних затрат;

- усі затрати розглядаються як прямі, що дає більші можливості для контролю;

- наявність інформації для оптимізації структури випуску в умовах обмежених ресурсів.

Недоліки цього методу зводяться до таких моментів:

- важко здійснювати оцінку запасів;

- не завжди можна знайти об'єкт обліку, для якого затрати є прямими;

- складність методу.

3 Облік планових граничних затрат.

Основні риси обліку граничних планових затрат зводяться до наступного:

Даний метод обліку затрат на відміну від усіх попередніх цієї системи використовує не фактичні, а планові значення.

На відміну від обліку за повною плановою собівартістю фактичні затрати порівнюються з плановими лише у змінній, але не у постійній частині.

Порівняння планових і фактичних значень здійснюють таким чином.

1 Розраховують планові затрати за центрами затрат.

2 Планові затрати поділяють на постійні і змінні.

3 Планову ставку змінних затрат обчислюють за формулою (Сп зм):

$$Cп зм = Зп зм : Оп, \quad (3.19)$$

де:

$Зп зм$ — планові змінні затрати,

$Оп$ — плановий обсяг.

4 Розрахункові планові змінні затрати визначають за формулою (Зр п):

$$Зр п = Cп зм \cdot Оф, \quad (3.20)$$

де:

$Оф$ — фактичний обсяг.

5 Відхилення за рахунок норм і цін обчислюють за формулою (Вн ц):

$$Вн ц = Зф - Зр п, \quad (3.21)$$

де:

$Зф$, $Зр п$ — фактичні і розрахункові планові затрати відповідно.

6 Проводять аналіз постійних затрат.

Визначають продуктивні постійні затрати (Зп прод):

$$Зп прод = Зпп \cdot Оф : Оп, \quad (3.22)$$

де:

$Зпп$ — планові постійні затрати,

$Оф$, $Оп$ — фактичний і плановий обсяги відповідно.

7 Визначають непродуктивні постійні затрати (Зп непрод):

$$Зп непрод = Зпп : Оп \cdot (Оф - Оп.) \quad (3.23)$$

8 Відхилення постійних затрат не відносять на конкретні центри затрат, а списують на результати діяльності усього підприємства.

До складу собівартості продукції включають лише змінні затрати.

Перевагами даного методу обліку затрат є усі ті, що відносяться до всієї системи обліку за неповною собівартістю, а також розширення можливостей для контролю порівняно з простим «директ-костингом» та зрозумілість й наочність.

Недоліки цього методу обліку практично ті ж самі, що й у простому «директ-костингу».

Охарактеризовані системи і методи обліку затрат на виробництво отримали значне поширення у зарубіжній практиці.

3.5 Питання на самостійне вивчення з теми 3

1 Мета, область застосування, переваги системи «Стандарт-кост»

2 Нормативні та бюджетні витрати

3 Нормативні прямі матеріальні витрати, нормативні прямі трудові витрати, нормативні загальновиробничі витрати

4 Особливості та порядок організації обліку витрат і результатів в системі «Директ-костінг»

1 Мета, область застосування, переваги системи «Стандарт-кост»

«Стандарт-кост» відноситься до одного з найбільш поширених за рубежом методів управлінського обліку, методів управління виробничими затратами.

Засновником цієї системи був Ф.Тейлор, який обґрунтував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у 1911 р. розробив і впровадив діючу систему "стандарт-кост". Вона й стала прототипом вітчизняної системи обліку під назвою усім відомого нормативного методу.

Основною ідеєю методу "стандарт-кост" є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути.

Розробка норм — стандартів, складання стандартних калькуляцій до початку виробництва і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів, систематизованих як сукупність, отримали назву системи "стандарт-кост" (standart cost).

У США та Великобританії "стандарт-костом" називають метод обчислення стандартної собівартості. Термін "стандарт-кост" дослівно означає стандартні вартості:

"*стандарт*" — кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для виготовлення одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг; " " — це грошовий вираз виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції.

"*Стандарт-кост*" — це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Британський інститут присяжних бухгалтерів розглядає "стандарт-кост" як підготовку і використання системи обліку стандартних витрат, їх порівняння з фактичними витратами і аналіз відхилень фактичної кількості виробів від стандартних за причинами і місцями їх виникнення.

В американській літературі даються різні визначення системи "стандарт-кост", в це поняття вкладається різний зміст. Однак у всіх випадках ця система трактується як інструмент контролю, направлений на регулювання прямих витрат виробництва.

Зміст системи "стандарт-кост" полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, зарплати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

Система "стандарт-кост" спочатку застосовувалась на машинобудівних підприємствах, а потім — в інших галузях промисловості для обчислення собівартості продукції, контролю за виробництвом і управління ним. Врахування витрат на базі "стандарткосту" широко застосовується при позамовному і попроцесному методах обліку витрат на виробництво.

Основою системи "стандарт-кост" є, безперечно, підрахунок майбутніх (очікуваних) витрат.

Очікувані витрати визначають на основі стандартів (норм і нормативів), розрахованих всередині фірм. Ці стандарти є основою функціонування системи і розкривають її зміст. Всю сукупність стандартів у США поділяють на такі групи:

1 Залежно від рівня цін, що приймаються у розрахунок, розрізняють такі **види стандартів**:

- *ідеальні* — передбачають найбільш сприятливі ціни на матеріали, тарифи на послуги, ставки на оплату праці і кошторисні ставки накладних витрат;
- *нормальні* — розраховуються за середніми протягом економічного циклу цінами;
- *поточні* — передбачають розрахунок на основі цін певного облікового періоду як очікуваних, так і діючих в цей період;
- *базисні* — встановлюються на початку року і протягом року залишаються незмінними. Звичайно вони застосовуються для обчислення індексу цін.

2 Від рівня використання потужності стандарти поділяють на наступні.

Теоретичні — досяжні підприємством при хорошому або ідеальному їх виконанні. Вони є метою підприємства, засновані на повному використанні потужності, нормованій величині часу відпочинку, не передбачають витрат часу на брак, простої, псування.

Минулого середнього виконання — розраховуються за статистичним даними і включають уже затрачений час на брак, простої і псування, тобто всі недоліки попереднього періоду.

Нормального виконання — передбачають очікуваний середній рівень напруженості норм у майбутньому періоді.

3 Від обсягу випуску продукції (має першорядний вплив на підходи до розробки стандартів) розрізняють стандарти:

- *теоретичні* зумовлені теоретичною потужністю підприємства. Вони або недосяжні, або досяжні в одноразовому порядку;

- *практичні* — досягаються підприємством при хорошому виконанні, вони близькі за своїм рівнем до теоретичних стандартів при хорошому виконанні, засновані на реально досяжному рівні випуску і допускають неминучі втрати;

- *нормальні* — розраховуються при досяжному рівні випуску продукції виходячи з середньої величини вищого і нижчого обсягу виробництва протягом циклу;

- *очікувані* — розраховуються на основі конкретних умов виробництва при очікуваному обсязі випуску продукції.

Дана характеристика стандартів показує, що в американських фірмах існують різні підходи до встановлення стандартів за статтями витрат. Однак при будь-якому підході прийняті стандарти узагальнюються в бухгалтерії в карти стандартної собівартості до початку процесу виробництва. Карти складають на виріб, замовлення, на виробничий підрозділ, що бере участь у виготовленні цього виробу, замовлення.

Система "стандарт-кост" являє собою засіб управління прямими витратами.

Залежно від розмірів підприємства координацію робіт по організації системи "стандарт-кост", визначенню стандартів для використання, виявленню відхилень від стандартів і методиці їх списання здійснює контролер або комітет, куди входять представники всіх підрозділів, пов'язаних із системою "стандарт-кост". У найбільш великих компаніях створюється підрозділ стандартів, де сконцентрована вся робота по стандартах, їх складанні, внесенні в них змін, обліку і т. ін.

Система "стандарт-кост", на відміну від інших систем обліку витрат, що застосовуються на практиці, має свої характерні особливості. По-перше, основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрачання коштів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, а не їх документування. Перед менеджерами ставиться завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не всі компанії відображають у бухгалтерському обліку виявлені відхилення, а лише ті з них, які використовують поточні стандарти. Третьою особливістю в частині відображення відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень за статтями калькуляції, за факторами відхилень.

Дані особливості системи "стандарт-кост" означають, що з метою управління витратами завжди розглядається, наскільки істотні ці відхилення" щоб їх враховувати; що вони показують, при розв'язанні яких проблем вони можуть бути використані; важливість виявлених відхилень в аналізі витрат на виробництво.

З еволюцією теорії затрат стає очевидним той факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки попередження невинуватених затрат, яких можна було б уникнути.

З допомогою методу "стандарт-кост" заздалегідь встановлюється величина затрат у вигляді норм. Відхилення, виявлені в оперативному порядку, сигналізують про негативні

обставини у виробничому процесі, на які менеджери повинні звернути увагу, тобто прийняти відповідні рішення. Виявлені ж відхилення в процесі здійснення господарської діяльності — це та інформація, яка необхідна керівникам для прийняття своєчасних управлінських рішень і є найбільш цінною в регулюванні виробничого процесу, а отже, в управлінні витратами.

Основною метою системи "стандарт-кост" є визначення неефективної роботи підприємства шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Однак, незважаючи на суттєве покращення обліку з допомогою методу "стандарт-кост", його впровадженню перешкоджала велика кількість затрат, а отже, і відхилень, що мали місце в організації облікового процесу.

Система "стандарт-кост" розглядається як один з важливих інструментів контролю затрат. Найголовніше в цій системі — визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат і здійснення суворого контролю за їх дотриманням зі сторони відповідальних осіб. Характерною особливістю цієї системи є не документальне виявлення відхилень від норм в процесі витрачання засобів, а відображення відхилень у бухгалтерських записах на спеціальних рахунках. Перед відповідальними працівниками ставиться завдання не документувати, а не допускати і своєчасно усувати відхилення, що виникають.

Перевага системи "стандарт-кост" перед іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в наступному:

1 На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи. При цій системі керівництво фірм забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень.

2 Менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням нормативне кількості виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях. Наприклад, інформація про необхідні матеріали друкується за стандартною заявкою згідно з нормативною кількістю, необхідною для виконання замовлення. Якщо потрібно більше матеріалів, ніж передбачено нормативом, то складається додаткова вимога (на бланку іншого кольору, щоб зазначити, що це перевитрачання матеріалів за замовленням). Втрати можуть бути знижені або повністю виключені в системі, яка забезпечує моментальну реакцію на будь-яку тенденцію відхилення від встановленого стандарту. Коли операції автоматизовані, стандартні умови вводяться в програму ЕОМ, яка управляє виробничим процесом, будь-яке відхилення від стандартів виявляється моментально, поправки вносяться в процесі роботи. При системі "стандарт-кост" більш простими є канцелярські роботи, оскільки кожна господарська операція не документується, вартість операцій не обчислюється. В кінці звітного місяця кількість, наприклад, витрачених матеріалів множиться на собівартість одиниці і тим самим визначається собівартість всіх витрачених матеріалів. Матеріальні звіти на складах складаються лише в натуральних вимірниках.

3 Система "стандарт-кост" може використовуватися для оцінки виконання встановленого замовлення. Система "стандарт-кост" корисна при прийнятті рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо по змінних і постійних елементах витрат, а також при правильному встановленні ціни на матеріали та норми витрат робочої сили. Коли стандарти реальні і детальні, вони можуть стимулювати роботу окремих осіб або більш ефективно виконання завдання. Хоча стандарти часто діють, пригнічуючи робітників і начальників цехів та відділів, вони мають швидше негативний вплив, і не створюють стимулів до роботи.

4 Одна з основних переваг системи "стандарт-кост" полягає в тому, що при правильній її постановці потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, бо в межах цієї системи облік ведеться за принципом вилучення, тобто враховуються лише

відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство і чим більш стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання.

5 Важливою перевагою системи "стандарт-кост" є те, що вона використовується для прийняття рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо за змінними елементами затрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах затрат на робочу силу. Це дозволяє використовувати вказаний метод у поєднанні з методом "директ-косту", що має особливу цінність для прийняття управлінських рішень.

Якщо підприємство має масове або багатосерійне виробництво, специфікації на матеріали для всіх деталей, використовує відрядну оплату праці і стандартизацію всіх виробничих процесів, то в умовах системи "стандарт-кост" бухгалтерська робота зводиться до обліку і виявлення незначних відхилень від стандартів.

Найбільш придатними елементами для практичного застосування системи "стандарт-кост" є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою і відпуск всіх матеріалів виключно за специфікаціями. При цьому необхідність обліку заробітної плати основних виробничих робітників зникає, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою. Процедура обліку витрат і калькулювання в цьому випадку зводиться до:

- записів відхилень від стандартних цін на матеріали, що надходять;
- визначення вартості браку;
- зіставлення дійсних накладних витрат зі стандартними. На ідеальному підприємстві (за відсутності відхилень) трудові витрати з обліку і калькулювання наближатимуться до нуля.

Система "стандарт-кост" може вплинути на підвищення дохідності підприємства за такими трьома напрямками:

- виявлення перевитрат (несприятливих відхилень), які знижують прибуток підприємства;
- надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажу та встановлювати оптимальні ціни;
- мінімізація облікової роботи, яка пов'язана з калькулюванням.

Для вирішення всіх трьох завдань система "стандарт-кост" є більш придатною порівняно з системою обліку минулих витрат.

Система "стандарт-кост" має і **недоліки**. Наприклад, важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою на ринку збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі. Крім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що зумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовується середня вартість, яка є базою для визначення цін на виріб.

Суттєвим недоліком при цьому є існуючі труднощі у визначенні на практиці ступеня напруженості стандартів та норм.

У системі "стандарт-кост" поточний облік змін норм не передбачено, тим більше в розрізі причин і винуватців. Даний метод не регламентується законом і не має єдиної методики встановлення стандартів та ведення облікових регістрів, а тому на практиці застосовують найрізноманітніші норми всередині однієї фірми. У зв'язку з тим, що ціни на ринку часто змінюються, інфляційні процеси утруднюють обчислення вартості залишків матеріалів, готової продукції на складі і незавершеного виробництва, тому встановлюють середню вартість затрат, яку і використовують для визначення ціни на продукцію.

При цьому використовуються такі види нормативних витрат:

- базові нормативні витрати;

- ідеальні нормативи;
- досягнуті в сучасний період нормативи.

Базові нормативи — це нормативи, які залишаються без змін впродовж тривалого періоду. Головною їх перевагою є те, що вони забезпечують одну і ту ж основу для порівняння з фактичними затратами протягом декількох років, що дозволяє виявляти загальні тенденції розвитку.

Ідеальні нормативи відображають досконалий виробничий процес, є мінімальними витратами, які можливі в умовах максимальної ефективності виробництва. Вони рідко використовуються на практиці, так як можливий їх негативний вплив на мотивацію робітників. Ці нормативи встановлюють мету, до якої слід наближатися, а не оцінюють результати роботи, які можуть бути досягнуті в даний час.

Досягнуті в даний час нормативи — це такі, які виникають в умовах ефективного виробництва. Їх важко, але реально досягнути.

Крім зазначених нормативів, використовуються ще й полегшені, які встановлюються для менш кваліфікованих робітників на початку їх трудової діяльності.

Таким чином, при нормуванні враховуються, перш за все, призначення нормативів, тобто для кого і для чого вони призначені.

Недоліком даного методу є те, що постійні і змінні затрати не відокремлюються, а тому для прийняття більшості рішень і, зокрема впливу вказаних затрат на прибуток, потребують додаткових розрахунків. Це, по-перше, а по-друге, сучасні складні ринкові умови суттєво впливають на коливання обсягу виробництва та реалізації продукції й сприяють збільшенню питомої ваги постійних затрат у їх загальному обсязі, що істотно відбивається на коливаннях собівартості продукції та прибутку. Посилення вказаних тенденцій збільшило потреби товаровиробників у інформації про затрати на виробництво і реалізацію продукції, не перекрученої в результаті розподілу накладних витрат і відносно постійних на одиницю випуску продукції.

Незважаючи на ці недоліки, керівники фірм використовують систему "стандарт-кост" як потужний інструмент контролю за витратами виробництва і калькулювання собівартості продукції, управління, планування з метою отримання максимального прибутку.

2 Нормативні та бюджетні витрати

Коли організація застосовує «стандарт-кост» і метод нормативних витрат, усі витрати, що впливають на рахунки запасів і собівартість реалізованої продукції, виступають як нормативні (стандартні) або визначені, а не фактичні. Разом з аналізом поводження витрат і аналізом «витрати — обсяг — прибуток» нормативні витрати забезпечують в обліковій системі основу для контролю бюджетів.

Нормативні витрати являють собою ретельно розраховані визначені витрати, що зазвичай виражаються в розрахунку на одиницю готової продукції.

Нормативні витрати охоплюють три елементи виробничих витрат:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати праці;
- загальновиробничі витрати.

Між поняттями «нормативні витрати» і «бюджетні витрати» концептуальної різниці немає. Теоретично вони визначаються однаково. Але на практиці, як правило, термін «нормативні витрати» належить до одиничного закінченого продукту, а «бюджетні витрати» — до загальної їх кількості.

«Стандарт-кост». В основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат: основні матеріали; оплата праці виробничих робітників; виробничі накладні витрати (заробітна плата допоміжних

робітників, допоміжні матеріали, орендна плата, амортизація устаткування й ін.); комерційні витрати (витрати зі збуту, реалізації продукції).

Норми витрати матеріалів і виробничої заробітної плати встановлюються зазвичай в розрахунку на один виріб. Для контролю за накладними витратами розробляються кошторисні ставки (норми) за визначений період, виходячи з наміченого обсягу продукції. Кошториси накладних витрат мають постійний характер. Однак при коливаннях обсягу виробництва для контролю за накладними витратами створюються змінні стандарти і кошториси, в основі яких лежить класифікація витрат, яка залежить від величини обсягу випуску, на постійні, змінні і на півзмінні.

На підприємствах, що застосовують систему «стандарт-кост», облік відхилень фактичних витрат від стандартних норм провадять, як правило, на таких окремих чотирьох рахунках:

- 1 Відхилення за витратою матеріалів.
- 2 Відхилення за заробітною платою.
- 3 Відхилення за накладними витратами.
- 4 Відхилення від стандартної комерційної собівартості.

За необхідності, наприклад, при відображенні відхилень з розподілом за причинами, кожний з цих рахунків може бути розділений на більш дрібні аналітичні рахунки.

Таким чином, «стандарт-кост» — це система оперативного управління та контролю за ходом виробничого процесу й витратами на виробництво.

Нормативний метод. В основі системи нормативного обліку лежать такі найважливіші принципи:

- попереднє нормування витрат і числення нормативної собівартості одиниці продукції;
- систематичний і своєчасний облік змін норм (в міру впровадження оргтехзаходів) і визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів фіксування відхилень від норм у момент їх виникнення з одночасним виявленням причин і винуватців;
- щоденна інформація про відхилення від норм.

При нормативному обліку фактична собівартість продукції обчислюється шляхом алгебраїчного підсумовування нормативної собівартості і виявлених за звітний період змін норм і відхилень від норм. Різниця між нормативними і фактичними витратами називається *відхиленням*.

Якщо виявляється відхилення, має бути встановлена причина. Цей процес, як *аналіз відхилень*, ефективний інструмент контролю витрат і всієї системи управління.

Нормативні витрати на одиницю виробничого продукту складаються із шести елементів.

- 1 Нормативна ціна основних матеріалів.
- 2 Нормативна кількість основних матеріалів.
- 3 Нормативний робочий час (з прямих трудовитрат).
- 4 Нормативна ставка прямої оплати праці.
- 5 Нормативний коефіцієнт змінних загальновиробничих витрат.
- 6 Нормативний коефіцієнт постійних загальновиробничих витрат.

Нормативний облік у його повному вигляді припускає, що поточне виявлення відхилень від норм і змін норм органічно вноситься в систему бухгалтерського обліку і кладеться в основу обчислення звітної собівартості продукції.

Система нормативного обліку витрат створює передумови для організації управління виробництвом за відхиленнями від норм. У цьому — головна перевага нормативного обліку.

Порівняння системи нормативного обліку витрат на виробництво із системою обліку «стандарт-кост», яка широко застосовується в західних країнах з розвинутою ринковою економікою, дозволяє зробити такі висновки.

В основі обох систем лежить таке:

- строге нормування витрат; попереднє (до початку звітної періоду) складання нормативних калькуляцій на основі встановлених норм (стандартів) витрат ресурсів з окремих статей витрат;

- здійснення роздільного обліку і контролю витрат на виробництво за чинними нормами і відхиленнями від норм за місцями їх виникнення та центрами відповідальності;

- систематичне узагальнення відхилень від видаткових норм із метою використання інформації про відхилення для усунення негативних явищ у виробничому процесі та управління витратами.

Одна й інша системи обліку є універсальними і можуть застосовуватись за будь-якого методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Однак поряд із загальними основними моментами в організації нормативного обліку витрат на виробництво і за системою «стандарт-кост» є **істотні розходження**. *За системи обліку «стандарт-кост»:*

- 1) не провадиться відособлений облік змін норм витрат, тому що норми (стандарти) витрат устанавлюються на тривалий період і переглядаються протягом року тільки за істотних зрушень в організації виробництва;

- 2) можливе застосування різної напруженості норм витрат за їхніми різновидами (у тому числі жорсткими, важко здійсненими, «ідеальними» нормами);

- 3) ведення обліку відхилень від норм на окремому рахунку з кожної статті витрат;

- 4) накопичування відхилень від норм витрат протягом звітної періоду на відповідних рахунках та їх подальше списання на фінансові результати;

- 5) в системі «стандарт-кост» (або «облік за плановими нормативами») планові величини засновані не на минулому досвіді, а на прогнозах на майбутнє. Система характеризується більш глибокою обґрунтованістю планових величин порівняно з нормативними, що забезпечує збільшення точності прогнозів і ефективності контролю.

Як зазначено вище, *за нормативної системи:*

- облік витрат зі змін норм та з відхилень від видаткових норм вводиться в загальну систему бухгалтерського обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;

- виявлена величина відхилень витрат від змін норм, а також відхилень від норм за статтями витрат щомісяця списується на собівартість продукції (в тому числі залишки незавершеного виробництва — у частині витрат за змінами норм);

- норми переглядаються в міру здійснення організаційно-технічних заходів. Відповідно переглядаються і нормативні калькуляції на вироби при надходженні в нормативне бюро повідомлень про зміну норм витрат. Відхилення від норм за місцями їх виникнення виявляються в оперативному порядку на підставі сигнальної й іншої документації для прийняття управлінських рішень;

- на відміну від системи «стандарт-кост» відхилення від норм за статтями витрат на окремих рахунках не враховуються. Величина витрат з відхилень від норм (а також за змінами норм) знаходить висвітлення в оборотних відомостях витрат за окремими видами виробів, а також у калькуляціях фактичної собівартості цих виробів.

3 Нормативні прямі матеріальні витрати, нормативні прямі трудові витрати, нормативні загальновиробничі витрати

Величина *прямих нормативних матеріальних витрат* на одиницю кінцевої (готової) продукції визначається множенням кількості матеріалів (на виході), передбачених нормативом на одиницю готової продукції, на ціну, що має бути сплачена за одиницю матеріалу (на вході).

Наприклад, норма витрати визначеної марки сталі на деталь складає 2 кг, частка даної деталі у виробі А — 10 шт., ціна 1 кг сталі встановлена (ціна придбання) у розмірі 2 грн. за 1 кг, тоді норматив на одиницю кінцевої продукції дорівнює: $2 \text{ кг} \times 10 \text{ шт.} \times 2 \text{ грн.} = 40 \text{ грн.}$

Величина загальних нормативних витрат за матеріалами за звітний період розраховується як сума прямих нормативних матеріальних витрат на одиницю кінцевої продукції, помножена на кількість одиниць продукції, випущених у цей звітний період.

Основою розрахунку нормативних величин є *норма матеріальних витрат у натуральному вираженні*.

Щодо продукту норми матеріальних витрат поділяються на п'ять груп: поопераційні, подетальні, повузлові (постандартні), повиробні, функціональні.

Поопераційна норма регламентує витрату матеріалу на окрему операцію. Систематизуючи ці норми у відомості поопераційних норм витрат на матеріали з виробничих одиниць, можна одержати *кошторис матеріальних витрат по підрозділу*.

Поопераційні норми витрати матеріалів використовуються для розробки нормативно-технологічних карт, кошторисів матеріальних витрат і нормативних калькуляцій.

Подетальна норма витрати матеріалів — величина, яку отримують у результаті узагальнення поопераційних норм, що належать до окремих найменувань деталей. Систематизацію проводять у спеціальній відомості подетальних норм.

У свою чергу, подетальні норми підрозділяють на два різновиди: норми чорнової (ваги або об'єму) маси і норми чистової (ваги або об'єму) маси. Перший різновид норм розраховується за чистовою масою та технологічними відходами. Другий різновид норм представляє «корисна витрата», що розраховується за даними конструкторської документації (креслення і т. ін.).

Такий розподіл норм дозволяє планувати технологічні втрати і відходи в тих галузях промисловості, де це визначено технологією виробництва.

Тут у нормативних виробничих витратах враховують нормовані втрати і відходи, що важливо для управління матеріальними витратами. Наприклад, у машинобудуванні в подетальну норму вносять допуски на обробку, обпилювання при розпилюванні, не кратність при розкрої, розпил прирізний ін.

Повузлова норма регламентує витрату матеріалу на окремих вузол, що може бути використаний на самому підприємстві, реалізований на сторону в складі запасних частин і бути товарною продукцією.

Витрата матеріалів на виробництво виробу в цілому розраховують на основі подетальних і повузлових норм витрат і норм застосовності деталей у вузлах і збірних з'єднаннях, а останніх - у виробках.

Функціональна норма — величина матеріальних витрат, що розрахована при удосконалюванні технології виробництва і його організації, збільшення серійності і використання поточних методів виробництва окремих виробів, вузлів деталей і т. ін. У цілому функціональні норми характеризують процес функціонування матеріалів, що використовуються у виробництві. Такі норми застосовують у конструкторських розробках, створенні й удосконалюванні технологічних процесів виробництва конкретних видів продукції.

Основними джерелами формування нормативної бази прямих матеріальних витрат є:

- конструкторська документація — специфікація деталей, вузлів і збірних з'єднань;
- технологічна документація — технологічні процеси виникнення й обробки деталей і вузлів;
- подетально-маршрутні відомості;
- специфікації вузлування, комплектувальні відомості закупівельних напівфабрикатів і виробів.

Розробка нормативів на утримання робочої сили

Розробка нормативів витрат робочої сили містить у собі розрахунок норм часу, виробленої продукції, обслуговування, часу обслуговування і чисельності робітників, відрядних і годинних ставок.

Прямі нормативні трудовитрати на одиницю кінцевої (готової) продукції визначаються множенням нормативної кількості трудового часу (в годинах), що має бути витраченим на виробництво одиниці кінцевої (готової) продукції, на нормативну ставку за одиницю часу (нормативна погодинна заробітна плата).

