

І. А. Маркіна, О. М. Таран-Лала, М. В. Гунченко

КОНТРОЛІНГ ДЛЯ МЕНЕДЖЕРІВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Рекомендовано

*Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
для студентів вищих навчальних закладів*

Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ – 2013

УДК 658.155(075.8)
ББК 65.290-2я73
М 26

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
(лист №1/11-13302 від 15.08.2012 р.)*

Рецензенти:

Лепейко Тетяна Іванівна, завідувач кафедру менеджменту та бізнесу Харківського національного економічного університету, доктор економічних наук, професор;

Виноградова Олена Володимирівна, завідувач кафедру туризму Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, доктор економічних наук, професор;

Череп Алла Василівна, декан економічного факультету, завідувач кафедру фінансів і кредиту Запорізького національного університету, доктор економічних наук, професор.

Маркіна І. А. Контролінг для менеджерів [текст] : навч. посіб. / І. А. Маркіна,
М 26 О. М. Таран-Лала, М. В. Гунченко – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 304 с.

ISBN 978-611-01-0483-8

Посібник присвячений теоретичним, методичним і практичним питанням формування і реалізації контролінгу на підприємстві. В посібнику поглиблено висвітлено теоретико-методологічні аспекти підвищення якості системи управління, синтезовано групу показників, які характеризують якісне функціонування системи управління; запропоновано науково-практичні рекомендації реформування організаційної структури, які передбачають створення служби контролінгу, інтегрування у ключових центрах контролінгу сукупності функцій, що становлять цикл стратегічного середньострокового та оперативного управління підприємствами у ринкових умовах.

Розрахований для студентів, викладачів, керівників підприємств, а також для наукових працівників і тих, кого цікавить процес впровадження системи контролінгу на підприємстві.

УДК 658.155(075.8)
ББК 65.290-2я73

ISBN 978-611-01-0483-8

© Маркіна І. А., Таран-Лала О. М., Гунченко, 2013.
© «Видавництво «Центр учбової літератури», 2013.



Вступ	6
Навчальний модуль 1. ТЕОРІЯ КОНТРОЛІНГУ	9
<i>Тема 1. Контролінг як функціонально відокремлений напрям економічної діяльності на підприємстві</i>	<i>9</i>
1.1. Сутнісна характеристика контролінгу	9
1.2. Еволюція розвитку контролінгу та основні концепції контролінгу	20
1.3. Місце контролінгу в системі управління підприємством	26
Контрольні запитання до теми	29
<i>Тема 2. Роль контролінгу в системі управління підприємством</i>	<i>30</i>
2.1. Структура контролінгу на підприємстві	30
2.2. Структурно-логічна модель забезпечення якості системи управління підприємством за допомогою процесу контролінгу	31
2.3. Принципи організації контролінгу на підприємстві	33
2.4. Адаптаційна модель контролінгу на підприємстві	34
Контрольні запитання до теми	38
<i>Тема 3. Види контролінгу та їх характеристика</i>	<i>39</i>
3.1. Порівняльна характеристика стратегічного та оперативного контролінгу	39
3.2. Характеристика стратегічного контролінгу	41
3.3. Характеристика оперативного контролінгу	44
Контрольні запитання до теми	46
<i>Тема 4. Центри відповідальності як об'єкти контролінгу</i>	<i>47</i>
4.1. Концепція обліку відповідальності в контролінгу та поняття про центри відповідальності	47
4.2. Класифікація центрів відповідальності	49
4.3. Принципи виділення центрів відповідальності на підприємстві та основні вимоги до них	53
Контрольні запитання до теми	55
Навчальний модуль 2. МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ КОНТРОЛІНГУ	56
<i>Тема 5. Оперативний аналіз і методи оперативного контролінгу</i>	<i>56</i>
5.1. Сутність оперативного аналізу в системі контролінгу	56
5.2. АВС-аналіз	58

5.3. Гуртки якості	68
5.4. XYZ-аналіз	79
Контрольні запитання до теми	81
Тема 6. Стратегічний аналіз і методи стратегічного контролінгу. . .	82
6.1. Сутність стратегічного аналізу в системі контролінгу	82
6.2. Крива досвіду.	83
6.3. Логістика	86
6.4. Портфельний аналіз	94
6.5. Аналіз потенціалу.	103
6.6. Аналіз сильних і слабких сторін підприємства	107
6.7. Розробка сценаріїв	113
Контрольні запитання до теми	122
Навчальний модуль 3. СИСТЕМА БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ	124
Тема 7. Бюджетування як інструмент контролінгу.	124
7.1. Поняття бюджету. Цілі та задачі бюджетування	124
7.2. Структура системи бюджетів на підприємстві	130
7.3. Види бюджетів та їх особливості	141
7.4. Основні підходи до процесу бюджетування на сучасних підприємствах	143
7.5. Переваги та недоліки бюджетування	150
Контрольні запитання до теми	151
Тема 8. Оперативний аналіз відхилень в бюджетуванні	153
8.1. Відхилення та їх причини. Аналіз відхилень	153
8.2. Бюджетний контроль: сутність та зміст. Класифікатор причин відхилень.	163
8.3. Підходи до проведення аналізу відхилень в системі контролінгу	171
Контрольні запитання до теми	172
Навчальний модуль 4. МЕТОДИ ДІАГНОСТИКИ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ	173
Тема 9. Методи оперативної діагностики підприємства в системі контролінгу	173
9.1. Оцінка якості системи управління підприємством	173
9.2. Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства	180
9.3. Аналіз беззбитковості	190
9.4. Аналіз чутливості прибутку	195
Контрольні запитання до теми	198
Тема 10. Методи стратегічної діагностики підприємства в системі контролінгу	200
10.1. Методи діагностики ефективності стратегії підприємства	200
10.2. Методи діагностики стратегічних позицій підприємства	204
10.3. Діагностика за слабкими сигналами	208
Контрольні запитання до теми	209

<i>Тема 11. Контролінг інвестиційних проєктів</i>	<i>210</i>
11.1. Особливості контролінгу інвестиційних проєктів	210
11.2. Методи оцінювання інвестиційних проєктів: традиційні критерії	216
11.3. Методи дисконтування грошових потоків	220
11.3. Аналіз критеріїв оцінки інвестиційних проєктів в умовах невідзначеності	225
11.4. Аналіз підходів до формування інвестиційного портфеля підприємства на основі контролінгових досліджень	227
Контрольні запитання до теми	231
Навчальний модуль 5. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	232
<i>Тема 12. Організаційно-методичні основи формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві</i>	<i>232</i>
12.1. Процес упровадження контролінгу на підприємстві	232
12.2. Структура і склад служби контролінгу на підприємстві	240
12.3. Інформаційні потоки в системі контролінгу	248
Контрольні запитання до теми	251
<i>Тема 13. Контролінг у системі прийняття управлінських рішень.</i>	<i>252</i>
13.1. Сутнісна характеристика управлінських рішень та їх класифікація.	252
13.2 Основні підходи та вимоги до прийняття управлінських рішень	258
13.3 Методичні основи оцінки ефективності управлінських рішень	268
Контрольні запитання до теми	276
 Глосарій	 277
 Тестові завдання для самоконтролю одержаних знань.	 280
 Список рекомендованої літератури	 298



Еуттєві зміни зовнішнього середовища вимагають від науковців та практиків пошуку такої моделі управління, яка б відповідала вимогам сьогодення.

Одним із шляхів ефективного розв'язання підприємствами проблем, які постали перед ними, є запровадження концептуальної бази контролінгу, в основу якої покладено вирішення завдань стосовно координації управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства; інформаційної та консультативної підтримки щодо прийняття ефективних управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу; впровадження систем планування, контролю й аналізу діяльності; забезпечення мотивації персоналу в підвищенні ефективності роботи підприємства.

Вирішення зазначених вище завдань за рахунок потенційних можливостей контролінгу забезпечить позитивну динаміку економічного розвитку, а тому має теоретичне і практичне значення. Для науки та практики управління предметом підвищеної уваги є питання вдосконалення якості системи управління за допомогою процесу контролінгу з метою забезпечення передумов для ефективного та довготривалого функціонування підприємств.

Контролінг сьогодні розглядається як процес, який знаходиться на перетині економічного аналізу, планування, управлінського обліку та управління. Тобто, інтегруючи, координуючи та направляючи в цілому діяльність різних служб, підрозділів або структурних одиниць підприємства, контролінг виступає своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, який забезпечує зворотний зв'язок у межах управління.

Контролінг — це процес або закономірна, послідовна зміна явища, що забезпечує ефективну реалізацію основних функцій управління. Важливість контролінгу як процесу на підприємстві полягає у тому, що він дає можливість не тільки виявити відхилення від прийнятих і затверджених правил, процедур, законоположень, але й дати оцінку причин цих відхилень, конкретизувати їх за ступенем участі в них посадових осіб, діяльність яких піддана перевірці.

Новим в дослідженні питань контролінгу стало акцентування уваги саме на розширенні й поглибленні діяльності, пов'язаної з якістю системи управління, а також на впровадженні методів аналізу з метою одержання більш точних результатів управління з урахуванням застосування процесу контролінгу. Теоретичне обґрунтування та практичне вирішення комплексу питань організації та методики використання контролінгу на підприємствах є метою підвищення їхньої якості управління. Процес контролінгу має за мету сприяти підвищенню якості управління й може бути орієнтованим на перспективний розвиток підприємства, основною метою якого є орієнтація управлінського процесу на забезпечення прибутковості підприємства та ефективного використання ресурсів.

Упровадження контролінгу на підприємствах, забезпечення якості управління відповідними підприємствами на засадах контролінгу, дасть можливість своєчасно приймати найбільш оптимальні варіанти управлінських рішень і підвищити рівень якості управління.

Удосконалення методичних засад підвищення якості управління підприємством за допомогою контролінгу означає перехід від окремих розрізнених елементів управління до комплексної, взаємозалежної і цілеспрямованої системи перманентно здійснюваних заходів і робіт, які забезпечують якісне управління підприємствами з високою оперативністю й ефективністю.

Метою дисципліни «Контролінг» є формування у майбутніх менеджерів системних знань з концептуальних основ управління сучасним підприємством на основі інтегрування, координації та спрямування діяльності різних служб та підрозділів підприємства на досягнення оперативних та стратегічних цілей, а також теоретичне обґрунтування та розробка науково-методичного забезпечення, практичних рекомендацій щодо реалізації ринково-адаптованих управлінських засад діяльності підприємств через механізм контролінгу.

Студенти вищих навчальних закладів економічного профілю повинні оволодіти теоретичними (базовими) знаннями з питань сутності, функцій та видів контролінгу; опанування методології оперативного і стратегічного контролінгу, інвестиційних проєктів; формування практичних навичок щодо створення служби контролінгу та системи бю-

джетування, проведення діагностики якості системи управління та фінансово-господарського стану підприємства; підтримки прийняття управлінських рішень.

Підручник орієнтований на широкий загал читачів — керівників підприємств, структурних підрозділів, науковців та викладачів, аспірантів та студентів, а також спеціалістів консалтингових компаній.



ТЕМА 1

**КОНТРОЛІНГ ЯК ФУНКЦІОНАЛЬНО ВІДОКРЕМЛЕНИЙ НАПРЯМ
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

- 1.1. *Сутнісна характеристика контролінгу*
- 1.2. *Еволюція розвитку контролінгу та основні концепції контролінгу*
- 1.3. **Ошибка! Источник ссылки не найден.**

1.1. Сутнісна характеристика контролінгу

Контролінг — це один з найновіших напрямів інформаційно-економічного розвитку підприємства. В сучасних умовах господарювання інтерес до нього проявляється у все більшій мірі, що зумовлено появою значної кількості перекладених видань з питань обліку, фінансів, ціноутворення тощо.

Система контролінгу — це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, яка забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства.

Контролінг — це процес, який дає можливість підприємству не тільки виявити відхилення від прийнятих і затверджених правил, процедур, законоположень, але і виявити причини цих відхилень, конкретизувати їх за ступенем причетності до посадових осіб, діяльність яких піддається перевірці.

Історичні відомості та докази виникнення та існування контролінгу свідчать про його зародження при королівських дворах Англії. У XV ст. мала місце перша спроба вирішити завдання державного управління за допомогою ідеї контролінгу. Для цього було введено посаду «countrollour». Потім деякі функції управління відокремились, що призвело до створення окремих систем у галузі управління підприємством, таких як система планування, система внутрішнього контролю тощо. Робота цих

систем у більшості розвинутих європейських країн задовольняла інтереси та потреби в управлінні підприємством — контролінг не мав там першоступеневого значення [124].

Навпаки, в США та Німеччині значимість його все зростала, що було пов'язане з історичними особливостями розвитку облікових систем, а також економічними труднощами й проблемами податкового законодавства цих держав. Так у 1778 р. законодавчо засновано відомство «*omptroller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts*» (США). Його завдання — управління державним господарством та контроль за використанням ресурсів. У 1880 р. створена система «*Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System*» (США). Уперше контролінг був використаний на підприємстві переважно для вирішення фінансово-економічних завдань, управління фінансовими вкладеннями та основним капіталом. А в 1892 р. фірма «*General Electric Company*» (США) — перша серед індустріальних підприємств — вводить посаду контролера.

Насамперед, контролери займались фінансово-економічними питаннями і проведенням перевірок. Це пояснювалось особливостями американського корпоративного законодавства, яке знає тільки два управляючих органи — загальні збори акціонерів та раду директорів. Повноваження Ради директорів розповсюджувались як на управління організацією, так і на контроль. Відсутність специфічного управляючого органу поряд з іншими причинами вважалась важливим доказом для введення посади контролера. Проте, незважаючи на це, до початку 30-х рр. ХХ ст. на американських підприємствах професія контролер була маловідомою.

Значний вплив на розвиток контролінгу справили *Controllars Institute of America*, який був організований у 1931 р. під впливом економічної кризи, а в 1962 р. він був перейменований у *Financial Executive Institute (FEI)* і являв собою професійну організацію контролерів. Цей інститут сприяв розвитку контролінгу, тому що систематизував завдання контролінгу.

Із середини 50-х рр. у німецькомовній економічній літературі також формується певний підхід до контролінгу [123]. Однак у низці наукових джерел зазначається, що даний підхід і раніше використовували економічні служби німецьких підприємств. До того ж, як правило, ці джерела вказують на окремі завдання, які сьогодні прийнято вважати завданнями контролінгу, але які існували в німецькій економічній практиці до того, як контролінг був запозичений у США. Проте переважає думка, що сутність контролінгу як сукупність цілей, завдань, інструментів, суб'єктів і організації була запозичена Німеччиною лише в середині 50-х рр.

У німецькомовній літературі ідеї контролінгу були взяті з практики його застосування на дочірніх підприємствах американських корпора-

цій [123]. Але спочатку до контролінгу ставилися критично, що в значній мірі було пов'язано з неправильним розумінням або неточною інтерпретацією. Зокрема контролінг ототожнюється з контролем, а повноваження контролера перебільшувалися і розцінювалась як загроза для менеджерів. Згодом, апробувавши ідеї контролінгу на практиці, його стали сприймати позитивно, і почала превалювати думка про можливість і необхідність впровадження цих ідей у практику господарських відносин у Німеччині.

Якщо в США контролінг розглядався виключно у прикладному сенсі, то в Німеччині та інших німецькомовних країнах у 70-х рр. почала розвиватись теоретична концепція контролінгу.

Так збільшення попиту на послуги у сфері контролінгу призвело до появи в Німеччині ряду наукових організацій. Першим виник Controller-Institut zur Ausbildung in Unternehmensplanung und Rechnungswesen GmbH, Cauting¹, який забезпечував підготовку кадрів у сфері планування підприємства та обліку. З 1971 р. приватні та громадські семінари проводить Controller-Akademie (Академія контролерів). У 1975 р. заснований Controller-Verein e. V. (Спілка контролерів). Наступним важливим кроком на шляху впровадження ідей та філософії контролінгу було заснування журналу «Controller» (1989 р.).

У більшості розвинутих країн із ринковою економікою концепції контролінгу схожі. Відмінності полягають лише в розумінні двох аспектів: прагматизму та ступеня вдосконалення системи відповідно до менталітету користувачів (рис. 1.1).

Так, у Німеччині контролінг існує в академічній формі: у науковому середовищі переважає тенденція до створення теоретичної цілісної системи, а вже потім — розв'язання певних практичних завдань. У США та кількох європейських країнах переважає прагматичний підхід: тут контролінг тісно пов'язаний з менеджментом, більше орієнтований на вимоги ринку та потреби клієнтів.

Щодо України, то дослідження сутності контролінгу ускладнюється через обмежену кількість опублікованих зарубіжних та вітчизняних джерел з вказаної проблеми, в яких описується лише загальний підхід до побудови системи контролінгу [18, 28, 22, 29, 31, 33, 34, 35, 36, 70, 84, 102, 119, 124], за виключенням однієї з них [103], де така інформація дається без її детальної розшифровки.

Вивчення сучасної зарубіжної економічної літератури свідчить про те, що контролінг — поняття дуже широке [31, 33, 34, 35, 36, 74, 102, 117, 119, 121, 122, 123, 124]. Тому, на наш погляд, необхідно дати визначення цього терміна та обґрунтувати доцільність його вживання.

¹ Інститут контролерів з питань освіти у сфері планування підприємства та обліку.



Рис. 1.1 Відмінні особливості американської та німецької моделі контролінгу

У німецькому виданні «Лексикон економіки підприємства» поняття контролінгу визначається як концепція інформації та управління. Найбільш повно система контролінгу вперше описана і застосована в США, звідси англійське семантичне походження самого терміна «to control» — контролювати, управляти, яке в свою чергу походить від французького слова, що означає «реєстр, той, що перевіряє список». Але в англійських джерелах термін «контролінг» практично не застосовується: у Великобританії та США більш розповсюджений термін «управлінський облік» (managerial accounting, management accounting), хоча робітників, до посадових обов'язків яких входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (controller) [122].

Хоча ці терміни в українській мові близькі за звучанням, але вони відрізняються за лексичним значенням. Зокрема, виходячи з аналогії відносно однакового по звучанню слова в українській мові ми можемо бачити, що

контролінг є системою контролю, а контролер виконує роботу своєрідного контролера стану економіки і фінансів підприємства. Проте, зміст контролінгу і робота контролера не обмежуються тільки цими функціями, у крайньому разі в тому обсязі, в якому звикли їх тлумачити. Слід зазначити, що не випадково і в сучасній німецькій мові відрізняються за написанням та звучанням слова «die Kontrolle» та «das Controlling».

Насамперед поняття «контролінг» поєднує сукупність завдань у сфері обліку й фінансів, а контролер — головний бухгалтер. Потім це поняття отримало більш розповсюджене тлумачення і стало включати питання фінансового контролю і доцільнішого використання фінансових засобів і джерел. На сьогодні провідні науковці з питань контролінгу, такі як Р. Манн та З. Майер визначають контролінг як систему управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства, тобто в економічному відношенні, з деякою долею умовності, як систему управління прибутком підприємства [36].

Враховуючи вищенаведені визначення, еволюційне тлумачення поняття «контролінг» можна схематично відобразити на рис. 1.2.

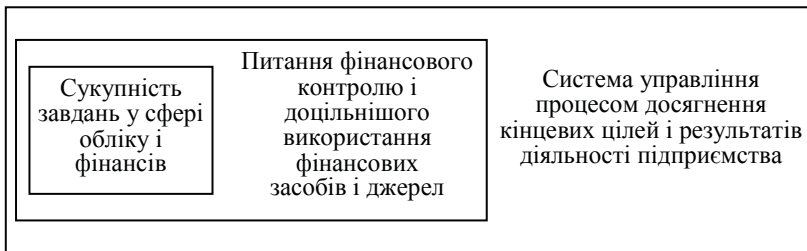


Рис. 1.2. Еволюційне тлумачення поняття «контролінг»

З економічної точки зору, однією з основних цілей кожного підприємства є отримання прибутку, але в деяких випадках цілі підприємства можуть бути й іншими, наприклад, завоювання частки ринку, усунення конкурентів, тоді контролінг орієнтує зусилля підприємства в напрямку цих цілей.

Результати наукових досліджень і теоретичних узагальнень трактування поняття «контролінг» широко обговорювались та обговорюються у спеціальних наукових та ділових зарубіжних виданнях [15, 36, 100, 102, 117, 119, 121, 122, 123, 124], а в останні роки — у публікаціях вітчизняних дослідників та їхніх колег з пострадянського простору [28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 47, 49, 53, 70, 74, 77, 79, 84, 96].

Але вивчення численних робіт дозволяє констатувати той факт, що, незважаючи на тривалу практику застосування контролінгу на підприємствах за кордоном та активне впровадження досвіду останніх на те-

ренах пострадянських країн, не існує єдиного розуміння сутності поняття «контролінг», його ролі та результативності у забезпеченні ефективного функціонування та розвитку підприємств з погляду досягнення визначених цілей підприємства. Цей факт пов'язаний з тим, що концепція контролінгу в умовах ринку поки що не відноситься до базових систем управління підприємством таких як, наприклад, менеджмент, маркетинг, фінанси чи управлінський облік, яким у перші роки реформ і була приділена основна увага. При цьому мова йде вже не стільки про ринкову направленість управління підприємством, скільки про його здатність виконувати поставлені завдання в умовах високої динаміки змін зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства.

Неоднозначність трактування сутності контролінгу робить доцільним узагальнити ці позиції та сформулювати основні визначення терміна «контролінг», які подано у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

ОСНОВНІ ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНА «КОНТРОЛІНГ»

Зміст	Джерело визначення
Контролінг — система управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства, тобто в економічному відношенні, умовно кажучи, це система управління прибутком підприємства	Манн Р., Майер Е. Контроллинг для начинающих. — М.: Финансы и статистика, 1995. — с. 8
Контролінг — один із засобів, інструментів і водночас одна із складових мистецтва... передбачити господарську і комерційну ситуацію і визначити задані суми покриття, виявити причини відхилень фактичних витрат від нормативних, своєчасно вжити заходів щодо регулювання цих відхилень і оптимізації співвідношення витрат і результатів	Те саме, с.10
Контролінг — це управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства та його структурних одиниць	Те саме, с. 15
Контролінг — система управління	Те саме, с.15
Контролінг — це система регулювання витрат і результатів діяльності, яка допомагає у досягненні цілей підприємства, яка дозволяє уникнути непередбаченостей і своєчасно «увімкнути червоне світло», коли економіці підприємства погрожує небезпека, яка потребує вживання заходів протидії	Те саме, с. 21

Продовження табл. 1.1

Зміст	Джерело визначення
...Поняття контролінгу як цілісної концепції економічного управління підприємством, яка направлена на виявлення усіх можливостей і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку	Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — с. 5
Контролінг — це процес, й оволодіння економічною ситуацією на підприємстві ринку	Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — с. 11
Контролінг — це функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, який пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень	Контролинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 2001. — с. 6
Контролінг — 1. облік і контроль на підприємстві; 2. назва підрозділу фірми, яка прийнята на промислових підприємствах в США, Німеччини	Краткий экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. — М.: Институт новой экономики, 2001. — с. 58
Контролінг — автоматизована система управління підприємством	Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер.с нем. / Под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. М.: «Финансы и статистика», 1997. — с. 463
... контролінг є системою спостереження та вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою	Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. — Тернопіль: Ника, 1997. — с. 61
Під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі	Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг — інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — с. 12

Закінчення табл. 1.1

Зміст	Джерело визначення
Система контролінга представляє собою синтез елементів учета, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує виробку альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства	Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контролінг — основа управління бізнесом. — К.: Ельга Ника-Центр, 2002. — с. 15

Таким чином, зазначимо, що контролінг на сьогоднішній день вже не асоціюється ні з контролем, ні з системою управлінського обліку, яка становила основу контролінгу у 30–50-ті рр., ні з системою інформаційного забезпечення діяльності підприємства, що було характерно для 70–80-х рр. — часу бурхливого розвитку комп'ютерної техніки. Таким чином, контролінг асоціюється частіше за все з «системою управління» підприємством у цілому.

Також слід звернути увагу, що у найбільш загальному вигляді контролінг визначається як інтегрована система управління, яка охоплює планування і контроль, керівництво і менеджмент. Найбільш точним можна вважати визначення Дітера Хана, М.С. Пушкаря, Л.О. Сухаревої та С.М. Петренка [30, 85, 102].

Деякі науковці контролінг розуміють як систему управління прибутком, а останнім часом у літературних джерелах широкого розповсюдження набуло визначення контролінгу як системи управління витратами. Хоча аналізу співвідношення виторгів-витрат у системі контролінгу і приділяється велика увага, але з такою точкою зору не можна погодитися в повній мірі, оскільки система управління витратами включає тільки дві складові: предметну сферу господарської діяльності підприємства і процес управління даною функціональною сферою. Водночас недоречно називати управлінський облік контролінгом і тому необхідне більш детально зупинитися на тлумаченні поняття «контролінг» та виявити різницю у лексичному значенні термінів «контролінг» та «управління витратами» (табл. 1.2).

Таким чином, контролінг — це організація управління. Звідси випливає, що контролінг ґрунтується на економічній системі, системі управління і інформаційній автоматизованій системі управління. При відсутності хоча б однієї із складових, система управління не є контролінгом. Наявність цих трьох складових підтверджується історичними етапами розвитку контролінгу, протягом яких змінювались пріоритети й орієнтації концепції контролінгу: орієнтована на систему обліку

(1930-ті рр.); орієнтована на управлінську інформаційну систему у 1970–1980-х рр. (співпадає за часом з бурхливим розвитком комп'ютерної техніки); орієнтована на систему управління, безпосередньо пов'язана з розвитком проектного менеджменту, появою нових форм організаційних структур.

Таблиця 1.2

ВІДМІННОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВІД КОНТРОЛІНГУ

Характеристика системи	Система управління витратами	Контролінг
Мета	Зниження витрат	Підвищення якості рішень що приймаються
Підсистеми, функції що забезпечують досягнення мети	Функціональні сфери Функції управління	Функції управління Технології управління і прийняття рішень
Виконавці та ресурси	Праця, матеріали, капітал, енергія, інформація	Організаційне, математичне та інформаційне забезпечення
Об'єкти	Центри та носії витрат	Система управління
Структура системи управління	Організаційна структура	Структура моделей (мета-модель)
Кількісні характеристики	Значення економічних показників	Значення критеріїв якості рішень
Фактор, що контролюється	Величина витрат	Ступінь узгодженості моделей, які забезпечують максимізацію прибутку

Вищенаведена інформація свідчить про те, що концепція контролінгу не містить нових знань про економіку підприємства, а лише використовує інструментарій, відомий економістам з інших дисциплін. Тому є сенс говорити про контролінг не як про систему визначених знань, а скоріше, як про філософію чи про ідеологію управління підприємством.

Фактично контролінг виступає як «управління управлінням», тобто механізмом саморегуляції на підприємстві, що забезпечує зворотній зв'язок у контурі управління.

Основна мета контролінгу полягає в забезпеченні прибутковості та ліквідності підприємства шляхом виявлення причинно-наслідкових зв'язків при співставленні доходу від реалізації та витрат, а також в розробці заходів по регулюванні відхилень, що виникають.

Огляд підходів до визначення сутності контролінгу дає підстави констатувати можливість виокремлення та необхідність теоретико-методологічного розгляду ще одного підходу, заснованого на функціональному обґрунтуванні сутності контролінгу.

Аналіз останніх публікацій, у яких розглядається сутність контролінгу, свідчить, що в сучасних умовах вчені, які займаються даними проблемами не дійшли до спільного бачення функцій контролінгу. Так, наприклад, В. Б. Івашкевич дотримується тієї точки зору, що контролінгу властиві лише три основні функції: інформаційна, контрольна і функція керування [19]. Л.А. Сухарева і С. М. Петренко у своїх дослідженнях виділяють чотири основні функції контролінгу, такі як інформаційна, обліково-контрольна, аналітична, функція планування, і одну допоміжну — специфічну (коментуючу) функцію контролінгу [30]. У німецькій економічній літературі керуються універсальністю декількох функцій, за допомогою яких контролінг зможе досягати своєї мети. Так, Е. Шредер вказує на чотири функції контролінгу, а саме: планування, інформаційна підтримка, контроль, доповнений аналізом і управлінням [120].

Таке визначення функцій контролінгу хоча й уніфікує функції, але в той же час звужує саму концепцію контролінгу. Функції контролінгу визначаються поставленими перед організацією цілями і включають ті види діяльності, які забезпечують досягнення цих цілей.

Координуючи, інтегруючи і направляючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг являє собою зворотній зв'язок у контурі управління за рахунок вибору організаційного, математичного й інформаційного забезпечення і є синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків тощо.

Для досягнення поставлених цілей на підприємствах контролінг має забезпечувати виконання наступних завдань: координацію управлінської діяльності, спрямованої на досягнення цілей підприємства; інформаційну і консультативну підтримку прийняття управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу; впровадження систем планування, контролю й аналізу діяльності; забезпечення мотивації персоналу в підвищенні ефективності роботи підприємства.

Як було зазначено вище, контролінг визначається як інтегрована система управління, що охоплює планування і контроль, керівництво і менеджмент. Водночас на підприємствах контролінгу більш притаманні такі функції: інформаційна, управлінська, функція планування, обліково-контрольна, аналітична, функція мотивації, функції інтеграції, спеціальні функції. Графічно це представлено на рис. 1.3.

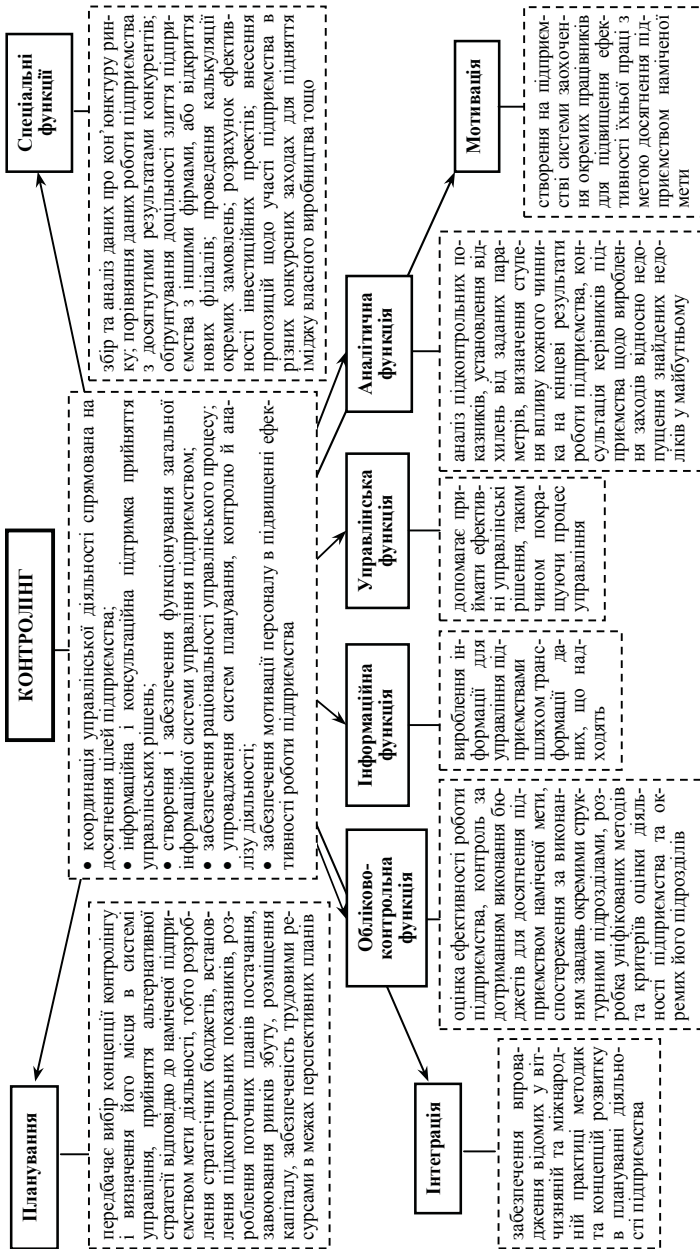


Рис. 1.3 Функції контролінгу на підприємстві

Таким чином, підсумовуючи вищевикладене, можна зазначити, що функції та завдання контролінгу на підприємстві завжди мають формуватися відповідно до цілей, які стоять перед певним підприємством на сучасному етапі його господарювання. Перш за все це залежить від конкретних виконавців, від упровадженої відомої чи власної концепції створення та функціонування контролінгу на підприємстві, розмежування обов'язків між окремими структурними підрозділами економічного спрямування.

1.2. Еволюція розвитку контролінгу та основні концепції контролінгу

Аналізуючи сучасні теоретичні дослідження, можна стверджувати, що на сьогодні відсутній універсальний підхід до обґрунтування сутності поняття «контролінг». Можна лише констатувати наявність концептуальних підходів, які умовно поділяються на три групи: 1) підхід, що ґрунтується на основі концепцій базових положень контролінгу; 2) підхід на основі концепцій до визначення завдань контролінгу; 3) підхід на основі концепції функціонального обґрунтування контролінгу.

Концепція порівняльних характеристик цих підходів, яку подано у табл. 1.3, дозволяє поглибити розуміння сутності контролінгу. Розглянемо кожний з них більш детально.

Таблиця 1.3

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ КОНТРОЛІНГУ

Підхід	Теоретичне підґрунтя	Сутність
1. На основі концепцій базових положень контролінгу	1. Підприємство як складна відкрита соціально-економічна система, яка має певні цілі (забезпечення довгострокового існування і ріст добробуту працівників підприємства)	— максимізація ціни капіталу
	2. Управління — процес воле створення та реалізації волі	— постановка проблеми; — пошук альтернатив; — оцінка; — прийняття рішень; — реалізація; — контроль
	3. Контролінг — інтегруюча і координуюча система	— зворотній зв'язок у межах управління

Продовження табл. 1.3

Підхід	Теоретичне підґрунтя	Сутність
	4. Контролінг виконує функцію підтримки процесу управління	— формування і вдосконалення «архітектури» системи планування і контролю; — розробка методів реалізації планово-контрольних розрахунків; — визначення необхідної для процесу управління інформації, її джерел і шляхів отримання
2. На основі концепцій до визначення завдань контролінгу	1. Орієнтовані на бухгалтерський облік	— орієнтовані на реалізацію інформаційних цілей за допомогою даних бухгалтерського обліку (тобто показники успіху у грошовому вираженні)
	2. Орієнтовані на інформацію	— координація отримання й підготовки інформації з потребами у ній
	3. Орієнтовані на координацію: — орієнтація на планування та контроль; — орієнтація на управлінську систему	— координація підсистеми планування, контролю та інформаційного забезпечення; — підтримка створення системних та процесних структур, які сприяють узгодженості завдань; — підтримка координаційної діяльності, яка здійснюється у межах заданої системної структури для вирішення проблем і полягає у збереженні й адаптації інформаційних зв'язків між підсистемами — координація усієї управлінської системи для забезпечення цілеспрямованого керівництва підприємством
3. На основі концепції функціонального обґрунтування контролінгу	Концепція, яка знаходиться на перетині економічного аналізу, планування, управлінського обліку та менеджменту і інтегруючи, координуючи та направляючи в цілому діяльність різних служб, підрозділів або структурних одиниць підприємства, призводить до досягнення вироблених цілей і завдань	— координація управлінської діяльності, спрямована на досягнення цілей підприємства; — інформаційна і консультативна підтримка прийняття управлінських рішень; — створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; — забезпечення раціональності управлінського процесу; — упровадження систем планування, контролю й аналізу діяльності; — забезпечення мотивації персоналу з метою підвищення ефективності роботи підприємства

Підхід з позиції базових положень контролінгу ґрунтується на визначенні трьох загальних концепцій.

Перша концепція контролінгу заснована на уявленні підприємства як «складної відкритої соціально-економічної системи», яка має певні цілі. Загальною метою вважається забезпечення довгострокового існування організації і ріст добробуту працівників підприємства. У процесі стратегічного управління ця мета трансформується в завдання максимізації такого показника як «ціна капіталу» (shareholder value).

Таким чином, ця концепція обмежує розуміння завдань контролінгу тільки реалізацією фінансово-економічної складової. Проте, завдання контролінгу значно ширші і мають відображати також і такі складові як соціальна, культурна, екологічна та інші.

Друга концепція у межах контролінгу розглядає управління як процес волевиявлення та реалізації намічених завдань. Цей процес реалізується за допомогою визначених фаз — постановки проблеми, пошуку альтернатив, оцінки, прийняття рішення, реалізації і контролю. У спрощеному вигляді його можна уявити як взаємопов'язану систему планування і контролю господарської діяльності підприємства. За допомогою контролінгу забезпечується їх інтеграція і координація.

Отже, ця концепція деталізує функції контролінгу в управлінні, хоча і обмежує їх лише плануванням і контролем. Але контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, який забезпечує зворотний зв'язок у межах управління. А значить його функції мають бути доповнені щонайменше інформаційною і аналітичною.

Наступна третя концепція розглядає контролінг як інтегруючу і координуючу систему. При цьому мова йде не тільки про інтеграцію фаз прийняття рішень, але і про об'єднання і координацію планів різноманітних функціональних сфер і структурних одиниць і проектів.

Очевидно, при ускладненні господарських систем виникає необхідність узгодження планів підприємства на різних функціональних рівнях. Тому наведена концепція контролінгу відображає сучасні тенденції і посилює роль та значення контролінгу в управлінні. Саме контролер стає тією людиною, яка розглядає діяльність кожного функціонального підрозділу з точки зору завдань підприємства в цілому та вирішує проблеми узгодження всіх планів підприємства.

Узагальнення та критичний аналіз основних концепцій контролінгу дозволяє зробити висновок, що контролінг виконує функцію підтримки процесу управління. Контролер, враховуючи специфіку організаційної структури чи масштабів діяльності підприємства, може здійснювати процес планування, облік фактів господарської діяльності, аналіз її результатів. Але основними напрямками його діяльності все ж таки є формування і вдосконалення самої «архітектури» системи планування і

контролю, розробка методів реалізації планово-контрольних розрахунків, визначення необхідної для процесу управління інформації, її джерел і шляхів отримання.

Це дозволяє вживати термін «контролінг» у більш широкому трактуванні та розуміти його як процес, який знаходиться на перетині економічного аналізу, планування, управлінського обліку та менеджменту, при цьому і інтегруючи, координуючи та направляючи в цілому діяльність різних служб, підрозділів або структурних одиниць підприємства, ставить управління підприємством на якісно новий рівень і призводить до досягнення вироблених цілей і завдань. Тобто розуміти поняття «контролінг» як своєрідний механізм саморегулювання на підприємстві, який забезпечує зворотний зв'язок у межах управління.

Далі буде розглядатися інший підхід щодо визначення сутності контролінгу. З точки зору концептуального підходу до окреслення завдань контролінгу виділяють наступні основні концепції:

Концепція, орієнтована на систему обліку. Виникла в 1930 р. Полягала в переорієнтації системи обліку із минулого на майбутнє. Передбачала створення на базі облікових даних інформаційної підтримки управлінських рішень, пов'язаних з плануванням та контролем діяльності.

Концепція, орієнтована на управлінську інформаційну систему. Виникла в 1970—1980 рр. Функції контролінгу мають бути спрямовані на розробку такої системи, її впровадження, координацію її функціонування, а також на оптимізацію інформаційних потоків.

Концепція, орієнтована на систему управління. Її виникнення пов'язано з розвитком проектного менеджменту, появою матричних організаційних структур.

з акцентом на планування і контроль діяльності структурних підрозділів підприємства;

з акцентом на координацію діяльності системи управління підприємством («управління управлінням»).

Цілі контролінгу, як напряму діяльності, безпосередньо впливають з цілей підприємства і можуть виражатися в економічних термінах, наприклад, у досягненні визначеного рівня прибутку, рентабельності чи продуктивності підприємства при заданому рівні ліквідності.

Недоцільно поділяти твердження окремих фахівців [123] стосовно того, що концепція контролінгу — сукупність суджень про його функціональні розмежування, інституційне оформлення та інструментальне озброєння у контексті цілей підприємства, релевантних контролінгу, і завдань контролінгу, які впливають із цілей підприємства. Вони виокремлюють три групи концепцій контролінгу, які пов'язані з визначенням завдань контролінгу і його інституційним уявленням: концепції, які орієнтовані на бухгалтерський облік, інформацію та координацію.

Про концепцію, яка орієнтована на облік, можна говорити в тих випадках, коли переслідуються інформаційні цілі, які можуть бути реалізовані в першу чергу за допомогою даних бухгалтерського обліку. Увага при цьому концентрується на показниках успіху у грошовому вираженні. Йдеться, насамперед, про забезпечення прибутку всього підприємства, незважаючи на розбіжності в цілях господарських сфер і окремих співробітників.