За відрядної оплати праці нормативні трудовитрати на одиницю продукції є просто розміром відрядної ставки чи суми ставок для виробництва цієї одиниці.

Величина загальних нормативних витрат по трудовитратам звітного періоду розраховується як нормативні трудовитрати на одиницю готової продукції, помножені на кількість одиниць продукції, що випущена у цей звітний період.

Перед початком розробки нормативів з робочої сили від виробничого відділу до бухгалтера калькуляційного відділу виробничої бухгалтерії надходить інформація про наявні норми витрат часу на кожну операцію, передбачену технологічним процесом.

Норма часу — це час, що необхідний для виробництва одиниці продукції чи виконання визначеного виду робіт, операцій.

Норма виробітку — кількість продукції, обсяг виконаних робіт, операцій, що мають бути виконані в одиницю часу за певних умов виробництва.

Розрізняють три види норм часу: подетально-поопераційні, по-вузлові, повирібні.

Подетально-поопераційні норми регламентують час, необхідний для виконання кожної операції з виготовлення даної деталі. По-вузлові і повирібні узагальнюють подетально-поопераційні норми з їхньої застосовності і входимості у вузол та виріб.

Основними джерелами формування нормативних прямих витрат на робочу силу є:

- документи конструкторської і технологічної підготовки виробництва;
- маршрутні карти виробничого процесу, які відображають послідовність операцій;
- схеми організаційної структури підприємства;
- плани-графіки;
- карти синхронізації виробничого процесу;
- графіки рентабельності робіт (зіставлення різних варіантів послідовності виконання операцій);
- поопераційні карти виробничого процесу, матеріали хронометражу й інших методів дослідження.

Загальновиробничі нормативні витрати.

Загальновиробничі нормативні витрати являють собою суму оцінок змінних і постійних загальновиробничих витрат у наступному обліковому періоді.

Ці оцінки засновані на *нормативних коефіцієнтах*, що обчислені у такий самий спосіб, як нормативи, розглянуті раніше. Однак існує одне головне розходження: нормативний коефіцієнт загальновиробничих витрат складається з двох частин — для змінних і для постійних витрат, за розрахунку яких використовують різні бази.

Нормативний коефіцієнт змінних загальновиробничих витрат знаходять розподілом загальних планованих змінних загальновиробничих витрат на плановане кількісне вираження визначеної бази, наприклад очікувану кількість нормативних машино-годин чи нормо-годин трудовитрат. (Може бути використана інша база, якщо машино-години чи нормо-години не є придатною мірою для змінних загальновиробничих витрат).

Формула на базі нормо-годин виглядає таким чином:

Нормативний коефіцієнт змінних ЗВВ = Загальні плановані змінні ЗВВ / Очікувана кількість нормо-годин трудовитрат

Нормативний коефіцієнт постійних загальновиробничих витрат знаходять розподілом загальних планованих постійних загальновиробничих витрат на нормальну продуктивність (потужність), виражену в годинах трудовитрат:

Нормативний коефіцієнт постійних ЗВВ = Загальні плановані постійні ЗВВ / Нормальну потужність трудовитрат (у годинах)

Використання показника нормальної потужності як базу дає впевненості у тім, що всі постійні загальновиробничі витрати будуть віднесені на вироблений продукт, коли нормальна потужність досягнута.

Якщо фактичний випуск перевищує запланований і нормативні трудовитрати вищі, ніж нормальні, виникає сприятлива ситуація. Фактично, постійні загальновиробничі витрати на одиницю продукції будуть менші, ніж нормативні. Але якщо фактичний випуск не відповідає очікуванням (запланованому рівню), тобто падає нижче нормальної потужності, то запланована сума постійних ЗВВ буде припадати на менший обсяг продукції.

4 Особливості та порядок організації обліку витрат і результатів в системі «Директ-костінг»

У 1936 році американський економіст Дж.Гаррісон створив **систему директ-костінг**, відповідно до якої до складу собівартості необхідно враховувати лише прямі витрати.

Сутність системи директ-костінг: поділ витрат на постійні та змінні складові в залежності від зміни обсягів виробництва.

Переваги: спрощення і точність обчислення собівартості продукції; відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат; можливість визначення порогу рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни продукції або замовлення; можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації продукції; можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів продукції.

Використання даної системи обліку дозволяє аналітичне встановити зв'язки й пропорції між окремими видами витрат (прямі, змінні, граничні, постійні) та обсягами виробництва продукції (товарів, послуг) за допомогою методів математичної статистики, зокрема застосування методів кореляційного й регресійного аналізу, методів прогнозування та ін.

Інформація, отримана при використанні системи «директ-костінг», дозволяє визначати найвигідніші комбінації ціни й обсягів виробництва продукції (товарів, послуг), а відтак проводити ефективну політику ціноутворення.

В умовах ринкової економіки система «директ-костінг» надає інформацію щодо можливості реалізації стратегії конкуренції, спрямованої на зниження цін (з метою завоювання ринків збуту, у періоди тимчасового скорочення попиту на пропоновані фірмою послуги тощо).

Використання «обмеженої собівартості» продукції, товарів і послуг дозволяє спростити нормування, планування, облік і контроль статей витрат, собівартість стає «більш доступною для огляду», а окремі витрати — краще контрольованими.

При застосуванні системи «директ-костінг» сума постійних витрат за даний конкретний період показується в звіті окремим рядком, і тому її вплив на величину прибутку підприємства видно навіть без проведення глибокого аналізу.

Система «директ-костінг» дає можливість оперативніше регулювати постійні витрати. Так, при системі обліку повної собівартості частина нерозподіленої суми накладних витрат переходить з одного періоду до іншого, тому контроль над ними слабшає. «Директ-костінг» дозволяє знизити трудомісткість розподілу накладних адміністративних та інших загальногосподарських витрат.

Недоліки системи директ-костінг: при використанні демпінгу виникає небезпека, що маса постійних витрат не може бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості; на практиці виникають труднощі при розподілі витрат на постійні й змінні; ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості.

Управління витратами можна визначити як систему принципів та методів розробки та реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів.

Що стосується туристичної сфери, то у найбільш загальному вигляді доход від туристичної діяльності може бути представлений як сума валової виручки від реалізації послуг без ПДВ, доходів від участі в діяльності інших організацій, інших операційних і позареалізаційних доходів.

Серед найважливіших джерел доходу слід зазначити реалізацію індивідуальних і групових турів, продаж авіаквитків і квитків на інші види транспорту, надання послуг гідів, перекладачів, по оренді автомашин, обміну грошей, оформленню віз, організації чартерних перевезень, продажу вхідних квитків на культурні і спортивні заходи, сувенірів і т. ін.

Витратами називають грошове вираження витрат первинних факторів (капітал, праця, земля, підприємницькі здібності, інформація і т. ін.) для здійснення господарської діяльності фірмою або підприємством.

Можна використовувати два способи групування і включення витрат у собівартість реалізованих товарів, продукції і послуг: традиційний спосіб калькулювання повної собівартості і метод "директ-костінг". При традиційному способі враховується склад витрат по виробництву і реалізації послуг, що включають в повну собівартість.

Залежно від зміни обсягу діяльності різні статті витрат змінюються неоднаково, що дає підставу поділяти їх на постійні і змінні (такий підхід у закордонній практиці відомий як метод ("**директ-костінг**").

До постійних витрат відносять такі витрати, вартісне вираження яких у ранній період часу безпосередньо не залежить від обсягу та структури діяльності. Діяльність туристичної фірми пов'язана з такими статтями постійних витрат:

- заробітна плата управлінського персоналу, в тому числі обов'язкові відрахування;
- оренда приміщень;
- оплата комунальних послуг;
- канцелярські витрати;
- витрати на послуги зв'язку (телефон, факс і т. п.);
- витрати на ліцензування і сертифікацію;
- амортизація;
- інші управлінські витрати.

Величина постійних витрат характеризує визначений господарський потенціал фірми. І якщо обсяг діяльності фірми незмінний протягом визначеного періоду часу, то й величина постійних витрат не змінюється. Однак збільшення потенціалу фірми, наприклад, розширення штату співробітників при зростанні обсягу діяльності, створенні дочірніх підрозділів, філій, спричинить за собою ріст постійних витрат. Таке зростання відбувається у вигляді "стрибків", як наслідок періодичної зміни ринкової ситуації.

Змінними вважаються такі витрати, загальна величина яких на даний період часу безпосередньо залежить від обсягу господарської діяльності (обсягу реалізації). У туристичній фірмі перемінні витрати залежать від обсягу реалізації послуг. До них відносять:

- оплату послуг, що входять у турпродукт (послуги готелю, транспорту, візового обслуговування й ін.);

- заробітну плату тих категорій співробітників, чия винагорода залежить від обсягу реалізації послуг (наприклад, турагентів);
- виплату комісійної винагороди турагентам-юридичним особам;
- витрати на маркетинг, у тому числі на рекламу.

Розподіл витрат на постійні і змінні є необхідним для аналізу і виявлення шляхів підвищення економічної ефективності діяльності туристичних фірм. Так, величина і частка змінних витрат (у загальній величині витрат фірми) зростає при зменшенні максимального завантаження матеріально-технічної бази, при зниженні обсягу реалізації послуг, що негативно позначається на кінцевому комерційному результаті.

Назва системи «директ-костінг», що означає облік прямих витрат, виникла не випадково. Справа в тому, що на початковому етапі її застосування в собівартість зараховувались лише прямі витрати, а всі інші списувались на фінансові результати підприємства. Завдяки цьому загальна величина змінних витрат збігалась із сумою прямих витрат, що і дало назву цій системі. Але в теперішній час система «директ-костінг» охоплює не лише облік прямих змінних витрат, а також і частини змінних накладних витрат, що свідчить про деяку умовність її назви.

Система обліку прямих витрат базується на розмежуванні загальних витрат на постійні та змінні залежно від обсягу виробництва. Як відомо, зі збільшенням або зменшенням обсягів виробництва змінні витрати на одиницю продукції залишаються сталими. До них належать витрати на сировину та матеріали, паливо та енергію для технологічних потреб, на заробітну плату виробничим працівникам тощо. Навпаки, постійні витрати, у розрахунку на одиницю продукції, зі зміною обсягу виробництва теж змінюються, зокрема, з його підвищенням такі витрати зменшуються. До складу постійних витрат входять амортизація, орендна плата, комунальні послуги, оплата праці управлінського персоналу та ін.

Головна особливість системи «директ-костінг» полягає в тому, що калькулюванню підлягають тільки змінні витрати, а постійні не включаються до собівартості продукції і списуються за рахунок отриманого прибутку. Тому метод прямих витрат називається також методом **обмеженої собівартості**. Облік собівартості тільки в частині змінних витрат зумовлений не стільки бажанням скоротити кількість статей, скільки необхідністю виявити найбільш рентабельні вироби, щоб перейти переважно на їхнє виробництво. Такий облік дає можливість чіткіше оцінити прибутковість виробництва окремих виробів, оскільки віднесення постійних (накладних) витрат на їхню собівартість, як це показали попередні розрахунки, досить умовне.

Сутність методу прямих витрат може бути розкрита тільки на основі нерозривного зв'язку між витратами, обсягом виробництва та ціною. Тому його практичне застосування розглянемо не як спосіб визначення саме витрат, а як підґрунтя для встановлення можливої ціни на продукцію. Як було вказано раніше, постійні (накладні) витрати не підлягають калькулюванню. Але вони разом з прибутком входять до складу фінансового показника, який називається **«маржинальний дохід»**. Шляхом віднімання від маржинального доходу постійних витрат визначається прибуток і, відповідно, доцільність встановлення певної ціни на товар (табл. 3.1).

Таблиця 3.1- Умовний приклад доцільності встановлення ціни методом прямих витрат

№ п/п	Показник	Грн.
1	Імовірна ціна виробу	50
2	Змінні витрати	15
3	Маржинальний дохід (р. 1 — р. 2)	35
4	Сума постійних витрат	240 000

5	Обсяг виробництва, шт.	10 000
6	Постійні витрати на одиницю продукції (р. 4 : р. 5)	24
7	Прибуток (р. 3 — р. 6)	11

Як свідчать дані таблиці, метод прямих витрат починається з можливої ціни, за якою товар буде продаватися на ринку. Доцільність застосування ціни визначається рівнем прибутку від реалізації продукції, який залежить від обсягу її виробництва (продажу) та величини маржинального доходу. Маржинальний дохід, як сума постійних витрат і прибутку, дає хоча і приблизне, але об'єктивне уявлення про ефективність прийняття того чи іншого варіанта ціни. Чим більшою є величина маржинального доходу, тим більший прибуток одержить підприємство від реалізації конкретного виробу.

Величина прибутку залежить також і від обсягу виробництва. Наприклад, при збільшенні випуску до 15 тис. шт. постійні витрати на одиницю продукції становили б 16 грн., а прибуток відповідно зріс би до 19 грн. (35 — 16). Навпаки, при падінні виробництва до 5 тис. шт. постійні витрати зросли б до 48 грн., що призвело б до збитків у розмірі 13 грн. (35 — 48) на одиницю продукції. Таким чином, наведений у табл. 3.2 приклад ще не свідчить про те, що ціна в 50 грн. є найкращою. Для цього треба розглянути кілька варіантів ціни при різних обсягах виробництва.

Розглянемо умовний приклад і припустимо, що підприємству потрібно визначити ціну на продукцію за таких умов:

- можливий обсяг виробництва становить величину в межах 7 — 20 тис. виробів;
- ціна може бути встановлена від 30 до 60 грн. за штуку;
- сума постійних витрат дорівнює 240 тис. грн., а змінні витрати на одиницю продукції становлять 15 грн.

Таблиця 3.2 - Можливі варіанти встановлення ціни

Варіант	Ціна виробу, грн.	Можливий обсяг продажу, тис. шт.	Виручка від реалізації, тис. грн. (гр.2 x гр.3)	Витрати, тис. грн.			Прибуток, тис. грн. (гр.4 — гр.7)
				постійні	змінні (15 грн. x гр.3)	повні (гр.5 + гр.6)	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	60	7	420	240	105	345	75
2	50	10	500	240	150	390	110
3	40	15	600	240	225	465	135
4	30	20	600	240	300	540	60

Порівнюючи наведені варіанти, можна зробити висновок, що найвигіднішим є третій варіант встановлення ціни, тому що підприємство отримає найбільший розмір прибутку. Зниження ціни до 30 грн. є недоцільним, оскільки призведе до різкого падіння прибутковості. Такий результат свідчить про те, що насичення попиту відбулося за ціною 40 грн. і тому подальше зниження ціни вже не може істотно вплинути на збільшення обсягу продажу. Але вибір конкретного варіанта встановлення ціни залежить від наявності вільних виробничих потужностей або можливостей щодо їхнього швидкого введення в дію.

Таким чином, до позитивних сторін методу прямих витрат можна віднести те, що, по-перше, калькулювання витрат тільки в частині їхніх змінних величин значно спрощує облік і

підвищує точність розрахунків, а по-друге, цей метод дає змогу віднайти ефективні комбінації витрат, обсягу та ціни і швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на зміни ринкової кон'юнктури. Його використання найдоцільніше у випадках, коли існують резерви виробничих потужностей, а також тоді, коли постійні витрати відшкодовуються в цінах, що встановлені на певну базову кількість виробів, а формування цін на основі прямих витрат здійснюється тільки для додаткового обсягу продукції.

Між тим використання цього методу пов'язане з певними труднощами, які зумовлені розподілом витрат, оскільки окрім чисто постійних та змінних витрат, існують змішані типи, так звані умовно-постійні або умовно-змінні витрати. Прикладом таких витрат є вартість телефонних розмов, де абонентська плата за телефон становить постійну частину витрат, а оплата міжміських переговорів — їхню змінну величину. Крім того, існують витрати, які залишаються постійними в певних межах завантаження виробничих потужностей, а потім зі зміною обсягів виробництва вони стрибкоподібно зростають і знову стають незмінними в певному інтервалі. Така проблема може бути вирішена шляхом використання спеціальних методів розподілу витрат на постійні та змінні, що застосовуються в практиці управлінського обліку: метод найвищої та найнижчої точок, метод кореляції, метод найменших квадратів.

Згідно із сучасним тлумаченням сутності «**директ-костінгу**» саме розподіл витрат на постійні та змінні є головною характеристикою цього методу. Розроблені різновиди «директ-костінгу» базуються на врахуванні в собівартості змінних витрат (як прямих, так і непрямих), змінних витрат і певної частки постійних витрат (у їх продуктивній частині, яку визначають за ступенем використання виробничої потужності).

Використання системи «директ-костінг» в різних країнах світу.

Основні ідеї директ-костингу були розроблені у 1936 р. у США, а його фактичне впровадження відбулося у 1953 р.

У Великобританії цей метод дістав назву «marginal costing» — облік маржинальних витрат, а **у Франції** — «la comptabilite» — маржинальний облік. **У США** під час характеристики цього методу часто зустрічається термін «variable costing» — облік змінних витрат.

Усі ці терміни характеризують сутність директ-костингу, що полягає у поділі витрат на змінні та постійні, і, відповідно, у визначенні собівартості продукції через калькулювання лише змінних витрат.

Що ж стосується поняття директ-костинг як обліку прямих витрат, то воно виникло не випадково. На ранніх стадіях практичного застосування цього методу у собівартість продукції включалися лише прямі виробничі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися безпосередньо на фінансовий результат. Як наслідок, загальна сума змінних витрат збігалася із сумою прямих витрат, що й знайшло відображення у назві методу.

Оскільки на пізніших стадіях розвитку директ-костинг почав передбачати облік собівартості не тільки в частині прямих змінних витрат, то спостерігається деяка умовність цієї назви.

Визначивши основні ідеї директ-костингу, необхідно перейти до вивчення його варіантів.

Метод (система) директ-костинг має два варіанти:

— простий директ-костинг, заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні витрати;

— розвинутий директ-костинг, при застосуванні якого до собівартості разом із змінними витратами включаються також прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Виникнення простого директ-костингу було пов'язано з негативними наслідками розподілу постійних витрат між виробами (не завжди можна було правильно обрати базу

розподілу). Нова концепція управлінського обліку дозволила розподілити витрати на постійні та змінні, що дало можливість подолати дві проблеми:

- усунути вплив зміни обсягу виробництва на собівартість продукції;
- вибір продукту до виробництва визначається не різницею між ціною та повною собівартістю, а тією частиною постійних витрат, яку він відшкодовує.

Простий директ-костинг базується на таких принципах:

- витрати розподіляються на постійні та змінні;
- собівартість продукції обчислюється лише за змінними витратами;
- визначається маржа зі змінної собівартості (маржинальний дохід) як різниця ціни реалізації та змінної собівартості.

Використання методу (системи) директ-костинг усуває необхідність розподілу накладних витрат, розширює аналітичні можливості обліку, спостерігається процес тісної інтеграції обліку й аналізу. Недаремно систему директ-костинг називають ще «системою управління собівартістю» або «системою управління підприємством», чим підкреслюється єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень.

Отже, основними рисами простого директ-костингу є:

По-перше, класифікація витрат на змінні та постійні, що зумовлює облік та планування собівартості продукції тільки у частині змінних витрат. Постійні ж витрати списують безпосередньо на «Фінансові результати». За змінною собівартістю оцінюються також залишки готової продукції та незавершене виробництво.

По-друге — використання показника маржинального доходу.

Маржинальний дохід — *це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Він покриває загальні постійні витрати*, тобто:

Маржинальний дохід = Обсяг продажу – Змінні витрати, і відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній — чистий дохід (французька модель). Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, тоді звіт буде трирівневим. У цьому разі на першому етапі визначається виробничий маржинальний дохід як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами. На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток (американська модель).

3.6 Виводи з лекції

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю діяльності підприємства.

У процесі планування діяльності підприємства управлінський облік надає інформацію про минулі події для розробки стандартів витрат і розрахунків, які стосуються можливих сценаріїв майбутніх подій. Відображаючи операції, які здійснює підприємство, в управлінському обліку накопичується дані про витрати і доходи структурних підрозділів підприємства, розробляється система звітності, що дає можливість оцінити результати їх діяльності.

Методи управлінського обліку класифікуються за такими ознаками як напрямок застосування, об'єктами обліку, повнотою включення витрат у собівартість, за терміном даних.

Методи управлінського обліку, що розрізняють за ознакою розподілу собівартості передбачають облік за фактичною собівартістю (директ-костінг) та облік за нормативною собівартістю (стандарт-костінг).

Директ-костінг – це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік за її видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

Стандарт-костінг – це система обліку витрат і калькуляції собівартості з використанням нормування. Передбачає аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних. Це організація обліку, при якій зміни собівартості розкриваються щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2

КОНТРОЛІНГОВА ДІЯЛЬНІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ

4 Тема 4 Методичний інструментарій контролінгу

4.1 Мета та завдання лекції

Метою лекції є ознайомлення з методичним інструментарієм контролінгу: економічний аналіз, аналіз відхилень, показники, моделі, методи діагностики.

Завдання лекції:

- ознайомитися з економічним аналізом як базою прийняття управлінських рішень;
- розглянути плани й нормативи як вихідну базу аналітичної роботи в системі контролінгу;
- ознайомитися з показниками та моделями оперативного аналізу;
- визначити причини і ознайомитися з аналізом залежності кінцевих результатів діяльності підприємства;
- ознайомитися з експертною діагностикою;
- ознайомитися з методами стратегічної діагностики;
- розглянути види стратегій підприємства.

4.2 План лекцій

1. Економічний аналіз як база прийняття управлінських рішень
2. Плани й нормативи як вихідна база аналітичної роботи в системі контролінгу
3. Показники та моделі оперативного аналізу в системі контролінгу
4. Аналіз відхилень - основний інструмент оцінки діяльності центрів відповідальності
5. Визначення причин і аналіз залежності кінцевих результатів діяльності підприємства від встановлених відхилень
6. Цілі, завдання, зміст експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства та характеристика джерел інформації для експертної діагностики
7. Методи стратегічної діагностики
8. Види стратегій підприємства як об'єкт стратегічної діагностики

4.3 Основні категорії, ключові поняття з теми 4

1 Фінансовий леваридж

- 2 Операційний леверидж
- 3 Маржинальний прибуток
- 4 Аналіз відхилень
- 5 Метод оперативного контролінгу
- 6 Виробничо-фінансовий леверидж
- 7 Метод вищої та нижчої точок
- 8 Інженерний метод
- 9 Графічний метод
- 10 Метод найменших квадратів

4.4 Текст лекції

1 Економічний аналіз як база прийняття управлінських рішень

Термін *аналіз* запозичений із грецької мови та у перекладі означає «розподіляю», «відділяю». У загальному розумінні під поняттям «аналіз» розуміють розподіл певного єдиного явища на складові частини.

Предметом економічного аналізу є господарські процеси на підприємстві (рис.4.1).

Предмет економічного аналізу

господарські процеси, що відбуваються на підприємствах

соціально-економічна ефективність господарських процесів

кінцеві результати господарсько-фінансової діяльності підприємств

Рис. 4.1 - Предмет економічного аналізу підприємств

Усі процеси господарської діяльності підприємств відбуваються, як правило, одночасно та тісно взаємопов'язані між собою, однак їхня природа, зміст та закономірності

здійснення різні. Вони є результатом функціонування об'єкту управління, в основу якого покладено об'єктивні суспільні та економічні закони. Управління виробництвом та невиробничою сферою вимагає детальної інформації про тенденції та характер змін в економіці підприємства. Її джерелом та методом осмислення є саме економічний аналіз.

Первинна інформація, що отримується управлінцями з бухгалтерських та інших джерел сама по собі ні про що не свідчить. *У процесі аналізу вона проходить спеціальну обробку:*

- проводиться порівняння результатів діяльності підприємства за ряд періодів з показниками інших підприємств галузі;

- визначається вплив різних чинників на величину підконтрольних показників;

- виявляються недоліки та невикористані можливості;

- окреслюється перспективи.

Тільки після обробки всього масиву отриманої інформації розробляються і обґрунтовуються управлінські рішення.

Сутність економічного аналізу а системі контролінгу та його основне призначення представлені на рис. 4.2.

Економічний аналіз

передуює рішенням і діям, обґрунтовує їх

є основою наукового управління виробництвом та забезпечує його ефективність

є функцією управління, яка забезпечує наукове обґрунтування рішень
виявляється не тільки засіб обґрунтування рішень, а й як засіб для подальшого
контролю за їх виконанням

Рис. 4.2 - Сутність проведення економічного аналізу підприємств

У залежності від моделі управління господарською діяльністю, у змісті якої переважають цикли управління чи відрізки часу здійснення господарських процесів, розрізняють оперативний, поточний та перспективний аналіз.

Оперативний аналіз (рис. 4.3):

надавати об'єктивну оцінку існуючим господарським ситуаціям
своєчасно виявляти та вимірювати вплив вирішальних чинників на відхилення
програми розвитку,
виявити причини, що їх обумовлюють
шукати резерви з метою прийняття оптимальних управлінських рішень щодо
виконання програми розвитку

Оперативний аналіз

покликаний

Рис. 4.3- Оперативний аналіз у системі контролінгу

- здійснюється в оперативній або короткостроковій системі управління за декаду, тиждень, добу, зміну;
- спрямований на вивчення первинних короткострокових причинно-наслідкових зв'язків в об'єкті управління, результати яких відображаються, в основному, оперативним обліком.

Поточний аналіз:

- застосовується в поточній або середньостроковій системі управління;
- передбачає детальне вивчення характеру виконання планових та програмних завдань поточних періодів (місяців та кварталів з наростаючим підсумком);
- виявляє та усуває негативні причини, характерні для певної системи;
- активізує використання поточних резервів, які сприяють досягненню поставленої мети.

Перспективний аналіз:

- здійснюється у перспективній або довгостроковій системі управління;
- покликаний забезпечити обґрунтування прогнозованих результатів господарської діяльності, які відображені у довгострокових планах і програмах (на 5–15 років), надавати оцінку фактичного виконання цих програм;
- являє собою вивчення чинників розвитку підприємства, взаємозв'язку та впливу на результативні показники у динаміці за тривалий період часу.

Оперативний аналіз базується на широкому використанні натуральних показників, які характеризують первинні чинники технічного характеру, що впливають на економічні показники. Система аналітичних показників повинна відображати як результати господарської діяльності та ефективність виробництва, так і наявні та використані ресурси.

Показник – це кількісно-якісна характеристика соціально-економічних явищ і процесів (рис. 4.4).

сутність показника у конкретних умовах місця і часу
Кількісний аспект

відображає розміри, абсолютну чи відносну величину показника

Якісний аспект

Рис. 4.4 - Кількісний та якісний аспекти показників у контролінгу

Класифікація показників в економічному аналізі за різними ознаками.

1 За змістом розрізняють кількісні та якісні показники. Зміна кількісних показників обов'язково призводить до зміни якісних, і навпаки. Це дозволяє використовувати їх у комплексі.

2 За специфікою проведення аналізу відокремлюють загальні показники, що використовуються для характеристики загальних результатів роботи, та специфічні показники, які дають часткову характеристику про окремі явища виробничо-господарської діяльності.

3 За ступенем синтезу показники можуть бути окремі (відображають окремі сторони, елементи явищ, процесів), узагальнюючі (використовуються для загальної характеристики складних економічних явищ) та допоміжні (непрямі) призначені для більш повної характеристики об'єкту дослідження.

4 За методами вираження розрізняють абсолютні (натуральні, вартісні) показники, а також їх відносні характеристики, що відображають співвідношення двох абсолютних показників та визначаються у відсотках, коефіцієнтах, індексах.

5 За причинно-наслідковими зв'язками показники поділяють на факторні, які визначають поведінку результативного показника і виступають у ролі причини зміни його величини та результативні, коли показник розглядається як результат впливу причин і виступає у ролі об'єкта.

При формуванні системи показників оперативного аналізу в системі контролінгу повинні дотримуватися наступні вимоги:

- 1) у систему повинні входити кілька окремих показників та один узагальнюючий, що агрегує окремі показники та забезпечує єдність системи;
- 2) системі повинна бути властива інтегрованість, що дозволяє застосувати її при програмно-цільовому управлінні економікою;
- 3) необхідна достатня кількість показників для оцінки окремих аспектів роботи підприємства;
- 4) усі показники повинні бути адекватними, тобто відображати реальні процеси і явища, а також динамічними та забезпечувати однозначне розуміння явищ і процесів, що вивчаються.

2 Плани й нормативи як вихідна база аналітичної роботи в системі контролінгу

У загальноприйнятому розумінні *планування* - це «один з методів економічного управління, який полягає в розробці та практичному здійсненні планів, що визначають майбутній стан економічної системи, шляхів, способів та засобів її досягнення ... Основними методами планування є балансовий, нормативний і програмно-цільовий» [12]. За своїм призначенням і змістом плани можуть бути *директивними, індикативними, стратегічними і тактичними*.

При переході до ринкової економіки розпався єдиний централізований порядок планування і склалися два види суб'єктів економічного планування: господарюючі одиниці, і структури державної влади. З одного боку, підприємства стали самостійно здійснювати всі управлінські функції, включаючи визначення цілей і завдань діяльності, встановлення стратегічних і поточних планів, прогнозування майбутніх тенденцій розвитку, визначення методів та інструментів управління. З іншого боку, однією з функцій органів представницької і виконавчої влади є визначення планів і програм соціально-економічного розвитку країни та регіонів. Методи і зміст планів в кожному випадку мають свої особливості.

Процеси планування розвитку економіки мають свою специфіку в залежності від ряду конкретних умов: від форми державного устрою; від заданих меж в часі і в просторі; від характеру конкретного об'єкта, суб'єкта і предмета планування і прогнозування; від рівня математичного, технологічного та іншого ресурсного забезпечення.

Планування являє собою складний процес. Це пов'язано з множинністю факторів внутрішнього і зовнішнього середовища і значним ступенем їхньої невизначеності, а також з необхідністю вибору оптимального методичного апарату, з формуванням цільових планових показників, які повинні бути конкретними і вимірними.

Визначаючи особливості різних видів планів, слід розглянути насамперед директивні та індикативні плани. Директивні плани, широко практикувалися в СРСР, мали силу юридичного закону, адресний характер і були обов'язковими для виконавця. При цьому участь виконавця у формуванні плану було обмеженим.

У ринкових умовах директивні плани у своєму традиційному вигляді практично не знаходять застосування. Методи директивного планування трансформувалися в нові форми.

Прикладами тому можуть служити плани з закупівель товарів для державних потреб, плани розвитку інфраструктури міст, виробничі плани унітарних підприємств та ін.

Індикативне планування відрізняється тим, що цілі соціально-економічного розвитку визначено у вигляді конкретних параметрів (індикаторів), досягнення яких забезпечується спеціально розробленими, переважно непрямыми, економічними заходами державного впливу на поведінку учасників ринкових відносин. *Основними індикаторами є:*

- 1) характеристики темпів зростання, зміни структури та ефективності економіки, розвитку зовнішньоекономічних зв'язків;
- 2) показники динаміки фінансової системи та грошового обігу, розвитку ринку цінних паперів, руху цін;
- 3) показники зміни зайнятості та рівня життя населення, розвитку соціальної сфери і т. ін.

Для господарюючих суб'єктів показники державного індикативного плану мають лише рекомендаційний характер. Держава стимулює реалізацію завдань індикативного плану методами непрямого впливу через систему оподаткування, кредитування, за допомогою субсидій, розміщення державних замовлень та ін. Таким чином, індикативний план є, по суті, планом-прогнозом.

Для складання індикативного плану потрібне проведення інформаційно-аналітичної роботи, результати якої дозволяють оцінити стартовий потенціал, характер впливу внутрішніх і зовнішніх факторів, сформулювати сценарій розвитку в майбутньому, визначити кількісні значення індикаторів на плановий період. Цей процес вимагає використання досить складного науково-методичного апарату, в ньому інтегровані дослідження, що відносяться до різних напрямків економічного аналізу. В рамках існуючої структури органів виконавчої влади організувати подібну роботу досить складно. У цих умовах необхідно шукати методи вдосконалення індикативного планування.

Можна припустити, що система контролінгу є тим механізмом, який сприяв би створенню умов для розвитку практики індикативного планування у сфері державного регулювання економіки. Дійсно, такі властивості контролінгу, як гнучкість, адаптивність, здатність зібрати воєдино різноманітні елементи економічної системи, в найбільшій мірі відповідають суті індикативного планування.

Крім розмежування директивного та індикативного планування, широко застосовується класифікація планів за наступними критеріями:

- 1) з тимчасового горизонту планування: довгострокові, середньострокові, короткострокові (поточні);
- 2) по колу розв'язуваних проблем: стратегічні, тактичні.

Традиційне розмежування довгострокових, середньострокових і короткострокових планів відповідає такої спрямованості управлінської діяльності, в якій поєднується вирішення поточних завдань з одночасним створенням передумов для досягнення великомасштабних цілей у майбутньому. Існують принципові відмінності у змісті і способах формування планових значень числових показників в умовах довгострокового, середньострокового і короткострокового планування. Найбільш складним є формування довгострокових планів, що обумовлено значною роллю факторів невизначеності. У довгострокових планах важко визначити точні числові індикатори на віддалену перспективу.

Стратегічне планування має полягати у визначенні довгострокових основоположних цілей і встановленні шляхів їх досягнення. При складанні стратегічного плану необхідно враховувати найбільш ймовірні зміни зовнішнього і внутрішнього середовища планованого об'єкта, розробляти комплексні заходи, спрямовані на пом'якшення дії негативних і посилення впливу позитивних факторів.

Тактичне (оперативне) планування поширюється на приватні питання, вирішення яких необхідне для досягнення стратегічних цілей. Воно здійснюється у формі розробки

короткострокових планів розвитку конкретних елементів соціальної інфраструктури, окремих аспектів розвитку економічних систем.

Питання про **принципи планування** відноситься до числа основних при формуванні методології планування. У наукових працях, які зачіпають питання державного планування, цьому питанню завжди приділяється увага, але розглядається він з різною повнотою його охоплення і ступенем деталізації. Комплекс принципів планування, що розглядаються в наукових публікаціях, може бути викладений у вигляді наступного переліку.

1 Науковість - означає наукову об'єктивність і достовірність; застосування методів, що відповідають цілям дослідження; правильність обраної методології.

2 Цілеспрямованість - обґрунтування пріоритетних напрямів соціально-економічного розвитку та стратегічного вибору; формування комплексу стратегічних цілей розвитку; визначення пріоритетних функцій видів діяльності.

3 Соціальність - при формуванні стратегічних цілей і механізмів їх реалізації пріоритетними є рішення, що забезпечують підвищення якості життя і захист інтересів населення.

4 Комплексність - означає необхідність розгляду всіх елементів планування у взаємозв'язку; розглядом всіх чинників і соціально-економічних характеристик в їх цілісності; на представницькі та виконавчі органи управління лягає вся повнота відповідальності за розробку і здійснення комплексного розвитку; реалізація принципів комплексності нерозривно пов'язана з дотриманням принципів ієрархічності.

5 Системність - означає, що системний підхід є одним з методів стратегічного планування, який забезпечує дотримання вимог стійкості, динамічності, гнучкості, структурної збалансованості. Стратегічне соціально-економічне планування є підсистемою системи управління державою, регіоном, муніципальним освітою. При розробці плану необхідно враховувати зовнішні і внутрішні фактори, всі передумови і обмеження в умовах соціально-економічного розвитку, взаємозалежності в розвитку країн світу та регіонів країни. Також існує необхідність розгляду складної соціально-економічної системи, що складається з безлічі взаємозалежних елементів (підсистем, компонентів) різного ієрархічного рівня. Принцип системності тісно пов'язаний з принципом комплексності.

6 Адаптивність - можливість при плануванні та формуванні стратегічного вибору враховувати відбуваються зміни зовнішнього середовища шляхом гнучкого коригування цілей, пріоритетів та способів їх реалізації, модифікації механізмів зворотних зв'язків.

7 Ефективність - розуміється як необхідність доказу того, що сформований набір цілей економічного розвитку, пріоритетних функцій, намічених шляхів реалізації плану забезпечить найкращий результат при найменших витратах.

8 Мінімізація ризику - означає, що при формуванні плану повинні бути оцінені різні ризики в майбутньому, необхідно прогнозувати ризики та їх враховувати при порівняльному аналізі варіантів плану, при ухваленні рішення про кінцевий виборі варіанту плану.

9 Баланс інтересів - це багатозначне поняття, що передбачає знаходження консенсусу між владними структурами, владою і бізнесом, професійними та громадськими групами населення з питань про вибір пріоритетних стратегічних цілей та механізмів їх практичної реалізації.

10 Професіоналізм - забезпечується спеціальною підготовкою учасників робіт, створенням необхідної методологічної та інформаційної бази, організацією незалежної експертизи із залученням до розробки професіоналів, що спеціалізуються з відповідної проблематики.

11 Принцип «першого керівника» - означає участь у ході робіт або їх оцінці «перших осіб» відповідного рівня державного управління.

12 Принцип інноваційності - означає використання в процесі планування технологічних інновацій, особливо сучасних інформаційних технологій; створення ефективних організаційних форм виконання робіт; обґрунтування і забезпечення механізмів

економічної взаємодії між зацікавленими суб'єктами управління та господарювання; забезпечення нормативної бази планування, що відповідає міжнародним стандартам; наукові інновації, засновані на результатах фундаментальних і прикладних досліджень в області проблем стратегічного планування та соціально-економічного розвитку.

Якість розроблюваних планів соціально-економічного розвитку залежить від ряду умов, найважливішими серед яких є:

- 1) ступінь забезпеченості (висока, обмежена, нестабільна і т. ін.) матеріальними, природними, науково-технічними, фінансовими, інтелектуальними та іншими ресурсами;
- 2) рівень конкурентоспроможності країни, регіону, галузі, виду виробництва (наявність конкурентних переваг, недостатня або низька конкурентоспроможність на внутрішньому ринку, на різних видах зовнішніх ринків);
- 3) співвідношення механізмів ринкового саморегулювання та державного регулювання та можливості його оптимізації;
- 4) особливості співвідношень ролі ринкових і неринкових (державних, громадських та ін.) інститутів;
- 5) наявність і характер комплексу інструментів, що використовуються на різних етапах планування, що також є однією з істотних умов успішного процесу розробки планів; до числа таких інструментів слід віднести метод контролінгу.

Впровадження методу контролінгу в практику планування можна було б розглядати як один з напрямків вдосконалення методології планування у сфері макроекономічних процесів. Враховуючи, що основи контролінгу розроблені і досить широко використовуються у світовій практиці на рівні господарюючих одиниць, завдання його впровадження в сферу управління обмежувалася б визначенням способів адаптації традиційної моделі контролінгу до нової сфери його використання.

Застосування методу контролінгу, за умови відповідної його коригування, дозволило б організувати підготовку планів на основі якісної методичної та інформаційної підтримки з ключових питань макроекономічного планування. В рамках контролінгу можна було б інтегрувати, більш тісно узгодити і координувати такі функції передпланових розробок, як аналіз, діагностика, а також здійснювати моніторинг, контроль і оцінку виконання планів.

При розробці планів економічного розвитку необхідно спочатку провести комплексний аналіз: визначити можливі траєкторії розвитку зовнішнього середовища, оцінити внутрішній потенціал, можливі ризики та переваги. Підсумки такого аналізу знаходять найбільшу цінність, якщо вони інтегровані в єдину систему взаємопов'язаних інформаційно-аналітичних блоків. Вирішення цих завдань могло б бути найбільш успішним в рамках контролінгу.

Від правильності рішень, які приймаються на підприємстві в порядку реалізації довгострокових і середньострокових планів соціально-економічного розвитку, залежить успіх у реалізації таких першорядної важливості завдань, як мінімізація внутрішніх і зовнішніх загроз.

До числа найбільш актуальних відносяться наступні завдання:

- визначення потенційних можливостей розвитку економічних систем;
- оптимізація способів використання ресурсів: фінансових, матеріально-технічних, людських та інтелектуальних;
- оцінка можливих внутрішніх і зовнішніх загроз;
- отримання інформації про вплив основних факторів на економічний розвиток, таких, як виробнича інфраструктура, конкурентне середовище, структура і ємність внутрішніх і зовнішніх ринків збуту, забезпеченість фінансовими ресурсами та ін.

Не менш складним процесом є реалізація плану, яка включає: а) розміщення і приведення в дію ресурсної бази, яка повинна використовуватися з найбільшим ефектом; б) вирішення організаційних питань менеджменту; в) структурування зовнішніх і внутрішніх зв'язків як механізму функціонування об'єктів планування.

На етапі реалізації плану служба контролінгу могла б забезпечувати оперативний контроль і моніторинг ходу виконання плану.

Найбільш досконалою базою для формування плану соціально-економічного розвитку є попередньо розроблений прогноз.

Велика увага в системі контролінгу приділяється управлінню витратами. Даний процес значною мірою базується на обґрунтованому встановленні норм, тому нормування є важливим інструментом контролінгу.

В цілому **нормування** являє собою процес розробки нормативів і встановлення норм витрат праці, часу, матеріалів та інших ресурсів, заснований на розрахунку подетальних норм і нормативів.

Термін **«норматив»** можна визначити як заданий рівень відповідності необхідному, бажаному або можливому. Нормативи встановлюються виходячи з спеціальним чином визначаються витрат робочого і машинного часу, матеріалів і т. ін. з урахуванням особливостей технології виготовлення продукції, умов транспортування, зберігання, експлуатації та інших аналогічних чинників.

Ефективний контроль у цій сфері передбачає здійснення коригувальних заходів, у результаті яких:

- в майбутньому фактичні результати будуть збігатися з планованими;
- будуть проведені зміни нормативів, якщо практика показала, що поточні нормативи недосяжні.

Нормування в системі контролінгу дозволяє:

- підвищувати ефективність процесу бюджетування;
- оцінювати ефективність управління за допомогою порівняння фактичних і запланованих показників;
- прогнозувати майбутні витрати і результати для прийняття управлінських рішень;
- спростувати процес калькулювання собівартості продукції;
- визначати недосяжні цілі.

Наявність обґрунтованих нормативів значно спрощує процес складання бюджету шляхом приведення виробничого плану в вартісне вираження.

Щоб домогтися максимальних фактичних результатів, необхідно встановлювати жорсткі цілі, і в цьому випадку невеликі відхилення від норм будуть хорошим сигналом. Однак якщо нормативи завжди досягаються без будь-яких відхилень, значить, вони занадто прості та діяльність недостатньо ефективна.

Планування включає в себе вибір цілей і засобів для їх досягнення. На підприємстві можуть складатися короткострокові (декада, місяць, квартал, рік) і довгострокові (перспективні) плани.

Результатом планування є розробка бюджету підприємства.

Бюджет являє собою кількісне вираження плану підприємства і знаходить своє відображення в прогнозі основних фінансових звітів підприємства на момент закінчення розглянутого при плануванні періоду (баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів).

У рамках системи бюджетного контролю зіставляється реальний рівень витрат і результатів з плановим. Для конкретних видів показників бюджету встановлюється обґрунтовані верхній і нижній межі, що дає додаткові аналітичні можливості.

Ефективність бюджету проявляється в можливості задавати межі відповідальності і повноважень нижчестоящих керівників і на основі аналізу відхилень аналізувати результати їх роботи і якість планування.

Бюджети дозволяють узгодити і звести воедино дії різних підрозділів організації. При відсутності загального керівництва відповідальні за структурні підрозділи можуть приймати кожен своє рішення, вважаючи, що воно в кращій мірі служить інтересам організації.

Найбільшу увагу при розробці бюджетів приділяється *прогнозуванню виручки від реалізації та прибутку*. Прогноз перетворюється в план після аналізу таких чинників, як:

- обсяг продажів попереднього періоду;
- економічні та виробничі умови;
- залежність продажів від рівня доходів споживачів на даному сегменті ринку, рівня зайнятості, цін на продукцію конкурентів, цін на товари-замінники;
- прибутковість продукції, рівень її рентабельності;
- дослідження ринку, політика цін, реклама, якість продукції;
- стан конкуренції на ринку, методи конкурентної боротьби;
- виробничі потужності, їх технічний рівень;
- довгострокові тенденції в реалізації окремих видів продукції.

Всі складати бюджети можна розділити на поточні бюджети і складений на їх основі фінансовий план, який є частиною бізнес-плану підприємства.

Поряд з цим важливим є автоматизація процесу бюджетування. Тут можна виділити два основні підходи. Перший з них базується на розвитку засобів користувальницького інтерфейсу використовуваних програм, що дозволяють здійснювати динамічний обмін даними з електронними таблицями, в яких провадяться відповідні розрахунки.

Інший же тип припускає використання систем, що базуються на принципах групової роботи та реалізують різні методи збору інформації. Такі системи здатні вирішувати питання бюджетування на підприємствах будь-якого масштабу і володіють стандартними характеристиками великих систем: відкритістю, масштабністю і т. ін. Їх впровадження вимагає істотних витрат, як тимчасових, так і грошових, але є перспективним варіантом для великих підприємств.

Можна виділити три стадії процесу бюджетування:

- 1 складання бюджету;
- 2 виконання бюджету;
- 3 аналіз виконання бюджету.

3 Показники та моделі оперативного аналізу в системі контролінгу

За ознакою видів систем управління господарською діяльністю та виробництвом, у змісті якої переважають цикли управління чи відрізки часу здійснення господарських процесів, розрізняють: оперативний; поточний; перспективний (рис.4.5).

Оперативний аналіз у системі контролінгу покликаний:

- давати об'єктивну оцінку господарським ситуаціям, що складаються;
- своєчасно виявляти та вимірювати вплив вирішальних чинників на відхилення програми розвитку;
- викривати причини, що їх обумовлюють;
- шукати резерви з метою прийняття оптимальних управлінських рішень щодо виконання програми розвитку.

Оперативний аналіз базується на широкому використанні натуральних показників, які характеризують первинні чинники технічного характеру, що впливають на економічні показники. Система аналітичних показників повинна відображати як результати господарської діяльності та ефективність виробництва, так і наявні та використані ресурси.

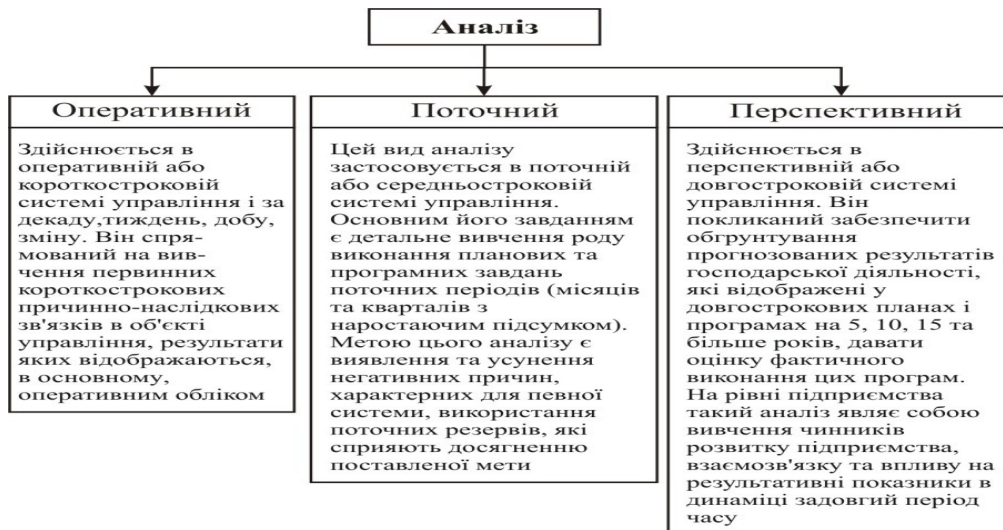


Рис. 4.5 - Види аналізу

Показник — це кількісно-якісна характеристика соціально-економічних явищ і процесів. Кількісний аспект відображає розміри, абсолютну чи відносну величину показника, а якісний — сутність показника у конкретних умовах місця і часу (рис. 4.6).



Рис. 4.6 - Модель показника

Класифікацію показників в економічному аналізі можна представити у такому вигляді (рис. 4.7).

При формуванні системи показників оперативного аналізу в системі контролінгу повинні дотримуватися такі вимоги:

- у систему повинні входити кілька окремих показників та один узагальнюючий, що агрегує окремі та забезпечує єдність системи;
- системі повинна бути властива інтегрованість, що дозволяє застосовувати її при програмно-цільовому управлінні економікою;
- необхідна достатня кількість показників для оцінки окремих аспектів роботи підприємства;
- усі показники повинні бути адекватними, тобто відображати реальні процеси і явища.

Вони також повинні бути динамічними та забезпечувати однозначне розуміння явищ і процесів, що вивчаються.

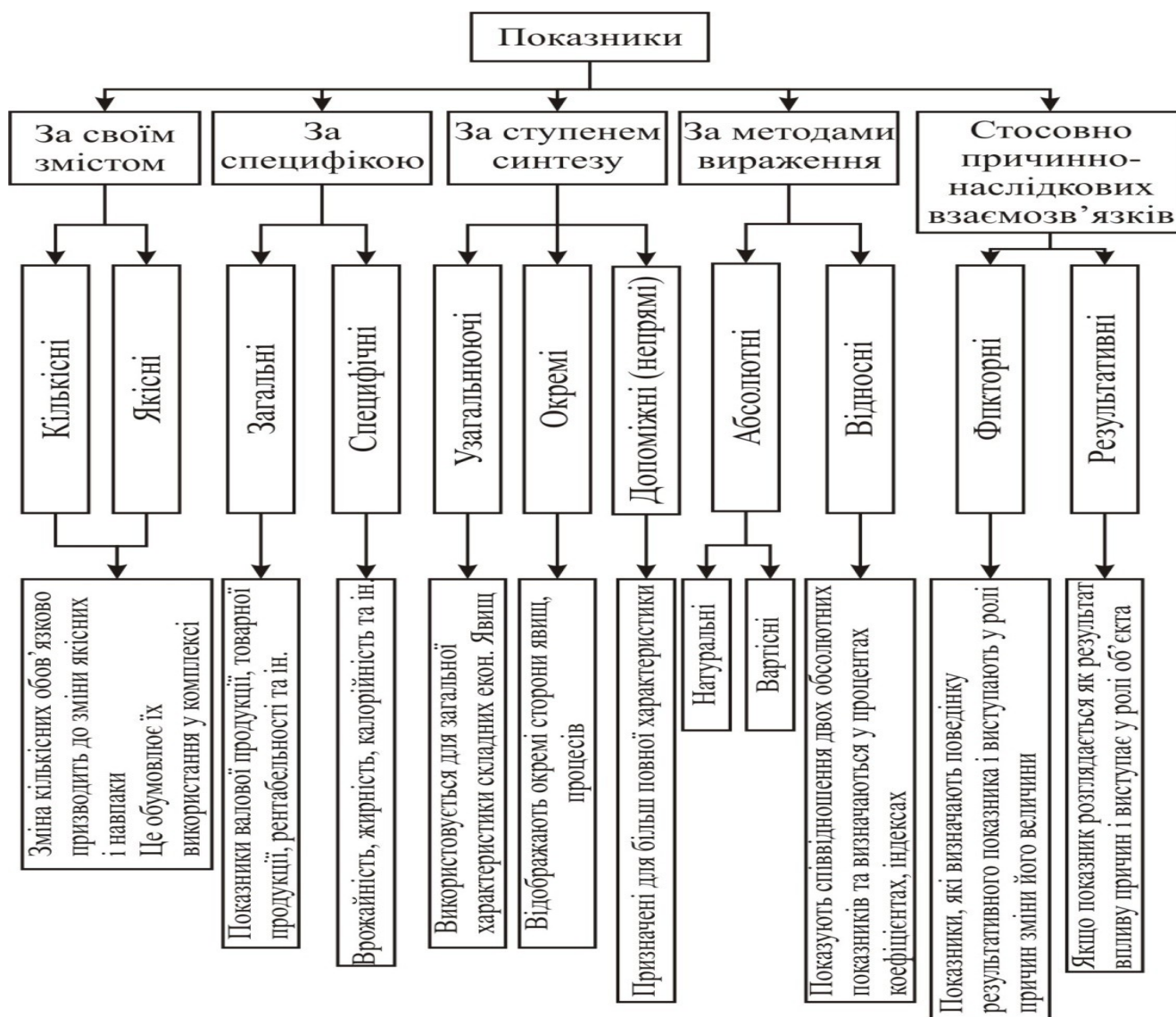


Рис. 4.7 - Класифікація показників в економічному аналізі

4 Аналіз відхилень - основний інструмент оцінки діяльності центрів відповідальності

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

Аналіз відхилень — основний інструмент оцінки діяльності центрів відповідальності. Поточний контроль і аналіз відхилень дозволяють своєчасно переналаштовувати систему управління виробництвом: менеджер має можливість у будь-який момент впливати на процеси, не чекаючи закінчення періоду, на який були розраховані цілі і критерії, які їх відображають.

Відхилення є результатом зміни трьох основних *факторів*:

- обсягу виробництва;
- цін на ресурси;
- норм витрат на одиницю випуску.

При чому зазвичай усі фактори впливають одночасно.

Для ефективного оперативного управління необхідно виявити причини відхилень (визначити, які відхилення якими факторами викликані; встановити відповідальність за здійснене; прийняти рішення, які дозволяють уникнути небажаних відхилень у майбутньому).

Відхилення бувають *позитивними* (економія) і *негативними* (перевитрати); *облікованими* і *не облікованими*; *матеріальними* і *вартісними*.

Позитивні відхилення прямих затрат розглядаються з точки зору обґрунтованості норм і нормативів, розрахованих на одиницю продукції. Відхилення в частині постійних витрат аналізують за їх реагуванням на зміну обсягів виробництва й дотриманням гнучких кошторисів.

Негативні відхилення прямих затрат аналізують з позицій дотримання технологічних процесів, стандартів організації і управління виробництвом стосовно конкретних видів продукції, робіт чи послуг.

Обліковані відхилення — це відхилення, які фактично відображені у певних бухгалтерських документах, внаслідок чого їх називають ще документованими. До них відносяться виявлені відхилення: за даними сигнальної документації до початку процесу виробництва; в міру виконання виробничого завдання; з допомогою розрахунків і формул після закінчення звітного періоду (від декількох годин до декількох місяців).