Ця концепція може бути охарактеризована як така, що орієнтована на прибуток, чи обмежено орієнтована на інформацію, оскільки вона засновується лише на даних бухгалтерського обліку. Контролінг який базується на обліку, охоплює релевантний стан справ у грошовому вираженні. Ця численність задається переважно в оперативних зв'язках. Д. Шнейдер взагалі пропонує обмежити контролінг допоміжними контрольними та координаційними завданнями на базі даних бухгалтерського обліку [120]. Але з цією пропозицією не можна погодитись у повній мірі, оскільки його обмеження лише грошовими показниками є занадто вузьким підходом, тому що контролінг спирається не тільки на фінансові показники діяльності підприємства, які за змістом є кількісними та об'єктивними, а і на інші, наприклад, соціальні, які є якісними та суб'єктивними.

Більш широку перспективу відкриває концепція орієнтована на інформацію, згідно з якою головне завдання контролінгу полягає в координації отримання й підготовки інформації. Так, Т. Рейхманн вважає основним завданням контролінгу у забезпеченні керівництва підприємства достовірною інформацією для своєчасного прийняття управлінських рішень [122]. Згідно з інтерпретацією П. Прайслера, контролінг — це управлінський інструмент, який виходить за межі однієї функції і підтримує внутріфірмовий процес управління та прийняття рішень за допомогою цілеспрямованого підбору й обробки інформації [119].

Концепція, орієнтована на координацію базується на відмінності між системою управління і системою виконання. Первинна координація виконання управлінських рішень є завданням самої системи управління. Вторинна координація в управлінській системі, яка розбивається на ряд підсистем, відноситься до контролінгу. У відношенні до об'єму його координаційного завдання виділяють дві групи концепцій — з орієнтацією на планування й контроль і з орієнтацією на управлінську систему в цілому. П. Хорват, засновник і головний представник цього напрямку, розуміє контролінг як підсистему управління, яка координує підсистеми планування, контролю та інформаційного забезпечення, і підтримує таким чином системоутворюючу і системозв'язуючу координацію [122]. З цим не можна не погодитись, оскільки він розуміє системоутворюючу координацію як створення системних і процесних структур, які сприяють узгодженості завдань, а системозв'язуючу ко-

ординацію — як координаційну діяльність, яка здійснюється у межах заданої системної структури для вирішення проблем (а також як реакція на «перешкоди») і полягає у збереженні й адаптації інформаційних зв'язків між підсистемами.

Усвідомлюючи те, що координаційні проблеми виникнуть як в усіх підсистемах управлінської системи (включаючи організацію і персонал), так і між ними, координаційне завдання контролінгу було розширене. У зв'язку з цим з'явилась концепція, яка орієнтована на загальноуправлінську систему. Ю. Вебер інтерпретував контролінг так: «Це певна функція усередині системи управління такого підприємства, яке координує систему виконання переважно за допомогою планів. Основна функція контролінгу — координація. Вона охоплює структури всіх управлінських підсистем, усі процеси узгодженості між ними, а також координацію усередині самих систем» [123].

Але зазначені концепції щодо окреслених завдань контролінгу мають певні відмінності та недоліки, які формалізовані в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА КОНЦЕПЦІЙ,
ОРІЄНТОВАНИХ НА ВИЗНАЧЕННЯ ЗАВДАНЬ КОНТРОЛІНГУ**

Концепція	Характеристика	Відмінності	Недоліки
1. Орієнтована на бухгалтерський облік	<ul style="list-style-type: none"> орієнтовані на реалізацію інформаційних цілей за допомогою даних бухгалтерського обліку (тобто показники успіху у грошовому вираженні) 	<ul style="list-style-type: none"> ґрунтуються лише на даних бухгалтерського обліку; контролінг згідно з цією точкою зору відноситься насамперед до оперативного рівня і лише частково — до стратегічного, коли йдеться про потенціал успіху 	<ul style="list-style-type: none"> обмеження лише грошовими показниками є занадто вузьким підходом
2. Орієнтована на інформацію	<ul style="list-style-type: none"> координація отримання й підготовки інформації у разі необхідності 	<ul style="list-style-type: none"> охоплюють усю цілісну систему підприємства, не обмежуючись не лише грошовими величинами; використовується значна за обсягом та якістю інформація, причому її джерелом є безпосередньо господарські сфери підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> залучення великих за обсягом інформаційних потоків у господарську структуру підприємства є великою проблемою; якщо вся сфера інформаційного господарства є функцією контролінгу, то її включення у загальнофірмове поле дії набуває невизначеного, розпливчастого характеру, оскільки інформаційні потреби вищих інстанцій дуже багатоаспектні і недостатньо специфіковані

Закінчення табл. 1.4

Концепція	Характеристика	Відмінності	Недоліки
3. Орієнтована на координацію	<ul style="list-style-type: none"> • базується на відмінності між системою управління і системою виконання 	<ul style="list-style-type: none"> • характеризуються більш широким спектром завдань, ніж підходи з інформаційною орієнтацією; • охоплює структури всіх управлінських підсистем, усі процеси узгодженості між ними, а також координацію усередині систем 	<ul style="list-style-type: none"> • пов'язана з численними труднощами її розмежування з поняттям «управління підприємством», а також з управлінськими функціями

Таким чином, аналіз трьох концептуальних підходів дозволяє стверджувати, що вони не виключають один одного при обґрунтуванні сутності контролінгу і дозволяють поглибити розуміння цього поняття.

Порівняльний аналіз зазначених підходів дозволяє зробити висновок про доцільність розробки комплексного підходу до обґрунтування доцільності впровадження контролінгу на підприємствах, який має ґрунтуватися на принципах всебічної оцінки можливих ефектів та прийнятності його застосування. Методичну основу такого підходу мають становити основні положення сучасної теорії менеджменту (системний та ситуаційний аналіз, цільовий та інноваційний підхід до управління, теорія самоорганізації складних систем, теорія прийняття раціональних рішень, теорія автоматизованого управління тощо).

1.3. Місце контролінгу в системі управління підприємством

В умовах становлення ринкових відносин будь-яке підприємство поза залежністю від форми власності стає економічно і юридично самостійним. Таке положення підприємства як суб'єкта ринкових відносин визначає об'єктивний процес не тільки зростання ролі і значення таких, функцій керування як облік, контроль, аналіз, планування, але і принципового переосмислення їхніх задач.

Кожна з функцій наповнюється новим змістом. У цьому зв'язку особливо актуальним є рішення проблем з'ясування ступеня співвідношення і тисноти взаємозв'язку основних функцій керування, як у системі фінансового менеджменту, так і в обслуговуючій її системі контролінгу. Успішне подолання поставлених проблем можливе за умови чіткого представлення всієї інформаційної системи керування підприємством і ролі контролінгу в цій системі.

Згідно з визначенням контролінгу, яке було наведено в дослідженнях [44, 45, 47], можна констатувати, що контролінг включає в себе

встановлення цілей підприємства, поточний збір та обробку інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення функцій контролю, визначення відхилень фактичних показників діяльності підприємства від запланованих, а також, що найбільш важливо, підготовку рекомендацій щодо прийняття управлінських рішень (рис. 1.4).

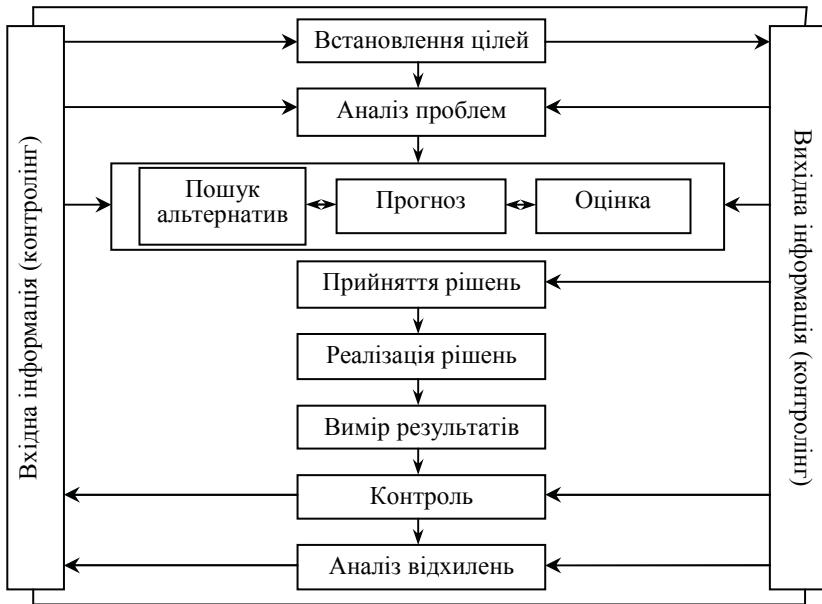


Рис. 1.4 Місце контролінгу в системі управління підприємством

Внаслідок приведених аргументів це є характерним для управління підприємствами, що у свою чергу і припускає процес реалізації контролінгу. Графічно відобразити процес реалізації контролінгу можна за допомогою рис. 1.5.

Як видно з даних рис. 1.5, роль процесу контролінгу в управлінні підприємствами тотожна значенню контролінгу в загальній системі управління. Тобто в процесі планування цілей підприємств роль контролінгу полягає у координації різних планів і розробці консолідованого плану в цілому по окремому підприємству; розробці методики планування; розробці графіка складання планів; наданні інформації для складання планів, а також в перевірці планів, складених підрозділами підприємства.

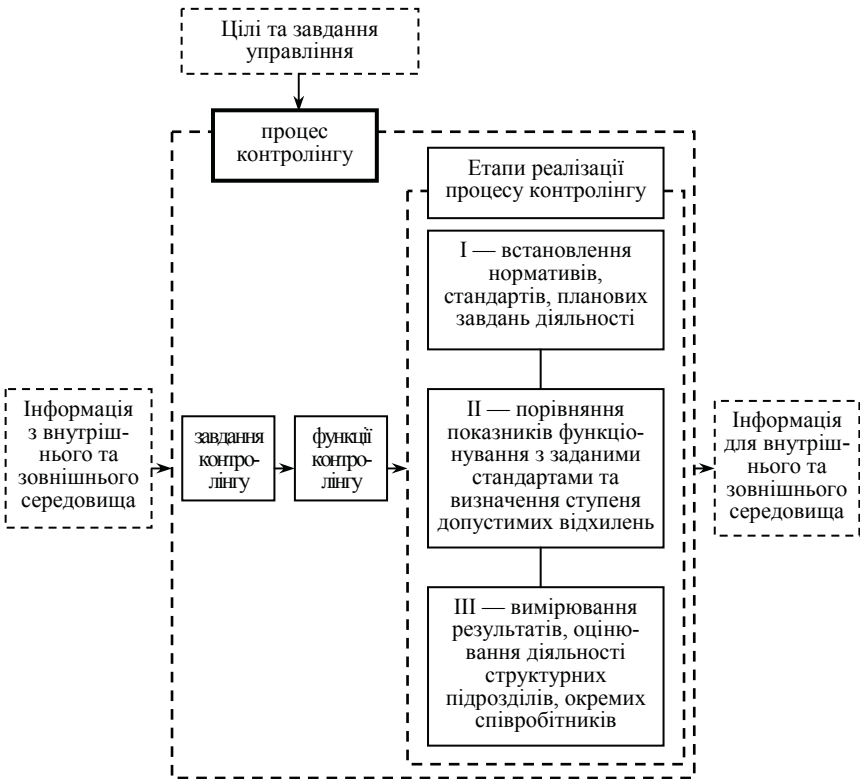


Рис. 1.5 Процес контролінгу на підприємстві

У процесі організації діяльності за допомогою контролінгу здійснюється облік та контроль витрат і результатів у підрозділах. У процесі стимулювання виконання планів підприємств контролінг характеризується стимулюванням виконання планів у підрозділах. У процесі здійснення контролю і регулювання діяльності роль контролінгу визначається шляхом порівняння планових та фактичних величин для вимірювання й оцінки досягнення мети; встановлення допустимих меж відхилення від плану; аналізу відхилень, з'ясування причин відхилень плану від факту та розробки пропозицій щодо їхнього зменшення.

Здійснюючи процес аналізу інформаційних потоків на підприємствах за допомогою процесу контролінгу, проводиться розробка структури управлінської інформаційної системи; збір найбільш значущих для прийняття управлінських рішень даних; консультація з питань відбору

корегуючих заходів і управлінських рішень; в розробці інструментарію для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Тобто всі ці дії обумовлюють функції контролінгу, які впливають із його завдань, а завдання контролінгу, в свою чергу диктуються цілями та завданнями управління.

Процес контролінгу на підприємствах може бути ефективним тільки за умови одержання і використання достовірної і своєчасної інформації про стан управління, здійснення управління відповідно до намічених цілей і принципів, отриманих розпоряджень і вказівок керівництва, що діють на підставі законів.

Таким чином, контролінг дає можливість не тільки виявити відхилення від прийнятих і затверджених правил, процедур, законоположень, але й дати оцінку причин цих відхилень, конкретизувати їх за ступенем участі в них посадових осіб, діяльність яких підлягає перевірці.



Контрольні запитання до теми

1. У чому полягає змістовна характеристика терміну «контролінг»?
2. Розкрийте об'єктивні передумови виникнення контролінгу
3. Що саме розуміють під контролінгом у США, Німеччині, Великобританії? В різних країнах контролінг називають по-різному. Яку назву Ви вважаєте вірною та чому?
4. Перерахуйте функції контролінгу. В чому знаходять свій прояв спеціальна та аналітична функції контролінгу?
5. Прослідкуйте взаємозв'язок контролінгу с функціями управління.
6. Охарактеризуйте основні завдання контролінгу.
7. Яка основна мета контролінгу на сучасному підприємстві?
8. Що є предметом та об'єктом контролінгу в сучасних умовах господарювання?
9. Розкрийте сутність поняття «концепція контролінгу», перерахуйте основні концептуальні підходи до сутності контролінгу.
10. Охарактеризуйте основні концепції контролінгу, орієнтованих на визначення завдань контролінгу.
11. Яке місце займає контролінг в організаційно-аналітичній системі підприємства.
12. Назвіть основні етапи процесу контролінгу на підприємстві.
13. Розкрийте актуальність контролінгу в діяльності сучасних підприємств та організацій.



ТЕМА 2

РОЛЬ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

2.1. Структура контролінгу на підприємстві

2.2. Структурно-логічна модель забезпечення якості системи управління підприємством за допомогою процесу контролінгу

2.3. Принципи організації контролінгу на підприємстві

2.4. Адаптаційна модель контролінгу на підприємстві

2.1. Структура контролінгу на підприємстві

Структура контролінгу на підприємстві представлені такими розділами (рис 2.1).



Рис. 2.1. Структурно-логічна схема контролінгу

Встановлення цілей — встановлення якісних та кількісних цілей підприємства і вибір критеріїв, за якими можна оцінити ступінь досягнення встановлених цілей.

Планування — перетворення цілей підприємства на прогнози та плани. Контролінг розробляє методика планування, координує та узго-

джує плани підприємства на різних рівнях управління, проводить поточну оцінку доцільності планування та можливість реалізації планів за різних умов функціонування підприємства.

Оперативний управлінський облік — відображення фінансово-господарської діяльності підприємства в ході виконання планів.

Система інформаційних потоків — забезпечення інформаційної підтримки управління. Контролінг синтезує інформацію для системи управління.

Моніторинг — відслідковує поточні процеси на підприємстві в режимі реального часу, складання оперативної звітності про результати.

Контроль — фіксація та оцінка результатів з орієнтацією на перспективу.

Аналіз планів, результатів та відхилень.

Розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

2.2. Структурно-логічна модель забезпечення якості системи управління підприємством за допомогою процесу контролінгу

Чіткий розподіл завдань між підрозділами підприємства і виконавцями, а також їхня координація є серцевиною будь-якого добре організованого процесу контролінгу і тому вимагають спеціальних, послідовних зусиль і уваги з боку керівників підприємства.

Широке запровадження якісної системи управління на підприємствах надає можливість керівникам досягати стабільного та ефективного функціонування підприємства. Якщо ж керівник ігноруватиме впровадженням такої системи, то управління буде формальним і не принесе позитивних результатів.

Підвищення якості управління досягається шляхом поєднання різних заходів, методів, способів упровадження контролінгу на підприємстві, хоча це досить складний процес. Тобто слід відмовитися від окремих розрізнених елементів управління і почати застосовувати комплексну систему взаємозалежних, послідовних заходів, які сприятимуть ефективному управлінню підприємством.

Наступним важливим кроком у цьому процесі є докорінний перегляд та удосконалення науково-технічного рівня існуючих стандартів управління, адже стандарти відіграють значну роль у підвищенні рівня якості управління.

Графічне відображення структурно-логічної моделі забезпечення якості управління підприємством за допомогою процесу контролінгу наведено на рис. 2.2

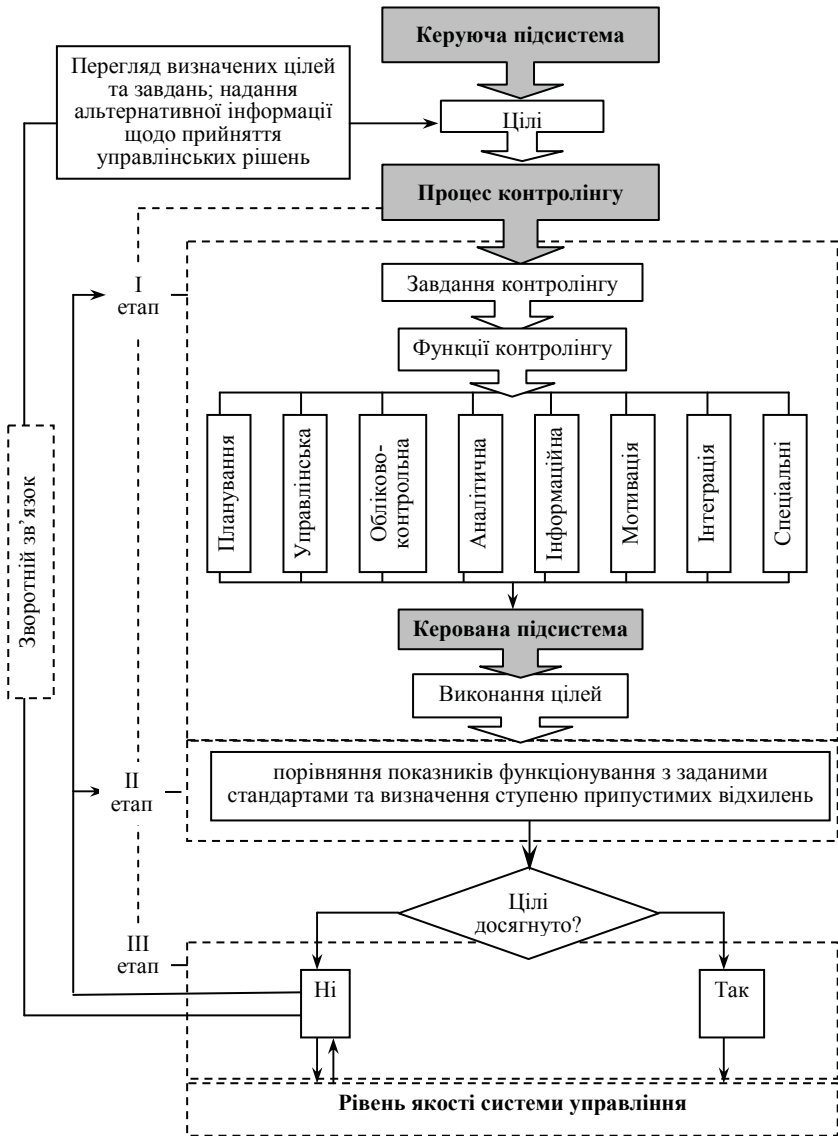


Рис. 2.2. Структурно-логічна модель забезпечення якості системи управління підприємством за допомогою процесу контролінгу

Як видно з рис. 2.2, для процесу контролінгу вищенаведені аргументи є додатковим підтвердженням його основних принципів. Суть цих принципів полягає у позитивному забезпеченні автономного й ефективного управління, спрямованого на розробку стандартів, принципів і методів управління, що сприяють попередженню зміни рівня якості управління підприємством.

Логічним продовженням наведених вище аргументів є те, що процес контролінгу може сприяти підвищенню якості системи управління і може бути орієнтованим на перспективний розвиток підприємства, основною метою якого є орієнтація управлінського процесу на забезпечення прибутковості підприємства та ефективного використання ресурсів.

2.3. Принципи організації контролінгу на підприємстві

Виділяють дві групи принципів організації контролінгу на підприємстві: принципи, що характеризують вимоги до формування системи контролінгу конкретної організації, та принципи, що визначають направлення подальшого розвитку цієї системи.

Принципи, що характеризують вимоги до формування системи контролінгу конкретної організації:

1. Принцип відповідності функцій системи контролінгу цілям організації. Функції, що має виконувати система контролінгу мають бути сформовані і в подальшому змінюватися не випадково, а відповідно до потреб та функцій організації.

2. Принцип первинності функцій системи контролінгу. Організаційна структура, вимоги до керівників, їх склад та чисельність мають враховувати зміст, якість та трудомісткості функцій системи контролінгу.

3. Принцип оптимальності співвідношення управлінських орієнтацій. Диктує необхідність переважної орієнтації функції контролінгу на розвиток виробництва, порівняно з функціями, що спрямовані на забезпечення функціонування виробництва.

4. Принцип економічності.

5. Принцип комплексності. При організації системи контролінгу слід враховувати всі фактори, що здійснюють вплив на систему управління організації (зв'язки з органами вищих рівнів, договірні зв'язки, стан суб'єкту управління та т. ін.).

6. Принцип перспективності. При формуванні системи контролінгу слід враховувати перспективи розвитку організації в цілому.

7. Принцип оперативності. Рішення з приводу аналізу та удосконалення системи контролінгу, що попереджують або усувають відхилення в її функціонуванні, мають бути своєчасними.

8. Принцип оптимальності. Вибір найбільш раціонального варіанта для конкретних умов виробництва.

9. Принцип науковості. Розробка заходів щодо організації системи контролінгу має бути заснована на досягненнях науки і враховувати зміни в законах розвитку суспільного виробництва в ринкових умовах.

10. Принцип ієрархічності.

11. Принцип автономності.

12. Принцип узгодженості.

13. Принцип стійкості.

14. Принцип багатоаспектності. Управління системою контролінгу як по вертикалі, так і по горизонталі, може здійснюватися за різними каналами: адміністративно-господарському, економічному, правовому і т. ін.

А також принципи, що визначають напрямки подальшого розвитку системи контролінгу:

1. Принцип спеціалізації. Розподіл праці в системі контролінгу. Формуються окремі підрозділи, що спеціалізуються на виконанні однорідних функцій.

2. Принцип паралельності. Передбачає одночасне виконання окремих управлінських рішень, підвищує оперативність управління системою контролінгу.

3. Принцип адаптивності (гнучкості). Означає пристосованість системи контролінгу до змінних цілей організації в цілому та умов її існування.

4. Принцип безперервності. Відсутність перерв в роботі робітників, задіяних в системі контролінгу, зменшення часу обробки документів.

Усі принципи організації системи контролінгу реалізуються у взаємодії. Їх поєднання буде залежати від конкретних умов функціонування моделі мотивації праці.

2.4. Адаптаційна модель контролінгу на підприємстві

Застосування принципів контролінгу, які передбачають: координацію управлінської діяльності, спрямованої на досягнення цілей підприємства; інформаційну і консультативну підтримку прийняття управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної

інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу; впровадження систем планування, контролю й аналізу діяльності; забезпечення мотивації персоналу в підвищенні ефективності роботи підприємства особливо актуальне для вітчизняних підприємств при нинішньому рівні розвитку національної економіки.

Отже, адаптаційна модель контролінгу, що представлена на рис. 2.3, розповсюджується на аналіз даних щодо виконання всіх його процесів, на прийняття, реалізацію і контроль виконання заходів з управління, в тому числі коригувальних та запобіжних дій, що стосуються підвищення якості системи управління.

При застосуванні запропонованої моделі на підприємствах необхідно звернути увагу на наступне. Загальна відповідальність за методику проведення процесу контролінгу покладається на керівника підприємства. Відповідальність за реалізацію процесу по напрямкам діяльності в межах своїх повноважень покладена відповідно на його заступників.

Блок дій 1-2-3 — поточний аналіз. У рамках зазначених заходів розглядається:

- результати виміру задоволеності та претензії споживачів та іноземних замовників;
- результати внутрішніх і зовнішніх перевірок якості системи управління;
- показники процесів;
- результати контролю якості сировини, матеріалів і продукції;
- зауваження та скарги іноземних замовників та вітчизняних споживачів;
- протоколи проведення попередніх заходів;
- нормативна, технічна та технологічна документація;
- результати оцінки апарату управління;
- пропозиції працівників підприємств та інше.

Для кожного заходу відповідальний співробітник (секретар) завчасно визначає та сповіщає про місце і час проведення учасників заходу. У програму кожного заходу включається контроль виконання рішень, прийнятих на попередніх заходах.

Блок дій 4-5-6 — аналіз тенденцій вимірювальних показників результативності та ефективності процесів контролінгу. Також їхні фактичні значення порівнюються з установленими вимогами і цілями. Якщо в ході аналізу визначено їх невідповідність, то вивчаються причини їхнього виникнення. Після визначення причин виникнення дійсних і потенційних невідповідностей, учасники заходу приймають рішення про доцільність проведення коригувальних і запобіжних дій.

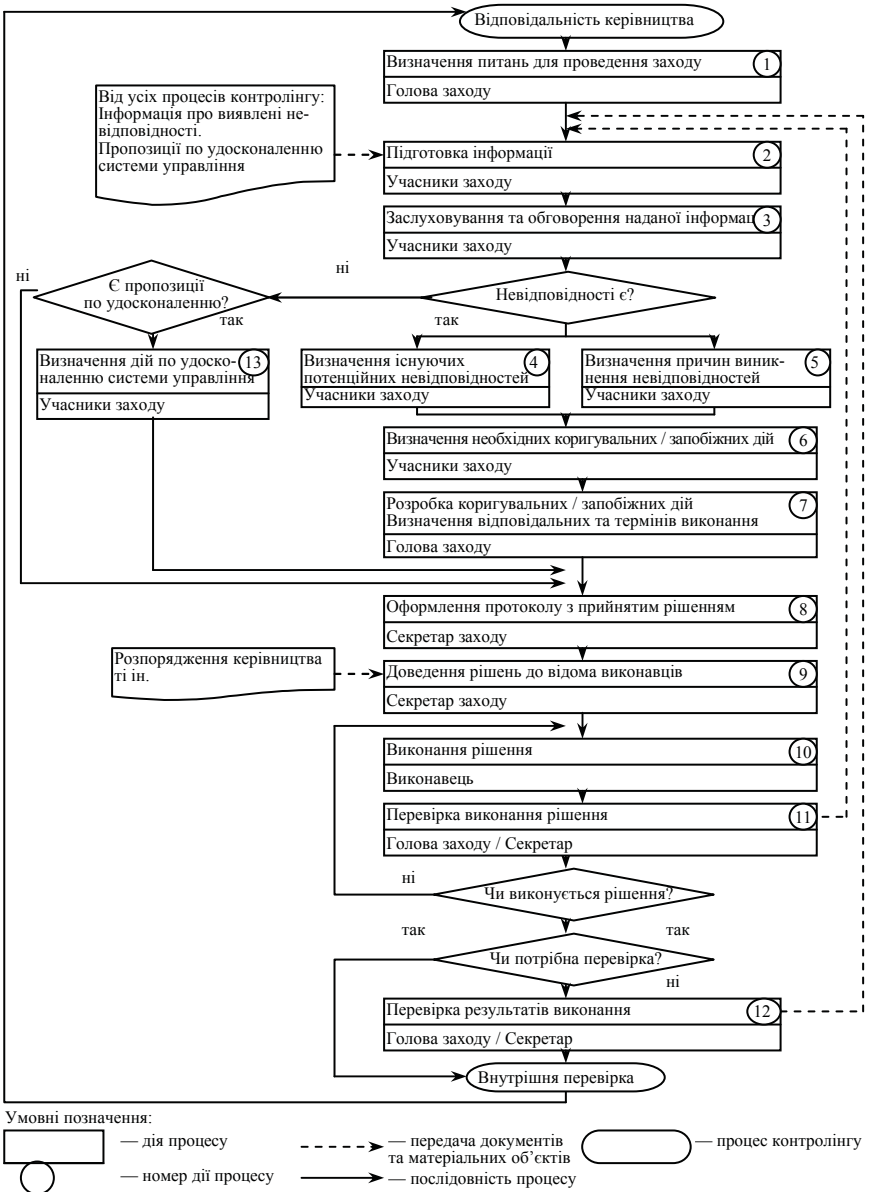


Рис. 2.3. Адаптаційна модель контролінгу на підприємстві

Блок дій 7 — коригувальні і запобіжні дії. Управління коригувальними діями складається з наступних етапів:

1. Виявлення невідповідностей.
2. Виявлення причин виникнення невідповідностей та їх аналіз.
3. Визначення і реалізація коригувальних дій.
4. Перевірка ефективності коригувальних дій.

Поряд із визначенням коригувальних дій, аналізу піддаються процеси і ситуації, аналогічні тим, у яких виявилась невідповідність на предмет можливого виникнення в них подібних невідповідностей. У цьому випадку плануються запобіжні дії, які складаються з наступних етапів:

1. Виявлення потенційних невідповідностей.
2. Виявлення можливих причин виникнення потенційних невідповідностей та їхній аналіз.
3. Оцінка потреби в запобіжних діях.
4. Визначення і реалізація запобіжних дій.
5. Перевірка ефективності запобіжних дій.

Блок дій 8-9 — оформлення протоколів. Протоколи проведення заходів служать інформацією для аналізу результативності діючих процесів контролінгу.

Блок дій 10-11-12 — підтвердження виконання дій по удосконаленню системи управління, включаючи коригувальні та запобіжні, їх результативність. У ході заходу приймається одне з наступних рішень:

- визнати дії виконаними;
- вжити додаткових заходів для контролю виконання й результативності дій;
- здійснити додаткові дії для досягнення бажаного результату;
- відмовитися від проведення дій.

За результатами виконання коригувальних і запобіжних дій, при необхідності, призначається позапланова внутрішня перевірка певного підрозділу. Рішення про проведення позапланової перевірки приймає голова правління.

Блок дій 13 — подання пропозицій, спрямованих на удосконалення системи управління та діяльності підприємства.

Таким чином, завдання підприємств повинні бути спрямовані, перш за все, на реалізацію принципів контролінгу за вищезазначеною моделлю. Це сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства, налагодженню внутрішньо-коопераційних зв'язків, удосконаленню нормативно-правової бази, підвищенню рівня якості управління підприємствами.



Контрольні запитання до теми

1. Якими розділами представлена структура контролінгу на підприємстві?
2. Яке значення відіграє контролінг в підвищенні якості системи управління підприємством?
3. У чому полягає сутність структурно-логічної моделі забезпечення якості системи управління за допомогою процесу контролінгу?
4. Назвіть групи принципів організації контролінгу на підприємстві.
5. Які принципи організації контролінгу входять до групи принципів, що характеризують вимоги до формування системи контролінгу конкретної організації?
6. Які принципи організації контролінгу входять до групи принципів, що визначають направлення подальшого розвитку системи контролінгу?
7. У чому полягає сутність застосування принципів контролінгу?
8. Назвіть основні етапи реалізації принципів контролінгу.
9. Визначте сутнісну характеристику адаптаційної моделі контролінгу на підприємстві.
10. Перелічіть основні заходи при здійсненні поточного аналізу діяльності підприємства.



ВИДИ КОНТРОЛІНГУ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

3.1. Порівняльна характеристика стратегічного та оперативного контролінгу

3.2. Характеристика стратегічного контролінгу

3.3. Характеристика оперативного контролінгу

3.1. Порівняльна характеристика стратегічного та оперативного контролінгу

Як було сказано вище, контролінг — це система управління досягненням цілей і невід’ємна частина управління підприємством. Сучасний менеджмент поділяє цілі підприємства на дві групи: оперативні (короткострокові) і стратегічні (довгострокові). Тому контролінг дозволяє здійснювати постійний контроль за досягненням як стратегічних, так і оперативних цілей діяльності підприємства. Отже, контролінг як система містить у собі два головних аспекти: стратегічний і оперативний.

Порівняльні характеристики стратегічного і оперативного контролінгу представлені у таблиці 3.1.

Виходячи з таблиці 3.1, можна стверджувати, що стратегічний контролінг повинен допомагати підприємству ефективно використовувати наявні у нього переваги і створювати нові потенціали успішної діяльності у перспективі. Служба стратегічного контролінгу виступає в якості внутрішнього консультанта менеджерів та власників підприємств при розробці стратегій, стратегічних цілей та завдань. Вона постачає необхідну інформацію, яка орієнтує керівництво у процесі прийняття рішень.

Головне завдання оперативного контролінгу — оказувати допомогу менеджерам у досягненні запланованих цілей, які виражаються частіш за все у вигляді кількісних значень рівнів рентабельності, ліквідності чи прибутку. Оперативний контролінг орієнтований на короткостроковий результат, тому його інструментарій принципово відрізняється від методів і методик стратегічного контролінгу.

Стратегічний контролінг визначає цілі і завдання для оперативного контролінгу, тобто ставить нормативні межі. Обидва розглянутих напрямки контролінгу відрізняються по охоплюючому часовому горизонту. Так оперативний контролінг реалізує свої функції на короткостроковому відрізку часу. Стратегічний контролінг у сучасному менеджменті не прив’язаний жорстко до часових меж, хоча частіше всього мова йде про середньо- і довгостроковий період.

Таблиця 3.1

**ПОРІВНЯЛЬНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ СТРАТЕГІЧНОГО
І ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ**

Ознаки	Оперативний	Стратегічний
Орієнтація	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства	Зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства
Рівень управління	Тактичний і оперативний	Стратегічний
Цілі	Забезпечення прибутковості і ліквідності підприємства	Забезпечення виживаності. Проведення антикризової політики. Підтримка потенціалу успіху
Головні завдання	<ul style="list-style-type: none"> • керівництво при плануванні і розробці бюджету (плинне та оперативне планування); • визначення вузьких і пошук слабких місць для тактичного управління; • визначення всієї сукупності підконтрольних показників у відповідності з встановленими плинними цілями; • порівняння планових (нормативних) і фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винних і наслідків відхилень; • аналіз впливу відхилень на виконання плинних планів; • мотивація і створення систем інформації для прийняття плинних управлінських рішень 	<ul style="list-style-type: none"> • участь у встановленні кількісних та якісних цілей підприємства; • відповідальність за стратегічне планування; • розробка альтернативних стратегій • визначення критичних зовнішніх і внутрішніх умов, які лежать в основі стратегічних планів; • визначення вузьких і пошук слабких місць; • визначення основних підконтрольних показників у відповідності з встановленими стратегічними цілями; • порівняння планових (нормативних) і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винних і наслідків даних відхилень; • аналіз економічної ефективності (особливо інновацій і інвестицій)

Використання методології стратегічного і оперативного контролінгу у якості інструмента підтримки діяльності менеджерів може суттєво підвищити ефективність функціонування системи управління підприємством.

На підприємствах, які розрізняють і признають важливість як оперативного, так і стратегічного менеджменту, як правило, виокремлюють в самостійні організаційні одиниці підрозділи оперативного і стратегічного контролінгу. Розглянемо основні поняття, завдання і відмінності стратегічного і оперативного контролінгу.

3.2. Характеристика стратегічного контролінгу

Стратегічний контролінг координує функції стратегічного планування, контролю та системи стратегічного інформаційного забезпечення.

Цільове завдання стратегічного планування полягає у забезпеченні тривалого успішного функціонування підприємства. Для цього потрібно формувати та запроваджувати стратегії пошуку, побудови і збереження потенціалу успіху (прибутковості). Слід розрізняти нові та існуючі потенціали успіху.

Якщо підприємство може забезпечити більш ефективне рішення, ніж у конкурентів, чи нові проблеми клієнтів, то це означає його здібність генерувати нові потенціали успіху.

Також, потенціали успіху можна поділити на зовнішні та внутрішні. Зовнішні потенціали залежать від успішної комбінації «продукт/ринок». Внутрішні потенціали можуть бути наступних видів: інформаційні, структурні, технічні, фінансові, кадрові тощо.

Головним пунктом стратегічного планування є розробка стратегій — можливих дій по досягненню цілей, які стоять перед підприємством.

У принципі, стратегії можуть формуватися і диференціюватися у межах як всього підприємства, так і його функціональних підрозділів.

Процес стратегічного планування можна розділити на наступні фази:

- пошук і формулювання стратегічної мети;
- оформлення і оцінка стратегії;
- прийняття стратегічного рішення.

Стратегічні цілі — це ті цілі, які виводяться із загальних цілей підприємства і конкретизуються як нові та існуючі потенціали успіху. Водночас вводяться обмеження у вигляді фіксованих і незалежних змінних. Ці обмеження як зовнішнього, так і внутрішнього характеру представляють собою вихідні передумови процесу планування. Ті планові цілі та обмеження, які вже сформульовані, визначають процес пошуку альтернативних даних, а також оцінку їх реалізації.

При оформленні та оцінці стратегії слід зафіксувати вихідну ситуацію, потенціали та стратегічні «люки» підприємства — різницю між можливими і реально досягнутими результатами. Аналіз вихідної ситуації на підприємстві дозволяє виявити його сильні та слабкі сторони. Крім того, можна встановити різницю між метою, як плановою величиною, і вихідною ситуацією, як фактичною величиною в теперішній момент часу.

На цьому етапі розробки стратегії слід шукати і конкретизувати можливі альтернативні рішення, які дозволять досягти поставлених цілей і

встановити «люки» які вже маютьсЯ. Необхідно розробляти по можливості більшу кількість альтернативних стратегій на базі пропозицій, очікувань і прогнозів з використанням відповідного інструментарію.

Через неповну кількісну та якісну інформації, а також внаслідок невизначеного горизонту планування, оцінка генеруючих альтернатив у межах стратегічного планування сильно ускладнена.

Стратегічне рішення — остання фаза процесу планування, на якій здійснюється оцінка встановлення цілеспрямованих дій.

Оскільки оцінка включає в себе виявлення однозначних пріоритетів, то скорочується число найбільш важливих обраних альтернатив. Як правило, стратегічні рішення ведуть до дій, які є наслідком еволюції, переструктурування чи створення нової структури підприємства.

Завдання стратегічного контролю — супроводжувати і підтримувати стратегічний план відносно забезпечення його життєздатності. Супроводження включає в себе перевірку адекватності формулювання стратегії, її упровадження та реалізацію.

При формулюванні концепції стратегічного контролю необхідно враховувати і вирішувати наступні завдання:

- формування контролюємих величин для виміру і оцінки потенціалу успіху;
- встановлення нормативних величин, які діють у якості бази для співставлення;
- визначення фактичних значень контролюємих величин;
- перевірка фактичних величин по відношенню до нормативних, шляхом співставлення плану та факту і співставлення плану з фактично сформованими контролюємими величинами, які характеризують актуальний потенціал успіху;
- фіксація відхилень і аналіз причин відхилень;
- виявлення корегуючих дій для управління відхиленнями від стратегічних цілей.

Реалізація стратегічного контролю пов'язана з великою кількістю проблем. Це, насамперед, проблеми виміру, організаційної структури і взаємовідносин. Проблеми виміру пов'язані з невизначеним часовим горизонтом і високим ступенем абстрактності стратегічного планування, що ускладнює дії з контролюємими величинами.

Організаційна структура підприємства, яка фіксує взаємовідносини між підрозділами і сферами діяльності підприємства може сприяти розбіжності короткострокових оперативних цілей структурних одиниць і довгострокових стратегічних цілей підприємства. Як правило, для структурних підрозділів превалюючими є вимірювачі їх успіху сьогодні, так як механізм мотивації співробітників орієнтується на досягнуті показники.

Проблема взаємовідносин проявляється у недостатній готовності керівництва підприємства робити загальнодоступними для контролю прийняті ними стратегічні рішення.

Основне завдання стратегічного контролю полягає у підтримці досягнення стратегічної мети підприємства. Процес стратегічного контролю складається з трьох фаз:

- формування контролюємих величин;
- проведення контрольної оцінки;
- прийняття рішення за результатами стратегічного контролю.

При формуванні контролюємих величин, в якості контролюємих величин слід розглядати об'єкти контролю. Такими об'єктами, а відповідно, і контрольними величинами можуть бути: цілі, стратегії, потенціали успіху, фактори успіху, сильні та слабкі сторони підприємства, шанси та ризики, припущення-сценарії, рубежі та наслідки.

Проведення контрольної оцінки може розглядатися як власне контроль в вузькому розумінні. На цій фазі визначаються і оцінюються ефективність поточного процесу і створеної структури, а також вірність поставленої мети. Зокрема на цій фазі можуть проводитись співставлення, аналіз й оцінка відхилень, а також обґрунтування причин, які викликали виявленні відхилення.

При прийнятті рішення за результатами стратегічного контролю за даними аналізу відхилень між контролюємими величинами генеруються і реалізуються корегуючі дії. Крім того, стимулюється проведення самих корегуючих дій.

Як вже відмічалось, головне завдання керівництва полягає у створенні потенціалу успіху на ринку в майбутньому, що досягається, насамперед, застосуванням системи стратегічного планування.