Не обліковані (не документовані) в даному звітному періоді відхилення від норм виявляються методами інвентаризації незавершеного виробництва, готової і забракованої продукції, матеріальних цінностей тощо. Причинами їх утворення можуть бути: неточності в процесі відпуску і підрахунку залишків матеріалів; приховування браку; псування, втрати і недостачі напівфабрикатів, деталей і продукції; неточності інвентаризації залишків матеріалів і незавершеного виробництва. Не обліковані відхилення визначаються після закінчення звітного періоду й свідчать про недостатній рівень організації виробництва й управлінського обліку.

Матеріальні відхилення виникають у постачальницько-заготівельній та виробничій діяльності. Їх розподіляють між залишками матеріалів, незавершеного виробництва, готової і реалізованої у даному звітному періоді продукції.

Вартісні відхилення, як правило, відносять на собівартість реалізованої продукції.

Процес аналізу відхилень складається з ряду процедур. Так, на відхилення з прибутку впливає три групи відхилень, а саме: відхилення з виторгу від реалізації продукції (виконаних робіт чи наданих послуг), відхилення від норм виробничих затрат та відхилення від норм затрат з реалізації продукції. У свою чергу, останні відхилення мають вплив відхилення за цінами на продукцію та відхилення з обсягу реалізації продукції.

Відхилення від норм виробничих затрат складаються з відхилень за матеріалами, відхилень за затратами праці основних виробничих робітників, відхилень за змінними накладними (загальновиробничими) витратами та відхилень за постійними (загально-виробничими) накладними витратами. На кожне з названих відхилень безпосередній вплив мають ще інші відхилення, на яких зупинимось більш детально.

Так, на відхилення за матеріалами впливають два основні фактори: ціна матеріалів та їх кількість, спожитих у виробництві.

Цінові відхилення визначаються множенням кількості придбаних матеріалів на різницю між нормативною і фактичною ціною за одиницю матеріалів:

$$\text{КПМ}-(\text{НЦ} - \text{ФЦ}), \quad (4.1)$$

де:

КПМ — кількість придбаних матеріалів;

НЦ — нормативна ціна;

ФЦ — фактична ціна.

Можливими причинами таких відхилень можуть бути такі: зміни цін на ринку; прорахунки постачальницько-заготівельної служби в процесі пошуку найбільш сприятливих постачальників; придбання матеріалів за низькими цінами, зате поганої якості, що викликає погіршення якості продукції або збільшення кількості відходів виробництва; погане управління запасами, яке викликає необхідність термінових закупівель, додаткових затрат на транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи, більш високі ціни постачальників за терміновість виконання замовлення, а також інші причини, які виникають внаслідок закупівельної діяльності.

Розрізняють два підходи до розрахунків за відхиленнями.

1 Відповідно до кількості придбаного (закупленого) матеріалу. При цьому відхилення розподіляються між залишком матеріалів та реалізованою продукцією.

2 Відповідно до кількості використаних матеріалів. При цьому усі відхилення списують на собівартість реалізованої продукції.

Відхилення від норм з використання матеріалів визначаються шляхом зіставлення фактично витрачених матеріалів з нормативним їх витрачанням на фактичний випуск продукції. Цей принцип є провідним і при складанні гнучкого кошторису затрат. Таким чином поступають і в частині відходів.

З метою вияву відхилень від норм використання матеріалів застосовують такі методи: документування; партійного використання матеріалів з виявленням відхилень в частині прямих затрат на вихід продукції; попереднього розрахунку за фактичною рецептурою; наступних розрахунків на основі даних інвентаризації.

Кожне підприємство відповідно до своєї технології та особливостей матеріалів вибирає свою систему вияву відхилень. Проте у будь-якому випадку розрахунок здійснюють за формулою:

$$\text{НЦ} - (\text{НК} - \text{ФК}), \quad (4.2)$$

де:

НЦ — нормативна ціна матеріалу;

НК — нормативне витрачання матеріалу на фактичний випуск продукції;

ФК — фактична кількість витраченого матеріалу.

Найчастішими причинами відхилень слід вважати: заміну одного виду і типорозміру матеріального ресурсу іншим; порушення стандартів матеріалів, що надходять; зміну умов комплектації продукції купівельними напівфабрикатами; зміну рецептури сировини; прямі перевитрати, викликані порушеннями технології, неправильним або нераціональним розкроюванням; крадіжки, псування, убуток.

Особливе місце в аналізі відхилень за матеріалами (у промисловості) посідає дослідження різних видів відходів. Їх класифікують за такими ознаками:

- допустимі відходи виробництва (виникають зразу ж у процесі обробки, їх включають у витрати матеріалів, зіставляють фактично отримані відходи з їх нормативною величиною, визначають причини відхилень);

- відходи виробництва внаслідок кінцевого браку — частина матеріалів, які виявилися зіпсутими у процесі виробництва (виявляються зіставленням готової продукції з продукцією, запущеною у виробництво). У деяких виробництвах брак розглядається як частина нормативів затрат;

- відходи виробництва з вини адміністрації (з'являються внаслідок прийняття помилкових рішень управліннями, відсутності або послаблення процедур контролю виробничих відходів).

Відхилення за матеріалами узагальнюють в розрізі центрів їх виникнення, операцій, видів продукції і матеріалів, в розрізі причин, винуватців та інших ознак.

Відхилення за затратами праці в процесі аналізу розрізняють за мірою їх значимості. Перш за все відхилення від нормативних затрат праці викликані двома причинами: ставкою заробітної плати і ефективністю праці, тобто ціною праці і кількістю праці.

Відхилення від ставки заробітної плати визначають порівнянням фактичної і нормативної вартості (ціни) однієї години праці за формулою:

$$\text{ФЧ} - (\text{НВ} - \text{ФВ}), \quad (4.3)$$

де:

ФЧ — фактичне число (кількість) відпрацьованих годин;

НВ — нормативна вартість однієї години;

ФВ — фактична вартість годинної ставки.

Можливі причини відхилень виникають при підвищенні нормативної ставки, яка не увійшла у норму; невідповідності розряду роботи і розряду робітника, який виконував цю роботу; перевищенні рівня премій, які не були враховані в нормативній ставці; різного роду доплат до нормативних розцінок, які викликані відхиленнями від технологічного процесу, недоліками організації виробництва і управління.

Відхилення за продуктивністю — це відхилення за обсягом праці основних виробничих робітників. З метою визначення даного відхилення застосовують формулу:

$$\text{НВ} - (\text{НЧ} - \text{ФЧ}), \quad (4.4)$$

де:

НВ — нормативна погодинна ставка (вартість) заробітної плати;

НЧ — нормативний час, який необхідний для виготовлення фактичного обсягу продукції;

ФЧ — фактично затрачений час на цей же обсяг продукції.

Інколи для аналізу використовують коефіцієнт виробітку при виготовленні конкретного продукту. Він являє собою відношення фактично виготовленого обсягу продукції до нормативного за певний проміжок часу.

Можливими причинами відхилень у даному випадку можуть бути: асортимент продукції; низька якість сировини й матеріалів; технічний стан устаткування; зміна і дотримання технологічних процесів; різна складність роботи; впровадження нового устаткування, технологічного оснащення й інструментів та інші різні причини.

Відхилення з праці можуть контролюватися керівниками цехів, підрозділів, дільниць, однак більша їх частка виходить з-під контролю управлінців нижчого і середнього рівнів.

Інформація стосовно відхилень, яку готують працівники бухгалтерії, різноманітна і залежить від того, на що саме ці відхилення направлені. Наприклад, на покриття неефективних методів праці, на зміну асортименту продукції, на покриття затрат, пов'язаних засвоєнням нових видів продукції. З цих позицій аналізують нормативні ставки з заробітної плати. Кожна нормативна ставка, як зазначає Т. Карпова, повинна бути заснована на прийнятних нормативах, які відповідають умовам виробництва. Недостатньо чітко розроблені нормативи зводять до мінімуму необхідність розрахунку й аналізу відхилень з праці, оцінки виконання завдань.

Відхилення за накладними витратами аналізують за їх поведінкою відносно обсягу виробництва, використання виробничої потужності з метою контролю за витратами, віднесеними до окремих видів продукції. Ці відхилення розглядають з позицій відповідності фактичних виробничих накладних витрат їх сумі, закладеній у заздалегідь складених кошторисах. При цьому фактичні накладні витрати поділяють на постійні і змінні складові.

Відхилення за постійними накладними витратами — це різниця між нормативними постійними витратами, які включені до собівартості продукції, і фактичними постійними витратами. На суму відхилень можуть впливати:

- фактичні витрати (за складом і кількістю), які відрізняються від кошторисних;
- фактичний випуск продукції (за асортиментом і обсягом), який відрізняється від кошторисного.

Ці два види відхилень ще називають відхиленнями за постійними накладними витратами та відхиленнями за обсягом.

Аналіз відхилень за постійними накладними витратами вимагає зіставлення сум фактичних і нормативних витрат за кожною статтею кошторису. При цьому можуть бути виявлені найрізноманітніші причини відхилень. Оскільки кошториси складаються за структурними підрозділами, то й аналіз їх виконання відбувається за цехами, виробничими дільницями.

Відхилення за обсягом виробництва — це добуток різниці між фактичним обсягом виробництва (ФВ) і кошторисним випуском продукції (КВ) за період, що розглядається, та нормативної ставки розподілу постійних накладних витрат (НС):

$$(ФВ - КВ) \cdot НС . \quad (4.5)$$

Формула базується на припущенні, що постійні накладні витрати стосовно обсягу виробництва впродовж короткого відрізка часу не змінюються.

Можливі причини відхилень можуть бути викликані коливаннями попиту на продукцію, асортиментом продукції, недоліками у постачанні матеріалів, неефективною працею, низькою якістю продукції, недоліками у плануванні, управлінні, організації виробництва, простоями устаткування та іншими факторами. На величину відхилень за обсягом виробництва в основному впливають відхилення за ефективністю і за потужністю.

Відхилення обсягу виробництва за ефективністю праці — це добуток різниці між виходом продукції в нормо годинах (НГ) і фактично затраченим часом праці у годинах (ФГ) за період, що розглядається, та нормативної ставки розподілу постійних накладних витрат (НС):

$$(НГ - ФГ) \cdot НС . \quad (4.6)$$

Відхилення обсягу виробництва за потужністю — це різниця між фактично затраченим часом праці і кошторисним часом праці у годинах (КГ) за період, що розглядається, яка помножується на нормативну ставку розподілу постійних накладних витрат (НС):

$$(ФГ - КГ) \cdot НС . \quad (4.7)$$

Відхилення за змінними накладними витратами визначається різницею між нормативною величиною змінних накладних витрат (НВ) і фактичними змінними накладними витратами (ФВ):

$$НВ - ФВ . \quad (4.8)$$

Загальна сума відхилень аналізується за: безпосередніми відхиленнями (абсолютними) від кошторису; відхиленнями, скоригованими на фактичний обсяг робіт (відносними); відхиленнями за ефективністю.

Абсолютні відхилення визначаються як різниця між фактичними і кошторисними витратами. Аналіз здійснюють за кожною статтею.

Окремими розрахунками визначаються відхилення від скоригованих на фактичний обсяг кошторису. У цьому випадку відхилення дорівнює різниці між кошторисними, скоригованими змінними накладними витратами (СЗНВ) і фактичними змінними накладними витратами (ФЗНВ):

$$СЗНВ - ФЗНВ . \quad (4.9)$$

Відхилення змінних накладних витрат за ефективністю — це різниця між випуском продукції в нормо-годинах (НГ) і фактично затраченим часом (годин) праці (ФГ) за період, що розглядається, яка помножується на нормативну ставку змінних накладних витрат (НС):

$$(НГ - ФГ) \cdot НС . \quad (4.10)$$

Основною причиною цих відхилень є зміна продуктивності праці.

Важливого значення в процесі здійснення економічного аналізу в цілому та аналізу відхилень зокрема надається такому прийому, як порівняння.

Прийом порівняння серед усіх прийомів, що застосовуються в економічному аналізі, є найважливішим. З його допомогою оцінюють роботу підприємства, вивчають вплив окремих факторів на виконання плану і виявлення резервів.

Найбільше значення має порівняння звітних показників із плановими. Його, як правило, подають у самих формах звітності.

На основі порівняння з планом виявляють резерви, приховані підчас ліквідації будь-яких негативних відхилень від плану і позапланових втрат.

Проте не варто обмежуватися порівнянням із планом, бо це порівняння необхідно поєднувати з аналізом якості самого плану. Критичний аналіз плану, відхилень від нього і реальних досліджень підприємства спирається на інші порівняння. Найпоширеніший з них вказаний нижче.

Порівняння показників аналізованого періоду (як планових, так і звітних) з показниками майбутніх періодів (місяць, квартал, рік тощо) дає можливість оцінити темпи розвитку і напруженість плану на аналізований період.

У сучасній практиці аналізу цей вид порівняння використовують не комплексно, а відповідно до окремих показників, наприклад, за коефіцієнтами використання календарного фонду робочого часу устаткування або корисного використання сировини. У перспективі він посяде провідне місце, бо дає можливість об'єктивно оцінити ступінь використання підприємством свого економічного потенціалу.

Щоб детальніше виявити резерви, не варто обмежуватися порівнянням лише аналізованого об'єкта, а потрібно проводити порівняльний аналіз.

Порівняльний аналіз використовують для визначення розмірів і причин відмінностей у використанні ресурсів і ефективності виробництва, а також для мобілізації внутрішніх резервів порівнюваних підприємств шляхом поширення передового досвіду. Як базу порівняння використовують середньогалузеві показники чи показники іншого кращого підприємства.

Порівняння із середньогалузевими показниками дає змогу визначити, яке місце посідає аналізоване об'єднання чи підприємство у галузі: чи належить воно до передових, середніх або відстаючих.

Порівняння з плановими і звітними показниками передового підприємства, а в середині підприємства — з показниками передових цехів, виробничих дільниць з показниками роботи кращих робітників дає змогу виявити резерви, приховані у запровадженні нових досягнень техніки і технології, в узагальненні та використанні передового досвіду з урахуванням особливостей кожного з порівнюваних об'єктів.

Різновидами такого порівняння є зіставлення:

- з роботою вітчизняних підприємств такого ж виробничого напрямку;
- з найдосконалішими у технічному відношенні зарубіжними підприємствами тієї ж галузі за техніко-виробничими показниками використання обладнання, матеріалів, палива, електроенергії.

Чим ширше коло порівнюваних підприємств, тим більші можливості виявлення, а відтак й поширення передового досвіду.

Від програми порівняльного аналізу, визначених у ній завдань залежить збільшення чи зменшення кількості порівнюваних підприємств. Якщо вивчати ті сторони діяльності, в яких виявляються спільні соціальні, організаційні та правові основи підприємств, то їх можна порівняти без урахування відмінностей продукції, масштабів, техніки та технології виробництва на кожному з них. Наприклад, порівняльний аналіз використання робочого часу можна здійснювати на всіх підприємствах з однаковим режимом роботи. Якщо ж визначене завдання полягає у виявленні резервів, пов'язаних з характером виробництва, наприклад, з економією матеріалів, то поглиблене вивчення цих резервів обмежується підприємствами, що випускають однакову чи подібну за технологією виготовлення продукцію.

Щоб розширити коло порівнюваних підприємств, здійснюють порівняння узагальнених показників по підприємству загалом, а також часткових — за окремими технологічними дільницями й операціями, що можуть бути однакові на підприємствах різного виробничого профілю.

При використанні прийому порівняння, особливо при порівняльному аналізі, необхідно забезпечити порівнянність вхідних даних, якої досягають шляхом дотримання певних умов, до яких належать єдине оцінювання (окремо виявляється вплив зміни оцінки); ліквідація впливу зміни об'єкта й асортименту і порівняльних календарних періодів. Будь-яке порівняння залежно від змісту показників, які вивчають, висуває певну умову для забезпечення порівнянності та правильності висновків на основі цього порівняння.

5 Визначення причин і аналіз залежності кінцевих результатів діяльності підприємства від встановлених відхилень

Система аналізу залежності кінцевих результатів діяльності підприємства від встановлених відхилень включає в себе розробку системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів. *Метою* є формування системи підконтрольних показників, які можуть найкращим чином реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Кожен показник системи може бути використаний з метою аналізу; він повинен легко коректуватися і піддаватися управлінню, забезпечуючи тим самим гнучкість і маневреність всієї системи в досягненні кінцевих результатів роботи підприємства.

Показник, який повинен бути покладений в основу формування підконтрольних величин - прибуток, який може бути оцінений по-різному:

Згідно з П(С)БО №3 «Звіт про фінансові результати»: прибуток — це сума, на яку прибутки перевищують пов'язані з ними витрати (рис. 4.8).



Рис. 4.8- Характеристика прибутку

Виходячи із цих уявлень, в якості кінцевого показника діяльності як усього підприємства, так і його структурних підрозділів рекомендується брати не прибуток, а рентабельність коштів, вкладених у поточну діяльність (рис. 4.9, 4.10).

Показник рентабельності відображає співвідношення результатів і факторі, що на них впливають та дозволяє оцінити результати діяльності.

$$Pk = \frac{\Pi}{OF + OK} * 100\% = \frac{\Pi}{B} * \frac{B}{OF + OK} * 100\% = PP * OA, \quad (4.11)$$

де:

Pk – рентабельність капіталу;
 Π – прибуток;
 $ОФ$ – основні фонди;
 $ОК$ – оборотні засоби;
 $В$ – виручка;
 $РП$ – рентабельність продажу;
 $ОА$ – оборотність активів.

Із формули видно, що рентабельність капіталу може змінитися під впливом рентабельності продажу й оборотності активів.

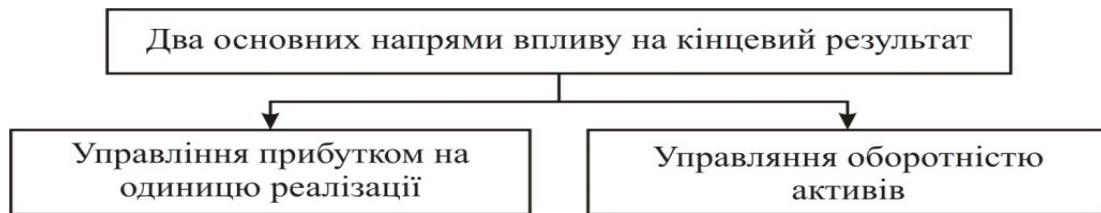


Рис. 4.9 - Напрями впливу на кінцевий результат

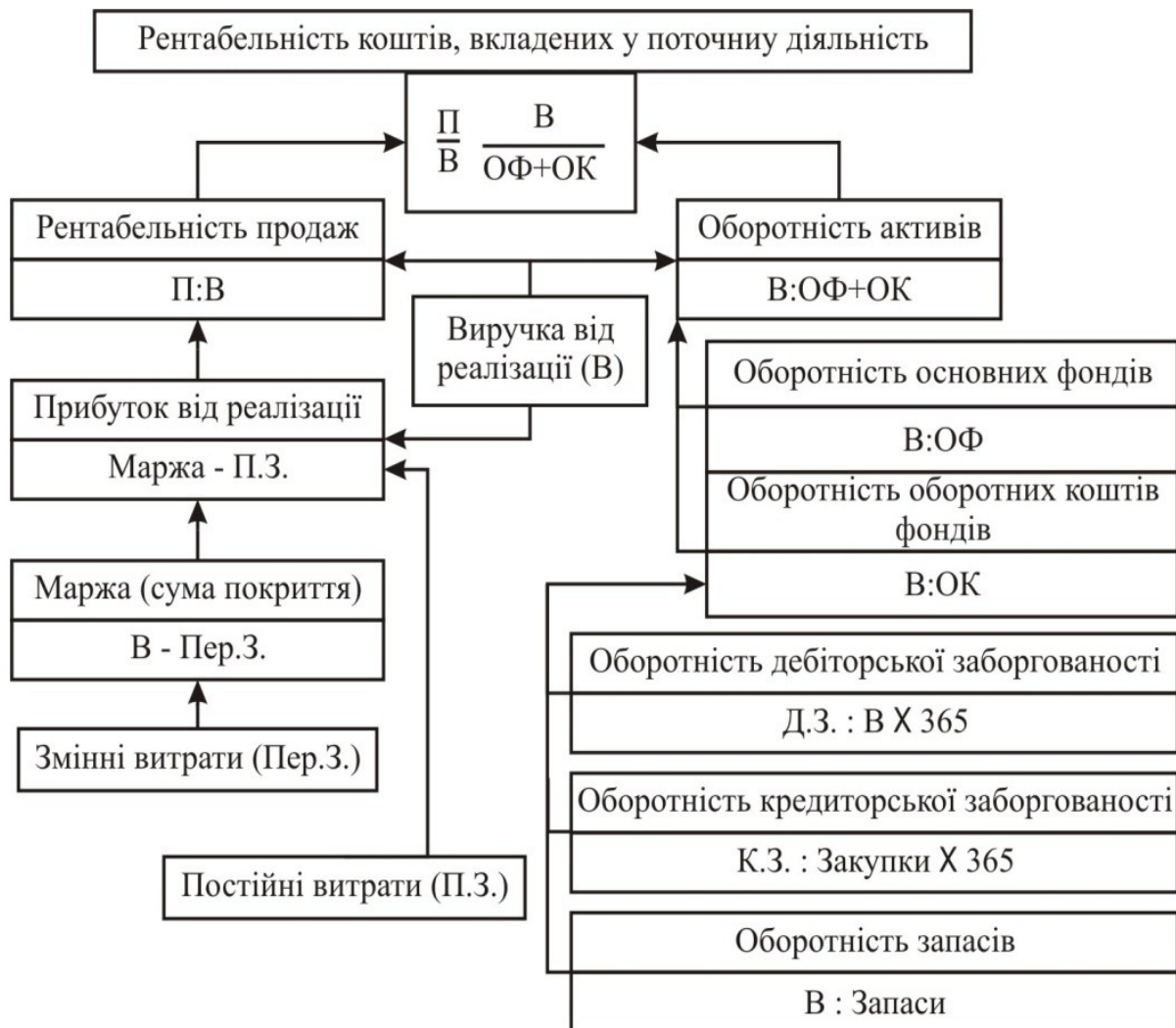


Рис. 4.10 - Розрахунок показника рентабельності коштів, вкладених у поточну діяльність

6 Цілі, завдання, зміст експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства та характеристика джерел інформації для експертної діагностики

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

Діагностика фінансово-господарського стану підприємства викликана нагальною необхідністю: підприємство не може дозволити собі вести справи, не маючи уявлення про співвідношення доходів та витрат, не знаючи факторів, які дозволяють домагатися перевищення доходів над витратами.

Основними цілями діагностики фінансово-господарського стану підприємства є:

- об'єктивна оцінка результатів комерційної діяльності, комплексне виявлення невикористаних резервів, мобілізація їх для підвищення ефективності підприємства в майбутніх планових періодах, а також виявлення прорахунків у роботі їх винуватців, досягнення повної відповідності, матеріального і морального стимулювання за результатами праці та якості роботи;

- постійний контроль раціональності функціонування господарських систем, контроль за виконанням планів і бюджетів, контроль за процесами виробництва та реалізації продукції, а також своєчасне виявлення і використання поточних внутрішньовиробничих резервів з метою забезпечення виконання і перевиконання плану;

- прогнозування господарської діяльності, наукове обґрунтування перспективних планів, оцінка очікуваного виконання плану.

Виходячи з цього можна сказати, що головною метою діагностики фінансово-господарського стану підприємства є підготовка інформації для прийняття управлінських рішень на всіх щаблях ієрархічної драбини.

До складу головних завдань, які слід вирішити при проведенні діагностики фінансово-господарського стану підприємства можна віднести:

- перевірка якості і обґрунтування планів, бюджетів і нормативів (у процесі їх розробки);

- об'єктивне та все стороннє дослідження виконання накреслених планів та бюджетів;

- комплексна оцінка господарської діяльності;

- аналіз організаційно-технічного рівня виробництва та якості продукції;

- аналіз взаємозв'язку "витрати — обсяг — прибуток";

- оцінка ефективності функціонування виробничих підрозділів;

- обґрунтування рішень щодо встановлення внутрішніх цін на товари та послуги; ,

- аналіз праці та заробітної плати;

- аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів;

- аналіз ефективності використання основних фондів;

- аналіз собівартості продукції;

- аналіз фінансового стану;

- виявлення і вимірювання внутрішніх резервів (на всіх стадіях виробничого процесу);

- випробовування оптимальності управлінських рішень (на всіх рівнях ієрархічної драбини).

Це далеко не повний перелік завдань, які слід вирішувати при проведенні діагностики підприємства. Він може бути доповнений ще й іншими, залежно від мети, дослідженнями.

Так, на сьогодні досить суттєвими завданнями контролінгу можуть бути такі, як оцінка динаміки економічного потенціалу підприємства, аналіз фінансової стійкості, аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості, оцінка кредитоспроможності і платоспроможності (ліквідності) підприємства, аналіз оборотності засобів.

Нині діагностика фінансово-господарської діяльності підприємства наповнюється конкретним змістом, а саме:

- аналіз обґрунтування і виконання планів та бюджетів;
- порівняльний аналіз маркетингових заходів, який включає зіставлення реального розвитку подій з очікуваними за визначений термін часу;
- аналіз можливостей виробництва та збуту;
- виявлення внутрішніх та загальноекономічних ситуацій, які з'ясовуються при виробництві та збуті;
- аналіз ділових сценаріїв та їх здійснення;
- аналіз співвідношення попиту та пропозиції;
- аналіз постачальників сировини та комплектуючих деталей;
- аналіз конкретних споживачів та оцінка якості товарів, які відпускаються;
- аналіз затрат живої і уречевленої праці з необхідною її деталізацією;
- аналіз кінцевих фінансових результатів виробничої, збутової та маркетингової діяльності;
- аналіз комерційного ризику з урахуванням впливу політичних, демографічних, культурних, екологічних, структурно-організаційних та інших факторів.

Джерела інформації для експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства поділяються на облікові та поза облікові.

До облікових джерел інформації відносяться: бухгалтерський облік та звітність; статистичний облік та Звітність; управлінський облік та звітність.

Серед наведених джерел інформації бухгалтерський облік та звітність найбільш повно відображають та повідомляють про господарські засоби, господарські операції з їх виконання, встановлених у бізнес-планах.

Методами суцільного і безперервного спостереження, методами суворої документації, систематизації на рахунках, групування в балансі та інших звітних таблицях досягається об'єктивна кількісна характеристика багатогранних господарських операцій, узагальнена характеристика усієї сукупності засобів господарства за складом та розміщенням, за джерелами утворення та цільовим призначенням.

Аналіз даних бухгалтерського обліку дозволяє скоригувати діяльність підприємства для покращення виконання місячних, квартальних та річних планів. Але не слід забувати, що бухгалтерська звітність часто орієнтована на зовнішніх споживачів (податкову інспекцію, вищий орган і т. ін.), і тому вона може викривляти реальний стан справ на підприємстві. Позитивним при використанні даних бухгалтерського обліку та звітності є той момент, коли аналіз фінансово-господарського стану підприємства може проводити незалежний спеціаліст.