Щоб стратегія, яка розробляється, була вірною, необхідно мати інформаційну систему раннього виявлення майбутніх тенденцій як зовні підприємства, тобто в оточуючому середовищі, так і усередині нього. Зовнішні «індикатори» повинні інформувати про економічні, соціальні, політичні і технологічні тенденції. Внутрішні «індикатори», що представляють собою на практиці окремі показники і їх системи, покликані інформувати керівництво про поточне «здоров'я» і «самопочуття» підприємства, а також прогнозувати кризові ситуації на підприємстві в цілому чи в окремих сферах його діяльності. В завдання контролінгу входить методична і консультаційна допомога по створенню системи раннього виявлення тенденцій і факторів що спроможні принести при їх розвитку як користь, так і збиток.

Одне з головних завдань контролінгу — інформаційна підтримка управління, вирішити його можна тільки при умові чіткого і налагодженого функціонування системи інформаційних потоків на підприємстві.

Контролінг є постачальником інформації, яка необхідна для функціонування системи управління на підприємстві. Інформація — це сукупність відомостей які зменшують ступень невизначеності. Тому інформація повинна відповідати наступним вимогам:

- достовірність;
- повнота;
- релевантність (суттєвість);
- корисність (ефекти від використання інформації повинен перевищувати витрати на її отримання);
- зрозумілість;
- своєчасність;
- регулярність.

Таким вимогам повинна відповідати будь-яка інформація, у тому числі інформація традиційного бухгалтерського (фінансового) обліку. Однак значимість різних вимог може бути різною: якщо для бухгалтерського (фінансового) обліку головне — це достовірність інформації, то для контролінгу — релевантність інформації (наскільки вона суттєва для прийняття управлінських рішень). Всі інші вимоги до інформації у межах контролінгу грають підпорядковану роль: несуттєва інформація, навіть якщо вона цілком достовірна, не може допомогти в прийнятті управлінських рішень; в той же самий час суттєва, але достовірна лише на 95 %, — може оказатись в нагоді у керівництва.

Релевантними для прийняття управлінських рішень можна вважати лише ті відомості, які безпосередньо пов'язані з даним рішенням:

- умови, в яких приймається рішення;
- цільові критерії;
- набір можливих альтернатив (які рішення у принципі можливо прийняти);
- наслідки прийняття кожної з альтернатив (що трапиться, якщо буде прийняте те чи інше рішення).

3.3. Характеристика оперативного контролінгу

Оперативний контролінг координує процеси оперативного планування, контролю, обліку і звітності на підприємстві при підтримці сучасної інформаційної системи.

Головним завданням оперативного контролінгу є забезпечення методичної, інформаційної і інструментальної підтримки менеджерів підприємства для досягнення запланованого рівня прибутку, рентабельності і ліквідності у короткостроковому періоді.

На відміну від стратегічного контролінгу оперативний контролінг орієнтований на короткостроковий результат, тому інструментарій оперативного контролера принципово відрізняється від методик і інструментів стратегічного контролера.

Нижче приведені відмінні особливості оперативного планування у співставленні зі стратегічним плануванням [118] (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

**ВІДМІННІ ОСОБЛИВОСТІ ОПЕРАТИВНОГО
І СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ**

Ознаки	Стратегічний	Оперативний
Організаційна ієрархія	Вище керівництво	Всі рівні з упором на середній
Невизначеність	Суттєво вища	Менша
Вид проблем	Проблеми слабо структуровані	Відносно добре структуровані
Горизонт	Довгострокові і середньострокові аспекти	Середньострокові і короткострокові аспекти
Інформація	В основному із зовнішнього середовища	В основному усередині підприємства
Альтернативи	Широкий спектр	Спектр обмежений
Охоплення	Концентрація на окремих важливих позиціях	Всі функціональні сфери з наступною інтеграцією
Деталізація	Низька	Відносно велика

Як ми бачимо, основні відмінності між стратегічним і оперативним контролінгом полягають у тому, що перший орієнтований на тенденції майбутнього, а останній, навпаки, орієнтований на теперішній час. Характерними відмінностями стратегічного і оперативного контролінгу можна назвати такі:

- стратегічний контролінг орієнтований на потенціал, а оперативний контролінг — на конкретний результат;
- контроль передбачень успіху і результатів має різне значення для обох напрямків контролінгу;
- об'єкти планування і контролю в оперативному контролінгу співпадають, а в стратегічному контролінгу вони не однакові;
- в оперативній сфері домінує контроль з боку (частіш за все з боку відділу контролінгу), а в стратегічному — самоконтроль.

В реальній практиці стратегічний і оперативний контролінг достатньо тісно взаємодіє один з одним у процесі реалізації функцій менеджменту. Служба контролінгу виступає в якості координатора між правлінням і підрозділами підприємства при розробці стратегічних і оперативних планів, а також здійснює контроль за їх виконанням.

Отже, як ми можемо бачити, контролінг є складною конструкцією, яка об'єднує в собі різні елементи: встановлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками та надання рекомендацій для прийняття управлінських рішень. В наслідок своєї інтегрованості контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, теперішньому і майбутньому, комплексний підхід до виявлення і рішення проблем які постають перед підприємством.



Контрольні запитання до теми

1. Дайте порівняльну характеристику оперативного і стратегічного контролінгу.
2. У чому полягає основне завдання оперативного контролінгу?
3. У чому полягає основне завдання стратегічного контролінгу?
4. Визначте сутнісну характеристику стратегічного контролінгу
5. Що є головним пунктом стратегічного планування?
6. Назвіть фази процесу стратегічного планування.
7. Що являють собою стратегічні цілі підприємства?
8. Перелічіть завдання формулювання концепції стратегічного контролю
9. Назвіть фази процесу стратегічного контролю
10. Який принцип покладено в основу інформаційної підтримки управління?
11. Перерахуйте вимоги до інформації, яка необхідна для функціонування системи управління на підприємстві.
12. Визначте сутнісну характеристику оперативного контролінгу.
13. Охарактеризуйте відмінні особливості оперативного і стратегічного планування на підприємстві.



ЦЕНТРИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЯК ОБ'ЄКТИ КОНТРОЛІНГУ

- 4.1. Концепція обліку відповідальності в контролінгу та поняття про центри відповідальності
- 4.2. Класифікація центрів відповідальності в системі контролінгу сучасного підприємства
- 4.3. Принципи виділення центрів відповідальності на підприємстві та основні вимоги до них

4.1. Концепція обліку відповідальності в контролінгу та поняття про центри відповідальності

Кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка визначає його підрозділи і порядок взаємодії між ними. Підрозділи підприємства виконують різні функції і мають різні назви: цехи, відділи, служби, департаменти, секції, відділення, тощо. Ці підрозділи очолюють керівники (менеджери), які відповідають за їхню роботу.

У невеличких підприємствах нерідко одна й та сама особа (власник, або головний менеджер) здійснює управління господарською діяльністю і приймає важливі рішення. Але здатність людини керувати має певні обмеження. Тому у разі зростання масштабів бізнесу й ускладнення його структури виникає необхідність розподілити повноваження з прийняття рішень між різними рівнями управління.

Наприклад, власник невеличкої крамнички може самостійно управляти її роботою. Але якщо він стане власником одразу кількох магазинів у різних районах, то він буде змушений призначити менеджерів і надати їм право самостійно приймати деякі рішення.

Делегування повноважень з прийняття рішень означає децентралізацію управління. Переваги децентралізації:

- можливість вищого керівництва зосередитись на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях;
- оперативне прийняття рішення на відповідних рівнях управління;
- рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміють сутність проблеми;
- менеджери набувають досвід управління.

Недоліки децентралізації:

- ускладнення процесу координації діяльності;
- можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції;
- збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу;
- поява небезпеки втратити контроль.

Отримання менеджером права самостійно приймати рішення означає одночасно і відповідальність за його наслідки. Тому підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності, називають «центр відповідальності».

Центр відповідальності — сукупність функціональних дій, за спрямованість і результативність яких несе відповідальність певна особа.

У системі управління вищий керівник має контролювати й оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а вони, в свою чергу, повинні здійснювати самоконтроль і інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю і забезпечення підзвітності менеджерів необхідна відповідна система обліку, яка б забезпечувала процес збирання, обробки та передачі інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Такою системою є облік за центрами відповідальності.

Облік відповідальності — система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності. Ефективна система обліку за центрами відповідальності ґрунтується на таких принципах:

- ◆ менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем;
- ◆ менеджери беруть участь у визначенні цілей, з якими оцінюється їхня діяльність;
- ◆ менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їхніми підрозділами мети;
- ◆ чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення працівників;
- ◆ звіти про виконання планів та бюджетів складаються регулярно і використовуватись практично для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Концепція центрів та обліку відповідальності з'явилася в 1950-х р і вперше було сформульована Джоном А. Хіггінсом. Спершу метою обліку за центрами відповідальності було посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за витрачання ресурсів. Однак вивчення психологічних аспектів поведінки людини свідчить, що встановлення жорсткого контролю та використання його результатів як докір менеджерів змушує останніх більше часу приділяти пошуку виправдовувань власних дій, а не шляхів досягнення поставленої мети.

Тому тепер *основне завдання обліку за центрами відповідальності* не контроль, а допомога в організації самоконтролю і допомога менеджером у складанні звітів про виконання планів і бюджетів для оцінки результатів діяльності (рис. 4.1).

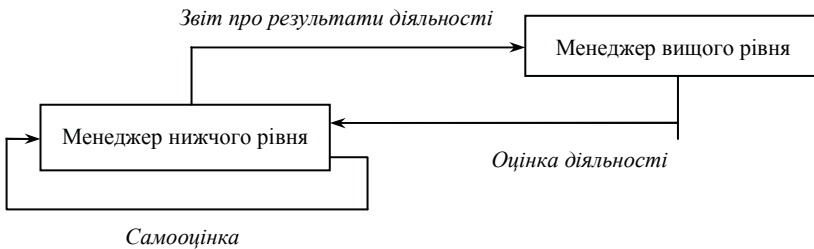


Рис. 4.1 Загальна схема обліку відповідальності

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання;
- аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

4.2. Класифікація центрів відповідальності

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

У зв'язку з цим першим кроком організації такого обліку є виділення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності. Для виділення центрів відповідальності насамперед беруть до уваги організаційну і технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, які встановлюють права і обов'язки конкретних працівників.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дають змогу виокремити сім типів центрів відповідальності:

- виробнича система («виробництво»);
- фінансова система («фінанси»);
- система маркетингу («маркетинг»);
- система «зовнішньоекономічна діяльність»;
- система «персонал»;
- система «корпоративна культура»;
- система управління («керування»).

Цілі та політики центрів відповідальності наведені в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

УЗАГАЛЬНЕНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ,
ЇХНІХ ЦІЛЕЙ ТА ПОЛІТИК

Центри відповідальності	Цілі	Напрямки
Виробництво	Підвищення добробуту власників підприємства за рахунок виробництва продукції з урахуванням потреб споживачів та отримання максимального прибутку	Технічне оновлення, реконструкція, систематичне удосконалення і розширення виробництва підприємства
		Розширення асортименту продукції, яка виробляється на підприємстві
		Зниження витрат на виробництво
		Підвищення якості продукції для забезпечення її конкурентоспроможності та виходу на світовий ринок
		Забезпечення надійності й ефективності виконання замовлень, контрактів та договорів, реалізація прямих довготривалих зв'язків підприємства із зацікавленими суб'єктами і споживачами продукції
		Підвищення і зростання рентабельності, прибутковості виробничої діяльності, збільшення реальних доходів власників підприємства і посилення їхньої зацікавленості в кінцевих результатах праці
Фінанси	Максимізація добробуту власників підприємства	Забезпечення самоокупності підприємства шляхом оптимізації структури його капіталу
		Забезпечення фінансової стійкості підприємства шляхом оптимізації структури його капіталу
		Вибір найбільш ефективних сфер використання капіталу в поточній і довгостроковій перспективі
		Забезпечення стабільної платоспроможності і запобігання банкрутству
		Прискорення обертання капіталу підприємства і його майна шляхом залучення мертвого капіталу і ліквідації критичних точок, що уповільнюють рух ресурсів
		Оптимізація співвідношень між прибутком і господарським ризиком

Продовження табл. 4.1

Центри відповідальності	Цілі	Напрямки
Маркетинг	Збереження і досягнення конкурентоспроможних переваг підприємства та стабільного отримання достатнього прибутку за рахунок формування стратегії і тактики підприємства на основі сегментації ринку, прогнозування підвищення якості продукції, що виробляється, ресурсозбереження, розвитку підприємства і нормативів конкурентоспроможності, реклами та стимулюванні збуту виробленої продукції	Отримання максимального прибутку
		Забезпечення цільової частки ринку
		Забезпечення виходу на нові ринки збуту
		Нарощування обсягів збуту продукції
		Збільшення ступеня участі на освоєних ринках
Зовнішньоекономічна діяльність	Комплексне дослідження і моделювання міжнародного середовища у поєднанні з налагодженою взаємодією всіх підрозділів підприємства для ефективного досягнення визначених зовнішньоекономічних стратегій підприємства	Розробка стратегічних напрямків діяльності підприємства
		Планування зовнішньоекономічної діяльності підприємства
		Формування оптимальної структури органів управління зовнішньоекономічної діяльності підприємства
		Формування поведінки підприємства на зовнішньому ринку
		Організація виконання зовнішньоекономічної діяльності підприємства
		Координація зовнішньоекономічної діяльності з іншими видами діяльності підприємства
		Формування оптимальної мотиваційної системи підприємства

Продовження табл. 4.1

Центри відповідальності	Цілі	Напрямки
		<p>Інформаційне забезпечення рішень у сфері економічних відносин з іноземними партнерами</p> <p>Контроль за виконанням зовнішньоекономічної діяльності підприємства</p> <p>Контроль за ефективністю зовнішньоекономічної діяльності підприємства на зовнішніх ринках</p>
Персонал	Досягнення цілей підприємства за рахунок формування, розвитку та реалізації з найбільшою ефективністю кадрового потенціалу підприємства	<p>Розробка та реалізація кадрової політики і принципів діяльності підприємства</p> <p>Розробка штатного розкладу відповідно до стратегії підприємства та його структури</p> <p>Розробка професійно-кваліфікаційних вимог до персоналу підприємства</p> <p>Забезпечення робочих місць спеціалістами, підбір та відбір персоналу</p> <p>Регулювання персоналу, ротація, призначення, висування, вибори, переміщення</p> <p>Атестація та оцінка персоналу, соціально-психологічна діагностика, тестування</p> <p>Аналіз та координація міжособистісних і внутрішньогрупових взаємовідносин, профілактика соціальних та виробничих конфліктів, попередження небажаних стресів</p> <p>Формування резерву персоналу, лізинг персоналу, прогнозування розвитку персоналу, планування ділової кар'єри всередині підприємства, аналіз потреби в персоналі</p> <p>Управління зайнятістю</p> <p>Професійна та організаційна адаптація персоналу</p> <p>Регулювання виробничих відносин, вимог психофізіології, етики, естетики, економіки праці</p> <p>Підготовка та перепідготовка персоналу</p>

Закінчення табл. 4.1

Центри відповідальності	Цілі	Напрямки
Корпоративна культура	Досягнення поставлених цілей підприємства за рахунок зміцнення внутрішніх зв'язків між працівниками і структурними підрозділами підприємства, посилення мотивації праці працівників, забезпечення більш ефективної координації діяльності підприємства	Посилення управління через корпоративні цінності, культуру
		Розробка повнішої, науково обґрунтованої системи мотивації праці, яка б урахувала всі різноманітні потреби особистостей працюючих
		Робота з поліпшення соціально-психологічного клімату на підприємстві та в його підрозділах
		Розвиток позитивних зовнішніх проявів корпоративної культури і створення фірмового стилю, системи ритуалів і свят, вироблення характерної манери поведінки тощо
		Організація постійного моніторингу стану корпоративної культури
		Формування корпоративної місії
		Організація праці та її орієнтація на творчість
Керування	Досягнення поставлених цілей підприємства за рахунок організації колективної праці, ефективного використання ресурсів підприємства, концентрації зусиль на безперервному підвищенні якості роботи персоналу підприємства	Визначення цілей, завдань підприємства та шляхів їх досягнення
		Об'єднання працівників підприємства навколо визначених цілей
		Стимулювання праці працівників підприємства
		Контроль за діяльністю підприємства та координація праці всіх підрозділів

4.3. Принципи виділення центрів відповідальності на підприємстві та основні вимоги до них

Найчастіше на практиці застосовують такі принципи: функціональний, територіальний, відповідності організаційної структури й подібності структурних витрат.

За функціональним принципом виділяють такі центри відповідальності:

обслуговуючі — роблять послуги іншим центра відповідальності всередині підприємства (електропідстанція, робоча їдальня тощо) — це допоміжні центри;

матеріальні центри відповідальності слугують для заготовлення і зберігання матеріалів (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;

виробничі центри відповідальності — це підрозділи основного й допоміжного виробництв. 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.п. 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);

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

За територіальним принципом існує два варіанти поділу на центри відповідальності:

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;

один функціональний напрямок діяльності поділяють на декілька центрів відповідальності. Наприклад, підприємство має декілька складів, розміщених в різних частинах міста.

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 свердли-

льних, 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 врахувати такі вимоги:*

у кожному центрі витрат повинні бути показники для вимірювання обсягу діяльності й база для розподілу витрат;

у кожному центрі повинен бути відповідальний;

ступінь деталізації повинна бути достатньою для аналізу, але не надлишковою, 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, 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 є фундаментом управління і являє собою найважливіший елемент усієї системи контролінгу.



Контрольні запитання до теми

1. Дайте визначення центра відповідальності.
2. Охарактеризуйте основні переваги та недоліки децентралізації управління
3. Визначте сутнісну характеристику обліку відповідальності.
4. На яких принципах ґрунтується ефективна система обліку за центрами відповідальності?
5. Вкажіть основні завдання обліку за центрами відповідальності.
6. Що передбачає створення та функціонування системи обліку за центрами відповідальності?
7. Чим визначається вибір способи поділу підприємства на центри відповідальності?
8. Охарактеризуйте основні цілі центрів відповідальності.
9. Дайте характеристику основним політикам центрів відповідальності
10. Охарактеризуйте принципи виділення центрів відповідальності.



ТЕМА 5

ОПЕРАТИВНИЙ АНАЛІЗ І МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

- 5.1. Сутність оперативного аналізу в системі контролінгу*
- 5.2. ABC-аналіз*
- 5.3. Гуртки якості*
- 5.4. XYZ-аналіз*

**5.1. Сутність оперативного аналізу
в системі контролінгу**

Найважливішими цілями підприємства є покращення рентабельності, забезпечення ліквідності і підвищення ефективності роботи. Щоб досягти ці цілі, на підприємстві необхідно систематично застосовувати методи оперативного управління.

Керівники всіх рівнів повинні частіше проводити оперативний аналіз і більш ефективно використовувати оперативний інструментарій контролінгу, щоб швидше реалізувати спільно встановлені цілі. У зв'язку з цим на підприємствах необхідно ввести в практику роботи додаткові методи.

Зміст будь-якої системи контролінгу полягає в її орієнтації на цілі, майбутнє і вузькі місця. За допомогою оперативних методів можна вчасно виявити відхилення від наміченого курсу. Таким чином, керівники всіх рівнів можуть проводити цілеспрямовані заходи в різних сферах діяльності, щоб забезпечити досягнення встановлених цілей.

Головні завдання контролінгу — планування, контроль і регулювання. За допомогою планування визначають курс на наступний господарський рік. Ефективна звітність дозволяє здійснювати більш точний контроль протягом господарського року і проводити аналіз причин відхилень. Варто визначити необхідні заходи і вивчити їхні можливі наслідки. Регулювання спрямоване на підтримку прийнятого курсу. Таким

чином, планування, контроль і регулювання завжди пов'язані між собою в замкнутому контурі управління.

Методи й інструменти оперативного аналізу повинні систематично використовуватися протягом усього господарського року. На багатьох дрібних і середніх підприємствах спочатку потрібно подбати про те, щоб цими методами й інструментами опанували керівники всіх рівнів.

При оперативному плануванні, контролі і регулюванні ми виходимо з ресурсів, що знаходяться в нашому розпорядженні. До них відносяться діюча програма виробництва і продажів, технічне оснащення підприємства, рівень кваліфікації співробітників і наявний капітал.

У системі оперативного контролінгу розглядаються економічні процеси в рамках одного року. Виходить, якщо мова йде про короткостроковий період, виходять з наявних ресурсів. Регулювання виробничого процесу здійснюється шляхом безупинного зіставлення планових даних з фактичними. Планові дані порівнюють по можливості щомісяця з нормативними величинами для цілей оперативного визначення відхилень.

Оперативний аналіз і методи є важливими складовими концепції контролінгу. Ці методи придатні насамперед для рішення проблем, що виникають на підприємстві.

Центральне місце в системі оперативного контролінгу займає управління прибутком. За допомогою методів оперативного аналізу керівники всіх рівнів одержують можливість приймати більш обґрунтовані рішення для досягнення встановлених короткострокових цілей діяльності підприємства.

Зростаючий тиск із боку конкурентів, погіршення стану зовнішнього середовища, через те що швидко змінюється ситуація на ринках, звужений простір діяльності в зв'язку з уведенням нових законів приводять до того, що висуваються все більш високі вимоги керівникам підприємств. Тому щоб гарантувати збільшення прибутку, необхідно удосконалювати процеси планування, контролю і регулювання на підприємствах.

Щоб краще управляти підприємством у майбутньому, необхідно впроваджувати нові чи додаткові методи й інструменти. Варто підтримувати рівновагу між обігом, витратами і прибутком. Відхилення повинні бути вчасно визначені, щоб керівництво підприємства могло негайно здійснити корегуючі дії.

Завдання керівників підприємства і контролера — застосування відповідного інструментарію для рішення конкретних проблем. Керівники повинні володіти визначеними методами, щоб по можливості самостійно управляти функціональними підрозділами. Приймаючи рішення, керівники повинні вносити свій внесок у підтримку обраного курсу.

Оперативний аналіз і відповідні методи управління є базою оперативного контролінгу. Чим краще і послідовніше використовуються окремі методи, тим більш діючий контролінг на підприємстві.

Ефективна система контролінгу знижує завантаження підприємців і керівників і вивільняє час, який варто використовувати для стратегічного аналізу.

Методи аналізу, які будуть розглянуті далі, повинні використовуватися на підприємствах для найкращого рішення проблем. За рахунок різноманіття можливостей їхнього застосування у грішні виявляються усі функціональні підрозділи.

5.2. ABC-аналіз

ABC-аналіз є важливим методом, який використовується на підприємстві для визначення ключових моментів і пріоритетів. У контролінгу ABC-аналіз має особливе значення, оскільки дозволяє проводити цілеспрямовані й економічні заходи. Коли виявлені структурні елементи, для важливих процесів негайно можуть бути здійснені ефективні коригувальні заходи.

При ABC-аналізі зіставляються показники в натуральному і вартісному вираженні. Дослідження, проведені на підприємствах, показують, що відносно невеликі величини в натуральному вираженні, узяті в деякій сукупності, дають відносно великі вартісні значення. Тому керівництво повинне виявити на підприємстві ті невеликі величини в натуральному вираженні, яким відповідають великі вартісні значення. Тоді можна відносно швидко впливати на всю сукупність відповідно до цілових уявлень.

ABC-аналіз може бути застосований, насамперед, у матеріально-технічному забезпеченні, виробництві і збуті. У рамках цього аналізу в сфері матеріально-технічного забезпечення розглядаються кількість і вартість деталей у розрізі постачальників. В сфері виробництва можуть бути проведені дослідження і зміна постійних витрат. В сфері збуту інтерес представляють замовлення, що надходять, і продукція що продається.

ABC-аналіз необхідний і при дослідженні витрат по елементах, місцям виникнення й об'єктам калькулювання.

ABC-аналіз може бути також з великим успіхом застосований в сфері збуту для більш детального вивчення груп продуктів, груп клієнтів і сегментів продажу.

Таким методом, як ABC-аналіз, повинний користатися фахівець із закупівлі і завідувач складом. За допомогою ABC-аналізу в цих сферах

діяльності необхідно розділити істотні і несуттєві процеси закупівель і складування. Варто сконцентрувати увагу на матеріалах, що мають велике економічне значення, з метою зниження витрат за рахунок проведення цільових заходів. За допомогою цього способу можна істотно підвищити ефективність закупівельної і складської діяльності.

Важливе значення при закупівлі має точна інформація про постачальників і необхідні матеріали. Не всі постачальники і деталі характеризуються однаковим впливом на ефективність. У зв'язку з цим доцільно інтенсивніше займатися постачальниками, що мають великий обіг. Матеріали і деталі, що регулярно використовуються у великих кількостях, повинні бути також перевірені більш детально.

Значення окремих постачальників і деталей не відомо багатьом працівникам з відділу матеріально-технічного забезпечення. У зв'язку з цим необхідно по можливості об'єктивно визначити важливість постачальників і деталей за допомогою АВС-аналізу, що полегшує їхню класифікацію відповідно до їх значення для підприємства.

Класифікація постачальників здійснюється таким чином:

1. Необхідно взяти річні дані по обігу по окремих постачальникам з фінансової чи бухгалтерської картотеки постачальників.

2. Величини обігу записуються в убуваючій послідовності в першому стовпці таблиці (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

АВС-АНАЛІЗ ДАНИХ ПРО ПОСТАЧАЛЬНИКІВ

Постачальники	Обіг, тис. грн	Обіг, % від загального обігу	Обіг, % кумулятивний
1.	400	10	10
2.	200	5	15
3.	40	1	16
...			
...			
п.	4	0,1	100
Сума	4000	100	—

3. В другому стовпці розраховується частка обігу постачальника у відсотках від загального обігу.

4. У третьому стовпці приводяться акумульовані значення обігу постачальників у відсотках (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

КЛАСИФІКАЦІЯ ПОСТАЧАЛЬНИКІВ

Група	Частка в обігу, %	Частка в загальній кількості постачальників, %
А	75	5
В	20	20
С	5	75

Як правило, ми розрізняємо три групи постачальників. А-постачальники — це ті, з якими підприємство робить приблизно 75 % обігу. Такий обіг дають приблизно 5 % постачальників. В-постачальники (20 %) дають, як правило, 20 % обігу. Для С-постачальників (75 %) обіг складає приблизно 5 %.

Класифікація постачальників може бути проведена й у розрізі деталей, що закуповує підприємство. Емпіричні значення для А-, В-, С-деталей складають відповідно 75, 20 і 5 %. У цьому випадку також доцільно займатися насамперед А-деталлями, якщо витрати на заходи, які пов'язані із закупівлями, повинні бути невеликими.

Шляхом виявлення значення окремих деталей для підприємства повинна бути досягнута концентрація зусиль на конкретних заходах щодо закупівлі. Крім того, у такий спосіб можуть бути визначені ключові завдання для системи складування. На підставі даних АВС-аналізу в сфері закупівель повинні бути встановлені нові пріоритети.

А-деталі являють собою дорогі матеріали, що підлягають особливо інтенсивній і ретельній обробці. Для них можуть бути проведені такі заходи:

- 1) більш точний аналіз цін закупівель;
- 2) детальний аналіз структури витрат;
- 3) всебічний аналіз ринку;
- 4) одержання декількох пропозицій від постачальників;
- 5) більш тверді переговори за цінами закупівель;
- 6) більш ретельна підготовка замовлень на постачання;
- 7) більш точна диспозиція;
- 8) більш точне управління закупівлями;
- 9) регулярний контроль запасів;
- 10) більш точне визначення страхових запасів;
- 11) встановлені більш дрібні партії заходання;
- 12) краще застосування функціонально-вартісного аналізу.

В-деталі — це такі матеріали, що характеризуються середніми вартісними величинами. У залежності від їхнього значення з В-деталлями варто працювати, або як з А-деталлями, або як із С-деталлями.

С-деталі являють собою малоцінні матеріали, з якими потрібно працювати інакше, чим з А-деталлями. У зв'язку з їхньою великою кількістю і низькою вартістю головне завдання раціоналізації полягає в зниженні витрат на оформлення замовлень і складування. З цією метою повинні бути проведені наступні заходи:

- 1) спрощення оформлення замовлень;
- 2) зведені замовлення;
- 3) застосування простих формулювань замовлень;
- 4) телефонні замовлення;
- 5) щомісячний розрахунок;
- 6) спрощений складський облік;
- 7) списання з рахунку місячної потреби;
- 8) великі партії замовлень;
- 9) спрощений контроль запасів;
- 10) встановлення більш високого рівня страхових запасів.

Концентрація зусиль на А-деталлях і А-постачальниках не повинна означати, що В- чи С-деталі чи постачальники зовсім упускаються із виду. Однак їхній економічний вплив не буде настільки вирішальним, як для А-класу.

Для А-деталей необхідно провести оцінку пропозицій. Об'єкт закупівлі, позначення типу, номер креслення чи матеріалу повинні бути точно специфіковані. Пропозиції для А-деталей повинні бути отримані від 3—5 підприємств із рівномірними проміжками часу. Усі ціни повинні бути розраховані на одній базі. Варто врахувати також і інші критерії, такі, як якість, дотримання термінів постачання, рівень обслуговування, докладний перелік яких може бути узятий з табл. 5.3.

До завдань управління запасами матеріалів відносяться планування запасів і прийняття рішень про замовлення матеріалів. Повинні бути заплановані бажані умови постачання і необхідні страхові запаси відповідно до умов заморожування капіталу по групах матеріалів, а при необхідності — по окремих деталях.

При управлінні запасами матеріалів мова йде про динамічний процес. Зміни потреб на ринку збуту, а також зміни на ринку закупівель вимагають постійної перевірки замовлень. Таким чином, по важливих матеріалах повинні бути визначені:

- 1) критичний рівень запасів;
- 2) обсяг поповнення запасів;
- 3) момент подачі заявки.

З метою забезпечення надійності безперебійного виробничого процесу і дотримання термінів постачання готової продукції споживачам необхідно постійно здійснювати контроль і корегування.

Таблиця 5.3

ОЦІНКА ПРОПОЗИЦІЙ

Об'єкт покупки:				
Позначення типу:				
Номер креслення:				
Матеріал:				
Фірма				
Дата запиту				
Дата пропозиції				
Нетто				
Витрати на інструмент				
Доставка				
Умови оплати				
Якість				
Дотримання термінів постачання				
Надійність				
Термін постачання				
Рівень обслуговування				
Зустрічні операції				
Рішення				
Обґрунтування рішення:				

Відомі якісно різні методи управління запасами матеріалів, від простого звертання до звичайних картотек і до методів прогнозування потреби за допомогою програмних засобів. Раціональне управління запасами матеріалів повинно орієнтуватися на економічну значимість розташованих деталей і матеріалів та їх застосування. Для визначення економічної значимості окремих деталей і матеріалів необхідно використовувати АВС-аналіз.

Регулювання по потребі. Рух А-деталей повинен регулюватися відповідно до потреби, а для С-деталей регулювання завжди здійснюється по їхній витраті. Як поводитися з В-деталлями, залежить від умов, що склалися на підприємстві, і від потужностей відділу матеріально-технічного забезпечення.

Таблиця 5.4

СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ МАТЕРІАЛІВ

	Застосовність деталей	Повторювані деталі багаторазового застосування з рівномірним споживанням	Спеціальні деталі одноразового застосування з нерівномірним споживанням
Економічна значимість			
А-деталі		Регулювання по потребі	Регулювання по потребі
В-деталі		Регулювання по витраті	Регулювання по потребі
С-деталі		Регулювання по витраті	Регулювання по витраті

Управління запасами матеріалів по потребі базується на плані їхніх закупівель. Що стосується дорогіших деталей, то управління по потребі краще підходить для забезпечення ефективного змісту складського господарства.

Регулювання по витраті. Застосування методу регулювання по витраті доцільно для малоцінних деталей (С-деталей). За рахунок споживання запаси на складі постійно зменшуються. Якщо вони стають нижче критичного рівня, необхідно подати нову заявку. Обсяг поповнення запасу може бути визначений за допомогою лінії витрат з урахуванням термінів постачання. Ця кількість вказується в заявці і поставляється в момент, коли запас знизився до рівня страхового запасу. Страховий запас варто розглядати як «залізний запас», що повинний покривати постачальницький ризик.

Між критичним рівнем запасу, терміном постачання, обсягом поповнення замовлення і моментом надходження товару існують тісні взаємозв'язки. Вони представлені на рис. 5.1.

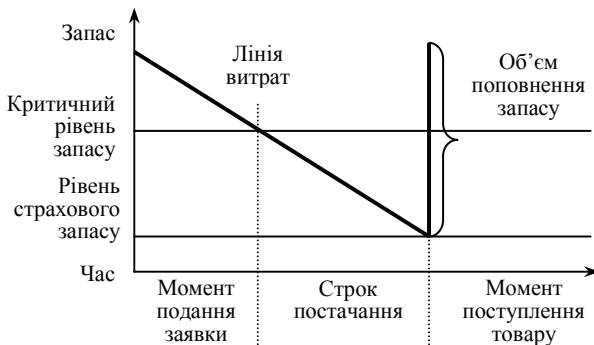


Рис. 5.1 Регулювання по затратах

Багато підприємців і керівників випробують на собі тиск фактора часу. Вони постійно скаржаться на його нестачу. Деякі з них могли б значно краще вирішувати свої завдання по управлінню, якби вони не знаходилися завжди в стресовому стані і так багато не працювали. Виходить, потрібно інакше організувати управління особистим часом.

Ми не можемо покласти час на накопичувальний рахунок у банку, зняти його з рахунка і забрати із собою. Якщо ми не будемо дбайливо поводитися з ним, то втратимо, упустимо, розтратимо його. Насамперед на підприємствах важливо доцільно використовувати час. Якщо керівники всіх рівнів стануть більш інтенсивно займатися управлінням особистим часом, то в майбутньому в них з'явиться більше можливостей для виконання важливих завдань.

Проблема часу часто ніяк не пов'язана із самим часом. У дійсності ми просто не знаємо, як правильно розпорядитися часом. Якщо скласти особистий план заходів, то можна розробити індивідуальну стратегію позитивної зміни сформованих звичок у використанні часу. Таким чином, можливе підвищення продуктивності праці і скорочення числа стресових ситуацій. У нас з'явиться додатковий час для більш швидко й ефективного досягнення цілей.

Більшість керівників самі винуваті у відсутності в них часу. На виконання рутинної роботи вони затрачають занадто багато часу, так що для рішення власне управлінських завдань його в них не залишається. Вони вникають в усі справи і тому не можуть займатися важливими проблемами підприємства.

Тиск фактора часу виникає насамперед через невміння керівників усіх рівнів правильно розподілити його.

Кожен працівник підприємства може позитивно змінюватися. Це повинно відноситися насамперед до керівників усіх рівнів. Перш ніж вимагати змін у поведінці, необхідно проаналізувати існуючий стан. Для цього доцільно скласти фотографію робочого дня.

Керівники всіх рівнів протягом тижня точно записують усе, що й у який час вони робили, як часто і хто їх переривав, до розгляду яких питань вони так і не повернулися. Запис необхідно робити з точністю до хвилин.

Якщо проаналізувати окремі записи за тиждень, то можна швидко виявити завдання, на які не вистачило часу, і співробітників, що найчастіше зверталися до керівників. Стане також видно, що виконання великої частини щоденних дрібних робіт може бути делеговане.

Фотографія робочого дня допомагає керівникам усіх рівнів більш ефективно розподілити їхній час у майбутньому. У них з'являється можливість визначити, у які години вони можуть працювати відносно спокійно, а в які їх відволікають особливо часто. Крім того, стає очевидним, що різні завдання мають різну значимість для підприємства.

Коли керівники всіх рівнів складуть собі уявлення про всі завдання на наступний місяць, необхідно визначити пріоритети. Повинні бути встановлені нові цілі. Класифікація завдань відповідно до їхніх пріоритетів протягом одного дня важлива ще і тому, що щодня на роботі повинна виконуватися безліч різних завдань. Ми постійно можемо спостерігати наприкінці дня, як залишилися невирішеними дуже важливі завдання, а не настільки важливі завдання виконані. У майбутньому необхідно делегувати рішення менш важливих завдань.

Щоб послідовно підходити до рішення завдань, рекомендується визначати однозначні пріоритети. Цей метод має незаперечні переваги:

- 1) цілеспрямований тип мислення й образ дій;
- 2) концентрація зусиль на рішенні найважливіших завдань;
- 3) виконання самих термінових робіт;
- 4) делегування менш важливих завдань.

Для оцінки ступеня важливості завдань підходить насамперед АВС-аналіз. Практика постійно підтверджує, що в процесі виробництва продукції перші 5-20 % вхідних параметрів забезпечують досягнення 75-80 % результативних параметрів. Інші 80-95 % вхідних величин дають тільки близько 5-20 % загального результату.

На багатьох підприємствах ми встановлюємо, наприклад, що 20 % усіх клієнтів дають близько 80 % обігу. Виходячи з цього ми можемо заключити, що не всі клієнти однаково важливі. Оскільки час співробітників відділу продаж занадто цінне, вони не повинні однаково інтенсивно займатися всіма клієнтами. Особисті відвідування припустимі тільки для А-клієнтів. Контакти із С-клієнтами повинні підтримуватися тільки по телефону, оскільки відвідування С-клієнтів буде коштувати занадто дорого. У щоденній роботі це означає, що в першу чергу повинні виконуватися не найпростіші види робіт, а найважливіші.

Таким чином, діяльність керівників усіх рівнів повинна бути досліджена за допомогою АВС-аналізу. При цьому аналізі виходять, що витрати часу на виконання робіт не відповідають значимості цих робіт. Результат АВС-аналізу чітко показує, що необхідно розрізняти А-, В- і С-завдання.

А-завдання — найважливіші, на їхнє виконання потрібно приблизно 5 % часу. Значимість А-завдань з урахуванням їх внеску в досягнення цілей оцінюється приблизно в 75 %, що показано на рис. 5.2.

Завдання середньої важливості складають приблизно 20 % по витратах часу і 20 % по значимості. Ця категорія називається В-завдання.

С-завдання займають приблизно 75 % часу і вносять вклад в одержання доходів підприємства тільки в розмірі 5 %. Ці завдання по можливості повинні бути делеговані.



Рис. 5.2 ABC-аналіз завдань

Порядок виконання ABC-аналізу:

1. Складання списку усіх видів діяльності на відповідний плановий період в один місяць.
2. Упорядкування всіх завдань по важливості, тобто по їхній вартісній оцінці для досягнення встановлених цілей.
3. Оцінка усіх врахованих видів діяльності відповідно до ABC-шкали.
4. Перевірка особистого тимчасового графіку з точки зору відповідності важливості завдань і запланованого на їхнє виконання часу.
5. Корегування тимчасового графіку відповідно до установки на А-, В- і С-завдання.

Завдання, які виконуються керівниками всіх рівнів, ми можемо розділити на групи:

А-завдання. Ці завдання можуть бути виконані, як правило, тільки підприємцем чи одним з керівників підприємства. Ці завдання, виконання яких не можна делегувати, часто дуже важливі і комплексні. А-завдання звичайно тісно переплітаються з іншими завданнями. Невиконання чи занадто пізнє виконання А-завдань викликає великі проблеми. Так, переговори з оптовими покупцями підприємця повинні проводити самостійно.

В-завдання. Ці завдання важливі, але їхнє виконання частіше можна делегувати компетентним співробітникам. «Середніх» клієнтів підприємця може відвідувати сам. Однак немає необхідності особисто підтримувати контакти з усіма цими клієнтами. У кожного підприємця повинні бути спроможні співробітники, яким він може довірити виконання В-завдань.

С-завдання. Завдання даного класу звичайно являють собою щоденні рутинні роботи, що дають незначний внесок у досягнення цілей. Ці завдання варто делегувати, щоб мати більше часу для виконання найважливіших завдань.

До С-завдань відносяться насамперед адміністративно-управлінські

роботи і частина робіт з кореспонденцією. Підприємець, що не делегує виконання цих робіт, вважає себе, напевно, надзвичайно важливим. Деякі підприємці занадто низько оцінюють здібності своїх співробітників.

Робочий день міг би бути цілком заповнений А- і В-завданнями. Такий підхід, однак, недоцільний. Підприємець не повинний жорстко планувати більш 60 % свого робочого часу; 20 % часу підприємець повинний зарезервувати для рішення непередбачених питань. До них відносяться розмови з відвідувачами, відповіді на дзвоник і зненацька виникаючі проблеми. 20 % часу що залишилися необхідно, по можливості, використовувати для творчої діяльності.

Завдання можуть бути оцінені також за критеріями важливості і терміновості з метою швидкого визначення переваги їхнього виконання. Якщо ми вибираємо ці критерії, то існують чотири можливості (рис. 4).

А-завдання. Це дуже важливі і термінові завдання. Вони повинні бути вирішені негайно й особисто тою людиною, якої вони стосуються. Ранг цих завдань найвищий.

В-завдання. Ці завдання дуже важливі і термінові. Їх необхідно вирішувати після того, як виконані А-завдання, і обов'язково намітити терміни їх виконання. Якщо в самого підприємця немає часу, він повинний зробити спробу їхнього делегування для своєчасного рішення.