За відсутності на підприємстві статистичних оперативних даних у керівника завжди є можливість отримати аналітичні показники за даними бухгалтерського обліку, так як ведення бухгалтерського обліку та звітності є обов'язковим для всіх юридичних осіб.

Статистичний облік і звітність, які відстежують відповідні економічні закономірності, також є важливим джерелом аналізу.

Управлінський облік та звітність використовуються як на окремих ділянках господарської діяльності, так і в цілому на підприємстві. Вони забезпечують найбільш швидке по відношенню до статистичної та бухгалтерської звітності одержання необхідної інформації для аналізу.

Поза облікові джерела інформації:

- дані лабораторного та лікарсько-санітарного контролю;
- результати перевірок податкової служби;
- матеріали виробничих засідань, зборів трудового колективу;
- засоби масової інформації;
- внутрішні документи та листування зі сторонніми організаціями;
- відомості, отримані від особистого контакту з виконавцями.

Для діагностики фінансово-господарського стану підприємства використовують спеціальні методи. Їх можна розподілити на два різновиди — оперативні та стратегічні. Детальна характеристика вказаних методів діагностики розглядається у наступних питаннях даної теми.

7 Методи стратегічної діагностики

Стратегічна діагностика фінансово-господарського стану підприємств спрямована на виявлення проблем у функціонуванні системи, а також аналіз причин їх виникнення (рис. 4.11)

Рис. 4.11 - 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.

Діагностика фінансово-господарського стану підприємства в рамках стратегічного контролінгу 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 контролінгу (рис. 4.12).

Рис. 4.12 - Методи стратегічної діагностики фінансово-господарського стану підприємств

I 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. 4.13).

Рис. 4.13 - 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: виокремленні 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.

II SWOT-аналіз. У 1963 році у Гарварді на конференції з проблем бізнесу американський професор К.Андревс вперше запропонував методику SWOT-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 SWOT-аналізу полягає у здійсненні структурованого опису ситуації, відносно якої необхідною є розробка управлінських рішень (рис. 4.14).

Сильні сторони (S)	Слабкі сторони (W)
1.	1.
2.	2.
3.	3.
Можливості (O)	Загрози (T)
1.	1.
2.	2.
3.	3.

Рис. 4.14 - SWOT-аналіз

Результатом проведення SWOT-аналізу є побудова SWOT-матриці, в якій здійснюється встановлення ланцюгових взаємозв'язків між основними чинниками зовнішнього і внутрішнього середовища організації (рис. 4.15).

	Можливості (O)	Загрози (T)
	1	1
	2	2
	3	3
Сильні сторони (S)	Поле S–O поле сильних сторін та можливостей	Поле S–T поле сильних сторін та загроз
1		
2		
3		
Слабкі сторони (W)	Поле W–O поле слабких сторін та можливостей	Поле W–T поле слабких сторін і загроз
1		
2		
3		

Рис. 4.15 - SWOT-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–T – 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–T – 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.

III 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. 4.16).

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 напрямками діяльності.

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

Ч^{ср}_р

Рис. 4.16 - 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».

IV 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. 4.17): вісь X характеризує силу позицій стратегічної господарської одиниці у галузі, вісь Y – привабливість галузі. Кожна з цих координат визначається з врахуванням декількох параметрів.

Рис. 4.17 - 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:

$$K_{\text{прив. ринку}} = G \cdot P \cdot O \cdot T$$

(4.11)

де:

$K_{\text{прив. ринку}}$ – комплексний показник привабливості ринку;

G – комплексний показник перспектив росту;

P – комплексний показник рентабельності;

O – комплексний показник можливостей ринку;

T – комплексний показник небезпек (загроз);

$\alpha, \beta, \gamma, \sigma$ – вагові коефіцієнти, за умови, що:

$$\alpha + \beta + \gamma + \sigma = 1$$

(4.12)

Залежно від стадії життєвого циклу, на якій знаходиться підприємство або окремих 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.

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

$$G: \int g_i k_i^g$$

(4.13)

де:

$$g_i$$

– оцінка i -тої складової перспектив росту в балах;

$$k_i^g$$

– значимість (вага) i -тої складової перспектив росту.

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

$$P: \int p_i k_i^p$$

(4.14)

де:

$$p_i$$

– оцінка i -тої складової рентабельності в балах;

$$k_i^p$$

– значимість (вага) i -тої складової рентабельності;

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



(4.15)

де:



– оцінка i -тої складової можливостей у балах;



– значимість (вага) i -тої складової можливостей;



(4.16)

де:



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



– значимість (вага) i -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.



(4.17)

де:

$K_{\text{конкур.}}$ – комплексний показник конкурентного статусу підприємства;

I_f, I_k, I_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 напрямками 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 (рис. 4.18).

Рис. 4.18 - 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 послугі.

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 заміників 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 передбачає зосередження 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.

VI Діагностика за слабкими сигналами.

Завдання системи контролінгу 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 контролінгу 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 контролінгу, 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. 4.1).

Таблиця 4.1 - 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. 4.2 представлені напрями дії служби контролінгу при управлінні «слабкими сигналами».

Таблиця 4.2 - Дії служби контролінгу при управлінні за «слабкими сигналами»

Сила	Характер заходів, що приймаються
------	----------------------------------

сигналів з зовнішнього середовища	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
	1A	2B	3C	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 набувають 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 контролінгу, 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 попередженні 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.

VII Бенчмаркінг (від англ. *benchmarking* – початок відліку, встановлення контрольної точки, «зарубка») – це дієвий інструмент системи контролінгу, 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 контролінгу, – 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 контролінгу приносить вагомі результати по впровадженню інноваційних змін, покращенню якості продукції та збільшенню конкурентоспроможності підприємства.

Розрізняють три види бенчмаркінгу (рис 4.19):

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

Рис. 4.19 - Види бенчмаркінгового аналізу в системі контролінгу

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.

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 безпеки прийняття неефективних рішень.

8 Види стратегій підприємства як об'єкт стратегічної діагностики

Стратегічна діагностика допомагає оцінити ефективність стратегії підприємства, зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному з напрямів його діяльності, оцінити сильні і слабкі сигнали, що поступають з внутрішнього і зовнішнього середовищ.

Економічна стратегія підприємства орієнтована на зовнішнє і внутрішнє середовища підприємства.

Види стратегій:

- *Товарна стратегія* підприємства – правила, прийоми дослідження і формування потенційних ринків товарів і послуг, що відповідають місії підприємства.

- *Стратегія ціноутворення* повинна вказати лінію поведінки підприємства на тих або інших сегментах ринку, щоб за допомогою ефективної цінової політики привернути покупців до своїх товарів, сформувані стійкі споживацькі переваги і прихильність потенційних покупців своїй марці.

- *Стратегія взаємодії підприємства з ринками виробничих ресурсів* є набором принципових положень, що дозволяють ефективно розподілити ресурси і на цій основі вибирати найпереважніших постачальників виробничих ресурсів. Ця складова економічної стратегії тісно пов'язана із стратегією зниження виробничих витрат.

- *Стратегія зовнішньоекономічної діяльності* призначена для вироблення правил і прийомів поведінки підприємства на зовнішньому ринку в ролях експортера і імпортера товарів і послуг. Вона визначає принципи здійснення експортно-імпортних операцій з урахуванням діючого в країні і за її межами законодавства.

- *Стратегія стимулювання персоналу підприємства* на досягнення стратегічної мети підприємства – одна з найважливіших складових економічної стратегії підприємства. Основу цієї стратегії повинні складати стимули, що спонукають працівників при виробленні стратегічних рішень керуватися не миттєвими, а довготривалими інтересами підприємства. Система стратегічного стимулювання повинна бути орієнтована на потреби і запити потенційних клієнтів підприємства, стимули повинні бути пов'язані з кінцевими результатами діяльності підприємства по виконанню його місії в стратегічній перспективі.

- *Стратегія зниження виробничих витрат* виробляє лінію поведінки підприємства, що забезпечує конкурентні переваги за рахунок зниження витрат. Вона повинна виробляти принципи регулювання процесу формування витрат як за рахунок чинників виробництва, так і за рахунок стратегічного аналізу витрат по всьому «ланцюжку» наростання витрат – від початку виробництва до просування товарів на ринок та до потенційного споживача.

- *Стратегія інвестиційної діяльності підприємства* – це стратегія формування інвестиційного портфеля. Інвестиційна стратегія або стратегія інвестиційної діяльності підприємства – це вибір методів (напрямів) підтримки матеріально-технічної бази і товарно-матеріальних запасів підприємства на рівні, який забезпечує постійний приріст конкурентного статусу підприємства. Це означає, що при виробленні інвестиційної стратегії необхідно визначити найпереважнішу форму відтворювання: технічне переозброєння, модернізацію, реконструкцію, переважні періодичності відтворювальних циклів і інших характеристик цих процесів.

- *Стратегія зниження транзакційних витрат* полягає у виробленні такого регламенту процесу підготовки і здійснення різних ринкових транзакцій (угод, контрактів, договорів та ін.), який дозволяв би уникати невиправданих дорогих відряджень, подорожей співробітників, збирання і обробки ненадійної, недостовірної інформації. Найважливішою задачею стратегії є формування баз даних про потенційних партнерів по транзакціях.

- *Стратегія попередження банкрутства підприємства* є по суті узагальненням всіх складових економічної стратегії. Її головною задачею є раннє виявлення кризових

тенденцій за допомогою так званих «слабких сигналів», що запобігають можливості кризових явищ, і вироблення заходів, які надавали б протидію цим явищам. Важливо розрізняти стратегію і тактику запобігання банкрутства: тактика орієнтована на фактичний фінансовий стан підприємства і поточний період його діяльності і оцінку на цій основі вірогідності настання банкрутства в найближчому часі. Стратегія запобігання банкрутства повинна визначати методи вибору стратегічних рішень, що приймаються в рамках товарної, цінової, інвестиційної й інших складових економічної стратегії.

Таким чином, економічна стратегія – це сукупність часткових взаємопов'язаних і взаємообумовлених складових елементів, з'єднаних єдиною глобальною метою – створенням і підтримкою високого рівня конкурентної переваги підприємства. Інакше кажучи, економічна стратегія – це система забезпечення конкурентної переваги підприємства.

Як і всяка система, економічна стратегія схильна до впливу закономірностей цілісності, інтегративності, комунікативності та ін. Це означає, що найбільший ефект досягається в тому випадку, якщо всі складові економічної стратегії реалізуються при координації з єдиного центру; рішення, що приймаються в рамках кожної зі складових, повинні бути пов'язані за часом і ресурсами і не суперечити одне одному.

Економічна стратегія підприємства орієнтована на зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства, тому особлива увага приділяється діагностиці ефективності стратегій підприємства: наскільки правильно вибрана стратегія, настільки вона відображає мету діяльності підприємства та відповідності умовам внутрішнього і зовнішнього середовища.

4.5 Питання на самостійне вивчення з теми 4:

- 1 Аналіз інформаційних потоків
- 2 Аналіз ризиків на підприємстві
- 3 Методи оперативного контролінгу
- 4 Модель беззбитковості виробництва
- 5 Ефект операційного левериджу

1 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 контролінгу (рис. 4.20).

I Аналіз фінансового стану. Одна з головних задач, розв'язуваних службою контролінгу 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.

Рис. 4.20 - Методи оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємств

II Аналіз безбитковості 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.

III Аналіз матеріальних потоків. Контролінг 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 напрямках, де очікується максимальна віддача.

IV Аналіз інформаційних потоків. У процесі виникнення інформаційних зв'язків та інформаційних потоків служба контролінгу 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 собою комплекс організаційно-економічних, консультаційних послуг, направлених на подолання кризового чи передкризового стану на підприємстві шляхом його реорганізації, коригування стратегічної, інвестиційної інноваційної та кадрової політики.

VI Оцінка ризиків і управління ними. Нестабільність і непередбачуваність зовнішнього середовища формує одне з найважливіших завдань контролінгу – 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 виключенні, а в їх мінімізації або обмеженні.

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.

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 *мін* та *макс* 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 напрямках 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'ювання, 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 залученні 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, центрів ризику, перевірка гіпотез тощо.

Кожен із розглянутих методів оцінки ризику має свої переваги та недоліки, які необхідно враховувати при оцінюванні, оскільки інакше 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.

2 Аналіз інформаційних потоків

З метою дослідження проблем інформаційного забезпечення зупинимося на визначенні понять "інформаційне забезпечення", "інформаційні потоки", "інформаційні системи".

Функціонування будь-якої системи керування вимагає правильної організації інформаційного забезпечення, тобто наявності сукупності оброблених зведень про стан об'єктів фінансово-господарської діяльності, що задовольняють вимоги керуючого блоку. У свою чергу інформаційне забезпечення містить у собі інформаційну систему, що володіє необхідним інформаційним фондом (персоналом і технічними засобами) і системою інформаційних потоків. Інформаційна система являє собою комунікації персоналу підприємства щодо питань, що стосуються їх професійної діяльності.

Інформаційні потоки - це фізичне переміщення інформації від одного співробітника підприємства до іншого або від одного підрозділу до іншого. Система інформаційних потоків - це сукупність фізичних переміщень інформації, яка дає можливість здійснити який-небудь процес, реалізувати яке-небудь рішення. Найбільш загальна система інформаційних потоків - це сума потоків інформації, яка дозволяє підприємству вести фінансово-господарську діяльність. Інформаційні потоки забезпечують нормальну роботу підприємства. Ціль роботи з інформаційними потоками - оптимізувати роботу підприємства існує безліч методів досягнення цієї мети.

В основу дослідження інформаційних потоків покладено наступну послідовність:

- аналіз існуючих інформаційних потоків на підприємстві з метою оптимізації всієї системи інформаційних потоків;
- формуванні інформаційних потоків оперативного контролінгу й органічне їхнє включення в систему інформаційних потоків підприємства;
- розробка комплексного підходу в дослідженні інформаційних, потоків при підготовці проекту автоматизації обліку, контролю й аналізу на підприємстві.

Отже, основна мета і призначення інформаційних потоків - це оптимізація роботи підприємства. Шляху досягнення, цієї мети різними авторами розглядаються по-різному.

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

- своєчасність, тобто інформація з витрат, виторгу, прибутку повинна надходити тоді, коли ще є сенс її аналізувати;
- вірогідність, (щоб не витратити додаткові зусилля і час на перевірку інформації);
- ревалентність (суттєвість), тобто інформація повинна допомагати приймати рішення;
- корисність (ефект від використання інформації повинен перекивати витрати на її одержання);
- повнота, тобто не повинно бути недоглядів;
- зрозумілість, тобто інформація повинна бути легкою для її розшифрування;
- регулярність надходження.

Вищенаведені аргументи підтверджують необхідність автоматизації всього інформаційного процесу на підприємстві. Обсяг постійно рухомий інформаційних потоків на сучасних підприємствах настільки великий, що обробка інформації вручну буде не тільки дуже затратна, але і недоцільна і неефективна з метою оперативного представлення даних для прийняття управлінських рішень.

Питанням автоматизації процесу збору й обробки інформації присвячені роботи вчених Нарібаєва К.Н., Ісакова В.И., Розенберга М.Я., Островського О.М. Підходи різних вчених у дослідженні інформаційної системи підприємства виявляють собою єдність у тім, що серед безлічі підсистем у керуванні підприємством вони виділяють підсистему "Бухгалтерський облік" як найбільш складну і "інформативну", тобто основу, що створюється, для функціонування інших підсистем. З врахуванням цього дослідження інформаційних потоків проводилося щодо підсистеми АСУ "Бухгалтерський облік". Скористаємося даними

дослідженнями з метою формування інформаційних потоків підсистеми "Оперативний контроль" і організації їхньої взаємодії з іншими підсистемами підприємства.

Інформаційні потоки, коли ними не займаються спеціально, далекі від досконалості: може відбуватися дублювання інформації; вона може доходити до адресата; після одержання інформації можуть знадобитися уточнення. Звідси випливає необхідність удосконалювати систему інформаційних потоків, змінювати алгоритм проходження документів, автоматизацію передачі інформації.

Система інформаційних потоків контролінгу повинна бути органічно вбудована в загальну систему інформаційних потоків підприємства, інакше відбудеться відторгнення співробітниками підприємства нав'язаної їм системи контролінгу, а як відомо, якщо велика кількість людей щось відкидає, то впровадити це практично неможливо. У рамках роботи із впровадження системи контролінгу відбуваються перебудова й оптимізація всієї системи інформаційних потоків (усього економічного документообігу) на підприємстві. Таке тлумачення виходить за рамки контролінгу, але на практиці доведеться цим займатися для досягнення задовільного результату в системі контролінгу.

Якщо служба контролінгу бере на себе наведення порядку в економіці підприємства, то доцільно включити автоматизацію в сферу інтересів служби контролінгу. Відділ автоматизації займається написанням програм, їхнім налагодженням, виявленням помилок у покупних програмах, установкою комп'ютерів на робочих місцях, а служба контролінгу може займатися постановкою завдання, щоб не втратити головну мету автоматизації - підвищення ефективності роботи фінансово-економічних служб.

Перед службою контролінгу на підприємстві стоїть завдання забезпечити оперативне збирання й аналіз інформації з витрат підприємства з метою керування. До першого й, можливо, найважливішого завдання служби контролінгу відносять забезпечення оперативного (сьогодні, зараз) одержання інформації про витрати підприємства. Час рішення цього завдання для керівників (фінансового директора, генерального директора) обмежений можливістю прийняття конкретні управлінські рішення для виправлення ситуації.

3 Оцінка ризиків та розробка рекомендацій з управління ризиками

Аналіз ризику - це систематичне використання інформації для визначення джерел (небезпек) і кількісної оцінки ризику. Аналіз ризику забезпечує базу для оцінювання ризику для подальших заходів з управління ризиком (по мінімізації ризику). При цьому використовується інформація може включати в себе різні ретроспективні дані, результати теоретичних і експериментальних досліджень. В цілому аналіз ризику передбачає дослідження, спрямовані на виявлення небезпек і кількісне визначення ризику при здійсненні різних видів діяльності, здійснення будь-якого господарського проекту і т. ін.

Аналіз ризику зазвичай починається з його ідентифікації - процесу знаходження, складання переліку (реєстру) небезпек і опису елементів ризику. Елементи ризику можуть включати в себе небезпеки (події), а також ймовірність і наслідки прояву небезпек (подій). При певних обставинах, наприклад при страхуванні (перестраховуванні) ризиків, ідентифікація може також відображати інтереси причетних сторін або відображати особливості негативного впливу небезпек на різні групи працівників або населення.

Аналіз ризику багато в чому суб'єктивний процес, в ході якого враховуються не тільки кількісні показники, але й показники, не мало піддаються формалізації, такі, як вигода, культурна цінність, інтереси, позиції і думки різних громадських угруповань, можливість компромісних рішень, експертні оцінки і т. ін.

Різноманіття видів виробничої діяльності, специфіка промислових об'єктів, їх належність до різних галузей відображає багатоаспектність проблеми аналізу ризику.

Особливість аналізу технологічного ризику полягає в тому, що в ході його розглядаються потенційно негативні наслідки, які можуть виникнути в результаті відмови в

роботі технічних систем, збоїв в технологічних процесах або помилок з боку обслуговуючого персоналу, властивих конкретної технології (конкретного технологічного переділу, технологічному процесу, його фази циклу або операції). Зрозуміло, що можна розглядати і негативні впливи на людей і навколишнє природне середовище при безаварійному функціонуванні виробництва (за рахунок викидів або витоків шкідливих або небезпечних речовин, неочищених стоків тощо).

Результати аналізу ризику мають істотне значення для прийняття обґрунтованих і раціональних рішень при вирішенні проблеми виробничої безпеки. В процесі аналізу ризику знаходять широке застосування форматизовані процедури та облік різноманітних ситуацій, з якими може зіткнутися керуючий персона у процесі аналізу виробничих небезпек. Невизначеність, в умовах якої у багатьох випадках повинні прийматися управлінські рішення, накладає відбиток на методику, хід і кінцеві результати аналізу ризику. Методи, що використовуються в процесі аналізу, повинні бути орієнтовані насамперед на виявлення та оцінку можливих втрат у разі нещасних випадків і професійних захворювань, виробничих аварій, вартості забезпечення безпеки і переваг, одержуваних при реалізації того чи іншого проекту в системі управління охороною праці.

Аналіз ризику має ряд загальних положень незалежно від конкретної методики аналізу та специфіки вирішуваних завдань. По-перше, загальною є задача визначення допустимого рівня ризику, стандартів безпеки обслуговуючого персоналу, населення і захисту навколишнього природного середовища. По-друге, визначення допустимого рівня ризику відбувається, як правило, в умовах недостатньої або неперевіреної інформації, особливо коли це стосується нових технологічних процесів або нової техніки. По-третє, в ході аналізу значною мірою доводиться вирішувати імовірнісні задачі, що може призвести до значних розбіжностей в одержуваних результатах. По-четверте, аналіз ризику потрібно розглядати як процес вирішення багатокритеріальних задач, які можуть виникнути як компроміс між сторонами, зацікавленими у певних результатах аналізу.

Аналіз ризику може бути визначений як процес вирішення складної задачі, що вимагає розгляду широкого кола питань і проведення комплексного дослідження, включаючи оцінки технічних, економічних, управлінських, соціальних, а в ряді випадків і політичних факторів.

Аналіз ризику повинен дати відповіді на три основні питання:

- 1 Що поганого може статися? (Ідентифікація небезпек).
- 2 Як часто це може статися? (Аналіз частоти).
- 3 Які можуть бути наслідки? (Аналіз наслідків).

Основний елемент аналізу ризику - ідентифікація небезпек (виявлення можливих небезпек), які можуть призвести до негативних наслідків. Виражений у найбільш загальному вигляді процес аналізу ризику може бути представлений як *ряд послідовних подій*.

1 Планування і організація робіт.

2 Ідентифікація небезпек.

2.1 Виявлення небезпек.

2.2 Попередня оцінка характеристик небезпек.

3 Оцінка ризику.

3.1 Аналіз частоти.

3.2 Аналіз наслідків.

3.3 Аналіз невизначеностей.

4 Розробка рекомендацій по управлінню ризиком.

Перше, з чого починається будь-який аналіз ризику - це планування і організація робіт.

Аналіз ризику проводиться у відповідності з вимогами нормативно-правових актів. Для того щоб забезпечити вхід в процес управління ризиком, необхідно обрати більш точний перелік завдань, засобів і методів аналізу ризику, що звичайно не регламентується. В

документах підкреслюється, що аналіз повинен відповідати складності розглянутих процесів, наявності необхідних даних і кваліфікації фахівців, що проводять аналіз. При цьому більш прості і зрозумілі методи аналізу переважніше більш складних, не до кінця зрозумілих і методично забезпечених. Тому на першому етапі необхідно вказати причини та проблеми, що викликали необхідність проведення ризик-аналізу; визначити аналізуєму систему і дати їй опис; підібрати відповідну групу фахівців (команду) для проведення аналізу; встановити джерела інформації про безпеку системи; вказати вихідні дані та обмеження, що обумовлюють межі ризик-аналізу; чітко визначити цілі ризик-аналізу та критерії прийнятного ризику.

Наступний етап аналізу ризику - ідентифікація небезпек. *Основне завдання* - виявлення (на основі інформації про даному об'єкті, результатів експертизи та досвіду роботи подібних систем) і чіткий опис усіх властивих системі небезпек. Це відповідальний етап аналізу, так як не виявлені на цьому етапі небезпеки не піддаються подальшому розгляду і зникають з поля зору.

Існує цілий ряд формальних методів виявлення небезпек. Як правило, дається попередня оцінка небезпек з метою вибору подальшого напрямку діяльності: припинити подальший аналіз через незначності небезпек; провести більш детальний аналіз ризику; виробити рекомендації щодо зменшення небезпек.

Вихідні дані і результати попередньої оцінки небезпек належним чином документуються. В принципі процес ризик-аналізу може закінчуватися вже на етапі ідентифікації небезпек.

При необхідності після ідентифікації небезпек переходять до етапу оцінки ризику.

Нарешті, останній етап аналізу ризику технологічної системи - розробка рекомендацій по зменшенню рівня ризику (управлінню ризиком) у випадку, якщо ступінь ризику вище прийнятного.

За проведеною таким чином роботі всі нормативні документи наказують складання звіту, вимоги до змісту якого точно сформульовані і стосуються перерахованих вище питань.

Множинність результатів аналізу і можливість компромісних рішень дають підставу вважати, що аналіз ризику не завжди є строго науковим процесом, що піддається перевірці об'єктивними методами.

Оцінка ризику являє собою загальний процес аналізу та оцінювання ризику. Ці дві основні складові доцільно розглядати нерозривно, так як процедура оцінювання ризику базується на результатах аналізу і зводиться зазвичай до визначенням, перевищує ризик прийнятний (допустимий) значення чи ні. Метою оцінки ризику є не тільки отримання його кількісної або якісної характеристики, але і ранжування (порівняння) цих характеристик, розстановка пріоритетів і вироблення рішень, спрямованих на зниження ризиків. При цьому оцінюються витрати і вигреш від прийнятого рішення.

Прогноз ризику - це його оцінка на певний момент часу в майбутньому з урахуванням тенденцій зміни умов прояву ризику.

Аналіз ризику для населення і територій від НС заснований на використанні різних концепцій, методів і методик (рис. 4.21).

В даний час використовуються наступні концепції аналізу ризику:

- технічна (технократична) концепція, заснована на аналізі відносних частот виникнення НС (подій, що ініціюють надзвичайні ситуації) як спосіб завдання (визначення) їх ймовірностей. При її використанні наявні статистичні дані усереднюються за масштабом, груп населення і часу;

- економічна концепція, в рамках якої аналіз ризику розглядається як частина більш загального витратно-прибуткової дослідження. В останньому ризику є очікувані втрати корисності, що виникають внаслідок деяких подій або дій. Кінцева мета полягає в розподілі ресурсів таким чином, щоб максимізувати їх корисність для суспільства;

- психологічна концепція концентрується навколо досліджень між індивідуальних переваг щодо ймовірностей з метою пояснити, чому індивідууми не виробляють свою думку про ризик на основі середніх значень; чому люди реагують згідно їх сприйняття ризику, а не об'єктивного рівня ризиків або наукової оцінки ризику;



Рис. 4.21 - Методичний апарат аналізу ризику

- соціальна (культурологічна) концепція заснована на соціальній інтерпретації небажаних наслідків різних подій з урахуванням групових цінностей та інтересів. Соціологічний аналіз ризику пов'язує думки в суспільстві щодо ризику з особистими або громадськими інтересами і цінностями. Культурологічний підхід передбачає, що існуючі культурні прототипи визначають образ думок окремих осіб і громадських організацій, змушуючи їх приймати одні цінності і відкидати інші.

Технічна (технократична) концепція. У даній концепції основними елементами, що входять в систему аналізу, є джерело небезпеки, небезпечну подію, шкідливі та вражаючі фактори, об'єкт впливу і збитки. Під небезпечним розуміється така подія (аварія, катастрофа, екстремальне природне явище), яке призводить до формування шкідливих і вражаючих факторів для населення, об'єктів техносфери і навколишнього природного середовища.

В рамках технократичної концепції після ідентифікації небезпек (виявлення принципово можливих ризиків) необхідно оцінити їх вірогідність і наслідки, до яких вони можуть призвести, тобто ймовірність відповідних подій і пов'язаний з ними потенційний збиток. Для цього використовують методи оцінки ризику, які в загальному випадку діляться на феноменологічні, детерміністські та імовірнісні. Розглянемо область їх застосування.

Феноменологічний метод базується на визначенні можливості протікання аварійних процесів виходячи з результатів аналізу, необхідних та достатніх умов, пов'язаних з

реалізацією тих чи інших законів природи. Цей метод найбільш простий у застосуванні, але дає надійні результати, якщо робочі стани і процеси такі, що можна з достатнім запасом визначити стан компонентів даної системи. Однак він ненадійний поблизу кордонів різкої зміни стану речовин і систем. Феноменологічний метод кращий при порівнянні запасу безпеки різних типів потенційно небезпечних об'єктів, але малопридатний для аналізу розгалужених аварійних процесів, розвиток яких залежить від надійності тих чи інших частин об'єкта або (та) його засобів захисту. Феноменологічний метод реалізується на базі фундаментальних закономірностей, які в останні роки об'єднують у рамках нової наукової дисципліни - фізики, хімії і механіки катастроф.

Детерміністський метод передбачає аналіз послідовності етапів розвитку аварій з певними наслідками, починаючи від вихідної події через послідовність передбачуваних стадій відмов, деформацій і руйнування компонентів до встановленого кінцевого стану системи. Хід аварійного процесу вивчається і прогнозується за допомогою математичного моделювання, побудови імітаційних моделей і проведення складних розрахунків. Детерміністський підхід забезпечує наочність і психологічну прийнятність, так як дає можливість виявити основні фактори, що визначають хід процесу. В ядерній енергетиці цей підхід довгий час був основним при визначенні ступеня безпеки реакторів.

Недоліки методу: існує потенційна можливість упустити з виду якісь рідко реалізуються, але важливі ланцюжка подій при розвитку аварії; побудова достатньо адекватних математичних моделей є важким завданням; для тестування розрахункових програм часто потрібне проведення складних і дорогих експериментальних досліджень.

Імовірнісний метод аналізу ризику передбачає як оцінку ймовірності виникнення аварії, так і розрахунок відносних ймовірностей того чи іншого шляху розвитку процесів. При цьому аналізуються розгалужені ланцюжки подій і відмов устаткування, вибирається відповідний математичний апарат і оцінюється повна ймовірність аварій. Розрахункові математичні моделі в цьому підході як правило можна значно спростити в порівнянні з детерміністськими схемами розрахунку. Основні обмеження імовірнісного аналізу безпеки (ІАБ) пов'язані з недостатністю відомостей функцій розподілу параметрів, а також недостатньою статистикою відмов обладнання. Крім того, застосування спрощених розрахункових схем знижує достовірність отриманих оцінок ризику для важких аварій. Тим не менш імовірнісний метод в даний час вважається одним з найбільш перспективних для застосування в майбутньому.

Дослідження ризику для населення і територій від НС проводиться головним чином на основі імовірнісного методу, що дозволяє застосовувати різні методики оцінки ризику. В залежності від наявної (використаної) вихідної інформації це можуть бути методики наступних видів:

- статистична, коли ймовірності визначаються за наявними статистичними даними (при їх наявності);
- теоретико-ймовірнісна, використовувана для оцінки ризиків від рідкісних подій, коли статистика практично відсутня;
- евристична, заснована на використанні суб'єктивних ймовірностей, одержуваних з допомогою експертного оцінювання (використовується при оцінці комплексних ризиків від різних небезпек, коли відсутні не тільки статистичні дані, але і математичні моделі (або моделі занадто грубі, тобто їх точність низька).

4 Методи оперативного контролінгу

Метод контролінгу – це система прийомів та способів, за допомогою яких вивчається та розкривається суть предмету дослідження. Оперативний контролінг використовує у своєму

інструментарії різні методи задля досягнення певних цілей. Мета оперативного контролінгу полягає у створенні системи управління досягнення поточних цілей, а також прийнятті своєчасних рішень щодо оптимізації співвідношення «витрати–прибуток».

Методи, що використовуються при здійсненні оперативного контролінгу, пов'язані з великою кількістю дисциплін економічного напрямку (рис. 4.22).

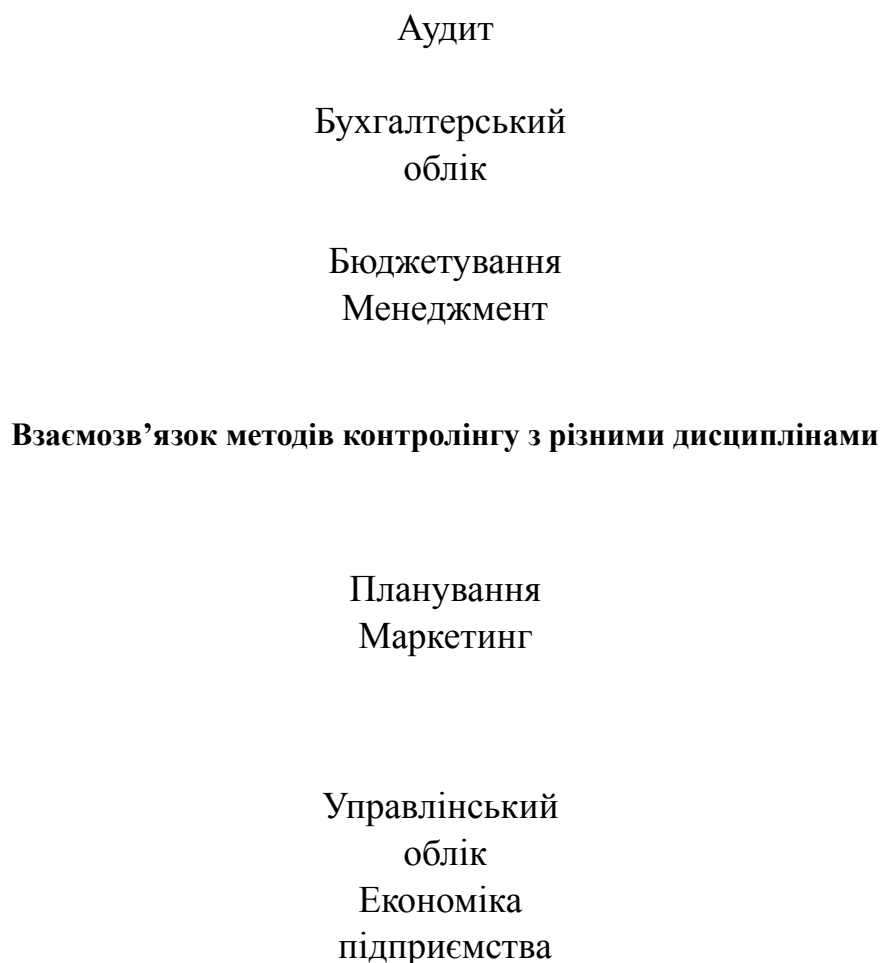


Рис. 4.22 - Взаємозв'язок методів контролінгу з різними дисциплінами економічного спрямування

На відміну від стратегічного, оперативний контролінг орієнтований на досягнення короткострокових цілей. Систему оперативного контролінгу використовують для підтримки оперативних рішень щодо недопущення кризового стану підприємства.

Одна із найважливіших задач контролінгу – управління прибутковістю підприємства, тому основним поняттям тут є витрати, їх види, місця виникнення і принципи управління ними. За розміри витрат на підприємстві відповідають керівники різних служб і підрозділів (центрів відповідальності).

Існують різні методи поділу витрат залежно від обсягу випуску продукції. Для визначення обсягу випуску витрати систематизують, поділивши їх на постійні, що не залежать від обсягу випуску продукції, та змінні, що змінюються пропорційно обсягу випуску. Також виділяють змішанні витрати, що включають у себе постійну і змінну частину. Процес поділу витрат на постійні та змінні складається з п'яти послідовних етапів (рис. 4.23).

Процес поділу витрат

I етап Групування витрат

II етап Збір статичної інформації

III етап Побудова графіка залежності витрат від обсягу випуску продукції

IV етап. Визначення параметрів залежності витрат від випуску

V етап Перевірка зв'язку між витратами й обсягом виробництва

Рис. 4.23 - Етапність класифікації витрат в залежності від обсягу випуску продукції

Залежність витрат від обсягу випуску може бути як лінійною, так і нелінійною. Для виявлення характеру і параметрів цієї залежності використовуються спеціальні методи (рис. 4.24).

Інженерний метод полягає в тому, що на кожну статтю витрат, виходячи з технологічної необхідності, встановлюють нормативи на витрату ресурсів у натуральному вираженні, а витрати планують шляхом множення цих нормативів на ціни. Недолік методу – висока трудомісткість. Крім того, важко встановити нормативи на такі витрати, як зарплата, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загально цехові, загальногосподарські витрати. Метод є дієвим у випадку виробництва нової продукції, впровадження нової технології, коли статистичні дані за минулі періоди відсутні.

Метод найменших квадратів
Інженерний
метод

Спеціальні методи

Метод візуального вимірювання

Метод інтерполяції

Рис. 4.24 - Методи виявлення характеру і параметрів залежності витрат від обсягу випуску продукції

Метод найменших квадратів – метод знаходження наближеного розв’язку надлишково-визначеної системи. Є математично точним методом та потребує застосування комп’ютерних програм.

Метод візуального вимірювання полягає у створенні умов для візуального спостереження, унаочнення об’єкту дослідження (візуалізація).

Метод інтерполяції – 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.

Найбільш точні результати дають інженерний метод і метод найменших квадратів.

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

Факторний аналіз відхилень – основний інструмент оцінки діяльності центрів витрат.

Його мета – визначення і детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, які можуть призвести до виникнення відхилень.

На практиці для забезпечення ефективного оперативного управління використовують **метод ланцюгових підстановок**. Це статистичний метод, за яким вивчають одночасний вплив кількох факторів на досліджуване явище як ланцюг їхнього взаємозв’язку, тобто вплив

кожного фактора вивчають у взаємозв'язку з іншими, при цьому беруть до уваги їхню послідовну дію.

Аналізуючи вплив окремого фактора, зв'язок між взаємодіючими факторами і результатом їхньої взаємодії відображають спеціальними розрахунковими формулами. Порівнюючи фактичні дані з базовими (плановими, аналогічними даними інших підприємств), визначають загальне відхилення від його базової величини. Потім встановлюють кількісну залежність цього відхилення від зміни окремих факторів. Для цього базову величину окремих показників послідовно замінюють їхньою фактичною величиною у звітному періоді, виконуючи після кожної заміни всі математичні розрахунки, що передбачені розрахунковою формулою.

Порівнюючи підсумок розрахунку, одержаний після заміни величини кожного показника, з підсумком до заміни, визначають вплив цього фактора на загальне відхилення. Заміну базової величини показника його фактичною величиною називають підстановкою. Число підстановок залежить від кількості факторів, що враховуються, а число порівнюваних розрахунків виходить на одиницю більше, ніж кількість показників. Послідовність підстановок залежить від мети дослідження та властивостей досліджуваних факторів.

У контролінгу відхилення класифікують за різними ознаками, основні з яких:

1 Відхилення за сукупними виробничими витратами визначається як різниця фактичних сукупних виробничих витрат від планового рівня, що вказує на економію або перевитрату за окремою статтею витрат (за матеріалами, за фондом оплати праці, за змінними загальновиробничими витратами, за постійними загальновиробничими і загальногосподарськими витратами).

2 Відхилення за виручкою від реалізації являє собою випередження або відставання фактичного обсягу виручки від запланованого, викликане різницею фактичного обсягу реалізованої продукції або реалізаційних цін від запланованого.

3 Відхилення за витратами реалізації та обороту – економія або перевищення фактичних витрат при реалізації та обороті щодо їх планового рівня.

4 Модель беззбитковості виробництва

У системі управління підприємством основну увагу приділяють аналізу чинників, що формують прибуток. При цьому досліджують взаємозв'язок витрат, обсягу виробництва і прибутку підприємства.

Методика проведення такого аналізу, так званого аналізу беззбитковості, базується на класифікації витрат на змінні та постійні категорії маржинального доходу.

Беззбитковість – це режим господарської діяльності підприємства, фірми, приватної особи, за якого доходи, отримані від діяльності, перевищують витрати, пов'язані з нею або дорівнюють ним.

Точка беззбитковості характеризує обсяг продажу, при якому виручка від реалізації продукції дорівнює витратам виробництва (рис. 4.25):

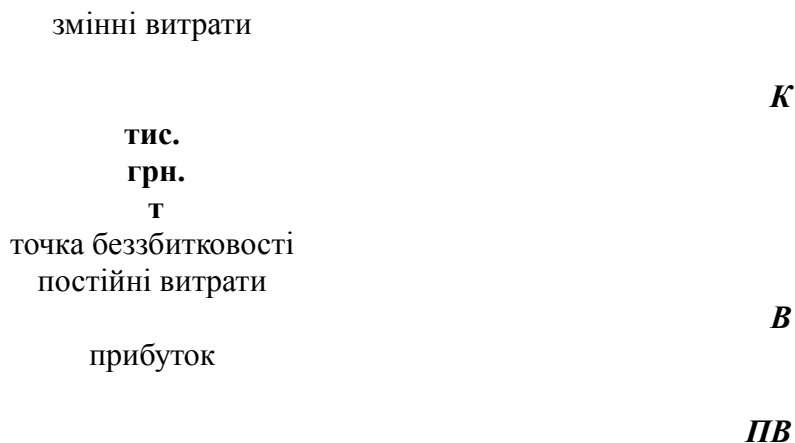


Рис. 4.25 - Алгоритм побудови графіка беззбитковості



(4.1)

де:

$ПВ$ – сума постійних витрат;

$К$ – кількість виробленої продукції;

$ЗВ$ – сума змінних витрат;

$Ц$ – ціна за одиницю продукції.

$В$ – вартість виготовлення розрахованої кількості продукції.

Аналіз беззбитковості є високоефективним методом вирішення завдань поточного управління підприємством. При його проведенні вивчають вплив зміни цін на продукцію, зміни витрат (рівня і структури) та обсягів реалізації на прибуток, який прогнозують. Крім цього, аналіз беззбитковості є високоефективним для підготовки й оцінювання варіантів різних проектів з точки зору їх можливої прибутковості.

Прибуток підприємства залежить не лише від кількості реалізованої продукції, а й від частини постійних видатків, що буде віднесено на одиницю продукції.

5 Ефект операційного левєриджу

Процес оптимізації структури активів і пасивів підприємства з метою збільшення прибутку в аналізі називають **левєриджем**. Як фінансовий механізм управління формуванням прибутку підприємства він забезпечує оптимальне співвідношення окремих видів капіталу чи окремих видів витрат. Розрізняють три види левєриджу: виробничий, фінансовий та їх комбінацію.

Виробничий левєридж – це потенційна можливість впливати на прибуток підприємства шляхом зміни структури собівартості продукції та обсягів її випуску. Його рівень розраховують як відношення приросту валового прибутку до темпів приросту обсягів продажу у натуральних або умовно натуральних одиницях.



(4.2)

,

де:

K – коефіцієнт виробничого левєриджу;

в.л.

ΔBP – приріст валового прибутку;

ΔV – темп приросту обсягів продажу у натуральному вираженні.

Левєридж показує міру чутливості валового прибутку до зміни обсягів виробництва.

Взаємозв'язок між прибутком і співвідношенням власного та позичкового капіталу складає поняття **фінансового левєриджу**.



$$, \quad (4.3)$$

де:

$K_{ф.л.}$ – коефіцієнт фінансового левериджу;

$\Delta ЧП$ – приріст валового прибутку;

$\Delta ВПК$ – приріст власного або позичкового капіталу.

Зростання фінансового левериджу супроводжується підвищенням фінансового ризику.

Виробничо-фінансовий леверидж є комбінаторним показником та визначається як добуток виробничого і фінансового левериджу.



$$, \quad (4.4)$$

де:

$K_{в.-ф.л.}$ – коефіцієнт виробничо-фінансового левериджу;

Цей показник відображає загальний ризик, пов'язаний з можливою нестачею коштів для відшкодування виробничих і фінансових витрат щодо обслуговування зовнішнього боргу.

4.6 Виводи з лекції

Усі процеси господарської діяльності підприємств відбуваються, як правило, одночасно та тісно взаємопов'язані між собою, однак їхня природа, зміст та закономірності здійснення різні. Вони є результатом функціонування об'єкту управління, в основу якого покладено об'єктивні суспільні та економічні закони. Управління виробництвом та невиробничою сферою вимагає детальної інформації про тенденції та характер змін в економіці підприємства. Її джерелом та методом осмислення є саме економічний аналіз.

За ознакою видів систем управління господарською діяльністю та виробництвом, у змісті якої переважають цикли управління чи відрізки часу здійснення господарських процесів, розрізняють:

- оперативний;
- поточний;
- перспективний аналіз.

При переході до ринкової економіки розпався єдиний централізований порядок планування і склалися два види суб'єктів економічного планування: господарюючі одиниці, і структури державної влади. З одного боку, підприємства стали самостійно здійснювати всі

управлінські функції, включаючи визначення цілей і завдань діяльності, встановлення стратегічних і поточних планів, прогнозування майбутніх тенденцій розвитку, визначення методів та інструментів управління. З іншого боку, однією з функцій органів представницької і виконавчої влади є визначення планів і програм соціально-економічного розвитку країни та регіонів. Методи і зміст планів в кожному випадку мають свої особливості.

Процеси планування розвитку економіки мають свою специфіку в залежності від ряду конкретних умов: від форми державного устрою; від заданих меж в часі і в просторі; від характеру конкретного об'єкта, суб'єкта і предмета планування і прогнозування; від рівня математичного, технологічного та іншого ресурсного забезпечення.

Планування являє собою складний процес. Це пов'язано з множинністю факторів внутрішнього і зовнішнього середовища і значним ступенем їхньої невизначеності, а також з необхідністю вибору оптимального методичного апарату, з формуванням цільових планових показників, які повинні бути конкретними і вимірними.

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

Аналіз відхилень — основний інструмент оцінки діяльності центрів відповідальності. Поточний контроль і аналіз відхилень дозволяють своєчасно переналаштовувати систему управління виробництвом: менеджер має можливість у будь-який момент впливати на процеси, не чекаючи закінчення періоду, на який були розраховані цілі і критерії, які їх відображають.

Система аналізу залежності кінцевих результатів діяльності підприємства від встановлених відхилень включає в себе розробку системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів. *Метою* є формування системи підконтрольних показників, які можуть найкращим чином реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Кожен показник системи може бути використаний з метою аналізу; він повинен легко коректуватися і піддаватися управлінню, забезпечуючи тим самим гнучкість і маневреність всієї системи в досягненні кінцевих результатів роботи підприємства.

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

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

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

Стратегічна діагностика допомагає оцінити ефективність стратегії підприємства, зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному з напрямів його діяльності, оцінити сильні і слабкі сигнали, що поступають з внутрішнього і зовнішнього середовищ.

Економічна стратегія підприємства орієнтована на зовнішнє і внутрішнє середовища підприємства.

Види стратегій:

- **товарна стратегія;**
- **стратегія ціноутворення;**
- **стратегія взаємодії підприємства з ринками;**

- стратегія зовнішньоекономічної діяльності;
- стратегія стимулювання персоналу підприємства;
- стратегія зниження виробничих витрат;
- стратегія інвестиційної діяльності підприємства;
- стратегія зниження трансакційних витрат;
- стратегія попередження банкрутства підприємства.

5 Тема 5 Контролінг інвестиційних проектів

5.1 Мета та завдання лекції

Метою лекції є ознайомлення з контролінгом інвестиційних проектів.

Завдання лекції:

- розглянути сутність і зміст контролінгу інвестиційних проектів;
- ознайомитися з метою, завданнями та функціями контролінгу інвестиційних проектів;
- розглянути принципи та види контролінгу інвестиційних проектів;
- ознайомитися з критеріями оцінки інвестиційних проектів.

5.2 План лекції

- 1 Поняття про контролінг інвестиційних проектів та його місце у загальній системі контролінгу фінансово-господарської діяльності підприємства
- 2 Мета, завдання та функції контролінгу інвестиційних проектів
- 3 Принципи та види контролінгу інвестиційних проектів
- 4 Критерії оцінки інвестиційних проектів в контролінгу та їх види

5.3 Основні категорії та ключові поняття з теми 5:

- 1 *Інвестиційний проект*
- 2 *Інвестиції*
- 3 *Інвестиційна діяльність*
- 4 *Стратегічні інвестиційні проекти*
- 5 *Тактичні інвестиційні проекти*
- 6 *Окупність капіталовкладень*
- 7 *Цілі здійснення інвестиційних проектів*
- 8 *Завдання контролінгу інвестиційних проектів*
- 9 *Чиста приведена вартість*
- 10 *Внутрішня норма рентабельності*

5.4 Текст лекції

1 Поняття про контролінг інвестиційних проектів та його місце у загальній системі контролінгу фінансово-господарської діяльності підприємства

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 складатися 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:

- 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;
- загальна ділова практика, направлена на розширення номенклатури товарів і послуг або географічної території, для того, щоб розосередити ризик і знизити залежність від циклічності бізнесу;
- 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.

Контролінг 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.

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. 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.

У практиці господарювання кожне підприємство, що є складною виробничо-економічною системою, здійснює багато конкретних видів діяльності, котрі за ознакою спорідненості можна об'єднати в окремі головні напрямки.

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 виконуватися 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. 5.1).

Рис. 5.1 - 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.

У загальній системі контролінгу, організованого на підприємстві, виділяється один із центральних його блоків — інвестиційний контролінг, який являє собою контролюючу систему, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках інвестиційної діяльності підприємства, вчасне виявлення відхилень її фактичних результатів

від передбачених і прийняття оперативних управлінських рішень, що мають забезпечити нормалізацію цієї діяльності.

Інвестиційний контролінг містить у собі систему моніторингу, оцінку і контроль інвестиційних проектів з метою вироблення управлінських рішень, що дозволяють найкраще досягти поставлених цілей.

Контролінг інвестиційних проектів характеризується рядом особливостей, що дозволяють виділити його серед інших різновидів контролінгу:

- контролінг інвестиційних проектів орієнтований на досягнення не оперативних, а стратегічних цілей підприємства, тобто за своєю сутністю є стратегічним контролінгом;
- контролінг оперативної діяльності здійснюється за центрами відповідальності, а контролінг інвестиційних проектів - за проектами.

Контролінг інвестицій зв'язаний з матричною організаційною структурою: у кожному проекті, як правило, задіяно безліч центрів відповідальності, і контролер повинен забезпечити їхню злагоджену взаємодію в процесі досягнення поставлених цілей.

Внаслідок тривалих термінів здійснення інвестиційних проектів система контролінгу інвестицій повинна бути орієнтована на тривалу перспективу.

Система контролінгу інвестицій повинна бути гнучкою, адаптованою до змін умов зовнішнього і внутрішнього середовища впродовж усього терміну здійснення інвестиційного проекту.

Контролінг інвестицій повинен охоплювати найрізноманітніші аспекти проекту, оскільки проекти, як правило, є комплексними.

2 Мета, завдання та функції контролінгу інвестиційних проектів

Основна **мета контролінгу інвестиційних проектів** – забезпечення реалізації інвестиційної стратегії підприємства.

Головне завдання контролінгу інвестицій полягає у досягненні цілей підприємства у сфері інвестиційної діяльності, через:

- аналіз методики планування інвестиційних проектів;
- розробку системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів;
- координацію процесів планування і бюджетування;
- моніторинг робіт по проекту;
- аналіз змін у середовищі, оцінка їх впливу на проект, корегування планів;
- аналіз причин відхилень від планів та бюджетів;
- оцінку майбутньої ефективності проекту;
- розробку рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Основними **функціями інвестиційного контролінгу** є:

- спостереження за ходом реалізації інвестиційних завдань, які встановлені системою планових показників і нормативів;
- вимірювання ступеня відхилення фактичних результатів інвестиційної діяльності від передбачуваних;
- діагностування за розмірами відхилень серйозних погіршень в інвестиційній позиції підприємства і вагомому зниженні темпів його розвитку;
- розробка оперативних управлінських рішень щодо нормалізації інвестиційної діяльності підприємства відповідно до передбачених цілей і показників;
- коригування за необхідності окремих цілей і показників інвестиційної діяльності у зв'язку зі зміною зовнішнього інвестиційного середовища, кон'юнктури інвестиційного ринку і внутрішніх умов.

Згідно з цими функціями інвестиційний контролінг не обмежується лише внутрішнім контролем за здійсненням інвестиційної діяльності та інвестиційних операцій, але є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, інвестиційним аналізом, інвестиційним плануванням і внутрішнім інвестиційним контролем на підприємстві.

3 Принципи та види контролінгу інвестиційних проектів

Реалізація контролінгу інвестицій базується на використанні наступних *принципів*.

1 Направленість системи інвестиційного контролінгу на реалізацію розробленої інвестиційної стратегії підприємства. Для того щоб бути ефективним інвестиційний контролінг повинен носити стратегічний характер, відображати основні пріоритети розвитку інвестиційної діяльності підприємства. Це визначає цілеспрямоване обмеження контролюючих інвестиційних операцій. Детальний контроль над усіма поточними інвестиційними операціями не має сенсу, так як буде лише відволікати інвестиційних менеджерів від більш важливих цілей управління інвестиційною діяльністю.

2 Багатофункціональність інвестиційного контролінгу. Він повинен забезпечувати контроль пріоритетних показників розвитку інвестиційної діяльності не тільки по підприємству в цілому, але й в розрізі окремих його центрів інвестицій, передбачувати можливість порівняння контролюючих показників зі середньогалузовими, забезпечувати взаємозв'язок контролюючих інвестиційних показників з іншими важливими показниками господарської діяльності підприємства.

3 Орієнтованість інвестиційного контролінгу на кількісні стандарти. Ефективність контрольних дій значно зростає, якщо контролюючі стандарти діяльності виражені конкретними кількісними показниками. Це не означає, що контролінг не повинен охоплювати якісні аспекти. Мова йде лише про те, що ці якісні аспекти повинні бути виражені в системі кількісних стандартів, що виключає різне їх тлумачення.

4 Відповідність методів інвестиційного контролінгу специфіці методів інвестиційного аналізу та інвестиційного планування. В процесі організації внутрішнього інвестиційного контролю необхідно орієнтуватися на весь арсенал вище зазначених систем і методів інвестиційного планування (при підготовці стандартів контролю) і аналізу (при підготовці показників, що відображають фактично досягнуті результати, і виявлення причин їх відхилення від стандартів).

5 Своєчасність операцій контролінгу. Ця своєчасність проявляється не у високій швидкості чи частоті здійснення контрольних функцій, а в адекватності періодів контрольних дій періоду здійснення окремих операцій, пов'язаних з формуванням результатів інвестиційної діяльності. Основна умова своєчасності інвестиційного контролінгу проявляється в наступному: він повинен носити характер "раннього попередження кризового розвитку", дозволяти виправляти наявні відхилення, перш ніж вони набудуть серйозного характеру.