С-завдання. Ці завдання дуже термінові, але менш важливі. Як правило, їх легко вирішити, тому потрібно по можливості делегувати.

«Сміттєвий кошик». На підприємстві також багато завдань, що є ані важливими, ані терміновими. Підприємці не повинні самі займатися ними, оскільки час цих людей дуже дорогий. Деякі з цих завдань вирішуються самі собою, тому вони призначені скоріше для «сміттєвого кошика» (рис. 5.3).

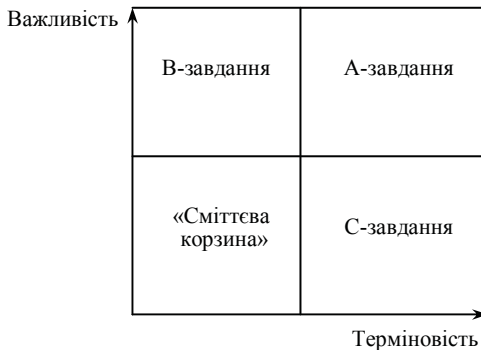


Рис. 5.3. Розподіл завдань по важливості і терміновості

Підприємці і керівники надалі будуть мати у своєму розпорядженні більше часу, якщо вони делегують насамперед рішення В- і С-завдань. Під делегуванням ми розуміємо покладання завдань і відповідальності за їхнє рішення не на підприємців і керівників, а на інших працівників того ж структурного підрозділу. При цьому варто враховувати, що крім завдань і відповідальності повинні бути делеговані і пов'язані з ними права.

Делегування рішення завдань веде до кращої мотивації і підвищення кваліфікації співробітників. Однак завдання повинні бути завжди делеговані тільки співробітникам, що знаходяться в прямому підпорядкуванні керівника підрозділу. Крім того, варто звернути увагу на регулярний контроль за виконанням делегованих завдань. Якщо співробітники добре виконали доручені їм завдання, варто виразити їм визнання. У такий спосіб прискорюється процес навчання і покращується мотивація співробітників.

Делегування В- і С-завдань веде до «розвантаження» підприємців і керівників. У них з'являється більше часу для розгляду А-завдань. Додатково виграний час повинний бути використаний для стратегічного аналізу і творчої діяльності.

5.3. Гуртки якості

Гуртками якості називають типові для японських підприємств робочі гуртки, з початку 50-х років майже на всіх японських підприємствах стало звичайною справою кілька разів на місяць після робочого дня всім колективом обговорювати питання підвищення якості продукції. З часом гуртки якості в Японії відійшли від своєї первісної мети. Співробітники не обмежуються більше тільки проблемами підвищення якості, а розробляють серйозні пропозиції щодо раціоналізації виробництва.

Виниклі в Японії гуртки якості знайшли застосування й у Європі. З огляду на успіх японської моделі надання робітниками допомоги самим собі, упроваджений на великих німецьких підприємствах, дрібним і середнім підприємствам варто було б також упроваджувати цю модель далекосхідного менеджменту. Така форма взаємної мотивації дає підприємству великі переваги.

За допомогою гуртків якості на німецьких підприємствах домоглися великих успіхів. На деяких підприємствах, правда, існують дві перешкоди для їхнього впровадження. Керівництво підприємства і співробітників часто розділяє висока стіна. Наслідком є те, що робітник ототожнює себе скоріше зі своєю профспілкою, чим зі своїм підприємством.

Це відбувається ще і тому, що представники працюючих за наймом на деяких підприємствах бойкотують введення гуртків якості. В окремих випадках втручаються керівники, тому що завдяки введенню на підприємстві гуртків якості розширюється простір прийняття рішень і дій для працівників нижнього рівня, хоча введення гуртків якості на підприємстві дає поштовх навчальному процесу, що корисний і для керівництва підприємства, і для співробітників.

Європейські підприємства повинні враховувати японські досягнення. Більш висока продуктивність японських підприємств є насамперед результатом кращої мотивації японських робітників до підвищення продуктивності і якості. Деякі європейські підприємці намагаються пояснити успішне просування на світовий ринок конкурентів з Далекого Сходу особливими умовами праці: подовжений робітник день, скорочена відпустка, більш високий рівень автоматизації і зацікавленість людей до роботи. Уважніше вивчивши ситуацію, ми повинні визнати, що мотивація як ведучий принцип японського менеджменту — ключ до успіху на ринку.

Гурток якості складається з групи робітників, що добровільно, приблизно годину в тиждень чи на місяць, обговорюють проблеми якості на підприємстві. Якщо причини виникнення проблем знайдені, то розробляються пропозиції по їх рішенню. Таким чином, робітники на виробництві можуть виявити творчий і інноваційний стиль мислення.

У гуртках якості повинні по можливості комплексно розглядатися й аналізуватися проблеми і причини їхнього виникнення. Якщо цього не відбувається, група може сильно коливатися при виборі підходу до рішення. У такому випадку часто виникають зовсім марні пропозиції.

Робота гуртка якості не може обмежуватися тільки дискусією за круглим столом, варто збирати інформацію. Крім того, необхідно провести переговори з зацікавленими особами на місцях. Практичні експерименти чи створення зразків, а також серії тестових перевірок можуть сприяти кращому розумінню суті виникаючих проблем. Таким чином, скоріше будуть знайдені підходи до рішення. Подібна діяльність стимулює співробітників у групі.

Для кожного гуртка якості повинний бути визначений ведучий, котрий координує роботу. Ведучий може також розподіляти завдання усередині своєї групи. Для рішення особливих проблем формується додаткова робоча група.

Цілі гуртків якості різноманітні. Поряд з мотивацією позитивними аспектами введення гуртків якості є збільшення продуктивності і більш високі економічні вигоди. Додаткова мета — формування відповідального самостійного творчого мислення співробітників підприємства.

Таким чином, цілі гуртків якості полягають у наступному:

- 1) покращення мотивації;
- 2) підвищення якості за допомогою усвідомлення його значення;
- 3) ріст продуктивності праці,
- 4) збільшення економічної вигоди;
- 5) поліпшення відносин співробітників до роботи;
- 6) відповідальне колективне мислення співробітників;
- 7) стимулювання самостійного мислення при рішенні проблем;
- 8) представлення конструктивних пропозицій;
- 9) усвідомлення співробітниками категорії вартості;
- 10) підвищення відповідальності співробітників;
- 11) підвищення гнучкості керівництва підприємства;
- 12) поліпшення відносин до керівництва;
- 13) збільшення добровільної активності співробітників;
- 14) посилення орієнтації на клієнтів;
- 15) зниження витрат за рахунок скорочення браку;
- 16) зниження витрат за рахунок зменшення кількості рекламаций;
- 17) зменшення простоїв за рахунок кращого навчання персоналу;
- 18) збільшення продуктивності за рахунок більш швидкого розпізнавання дефектів;
- 19) усунення слабких місць за рахунок власних пропозицій по раціоналізації;
- 20) покращення психологічного клімату на підприємстві за допомогою інтенсивної спільної роботи.

Вимоги до усвідомлення категорії якості, до гнучкості співробітників і до поведінки, яка орієнтована на результати, повинні підвищуватися. Готовність до прийняття на себе відповідальності, відношення співробітників до підприємства і розуміння категорії вартості також можуть бути поліпшені.

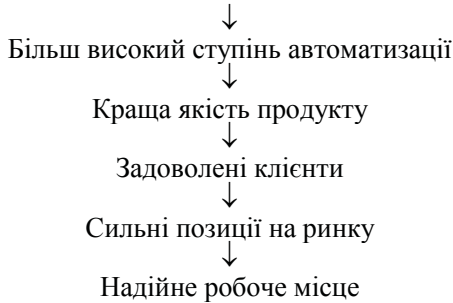
На початковому етапі роботи гуртки якості займаються підвищенням якості продукції і проблемами на робочих місцях, Учасники гуртків якості разом обговорюють виробничі проблеми і шукають можливості виконувати свою роботу краще і з меншими витратами. Поряд з питаннями забезпечення якості мова йде про його контроль. Надалі ключові питання перемістяться в сферу техніки й організації.

У технічній сфері мова йде насамперед про нове устаткування, інструмент, способи і засоби виробництва. Крім того, гуртки якості інтенсивно займаються питаннями утворення і підвищення кваліфікації, забезпечення чистоти і безпеки на підприємстві, а також удосконалювання організаційної структури і виробничих процесів.

Таким чином, згодом зрушення в роботі з підвищення якості йде в напрямку від робочих місць до більш високого ступеня автоматизації і

досконалості організації. У виникненні такої тенденції велику роль грає надійність робочого місця.

Наступний хід думки завжди просліджується під час обговорення питань у гуртках якості:



На деяких підприємствах керівництво спочатку зовсім не було нахненно ідеєю створення гуртків якості. Але після того як з'явилися успіхи, більшість підприємців змінили свою думку. Причина змін полягала частіше у швидкому зниженні обсягу браку. Раніше на одному підприємстві при вихідному контролі виявлялося понад 10 % браку. Сьогодні тільки 2 % товарів — брак.

Звичайно, успіх не приходить сам по собі. Раніше співробітників варто було ознайомити з новими ідеями. Ведучі гуртків якості повинні бути підготовлені до рішення своїх нових завдань. Без інтенсивного тренінгу гуртка якості далеко не просунутися.

Як і всі організаційні нововведення, гуртки якості проходять кілька етапів розвитку. На багатьох підприємствах до заходів, які проводяться гуртками якості, губиться інтерес після початкової наснаги, якщо членів групи постійно не мотивують і керівництво підприємства їх не підтримує.

На етапі введення гуртків якості додаткова робота приходить на менеджерів, тому що групи запитують об'ємну і точну інформацію. Те ж саме відноситься і до майстрів, оскільки вони повинні змінювати стиль керівництва.

При організації гуртків якості необхідна робота в групах. Групову роботу важко сприймають індивідуалісти. При цій системі на відміну від звичайної заводської системи подачі раціоналізаторських пропозицій успіх і невдачу розділяють усі співробітники групи. Тому на етапі введення гуртків якості часто потрібен тренінг групової роботи.

Майже на кожному підприємстві є всезнайки, що отруюють атмосферу в групі. Песимісти також заважають спільній роботі своїми зауваженнями з приводу того, що запропоноване не буде реалізовано. Теоре-

тики можуть перешкоджати практичній роботі на підприємстві. Деяким же практикам заздалегідь відомі готові рішення. Тому процес формування групи непростий. Тільки згодом вдається підібрати задовільний склад групи з різних відділів. Непомітна робота може бути трудомісткою. Процес навчання часто тривалий.

Група повинна стати єдиним цілим і самостійно вирішувати свої завдання. Гуртки якості створюються на тривалий час що призводить до більш високих вимог членів групи. Вони часто вимагають для своєї діяльності в цих гуртках якості і роботи на підприємстві кращої освіти і підвищення кваліфікації.

Спочатку особливо важко пояснити учасникам, які теми (проблеми) підходять для обговорення в гуртках якості. Ми рекомендуємо розрізняти наступні проблеми:

- 1) проблеми, що робочий гурток може самостійно знайти і вирішити;
- 2) проблеми, при рішенні яких гуртки якості потребують допомоги інших робочих груп;
- 3) проблеми, на усунення яких робочий гурток не робить впливу.

Перші дві групи проблем підходять для обговорення в гуртках якості. Зацікавленість учасників залежить насамперед від того, наскільки швидко реалізуються окремі пропозиції в повсякденній роботі.

Ведучий визначає хід подій у групі. На багатьох підприємствах роль ведучого бере на себе старший майстер. Ведучим може бути працівник того ж рівня, що і члени гуртка якості. На деяких підприємствах вважають таке рішення найкращим.

Вибір ведучих гуртків якості не повинен надаватися винятково групі, тому що не у всіх випадках це може бути можливим. Якість, якими наділений гарний ведучий групи, не завжди притаманні тому співробітнику, якого цінують усі.

Ведучий займає важливу позицію усередині групи. Він встановлює хід заходів у групі і від нього багато в чому залежить успіх чи невдача роботи гуртка якості. Прагнення зберегти позицію ведучого може перешкодити пошукам нових ідей. Якщо авторитет ведучого в групі не визнають інші члени групи, то це може негативно відбитися на результаті.

У першу чергу ведучі гуртків якості повинні навчитися за допомогою відеотехніки організовувати дискусії й узагальнювати їхні результати в коротких звітах.

На деяких підприємствах для ведучих влаштовують дводенний тренінг. На інших підприємствах ведучі груп регулярно підвищують свою кваліфікацію. При цьому ведучі освоюють різні методи групової роботи: АВС-аналіз, розвиток техніки творчості і мозковий штурм.

Керівникам груп роз'яснюють, наприклад, що усього декілька причин викликає безліч проблем. Тому ведучі повинні вчитися виявляти

фактори, дія яких має серйозні наслідки. Мова йде про перебування важливої А-проблеми, що може привести до великих витрат. Якщо співробітники в гуртках якості добре володіють технікою ABC-аналізу, то на підприємстві можна уникнути великих витрат.

Надалі ведучі повинні проходити щорічне навчання на семінарах, що проводяться за межами підприємства. Корисний також регулярний обмін досвідом на самому підприємстві.

Витрати, що виникають при сумлінному навчанні ведучих, швидко окупуюються, оскільки гуртки якості можуть у такому випадку працювати значно ефективніше. З усього сказаного можна зробити висновок, що на етапі введення гуртків якості велике значення варто додавати систематичному тренінгу.

Таблиця 5.5

ЗАВДАННЯ КООРДИНАТОРА

1. Вибір теми	Опитування співробітників відділів Складання переліку пріоритетів
2. Інформація	Збір і підготовка даних Посередницькі бесіди
3 Керівництво	Обмін досвідом
4. Підтримка інтересу	Погоджуючі бесіди Покращення мотивації
5 Посередницька діяльність	Керівництво підприємства Менеджери Співробітники
6. Сприяння	Керівництво підприємства Відділи
7.Тренінг для ведучих	Складання тестів Проведення досвідів Збір доказів
8. Звітність	Навчання усередині і за межами підприємства Груповий тренінг ABC-аналіз Техніки розвитку творчості
9. Функції контролю	Місячні звіти Презентації Терміни засідань Гармонізація роботи групи Контроль результату

Якщо на підприємстві діє кілька гуртків якості, то корисно призначити координатора, що погоджує теми гуртків і надає необхідну інформацію. Функції координатора може здійснювати, наприклад, контролер.

Завдання координатора комплексні, і для їхнього виконання потрібен співробітник, який переконаний у необхідності гуртків якості і здатний відповідально з ентузіазмом вирішувати виникаючі проблеми.

Координатор — це сполучна ланка між керівництвом підприємства і гуртком якості. Він повинний також узяти на себе роль посередника між іншими відділами і керівництвом підприємства.

Функції координатора численні. Поряд з узгодженням тем для гуртків якості і наданням їм інформації координатор повинний активно допомагати при складанні тестів і проведенні досліджень, підтримувати у співробітників інтерес до гуртків якості, тренувати ведучих і співробітників, а також здійснювати постійний контроль за повсякденною роботою гуртків якості.

На більшій частині підприємств робота гуртків якості успішна й економічна. Поряд з матеріальними результатами, які можна однозначно вимірити, є нематеріальні аспекти, що свідчать на користь введення гуртків якості.

Цільові показники, як правило, досягаються. Поряд зі зменшенням числа недоліків якості і підвищенням його гарантії, як правило, покращується мотивація співробітників на підприємстві.

Коло тем, над якими працюють гуртки якості, згодом розширюється. На деяких підприємствах гуртки якості вже приймають до виконання завдання, що раніше відносилися до технічної сфери, наприклад:

- 1) аналіз по місцях виникнення браку;
- 2) складання планів технічного обслуговування;
- 3) спостереження за методами виробництва;
- 4) удосконалення робочих інструкцій;
- 5) складання контрольних тестів для перевірки устаткування.

Поряд з постійними організуються спеціалізовані гуртки якості. Постійні гуртки якості після успішної реалізації розроблених пропозицій звертаються до нових тем. Спеціалізовані гуртки якості займаються проблемами, які потрібно вирішити в обмежений термін, і працюють як проектна група. У спеціалізованих гуртках якості співробітники постійно змінюються, і ці гуртки розформовуються після рішення проблеми.

Успіх гуртків якості істотно залежить від того, наскільки гарно керівництво підприємства підготувалося до цієї роботи менеджерів і співробітників на всіх рівнях. Керівництво підприємства і менеджерів часто самих необхідно переконувати в користі гуртків якості, перш ніж проінструктувати працівників нижчої ланки, як їм варто поводитися з новою ідеєю.

На деякі *основні правила* при введенні на підприємстві *гуртків якості* варто звернути увагу, щоб забезпечити швидкий успіх цієї ідеї.

а) Розвиток персоналу.

Керівництво підприємства повинне прийняти чітке рішення, чи сприяти розвитку персоналу на підприємстві. У гуртках якості можуть проявлятися здатності одних співробітників які не знаходять застосування і виявлятися невикористані резерви інших.

б) Постановка цілей.

Мету варто точно визначити. Причому основне значення поряд з покращенням мотивації мають підвищення стандартів якості і зменшення витрат.

в) Добровільність.

Гуртки якості тільки тоді становлять інтерес для співробітників, коли ця робота проводиться на добровільній основі. Важко домогтися успіху, якщо керівництво підприємства визначає, хто повинний співробітничати в гуртках якості.

г) Робочі зустрічі.

Усі робочі зустрічі членів гуртків якості повинні проводитися кожні 2 чи 3 тижня. Групи складаються з 5-10 співробітників.

д) Робота в групі.

Гуртки якості припускають групову роботу, отже, це не форум для виступів борців-індивідуалістів. Кожен учасник групи повинний мати рівні шанси для співробітництва.

е) Успіх роботи групи.

Загальний результат має вирішальне значення. Мова йде не про внесок окремих членів групи. Їхня ініціатива повинна в цілому підтримуватися і відстоюватися іншими учасниками.

ж) Близькість до практики.

У гуртках якості повинні розглядатися проблеми власного підприємства. Члени групи є дійсними експертами тільки у своїх сферах.

з) Керівництво підприємства.

Керівництво підприємства і менеджери повинні знати і підтримувати концепцію гуртків якості. Тільки керівництво підприємства вирішує, чи реалізовувати окремі пропозиції, розроблені в гуртках якості.

і) Виробнича рада.

Із самого початку виробнича рада підприємства повинна бути проінформована про цілі гуртків якості. Перед уведенням гуртків якості виробнича рада повинна схвалити цю нову ідею.

к) Тренінг.

Ведучі гуртків якості повинні систематично навчатися. Вони відповідальні за те, щоб усі члени групи могли одержати спеціальні знання і необхідну інформацію.

л) Координатор.

За конструктивність роботи окремих гуртків якості повинний відповідати координатор. Його завдання варто чітко визначити і довести до відома всіх учасників.

м) Випробувальний етап.

У першу чергу необхідно домовитися про спробний «пуск» гуртка якості. Як тільки цей випробувальний етап закінчиться, всі учасники повинні перевірити ще раз якісні і кількісні результати своєї роботи. Потім варто встановити, чи необхідно гуртку якості продовжувати роботу. Група також може вирішити, чи потрібно розширювати гурток якості чи приводити його у відповідність з умовами, що змінилися.

н) Презентація.

Кожна група повинна представити пропозиції за рішенням проблем керівництву підприємства. Звичайно, робота гуртків якості не закінчується на презентації. Група повинна показати шляхи контролю за досягненням успіху.

о) Контроль.

Група повинна перевіряти, чи втілені її пропозиції в практику і чи досягнуті очікувані успіхи. Якщо успіхи не відповідають чеканням цілком чи відсутні, група повинна ще раз зайнятися цими пропозиціями. Так виявляються переваги і недоліки проведених заходів, досягаються постійні поліпшення в технічній і організаційній сферах.

п) Успіх.

Гуртки якості можуть успішно діяти на підприємстві, якщо вони цілком підтримуються керівництвом. Завдяки цьому співробітники починають ототожнювати себе з підприємством. Інтерес до роботи постійно росте за рахунок активної спільної діяльності по впровадженню пропозиції на робочих місцях і усуненню порушень. Тісна взаємодія з керівництвом призводить також до усунення непорозумінь на підприємстві. Співробітників, що беруть участь у роботі гуртків якості, легше «закріпити» на підприємстві, оскільки вони цілком ототожнюють себе з ним.

Гуртки якості розвиваються відповідно до досягнутого успіху. Однак недостатньо однієї похвали і визнання з боку керівництва підприємства. Члени гуртків якості важко переживають невдачі. Якщо довго немає очікуваних результатів, гуртки якості можуть бути поступово розпущені. Гуртки якості очікують очевидного підтвердження свого внеску в загальнофірмовий успіх. Групи існують за рахунок зворотного зв'язку, що йде від контролю за досягненням успіхів.

При створенні гуртків якості можуть виникнути різні проблеми. Але і після успішного введення гуртків якості завжди виникають питання, що повинні бути вирішені. Слід дотримуватися визначених правил при

пошуку таких рішень. Перелічимо *проблеми*, що найчастіше виникають на підприємстві в роботі гуртків якості.

а) Керівництво підприємства виявляє слабку зацікавленість до введення гуртків якості.

Щоб ідея гуртків якості виявилася успішною, обов'язково потрібно, щоб керівництво підприємства цілком підтримувало цю ідею. Без позитивного відношення керівництва підприємства до гуртків якості їхнє введення недоцільне. У багатьох випадках керівництво підприємства змінює свою позицію, якщо йому представляють звіти про досвід роботи гуртків якості на інших підприємствах.

б) Виробнича рада виступає проти гуртків якості.

До введення гуртків якості виробнича рада повинна бути переконана, що це гарна ідея. Якщо виникають труднощі, то можна відвідати інші підприємства, що вже мають позитивний досвід гуртків якості. Без визнання радою підприємства введення гуртків якості не може бути почато.

в) Кількість добровільних учасників занадто незначне.

Причина занадто незначної кількості добровільних учасників часто полягає в тому, що інформація про позитивні аспекти діяльності гуртків якості недостатня. Тому варто провести семінар тривалістю кілька годин за участю співробітників, майстрів і менеджерів підрозділів. Інформація повинна цілеспрямовано передаватися зверху вниз і навпаки.

г) Занадто багато співробітників хочуть брати участь у гуртках якості.

При введенні гуртків якості має сенс починати з формування досвідчених груп. У першу чергу потрібно ретельно відібрати учасників по визначених темах. Варто звернути увагу на гарну спільну роботу учасників, щоб перші теми були успішно оброблені і доведені до кінця. Інші учасники повинні співробітничати тільки в наступних гуртках якості.

д) Для обробки в гуртках якості не вистачає придатних тем.

Серед менеджерів і майстрів потрібно провести опитування про придатні теми, звертаючи увагу на те, що рішення проблем повинне бути відносно простим і наочним. Групи не повинні відразу ж займатися самими складними проблемами. Після опитування потрібно скласти каталог тем. Теми повинні бути упорядковані по пріоритетах.

е) Гурток якості вибрав занадто складну тему і не знаходить переконливого рішення.

При виборі тем групою необхідно звернути увагу на те, щоб спочатку відбиралися більш прості теми, для яких проглядаються можливі рішення. Якщо тема виявляється занадто складною і не можна виробити переконливого рішення, то таку тему потрібно відкласти і, можливо, пізніше знову її розглянути.

ж) У групі немає згоди щодо послідовності обробки тем.

При доборі тем у групі необхідно звернути увагу на демократичні методи їхнього голосування. Послідовність обробки тем повинна визначатися з урахуванням наступних критеріїв:

- 1) інтерес до теми;
 - 2) терміновість її розробки;
 - 3) ступінь складності;
 - 4) можливості реалізації.
- з) Ентузіазм учасників групи повільно слабшає.

Спочатку необхідно виявити причини й усунути помилки. Учасників гуртка якості потрібно знову мотивувати. У групу можуть прийти нові члени і вибути деякі учасники.

- і) Деякі члени групи виявляють слабкий інтерес і часто відсутні.

З одними членами гуртка якості потрібно вести індивідуальні бесіди. Варто знайти причини недостатнього інтересу. Інших членів гуртка, що ігнорують роботу, рекомендується на визначений час виключити з нього.

к) Ті, хто не бере участь у роботі, перехоплюють пропозиції гуртків якості і подають їх самі як свої пропозиції.

При введенні гуртків якості у виробничій угоді повинне бути обговорено, що протягом року після проведення гуртками якості презентацій на всі обрані теми накладається заборона для індивідуальних пропозицій.

- л) Гуртки якості вирішують тільки мнимі проблеми.

Щоб уникати мнимих рішень і прийти до системного рішення обраних проблем, кожна група повинна діяти за наступною схемою:

- 1) чітко визначити проблему;
- 2) вести пошук причин виникнення цієї проблеми;
- 3) ретельно аналізувати причини і шукати обґрунтування;
- 4) розробляти альтернативні варіанти рішень;
- 5) оцінювати окремі рішення;
- 6) вибирати по можливості одне рішення;
- 7) контролювати досягнення успіху.

- м) Гуртки якості втрачають орієнтацію і не просуваються далі.

Для всіх гуртків якості потрібно встановити визначену процедуру проведення засідань. Після кожного засідання складається короткий звіт, що повинний містити наступні пункти:

- 1) число присутніх;
- 2) теми засідання;
- 3) стан справ;
- 4) плановані етапи роботи;
- 5) дата наступного засідання.

н) Гурток якості вносить пропозицію про рішення проблем, що також схвалюється керівництвом підприємства, але не реалізується.

Керівництво підприємства повинне стежити за тим, щоб схвалені пропозиції по можливості невідкладно реалізовувалися. Адже гурткам якості вимагаються реальні успіхи. Не потрібно починати нову тему, поки не підтвердилися результати попередньої роботи. Також має сенс завітати членів гуртків якості в прийнятті пропозицій за рішенням поставлених проблем.

о) Керівництво підприємства відхиляє зроблені гуртками якості пропозиції за рішенням проблем.

Якщо пропозиція за рішенням відхиляється, керівництво підприємства повинне особисто пояснити членам групи, через що дані пропозиції за рішенням не прийняті чи можуть бути реалізовані в майбутньому. Якщо керівництво підприємства постійно одержує інформацію про стан пропозицій, то справу не слід доводити до відхилення на презентації. Керівництво підприємства може в такому випадку заздалегідь вплинути на формування ситуації.

5.4. XYZ-аналіз

Поряд зі співвідношенням кількості і вартості, досліджуваним при ABC-аналізі, для оцінки показників обсягів можуть застосовуватися інші критерії. Знання про структуру споживання окремих видів матеріалів теж важливі. При XYZ-аналізі матеріали розподіляються у відповідності зі структурою споживання (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

XYZ-АНАЛІЗ СТРУКТУРИ СПОЖИВАННЯ

Матеріал	Структура споживання
X	Споживання носить постійний характер
Y	Споживання має тенденції до підвищення чи зниження або піддано сезонним коливанням
Z	Споживання носить нерегулярний характер

Інформація про матеріали, класифікованих за структурою споживання, — кращий інструмент прийняття рішень по кожному з заходів у сфері закупівлі (табл. 5.7). Варто врахувати, що для X,Y,Z-матеріалів при закупівлі будуть діяти різні умови.

Таблиця 5.7

ЗАХОДИ ЩОДО ЗАКУПІВЛІ

Матеріал	Умови закупівлі
X	Відбувається синхронно процесу виготовлення
Y	Створення запасів
Z	Індивідуальні замовлення по закупівлі

Подальшу класифікацію можна проводити по прогнозованій точності споживання (табл.5.8).

Таблиця 5.8

XYZ-АНАЛІЗ ПО ТОЧНОСТІ ПРОГНОЗУ

Матеріал	Точність прогнозу
X	Висока точність прогнозу
Y	Середня точність прогнозу
Z	Незначна точність прогнозу

Результати ABC- і XYZ-аналізу можна комбінувати. Якщо ми об'єднаємо дані про співвідношення кількості і вартості ABC-аналізу з даними про співвідношення кількості і структури споживання XYZ-аналізу, то одержимо інструменти планування, контролю і управління для системи забезпечення матеріальними ресурсами.

Комбінація ABC- і XYZ-аналізу дозволяє одержувати додаткову інформацію про матеріали, які використовуються на підприємстві (табл. 5.9).

Таблиця 5.9

КОМБІНАЦІЯ ABC- І XYZ-АНАЛІЗУ

	A	Y	Z
X-матеріал	Висока споживча вартість	Середня споживча вартість	Низька споживча вартість
	Висока ступінь надійності прогнозу споживання	Висока ступінь надійності прогнозу споживання	Висока ступінь надійності прогнозу споживання
Y-матеріал	Висока споживча вартість	Середня споживча вартість	Низька споживча вартість
	Середня ступінь надійності прогнозу споживання	Середня ступінь надійності прогнозу споживання	Середня ступінь надійності прогнозу споживання

Закінчення табл. 5.9

	A	Y	Z
Z-матеріал	Висока споживча вартість	Середня споживча вартість	Низька споживча вартість
	Низька ступінь надійності прогнозу споживання	Низька ступінь надійності прогнозу споживання	Низька ступінь надійності прогнозу споживання



Контрольні запитання до теми

1. Визначте сутнісну характеристику оперативного аналізу.
2. Які найбільш поширені методи аналізу оперативного контролінгу?
3. Що являє собою ABC-аналіз і яка сфера його застосування?
4. Дайте порівняльну характеристику А-, В-, С-елементам ABC-аналізу.
5. Яка послідовність проведення ABC-аналізу?
6. Визначте основні переваги та недоліки ABC-аналізу.
7. Охарактеризуйте передумови виникнення гуртків якості.
8. Перелічіть цілі гуртків якості.
9. Яким чином здійснюється робот гуртків якості?
10. Які існують основні правила при введенні на підприємстві гуртків якості?
11. Охарактеризуйте проблеми в роботі гуртків якості, що найчастіше виникають на підприємстві.
12. Визначте основні переваги та недоліки гуртків якості на підприємстві.
13. Що являє собою XYZ-аналіз і яка методика його проведення?



СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ І МЕТОДИ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

- 6.1. *Сутність стратегічного аналізу в системі контролінгу*
- 6.2. *Крива досвіду*
- 6.3. *Логістика*
- 6.4. *Портфельний аналіз*
- 6.5. *Аналіз потенціалу*
- 6.6. *Аналіз сильних і слабких сторін*
- 6.7. *Розробка сценаріїв*

6.1. Сутність стратегічного аналізу в системі контролінгу

У контролінгу розрізняють стратегічну й оперативну сфери рішень. Для кожної з цих сфер можна застосовувати різні методи, які допомагають керівникам в управлінні підприємством.

Стратегічні методи використовуються, насамперед, для виявлення і покращення майбутніх шансів і ризиків підприємства, тобто для пошуку, розширення і збереження потенціалу успіху.

До стратегічних цілей відносяться, зокрема, розробка нових продуктів і пропозиція нових послуг, створення нових і розширення наявних потужностей, впровадження нових технологій, навчання персоналу, залучення додаткового капіталу, освоєння нових ринків, поліпшення організаційної структури, збільшення ринкових часток і створення нових каналів збуту. Для швидкого і якісного досягнення цих цілей керівництво підприємства повинне застосовувати ряд стратегічних методів.

Стратегічний контролінг охоплює довгостроковий період у 4-5 років. Перш ніж розробляти нові стратегії, керівництво підприємства повинне розібратися з індикаторами раннього попередження. Зміни в зовнішній середовищі впливають на стратегічний контролінг.

Успіх підприємства залежить від здатності його керівництва і менеджерів вчасно виявляти й аналізувати внутріфірмові проблеми. Потім можна швидко намітити шляхи рішення проблем. Необхідна для прийняття рішень інформація повинна вчасно готуватися і передаватися в розпорядження керівників. Ефективний контролінг є важливою передумовою для прийняття рішень менеджерами, оскільки контролер повинний регулярно проводити аналіз і застосовувати методи інформаційного забезпечення керівництва.

Оперативний і стратегічний контролінг не повинні строго розділятися, оскільки між обома сферами існує тісний взаємовплив. Оперативне планування сильно залежить від стратегічного і, у свою чергу, дає

імпульси для зміни стратегічної спрямованості підприємства. Таким чином, оперативний і стратегічний контролінг утворюють єдиний контур регулювання.

Розглянуті надалі методи аналізу стратегічного контролінгу можуть застосовуватися для покращення ситуації на малих і середніх підприємствах.

6.2. Крива досвіду

Крива досвіду пов'язана з процесом навчання. У результатах емпіричних досліджень доведено, що при багаторазовому виконанні повторюваних завдань витрати знижуються, оскільки співробітники здобувають навички виконання цих завдань. Ефект процесу навчання вперше спостерігався в авіабудівельній промисловості США.

У результаті систематичних спостережень встановили, що при кожному подвоєнні наростаючих обсягів випуску продукції витрати на одиницю продукції, що відносяться до знову створеної вартості й очищені від впливу цін, потенційно знижувалися на 20—30 %. Подвоєння наростаючого обсягу випуску і тим самим потенційне зниження витрат настають тим швидше, ніж крутіше крива росту для продукту (рис. 6.1).

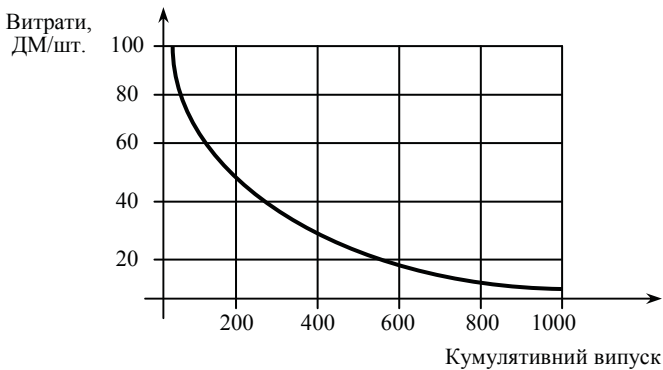


Рис. 6.1 Крива досвіду

Крива досвіду пов'язана, таким чином, зі знову створеною вартістю. Ефект раціоналізації виробництва тим більше, чим вище знову створена вартість. Знову створена вартість являє собою різницю між вартістю зробленої продукції і матеріальних витрат (товарами і послугами, спожитими в процесі виробництва):

–	вартість продукції матеріальні витрати
=	знову створена вартість сукупний виробничий результат
+	інші доходи
=	вартість продукції сировина, основні і допоміжні матеріали
+	амортизація
+	інші витрати
=	матеріальні витрати

На різних підприємствах знову створена вартість виходить по-різному. У торгових фірмах вона істотно менше, ніж на промислових чи підприємствах у сфері послуг (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

ВЕЛИЧИНА ЗНОВУ СТВОРЕНОЇ ВАРТОСТІ

Вид підприємства	Частка знову створеної вартості, %
Торгове	20—30
Виробниче	40—50
Підприємство сфери послуг	70—80

Торгове підприємство, продаючи продукції на 100 ДМ, закуповує її на 70—80 ДМ. Промислове підприємство, для того щоб забезпечити обіг, рівний 100 ДМ, споживає предметів і засобів виробництва на 50—60 ДМ. На підприємстві, що робить послуги, наприклад, у консультаційній фірмі для одержання обороту в 100 ДМ потрібно сторонніх витрат лише на 20-30 ДМ.

На величину ефекту кривої досвіду впливають різні фактори. Часто це комбінація безлічі факторів, що ведуть до зниження витрат підприємства. На практиці часто важко розкласти сукупний ефект від кривої досвіду на складові. Безсумнівно тільки те, що результатом може стати зниження витрат підприємства.

На величину ефекту кривої досвіду впливають наступні фактори:

- 1) ефект індивідуального і групового навчання працівників;
- 2) поліпшення організаційної структури й організації процесів;
- 3) впровадження інформаційно-управляючих систем;
- 4) створення ефективної системи планування;
- 5) здійснення ефективного контролю;
- 6) проведення цілеспрямованих регулюючих заходів;
- 7) поліпшення методів організації праці;

- 8) поліпшення координації виробничих процесів;
- 9) впровадження ефективної системи обслуговування і ремонту устаткування;
- 10) підвищення ефективності складського господарства;
- 11) удосконалення продукції;
- 12) підвищення продуктивності праці персоналу шляхом систематичного його навчання на робочих місцях і за рахунок повторення робіт;
- 13) ощадлива витрата матеріалів;
- 14) скорочення обсягу відходів;
- 15) поліпшення контролю за роботою;
- 16) зниження кількості годин понаднормових робіт;
- 17) впровадження нових виробничих процесів;
- 18) зменшення споживання енергії;
- 19) удосконалення виробничих процесів;
- 20) інтенсивне вивчення сучасних методів промислового виробництва;
- 21) використання нових виробничих технологій;
- 22) цілеспрямоване удосконалення конструкції виробів;
- 23) скорочення числа дорогоцінних деталей у виробках;
- 24) виключення окремих деталей з виробів у результаті ФСА;
- 25) стандартизація виробів;
- 26) зниження кількості змін у виробках;
- 27) підвищення числа повторюваних процесів у виробництві і збуті;
- 28) оптимізація розмірів партій;
- 29) краще оснащення робочих місць інструментом і пристосуваннями;
- 30) оптимізація завантаження устаткування;
- 31) оптимізація розміщення устаткування.

Ефект кривої досвіду не діє автоматично. Керівництво підприємства повинне постійно працювати над тим, щоб з ростом випуску безупинно проводити у всіх підрозділах поточні поліпшення, що приводять у сукупності до зниження витрат. Таким чином, ефект кривої досвіду реалізується в зниженні витрат на одиницю продукції на 20—30 % лише за умови, що кваліфікація персоналу увесь час росте і на підприємстві безупинно впроваджуються нові концепції, технології і методи виробництва.

В основному мова йде про те, що керівництво повинне стимулювати безупинний кількісний і якісний процес навчання на підприємстві. При збільшенні обсягів випуску можна приступати і до реалізації заходів щодо раціоналізації виробництва.

Ефект кривої досвіду стосується змінних і постійних витрат. Виробничі потужності, що збільшуються, вимагають проведення заходів щодо раціоналізації. Особливо на стадії росту життєвого циклу продукту підприємству потрібні великі виробничі потужності, що, у свою чергу, спричинять зміни в сферах виробництва, складського господарства і

збуту. На більшій частині підприємств маються значні резерви зниження змінних і постійних витрат. Ці резерви можна реалізувати в рамках грамотної системи управління витратами. Тим самим конкурентоздатність підприємства не тільки зберігається, але і збільшується.

Ефект кривої досвіду особливо яскраво виявляється в комерційній і технічній сферах підприємства.

а) Комерційна сфера.

При рості обсягів випуску успіх раціоналізації в комерційній сфері підприємства досягається шляхом:

- удосконалення системи збуту;
- підвищення дієвості маркетингових заходів;
- поліпшення організаційної структури;
- більш ощадливої витрати матеріалів;
- кращого використання енергії;
- більш якісного обслуговування і ремонту устаткування;
- удосконалювання організації праці;
- кращих умов закупівлі матеріалів;
- підвищення ефективності інформаційної системи;
- удосконалювання виробів;
- більш точного планування, швидкого контролю і більш ефективного регулювання.

б) Технічна сфера.

Якщо устаткування підприємства має високий технічний рівень, то змінні і постійні витрати можна знизити шляхом:

- підвищення продуктивності устаткування;
- поліпшення методів виробництва;
- підвищення завантаження наявного устаткування;
- безупинного підвищення продуктивності праці в окремих підрозділах підприємства;
- поліпшення використання існуючого устаткування;
- зміни технологічних процесів;
- поточного удосконалення виробів;
- прискорення механізації й автоматизації виробничих процесів;
- скорочення обсягів відходів і браку;
- стандартизації виробничих процесів.

6.3. Логістика

Логістику все частіше згадують, коли мова йде про практику підприємств. При цьому в основному мають на увазі тільки таку її сферу, як «виробництво точно вчасно». Стратегічне значення логістики ча-

сто не беруть до уваги чи недооцінюють. Встановлено, що витрати на логістику на багатьох підприємствах ще занадто малі.

Логістика повинна гарантувати, що необхідні матеріали і продукти (готові вироби і напівфабрикати) будуть надані в розпорядження вчасно, у потрібному місці, у необхідній кількості і бажаній якості. Таким чином, логістика виконує на підприємстві сервісну функцію.

Логістика вивчає товарні потоки, що починаються від постачальників сировини, що проходять через підприємство і закінчуються у покупців, тобто процеси переміщення і складування товарів, вона координує такі функціональні сфери підприємства, як постачання, виробництво і збут (рис. 6.2).

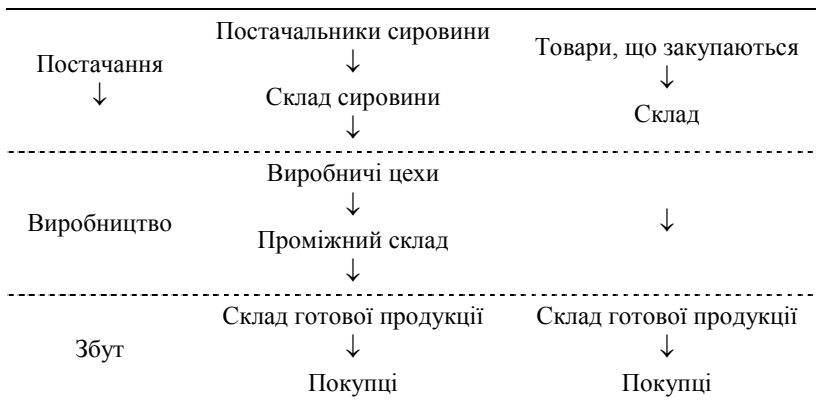


Рис. 6.2. Переміщення товарів на підприємстві

Логістика дозволяє оптимізувати потоки товарів і інформації усередині і поза підприємством і створює різні можливості раціоналізації виробництва з метою зниження витрат.

Логістика вимагає комплексного підходу в різних сферах підприємства. На перший план виходить оптимізація завантаження всіх його потужностей. Проблеми логістики повинні спільно зважуватися в сферах НДОКР, постачання, виробництва і збуту.

У логістиці мова йде, таким чином, про внутріфірмову оптимізацію зв'язаних з виробництвом і покупцями потоків матеріалів і товарів. Поряд з цим логістика займається питаннями оптимального скорочення складських потужностей, запасів сировини і матеріалів, а також зменшення числа складів готової продукції. Усе більшого значення набуває і створення найкращих можливостей для утилізації відходів.

Для успішної оптимізації потоків матеріалів і товарів важливим є системний підхід, що реалізується з застосуванням інтегрованої системи планування, контролю і регулювання. Оптимізація потоків матеріалів і товарів залежить насамперед від умов ринку, виробництва, складського і транспортного господарства на підприємстві.

Творче управління логістикою здобуває усе більше значення. Створення внутрішнього ринку ЄС змушує підприємства думати над новими концепціями логістики. Єдина європейська логістична мережа може сприяти прискоренню матеріальних потоків.

Постачальники, склади сировини і матеріалів, виробники деталей, вузлів і кінцевої продукції, дистриб'юторські центри і регіональні склади зв'язуються в єдину мережу. Логістичні мережі все у більшому ступені розширюються й інтернаціоналізуються. Це відноситься як до закупівель і виробництва, так і до збуту. Національні мережі варто ретельно вивчити і по великому рахунку реструктуризувати. Регіональні склади потрібно удосконалити чи ліквідувати. Клієнти повинні все у більшій мірі обслуговуватися з одного центра. Точки посилення логістичної мережі виділені на рис. 6.3 у виді гуртків із хрестиками.

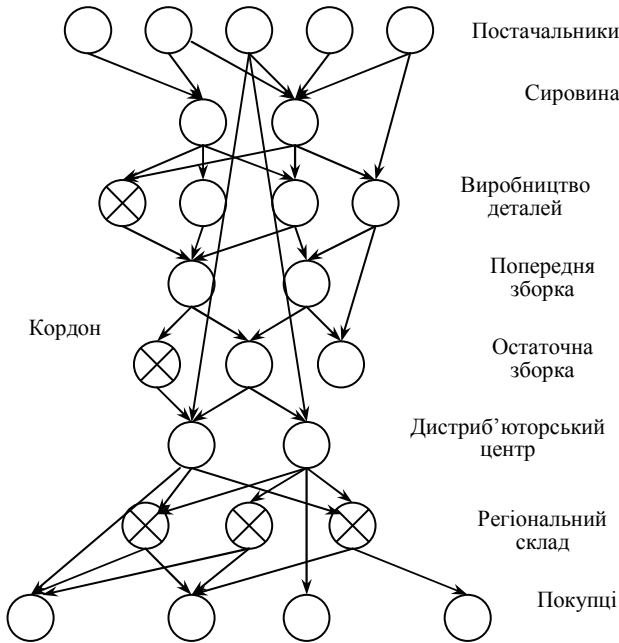


Рис. 6.3 Логістична мережа

Німецькі підприємства все частіше обслуговують своїх європейських клієнтів прямо з Німеччини. Однак ці завдання можуть бути передані і зовнішній спеціалізованій фірми. Системне логістичне мислення стає типовим.

Завдання управління логістикою можна розділити, як показано на рис. 6.4. Ми бачимо, що логістика охоплює різні підрозділи підприємства. Особлива увага приділяється зв'язкам між постачальниками і покупцями, тим самим вивільняється потенціал раціоналізації.



Рис. 6.4 Управління логістикою

Результативність діяльності підприємства також можна підвищити, реалізуючи концепцію логістики. Послідовне впровадження принципів логістики забезпечує більш високу доступність товарів, краще обслуговування покупців і більш низький рівень капіталовкладень.

Створення ефективної інформаційної системи необхідно для планування, контролю і регулювання логістичних процесів. Детальна інформація і гарні комунікації є, таким чином, передумовами для економічної логістики і логістики, що відповідає ринковим вимогам. Створення інформаційно-технічних зв'язків з постачальниками і покупцями підвищує ефективність логістики.

Оптимальна структура товарних і інформаційних потоків базується на зв'язках ринкових партнерів, що виходять за межі підприємства. На зміну протиборству постачальників і покупців, що часто зустрічається, повинно прийти кооперативне мислення, завдяки чому може підвищитися в довгостроковому плані конкурентоздатність підприємства.

Інтегрована інформаційна система дає можливість користувачам одержувати ту саму інформацію з усього ланцюжка переміщення товарів. Цим пояснюється зростання значення інформації і комунікації.

Тільки відносно невелике число постачальників здійснюють прямий обмін даними з основними покупцями. Тому в багатьох середніх підприємствах виникають проблеми з реалізацією концепції логістики. Прямий доступ до даних дозволить підприємствам зменшити число рівнів виробництва і знизити витрати. Обмін даними дозволить також синхронізувати процеси виробництва і збуту товарів на підприємствах.

Резерви подальшої раціоналізації виробництва значною мірою вже вичерпані. Постачальники, особливо великих підприємств, повинні інтенсивніше освоювати концепцію постачань «точно вчасно». Все більш коштовними стають логістичні ноу-хау, оскільки ринки будуть змінюватися все швидше. Поряд з великими підприємствами середні і малі підприємства, а також підприємства торгівлі і сфери послуг повинні відповідати цим вимогам.

Витрати на логістику набагато більше, ніж думають деякі менеджери. Частка логістичних витрат в обігу складає в середньому близько 20—30 %.

Тільки деякі підприємці роблять розрахунки витрат на логістику. Багато хто планує вести точний облік таких витрат у майбутньому, оскільки вони думають, що успіх підприємства згодом буде багато в чому визначатися логістикою.

Шляхом виробництва і постачань «точно вчасно» можна скоротити матеріальні запаси майже на 80 %, зменшити складські площі майже на 60 % і знизити витрати на устаткування (пристосування) майже на 50 %. З ростом продуктивності логістичних систем можна, таким чином, істотно підвищити прибутковість підприємства.

Витрати на логістику необхідно систематично враховувати й оцінювати. Мова йде про витрати, пов'язані із процесами закупівлі, розміщення, складування, транспортування і розподіл. Кількість логістичних операцій також повинне плануватися і контролюватися.

В обліку витрат і результатів керівництво підприємства може використовувати показники, які орієнтовані на логістику.

1. Постачання.

- 1.1. Число замовлень постачальникам.
- 1.2. Постачальницькі витрати по замовленнях.
- 1.3. Чисельність постачальників.

2. Розміщення замовлень.

- 2.1. Число договорів із клієнтами.
- 2.2. Витрати на одне розміщення.
- 2.3. Операції по розміщенню на одного уповноваженого.

3. Складування.

- 3.1. Число складських переміщень.
- 3.2. Витрати на кожне складське переміщення.
- 3.3. Число складських переміщень на одного співробітника.

4. Транспортування.

- 4.1. Число транспортних засобів.
- 4.2. Витрати на одну транспортну операцію.
- 4.3. Витрати на кілометр перевезення.

5. Розподіл.

5.1. Число договорів.

5.2. Витрати на одну договірну позицію.

5.3. Витрати на один співробітника.

Шляхом реорганізації виробничих площ можна скоротити витрати на внутрішньозаводські матеріальні потоки. Оптимізація складського господарства також дозволяє знизити витрати. Складське устаткування, що мало займає місця, може підвищити продуктивність складських робіт. Створення центральних складів веде до подальшої економії витрат. Автоматизоване складське устаткування істотно скорочує час доступу до виробничих матеріалів. Оскільки необхідність у проміжному буфері при складуванні в майбутньому відпаде, стане можливим скоротити час від постачання деталей до відпуску готової продукції на термін до 10 днів. Це, у свою чергу, дозволить знизити витрати на складське збереження на 20 %. Підприємства зможуть більш гнучко реагувати на ринкові зміни і швидше виконувати специфічні побажання покупців.

Така точка зору знаходить все більше поширення в багатьох галузях. Підприємства, що діють на вузьких сегментах ринків проти великого числа конкурентів, змушені постійно використовувати потенціал логістики, що дає їм конкурентні переваги.

З погляду розрахунку витрат і результатів необхідно також уважно поставитися до вирішення проблеми власного виробництва чи поставчань ззовні. Керівництву підприємства варто вирішити, чи повинно підприємство самостійно проводити всі роботи в сфері логістики чи їхнє виконання доручити сторонній фірмі.

Послуги в сфері, де підприємство взаємодіє з ринком, можна частково чи цілком здобувати на стороні. Спеціалізовані фірми, що роблять логістичні послуги, беруть на себе, наприклад, роботи зі складування, транспортування і збуту продукції. Керівництво підприємства повинне попередньо перевірити, чи не вигідніше для підприємства самостійно виконувати роботи з логістики чи придбати для цього логістичне ноу-хау. Кожне рішення «робити самому чи купити на стороні» дає можливість в певній мірі скоротити постійні витрати.

Логістика призначена не тільки для великих підприємств. Середні підприємства завдяки своїй гнучкості також можуть, послідовно використовуючи структури логістики, розкрити значні резерви раціоналізації.

Створення у 1993 р. внутрішнього ринку ЄС підтверджує, що підприємства повинні більш інтенсивно займатися логістикою. Величезний європейський ринок вплине насамперед на логістику закупівель і збуту. Численні вимоги внутрішнього ринку ЄС змушують підприємства краще планувати, точніше контролювати й оперативніше регулювати свою логістику. Внутрішній ринок ЄС створив новий регіон без внутрішніх меж, у якому без обмежень можуть обмінюватися продукти, послуги,

капітал і трудові ресурси. Нове утворення, однак, не веде до однорідності ринків і покупців. Різноманіття потреб збільшується. Те ж саме відноситься і до конкуренції, що стає ще більш агресивною і буде проникати в інші сфери. Логістика придбає в майбутньому ще більшого значення, оскільки зміняться і структури, що забезпечують розподіл товарів. Таким чином, внутрішній ринок ЄС ставить перед логістикою нові вимоги. Причинами цього є:

а) гармонізація норм і стандартів, що сприяє і концентрації виробництва, а виникаючий при цьому синергійний ефект уможлиблює зниження витрат на виробництво продукції і надання послуг;

б) лібералізація умов переміщення послуг і капіталу, що обумовлює посилення конкуренції на ринку транспортно-експедиторських послуг, що веде до зниження витрат на транспортування товарів і розширенню спектра послуг, наданих транспортно-експедиторськими фірмами;

в) припинення прикордонного контролю, що веде до економії часу на виконання митних формальностей, що істотно прискорює переміщення товарів і скорочує час очікування.

Створення внутрішнього ринку ЄС прискорить розвиток логістики і приведе до більш швидкого здійснення запланованих логістичних заходів.

Підприємства повинні переконатися, що їм необхідна комплексна орієнтація на логістику, що допоможе розкрити істотні резерви зниження витрат і придбати довгострокові конкурентні переваги.

Логістичний ланцюжок простирається від постачальників до кінцевих покупців. Ланкою між виробником і споживачем можуть бути ще торгівля і фірми, що надають логістичні послуги. Комплексне логістичне мислення охоплює, таким чином, горизонтальну інтеграцію логістичного ланцюжка. Комплексна організація логістики вимагає включення в цю систему таких функціональних сфер діяльності, як закупівлі, розміщення, складування, планування і регулювання виробництва і збут.

Велика частина підприємств жорстко розмежовує окремі сфери по вертикалі. Кожен функціональний підрозділ ставить за мету оптимізувати завантаження власних потужностей. У такій концепції, однак, не враховуються вимоги ринку як найважливішого фактора успіху.

Комплексне мислення, навпроти, погоджує окремі організаційні одиниці по горизонталі з метою швидкого реагування на вимоги ринку, що змінюються. Мислення, орієнтоване на комплексні процеси, вимагає вийти за рамки окремого підприємства і включити в горизонтальні зв'язки постачальників. Тісна кооперація замість конфронтації між постачальниками і підприємством дозволить у довгостроковому плані підсилити конкурентоздатність останнього.

Багато підприємців вже знають про переваги логістики, але незважаючи на це зневажають логістикою при розробці своїх стратегі-

чних планів, що може створити проблеми з майбутньою конкурентоздатністю.

У зв'язку з посиленням міжнародної конкуренції необхідно звертати особливу увагу на логістику. Підприємці повинні запитати себе, наскільки вони оснащені для майбутнього. Тільки в цьому випадку вони здатні гнучко і швидко реагувати на ринкові зміни. Чим швидше підприємець реалізує принципи логістики на власному підприємстві, тим краще він зможе вистояти в майбутній конкурентній боротьбі. Підприємець має потребу в комплексній концепції, а не в ізольованих логістичних рішеннях. Концепція повинна охоплювати весь спектр рішень від транспортування, складування, організації матеріальних потоків до надання сервісних послуг покупцям.

Логістика внаслідок глобалізації ринків і скорочення життєвого циклу виробів стає стратегічним фактором успіху в конкурентній боротьбі. Керівництво і менеджери підприємств повинні зрозуміти, що комплексні проблеми логістики, що стосуються всього підприємства, варто вирішувати якомога раніше. Однак багато підприємців ще не усвідомили значення логістики як фактора зниження витрат і підвищення конкурентоздатності.

Логістика в майбутньому стане ключем до успіху. Підприємства, що зневажають логістикою, зштовхнуться на ринках з великими труднощами. Краща система логістики стане в майбутньому кращою зброєю в конкуренції, у боротьбі за ринкові частки. Без логістики жодне підприємство не зможе домогтися успіху в довгостроковій перспективі. Підприємців, що не усвідомили цього факту, швидко витиснуть з ринку.

Після аналізу таких сфер відповідальності, як закупівля, виробництво, розподіл і утилізація, можна встановити зростаючий вплив логістики на конкурентоздатність підприємства в майбутньому. Стратегічне значення логістики проглядається на прикладі наступних перспектив:

- 1) логістика згодом займе центральне місце в підприємницькому мисленні;
- 2) у логістику повинні прийти кадри більш високої кваліфікації;
- 3) в організаційній структурі логістика також займе місце на верхньому рівні ієрархії;
- 4) логістика дозволить знизити товарні запаси і скоротити терміни постачань;
- 5) завдяки використанню прогресивних інформаційних і комунікаційних технологій зросте знову створена вартість;
- 6) комплексна логістика зажадає більшої глибини кооперації;
- 7) витрати на логістику в підприємствах знизяться;
- 8) прибуток підприємств завдяки послідовному використанню логістики зросте.

6.4. Портфельний аналіз

Портфельний аналіз — новий метод, що дозволяє поліпшити стратегічне планування на підприємстві. Цей метод припускає аналіз стратегій підприємства в довгостроковому плані. На базі результатів портфельного аналізу керівництво підприємства може приймати більш зважені рішення про напрямки діяльності підприємства в майбутньому.

Унаслідок безупинного росту і щодо високої рентабельності бізнесу в минулому підприємницькі стратегії були в основному орієнтовані на ринкову експансію. Однак у результаті падаючих темпів росту ринків, підсиленої конкурентної боротьби за ринкові частки і рентабельність, що знизилася, багато підприємств були змушені консолідувати свій бізнес. Для того щоб вижити в довгостроковій перспективі, підприємству слід було перебороти структурні проблеми.

Керівництво підприємства повинне відповісти на наступні питання:

- 1) яка ситуація з конкуренцією?
- 2) чи збалансована продуктова програма на наявних ринках?
- 3) чи пропонуються власні продукти на привабливих ринках?
- 4) чи не оперує підприємство на занадто великій кількості локальних ринків?
- 5) на яких стадіях життєвого циклу знаходяться окремі продуктові групи?
- 6) наскільки велика прибутковість окремих продуктових груп?
- 7) які продуктові групи необхідно стимулювати?
- 8) які продуктові групи слід в майбутньому виключити з асортиментної програми, коли вони стануть збитковими?
- 9) чи потрібно в майбутньому впроваджувати на ринок нові продукти?
- 10) які грошові потоки ми можемо очікувати в майбутньому від окремих продуктових груп?
- 11) які інвестиції необхідно зробити в майбутньому для окремих продуктових груп?
- 12) яких стратегій варто дотримуватись для покращення положення підприємства в майбутньому?

Портфельний аналіз є придатним методом для відповіді на поставлені питання.

За допомогою портфельного аналізу підприємство розділяють на стратегічні бізнес-одиниці й аналізують їх по окремоті. Як стратегічні бізнес-одиниці, які можна використовувати й у короткостроковому плануванні, особливо підходять продуктові групи. Для окремих продуктових груп надалі можна розробити різні стратегії.

Поняття портфеля прийшло з фінансової сфери і спочатку використовувалося для аналізу фінансових вкладень у цінні папери. Однак надалі концепція портфельного аналізу і планування поширилася і на продуктову програму підприємства, що оцінювалася за спеціальними критеріями.

Стратегічні бізнес-одиниці діють (позиціонують) у стратегічних сегментах бізнесу (бізнес-сегментах). Підприємство складається з окремих стратегічних сегментів бізнесу, що аналізують з урахуванням їх взаємовпливу. Стратегічний сегмент бізнесу являє собою продуктово-ринкову комбінацію, для якої можна розробити самостійну стратегію розвитку. Шанси і ризики кожного стратегічного сегмента бізнесу залежить від визначених факторів успіху.

Стратегічна бізнес-одиниця охоплює однорідні програми продуктів і послуг для одного специфічного ринку з єдиною конкурентною ситуацією. На практиці часто в якості стратегічних бізнес-одиниць приймають продукти, продуктові групи чи набори послуг. Шляхом утворення стратегічних бізнес-одиниць повинні створюватися транспарентні і незалежно заплановані продуктові групи, що представляють собою потенціал успіху підприємства.

При утворенні стратегічних бізнес-одиниць у підприємства з'являються наступні переваги що підвищують його конкурентоздатність:

- 1) розвантажуються керівники підприємства;
- 2) делегуються спеціальним менеджерам відповідальність і повноваження на управління цими бізнес-одиницями;
- 3) розвивається співробітництво функціональних служб підприємства при прийнятті ринкових рішень;
- 4) підвищується гнучкість унаслідок децентралізації продуктово-ринкових рішень;
- 5) підсилюється мотивація менеджерів за допомогою їхнього залучення до розробки стратегій;
- 6) підсилюється ідентифікація з цілями підприємства у менеджерів;
- 7) підвищується відповідальність менеджерів за досягнення запланованих результатів;
- 8) зберігаються функціональні організаційні форми;
- 9) поліпшуються планування, контроль і регулювання на підприємстві.

Показники ринкової частки і ринкового росту добре підходять у якості критеріїв для аналізу окремих продуктових груп підприємства. Портфель «ріст ринку — частка ринку» дозволяє проводити простий аналіз продуктів підприємства з метою розробки в майбутньому специфічних стратегій. Портфельне відображення базується на стратегічних факторах успіху:

- 1) відносній ринковій частці;
- 2) майбутньому росту ринку.

Найбільш відома в практиці розроблена Бостонською консалтинговою групою наочна портфельна матриця «частка ринку — ріст ринку» (рис. 6.5). У її основі лежать концепції кривої досвіду і життєвого циклу продукту.

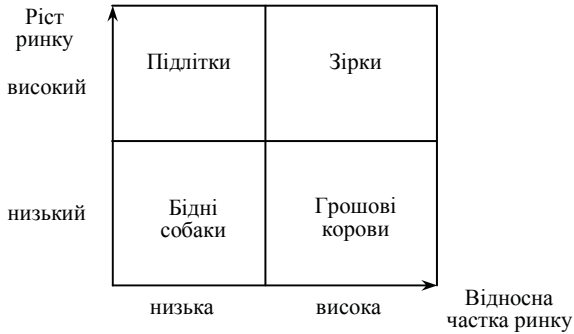


Рис. 6.5. Портфельна матриця «частка ринку — ріст ринку»

Ринковий ріст і відносна ринкова частка обираються як найважливіші критерії ринкового успіху підприємства. Якщо ми протиставимо обидва критерії в матриці, то одержимо для аналізу чотири стратегічних сегменти, у яких можуть бути позиціоновані окремі стратегічні бізнес-одиниці. Ці сегменти дозволяють робити причинно-наслідкові висновки про потенціали успіху.

Особлива перевага матричного представлення як стратегічного інструмента полягає в тому, що складний предмет можна описати всього двома параметрами. Завдяки цьому керівництво підприємства і менеджери мають можливість одержати просте і наочне представлення про складні взаємозалежності.

Продуктові групи позиціонують в чотирьох сегментах матриці за критеріями займаної відносної частки ринку (вісь X) і росту ринку (вісь Y).

Для окремих сегментів можна розробити спеціальні стратегії.

Відносна частка ринку

Як показує крива досвіду, відносна частка ринку має особливе значення. З ростом ринкової частки знижуються потенційні витрати на одиницю продукції і, виходить, росте потенційна частка прибутку.

Кожне підприємство повинне намагатися збільшити свою ринкову частку, щоб покращити конкурентні позиції і збільшити прибутковість бізнесу. Чим вище відносна ринкова частка, тим з меншими витратами

підприємство буде робити продукцію. Висока відносна частка ринку — ознака сили підприємства.

Відносна частка ринку визначається по формулі:

$$\text{Відносна частка ринку} = \frac{\text{Ринкова частка підприємства}}{\text{Ринкова частка ринкового лідера}} \times 100 \quad (6.1)$$

Відносна частка ринку є, таким чином, ринковою часткою підприємства в порівнянні з ринковою часткою лідера на ринку.

Існує прямий зв'язок між прибутковістю і ринковою часткою. Використання кривої досвіду свідчить про те, що при кожному подвоєнні накопиченого випуску витрати на одиницю продукції, які пов'язані зі знову створеною вартістю й очищені від цінового впливу, знижуються потенційно на 20—30 %.

Таким чином, прибутковість продукту залежить від величини його ринкової частки.

Інвестиції в розширення ринкової частки особливо рентабельні на швидкоростучих ринках. Високий ринковий ріст полегшує і досягнення більш високої ринкової частки, оскільки конкуренти незважаючи на відносні втрати своїх ринкових часток можуть також збільшити обороти. Тому опір конкурентів збільшенню підприємством своєї ринкової частки не такий сильний, як при конкуренції, що витісняє, на стагнующих ринках.

Ріст ринку

Ріст ринку може визначатися щодо середнього росту валового соціального продукту чи навіть установлюватися з більш прагматичних розумінь. Мова не йде про точне визначення ринкового росту, а скоріше — про прогнозовані тенденції.

Для визначення ринкового росту можна використовувати формулу:

$$\text{Ріст ринку} = \frac{\text{Прогнозуємий у плановому періоді додатковий приріст ємності ринку}}{\text{Ємність ринку у попередньому періоді}} \times 100 \quad (6.2)$$

Високий приріст місткості ринку прискорює ефект кривої досвіду і веде до значного зниження витрат на одиницю продукції. Підприємство, яке через збільшення ринкової частки захопить лідерство на ринку, швидше своїх конкурентів знизить витрати і при однакових ринкових цінах забезпечить велику частку прибутку.

Стратегічні бізнес-одиниці підприємства необхідно позиціонувати в окремих стратегічних сегментах портфельної матриці. Це завдання можна вирішити на одному з внутріфірмових семінарів менеджерів.

Після короткого введення менеджерів, об'єднаних у кілька груп, у проблему портфельного аналізу доцільно відібрати від 4 до 6 продуктів, що вже мають успіх на ринку, так і проблемних і нових, і позиціонувати їх в окремих стратегічних сегментах матриці. За результатами роботи окремих груп організуються дискусії. На закінчення семінару менеджерам дається можливість обговорити різні підходи до аналізу і розробити нові стратегії для продуктових груп.

Відповідно до займаних позицій на кривій життєвого циклу і ринковим положенням продуктової групи розділяють на визначені портфельні категорії, розглянуті нижче.

а) Підлітки.

У цю категорію входять продуктові групи з відносно низькими ринковими частками, але з високим показником ринкового росту. Продукти-підлітки варто більш детально проаналізувати в зв'язку з тим, що вони можуть бути як успішно впроваджені на ринок, так і відірвані ринком.

б) Зірки.

Продукти-зірки мають відносно велику ринкову частку й індекси ринкового росту вище за середнє. Вони мають потенціал ринкового лідера аж до стадії насичення. Такі продукти є найважливішими для підприємства, тому що забезпечують його майбутнє.

в) Грошові корови.

Ця продуктова група володіє відносно високою ринковою часткою, однак незначними шансами на ріст ринку. Вона позиціонується на ледь зростаючих чи вже стагнуючих або навіть на ринках, що згортаються.

г) Бідні собаки.

Це продуктові групи з незначними ринковими частками і низькими показниками ринкового росту. Для підприємства такі продуктові групи не представляють інтересу, оскільки не володіють значним ринковим потенціалом і не мають особливих конкурентних переваг. Ці продуктові групи займають позиції на краю стагнуючих ринків і ринків, що згортаються.

Керівництво підприємства повинне пам'ятати про те, що після впровадження нового продукту він проходить послідовно через усі стратегічні сегменти. Продукти-підлітки повинні перетворитися в зірки, потім стати грошовими коровами і, нарешті бідними собаками і піти з ринку (рис. 6.6).

Для того щоб менеджери підприємства краще зрозуміли значення окремих продуктових груп, необхідно гуртками позначити позиції продуктових груп у стратегічних сегментах. Це можна зробити, задавши як діаметр кіл частки кожної продуктової групи в обороті підприємства. Результат портфельного аналізу може виглядати, як на рис. 6.7.



Рис. 6.6. Процес протікання життєвого циклу продукту

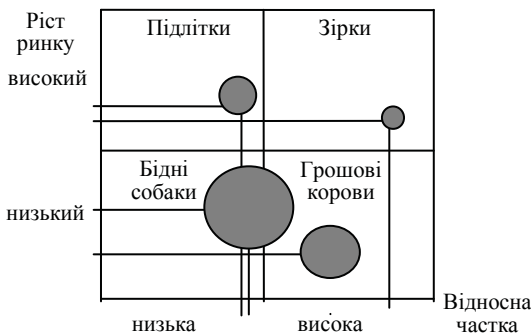


Рис. 6.7. Портфельний аналіз з виділенням величини обороту продуктивних груп

Чим швидше з часом окремі кола переміщуються в зону бідних собак, тим більша небезпека для підприємства бути витиснутим з ринку. Після проведення портфельного аналізу керівництво і менеджери можуть відразу оцінити, наскільки велика погроза для існування підприємства.

Якщо продуктивний портфель підприємства розбалансований, необхідно почати зусилля по відновленню балансу між окремими стратегічними сегментами. Для цього потрібно розробити і реалізувати нові стратегії.

Оскільки графічні зображення краще сприймаються персоналом, чим таблиці, доцільно поряд з фактичними позиціями стратегічних бізнес-одиниць представити в портфельній матриці і їхні цільові позиції так, щоб було видно і те, які продуктивні групи варто виключити в майбутньому з портфеля і які стратегічні напрямки розвитку намітити для інших продуктивних груп (рис. 6.8).

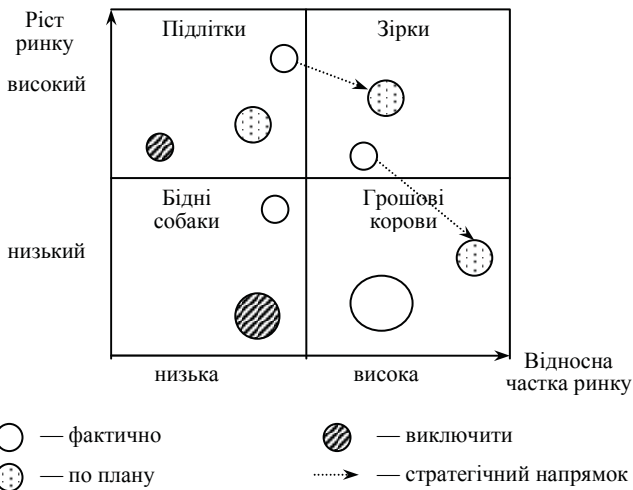


Рис. 6.8. Фактичний і цільовий портфель і стратегічні напрями розвитку

Керівники і менеджери підприємства повинні знати, які грошові потоки можна очікувати в майбутньому від окремих продуктових груп і портфеля в цілому. Тому всі чотири портфельні категорії варто проаналізувати з погляду їхньої прибутковості.

а) Підлітки.

Для того щоб забезпечити відносно високу ринкову частку продуктової групи, що знаходиться на першій стадії життєвого циклу, і знизити таким чином витрати відповідно до кривої досвіду, вимагаються значні інвестиції. У зв'язку з невеликими початковими обігами, витрати будуть перевищувати доходи, і грошовий потік продуктів-підлітків буде негативним.

б) Зірки.

Ці продуктові групи могли б зайняти на стадії росту ведучі ринкові позиції. Однак доходи від них повинні інвестуватися в розширення і захист ринкових позицій. Таким чином, грошовий потік продуктів-зірок дорівнює нулю.

в) Грошові корови.

Надія на позитивний грошовий потік для цих продуктових груп найбільша, оскільки їхня ринкова частка відносно висока і вони перебувають у стадії зрілості. У цій ситуації конкуренція стабілізувалася, відносно висока частка ринку привела до найменших витрат на одиницю продукції і тим самим до високої частки прибутку. Оскільки ринок ледь росте чи навіть стагнує, для цих продуктових груп не вимагаються

великі витрати на розширення потужностей. Тому грошовий потік продуктів-корів особливо високий.

г) Бідні собаки.

Ці продуктивні групи представляють для кожного підприємства проблему, тому що вони, знаходячись у фазі згортання ринку, мають відносно низькі ринкові частки. З цими продуктивними групами підприємство найчастіше має нульовий грошовий потік чи навіть збитки.

Аналіз грошових потоків представлений у табл. 6.2.

Таблиця 6.2

АНАЛІЗ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ

Відносна частка ринку	Грошовий потік			
Висока	Зірки		Грошові корови	
	Надходження	++	Надходження	+++
	Виплати	--	Виплати	-
	Грошовий потік	0	Грошовий потік	++
Низька	Підлітки		Бідні собаки	
	Постачання	+	Постачання	+
	Виплати	--	Виплати	-(-)
	Грошовий потік	-	Грошовий потік	0(-)

Якщо керівництво підприємства і менеджери знають позиції окремих продуктивних груп на кривій життєвого циклу, можна досить точно визначити дії на перспективу. Приймаючи рішення про майбутні інвестиції, слід в більшому ступені враховувати продуктивні групи, що обіцяють успіх на ринку. Усі підрозділи підприємства тим самим включаються в стратегічну концепцію підприємства.

За допомогою портфельного аналізу на практиці розробляють і реалізують найкращі з можливих стратегій. Позиціонування продуктивних груп у портфелі, таким чином, полегшує прийняття кращих рішень по раціональному вкладенню капіталу на підприємстві.

Щоб уникнути неправильних інвестиційних рішень для кожної портфельної категорії можна прийняти диференційовані стратегії.

а) Підлітки.

Нормативною для продуктів-підлітків повинна стати стратегія інвестування з метою придбання більш високої ринкової частки. Фінансові засоби для цього повинні забезпечити продукти-корови, що приносять великий грошовий потік.

Коли ця продуктова група успішно впроваджена на ринок, її потрібно підтримувати і далі. Якщо ж встановлено, що ця продуктова група зазнає невдачі на ринку, то необхідно провести дезінвестиції і вивести її з ринку.

Продукти-підлітки вимагають великих інвестицій. Вони не мають ліквідність доти, поки підприємству не вдасться забезпечити їм високу відносну частку ринку. Якщо вони стануть зірками, то забезпечать ріст у майбутньому. Таким чином, продукти-підлітки вимагають у стадії впровадження на ринок великих обсягів капіталу.

Розрізняють наступні нормативні стратегії для окремих портфельних категорій продуктів:

1. Підлітки: стимулювати ріст чи виключати з програми.
 2. Зірки: форсувати ріст.
 3. Грошові корови: доїти.
 4. Бідні собаки: виключати.
- б) Зірки.

Для зірок нормативна стратегія повинна складатися в додатковому інвестуванні, з метою придбання ще більшої ринкової частки. У такому випадку обіг можна ще збільшити.

Ці продуктивні групи, як правило, самі фінансують свій подальший ріст. Вони дають грошовий потік, який необхідно реінвестувати для збереження і збільшення ринкової частки на швидкоростучому ринку. Зірки забезпечують ріст у сьогоденні. При зниженні темпів росту ринку вони стають грошовими коровами і приносять тоді через більш низькі інвестиції грошовий потік для майбутнього. Ці продукти, таким чином, потерпають на стадії росту в значних фінансових коштах.

в) Грошові корови.

Нормативна стратегія для грошових корів полягає в їх «видоюванні». Оскільки їхній ринок більше не росте, грошовий потік, що вони приносять, повинний направлятися на розробку нових продуктів і на підтримку продуктів-підлітків.

Грошові корови приносять високі доходи, значно перевищуючі необхідні для захисту їхніх ринкових позицій витрати. Таким чином, вони забезпечують грошовий потік у сьогоденні для всього підприємства. У зв'язку з цим грошові корови визначають ринок продуктами, що дають високі фінансові результати.

г) Бідні собаки.

Для цих продуктивних груп повинна використовуватися нормативна стратегія, що полягає в передачі займаних ними потужностей продуктам-підліткам і зіркам, оскільки останні унаслідок свого швидкого росту мають потребу в додаткових потужностях.

Бідні собаки — проблемні продуктивні групи і, як правило, не тільки не дають прибутку, але і приносять збитки. Тому ці продук-

тові групи слід якнайшвидше виключити з виробничої програми. Їх можна пропонувати на ринку і далі, якщо тільки вони необхідні для поповнення асортименту продаж. У цьому випадку замість власного виробництва продукти-собаки можна закуповувати на стороні і включати в програму.

Рішення про інвестиції варто ретельно готувати і проводити в життя. Оскільки фінансові можливості більшої частини підприємств обмежені, робити інвестиції потрібно в продукти, що обцяють ринковий успіх.

Всі інвестиції повинні бути цілеспрямовані, щоб збільшувалася рентабельність вкладеного капіталу. Портфельний аналіз дозволяє перевірити успішність окремих інвестицій.

Якщо в результаті аналізу портфеля за кілька тимчасових проміжків виявиться зміна позицій продуктових груп, то варто перевірити і при необхідності скорегувати також інвестиційний план підприємства.

Ріст рентабельності інвестованого капіталу можливий тільки тоді, коли інвестиції доцільні й ефективні. Помилкові інвестиції приводять тільки до збільшення постійних витрат, що, у свою чергу, негативно впливають на величину рентабельності капіталу.

Наступні види інвестицій повинні здійснюватися для окремих портфельних категорій:

1. Підлітки: інвестиції в розширення.
2. Зірки: інвестиції в раціоналізацію.
3. Грошові корови: інвестиції в раціоналізацію.
4. Бідні собаки: дезінвестиції.

6.5. Аналіз потенціалу

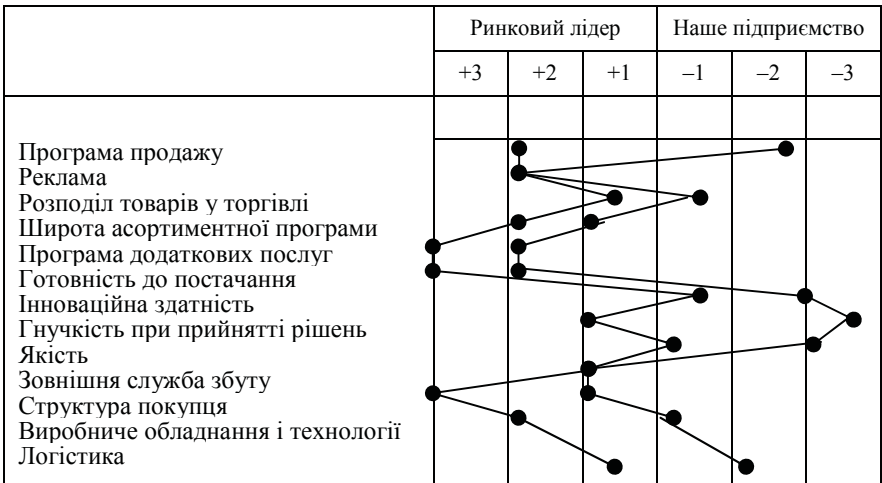
Успіх чи не успіх підприємства на ринку залежить від багатьох факторів, які можна вивчити за допомогою аналізу потенціалу. Такий аналіз дозволяє виявити слабкі і сильні сторони підприємства. Підприємства тим більше конкурентоздатні, чим краще вони використовують усі ринкові шанси і чим швидше усувають свої слабкі сторони.

Раз у рік керівництво підприємства і менеджери повинні проводити аналіз потенціалу, щоб систематично визначати ступінь і ефективність його використання. Для цього спочатку варто встановити найважливіші критерії оцінки потенціалу, необхідного для успішних дій на ринку у всіх функціональних сферах діяльності підприємства, насамперед з маркетингу і збуту. Скласти перелік критеріїв і проранжувати їх по ступеню важливості можна на внутріфірмовому семінарі менеджерів підприємства.

Як приклад приведемо наступні критерії:

- 1) широта асортиментної програми;
- 2) структура покупців;
- 3) організація збуту;
- 4) розподіл товарів у торгівлі;
- 5) обробка замовлень;
- 6) програма додаткових послуг;
- 7) контроль витрат;
- 8) логістика;
- 9) реклама;
- 10) виробниче устаткування і технології;
- 11) інноваційна здатність;
- 12) завантаження потужностей;
- 13) програма продажів;
- 14) готовність до постачань;
- 15) гнучкість при прийнятті рішень;
- 16) якість;
- 17) регіональна служба збуту.

Після розробки переліку критеріїв необхідно оцінити кожен критерій, найкраще — у порівнянні з ринковим лідером, по шкалі від 1 (дуже добре) до 9 (дуже погано). На рис. 6.9 показаний приклад оцінки потенціалу по шкалі від +3 до -3.



— потенціал який використовується



— необхідний потенціал

Рис. 6.9 Аналіз потенціалу

При аналізі потенціалу необхідна участь усіх менеджерів підприємства, кожний з яких повинний відповісти на питання анкети. Краще, якщо анкета анонімна, це розкріпає менеджерів і збільшує об'єктивність відповідей.

Оцінки запитуємих сумуються й усереднюються. Шкалування відбиває фактичний профіль підприємства. З графічного представлення результатів аналізу потенціалу видно, за якими критеріями ринковий лідер перевершує наше підприємство. За результатами цього аналізу визначається фактично використаний і необхідний для підприємства потенціал.

На практиці найчастіше виявляється, що ринковий лідер перевершує ваше підприємство по багатьом параметрам. Ринковий лідер має, наприклад, кращі кадри, пропонує ринку кращі продукти, тим самим інтенсивніше використовує ринкові шанси.

Щоб зробити розходження між власним підприємством і ринковим лідером більш наочними, необхідно визначити найважливіші критерії. До них відносяться насамперед програма продажів, реклама, якість продукції, кваліфікація співробітників зовнішньої служби збуту. Необхідно також перевірити широту асортименту, програму додаткових послуг, готовність до постачань та інноваційну здатність власного підприємства. Розподіл товарів у торгівлі може мати велике значення для деяких підприємств. Варто врахувати і гнучкість прийнятих рішень, оскільки мова йде про кооперативний стиль управління. Структура споживачів, виробничі технології і логістика теж відносяться до найважливіших критеріїв, по яких ринковий лідер може перевершувати ваше підприємство чи уступати йому.

Спочатку варто опитати власних менеджерів. В окремих випадках доцільно опитати і найважливіших клієнтів (А-клієнтів). Оцінювати відповіді менеджерів і клієнтів потрібно окремо.

Нас особливо цікавлять позитивні оцінки результатів по шкалі на рис. 6.9. За таким критерієм, як широта асортименту, у приведеному прикладі ринковий лідер одержав оцінку +2, а наше підприємство +1. Різниця, таким чином, складає 1 бал, що свідчить про необхідність поліпшити асортимент товарів, що випускаються, щоб зрівнятися з ринковим лідером. При графічному представленні результатів аналізу потенціалу ми побачимо, який потенціал власного підприємства вже реалізований. Якщо деякі параметри в майбутні роки будуть покращені, то керівництво нашого підприємства може розраховувати на використання в перспективі дотепер невикористаного потенціалу, що дозволить підприємству збільшити виторг від реалізації і прибуток.