6 Гнучкість побудови контролінгу. Внутрішній інвестиційний контроль повинен будуватися з урахуванням можливості пристосування до нових інструментів інвестування, до нових норм і видів здійснення інвестиційної діяльності, до нових технологій і методів здійснення інвестиційних операцій. Без достатньої міри гнучкості система контролінгу не буде ефективною навіть у тих сферах контролю інвестиційної діяльності, для яких вона спочатку будувалася.

7 Простота побудови контролінгу. Простіші форми і методи побудови інвестиційного контролю, побудованого у відповідності з його цілями, потребує менше зусиль контролюючих менеджерів і, як правило, більш економічні. Надмірна складність побудови

інвестиційного контролінгу може бути не зрозуміла або не підтримана його операторами і також потребувати значного збільшення потоку інформації для його здійснення.

8 Економічність контролінгу. Витрати для здійснення інвестиційного контролінгу повинні бути мінімізовані з позицій їх адекватності ефекту цього контролю. Це означає, що сума витрат для організації контролінгу не повинна перевищувати розміри цього ефекту (зниження витрат, збільшення прибутків), який досягається в процесі його здійснення.

Переважає більшість науковців розрізняє такі **види контролінгу інвестиційних проектів**:

- оперативний;
- стратегічний.

Проте в економічній літературі є думка про те, що крім названих видів контролінгу, до них можна віднести ще й *поточний*.

4 Критерії оцінки інвестиційних проектів в контролінгу та їх види

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. 5.2):

Рис. 5.2 - Критерії оцінки інвестиційних проектів

До традиційних критеріїв оцінки інвестиційних проектів у контролінгу 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 сьогоденної вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактора часу. Критеріями оцінки інвестиційних проектів з дисконтуванням грошових потоків є:

- *чиста приведена вартість (NPV)* – 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 (IRR)* – 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 (PI)* – відношення приведеної вартості всіх грошових доходів по інвестиційному проекту до приведеної вартості інвестиційного капіталу. Індекс прибутковості показує, яку економічну вигоду принесе інвестиційний проект на кожному 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.

5.5 Питання на самостійне вивчення з теми 5:

- 1 Процес створення системи контролінгу інвестицій та його етапи
- 2 Процес реалізації контролінгу інвестиційних проектів
- 3 Організаційна стадія процесу контролінгу інвестиційних проектів
- 4 Глобальна та локальні організаційно-інформаційні моделі контролінгу інвестиційних проектів
- 5 Дослідна стадія процесу контролінгу інвестиційних проектів: контролінг передінвестиційної фази проекту, інвестиційної фази проекту та постінвестиційної
- 6 Узагальнююча стадія процесу контролінгу інвестиційних проектів

1 Процес створення системи контролінгу інвестицій та його етапи

Розглянемо 5 основних етапів створення системи контролінгу інвестицій (рис. 5.3 та таблиця 5.1):

- 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.

Рис. 5.3 - Схема оточення інвестиційного проекту

Таблиця 5.1 - Алгоритм контролінгу 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 контролінгу 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 Процес реалізації контролінгу інвестиційних проектів

Процес реалізації реальних інвестиційних проектів спрямований на їх здійснення в передбачені строки з метою забезпечення своєчасного повернення вкладених коштів у вигляді чистого грошового потоку (насамперед, отримання передбачуваного прибутку). Це здійснюється в розрізі кожного реального проекту, включеного в інвестиційну програму підприємства.

Успішна реалізація сформованого інвестиційного портфеля багато в чому залежить від своєчасної і якісної розробки оперативного плану його здійснення. Такий оперативний план у практиці інвестиційного контролінгу називається "календарний план реалізації інвестиційних проектів".

Розробка календарних планів реалізації інвестиційних проектів базується на наступних принципах.

- 1 Принцип пооб'єктної диференціації календарного плану.
- 2 Принцип диференціації передбачених календарним планом робіт.
- 3 Принцип функціональної диференціації календарного плану.
- 4 Принцип формування резерву календарного плану.

5 Принцип планування відповідальності розподілу ризиків.

6 Принцип забезпечення постійного контролю за виконанням календарного плану.

Форми здійснення кожного з перелічених принципів у процесі розробки календарного плану реалізації інвестиційних проектів детально розглядаються у процесі вивчення дисципліни "Інвестиційний менеджмент". У зв'язку з наведеним зупинятися на цьому аспекті більш детально ми не будемо, а визначимо лише найбільш суттєві моменти.

1 *Принцип пооб'єктної диференціації* календарного плану передбачає, що планування повинно здійснюватися у розрізі кожного включеного в портфель інвестиційного проекту. Процес оперативного планування реалізації проекту ґрунтується на базових термінах його здійснення і графіку потоку інвестицій, викладених у бізнес-плані.

2 *Принцип тимчасової диференціації* календарного плану передбачає різноманітний ступінь його деталізації в часі і за формами. Основними формами є: річний графік реалізації проекту; квартальний план робіт з реалізації інвестиційного проекту; місячний план робіт з реалізації реального інвестиційного проекту; декадне завдання на виконання робіт за інвестиційним проектом.

3 *Принцип функціональної диференціації* календарного плану передбачає його поділ на окремі функціональні частини. Вважається, що це найбільш відповідальна частина процесу розробки календарного плану реалізації інвестиційного проекту. Такий поділ залежить від стадії реалізації і розміру проекту.

4 *Принцип формування резерву календарного плану* полягає у визначенні допустимого порушення термінів окремих включених у нього робіт і розподілі цього резерву між учасниками реалізованого інвестиційного проекту.

5 *Принцип планування відповідальності і розподілу ризиків* дозволяє забезпечити реальність реалізації інвестиційного проекту з боку як замовника (інвестора), так і підрядчика (виконавця робіт). Він визначає покладання відповідальності виконання і ризиків невиконання окремих етапів робіт на конкретних представників замовника або підрядчика відповідно до їхніх функціональних зобов'язань, викладених у контракті.

6 *Принцип забезпечення постійного контролю виконання календарного плану* полягає у тому, що календарне планування реалізації інвестиційного проекту містить у собі і відповідний контролюючий блок. Контроль календарного плану виконання робіт може здійснюватися в таких формах: зіставлення показників календарного плану, що передбачаються, з фактичними результатами здійснення робіт; визначення й оцінка критичного шляху (якщо при розробці календарного плану використаний цей метод); побудова й оцінка "*інтегральної кривої прогресу*" - вона являє собою графік виконання робіт, передбачених календарним планом реалізації інвестиційного проекту (фактичний обсяг робіт виражається при цьому у вартісній формі або у відсотках до запланованого). Такий графік інтегрує всі оцінки витрат праці, вартості устаткування і механізмів, витрати матеріалів і навіть накладних витрат. За результатами контролю виявляються окремі проблеми, пов'язані з реалізацією проекту, і визначаються можливості прискорення окремих видів цих робіт із метою приведення до базисного варіанта календарного плану. Якщо таких можливостей немає, а передбачений резерв часу недостатній, необхідно зробити відповідне коригування календарного плану з метою забезпечення його реалістичності.

Ефективність реалізації інвестиційного проекту значною мірою визначається обґрунтованим планом його фінансування. У практиці інвестиційного контролінгу цей фінансовий план носить назву "бюджет реалізації інвестиційного проекту" (або просто "бюджет").

Бюджет являє собою оперативний фінансовий план короткострокового періоду (до 1 року), що відображає витрати і надходження коштів, пов'язані з реалізацією інвестиційного проекту.

Необхідно зазначити, що розробка бюджету реалізації інвестиційного проекту направлена на вирішення двох основних завдань:

- Визначення обсягу і структури витрат по реалізації інвестиційного проекту у розрізі окремих етапів календарного плану.

- Забезпечення необхідного для покриття цих витрат потоку інвестиційних ресурсів у рамках загального обсягу коштів, призначених для фінансування реалізації інвестиційного проекту.

Вихідними передумовами для розробки бюджету реалізації інвестиційного проекту є:

- а) календарний план реалізації інвестиційного проекту;
- б) кошториси витрат на виконання окремих видів робіт і придбання сировини, матеріалів, механізмів і устаткування, розроблені у розрізі окремих функціональних блоків календарного плану;
- в) загальна стратегія фінансування інвестиційного проекту;
- г) попередній графік інвестиційного потоку, складений на етапі розробки бізнес-плану проекту;
- д) фінансовий стан інвестора в поточному періоді.

У процесі реалізації інвестиційного проекту залежно від стадій інвестиційного процесу можуть розроблятися два види бюджетів.

1 Бюджет капітальних витрат і надходження коштів (скорочено - капітальний бюджет). Цей бюджет розробляється на етапі здійснення будівельно-монтажних робіт, пов'язаних з новим будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переозброєнням об'єкта.

2 Бюджет поточних грошових витрат і прибутків (скорочено - поточний бюджет). Цей бюджет розробляється на етапі експлуатації об'єкта інвестування (після введення його в експлуатацію). Аналогом цього бюджету на діючих підприємствах є фінансовий план грошових доходів і витрат.

3 Організаційна стадія процесу контролінгу інвестиційних проектів

Вимоги щодо формування системи контролінгу інвестиційних проектів на організаційній стадії наступні.

1 Контролінг 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 довго тривалості здійснення інвестиційних проектів система контролінгу має бути спрямована на перспективу.

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

4 Контролінг 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 певн ому 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.

Контролінг 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 контролінг – 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.

4 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. 5.4.

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:



$$, \quad (5.1)$$

де:

E_{zd} – загальнодержавна ефективність;

D_n – величина приросту виробленого національного доходу;

K_{ϕ} – 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:



$$, \quad (5.2)$$

де:

T – розрахунковий рік;

D_t – результат у t -й рік;

B_t – витрати в t -й рік;

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

Рис. 5.4 - 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.



$$, \quad (5.3)$$

де:

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

$H_{\text{ДДВ}}$ – надходження до бюджету додаткової величини податку на додану вартість від реалізації інвестиційного проекту;

$H_{\text{акц}}$ – надходження до бюджету додаткової величини акцизного збору від реалізації інвестиційного проекту;

$H_{\text{ФЗП}}$ – надходження до бюджету додаткової величини відрахувань з фонду оплати праці від реалізації інвестиційного проекту;

$H_{\text{ін}}$ – надходження до бюджету додаткової величини інших податків і зборів від реалізації інвестиційного проекту;

$B_{\text{ін}}$ – 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.

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:



$$, \quad (5.4)$$

де:

Π_{Σ} – сумарний прибуток;

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

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

m – число часових інтервалів.

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



(5.5)

Індекс рентабельності тісно пов'язаний з показником комерційної ефективності. Якщо інтегральний ефект $E_{\text{ком}}$ позитивний, то індекс рентабельності $I_p > 1$ (інвестиційно-інноваційний проект вважається ефективним), коли $I_p < 1$ — неефективним.

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



(5.6)



(5.7)

де:

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

K – загальні капітальні (інвестиційні) вкладення.

Період окупності T_0 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:



(5.8)

де:

T_0 – період окупності;

B – 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:



(5.9)

де:

H_ϕ^t – фінансові надходження періоду t ;

B_ϕ^t – фінансові витрати періоду t ;

a_t – норма дисконту.

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



(5.10)

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



(5.11)

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

5.6 Висновки з лекції:

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 складатися з розробки і прийняття до реалізації кількох інвестиційних проектів.

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.

Інвестиційний проект – це проект обґрунтування інвестиційної діяльності, обсягу і термінів здійснення прямих інвестицій у певний об'єкт.

Контролінг 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.

Основна **мета контролінгу інвестиційних проектів** – забезпечення реалізації інвестиційної стратегії підприємства.

Головне завдання контролінгу інвестицій полягає у досягненні цілей підприємства у сфері інвестиційної діяльності, через:

- аналіз методики планування інвестиційних проектів;
- розробку системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів;
- координацію процесів планування і бюджетування;
- моніторинг робіт по проекту;
- аналіз змін у середовищі, оцінка їх впливу на проект, корегування планів;
- аналіз причин відхилень від планів та бюджетів;
- оцінку майбутньої ефективності проекту;
- розробку рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Основними **функціями інвестиційного контролінгу** є:

- спостереження за ходом реалізації інвестиційних завдань, які встановлені системою планових показників і нормативів;
- вимірювання ступеня відхилення фактичних результатів інвестиційної діяльності від передбачуваних;
- діагностування за розмірами відхилень серйозних погіршень в інвестиційній позиції підприємства і вагомого зниження темпів його розвитку;

- розробка оперативних управлінських рішень щодо нормалізації інвестиційної діяльності підприємства відповідно до передбачених цілей і показників;
- коригування за необхідності окремих цілей і показників інвестиційної діяльності у зв'язку зі зміною зовнішнього інвестиційного середовища, кон'юнктури інвестиційного ринку і внутрішніх умов.

Розрізняють такі **види контролінгу інвестиційних проектів**:

- *оперативний*;
- *стратегічний*.

Проте в економічній літературі є думка про те, що крім названих видів контролінгу, до них можна віднести ще й *поточний*.

6 Тема 6 Організаційно-методичні основи формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві та процес прийняття управлінських рішень

6.1 Мета та завдання лекції

Метою лекції є ознайомлення з організаційно-методичними основами формування і функціонування системи контролінгу на сучасному підприємстві.

Завдання лекції:

- ознайомитися з особливостями процесу впровадження системи контролінгу на підприємстві;
- розглянути організацію системи контролінгу на підприємстві;
- розглянути характеристику відділів контролінгу на сучасному підприємстві.

6.2 План лекції

- 1 Особливості впровадження системи контролінгу на підприємстві
- 2 Організація системи контролінгу на підприємстві
- 3 Характеристика відділів контролінгу на підприємстві

6.3 Основні категорії та ключові поняття з теми 6:

- 1 Структура контролінгу
- 2 Служба контролінгу
- 3 Корпорація
- 4 Інформаційний потік
- 5 Фінансово-економічна служба
- 6 Аналітична робота
- 7 Контролер
- 8 Контролер-куратор цехів
- 9 Контролер-фахівець з управлінського обліку
- 10 Начальник служби контролінгу

6.4 Текст лекції

1 Особливості впровадження системи контролінгу на підприємстві

Ринкова економіка вимагає нових підходів до управління підприємством, на перший план виходять критерії ефективності, підвищуються вимоги до гнучкості управління. Контролінг, як новий напрям у практиці сучасного управління підприємством переводить його на якісно новий рівень, об'єднуючи, координуючи та направляючи діяльність всіх служб і підрозділів підприємства на досягнення запланованої мети. У загальному вигляді специфічна мета діяльності служби контролінгу полягає у забезпеченні ефективності системи управління шляхом інформаційної та аналітичної підтримки

керівників усіх рівнів у процесі прийняття ними управлінських рішень, направлених на забезпечення досягнення основних цілей підприємства. Ця підтримка здійснюється за допомогою спеціальних методів фінансового обліку, аналізу і розрахунку співвідношення затрат-надходжень, контролю за системою управління, виявлення й аналізу причин відхилень фактичних результатів від плану. Служба контролінгу підприємства працює у тісному контакті з бухгалтерією, фінансовим та планово-економічним відділами і може бути віднесена до складу фінансово-економічних служб підприємства. Об'єктом контролінгу стає все підприємство, його системи управління, виробництва і маркетингу.

Система контролінгу і його інструментарій своєчасно сигналізують, коли виникають негативні відхилення у виробництві та своєчасно дозволяють вжити заходів, що їм протидіють. Завдяки цьому контроль і управління переходять на більш високий щабель розвитку, підвищуючи ступінь відповідальності кожного окремого працівника. Прагнення до підвищення ролі самоконтролю і самоврядування змінюють взаємовідносини між працівниками підприємства, сприяють кращому взаєморозумінню між ними. Важливу роль служба контролінгу відіграє у розвитку інноваційних процесів на підприємствах. Як показує досвід розвинених країн, процеси створення та впровадження нової продукції, техніки, технології ефективно контролюються і управляються службами контролінгу інноваційних підприємств.

Система контролінгу є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління.

Мета спеціалізованих служб контролінгу залежить від цілей підприємства, його стратегії і тактики щодо збереження стабільності та подальшого розвитку.

Служби контролінгу забезпечують різні напрями діяльності підприємства (рис. 6.1):

Завдання служби контролінгу

координація управлінської діяльності для досягнення цілей підприємства

інформаційна та консультаційна підтримку процесів прийняття управлінських рішень

створення ефективно діючої інформаційної системи управління підприємством

раціоналізація управлінського процесу

Рис. 6.1 - Завдання служби контролінгу

Значимість впровадження системи контролінгу для забезпечення ефективного управління підприємством обумовлюється рядом факторів: значним збільшенням масштабів виробництва, зрушеннями в економіці держави, непередбачуваністю і нестабільністю зовнішнього середовища тощо. Керівництву підприємств доводиться приймати рішення, виходячи зі значної кількості інформації, яку часом просто неможливо в повній мірі та у потрібні терміни правильно інтерпретувати. Вирішенню цієї проблеми допомагає служба контролінгу, оскільки вона забезпечує керівників необхідною аналітикою, що відноситься безпосередньо до проблеми, яку менеджеру належить вирішити.

Налагоджена робота служби контролінгу виступає важливим чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємства, оскільки дозволяє вирішувати у сукупності цілий ряд питань: стабільність бізнесу і його фінансів, антикризові заходи, виявлення та приведення в дію наявних внутрішніх резервів, оперативне та ефективне впровадження інновацій, реалізація місії, стратегії розвитку підприємства та багато інших.

Створення служби контролінгу на підприємстві здійснюється в три етапи:

- **1 Етап підготовки** включає в себе вивчення організаційної структури підприємства, наявної фінансово-економічної документації, всієї звітності, що стосується виробничих аспектів діяльності підприємства.

- **2** Після підготовчого етапу здійснюється **етап впровадження** системи контролінгу, в процесі якого проводиться опрацювання всіх основних моментів здійснення операцій з контролінгу у кожному підрозділі підприємства. Служба контролінгу повинна постійно отримувати від відділів всю необхідну інформацію, обробляти, аналізувати, висувати пропозиції та направляти їх керівництву для прийняття управлінських рішень.

- **3 Етап автоматизації** дій служби контролінгу включає в себе поширення можливостей автоматичного збору і обробки інформації на всіх етапах виробничого процесу. Збір аналітичної інформації повинен бути максимально автоматизований, щоб попередити можливі непорозуміння, помилки та зловживання. Особлива увага на цьому етапі надається процесам розробки і вдосконалення систем діагностики, інформаційно-аналітичної і методологічної підтримки інвестиційних та інноваційних проектів.

Впровадження системи контролінгу на підприємстві – досить складний процес, якій вимагає зміни звичних систем управління, підвищення культури та організаційної поведінки працівників. Якщо керівництво підприємства не зацікавлене у реалізації даних процесів, зміни не відбудуться, а можливості контролінгу для отримання позитивних результатів будуть втрачені.

Процес впровадження системи контролінгу може бути загальмований такими двома групами факторів: недосконалість прийнятої моделі контролювання і соціально-психологічні чинники. Для усунення негативного впливу соціально-психологічних факторів необхідно організувати постійне навчання, підвищення знань і кваліфікації співробітників і лише потім вводити нові методи управління. Окремі керівники можуть виступати проти нових, незнайомих ним методів контролю. Тому, перш за все, необхідно залучити й заручитися підтримкою досвідчених співробітників, запровадити систему стимулювання.

Крім того, з урахуванням інтересів служби контролінгу має бути організована автоматизація процесів збору і обробки інформації. Відділ автоматизації займається комп'ютеризацією робочих місць, розробкою програм, їх налагодженням, виявленням

помилки та збоїв у програмах, з метою підвищення чіткості та своєчасності збору інформації.

Сучасна система контролінгу включає у себе процеси управління ризиками, системами менеджменту якості, обробку великого обсягу інформації, необхідної керівництву підприємства для управління ходом реалізації стратегічного, тактичного та оперативного планів та визначення динаміки зміни ключових показників. У зв'язку з цим слід враховувати вимоги, які пов'язані з обробкою інформації та її потокам.

Інформаційне забезпечення має бути:

- достовірним за фактом;
- відповідати певній, заздалегідь розробленій і прийнятій формі повідомлення;
- достовірним за змістом;
- гарантувати точність повідомлення;
- своєчасним.

Вимоги до процесів передачі інформації:

- справжність фактів, які відображено в документах;
- достовірність джерел інформації;
- правильність передачі інформації;
- збереження оригіналів документів у архівах та базах даних;
- управління правами доступу до документів, які містять виробничу та комерційну таємницю;
- реєстрація змін у документах.

Отже, в умовах нестабільності зовнішнього і внутрішнього середовища підприємствам необхідно впроваджувати і постійно удосконалювати систему контролінгу поряд з іншими процесами управління та підвищення ефективності виробництва. Ефективно налагоджена система контролінгу сприяє підвищенню якості управління, стабільному розвитку підприємства, підвищенню його конкурентоздатності. Основною метою контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку при мінімізації ризику банкрутства і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства. Контролінг дозволяє не тільки передбачати результати виробничої діяльності і постійно коригувати діяльність підприємства, а й своєчасно отримувати достовірну інформацію, необхідну для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

2 Організація системи контролінгу на підприємстві

Під організацією системи контролінгу зазвичай розуміють визначення її місця в організаційній структурі управління підприємством. Організація системи контролінгу повинна спиратися на системний підхід і загальні принципи організації управління підприємством. Системний підхід передбачає врахування взаємозв'язків окремих економічних об'єктів (в тому числі, контролінгу) у структурі більш складних систем (підприємств) і виявлення їх ролі та взаємодії у загальному процесі функціонування економічної системи. *Доцільність застосування системного підходу обумовлена наступним:*

- організація системи контролінгу є досить складним процесом;
- особлива увага приділяється встановленню цілей впровадження контролінгу і шляхів до їх досягнення;

- системний підхід дозволяє більш ефективно застосовувати знання і досягнення різних сфер науки для вирішення конкретних завдань.

Вимоги до організації системи контролінгу на підприємстві:

1 Урахування внутрішніх та зовнішніх факторів.

Внутрішні чинники:

- розмір підприємства (чисельність працівників, обсяг виробництва);
- номенклатура товарів і послуг;
- відношення керівництва до необхідності створення системи контролінгу;
- професійна компетенція управлінського персоналу;
- загальний економічний стан підприємства.

Зовнішні чинники:

- рівень конкуренції на ринку збуту;
- економічна та політична ситуація в країні;
- податкова, фінансова політика країни.

2 Призначення системи контролінгу:

- забезпечення високого рівня функціонування всіх підрозділів і служб підприємства, їх постійна координація та співпраця;
- забезпечення якісного виконання основних функцій менеджменту: планування, організації взаємодії, мотивації і контролю;
- підвищення кваліфікації і якості праці персоналу підприємства.

3 Надійність ефективної роботи системи контролінгу.

4 Комплексність дії системи контролінгу:

- скоординована робота всіх працівників підприємства, що приймають участь у реалізації системи контролінгу на підприємстві;
- охоплення всіх напрямків дії системи контролінгу.

Для того, щоб контролери могли виконувати доручені їм завдання, служба контролінгу має бути закріплена в структурі організації підприємства. У фірмах різних країн немає єдиного підходу до системи структурної організації контролінгу.

У Німеччині посада контролера вводиться на великих і середніх фірмах. Зі структури заводу управління йому передаються у підпорядкування виробнича бухгалтерія, відділ статистики, планування та прогнозування. Головний бухгалтер і керівники інших функціональних підрозділів йому адміністративно не підпорядковуються, хоча контролер вважається за розрядом вище і має право надавати рекомендації щодо прийняття рішень з більш широкого кола питань. Головна задача контролера полягає у пошуку і пропонуванні ідей, що дозволяють концерну або компанії підвищити економічну ефективність господарської діяльності.

Відповідно до німецької моделі зустрічаються два основні варіанти організації контролінгу. Відмінності організації служби контролінгу зводяться до її безпосереднього підпорядкування.

При першому варіанті на вищому рівні управління відбувається координація діяльності відділів контролінгу, інформаційної служби і служби капіталу шляхом створення загального відділу: фінанси і контролінг, який підпорядковується одному з директорів фірми або члену правління фірм.

При другому варіанті служба контролінгу безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства. Практика діяльності німецьких фірм показує, що на

підприємствах з чисельністю працюючих до 100 осіб взагалі немає відокремленої посади контролера і його функцію бере на себе керівник одного з відділів.

У США в більшості випадків контролер – це комерційний директор підприємства або заступник директора з економічних питань, головний економіст. Йому підпорядковані відділи та служби зовнішнього аудиту, виробничої бухгалтерії, організації виробництва, страхування і часто інформаційно-обчислювального центру.

Контролінг можна впроваджувати і розвивати за будь-якої організаційної структури управління. У період становлення контролінгу поступово налагоджуються зв'язки з іншими службами і відділами, розвивається інформаційне співробітництво, відбувається більш точний поділ функцій. Згодом служба контролінгу може розширити свої функції і штат, для чого в кожен структурний підрозділ може бути призначений свій контролер, що буде відслідковувати й аналізувати відхилення фактичних параметрів роботи (насамперед, витрат) від планових.

Таким чином, чим менша фірма, тим вище місце контролінгу в ієрархії її управління. Отже, коли служба контролінгу вводиться до організаційної структури як штатна одиниця, то контролер підпорядковується безпосередньому керівництву підприємства – цей варіант отримав найбільш широке поширення.

У принципі завдання контролінгу може виконувати як спеціалізований відділ, так і окремі структурні підрозділи підприємства, які, одночасно, мають і власні завдання (наприклад, відділ обліку, плановий відділ, керівництво підприємства). Але при такій організації системи контролінгу виникає небезпека, що керівник, буде перевантажений і не здатний у повній мірі виконувати безпосередні завдання контролера. Створення спеціальних відділів контролінгу виправдовує себе на великих підприємствах, де необхідно здійснювати аналіз великих обсягів інформації.

У виробничій практиці зустрічаються три основні варіанти організації служби контролінгу.

1 Об'єднання служби контролінгу з одним із відділів фінансово-економічних служб підприємства.

2 Служба контролінгу виділяється в окремий відділ, який безпосередньо підпорядковується керівнику фірми підприємства.

3 Служба контролінгу набуває вигляду самостійного відділу.

При формуванні і організації служб контролінгу необхідно:

- уникати створення надмірно складної, громіздкої структури;
- вибрати найбільш придатний для підприємства тип організації і підпорядкування служб контролінгу;
- стимулювати самостійність та ініціативність контролерів;
- забезпечити пряме підпорядкування служби контролінгу керівнику підприємства;
- надати службі контролінгу право отримувати всю необхідну для роботи економічну та іншу інформацію від усіх служб підприємства;
- забезпечити можливість швидко доводити інформацію про роботу всіх підрозділів підприємства до відома вищого керівництва;
- надати службі контролінгу статус самостійного підрозділу підприємства.

Принципи формування служби контролінгу характеризуються наявною організаційною структурою управління підприємством: лінійний, функціональний, штабний і матричний підходи.