Всі анкети обробляються, і за кожним критерієм визначаються середні оцінки. Результати аналізу потенціалу потрібно представити в гра-

фічному виді як профілі ринкового лідера і нашого підприємства (рис. 6.9)

Керівництво підприємства і менеджери повинні спочатку проаналізувати параметри, по яких їхнє підприємство значно уступає ринковому лідеру. Далі необхідно розробити заходи щодо покращення цих параметрів з чітко встановленими термінами виконання і відповідальністю. Звичайно, було б нерозумно прагнути покращити відразу всі параметри, це привело б тільки до розпилення сил і поставило би успіх під сумнів. Спочатку варто вирішити найважливіші проблеми. Персонал підприємства вже через невеликий проміжок часу повинний побачити, що розкриті проблеми систематично аналізуються і зважуються.

Дії конкурентів і тенденції попиту впливають на зміни в промисловості, торгівлі і сфері послуг. Тому постійно виникають нові ринкові ситуації, які підприємства, якщо вони хочуть домогтися успіху, повинні знову і знову ретельно вивчати.

Аналіз потенціалу потрібно проводити не один раз, а по можливості щорічно, оскільки підприємства повинні безупинно порівнювати себе з конкурентами.

В умовах конкуренції, що загострюється, структурних змін і обмеженого розвитку економіки підприємці повинні сконцентруватися на сильних сторонах власних підприємств, використовуючи слабкі сторони конкурентів. При цьому необхідно орієнтуватися на постійно мінливі потреби покупців.

На базі результатів аналізу потенціалу розробляють спеціальні заходи щодо форсованого зміцнення виявлених сильних сторін підприємства і поступового усунення слабких сторін. Оскільки окремі параметри підприємства, виявлені в ході аналізу потенціалу, можна поліпшити тільки протягом досить тривалого періоду, необхідно розробити і реалізувати нові стратегії. Таким чином, результати аналізу потенціалу безпосередньо впливають на стратегії підприємства.

Як видно з рис. 6.9, програма продажів ринкового лідера оцінена на +2, а власного підприємства — на -1. Різниця склала 3 бали, тобто програма продажів ринкового лідера набагато привабливіша, чим наша програма. При більш детальному аналізі встановлено, наприклад, що в результаті сильної орієнтації на споживачів програма продажів стала занадто великою, а це, у свою чергу, негативно вплинуло на рентабельність.

Неправильно просто скоротити програму продажів. Спочатку потрібно провести портфельний аналіз і виявити перспективи власних продуктових груп. Результати такого аналізу, як правило, показують необхідність змінити акценти в продуктивій програмі, що істотно підвищує привабливість програми продажів. Одночасно істотно зменшується кількість найменувань продуктів у програмі.

Результати аналізу потенціалу повинні використовуватися також для перевірки і корегування стратегічних цілей, пов'язаних з конкурентною ситуацією і розвитком ринків. Застосовуються відповідні стратегії, що трансформуються в плани заходів з визначеними термінами виконання і персональною відповідальністю за досягнення цілей. За допомогою ЕОМ ведеться обробка даних, що дозволяють контролювати рівень досягнення цілей.

6.6. Аналіз сильних і слабких сторін підприємства

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства (АСС) є найважливішим інструментом стратегічного планування. За допомогою нього можна швидко і просто визначити думку менеджерів про власне підприємство. Спільно проведений АСС підсилює розуміння проблеми командою менеджерів. Учасники обговорення швидко схоплюють інформацію про слабкі і сильні сторони свого підприємства. Ці пізнання особливо важливі для розробки пропозицій із проблем, що повинні бути вирішені в майбутньому.

Для оцінки сильних і слабких сторін визначають критерії по всіх найважливіших сферах відповідальності підприємства. Після цього складають відповідний запитальник. Критерії можна встановлювати на внутріфірмовому семінарі менеджерів (рис. 6.10).



Рис. 6.10 Аналіз сильних та слабких сторін підприємства

Пропозиції керівників і менеджерів підприємства за критеріями оцінки зводять у каталог, що включає, наприклад, такі позиції:

- 1) ціни;
- 2) дизайн продуктів;
- 3) ремонтпридатність виробів;
- 4) простота експлуатації виробів;
- 5) програма додаткових послуг;
- 6) якість продукції;
- 7) співвідношення ціни і якості;
- 8) упакування,

- 9) термін життя продуктів;
- 10) зручність у користуванні;
- 11) можливості застосування;
- 12) норми безпеки;
- 13) якість сировини;
- 14) ціни на сировину і матеріали;
- 15) виробничі витрати;
- 16) сервіс;
- 17) технічний рівень;
- 18) ноу-хау;
- 19) маркетинг;
- 20) ринкова частка;
- 21) імідж;
- 22) терміни постачання;
- 23) система розподілу;
- 24) умови оплати продукції;
- 25) дебіторська заборгованість;
- 26) господарські зв'язки;
- 27) продуктивність;
- 28) творчість;
- 29) НДДКР.

Потім розроблені критерії можуть бути згруповані по сферах відповідальності (табл. 6.3) і оцінюватися по різних шкалах, наприклад, від +3 до -3 чи від 0 до +3. В останньому випадку оцінка 0 означає повну відсутність, 1 — дуже незначне, 2 — гарне, 3 — максимальна відповідність критерію. Інша шкала припускає оцінки від 1 до 9 балів: 1 бал — «дуже добре», 5 — «середньо», 9 — «дуже погано». (Оцінка може проводитися також тільки по трьох категоріях: «сильно», «середньо» і «слабо».)

Таблиця 6.3

АНАЛІЗ СИЛЬНИХ І СЛАБКИХ СТОРІН ПІДПРИЄМСТВА

Критерії	Оцінка		
	«Сильно»	«Середньо»	«Слабо»
а) Менеджмент Стиль управління Постановка цілей Процес прийняття рішень Соціальні установки Воля до успіху Динамічність Орієнтація на ринок Виробничий клімат			

Продовження табл. 6.3

Критерії	Оцінка		
	«Сильно»	«Середньо»	«Слабко»
Співробітництво Делегування повноважень Мотивація персоналу Планування Контроль витрат Регулювання			
б) Фінанси Фінансовий потенціал Контроль ліквідності Динаміка прибутку Інвестиційні розрахунки Планування інвестицій Фінансове планування			
в) Маркетинг і збут Динаміка обороту Структура асортименту Імідж Розподіл продукції Ріст ринку Частка ринку Структура покупців Сервісне обслуговування покупців Маркетингова концепція Реклама Стимулювання продажів Планування відряджень Система стимулювання Маркетинг-мікс Відпускні ціни Організація збуту Обробка замовлень Конкуренція Портфель замовлень Рекламації Супровід пропозицій Регіональні служби збуту Чутливість до коливань кон'юнктури Небезпека замщення Вплив зовнішнього середовища Залежність від великих клієнтів Умови продажу Канали збуту			

Продовження табл. 6.3

Критерії	Оцінка		
	«Сильно»	«Середньо»	«Слабко»
Планування збуту Ринкові позиції Маркетингова стратегія Дотримання термінів постачань			
г) Виробництво Виробниче устаткування Методи Технології Якість Гнучкість Продуктивність Використання потужностей Організація виробничих процесів Контроль витрат Дотримання термінів Готовність до постачань Оптимальність розмірів партій			
д) Матеріально-технічне забезпечення Оптимальність закупівель Джерела закупівель Залежність від постачальників Контроль якості постачань Складське господарство Облік запасів Вибір постачальників Контроль постачань Вхідний контроль закуповуваних товарів Схоронність матеріалів Контроль запасів Логістика Оптимальність обсягів поповнення запасів			
е) Організація Використання ЕОМ Організаційна структура Інформаційна система менеджменту Організація процесів і операцій Організація управління Координація			

Закінчення табл. 6.3

Критерії	Оцінка		
	«Сильно»	«Середньо»	«Слабко»
ж) Виробничий облік Облік витрат Розподіл витрат Планування витрат Планування обігу Планування прибутку Види витрат Місця виникнення витрат Попередні калькуляції Заключні (фактичні) калькуляції Планові розрахунки Розрахунки сум покриття Система контролю			
з) Персонал Професійна кваліфікація Утворення і підвищення кваліфікації Резерви керівників Методи підготовки кадрів			
и) НДДКР Компетентність у дослідженнях Ноу-хау Процеси Здатність до інновацій Творчий потенціал Потенціал розвитку розробок Планування розробок продуктів			

Менеджерам варто запропонувати протягом 5—10 хвилин спонтанно висловити свою думку про окремі критерії. Щоб кожен учасник дискусії міг об'єктивно дати свою оцінку стану власного підприємства, анкети повинні бути анонімні.

У деяких випадках можна попросити заповнити анкети 10—20 найважливіших покупців. Це дозволить керівництву підприємства одержати думку головних клієнтів про підприємство. У такий же спосіб від найважливіших клієнтів одержують додаткову інформацію про конкурентів.

Відзначені хрестиком оцінки за кожним критерієм сумуються і поділяються на число учасників. Виходять середні оцінки, які володіють інформаційною цінністю та вносяться в зведений формуляр. За цими

оцінками будують ламану лінію, що представляє собою профіль сильних і слабких сторін підприємства.

Узагальнення підсумків аналізу припускає обговорення позитивних і негативних оцінок підприємства. Учасники внутріфірмового семінару повинні мати можливість для відкритої критики.

Після вичерпного обговорення, у першу чергу слабких сторін підприємства, доцільно встановити нові цілі і розробити плани заходів, щоб якнайшвидше усунути слабкі сторони.

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства допомагає покращити стратегічне планування. Сильні сторони підприємства можна ще підсилити. За допомогою цілеспрямованих заходів керівництво і менеджери підприємства можуть перетворити слабкі сторони в сильні. При цьому необхідно пам'ятати, що для реалізації заходів керівництво повинне надати відповідні кошти, що дозволять забезпечити безперервність процесу.

Підприємствам варто реалістично оцінювати ризики, щоб забезпечити свою безпеку. Передумова зниження ризиків — своєчасне виявлення насамперед слабких сторін, що представляє відому небезпеку для підприємства.

Досвід вчить, що для мінімізації ризиків необхідно принаймні один раз на рік проводити аналіз сильних і слабких сторін підприємства, що дозволить з'ясувати, з якого боку грозить небезпека. Результати такого аналізу утворюють базу для удосконалення діяльності підприємства. Вони показують, слід чи ні змінювати політику підприємства і яким чином потрібно уточнювати планування, поліпшувати контроль і регулювання, удосконалювати організаційну структуру і модернізувати інформаційну систему менеджменту, щоб вчасно інформувати керівництво підприємства про відхилення від встановлених цілей.

Дослідження показали, що багато підприємств піддаються небезпекам і ризикам, які могли уникнути, якби вчасно усували свої слабкі сторони. Інші підприємства попадають у скрутний стан через те, що їхнє керівництво не подбало про виявлення ризиків, викликаних прийнятими рішеннями, і не подумало про вплив цих рішень на безпеку підприємства. У деяких випадках керівництво підприємства дотримує прийнятої підприємницької політики і вже досягнутих цілей, незважаючи на те, що давно назріла необхідність корінної зміни політики.

Успішно діючі підприємства швидко пристосовуються до мінливих ринкових умов. Інші ж підприємства не у всіх сферах своєї діяльності добре організовані й інформовані; вони проводять політику, що не відповідає їх можливостям і обмеженням.

Найчастіше слабкими сторонами на підприємстві виявляються:

1) адміністрація;

- 2) фінанси;
- 3) маркетинг і збут;
- 4) виробництво;
- 5) матеріально-технічне забезпечення;
- 6) організація;
- 7) виробничий облік;
- 8) персонал;
- 9) НДДКР.

Положення в цих сферах діяльності необхідно щорічно ретельно аналізувати за допомогою анкет.

При пошуку сильних і слабких сторін потрібна тісна кооперація всіх менеджерів підприємства. Вони можуть відзначити в анкетах вже виявлені недоліки і джерела небезпек. Робота з анкетами розвиває у менеджерів здатність до широкого комплексного мислення й ініціює пошук можливих і схованих слабких сторін.

Однак самі по собі анкетні дані тільки показують проблеми, але не вирішують їх. Менеджери повинні внести пропозиції по поліпшенню ситуації у своїх підрозділах. Після всебічного розгляду й узгодження пропозицій з керівництвом підприємства варто розробити плани заходів. І, нарешті, менеджери всіх зацікавлених підрозділів повинні взяти на себе консультування і допомогу при реалізації цих заходів. Тоді на підприємстві покращиться і кооперативний стиль управління. У посадових інструкціях потрібно вказати, хто з менеджерів несе відповідальність за реалізацію окремих заходів, а хто повинний тільки консультувати підрозділи.

6.7. Розробка сценарію

Багато підприємств приділяють непропорційно велику увагу поточній роботі, оскільки оперативна діяльність завжди на очах і швидко виявляє успіх чи невдачу. Однак підприємці повинні частину своїх зусиль направляти в майбутнє, оскільки тільки на основі перспективного мислення і заходів можна гарантувати довгострокове існування підприємства. Підприємці повинні щорічно шукати прийнятний шлях у майбутнє і прямувати до нього.

Є ряд досить складних математичних моделей, що не завжди легко використовувати на практиці. Розрахунки трендів і ймовірностей при визначенні можливого розвитку базуються на минулих оцінках. Часто можна бачити, що прогнозовані зміни не відбуваються, оскільки в розрахунках не були в достатньому ступені враховані деякі впливи зовні-

шнього середовища підприємства. При моделюванні розрахунків часто опускають з уваги нелінійність і багатоспрямованість розвитку.

Для рішення більшої частини проблем підприємства необхідні власна стратегія і набори відповідних заходів.

Підприємства функціонують у швидко мінливому зовнішньому середовищі. Зміна зовнішніх умов найчастіше випереджає виконання запланованих заходів, насамперед по продуктах і послугам в окремих ринкових сегментах унаслідок швидкого розвитку нових технологій.

У зв'язку з такими тенденціями розвитку стратегічне планування на підприємствах незалежно від їхніх розмірів і галузі стикається з визначеними труднощами. Для їхнього подолання використовують метод розробки сценаріїв майбутнього. Виходячи з різних припущень про ймовірний розвиток одержують альтернативні базові передумови для розробки планів. Сценарії внаслідок комплексного підходу до вивчення ситуації добре підходять у якості додаткового інструмента пошуку нових підходів до розуміння майбутнього.

Під *сценарієм* мається на увазі опис мислимої майбутньої ситуації, у якій виявиться підприємство, і шляхів розвитку, що ведуть до цієї ситуації.

Розробляються альтернативи. Робоча група по створенню сценаріїв виходить з оптимістичних і песимістичних припущень про розвиток ситуації. Потім на основі сценаріїв розвитку підприємець формує відповідні стратегічні плани. Порівнюючи фактичний розвиток підприємства з параметрами розвитку по сценарію, вносять відповідні корективи в плани.

Звичайні методи планування базуються частково чи цілком на пролонгації в майбутнє тенденцій минулого розвитку. Однак ці методи ґрунтуються на пророкуванні ймовірного розвитку, в них не враховуються розриви у визначених сферах чи враховуються недостатньо. Нафтова криза і неспроможність моделей безупинних темпів росту продемонстрували недоліки таких методів і високі ризики їх застосування для підприємств.

Після нафтового шоку розвиток зовнішнього середовища підприємств вже ніколи не відрізнявся стабільністю. Важко передбачувана переривчастість розвитку представляє все велику загрозу для підприємств. Зміни зовнішнього середовища впливають на потенціал насамперед в наступних сферах:

- 1) збутовий потенціал;
- 2) виробничий потенціал;
- 3) постачальницький потенціал.

Переривчастість розвитку, що обумовлює серйозні зміни у зовнішньому середовищі викликається, у свою чергу, такими причинами, як зміна попиту, швидкий технічний розвиток і посилення конкуренції.

У цій ситуації керівництво підприємства має потребу в нових інструментах, що дозволяють враховувати при розробці планів можливі траєкторії розвитку зовнішнього середовища, що забезпечує гнучкість і гарантує тривалість існування підприємства.

Потім формуються альтернативні варіанти майбутнього розвитку. При цьому варто дотримувати прозорість усіх процесів і операцій, пов'язаних з розробкою сценарію.

Сценарій є важливим допоміжним інструментом стратегічного планування на підприємстві. Для кожного варіанта сценарію можна скласти альтернативні стратегічні плани. У випадку настання події, передбаченого сценарієм, керівництво підприємства може діяти швидко і відповідно до ситуації. Результати реалізації сценаріїв повинні полегшити і поліпшити якість майбутніх підприємницьких рішень. До таких рішень, зокрема, відносяться:

- 1) розширення збутової організації;
- 2) власне виробництво чи постачання з боку;
- 3) структура асортименту;
- 4) політика у відношенні товарних марок;
- 5) кооперація;
- 6) альянси.

За допомогою сценаріїв намагаються заздалегідь спроектувати декілька мислимих картин майбутнього розвитку. При цьому враховуються і взаємно погоджуються всі необхідні передумови і можливі зміни факторів, що впливають. Результати реалізації сценарію дозволяють підприємству робити важливі висновки.

Таким чином, можна бачити альтернативні картини майбутнього, як у кіносценарії. Опис починається із сьогоdnішнього стану і закінчується можливою майбутньою ситуацією.

Розробка сценарію починається з ґрунтового аналізу фактичної ситуації для предмета вивчення. Уся кількісна і якісна інформація приймається в увагу й обробляється. Для головних факторів, що впливають, формулюються гіпотези. Вказуються також можливі події, що обурюють.

Сьогодення визначається інфраструктурою, знаннями, законами, технікою і поведінням споживачів і ринкових партнерів, що слабко змінюються в короткостроковому періоді. Події, що обурюють, не грають ще при цьому помітної ролі. Оперативне планування визначається у великому ступені структурами сьогодення.

Якщо ж ми подивимося в майбутнє, то вплив сьогодення поступово зменшується. Спектр можливостей розширюється подібно лійці, у яку вписуються різні картини майбутнього.

Якщо врахувати наявні фактори, що впливають, ми одержимо трендовий сценарій, позначений штриховою лінією на рис. 6.11. Якщо в

майбутньому стануть діяти інші невраховані фактори, що впливають, то траєкторія розвитку може сильно відхилитися від трендової, і ми одержимо екстремальні сценарії, що, у свою чергу, можуть бути оптимістичними чи песимістичними. Верхня лінія на рис. 6.11 відповідає оптимістичній версії сценарію, а нижня лінія — песимістичної.

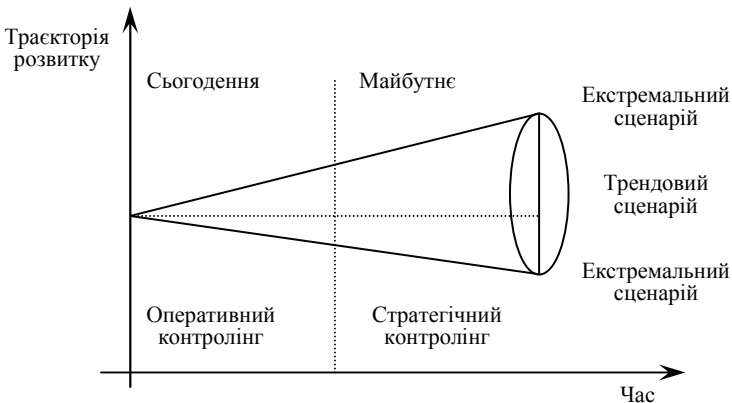


Рис. 6.11. Лійка сценарію

Таким чином, для пояснення методу розробки сценарію використовується модель лійки сценарію. Коли говорять про сценарії, мова йде про спеціальні методи прогнозування, що відрізняються від звичайно застосовуваних. Обробляється кількісна і якісна інформація; результати, як правило, багатofакторні. Оцінки минулого служать лише для розуміння взаємозв'язків. Сценарії потім можна виводити з дійсної ситуації.

Тимчасовий простір, показаний у лійці часу, діє для малих, середніх і великих підприємств. Оперативне планування охоплює період у 1 рік. Період стратегічного планування для малих і середніх підприємств приймається по більшій частині рівним 4—5 рокам, а для великих підприємств — до 10 років. Це залежить від того, у якому періоді повинні відбутися зміни.

Планування майбутнього для кожного підприємства невизначено. Невизначеність щодо настання передвіщеного зростає з просуванням у майбутнє. Тому лійка сценарію згодом усе сильніше розширюється.

Форма лійки повинна показувати, що зміни у зовнішньому середовищі можуть протікати в різних напрямках. Підприємство має можливість розвиватися по горизонталі, вертикалі чи діагоналі.

На базі існуючих факторів, що впливають, виходить трендовий сценарій. При впливі додаткових факторів ми можемо одержати іншу картину майбутнього, позначену на рис. 6.12 пунктирною лінією А. Однак сценарій А може змінитися під впливом подій, що обурюють, і розвиток може піти по іншому напрямку. Цю ситуацію за рішенням керівництва підприємства беруть під контроль, унаслідок чого з'являється сценарій В и проводяться коригувальні заходи. Рис. 6.12 показує взаємозв'язок між різними сценаріями. Приклад події, що обурює — нафтова криза.

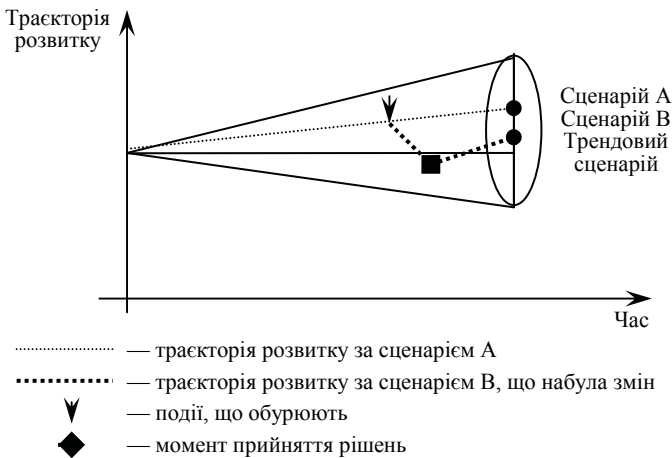


Рис. 6.12. Лійка сценарію за подією, що обурює

При здійсненні довгострокових інвестицій необхідно визначити відносно точні стратегії. До довгострокових інвестицій відносяться, наприклад, будівництво виробничого цеху чи покупка устаткування, а також розробка нового продукту й освоєння нового ринку. Довгострокові інвестиції вимагаються, крім того, для цілей утворення і підвищення кваліфікації.

Розвиток підприємства може проходити по екстремальних сценаріях А и В. Коло цілей майбутнього дозволяє встановити, що окремі можливі траекторії розвитку усередині лійки сценаріїв незначно відхиляються одна від одної.

У групу по розробці сценаріїв необхідно включити менеджерів, що володіють широким кругозором по відношенню до розвитку ринків, знанням окремих продуктів і особливостей конкуренції. Члени групи

повинні ясно виражати й відстоювати свою думку і без особливих проблем витримувати професійну критику з боку інших.

Група може складатися з 6-10 учасників. Бажано, щоб члени групи мали високий рівень абстрактного мислення і творчим потенціалом. У такому випадку група може обговорювати всі мислимі варіанти розвитку. Практика показує, що найкраще для керівництва роботою і її координації в групі запрошувати фахівця-модератора (координатора) з боку.

Група повинна працювати в постійному складі до закінчення розробки сценарію. Доцільно, щоб члени групи брали участь і в реалізації результатів.

Група встановлює обсяг робіт із проекту розробки сценарію і план-графік робіт. Засідання групи краще проводити поза стінами підприємства. Для досягнення високих результатів учасники групи повинні бути цілком звільнені від іншої роботи.

Засідання групи можуть продовжуватися один чи навіть два дні, що залежить від обсягу розроблюваного сценарію. Звичайно потрібно кілька засідань, перш ніж з'являться гарні результати.

Найкраще для модерації підходить зовнішній консультант. Ґрунтуючись на своєму досвіді, він спочатку пояснить учасникам основи методу розробки сценаріїв, а в ході роботи в критичних ситуаціях допоможе досягти угоди.

Учасники групи, не володіючи необхідним досвідом модерації, найчастіше не в змозі самі успішно й ефективно вести дискусію. При створенні системи раннього попередження і розробці стратегії також необхідний модератор.

Навчання учасників перед першим засіданням групи дуже важливо, оскільки всі учасники повинні мати однаковий рівень інформування. Найкраще провести для групи загальний семінар, на якому можна роздати й обговорити необхідні підготовчі матеріали, запитальники, спеціальну літературу. Процес навчання продовжується і під час робочих засідань групи, оскільки в ході формування й обміну думками здійснюється безупинне навчання учасників.

Гарний робочий клімат у групі забезпечить групову динаміку. Модератор повинний піклуватися про те, щоб учасники групи швидко приходили в робочий стан і показували високу продуктивність. Тому всі учасники повинні добре володіти технікою розробки сценаріїв. Висока працездатність забезпечує також відчуття успіху. Паралельно розвивається почуття приналежності до команди.

У групі повинна панувати атмосфера творчості й орієнтації на кінцевий результат. Всі учасники розглядаються як рівноправні партнери; кожний може відкрито висловлювати свою думку. І нарешті, необхід-

ний пошук угоди серед всіх учасників. Відмінність у думках регулює модератор. Для всіх учасників групи повинні діяти ті самі правила гри.

Існує кілька моделей розробки сценаріїв, що розрізняються змістом етапів цього процесу. Багато підприємців для досягнення більшої ефективності стратегічного планування потребують допомоги. Без сценаріїв розвитку керівництво підприємства не зможе успішно діяти в майбутньому, оскільки нові напрямки розвитку часто виникають зненацька.

Дуже важливе планування проектів. Етапи цього процесу розкриваються і коротко описуються в календарних планах.

Етапи розробки сценарію не завжди впливають один за одним, тому досвідчений модератор повинний постійно регулювати цей процес.

Процес розробки сценарію включає наступні основні етапи:

- 1) визначення предмета дослідження;
- 2) ідентифікація зовнішнього середовища;
- 3) опис вихідного стану;
- 4) розробка гіпотез майбутнього розвитку;
- 5) визначення подій, що обурюють;
- 6) розробка сценарію;
- 7) формулювання стратегії підприємства.

Визначення предмета дослідження

Предметом розробки сценарію може бути підприємство як ціле, окремий продукт чи продуктова група. Сценарій доцільний тільки в тому випадку, коли аналіз розвитку, що проводився в минулому, буде здійснюватися і надалі. Мета розробки сценарію може складатися, наприклад, у тім, щоб уникнути в майбутньому помилкових інвестицій. Проект повинний містити конкретні і реальні цілі, що дозволяють поліпшити майбутні стратегії підприємства. Робоча група повинна усвідомити собі, над яким проектом вона працює і що реалізує в майбутньому. Аналізуються взаємозалежні і взаємовпливаючі елементи проекту.

Предмет дослідження потрібно розглядати як систему. Для цього потрібно відповісти на наступні питання:

- 1) що функціонально відноситься до цієї системи?
- 2) що перебуває за межами системи?
- 3) з яких елементів складається система?
- 4) чи є підсистеми?
- 5) які функції виконують окремі елементи?
- 6) який вплив роблять елементи і підсистеми один на одного?

Якщо предмет дослідження має комплексну природу, відповісти на поставлені питання важко. Необхідно пам'ятати про те, що не всі елементи системи можна ідентифікувати. Мова йде про те, щоб виявити найважливіші елементи, найбільш значимі для поводження системи в цілому. Робоча група повинна обмежитися приблизно 10

елементами; використання ЕОМ дозволяє додатково досліджувати й інші елементи.

Спочатку необхідно точно встановити вихідні структури і функції досліджуваного предмета (проекту сценарію).

Зовнішнє середовище, з яким оперує предмет дослідження (проект сценарію), повинне бути ідентифікованим, а фактори, що впливають, точно описані. Необхідно відібрати від 6 до 10 сегментів зовнішнього середовища і представити зв'язок між ними в матричній формі. Доцільно чітко відмежувати відібраний сегменти зовнішнього середовища один від одного. До таких сегментів можна віднести:

- 1) законодавство;
- 2) технічний прогрес;
- 3) інфраструктуру;
- 4) ринок праці;
- 5) постачальників;
- 6) загальний європейський ринок;
- 7) економіку;
- 8) покупців;
- 9) навколишнє середовище.

Робоча група виявляє, наприклад, найважливіші фактори, що впливають, за допомогою мозкового штурму, потім їх групують по загальних ознаках і розподіляють по відповідним сегментах зовнішнього середовища. Кожен сценарій знаходиться під впливом декількох сегментів, число яких варто обмежити, оскільки без застосування ЕОМ робота здає занадто багато часу і сил.

Сегменти зовнішнього середовища впливають через фактори, що впливають, на предмет дослідження (сценарій) і, крім того, взаємодіють один з одним. Група повинна встановити, які сегменти займають домінуюче положення, а які — грають підлеглі ролі.

На предмет дослідження (проект сценарію) впливають такі сегменти зовнішнього середовища, як законодавство, технічний прогрес, постачальники, економіка, покупці і навколишнє середовище. Кожен сегмент має свій набір факторів, що впливають. Для сегмента «економіка» — це, наприклад, витрати на персонал, витрати на енергію, вартість капіталу, рентабельність, інвестиції і ріст.

Предмет дослідження визначається 5—10 критеріями, які можна назвати також підсистемами. До таких критеріїв відносяться, наприклад, канали збуту, політичний вплив, сервіс, конкуренція, реклама, ціни продажів, асортимент, логістика і закупівельні ціни.

На початку розробки сценарію створюється загальна інформаційна база для всіх учасників робочої групи шляхом детального опису нинішнього *вихідного стану*. Часто учасники по-різному оцінюють вихідну

ситуацію. Тому особливо важливо на підставі даних про вихідний стан виробити загальну точку зору на предмет дослідження.

Для короткого опису і розмежування сегментів зовнішнього середовища використовують дескриптори — показники, за допомогою яких вимірюють найважливіші тенденції розвитку і зміни зовнішнього середовища. Як дескриптори можуть, наприклад, використовуватися показники чисельності працівників регіональної служби збуту, індекс зміни валового соціального продукту, індекс зміни рівня безробіття. Дескриптори завжди виражаються кількісно.

Число дескрипторів варто обмежити приблизно 10. Надійні дескриптори можуть бути однозначно оцінені учасниками групи і потім вносяться в лист гіпотез.

Для того щоб виявити визначені тенденції, необхідно прийняти *гіпотези про напрямки майбутнього розвитку*. З безлічі комбінацій гіпотез необхідно утворити агреговані гіпотези.

За допомогою методу генерації ідей описують можливі майбутні напрямки розвитку. При створенні сценаріїв звичайно не використовують тенденції, що діяли в минулому, оскільки це часто приводить до помилок. Робоча група повинна творчо підійти до розробки сценарію і спробувати відмовитися від минулого.

При розробці сценарію необхідно визначити позитивні і негативні *події, що обурюють*, після чого варто відібрати події, що мають найбільшу важливість і імовірність настання. Мова йде про представлені події. З усієї мислимої безлічі подій, що обурюють, потрібно відібрати обмежену кількість найважливіших подій. До важливих подій, що обурюють, можна віднести, наприклад, енергетичну кризу, валютну кризу, прийняття строгих законів про охорону навколишнього середовища.

Кожну важливу подію, що береться, варто врахувати в *сценарії*. Це є гарним навчальним процесом для учасників групи.

Інформацію, оброблену на окремих етапах створення сценарію, потрібно узагальнити і сформулювати для відображення в сценарії. Група повинна скласти оптимістичний і песимістичний сценарії, що сильно відрізняються один від іншого траєкторіями розвитку. Для кожного сценарію з урахуванням прийнятих гіпотез описуються найбільш ймовірні шляхи розвитку. При розробці обох сценаріїв варто звернути увагу на логіку, правдоподібність і насиченість. Цей процес, схожий на написання кіносценарію, є найважливішим етапом роботи над проектом. Причому необхідно увесь час концентруватися на ключових ідеях.

Особливо важлива візуалізація центральних положень у виді таблиць, схем і графіків. Така форма представлення сприяє гарному розумінню членами групи напрямків майбутнього розвитку предмета дослідження.

Сценарії повинні бути переконливими і реалістичними. Якщо розробка пройшла методично правильно, то і песимістичний, і оптимістичний сценарії включають усі досить реалістичні елементи і події. Імовірність здійснення обох сценаріїв з погляду на майбутнє повинні оцінити всі члени групи.

Члени групи повинні зробити зі сценарію ключові висновки для підприємства. На основі сценарію виробляються підприємницькі рішення про удосконалювання стратегічного планування.

Група часто цілком ототожнює себе з результатами здійснення сценарію. Тому учасники добре мотивовані реалізувати їх на підприємстві.

Необхідно зіставити поточні стратегії з найбільш ймовірним сценарієм. Нові рішення варто приймати з урахуванням усіх результатів реалізації цього сценарію. На цій базі можна розробити нові, більш гнучкі стратегії.

За допомогою сценаріїв здобуваються нові знання, що дозволяють уможливити інноваційний переворот на підприємстві. Щоб краще реалізувати результати сценарію, потрібно розкласти його на ключові принципи, що представляють собою тезовий виклад основних положень найбільш ймовірного сценарію. Ці принципи і позитивно, і негативно впливають на існування підприємства.

Ключові принципи впливають на вже реалізовані стратегії. Якщо стратегії не відповідають ключовим принципам, що випливають зі сценарію, необхідно сформулювати нові стратегічні цілі. Зміна стратегій починається й у випадку, коли не були враховані окремі критерії створення сценарію.

Група розробки сценарію повинна запропонувати і систему раннього попередження, що дозволить якомога раніше виявляти сигнали про те, йде розвиток у відповідності зі сценарієм А чи В. Це дасть керівництву підприємства можливість вчасно переорієнтуватися на нові траєкторії розвитку.

Перш ніж розробляти плани заходів, необхідно перевірити передумови, що маються для нових стратегій. Порівнюючи фактичний стан з розробленим сценарієм, виявляють стратегічні розриви.



Контрольні запитання до теми

1. Визначте сутнісну характеристику стратегічного аналізу.
2. Які найбільш поширені методи аналізу стратегічного контролінгу?
3. Що являє собою «крива досвіду» і яка сфера застосування цього методу?
4. Сформулюйте визначення знову створеної вартості.

5. Які фактори впливають на величину ефекту кривої досвіду?
6. Визначте сутнісну характеристику логістики.
7. Яку роль відіграють інформаційні потоки при логістиці?
8. У чому проявляється значення стратегічної логістики?
9. Визначте переваги та недоліки логістики.
10. Що являє собою портфельний аналіз і яка сфера застосування цього методу?
11. Що таке стратегічна бізнес-одиниця і які переваги з'являються при її створенні на підприємстві?
12. Визначте сутнісну характеристику портфельної матриці «частка ринку — ріст ринку».
13. У чому полягають переваги та недоліки портфельної матриці «частка ринку — ріст ринку»?
14. Розкрийте механізм проведення портфельного аналізу.
15. Що являє собою аналіз потенціалу і з якою метою він проводиться?
16. Наведіть етапи проведення аналізу потенціалу.
17. Визначте сутнісну характеристику аналізу сильних та слабких сторін підприємства.
18. Охарактеризуйте основні етапи аналізу сильних та слабких сторін підприємства.
19. У чому полягають переваги та недоліки аналізу сильних та слабких сторін підприємства?
20. У чому полягає сутність розробки сценаріїв?
21. Охарактеризуйте основні етапи розробки сценаріїв.
22. Визначте переваги та недоліки розробки сценаріїв.





ТЕМА 7

БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ КОНТРОЛІНГУ

- 7.1. *Поняття бюджету. Цілі та задачі бюджетування*
- 7.2. *Структура системи бюджетів на підприємстві*
- 7.3. *Методи складання бюджетів та їх особливості*
- 7.4. *Основні підходи до процесу бюджетування на сучасних підприємствах*
- 7.5. *Переваги та недоліки бюджетування*

7.1. Поняття бюджету. Цілі та задачі бюджетування

Згідно концепції контролінгу підприємство розглядається як соціально-технічна система; управління ним — як система прийняття рішень; планування і контроль — як центральні функції системи управління підприємством; планово-контрольні розрахунки — як метод розробки планів та звітів підприємства. Все загалом являє собою закінчену концепцію контролінгу, ядром якої є планування і контроль. [33]

Планування як самостійна галузь знань, є наукою, спеціалізованим видом управлінської діяльності і мистецтвом. Його потрібно розглядати як важливу функцію управління підприємством, як процес визначення цілей, які підприємство передбачає досягти за певний період.

Сутність планування полягає в обґрунтуванні цілей і способів їх досягнення, а також визначенні необхідних ресурсів та ефективних методів. При цьому важливою є систематична розробка курсу дій на майбутнє для прийняття вже сьогодні таких рішень, які б дали підприємству бажані результати в майбутньому. Різні види діяльності підприємств мають координуватися (регулюватися) відповідно до програми дій в майбутні періоди. [65]

Планування дозволяє:

— визначити місце час та спосіб виробництва та продажу готової продукції;

- визначити цільовий сегмент потенційних споживачів продукції, що виробляється;
- визначити кількісні та якісні характеристики ресурсів, необхідних для досягнення встановлених цілей;
- забезпечити ефективне використання ресурсів, тобто максимізувати показник рентабельності чистих активів.

Процес планування в максимальній мірі має передбачити всебічне вивчення дійсності, тенденцій та закономірностей розвитку об'єкта планування та середовища його діяльності. Планування господарської діяльності підприємства повинно базуватися на таких принципах, як цільова направленість, системність, безперервність, збалансованість, оптимальність використання ресурсів, адекватність об'єкту та предмету планування. [14]

За змістом і формою прояву розрізняють такі форми планування і види планів: [14]

1. З точки зору обов'язковості планових завдань — директивне та індикативне планування.

Директивне планування являє собою процес прийняття рішень, які мають обов'язковий характер для об'єктів планування. За невиконання планових завдань керівники суб'єктів господарювання несуть дисциплінарну відповідальність. Директивні плани, як правило, мають адресний характер і відрізняються значною деталізацією. Директивне планування вважається одним із основних недоліків командно-адміністративної системи управління. Однак поряд з цим, директивне планування може слугувати ефективним засобом вирішення завдань, які мають загальнонаціональне значення: охорона навколишнього середовища, оборона, соціальна політика, структурна перебудова економіки тощо.

Індикативне планування являє собою розповсюджену в світі форму державного плануванні макроекономічного розвитку. Індикативне планування є протилежним до директивного. Індикативний план не носить обов'язкового для виконання характеру. В його складі можуть бути обов'язкові завдання, але їх число дуже обмежене. В цілому ж він носить спрямовуючий, рекомендований характер.

2. Залежно від строку, на який складається план, і ступеня деталізації планових розрахунків — довгострокове (перспективне), середньострокове і короткострокове (оперативне) планування).

Перспективне планування охоплює період понад 5 років. Такі плани призначені визначати довгострокову стратегію підприємства, включаючи соціальний, економічний, науково-технічний розвиток.

Середньострокове планування здійснюється на період від 1 до 5 років. На деяких підприємствах середньострокове планування поєднується з оперативним. У цьому випадку складається п'ятирічний план, в

якому перший рік деталізується до рівня оперативного плану і являє собою, по суті, оперативний план.

Оперативне планування охоплює період до 1 року, включаючи піврічне, кварталне, місячне, тижневе, декадне і добове планування.

3. За змістом планових рішень виділяють стратегічне, тактичне, оперативно-календарне і бізнес-планування.

Стратегічне планування, як правило, орієнтовано на довгострокову перспективу (5—10 років). Стратегічний план має передбачати загальну стратегію майбутнього розвитку, основні цілі підприємства на перспективу, а також формалізовану стратегію з урахуванням зовнішнього середовища та внутрішніх особливостей діяльності підприємства. При стратегічному плануванні приймаються рішення про те, як розширити межі бізнесу, стимулювати процес задоволення потреб споживачів, які зусилля слід затратити для задоволення ринкового попиту, на яких ринках слід діяти, з якими партнерами вести бізнес і ін.

Основною метою стратегічного планування є створення потенціалу для виживання підприємства в умовах зовнішнього середовища, яке стрімко розвивається і породжує непередбачені перспективи.

Тактичне планування слід розглядати як процес створення передумов для реалізації можливостей підприємства. Результатом тактичного планування є техніко-економічні плани, в яких знаходять своє відображення заходи з розширення виробництва і підвищення його технічного рівня, оновлення і покращення якості продукції, більш повного використання науково-технічного потенціалу і т.д. При тактичному плануванні складається план економічного і соціального розвитку фірми, який являє собою комплексну програму виробничої, соціальної та господарської діяльності фірми на певний період.

Тактичне планування дозволяє реалізувати наявні резерви, що може виражатися у збільшенні обсягів виробництва, зниженні затрат, підвищенні якості продукції, зростанні продуктивності праці, зменшенні потреби в капітальних затратах і ін.

Оперативно-календарне планування (ОКП) є заключним етапом в плануванні господарської діяльності підприємства чи організації. Основними завданнями ОКП є конкретизація показників тактичного плану з метою організації повсякденної планової і ритмічної роботи підприємства ч його структурних підрозділів.