3 Характеристика відділів контролінгу на підприємстві

В організаціях з централізацією влади у керівника найбільш ефективним вважається лінійний принцип. Це означає, що служба контролінгу має статус, що є рівноважним із будь-якими іншими відділами підприємства. Контролеру надається право розробки і надання безпосередньо голові правління всієї інформації про стан справ у організації та пропозицій щодо їх покращення (рис. 6.2 та 6.3).

Відділ контролінгу
Директор підприємства

Заступник директора з економіки
Заступник директора з комерції
Заступник директора з виробництва

Зона дії відділу контролінгу

Планово-економічний відділ
Відділ маркетингу
Виробничий відділ

Начальник ділянки № 3
Начальник ділянки № 1
Начальник ділянки № 2

Рис. 6.2 - Відділ контролінгу в лінійній структурі управління підприємством

Служба контролінгу в лінійній і функціональній структурах управління може

Рис. 6.2 – Лінійний принцип керування
Директор підприємства

Відділ контролінгу

шляхи надходження підконтрольної інформації

Відділ кадрів
Відділ маркетингу
Відділ головного механіка
Планово-економічний відділ
Виробни-чий відділ
Відділ головного енергетика

Цех № 4
Цех № 3
Цех № 2
Цех № 1

Рис. 6.3 - Відділ контролінгу в функціональній структурі управління підприємством

У лінійно-штабній і лінійно-функціональній структурі управління (рис. 6.4.–6.5) представники служби контролінгу можуть входити до складу штабів керівників окремих підрозділів і підпорядковуватися начальнику служби контролінгу підприємства. При цьому кожен контролер окремого підрозділу підпорядкований головному контролеру і всі контролери разом створюють загальну службу контролінгу підприємства.

Матрична структура управління, наприклад підприємства, що розробляє і реалізує інноваційну продукцію, передбачає створення спеціалізованих центрів на чолі з керівниками окремих інноваційних проектів (А, В, С...). Керівники проектів несуть повну відповідальність за виконання свого проекту і набирають собі виконавців із загальних відділів підприємства (в тому числі, з відділу контролінгу) та займаються розробкою, освоєнням та розгортанням виробництва нових видів продуктів і послуг (рис. 6.6).

Директор підприємства

Керівник служби контролінгу

Керівник підрозділу № 2
Керівник підрозділу № 1

Спеціалісти служби контролінгу
Штаб підрозділу № 1
Штаб підрозділу № 1
Цех № 3
Цех № 2
Цех № 1

Спеціалісти служби контролінгу

Цех № 3
Цех № 2
Цех № 1

Рис. 6.4 - Відділ контролінгу в лінійно-штабній структурі управління підприємством

Керівник служби контролінгу
Директор підприємства

Керівник підрозділу № 2
Керівник підрозділу № 1

Спеціалісти служби контролінгу
Штаб підрозділу № 1
Штаб підрозділу № 1
Цех № 3
Цех № 2
Цех № 1

Спеціалісти служби контролінгу

Цех № 3
Цех № 2
Цех № 1

Рис. 6.5 - Відділ контролінгу в лінійно-функціональній структурі управління підприємством

Директор підприємства

відділи підприємства

Контролінгу
НДДКР
Виробничий
Постачання
Маркетингу

Керівник проекту А

Керівник проекту В

Керівник проекту С

Рис. 6.6 - Відділ контролінгу в матричній структурі управління підприємством

Розглянемо процес формування системи контролінгу при створенні незалежної служби. На початковому етапі впровадження системи оперативного контролінгу включають у склад служби 3–4 співробітники, які є відповідальними за визначені ділянки

роботи. У відділ контролінгу на підприємстві повинні входити висококваліфіковані фахівці, налаштовані на впровадження нових технологій та інструментів планування і управління, які мають значні повноваження і доступ до повного обсягу економічної інформації.

Початковий структурний склад служби контролінгу і їх функціональні обов'язки представлені на рис. 6.7.

Керівник служби контролінгу – найбільш кваліфікований фахівець з достатнім досвідом роботи у галузі, де здійснює діяльність підприємство.

Контролер-технолог – кваліфікований фахівець, компетентний у питаннях організації роботи, вирішення проблем діяльності і технології всіх цехів, відділів та підрозділів підприємства.

Контролер-аналітик – фахівець, здатний до аналітичного мислення, що володіє теорією й інструментами контролінгу та високим рівнем ерудиції.

Контролер-фахівець з інформаційних систем – кваліфікований фахівець з комп'ютерної техніки, що володіє спеціальними знаннями автоматизації збору і обробки різномірної документації та наочного надання керівництву пропозицій служби контролінгу.

Керівник контролінгової служби

Контролер-аналітик

Контролер-технолог

Функціональні обов'язки

збір аналітичної інформації за спеціально розробленими формами по центрах відповідальності

розрахунок аналітичних показників роботи центрів відповідальності та в цілому підприємства

обробка і аналіз отриманих даних, розробка нормативів витрат за центрами відповідальності

прогнозування виручки

аналіз відхилень від плану

складання аналітичних звітів

координація управлінських рішень відносно витрат за центрами відповідальності
розробка моделей руху інформаційних потоків з інших підсистем у підсистему контролінгу

оцінка автоматизації контролінгової служби на окремих етапах

розрахункове обґрунтування витрат на оптимізацію контролінгової роботи

розробка форм для автоматизованого збору інформації

оптимізація документообігу на підприємстві

оцінка якості функціонування систем автоматизації фінансово-господарської діяльності підприємства, розробка пропозицій з поліпшення роботи цих систем

контроль за збором і аналізом фактичної інформації у службі контролінгу
вироблення рекомендацій з оптимізації облікового процесу в бухгалтерії з аналітичних позицій

економічне обґрунтування управлінських рішень

Фахівець з інформаційних систем

Рис. 6.7 - Первинний структурний склад контролінгової служби

Керівник служби контролінгу несе відповідальність за наступне.

1 Правильність застосування методів та інструментарію, що дозволяє отримати достовірну й об'єктивну інформацію про ефективність діяльності підприємства і його підрозділів.

2 Своєчасність виконання процедур, встановлених регламентом.

3 Нерозголошення конфіденційної інформації.

4 Невиконання у повному обсязі обов'язків і невикористання прав згідно з посадовими інструкціями.

Перший етап впровадження підсистеми оперативного контролінгу полягає у вивченні цілей і пріоритетних напрямів розвитку з тим, щоб завдання контролінгу органічно підпорядковувалися завданням підприємства.

Другий етап впровадження підсистеми оперативного контролінгу включає розробку системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів. Метою даного етапу є формування системи підконтрольних показників, здатних щонайкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Третій етап визначає обсяг робіт пов'язаних з виявленням відхилень підконтрольних показників фактичних від планових. Мета даного етапу – формування внутрішньої документації (звітності), що визначає місця виникнення відхилень, причини і винних у їх появі.

Четвертий етап впровадження оперативного контролінгу характеризується особливостями функціонування системи внутрішнього документообігу на підприємстві, які передбачають поступальне просування звітів структурних підрозділів (центрів відповідальності) у єдиний контролінговий центр. Основна мета даного центру – визначення рівня дії відхилень, які виникли, на заплановану величину кінцевого показника в цілому по підприємству. На підставі наявної інформаційної бази здійснюється контроль за виникненням відхилень. Це дозволяє виробити і надати керівництву інформацію про можливі позитивні та негативні тенденції розвитку виробничо-господарської діяльності підприємства.

Система контролінгу удосконалює роботу підприємства в цілому, оскільки, взаємозв'язок всіх структурних підрозділів стає дуже тісним і взаємозалежним.

Створення служби контролінгу на підприємстві може здійснюватися у такій послідовності:

1) запрошення на певний період стороннього професійного консультанта для проведення контролінгу ходу виконання інвестиційних та інноваційних проєктів;

2) затвердження штатної посади контролера-аналітика, який на основі результатів аналізу поточної діяльності підприємства допомагає керівництву в процесі прийняття управлінських рішень;

3) створення постійної спеціалізованої служби контролінгу в структурі управління підприємством.

Слід зазначити, що створення служби контролінгу та визначення її місця у структурі підприємства залежить від виду підприємства, його спеціалізації та фінансового стану.

Інформація, яку готує служба контролінгу, призначена перш за все для заступника директора з економіки і генерального директора, доцільно підпорядкувати службу контролінгу безпосередньо заступнику генерального директора. Таким чином, начальник служби контролінгу одержує досить високий статус і незалежність від начальників інших фінансово-економічних служб.

Необхідно також відмітити непоодинокі випадки найбільш типових недоліків у поведінці фахівців служби контролінгу, які слід уникати на практиці:

- контролер зводить свою задачу винятково до контролю та аналізу, а не діє як радник керівника;
- контролер використовує у своїй роботі тільки фінансові дані, ігноруючи іншу супутню інформацію (наприклад, швидкість виконання операцій, психологічний настрій та задоволеність персоналу);
- контролер аналізує хід виконання тільки оперативно-короткострокових завдань та ігнорує плани стратегічного контролінгу;
- контролер не може налагодити збір повної інформації, не вміє аргументувати й переконувати.

6.5 Питання на самостійне вивчення з теми 6

- 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 контролінгу 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 контролінгу пропонується проводити класифікацію майбутніх рішень за певними ознаками (рис. 6.8):

Класифікація управлінських рішень у контролінгу

Незапрограмовані
Запрограмовані
I За складністю інформації, необхідної для прийняття рішення

Прості
Складні
II За ступенем стандартизації

В умовах визначеності
В умовах ризику
В умовах невизначеності

III За ступенем визначеності результатів

М

Рис. 6.8 - Класифікація управлінських рішень у контролінгу

1 За складністю інформації, потрібної для прийняття рішення розрізняють:

Запрограмовані рішення – це рішення, що приймаються у заздалегідь запланованих, стандартних ситуаціях, можливість виникнення яких передбачається і вирішується відповідно до розроблених правил, процедур, традицій, звичок. Система контролінгу 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 контролінгу 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. 6.1).

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 6.1 - Критерії прийняття управлінських рішень за ступенем визначеності результатів

Рішення в умовах		Критерії	
		Варіанти дій	Результати
1	визначеності	+ (відомі)	+ (відомі)
2	ризiku	+ (відомі)	+/- (невідомі)
3	невизначеності	- (невідомі)	- (невідомі)

Таким чином, збір інформації у системі контролінгу 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 контролінгу як системи підтримки прийняття управлінських рішень.

Усі існуючі підходи до вивчення процесу прийняття управлінських рішень можна умовно показати на прямій між двома полюсами (рис. 6.9):

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

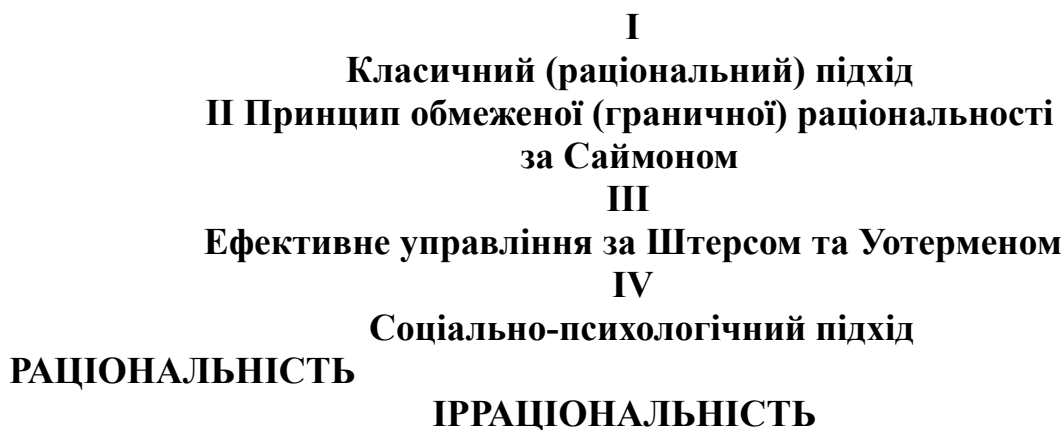


Рис. 6.9 - Класифікація підходів до прийняття управлінських рішень за ступенем раціональності

I Класичний (раціональний) підхід.

Процес прийняття рішень з позиції класичного підходу включає наступні етапи, що представлені на рис. 6.10.

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. 6.10 - 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 контролінгу при раціональному підході полягає в представленні максимально повної і точної інформації, в обсязі достатньому для розрахунку показників і знаходженні найефективнішого рішення.

II 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 Нобелівський лауреат Герберт Александер Саймон – видатний американський вчений у галузі соціальних, політичних та економічних наук.

Процес прийняття рішень згідно з принципом обмеженої (граничної) раціональності полягає у виконанні таких етапів (рис. 6.11):

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. 6.11 - 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 контролінгу – раціоналізація управлінського процесу. Головна відмінність підходу граничної раціональності від класичного полягає в концентрації контролінгу не стільки на оптимізації, скільки на встановленні обмежень, котрі характеризують допустимі варіанти.

III 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 контролінг використовує здебільшого моделі прийняття рішень в умовах невизначеності, тому підвищується роль моніторингу, попереднього контролю, тоді як задача оптимізації відходить на другий план.

IV 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. 6.12).

3 групи теорій

Теорія корпоративної культури

Теорія
політичної взаємодії

Теорія колективного навчання

синергія
безперервне навчання
соціальне партнерство

Рис. 6.12 - 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 контролінгу – 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 контролінгової групи.

Теорія корпоративної культури заснована на тому, що в процесі прийняття управлінських рішень виявляється поведінка всього колективу співробітників як єдиного цілого, виникає ефект синергії. Взаємопідтримка, 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 контролінгу 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 контролінг використовує у своїй діяльності практично однакові підходи, методи, технології.

До основних видів консалтингових послуг відносять (рис. 6.13):

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. 6.13 - 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** зосереджена на вирішенні економічних, управлінських та інженерно-технічних питань, які виникають у процесі виробничо-господарської діяльності.

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

8 **Спеціалізовані консалтингові послуги** – це ті види послуг, що не відносяться 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 контролінгу.

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.

6.6 Висновки з лекції:

Система контролінгу і його інструментарій своєчасно сигналізують, коли виникають негативні відхилення у виробництві та своєчасно дозволяють вжити заходів, що їм протидіють. Завдяки цьому контроль і управління переходять на більш високий щабель розвитку, підвищуючи ступінь відповідальності кожного окремого працівника. Прагнення до підвищення ролі самоконтролю і самоврядування змінюють взаємовідносини між працівниками підприємства, сприяють кращому взаєморозумінню між ними. Важливу роль служба контролінгу відіграє у розвитку інноваційних процесів на підприємствах. Як показує досвід розвинених країн, процеси створення та впровадження нової продукції, техніки, технології ефективно контролюються і управляються службами контролінгу інноваційних підприємств.

Система контролінгу є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління.

Мета спеціалізованих служб контролінгу залежить від цілей підприємства, його стратегії і тактики щодо збереження стабільності та подальшого розвитку.

Значимість впровадження системи контролінгу для забезпечення ефективного управління підприємством обумовлюється рядом факторів: значним збільшенням масштабів виробництва, зрушеннями в економіці держави, непередбачуваністю і нестабільністю зовнішнього середовища тощо. Керівництву підприємств доводиться приймати рішення, виходячи зі значної кількості інформації, яку часом просто неможливо в повній мірі та у потрібні терміни правильно інтерпретувати. Вирішенню цієї проблеми допомагає служба контролінгу, оскільки вона забезпечує керівників необхідною аналітикою, що відноситься безпосередньо до проблеми, яку менеджеру належить вирішити.

Налагоджена робота служби контролінгу виступає важливим чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємства, оскільки дозволяє вирішувати у сукупності цілий ряд питань: стабільність бізнесу і його фінансів, антикризові заходи, виявлення та приведення в дію наявних внутрішніх резервів, оперативне та ефективне впровадження інновацій, реалізація місії, стратегії розвитку підприємства та багато інших.

Під організацією системи контролінгу зазвичай розуміють визначення її місця в організаційній структурі управління підприємством. Організація системи контролінгу повинна спиратися на системний підхід і загальні принципи організації управління підприємством.

Системний підхід передбачає врахування взаємозв'язків окремих економічних об'єктів (в тому числі, контролінгу) у структурі більш складних систем (підприємств) і виявлення їх ролі та взаємодії у загальному процесі функціонування економічної системи.

Доцільність застосування системного підходу обумовлена наступним:

- організація системи контролінгу є досить складним процесом;
- особлива увага приділяється встановленню цілей впровадження контролінгу і шляхів до їх досягнення;
- системний підхід дозволяє більш ефективно застосовувати знання і досягнення різних сфер науки для вирішення конкретних завдань.

Для того, щоб контролери могли виконувати доручені їм завдання, служба контролінгу має бути закріплена в структурі організації підприємства. У фірмах різних країн немає єдиного підходу до системи структурної організації контролінгу.

В організаціях з централізацією влади у керівника найбільш ефективним вважається лінійний принцип. Це означає, що служба контролінгу має статус, що є рівноважним із будь-якими іншими відділами підприємства.

У лінійно-штабній і лінійно-функціональній структурі управління представники служби контролінгу можуть входити до складу штабів керівників окремих підрозділів і підпорядковуватися начальнику служби контролінгу підприємства. При цьому кожен контролер окремого підрозділу підпорядкований головному контролеру і всі контролери разом створюють загальну службу контролінгу підприємства.

Матрична структура управління, наприклад підприємства, що розробляє і реалізує інноваційну продукцію, передбачає створення спеціалізованих центрів на чолі з керівниками окремих інноваційних проектів

Одною із головних задач і обов'язків менеджера-керівника є прийняття своєчасних і ефективних управлінських рішень, а тому важливою задачею працівників системи

контролінгу 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 контролінгу пропонується проводити класифікацію майбутніх рішень за певними ознаками.

Запрограмовані рішення – це рішення, що приймаються у заздалегідь запланованих, стандартних ситуаціях, можливість виникнення яких передбачається і вирішується відповідно до розроблених правил, процедур, традицій, звичок. Система контролінгу 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 контролінгу має дослідницький, творчий характер і орієнтована на специфіку конкретної задачі.

За ступенем стандартизації: прості рішення; складні рішення.

За ступенем визначеності результатів виконання кожного з варіантів рішень: рішення в умовах визначеності; рішення в умовах ризику; рішення в умовах невизначеності.

3 СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ІНФОРМАЦІЇ

1 Нормативно-правова література

1 Конституція України : прийнята на 5-й сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. – (Редакція від 12.04.2012 р.).

2 Про господарські товариства : Закон України від 19.09.1991 р. № 1577-12 // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – №49. – Ст. 682. – (Редакція від 18.12.2011 р.).

3 Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.2004 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28. – (Редакція від 01.04.2011 р., втрачає чинність 01.01.2013 р.).

4 Про підприємництво : Закон України від 07.02.1991 р. № 698-12 // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 14. – Ст. 168. – (Редакція від 21.07.2012 р.).

5 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями).

6 Про систему оподаткування: Закон України від 18.02.97р. № 77/97-ВР (із змінами і доповненнями).

7 Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97р. № 283/97-ВР (із змінами і доповненнями).

8 Про податок на додану вартість: закон України від 03.04.97р. № 168/97-ВР (із змінами і доповненнями).

9 Порядок подання фінансової звітності: затв. постановою Кабінету Міністрів від 28.02.00р. № 419.

10 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну від 31.03.99р. №87.

11 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс »: затв. наказом Мінфіну від 31.03.99р. № 87.

12 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: затв. наказом Мінфіну від 31.03.99р. № 87.

13 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів »: затв. наказом Мінфіну від 31.03.99р. № 87.

14 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал»: затв. наказом Мінфіну від 31.03.99р. № 87.

15 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах »: затв. наказом Мінфіну від 28.05.99р. № 137.

16 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Мінфіну від 27.04.00р. № 92.

17 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Мінфіну від 18.10.99р. № 242.

18 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом Мінфіну від 20.10.99р. № 246.

19 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Затв. наказом Мінфіну від 08.10.99р. №237.

20 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку Ц «Зобов'язання»: затв. наказом Мінфіну від 31.01.00р. № 20.

21 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: затв. наказом Мінфіну від 26.04.00р. № 91.

22 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: затв. наказом Мінфіну від 28.07.00р. № 181.

23 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Мінфіну від 29.11.99р. № 290.

24 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом Мінфіну від 31.12.99р. № 318.

25 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: затв. наказом Мінфіну від 07.07.99р. № 163.

26 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність»: затв. наказом Мінфіну від 30.07.99р. № 176.

27 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: затв. наказом Мінфіну від 10.08.00р. № 193.

28 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: затв. наказом Мінфіну від 25.02.00р. № 39

2 Допоміжна навчально-методична література

29 Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета промышленности: Теория, практика и перспективы развития / А.Ф. Аксененко. - М . Финансы и статистика, 1983. - 214 с.

30 Брітченко І.Г., Князевич А.О. Контролінг : навч. посіб. / І. Г. Брітченко, А. О. Князевич. – Рівне : Волинські обереги, 2015. – 280 с.

31 Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / Ф.Ф.Бутинець. – 3-є вид.; перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. - 672с.

32 Брітченко І. Г. Маркетинг у банках : навч. посіб. / І. Г. Брітченко, М. І. Белявцев; Полтавський ун-т споживчої кооперації України. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 345 с.

33 Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2010. – 860 с.

34 Борух В. О. Економічна статистика : навч. посіб. / В. О. Борух, Р. В. Алямкін. – К. : Ліра-К, 2006. – 318 с.

35 Брегін Н. А. Механізм оцінки й управління фінансовими ризиками підприємств / Н. А. Брегін, І. Г. Брітченко ; Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2004. – 172 с.

36 Гуляєва Н.М., Верещагін В.В. Моделі і методи розрахунків в інвестиційному контролінгу на торговельних підприємствах. // Регіональні перспективи - 2000. № 2-3 стор. 39-42.

37 Василенко В. О. Антикризове управління підприємством : навч. посіб. [вид. 2-е] / В. О. Василенко. – К., 2005. – 504 с.

38 Виханский О. С. Менеджмент : учеб. [3-е изд] / О. С. Виханский, А. И. Наумов. – М. : Гардарики, 2002. – 528 с.

39 Виноградський М. Д. Менеджмент в організації : навч. посіб. / М.Д. Виноградський, А. М. Виноградська. – К. : Кондор, 2004. – 598 с.

40 Виссема Х. Стратегический менеджмент и предпринимательство / Х. Виссема. – М. : ДиС, 2000. – 272 с.

41 Воротіна Л. І. Малий бізнес та підприємництво в ринкових умовах господарювання : навч. посіб. / Л. І. Воротіна, В. Є. Воротін ; за ред. Л. І. Воротіної. – 3-є вид., доп. і перероб. – К. : Вид-во Європейського ун-ту, 2004. – 308 с.

42 Гавва В. Н. Потенціал підприємства : формування та оцінювання : навч. посіб. / В. Н. Гавва, Е. А. Божко. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 224 с.

43 Гордієнко П. Л. Стратегічний аналіз : навч. посіб. / П. Л. Гордієнко. – К. : Алерта, 2006. – 404 с.

44 Гринькова В. М. Тлумачний словник термінів : навч. посіб. / В. М. Гриньова, В.О. Коюда. – Мін-во освіти і науки України ; Харків. держ. економ. ун-т. – Х. : Інжек, 2003. – 182 с.

45 Гуменник В. І. Менеджмент організацій : навч. посіб. / В. І. Гуменник, Ю.С. Копчак. – К. : Знання, 2012. – 503 с.

46 Діденко В. М. Менеджмент : підруч. / В. М. Діденко. – К. : Кондор, 2008. – 584 с.

47 Друкер П. Ф. Задачи менеджмента в XXI веке / П. Ф. Друкер. – М. : «Вильямс», 2007. – 272 с.

48 Економіка підприємства : підруч. / за заг. ред. С. Ф. Покропивного. – [вид. 2-ге, перероб. та допов.]. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.

49 Економіка підприємства : підруч. / за заг. ред. д.е.н., проф. Л. Г. Мельника. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 648 с.

50 Іванілов О. С. Економіка підприємства : підруч. / О. С. Іванілов – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 728 с.

51 Ілляшенко С. М. Економічний ризик : навч. посіб. / С. М. Ілляшенко. – 2-е вид., допов., перероб. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 220 с.

52 Ільїна С. Б. Контролінг процесів господарської діяльності в харчовій промисловості : навч. посіб. / С. Б. Ільїна, Т. С. Журба. – К. : Професіонал, 2008. – 592 с.

53 Калайтан Т. В. Контролінг : навч. посіб. / Т. В. Калайтан – Львів : Новий Світ. – 2008. – 252 с.

54 Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Е. Майер ; пер. с нем. Ю. Жукова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во «Финансы и статистика», 2004. – 301 с.

55 Пушкар М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : моногр. / М. Пушкар, Р. Пушкар; М–во освіти і науки України, Терноп. академія народ. господ. – Тернопіль : Карт–бланш, 2004. – 370 с.

56 Терещенко О. О. Фінансова санація і банкрутство підприємств : навч. посіб. / О.О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2000. – 412 с.

57 Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю.С, Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

58 Цигилик І. І. Контролінг : навч. посіб. у схемах і таблицях / І. І. Цигилик М–во освіти і науки України, Ін–т менеджменту та економіки Галицька академія. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 74 с.

59 Чупіс А. В. Економічний механізм санації підприємства / А. В. Чупіс, К. В. Багацька. – Суми : Довкілля, 2006. – 252 с.

60 Шепітко Г. Ф. Контролінг : навч. посіб. / Г. Ф. Шепітко. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2004. – 136 с.

61 Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій : навч. посіб. / Ю.П. Яковлев. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.

Нормативно-правова інформація (інформаційні ресурси)

62 Верховна рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua/>. – Останній доступ : 2012.

63 Електронна бібліотека стандартів і нормативів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.e-gost.org.ua>. – Останній доступ : 2012.

64 Інформаційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://liga.net>. – Останній доступ : 2012.

65 Інформаційний канал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://subscribe.ru>. – Останній доступ : 2012.

66 Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua>. – Останній доступ : 2012.

67 Міністерство інфраструктури України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mtu.gov.ua>. – Останній доступ : 2012.

68 Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mon.gov.ua>. – Останній доступ : 2012.

69 Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. – Останній доступ : 2012.

70 Урядовий портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>. – Останній доступ : 2012.

Інформація про підприємства (інформаційні ресурси)

71 Єдиний інформаційний масив даних про емітентів цінних паперів : Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.smida.gov.ua>. – Останній доступ : 2012.

72 Каталог підприємств України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.com.ua>, <http://yellow.com.ua>. – Останній доступ : 2012.

73 Каталог підприємств м. Кіровограда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.biz.kr.ua>. – Останній доступ : 2012.

74 Каталог підприємств та послуг м. Києва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vbbg.com.ua>. – Останній доступ : 2012.

Навчальне видання

Остапенко Оксана Миколаївна

КОНТРОЛІНГ

Курс лекцій
для курсантів за напрямом підготовки 6.030601 «Менеджмент»

«українською мовою»

Редактор: *Сушкова Л.В.*
Технічний редактор: *Будулатій В.П.*
Комп'ютерна верстка: *Кухта О.Ю.*