У процесі оперативно-календарного планування виділяються такі функції:

- визначається час виконання окремих операцій по виготовленню деталей збірних одиниць виробів і виробів в цілому шляхом встановлення строків подачі предметів праці цехами-постачальниками їх споживачами;

- здійснюється оперативна підготовка виробництва шляхом замовлення і доставки на робочі місця матеріалів, заготовок, інструментів, пристроїв та іншого устаткування, яке необхідне для виконання плану виробництва продукції;

- ведеться поточна звітність, контроль, аналіз і регулювання виробничого процесу, які попереджують або ліквідують його відхилення від запланованого графіка.

Оперативно-календарне планування пов'язує всі елементи підприємства в один виробничий процес, включаючи технічну підготовку виробництва, створення і підтримку необхідних запасів матеріальних ресурсів, збут продукції і ін.

Бізнес-планування ставить за мету оцінку доцільності того чи іншого нововведення. Особливо це стосується інновацій, які вимагають для своєї реалізації великих інвестицій. Бізнес-план інвестиційного проекту розробляється для обґрунтування:

- поточного і перспективного планування розвитку підприємства, вироблення (вибору) нових видів діяльності;

- можливості діставання інвестиційних та кредитних ресурсів, також повернення боргів;

- пропозицій для створення спільних та іноземних підприємств;

- доцільності прийняття заходів державної підтримки.

У теорії та практиці планування можуть також виділятися інші класифікаційні ознаки планування, які охоплюють як головні так і другорядні аспекти цього процесу. З усіх різновидів планування для контролінгу першочергового значення набувають саме оперативне і стратегічне планування. Дані види планування є відправними елементами систем оперативного та стратегічного контролінгу.

Дослідження проблем, пов'язаних з плануванням діяльності більшості вітчизняних підприємств, свідчить про наявність цілої низки недоліків, притаманних системі планування:

- планово-економічні служби продовжують готувати велику кількість документів, при тому що більшість з них не може бути задіяна для проведення фінансового аналізу;

- процес планування затягується в часі, що ускладнює можливість прийняття оперативних управлінських рішень;

- планові показники суттєво відрізняються від фактичних;

- при плануванні перевага надається витратному механізму ціноутворення;

- калькуляція собівартості здійснюється на одиницю випуску продукції, а не на одиницю реалізованої продукції;

- відсутнім є розподіл витрат на постійні і змінні;

- не оцінюється ефект операційного важеля, коефіцієнта покриття,

в наслідок чого неможливо визначити запас фінансової міцності;

- неможливо достовірно провести сценарний аналіз і аналіз фінансової стійкості підприємства.

Для вирішення цих та багатьох інших проблем, що виникають у сфері планування, доцільно використовувати такий інструмент контролю як бюджетування.

Більшість сучасних науковців зійшлися на тому, що планування і бюджетування одне й те саме [14]. Наприклад, С.Ф. Голов стверджує, що через бюджетування здійснюється деталізація довгострокового плану, визначаються короткострокові завдання у межах загальної стратегії [13]. На нашу думку, не будь-яке планування слід вважати бюджетування, а лише таке, яке здійснено після проведення стратегічного аналізу. Бюджетування поширене, як правило, у великих компаніях, проте практика засвідчує, що й малі фірми інколи використовують його.

Таким чином, бюджетування — це загальна назва методик фінансового планування. Найчастіше в літературі використовують поняття «бюджетний процес» і «бюджетне управління». Бюджетний процес — методика визначення граничних фінансових показників за наперед заданою схемою, яка запобігає перевищенню цих показників у процесі їх використання. Прикладом застосування такої методики є державний бюджет. Зазвичай він допускає наявність тільки фінансових показників.

Дослідження зазначеної проблеми передбачає аналіз найбільш поширених визначень терміну «бюджет». Наприклад С. Голов визначає бюджет як план майбутніх операцій, із зазначенням кількісних (здебільшого грошових) показників [13]. Професор І.А. Бланк розглядає бюджет як оперативний фінансовий план, що розробляється зазвичай, у рамках одного року, відображає витрати і надходження засобів для окремих напрямів господарської діяльності, окремих видів операцій, окремих інвестиційних проектів [6].

Наведені визначення не суперечать одне одному, а доповнюють. В будь-якому випадку бюджет фактично є кошторисом, фінансовим планом, що окреслює індикативні показники витрат та інші параметри підприємства на певний період.

Бюджет (англ. budget — буквально сума) — розпис, кошторис грошових витрат і доходів підприємства на визначений період (рік, квартал, місяць).

Бюджет — це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (здебільшого грошовому) вимірниках, це фінансове, кількісно визначене вираження маркетингових та виробничих планів, необхідних для досягнення встановленої мети.

Бюджети підприємств, що розроблюються в економічно-розвинених

країнах, частково відповідають кошторису витрат, прийнятому у вітчизняній практиці. Кошторис витрат охоплює всі сфери господарсько-фінансової діяльності підприємства: виробництво, реалізацію продукції, діяльність обслуговуючих підрозділів, управління фінансовими потоками.

З вищенаведених визначень можна зробити висновок про те, що основою функціонування і розвитку підприємства служить система бюджетів, що дозволяє заздалегідь оцінити ефективність управлінських рішень, оптимальним образом розподілити ресурси і порівняти витрати при розробці концепції ведення бізнесу.

За оцінками експертів, відсутність на підприємстві адекватного річного бюджету призводить до втрати 20 % доходу на рік. Аби запобігти таким втратам необхідно постійно порівнювати бюджет з фактичними даними, підсилювати сприятливі і запобігати несприятливим тенденціям, удосконалювати методологію планування.

При складанні бюджетів доцільно використовувати документи, що за формою та структурою є подібними документам бухгалтерської звітності, що суттєво спрощує складання бюджетів і подальше порівняння планових та фактичних даних.

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

Бюджетування можна визначити як процес вироблення оптимальних напрямків використання доходів і формування витрат підприємства в ході здійснення його фінансово-господарської діяльності і розраховані на визначений період часу. При цьому бюджетування охоплює розробку бюджетів, організацію його здійснення і контроль за його виконанням.

Отже, бюджетування — процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Метою бюджетування є:

- розробка концепції ведення бізнесу;
- здійснення періодичного планування фінансово-господарської діяльності підприємства;
- забезпечення координації, кооперації та комунікації, доведення планів до відома керівників різних рівнів;
- змусити менеджерів кількісно обґрунтувати їхні плани, виявлення потреб у грошових ресурсах і оптимізацію фінансових потоків;
- забезпечення усвідомленості витрат на діяльність підприємства;
- створення основи для оцінки і контролю виконання завдань та ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними;
- мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети ор-

ганізації;

— виконання вимог законів і контрактів.

Бюджети включаються у більшість контрольних систем. Вони спонукають планувати, виробляти контрольні критерії і покращувати координацію. У будь-якому випадку необхідно передбачати досить точно такі стратегічні аспекти, як ресурси організації, поведінку конкурентів і особливо поточний та проєктований ринковий попит. Існує думка, що обговорення цих аспектів і є сумішню творчості, аналізу і володіння поточною ситуацією.

7.2. Структура системи бюджетів на підприємстві

Бюджетування здійснюють у двох основних напрямках (рис. 7.1):

• підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів підрозділів підприємств. Відповідно підрозділ, для якого може бути складений бюджет і здійснений контроль за його виконанням, є *бюджетним центром*, а такі функціональні бюджети називають *поточними операційними бюджетами*;



Рис. 7.1. Напрями бюджетування на підприємстві та види бюджетів

• розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг).

Взаємозв'язок цих напрямів полягає в тому, що на підставі бюджетів окремих підрозділів визначають ставку розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну (стандартну) калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції. В свою чергу, стандарти (норми) витрат використовують для складання бюджетів витрат на виробництво. На підставі бюджетів усіх підрозділів готують генеральний зведений бюджет (табл. 7.1)

Таблиця 7.1

ВИДИ БЮДЖЕТІВ ТА СФЕРА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

Сфера діяльності	Види бюджетів	Характер інформації
Виробництво	Бюджет виробництва	Визначає необхідний запас готової продукції і незавершеної продукції для забезпечення роботи підприємства
Діяльність структурних підрозділів	Бюджет запасів	
Реалізація	Бюджет реалізації	Визначає прогноз збуту за видами продукції в натуральному і вартісних виразах
Закупівельна діяльність	Бюджет потреб у матеріалах	Визначає кількість матеріалів, необхідних для виробництва
Виробництво	Бюджет витрат на оплату праці	Визначає планові витрати на оплату праці
	Бюджет загальногосподарських витрат	Визначає суми витрат загальногосподарського характеру
Діяльність структурних підрозділів	Бюджет загальновиробничих витрат	Визначає суми цехових витрат і витрат на зміст і експлуатацію устаткування. Визначає витрати на матеріали, зарплату, організацію і підготовку ділянок і цехів з урахуванням зміни запасів незавершеного виробництва
Реалізація	Бюджет комерційних витрат	Визначає витрати, пов'язані з реалізацією продукції, маркетинговою діяльністю
Діяльність підприємства загалом	Бюджет доходів і витрат	Акумуляує в собі інформацію зі всіх наведених вище бюджетів і визначає передбачуваний прибуток підприємства. сфері обігу

Закінчення табл. 7.1

Сфера діяльності	Види бюджетів	Характер інформації
Фінансові плани управління грошовими потоками	Бюджет грошових потоків	Визначає величину грошових коштів шляхом розрахунку даних про всі надходження і виплати
	Прогнозний баланс	Представляє фінансовий стан підприємства з погляду надходження майбутніх коштів
	Бюджет капіталовкладень	Визначає вартість придбання основних фондів, витрат ефективності основних фондів та строки їх окупності

Розглянемо основні види бюджетів більш детально.

Генеральний (зведений) бюджет сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: поточні (операційні) та фінансові бюджети.

Поточний (операційний) бюджет — це сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток. Він включає в себе: бюджет реалізації, бюджет виробництва (або виробничу програму), бюджет потреби у матеріалах, бюджет перехідних запасів, бюджет прямих витрат на оплату праці, бюджет загально виробничих витрат, бюджет цехової собівартості продукції, бюджет комерційних витрат, бюджет загальногосподарських витрат, бюджет прибутків і збитків (рис. 7.2).

Охарактеризуємо суть кожного із наведених видів бюджетів.

Бюджет реалізації є відправною точкою для бюджетування: у кінцевому випадку витрати залежать від обсягу випуску, а обсяг випуску встановлюється на сонові обсягу реалізації. Бюджет реалізації містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну і очікуваний дохід від реалізації кожного виду продукції. Оскільки прогноз реалізації завжди містить в собі деякий елемент невизначеності, корисно вказати максимально можливе і найбільш імовірне значення. Для передбачення майбутніх обсягів продажу застосовується також комплексний підхід, що включає дослідження ринку, статистичну інформацію та прогнози фахівців про економічний розвиток певної галузі та економіки взагалі, перспективи цінової політики тощо.

Прогноз кількості реалізованої продукції кожного виду, а також цін на неї розробляється відділом маркетингу підприємства.

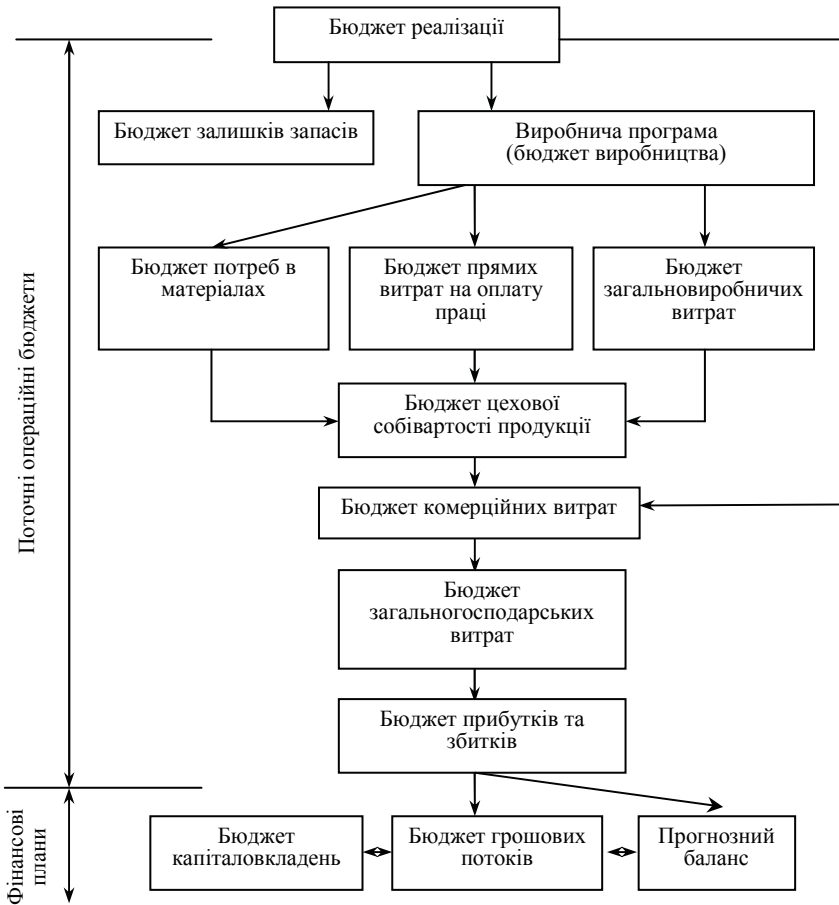


Рис. 7.2. Структура системи бюджетів на підприємстві

Оскільки бюджет реалізації відображає майбутній продаж, що його здійснюватиме підприємство, то зрозуміло, що він визначає і обсяг виробництва продукції (або обсяг закупівлі товарів) та витрати різних видів ресурсів (рис. 7.3 та 7.4)

Одночасно з бюджетом продажу розробляють і графік очікуваних грошових надходжень від реалізації продукції. Цей графік відображає періодизацію отримання грошей за реалізовану продукцію з урахуванням наявної дебіторської заборгованості.

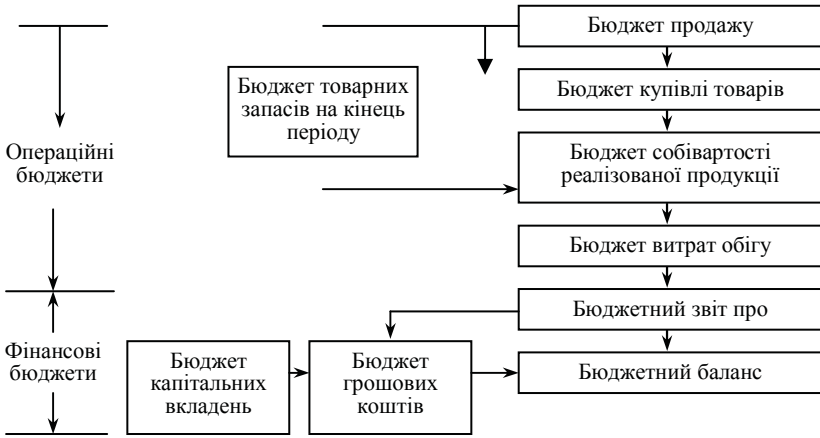


Рис. 7.3. Послідовність складання та взаємозв'язок бюджетів торговельного підприємства

Бюджет виробництва або виробничої програми. План випуску продукції у бюджетному періоді у натуральних показниках. Складається за видами продукції і входить до сфери відповідальності керівника виробництва. Обсяг виробництва впливає з бюджету реалізації з урахуванням запланованих запасів готової продукції. Тому бюджет виробництва базується на формулі:

$$\text{Обсяг виробництва} = \text{Обсяг продажу} + \frac{\text{Необхідний запас готової продукції на кінець періоду}}{\text{Необхідний запас готової продукції на кінець періоду}} + \text{Запас готової продукції на початок періоду} \quad (7.1)$$

На основі бюджету виробництва складають бюджети витрат на виробництво запланованого обсягу продукції.

Бюджет перехідних запасів. Перехідні запаси включають в себе запаси готової та незавершеної продукції. Бюджет складається з ціни вираження і покликаний кількісно представити загрози відділу збуту відносно перебоїв і постановок сировини, неточності прогнозу продаж тощо.

Необхідний запас готової продукції розраховується за формулою:

$$ГП_{ki} = (S_i \times t_i) / T \quad (7.2)$$

де $ГП_k$ — запас готової продукції i -го виду на кінець періоду;

S_i — обсяг реалізації продукції i -го виду в майбутньому періоді;

t_i — середній термін зберігання i -го виду готової продукції на складі (у днях);

T — тривалість майбутнього періоду (у днях).

Запас незавершеної продукції визначають аналогічно запасам готової продукції з тією різницею, що замість терміну зберігання враховують тривалість виробничого циклу:

$$НЗП_{ki} = B_i \times t_i \times K_c \quad (7.3)$$

де $НЗП_k$ — запас незавершеної продукції i -го виду на кінець періоду;

B_i — обсяг випуску i -го виду продукції на майбутній період;

t_i — тривалість виробничого циклу i -го виду продукції (у днях);

K_c — коефіцієнт готовності незавершеного виробництва.

Бюджет потреби у матеріалах — плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду. Складається у натуральному і вартісному вигляді. Його мета — визначення кількості матеріалів, необхідних для виготовлення за планової кількості продукції, і кількості матеріалів, які необхідно закупити у визначений період.

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

Більша частина затрат на матеріали є змінними, а тому потребу у матеріалах в натуральному виразі (M) можна розрахувати за наступною формулою:

$$M = H \times Q + M_k \quad (7.4)$$

де H — норма витрачання на одиницю продукції;

Q — обсяг виробництва;

M_k — запас матеріалів на кінець періоду.

Але існують матеріали, витрачання яких залежить не від обсягу випуску, а від тривалості планового періоду (T), наприклад, допоміжні матеріали, каталізатори ті ін. У такому разі застосовується формула:

$$M = H \times T \quad (7.5)$$

Обсяг закупівель (O_z) дорівнює різниці між потребою в матеріалах (M) і запасом, який знаходиться на підприємстві до початку планового періоду (M_n):

$$O_z = M - M_n \quad (7.6)$$

Вартість закупівель (B_z) визначається за формулою:

$$B_z = O_z \times C \quad (7.7)$$

де O_z — обсяг закупівель (у натуральному виразі);

C — ціна одиниці ресурсу.

Виходячи із стандартного розміри партії, періодичності закупівель і середнього строку оплати, складається графік оплати кредиторської заборгованості перед постачальниками матеріалів (це важливо для прогнозування грошових потоків і складання фінансового плану).

Бюджет прямих витрат на оплату праці — плановий документ, в якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді. Являє собою кількісне вираження планів відносно затрат підприємства на оплату праці основного виробничого персоналу.

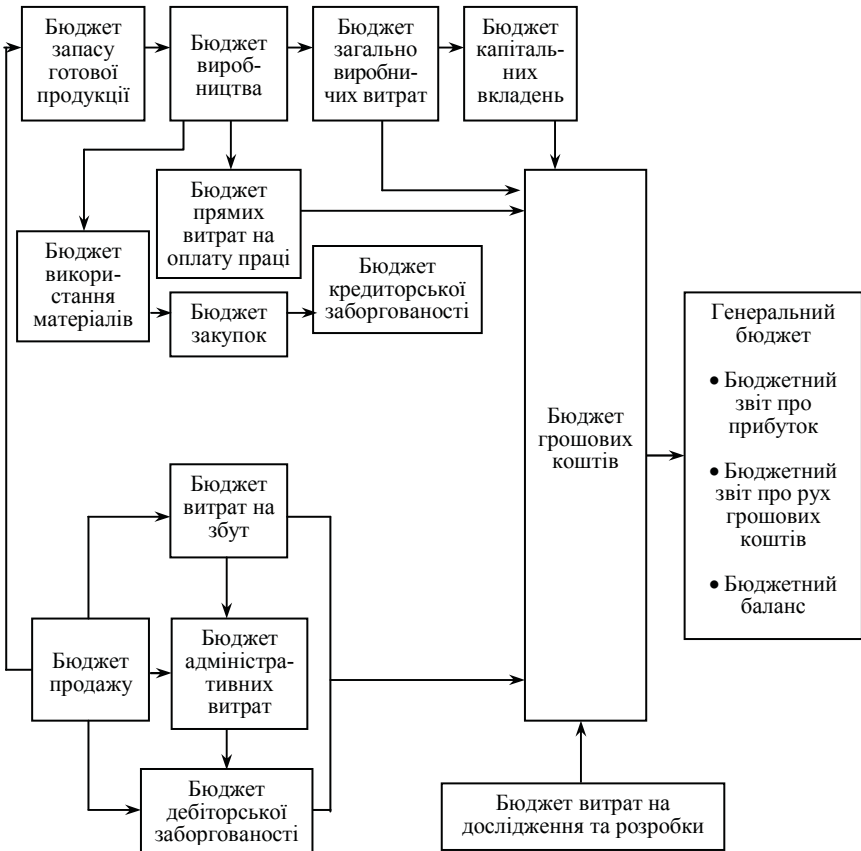


Рис. 7.4. Взаємозв'язок бюджетів виробничого підприємства

Для визначення планових витрат на оплату праці, очікуваний обсяг виробництва кожного виду продукції помножують на вартість 1 людино-години, тобто середню тарифну ставку.

Витрати на оплату праці також розраховуються за центрами витрат (видами робіт, ділянками), а вже потім зводяться в єдину формулу. Важливо, щоб при цьому зберігся розподіл на постійні і змінні витрати.

Бюджет загально виробничих витрат — плановий документ, що відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції чи послуг у бюджетному періоді. Включає цехові витрати на утримання і експлуатацію устаткування: витрати на купівлю допоміжних матеріалів, енерговитрати, витрати на оплату праці, витрати на ремонт і технічне обслуговування, амортизацію. Цей бюджет складають на основі виробничої програми, укладених угод (оренди, обслуговування тощо) та відповідних розрахунків (амортизація). Сума змінних виробничих накладних витрат у кожному кварталі визначається на підставі ставки розподілу. На практиці для кожної статті змінних накладних витрат застосовується окрема база розподілу. Для спрощення розрахунків суми окремих статей змінних накладних витрат (зарплата, оренда) можна розподілити між кварталами пропорційно до загальної суми змінних накладних витрат.

Бюджет цехової собівартості продукції — це плановий документ, в якому наведено розрахунок собівартості продукції, що передбачається виготовити у бюджетному періоді. Бюджет зводить в єдине ціле витрати на матеріали, заробітну плату, організацію і підготовку дільниць і цехів з урахуванням зміни запасів незавершеного виробництва.

Структура бюджету цехової собівартості продукції залежить від методу керівного звіту з собівартості, запровадженого на підприємстві, а також від того, чи включаються постійні витрати в собівартість продукції. У будь-якому разі необхідно зберегти розподіл витрат на постійні і змінні, причому змінні витрати необхідно показувати окремо для кожного виду продукції.

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

$$\begin{array}{l} \text{Бюджетна} \\ \text{собівартість} \\ \text{виготовленої} \\ \text{продукції} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Витрати на} \\ \text{незавершене} \\ \text{виробництво} \\ \text{на початок} \\ \text{звітного} \\ \text{періоду} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Заплановані} \\ \text{витрати на} \\ \text{виробництво у} \\ \text{бюджетному} \\ \text{періоді} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Очікувані витрати} \\ \text{на незавершене} \\ \text{виробництво на} \\ \text{кінець бюджетного} \\ \text{періоду} \end{array} \quad (7.8)$$

Бюджет комерційних витрат. До бюджету включають збитки пов'язані з реалізацією продукції і маркетинговою діяльністю: дослідження ринку, заходи по стимулюванню збуту, реклама, укладання договорів із споживачами, транспортні послуги, витрати на упаковку, страхування, складування і зберігання товарів і т.п. Ці витрати необхідно ділити на постійні та змінні.

Бюджет загальногосподарських витрат. Складаються за тим же принципом, що і бюджет загально виробничих витрат.

Бюджет прибутків і збитків — це прогноз звіту про прибутки і збитки, який акумулює в собі інформацію з усіх інших бюджетів і дозволяє проаналізувати, який дохід отримала компанія у звітному періоді і які отримала збитки. На основі цього бюджету проводять аналіз і роблять висновки про оптимальність представленої системи бюджетування і необхідності коригувань.

Фінансові бюджети (фінансові плани) — сукупність бюджетів, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства. Їх застосування дає змогу:

- визначити цілі для усіх видів діяльності, за які відповідає менеджер кожного центру відповідальності (цілі можуть бути не тільки фінансовими, наприклад, підвищення якості продукції, зниження плинності кадрів тощо);
- встановити критерії досягнення цілей;
- дослідити альтернативні варіанти ведення кожного з видів діяльності;
- оцінити ефекти від кожного з варіантів за встановленими критеріями;
- здійснити оцінку затрат для кожного з варіантів;
- оцінити можливі рівні асигнувань;
- визначити фактори, які обмежують обсяги діяльності центру відповідальності;
- сформувати оптимальний набір видів діяльності для кожного можливого рівня асигнувань. [14, с. 169]

Розглянемо детальніше основні фінансові бюджети.

Бюджет грошових коштів (план грошових потоків) — це плановий документ, який відображає майбутні платежі і надходження грошових коштів за певний період. Такий бюджет містить прогноз майбутніх грошових потоків і дає змогу визначити період, коли очікується надлишок або нестача коштів.

Бюджет складають окремо за трьома видами діяльності (основної, інвестиційної і фінансової) на підставі операційних бюджетів, бюджету капітальних інвестицій та розрахунку коштів внаслідок фінансової діяльності (рис. 7.5).

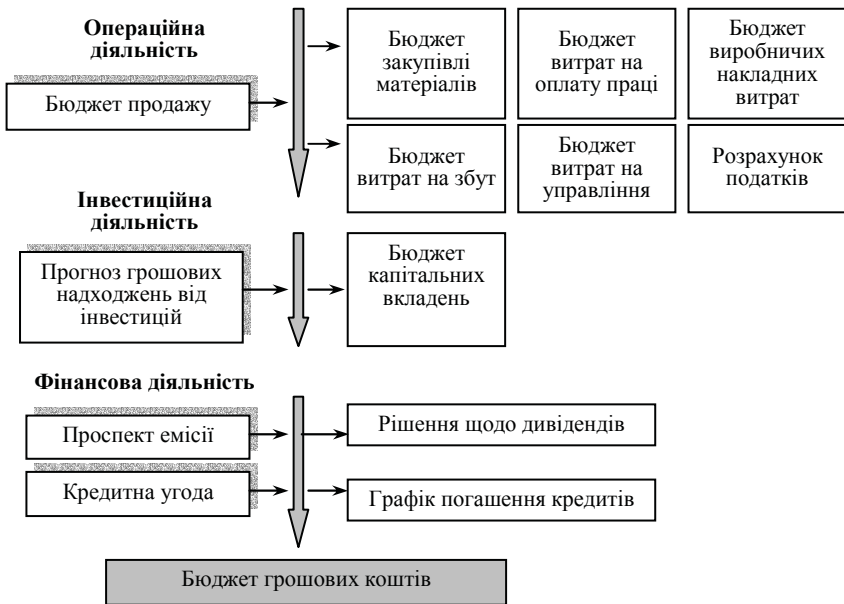


Рис. 7.5. Порядок складання бюджету грошових коштів

Слід звернути увагу, що не всі доходи і витрати пов'язані з рухом грошових коштів, тому необхідно визначити суму доходів і витрат, що мають грошовий характер. Наприклад, треба виключити амортизаційні відрахування, бо за них не треба сплачувати гроші.

З метою забезпечення підприємства достатньою кількістю касової готівки в будь-який момент, яка б відповідала рівню операцій по різних бюджетах, створюється *консолідований касовий бюджет*. Через те, що планування готівки є часто невизначеним, необхідно передбачити суми, які дещо перевищують мінімальний обсяг коштів. Касовий бюджет допоможе фірмі уникнути появи готівки, яка перевищує її потреби, дозволить керівництву приймати міри для перетворення зайвих коштів в короткострокові інвестиції.

Бюджетний баланс — проформа фінансової звітності, яка містить інформацію про майбутній стан підприємства на кінець прогнозного періоду, який очікується в результаті запланованих операцій. Він дозволяє виявити окремі несприятливі фінансові проблеми і виконати розрахунок різних фінансових показників. Він також служить для контролю усіх останніх бюджетів на попередній період.

Бюджетний баланс складають на підставі баланс на початок бюджетного року, бюджетів операційних витрат та бюджету грошових коштів. Наявність рівняння підсумків активу і пасиву в бюджетному балансі свідчить про узгодженість усіх інших операційних і фінансових бюджетів. Таким чином, метою складання бюджетного балансу є:

- своєчасне передбачення несприятливого фінансового стану підприємства;
- висвітлення майбутніх ресурсів і зобов'язань;
- забезпечення контролю щодо точності складання всіх бюджетів [13, с. 366]

План капіталовкладень — документ, який відображає майбутні інвестиційні витрати підприємства, що здійснюються не у формі поточних витрат, а у формі одноразових капітальних інвестицій. Аналізу підлягають витрати на будівництво і монтажні роботи, купівлю основних фондів і обладнання і т.п.

Таким чином, в узагальненому вигляді ієрархію бюджетів на підприємстві чи в організації можна представити так, як на рис. 7.6.



Рис 7.6. Типова ієрархія бюджетів на підприємстві

Розробка системи бюджетів на підприємстві дозволяє врахувати всі елементи прогнозів, сконцентрувавши їх у бюджеті про прибутки і збитки. Здійснення поточної і наступної аналітичної роботи дозволяє робити необхідні коректування і доповнення з метою удосконалювання процесів бюджетування на підприємстві. Логіка наших міркувань привела до необхідності дослідження етапів розробки бюджетів. При цьому метою дослідження є визначення послідовності здійснення робіт з розробки бюджетів, що буде визначатися їхньою організаційно-логічною побудовою.

7.3. Види бюджетів та їх особливості

Бюджети класифікують за різними ознаками. Зупинимося лише на основних із них.

В залежності від періодичності охоплення вони бувають від одного року (або менше) до десяти і більше років. Багато компаній використовують бюджетування як невід'ємну частину довгострокового планування. У більшості випадків бюджетування складає 1 рік. Річний бюджет розбивається на квартали, а квартальний бюджет — на місяці. Протягом року бюджети можуть коригуватись.

Стосовно до вихідних даних розрізняють фіксовані (статичні) та гнучкі бюджети.

Гнучкий бюджет показує розміри витрат і результати при різному обсязі діяльності відповідного центра відповідальності. Залежно від обсягу діяльності змінні й змішані витрати змінюються, а постійні залишаються незмінними. Тому, у гнучкому бюджеті вказується ставка змінних витрат на одиницю продукції й приріст змішаних витрат на одиницю приросту обсягу продукції.

Гнучкий бюджет щонайкраще підходить для центрів повністю регульованих витрат, а також для центрів виторгу, тому що він показує, як саме керівник, змінюючи обсяг випуску або реалізації, може впливати на витрати або виторг, витрати на основні матеріали, відрядну зарплату.

Фіксований бюджет не змінюється залежно від змін рівня ділової активності, тому його використовують для планування частково регульованих витрат, які не залежать безпосередньо від обсягу випуску й для яких взаємозв'язок «вхід-вихід» має не настільки явний характер. Фіксовані бюджети використовуються насамперед для центрів частково регульованих витрат, а також для інших видів центрів відповідальності. Прикладом фіксованих бюджетів може бути план витрат на НДДКР, на рекламу тощо.

Розглянемо більш детально найпоширеніші методи складання фіксованих бюджетів.

Бюджети «від досягнутого» складають на підставі статистики минулих періодів з урахуванням можливої зміни умов діяльності підприємства (тому їх іноді називають «бюджетування через прирощення»). Наприклад, загальногосподарські витрати звичайно планують «від досягнутого» (такі бюджети трапляються найчастіше). За такого підходу фактичні показники попереднього періоду коригують з урахуванням цінової та додаткової політики держави та інших чинників. Перевагою такого методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на

розрахунки. Завдяки цьому цей метод набув значного практичного поширення.

Суттєвою вадою цього методу є те, що в процесі бюджетування не аналізують ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносять на наступний період. У некомерційних організаціях це може привести до того, що бюджетним центрам, які мають перевищення бюджету, можуть у наступному періоді надати додаткові ресурси, а підрозділам, які забезпечили економію коштів, навпаки, скоротять асигнування.

Бюджети з проведенням додаткових варіантів відрізняються від звичайних «бюджетів на приріст» аналізом різних варіантів. Наприклад такий бюджет може містити варіанти, при яких сума витрат скорочується або збільшується на 5, 10, 20 %. Цей підхід є проміжним між бюджетом «від досягнутого» і бюджетом «з нуля».

Бюджети «з нуля» розробляють, виходячи з припущення про те, що для даного центра відповідальності бюджет складається вперше. Це рятує від тягаря минулих помилок. Бюджетування «з нуля» доцільно проводити частково регульованих витрат. Зокрема його можна використати при розробці бюджетів на маркетинг, науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, ремонтні роботи тощо.

Переваги «бюджетування з нуля»:

- орієнтація на досягнення глобальної мети підприємства;
- цілі чітко визначені, альтернативні способи їх досягнення описані чітко;
- підвищення мотивації через участь менеджерів середнього й нижчої ланок у підготовці бюджету;
- можливість вибору пріоритетного напрямку діяльності;
- більше інформації при вході й виході (кошторис) стає більш раціональний і менш «політичним»;
- підвищення ефективності розподілу ресурсів.

Недоліки «бюджетування з нуля»:

- складність і трудомісткість розробки;
- дорожня розробки;
- труднощі виміру ефективності (особливо у випадку нематеріальних вигод).

Отже, бюджетування «з нуля» доречно для планування частково регульованих витрат у ситуаціях, коли потенційні втрати досить невеликі.

Різноманіття форм бюджетів велике, проте всі вони містять:

- ◆ зіставлення бюджетних і звітних даних;
- ◆ дані для специфічних управлінських рішень;
- ◆ довгострокові бюджети, які часто називають капітальними або проектними;
- ◆ гнучкі бюджети.

Сьогодні дедалі більше компаній, особливо транснаціональних, застосовують *безперервне бюджетування*. Це система бюджетування, за якої після завершення кожного бюджетного періоду (зазвичай кожного місяця або кварталу) цей період виключають з генерального зведеного бюджету з одночасним включенням нового аналогічного бюджетного періоду. Наприклад, по завершенню 1 кварталу 2009 року, компанія складає бюджет на квітень 2010 року-березень 2011 року. Такий підхід дає змогу брати до уваги зміни, що відбулися після складання попереднього бюджету, та враховувати останню інформацію.

7.4. Основні підходи до процесу бюджетування на сучасних підприємствах

Необхідно звернути увагу на неоднозначність підходів учених при визначенні етапів розробки бюджетів. Аналіз вивчених точок зору дозволяє виразити своє бачення організаційно-логічної побудови бюджетів і визначити послідовність їхньої розробки.

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування: «згори — вниз»; «знизу — вгору»; «знизу — вгору/згори — вниз».

1) Підхід «згори — вниз» означає, що вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів. Такий підхід дає можливість врахувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу і уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням та узагальненням окремих бюджетів. Недоліком такого підходу є слабка мотивація менеджерів нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони не брали участі, та нехтуванням джерелом інформації, яке перебуває на цьому рівні управління. Тому підхід «згори — вниз» є виправданим лише у жорстко централізованих організаціях або невеликих фірмах, де не існує значної дистанції між головним керівництвом і операційними підрозділами. Поряд з тим, такий підхід може бути застосований у разі відсутності у керівників середньої та нижчої ланки необхідних знань і досвіду у розробленні значних бюджетів.

2) Підхід «знизу — вгору» означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб тощо) складають бюджети щодо діяльності за яку вони відповідають. Далі бюджети послідовно узагальнюють і координують на вищому щаблі управління. При цьому керівництво компанії відповідає головним чином за координацію бюджетно-

го процесу та схвалення генерального (зведеного) бюджету. Перевагою такого підходу є мотивація керівників нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони беруть участь, посилення комунікації між різними підрозділами компанії, що сприяє точності та ув'язці запланованих показників. Недоліком цього підходу є зростання витрат часу на підготовку бюджетів, оскільки залучення до процесу бюджетування значної кількості людей потребує відповідних зусиль з координації їхніх дій та узгодження даних. Крім того, за такого підходу посилюється вплив поведінки та кваліфікацію окремих людей на бюджетний процес. Зокрема, у практиці непоодинокими є випадками застосування «бюджетного зазору», тобто завищення запланованих витрат або заниження запланованих доходів з метою забезпечення в майбутньому високих показників діяльності та гарантованої винагороди. У разі недостатніх знань і досвіду бюджетування керівників нижчої та середньої ланки зростає кількість помилок, що також знижує надійність бюджетів. Таким чином, підхід «знизу-вгору» застосовують лише в разі, коли структура компанії забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні скласти релевантні та достовірні бюджети та є довіреними особами вищого керівництва.

3) У практиці поширенішим є підхід «знизу — вгору/згори — вниз», який узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії. У процесі складання й узагальнення бюджетів здійснюють обговорення їх та узгодження керівниками різних рівнів. Узгоджені бюджети аналізує і координує бухгалтер-аналітик. Він вивчає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів, готує вихідні дані для планування (інформацію про результати минулої діяльності), перевіряє й узагальнює підготовлені бюджети, надає необхідні консультації. Після затвердження загального бюджету вищим керівником підприємства бюджети спрямовують у відповідні підрозділи і вони є підставою для виконання керівниками бюджетних центрів.

Слід також відмітити, що на підприємстві для кожного центру відповідальності складається окремий бюджет і для кожного з них потрібен особливий підхід до розробки бюджету (табл. 7.2). [14]

Система бюджетування охоплює на підприємстві як виробничі підрозділи, так і функціональні служби (відділи) й обслуговуючі підрозділи.

Таблиця 7.2

**ПІДХОДИ ДО РОЗРОБКИ БЮДЖЕТІВ ДЛЯ РІЗНИХ ВИДІВ
ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

Вид центру відповідальності	Типова категорія витрат	Підхід до розробки бюджету
Центр регульованих витрат (наприклад, цех основного виробництва)	Повністю регульовані витрати	Гнучкий бюджет
Центр частково регульованих витрат (наприклад, конструкторське бюро)	Частково регульовані витрати	Фіксований бюджет: — від досягнутого; — з проведенням додаткових варіантів; — «з нуля»
Центр доходу (наприклад, відділ збуту)	Дохід і повністю регульовані витрати. Частково регульовані витрати	Гнучкий бюджет Фіксований бюджет: — від досягнутого; — з проведенням додаткових варіантів; — «з нуля»
Центр прибутку	Дохід і повністю регульовані витрати. Частково регульовані витрати	Гнучкий бюджет Фіксований бюджет: — від досягнутого; — з проведенням додаткових варіантів; — «з нуля»
Центр інвестицій	Частково регульовані витрати Слабо регульовані витрати	Фіксований бюджет: — від досягнутого; — з проведенням додаткових варіантів; — «з нуля». Бюджет капіталовкладень

Бюджетування затрат структурних підрозділів основного виробництва, діяльність яких залежить від обсягу виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства, є сенс встановлювати бюджети витрат на виконання окремих договорів (проектів). Затвердження загального бюджету витрат такими підрозділами оправдує себе при стабільних умовах виробництва, які на практиці спостерігаються досить рідко. В умовах нестабільності обсягів виробництва і реалізації продукції виробничим підрозділам основного виробництва найкраще встановлювати розрахунковий норматив витратна одини-

цю обсягу виробництва продукції (послуг, робіт). Можна нормувати як загальний обсяг витрат на одиницю продукції, так і витрати на використання окремих видів ресурсів (на зарплату, енергоресурси тощо).

Діяльність виробничих підрозділів допоміжного виробництва носить більш складний і суперечливий характер, ніж функціонування підрозділів основного виробництва. Перед бюджетування витрат на їх діяльність необхідно визначити склад цієї діяльності. Наприклад, ремонтно-механічний цех може виготовляти запчастини для ремонту власного устаткування, спеціального оснащення і спеціальний інструмент для цехів основного виробництва (за відсутністю інструментального цеху), здійснювати капітальний ремонт і модернізацію устаткування, залучатися до виготовлення продукції цехів основного виробництва, надавати послуги промислового характеру в процесі ведення капітального будівництва господарським способом, виконувати окремі замовлення для працівників підприємства. Зрозуміло, що при такій складній за складом діяльності встановити загальний бюджет витрат цеху практично неможливо. Доцільно в таких умовах встановлювати витрати по кожному виду діяльності на основі визначення нормативу витрат на виконання окремих робіт (замовлень). Аналогічні труднощі виникають при бюджетуванні витрат ремонтно-будівельного, транспортного та інших цехів допоміжного виробництва.

Найбільш оправдане бюджетування витрат підрозділів функціонального управління, як в цілому на підприємстві, так і в його виробничих цехах. [14, с. 174]

Підготовка генерального зведеного бюджету вимагає зусиль і участі представників різних підрозділів підприємства, складання численних розрахунків і обґрунтувань, узагальнення та узгодження різних показників. В великих компаніях для координації роботи зі складання генерального зведеного бюджету призначають директора з бюджету та створюють бюджетну комісію (бюджетний комітет, планово-фінансову комісію) у складі контролінгової служби підприємства. Директором з бюджету звичайно є фінансовий директор або контролер компанії. Головним завданням директора з бюджету є конкретизація процедур бюджетування та доведення їх до виконавців. З цією метою він звичайно розробляє керівництво з бюджетування.

Керівництво з бюджетування — це документ, що визначає склад інформації, необхідної для складання бюджетів, осіб, відповідальних за збирання та обробку цієї інформації, а також термін виконання відповідних бюджетних процедур. Типову структуру та зміст керівництва з бюджетування наведено в табл. 7.3.

Таблиця 7.3.

ТИПОВА СТРУКТУРА КЕРІВНИЦТВА З БЮДЖЕТУВАННЯ

Розділ	Зміст
1. Передмова	Переважно є прерогативою виконавчого директора
2. Мета	— пояснення бюджетного планування і контролю
	— завдання кожної стадії бюджетного процесу
	— взаємозв'язок з довгостроковим плануванням
3. Організаційна структура і відповідальність	— структура компанії, яка показує посади, відповідальність і взаємозв'язки
	— посади та прізвища відповідальних за зберігання поточних бюджетів
4. Основні бюджети і взаємозв'язок	— перелік основних бюджетів та їх взаємозв'язок
	— пояснення щодо ключових бюджетів(бюджет реалізації, бюджет грошових потоків тощо)
5. Розробка бюджетів	— склад бюджетного комітету
	— послідовність складання бюджету
	— графік підготовки та подання бюджетів
6. Облікові процедури	— прізвище та функція виконавця
	— кодифікатор
	— зразки форм
	— графі облікових процедур

В загальному вигляді можна запропонувати наступний функціональний розподіл впровадження та реалізації системи бюджетування на підприємстві чи в організації. [14]

Для забезпечення ефективної роботи по складанню бюджету мають застосовуватися відповідні адміністративні процедури, які відповідають вимогам організації. Загальне правило полягає в тому, що компанія повинна встановити процедури прийняття бюджетів і забезпечити менеджерам відповідну допомогу службовців апарату у їх підготовці.

Бюджетна комісія — робочий орган, який забезпечує розробку і узгодження бюджетів. До її складу входять зазвичай представники вищого керівництва (виконавчий директор, віце-президент тощо), а також спеціалісти, які представляють собою певні сегменти компанії. Головне

її завдання — забезпечення прийняття реалістичних бюджетів і їх відповідна координація. Вона повинна призначити менеджера, який буде керувати складанням бюджетів. Як правило, це бухгалтер. Його роль полягає в координації окремих бюджетів в узагальненій бюджет організації для того, щоб планово-фінансова комісія при складанні бюджету могла бачити вплив окремих бюджетів на організацію бюджетів в цілому.

Функціями бюджетної комісії є:

- вибір бюджетної політики;
- вивчення бюджетних оцінок, наданих керівниками підрозділів;
- перегляд бюджетних оцінок (у разі необхідності);
- схвалення бюджетних оцінок;
- аналіз поданих бюджетів і підготовка рекомендацій.

Бухгалтерський персонал надає допомогу менеджерам в підготовці бюджету, забезпечує інформацією щодо минулих періодів. Бухгалтери не визначають змісту бюджетів, але надають консультативні та технічні послуги менеджерам.

Інструкцію з розробки бюджетів повинен розробляти бухгалтер. Необхідно, щоб у ній були описані цілі і процедури складання бюджетів. Вона має бути корисним довідниковим посібником для керівників, які відповідають за складання бюджетів. Додатково до інструкції може бути включено графік, який визначає точний порядок складання бюджетів і дати, до яких фони мають бути представлені планово-фінансовій комісії. [14]

Розрізняють такі найбільш важливі етапи складання бюджету:

1. Повідомлення основних напрямків розвитку підприємства особам, які відповідають за розробку бюджетів (крім контролінгової служби, в розробці бюджету мають брати участь керівники економічних підрозділів і служб підприємства). Вище керівництво повинно дати інформацію про вплив перспективного плану на політику складання бюджету особам, які відповідають за складання бюджетів поточного року ця інформація може впливати на заплановані зміни асортименту реалізованої продукції або на розширення чи скорочення виробництва певних видів продукції крім того, повинні бути визначені і інші важливі умови, які впливають на підготовку бюджетів, наприклад, поправки, що мають бути враховані при підвищенні цін та заробітної плати і очікуваної зміни продуктивності. Поряд з цим керівництво повинно повідомляти про очікувані зміни галузевого попиту і випуску продукції.

2. Визначення факторів, які обмежують випуск продукції. Для більшості підприємств обмежуючим фактором є купівельний попит. Однак, можливі випадки, коли виробництво стримує виробничі потужності, а купівельний попит перевищує їх можливості. Тому перш ніж готувати

бюджет, керівництву необхідно визначити обмежувальний фактор, так як від цього залежить вихідна умова складання річного бюджету.

3. Підготовка програми збуту. Обсяг і асортимент збуту визначають рівень виробництва компанії, коли споживчий попит є фактором, що обмежує обсяг виробництва. Тому програма збуту — один з найважливіших планів при складанні річного бюджету.

4. Початкова підготовка бюджету. В залежності від обраного підходу цей процес може розпочинатися або на нижчих, або на вищих ланках управління.

5. Обговорення бюджетів з вищим керівництвом. Важливо, щоб особи, які складають бюджети, брали участь у прийнятті кінцевого його варіанта і щоб керівник одноосібно не переглядав бюджет. В іншому випадку мотивація підлеглих до виконання бюджету значно зменшується. В ході обговорення можна визначити, чи буде бюджет дійсно ефективним засобом управління, чи просто технічним прийомом.

6. Координація і аналіз розглянутих бюджетів. У міру пересування бюджетів «знизу-вгору» чи «згори-вниз» у процесі їх обговорення необхідно вивчати співвідношення показників бюджетів. Це дозволить виявити незбалансовані бюджети і вчасно їх удосконалити. У процесі координації слід складати бюджетний розрахунок прибутків та збитків, баланс і звіт про рух грошових коштів, щоб мати гарантію, що всі вони співвідносяться і утворюють прийнятне ціле.

7. Кінцеве затвердження бюджетів. Після приведення бюджетів у відповідність їх зводять в узагальнений бюджет (сукупний фінансовий бюджет), який складається із розрахунку прибутків і збитків, балансу і звіту про рух грошових коштів. Після затвердження узагальненого бюджету, бюджети відправляють у всі центри відповідальності підприємства.

8. Аналіз бюджетів. Фактичні результати виконання бюджетів необхідно щомісяця порівнювати із запланованими. Це дозволяє визначити, які позиції бюджетів не виконуються і виявити причини відхилень. Важливо відмітити, що складання бюджету на поточний рік не завершується з початком звітного періоду, так як складання бюджету слід розглядати як безперервний динамічний процес.

Деталізований бюджет для кожного центру відповідальності розробляють, як правило, на рік. Річний бюджет може ділитися на 12 місячних або 13 чотиритижневих періодів. Можливо, що річний бюджет можна розробити по місяцях на перші три місяці і по кварталах на решту 9 місяців року. Протягом року квартальні бюджети поділяються на місячні. Квартальні бюджети впродовж року можуть бути переглянуті. Такий процес називається безперервним або «слизьким» складанням бюджетів. «Слизькі» бюджети гарантують, що планування — це

неодноразовий випадок, а безперервний процес, фактичні результати будуть порівнюватися з більш реальними показниками, тому що бюджети постійно переглядаються і корегуються.

Незалежно від того, чи складається бюджет на річній основі, чи на основі безперервного планування, важливо, щоб для контролю використовувались чотиритижневі чи місячні бюджети.

7.5. Переваги та недоліки бюджетування

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

Переваги бюджетування:

— забезпечує періодичне планування операцій підприємства, дає змогу передбачити майбутні проблеми і визначити найкращий шлях удосконалення стратегічної мети.

— узгоджують та координують дії окремих підрозділів підприємства, а також цілі та інтереси різних членів організації;

— змушує менеджерів кількісно обґрунтовувати їхні плани і дає змогу усвідомити витрати, пов'язані з використанням їх.

— дає змогу менеджеру порівняти витрати і вигоди альтернативних напрямів дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів.

— дає можливість порівняти фактичні результати із запланованими і визначити ефективність і результативність діяльності.

— мотивує працівників підприємства на досягнення поставленої мети за умови, що вони брали участь у розробленні бюджетів і зацікавленні у досягненні встановлених показників;

— затвердження місячних (квартальних, річних) бюджетів надає структурним підрозділам більшу самостійність у витрачанні фонду оплати праці, що підвищує матеріальну зацікавленість працівників в успішному виконанні планових завдань;

— спрощення системи контролю бюджетних коштів дає змогу скоротити непродуктивні витрати робочого часу економічних служб підприємства;

— вводиться більш суворий режим економії витрат і фінансових ресурсів підприємства, що особливо важливо для виходу з економічної кризи;

— сприяє процесам комунікацій;

— дозволяє співробітникам-початківцям зрозуміти «напрямок руху» підприємства, таким чином допомагаючи їм адаптуватись у новому колективі;

— служить інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

У деяких випадках складання бюджету передбачено законодавством або є умовою контрактів. Наприклад, установи, що фінансуються з державного бюджету або із спеціальних фондів, мають складати бюджети у межах виділених коштів.

Недоліки бюджетування:

- різне сприйняття бюджетів у різних людей (наприклад, бюджети не завжди здатні допомогти у вирішенні повсякденних, поточних проблем, не завжди відбивають причини подій і відхилень, не завжди враховують зміни умов; крім того, не всі менеджери мають достатню підготовку для аналізу фінансової інформації);

- складність і дорожня система бюджетування;

- якщо бюджети не доведені до відома кожного співробітника, то вони не роблять практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а сприймаються винятково як засіб для оцінки діяльності працівників і відстеження їхніх помилок;

- бюджети потребують від співробітників високої продуктивності праці; у свою чергу, співробітники протидіють цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження й ін., що призводить до конфліктів, спричиняє стан пригніченості, страху, а отже, знижує ефективність роботи;

- протиріччя між досяжністю цілей та їхнім стимулюючим ефектом: якщо досягти поставлених цілей занадто легко, то бюджет не має стимулюючого ефекту для підвищення продуктивності; якщо досягти цілей занадто складно, то стимулюючий ефект пропадає, оскільки ніхто не вірить у можливість досягнення цілей.

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

- ◆ політичні інтриги, які можуть вплинути на розподіл ресурсів;
- ◆ конфлікти між менеджерами підрозділів і відділом контролінгу;
- ◆ завищення потреб у ресурсах;
- ◆ поширення помилкової інформації про бюджети неформальними каналами.



Контрольні запитання до теми

1. Охарактеризуйте планування і бюджетування. Що в них спільного і чим вони різняться в сучасних умовах господарювання.
2. Охарактеризуйте основні форми планування та дайте загальну характеристику окремим видам планів.
3. Визначте сутнісну характеристику поняття «бюджет».
4. У чому полягає мета складання бюджетів?
5. Як класифікують бюджети стосовно вихідних даних та періоди-

чності охоплення?

6. Перелічіть напрями здійснення бюджетування та їх види.
7. Охарактеризуйте структуру системи бюджетів на підприємстві.
8. Чим відрізняються оперативні бюджети від основного бюджету?
9. Що таке генеральний зведений бюджет? З яких елементів він складається?
10. У чому проявляється взаємозв'язок бюджетів на підприємстві?
11. Охарактеризуйте послідовність складання бюджетів в сучасній організації.
12. Які посадові особи зазвичай задіяні в процесі бюджетування? Які функції вони виконують?
13. Що таке безперервне бюджетування? В чому його переваги перед іншими підходами до цього процесу?
14. У чому полягають особливості гнучкого та фіксованого бюджетів?
15. Що таке «бюджетування з нуля»? у чому його переваги і вади?
16. На чому базується бюджет реалізації?
17. Опишіть склад бюджетів і послідовність їх розробки на торговельному підприємстві.
18. Опишіть склад бюджетів і послідовність їх розробки на виробничому підприємстві.
19. Визначте основні підходи до процесу бюджетування на сучасних підприємствах.
20. Перерахуйте види бюджетів та охарактеризуйте сферу їх застосування.
21. Перерахуйте та охарактеризуйте етапи розробки бюджетів.
22. Визначте переваги та недоліки бюджетування.



ОПЕРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ В БЮДЖЕТУВАННІ

8.1. Відхилення та їх причини. Аналіз відхилень

8.2. Бюджетний контроль: сутність і зміст. Класифікатор причин відхилень

8.3. Підходи до проведення аналізу відхилень

8.1. Відхилення та їх причини. Аналіз відхилень

Логічним завершенням процесу бюджетування на підприємстві є аналіз відхилень. *Основна мета аналізу відхилень* — оцінка ефективності роботи підрозділів та вірності складених бюджетів. Дозволяє своєчасно пере настроїти систему управління виробництво м: менеджер має можливість в будь-який момент впливати на процеси, не очікуючи закінчення періоду, для якого були встановлені цілі та критерії цього процесу.

Відхилення — це різниця між бюджетними і фактичними показниками.

Для ефективного оперативного управління необхідно встановити причини відхилень, визначити, які відхилення якими факторами спричинені, встановити, хто є відповідальним за виникнення відхилень, прийняти рішення, що дозволить уникнути несприятливих відхилень в майбутньому.

За основу для визначення відхилень можуть служити нормативні чи кошторисні показники або певні базові періоди господарювання — минули рік, минулий квартал, минуле півріччя.

Як правило, відхилення виникають внаслідок зміни трьох основних факторів: обсягів виробництва, цін на ресурси, норм затрат на одиницю випуску. Зазвичай всі ці фактори діють одночасно. Зміну цих факторів можна пояснити наступними причинами:

— не витримані заплановані обсяги виробництва внаслідок зміни попиту на різні види продукції або через різні труднощі, пов'язані з виробництвом, — недолік потужностей, нестача оборотного капіталу та інше;

— змінилися ціни на ресурси в умовах нестабільності ринку чим глибша загальноекономічна криза, тим складніше прогнозувати ціни;

— відбулися зміни норм витрат: зменшення (завищені норми були розроблені раніше для виконання планів, спущених „зверху»), збільшення (у наявності перевитрата ресурсів — необхідно виявити причину і вжити заходи о ліквідації відхилень).

Залежно від причин виникнення, відхилення поділяють на дві групи:

- відхилення внаслідок планування — пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, планів, визначення функції витрат в доходів, калькулювання планової собівартості, тощо.
- відхилення внаслідок діяльності — є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання ціни, тощо).

Для ефективного оперативного планування необхідно:

- ◆ виявити причини відхилень;
- ◆ виявити які відхилення спричинені якими факторами;
- ◆ встановити відповідальних;
- ◆ прийняти управлінське рішення, що сприятимуть зменшенню або усуненню відхилень в майбутньому.

Найбільш вагомим значення в сучасних умовах господарювання набувають відхилення від норм. Під відхиленнями від норм слід вважати абсолютні відмінності від діючих поточних норм витрачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, заробітної плати та інших прямих витрат на виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг і відносну величину розходжень фактичних й кошторисних непрямих витрат.

Відхилення бувають позитивними (економія) і негативними (перевитрати); облікованими і необлікованими; 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).

Необліковані (недокументовані) 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. Необліковані 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, на 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 (загальновиробничими) накладними витратами. На кожне з названих відхилень безпосередній вплив мають ще інші відхилення, на яких зупинимось більш детально.

Методика аналізу відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку застосовує підприємство при складанні внутрішньої звітності: на основі повної собівартості чи на основі змінних витрат. Але і в одному, і в другому випадку необхідно виділяти змінні витрати і аналізувати їх окремо від постійних. У тих же випадках, коли при аналізі відхилень прибутку має місце не збігання обсягу виробництва з обсягом реалізації продукції, для аналізу відхилень треба складати два гнучкі бюджети: на фактичний обсяг виробництва (для аналізу відхилення витрат) і на фактичний обсяг реалізації (для аналізу відхилення прибутку). Відхилення між цими бюджетами зумовлено змінами у величині запасів готової продукції.

Такий аналіз дає можливість об'єктивно оцінити результати роботи та їх залежність від окремих факторів. В загальному вигляді виділяють декілька рівнів аналізу відхилень.

Першим рівнем аналізу відхилень є розрахунок відхилень стандартних витрат від фактичних витрат. Скоригований показник (стандартні витрати на фактичний випуск) називається гнучким бюджетом. Показники гнучкого бюджету для змінних витрат розраховується таким чином:

$$\begin{array}{l} \text{Загальна} \\ \text{сума} \\ \text{планових} \\ \text{витрат} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Фактичний} \\ \text{випуск} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Норма витрат} \\ \text{на одиницю} \\ \text{продукції} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Стандартна} \\ \text{ціна} \end{array} \quad (8.1)$$

Відхилення розкладаються на відхилення цін та відхилення ефективності. *Вартісні відхилення* — це різниця між цінами ресурсу, перемножена на фактичну кількість товарів чи послуг (використаних ресурсів). *Відхилення ефективності* — це різниця між кількістю використаних ресурсів (наприклад, матеріалів), перемножена на бюджетну ціну. Головне призначення такого розмежування відхилень полягає у тому, щоб виокремити вплив контрольованих і відносно неконтрольованих факторів. Фактори ціни не підлягають оперативному контролю. На них впливають загальні економічні умови і непередбачувані коливання цін. У зв'язку з цим відхилення, яке викликане зміною цінна ресурси, вважається неконтрольованим і виокремлюється для концентрації уваги на ефективності використання ресурсів.

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

Вартісні відхилення визначаються помноженням кількості придбаних матеріалів на різницю між нормативною і фактичною ціною за одиницю матеріалів.

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 помноженням нормативної ціни матеріалів на різницю між нормативною і фактичною кількістю витрачених матеріалів.

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 перевищувати, викликані порушеннями технології, неправильним або нерациональним 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. Можливі причини відхилень виникають при підвищенні нормативної ставки, яка не ввійшла 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. 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, різномірна 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 з освоєнням нових видів продукції. З цих позицій аналізують нормативні ставки з заробітної плати.

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 і кошторисним випуском продукції за пе-

ріод, що розглядається, та нормативної ставки розподілу постійних накладних витрат. 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 нормогодинах (НГ) і фактично затраченим часом праці у годинах (ФГ) за період, що розглядається, та нормативної ставки розподілу постійних накладних витрат.

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.

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 і фактичними змінними накладними витратами.

Другим рівнем аналізу відхилень є розрахунок впливу факторів на відхилення. Подібні розрахунки можна, робити за допомогою різних відомих методів економічного аналізу, таких як метод ланцюгових підстановок, метод різниць, кореляційно-регресійний метод, матричний і т.д. Кожний з перерахованих методів має свої переваги і недоліки, не загострюючи увагу на який, відзначимо лише, що різноманіття методів факторного аналізу дозволяє вибрати підприємству ті, котрі підходять йому найбільшою мірою.

Важливого значення при цьому 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 під час ліквідації будь-яких негативних відхилень від плану і позапланових витрат.

Для економічного аналізу відхилень використовують *факторний аналіз* або метод ланцюгових підстановок як найпростіший. Його ціль — визначення і детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, що можуть призвести до виникнення відхилень. Цей метод дає змогу використати наступні формули для розрахунку відхилень фактичних змінних витрат від запланованих:

$$\text{за обсягом:} \quad B_Q = (Q_\phi - Q_n) \times H_n \times C_n; \quad (8.1)$$

$$\text{за ціною:} \quad B_C = Q_\phi (C_\phi - C_n) \times H_n; \quad (8.2)$$

$$\text{за нормою:} \quad B_H = Q_\phi \times C_\phi (H_\phi - H_n), \quad (8.3)$$

де B — відхилення; Q — обсяг випуску; H — норма витрат ресурсів на одиницю випуску; C — ціна одиниці ресурсів; ϕ, n — індекси фактичного і планового значень величин.

По черзі підставляємо у формули витрат фактичні значення. Починають з кількісних факторів (обсяг), закінчують якісними (норми і ціни). Оскільки відхилення, спричинені сукупним впливом факторів, при цьому будуть віднесені на рахунок якісних факторів, такий порядок підстановки збільшить значимість якісних факторів.

Для постійних витрат відхилення розраховують по їх загальній сумі, причому кожен керівник відповідає за ту частину постійних витрат, на яку він реально може впливати:

$$B_{не} = X_\phi - X_n, \quad (8.3)$$

де X_ϕ та X_n — фактичні і планові постійні витрати.

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

Відхилення за потужністю:

$$B_n = (C_\phi - C_n) \times \Phi_n \quad (8.4)$$

де C_ϕ — вартість основних фондів (кількісний фактор);

Φ — фондівіддача (якісний фактор).

Відхилення за фондівіддачею:

$$B = C_\phi \times (\Phi_\phi - \Phi_n) \quad (8.5)$$

Відхилення за витратами реалізації і обігу:

$$B_{po} = B_\phi - \Phi_n \quad (8.6)$$

де B_{po} — витрати реалізації і обігу.

Відхилення за змінними витратами реалізації і обігу:

$$B_{ЗРО} = B_{ЗРО\phi} - B_{ЗРОн} \quad (8.7)$$

де $B_{ЗРО}$ — відхилення за змінними витратами реалізації і обігу;
 $B_{ЗРО\phi}$ — фактичні показники змінних витрат реалізації та обігу;
 $B_{ЗРОн}$ — планові показники змінних витрат реалізації та обігу.
 Відхилення змінних витрат реалізації та обігу за обсягом випуску:

$$B_{ЗРО(Q)} = (Q_{\phi} - Q_n) \times K_n \quad (8.8)$$

де K_n — ставка змінних витрат реалізації і обігу на одиницю продукції.

Економія або перевитрата по змінних витратах реалізації й обігу спричинені відмінністю фактичного обсягу випуску від планового рівня.

Відхилення по ставці заробітної плати змінних витрат реалізації й обігу на одиницю продукції:

$$B_{cзн} = Q_{\phi} \times (K_{\phi} - K_n), \quad (8.9)$$

де $B_{cзн}$ — відхилення ставки заробітної плати.

Відхилення по постійних витратах реалізації й обігу:

$$B_{const} = B_{const\phi} - B_{constП}, \quad (8.10)$$

де B_{const} — постійні витрати реалізації і обігу.

Окремі компанії здійснюють ще й *третій рівень аналізу відхилень* — розрахунок впливу факторів на відхилення непрямих витрат. До таких витрат відносяться накладні витрати — змінні і постійні.

Змінні накладні витрат складаються з багатьох статей, включаючи витрати на енергію, ремонт, зарплату допоміжним робітникам, оплату часу простою і т.і. щоб визначити причини відхилень фактичних накладних витрат від стандартних, необхідно проаналізувати можливі причини по кожній статті. Більшість компаній взагалі не розглядає окремих статей накладних витрат, так як вважає, що ефект не покриває витрат.

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

Контроль за постійними накладними витратами базується на постійному кошторису плануванні (бюджетуванні). Як правило, за ними не здійснюється щоденний або щомісячний контроль, так як зміни фактичних витрат стосовно до бюджетних відносно незначні.

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 [14].

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 середньо галузеві показники чи показники іншого кращого підприємства.

Порівняння із середньо галузевими 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 всередині 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, і 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.

8.2. Бюджетний контроль: сутність та зміст. Класифікатор причин відхилень

Бюджетний контроль — це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення відповідних корективів.

Бюджетний контроль здійснюється за допомогою *звіту про виконання бюджету*, який складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеріві, котрий відповідає за прийняття відповідних рішень. Він містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням причини. Звіт про виконання готують регулярно, здебільшого щомісяця. У спрощеному вигляді він має таку форму, як наведено в табл. 8.1.

Відхилення від бюджету, наведені у звіті, можуть бути сприятливими (позитивними) або несприятливими (негативними).

Сприятливими вважаються відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні. Несприятливими — коли фактичний дохід менший від запланованого, а фактичні витрати більші за бюджетні.

Таблиця 8.1

ЗВІТ ПРО ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТУ

Бюджетний цент _____
 Звітний період _____

Дата складання _____
 Бюджетний обсяг _____
 Фактичний обсяг _____

Стаття		Поточний період			3 початку року			Тенденція відхилення	Суттєвість відхилення	Коментар
Код	Назва	Бюджет	Фактично	Відхилення	Бюджет	Фактично	Відхилення			

Реакція менеджера на відхилення залежить від розміру відхилень та причин їх виникнення. Якщо відхилення незначні, менеджер може їх ігнорувати, тобто не досліджувати причини цих відхилень. Значний розмір відхилень вимагає детальнішого вивчення їх причин із залученням додаткової інформації.

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причини можливі альтернативні рішення:

- коригування і перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його надалі недоцільно;
- внесення відповідних корективу дії для забезпечення досягнення встановленої мети.

Отже, звіт про виконання бюджету забезпечує зворотній зв'язок, привертаючи увагу менеджера до значних відхилень від очікуваних результатів, що, в свою чергу, дає змогу здійснювати управління за відхиленнями. Процес контролю виконання бюджету наведено на рис. 8.2.

Слід зауважити, що звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю лише за умови коректного зіставлення фактичних та бюджетних показників. Річ у тому, що зведений бюджет звичайно є статичним або постійним бюджетом, оскільки він складений тільки для одного рівня майбутньої діяльності. Тому терміни «статичний (фіксований) бюджет» та «зведений (генеральний) бюджет» вживають як синоніми.



Рис. 8.2. Система бюджетного контролю

Статичний (фіксований) бюджет відображає доходи і витрати, розраховані, виходячи з очікуваного обсягу діяльності (або іншого чинника). Оскільки дохід і частина витрат залежать від зміни обсягу діяльності, то у випадках, коли фактичний обсяг діяльності відрізняється від запланованого, відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення. Тому для забезпечення ефективного контролю за допомогою звіту про виконання бюджету слід зіставляти фактичні результати з бюджетом, скоригованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності — гнучким (динамічним).

В міжнародній та в вітчизняній практиці розрізняють декілька рівнів бюджетного контролю: поверхневий рівень (нульовий), поглиблений рівень із застосуванням статичних та гнучких бюджетів

Суть поверхневого методу бюджетного контролю полягає в тому, що кожний центр відповідальності надає в бюджетний комітет виконання основних показників свого центру відповідальності. Бюджетна комісія узагальнює всі показники роботи центрів відповідальності. Зведена таблиця являє собою основні показники діяльності підприємства. Ця таблиця складається з двох розділів:

1. Основні техніко-економічні показники.
2. Показники ефективності виробничої діяльності.

Поглиблений рівень бюджетного контролю передбачає складання та аналіз статичних та гнучких бюджетів. Статичний бюджет відображає бюджетні обсяги, бюджетні ціни, бюджетні витрати. Гнучкий бюджет

це фактичні обсяги, бюджетні ціни, бюджетні витрати. Гнучкий бюджет розраховується на підставі планових норм і нормативів витрат на змінні в межах релевантного діапазону (в тому числі і фактичні обсяги виробництва). Гнучкий бюджет дає відповідь на питання: а якими б були витрати та доходи за умови незмінних цін, тарифів, норм і нормативів витрат, але зміни обсягів реалізації чи виробництва.

Основна мета бюджетного контролю, таким чином, — забезпечити зворотній зв'язок, привертаючи увагу менеджера до значних відхилень від очікуваних результатів, що, в свою чергу, дає змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Управління за відхиленнями є періодичною процедурою ухвалення управлінських рішень на підставі аналізу причин відхилення фактичних показників від планових. Це один з найпростіших і найпоширеніших механізмів управління, до того ж, за умови правильного застосування, досить ефективний.

Управління за відхиленнями — менеджер концентрує увагу лише на суттєвих відхиленнях від бюджету і, до певної міри, не звертає уваги на відхилення в межах допустимих коливань.

Якщо використовувати дослівний переклад з англійської мови, то процес управління за відхиленнями належить називати бюджетним плануванням. Таким чином, центр ваги переноситься на процес аналізу розбіжностей і ухвалення рішень на основі цього аналізу. Отже, управління за відхиленнями — це методика управління ресурсами організації, що складається з трьох стадій: визначення бюджету (плану); визначення фактичних показників; визначення відхилень, аналізу причин, що їх спричинили, і ухвалення рішень на основі результатів аналізу.

Схема прийняття управлінського рішення дає уявлення про цей процес. Якщо врахувати, що на кожному рівні управління щодня необхідно приймати кількадесят (а то й кількасот) різних рішень, стане очевидним, що їх підготовка за всіма правилами методики є просто неможливою.

Досвід свідчить, що в цьому немає потреби. Практично кожне рішення тією чи іншою мірою проходить всі стадії процесу. Керівник може прийняти велику кількість рішень тільки тому, що більшість цих стадій здійснюється, сказати б, автоматично. Усі управлінські рішення поділяються на дві групи: стандартні, або ті, що програмуються, і специфічні, або нестандартні. Стандартні рішення проходять усі стадії процесу прийняття рішень відповідно до схеми. Але оскільки ситуації, коли виникає потреба в таких рішеннях, повторюються, процес їх прийняття спрощується завдяки використанню заздалегідь розроблених аналогів.

Прийняття програмованих (стандартних) рішень не означає браку будь-яких управлінських дій. Вони виконуються, але, як уже було сказано, цілком автоматично.

Для ілюстрації стандартизації рішень можна навести приклад із галузі технологій. Для перевірки розмірів деталей використовують спеціальні шаблони — калібри. Калібр дає змогу легко й швидко поділити деталі на дві групи: 1) деталі, розміри яких є в межах допусків, і 2) деталі з відхиленням від встановлених допусків. Контрольні розміри на калібрі встановлюються один раз, але уможливають перевірку кількох тисяч деталей. Те саме й зі стандартними рішеннями: прийняті один раз у певній ситуації, вони можуть здійснюватися щоразу, коли така ситуація повторюється.

Так, за браком стандарту в наведеному вище прикладі постала б необхідність вимірювати кожную деталь, звіряти виміри з кресленням та приймати рішення щодо кожної деталі. За використання стандарту із загальної сукупності деталей виокремлюють тільки ті, які мають відхилення від встановлених допусків. У такому разі тільки ця група деталей потребуватиме управлінського рішення: розподілу її на деталі, які можна виправити, і ті, які вже виправити неможливо. Щодо першої групи деталей, які пройшли вимірювання калібром, рішення приймається автоматично.

Наведений приклад є наочною ілюстрацією суті управління за відхиленнями. Слід при цьому враховувати, що навіть у межах окремого підприємства коло управлінських рішень є дуже великим, діапазон їхньої складності також досить широкий — від найпростішого рішення щодо технічного контролю деталей до найскладніших управлінських проблем. Тому для практичного використання управління за відхиленнями на кожному об'єкті управління потрібно створити належні передумови.

1. Першою важливою передумовою є наявність довідника стандартних рішень, який би давав змогу виявити всі збурення, що виникають у системі, та виокремлювати такі, які можна усунути з допомогою стандартних рішень без будь-якого втручання управління. Такі стандартні довідники складаються з відповідних інструкцій, правил, розпоряджень тощо. На жаль, така робота на багатьох підприємствах України проводиться не систематично, не цілеспрямовано, досі не стала невід'ємною складовою системи управління, а існує скоріше як виявлення ініціативи окремих підрозділів або працівників управління.

2. Другою суттєвою передумовою управління за відхиленнями є виявлення відхилень від норм, планів, стандартів, умов та ін. Ідеться про відхилення в широкому значенні цього слова, тобто про всі випадки, коли стан фактичного виконання не відповідає заздалегідь встановле-

ному завданню. Слід зазначити, що завдяки розвитку науки управління чимало зроблено для постійного виявлення таких відхилень. Так, систему зовнішньої і внутрішньої звітності побудовано в основному на зіставленні фактичних даних з плановими, різні методи організації управління виробництвом ґрунтуються на визначенні завдань і контролюванні їх виконання, система нормативного обліку виробництва забезпечує виявлення відхилень від нормативів за всіма статтями собівартості продукції. Дальший прогрес у цьому напрямку полягає у збільшенні кількості показників відхилень, підвищенні оперативності їх виявлення.

3. Особливістю будь-якого виробничого процесу є те, що в кожний даний момент і на кожній дільниці обов'язково виникатимуть якісь відхилення від норми, причому різної величини та різних напрямків. Якщо на певній дільниці сталася перевитрата фонду заробітної плати, то така ситуація може бути об'єктом аналізу і для майстра дільниці, і для начальника відділення, і для начальника цеху, і для начальника відділу праці та заробітної плати, і для головного бухгалтера, і для головного економіста, і, врешті-решт, для директора заводу. Але це не означає, що інформація про всі відхилення повинна надходити до всіх керівників. У такому разі сталося б перепоповнення інформаційних каналів, яке призвело б до високих витрат на утримання інформаційної системи і до інформаційної пересиченості. Як наслідок, інформацію не буде належно використано.

Прикладом може служити ситуація, яка склалася колись у міністерстві хімічної промисловості СРСР. Після запровадження автоматизації обліку на підставі щоденних телеграм із заводів працівники міністерства складали зведення про виконання плану виробництва продукції за всією номенклатурою. У такий спосіб щоденно міністр і його заступники одержували зведення обсягом у сотні сторінок. Ясна річ, що використати таку інформацію було просто неможливо і жодного практичного значення ці зведення не мали. Саме через це і було запропоновано принцип управління за відхиленнями. Керівництво міністерства вирішило, що у зведення для міністра включається продукція, щодо якої відхилення від плану перевищує 5 відсотків, а для начальників головних управлінь — 2 відсотки. Після цього обсяг зведень скоротився більше ніж у 10 разів і кожний керівник почав одержувати дані, справді необхідні для управлінських рішень на відповідному рівні.

Отже, ідеться не про відхилення взагалі, а лише про ті, які потребують втручання керівника відповідного рівня, тобто третьою передумовою організації управління за відхиленнями є розподіл відхилень за рівнями управління як щодо деталізації статей відхилень, так і щодо періодичності інформації. Що вищим є рівень управління, то більшою може бути міра узагальнення і тривалішим термін подання інформації.

Як бачимо, в основу управління за відхиленнями покладено принцип системи зворотного зв'язку — управлінські дії необхідно здійснювати тільки тоді, коли контрольована система відхилилася від одного або кількох заданих параметрів більше за встановлені допуски. Отже, управління за відхиленнями можна визначити як таку організацію управління системою, коли рішення про коригувальні впливи на систему приймаються на кожному рівні управління на підставі інформації про відхилення від заданих параметрів виконання.

Для цього принципу управління актуальною є проблема параметрів і допусків. У технології, наприклад, для розміру деталей устанавлюється певна межа відхилень. І це неминуче, оскільки через найрізноманітніші причини, які нерідко не піддаються регулюванню та контролю, фактичний розмір відхилитиметься від фіксованого теоретичного параметра. Тому технологи вирішують завдання досягнення певного розміру у визначених інтервалах наближення до нього.

В економіці й досі завдання у вигляді планів, норм, умов встановлюються однозначно, без допусків на відхилення. Але реальні умови функціонування будь-якого об'єкта управління є такими, що відхилення від заданих параметрів виконання об'єктивно неминучі. Брак допусків на відхилення призводить до того, що управління мусить реагувати на відхилення систематично за всіма показниками, незалежно від їхньої величини та значущості. За використання традиційних методів управління досвідчені управлінці інтуїтивно виявляють незначні відхилення. У міру розширення використання в управлінні комп'ютерної техніки кількість зафіксованих відхилень від заданих параметрів стає настільки великою, що управлінська система не в змозі їх опрацювати.

Ще й досі бракує єдиної методики розрахунків допусків відхилень для різних показників діяльності підприємства, організації, установи. Тому підприємства, що запроваджують управління за відхиленнями, такі допуски розраховують індивідуально. Для цього встановлюють мінімальні допустимі межі відхилень, диференційовані за всіма показниками. Усі відхилення в межах допусків реструються в інформаційній системі, включаються в загальну суму відхилень, але не викликають збурень у системі управління, бо управлінська система на відхилення в межах допусків не реагує.

Визначення допусків на відхилення є завданням складним і дуже трудомістким, оскільки величина допусків має змінюватися за зміни певних умов. Але управління складними системами без допусків на відхилення буде надто недосконалим процесом. Автоматизація управління взагалі немислима без устанавлення допусків на відхилення для контрольованих параметрів.

Другою суттєвою проблемою управління за відхиленнями є вдосконалення методики виявлення цих відхилень. В окремих випадках виявити такі відхилення дуже просто: наприклад, щодо кількості робітників, які стали до роботи, щодо кількості деталей, переданих із цеху в цех, і т. д. Але щодо цілої низки показників виявлення відхилень є досить складним завданням. Це передовсім стосується комплексних показників, таких як собівартість, прибуток, витрати з фонду заробітної плати, грошові потоки. Одним із способів удосконалення методики виявлення відхилень за цими показниками є запровадження принципів нормативного обліку витрат на виробництво, що про нього ми вже згадували.

Організація управління за відхиленнями — перспективний шлях удосконалення управління. І це стосується не тільки управління промисловими об'єктами. Принцип управління за відхиленнями можна застосувати в будь-яких об'єктах з різним ступенем комп'ютеризації управління. Оперативне виявлення відхилень уможливорює запобігання втратам та підвищення ефективності діяльності об'єкта.

Для контролю і аналізу відхилень розробляється спеціальний класифікатор можливих причин і можливих винуватців відхилень. Класифікатор причин відхилень та відповідальних за них призначений для контролю та аналізу відхилень в системі контролінгу. Кожному відхиленню призначається п'ятизначний код. Перші три цифри — код відповідального за присвоєння шифру причини. Останні дві цифри — код винного у відхиленні. Коди відхилень проставляються в додаткових лімітно-забірних картках.

Приклад такого класифікатора наведено у табл. 8.3.

Таблиця 8.3

ПРИКЛАД КЛАСИФІКАТОРА ПРИЧИНИ ВІДХИЛЕНЬ

Величина відхилення	Виявлені причини відхилень	Центр відповідальності, що визначає причини відхилень	Код центру відповідальності	Винуватець відхилень	Код винуватця відхилень

Коди відхилень проставляють у спеціальних сигнальних документах — вимогах. Таким чином, виникає можливість контролю відхилень в момент їх виникнення. Матеріали, що отримані зі складу по лімітно-заборним карткам, але не використані на кінець звітної періоду, повертаються на склад (це фіксується в накладній на внутрішнє переміщення матеріалів). Готову продукцію після прийому відділом технічного

контролю передають на склад. При цьому має бути оформлений первинний документ — ордер прийомки, який засвідчує випуск продукції.

Вимоги, накладні на внутрішнє переміщення матеріалів щоденно передають в бухгалтерію або планово-економічний відділ. На підставі цих документів складають щоденне оперативне зведення. Приклад декадного оперативного зведення щодо витрачання матеріалів подано у табл. 8.4.

Таблиця 8.4.

**ДЕКАДНЕ ОПЕРАТИВНЕ ЗВЕДЕННЯ ПРО ВІДХИЛЕННЯ
ВІД НОРМ ПОСТАЧАННЯ МАТЕРІАЛІВ**

Структурний підрозділ _____
Період _____

Назва продукції	Планова потреба в сировині та матеріалах за нормою					Фактичне витрачання матеріалів					Інформація про відхилення за період		
	Номенклатурний номер матеріалу	Ціна матеріалу, грн	Одиниця виміру	кількість	сума, грн	Номенклатурний номер матеріалу	Ціна матеріалу, грн	Одиниця виміру	кількість	сума, грн	Ціна матеріалу, грн	кількість	сума, грн

Контролер при аналізі відхилень вирішує специфічну задачу — не тільки визначає розмір і причину відхилень, але й розробляє рекомендації щодо їх усунення, якщо відхилення несприятливе, або посиленню, якщо сприятливе.

Розрахунок відхилень використовується для оцінки діяльності підприємства і для аналізу довгострокових стратегічних програм розвитку підприємства, пов'язаних з інвестуванням.

8.3. Підходи до проведення аналізу відхилень в системі контролінгу

Розрізняють чотири підходи до проведення аналізу відхилень.

Простий аналіз відхилень, зорієнтований на коректування майбутніх планів. Суть підходу в тому, що контролюється виконання бюджету шляхом співставлення бюджетних показників і їх фактичних значень. Якщо відхилення носить суттєвий характер, то в бюджет майбутнього

періоду вносять відповідні зміни. В якості критерію для визначення суттєвості тих видів витрат, за якими виявлені відхилення, використовують кінцеві бюджетні показники, наприклад величину сумарного грошового потоку.

Аналіз відхилень, зорієнтований на прийняття майбутніх управлінських рішень. Передбачає більш детальний факторний аналіз впливу різних відхилень параметрів бізнесу на грошовий потік. Висновки щодо пріоритетів впливаючих факторів, є базою для прийняття управлінських рішень відповідними підрозділами підприємства. На відміну від попереднього підходу, перегляд та коректування бюджетів відбувається на фоні нових управлінських рішень.

Аналіз відхилень в умовах невизначеності. Всі параметри діяльності підприємства вважаються невизначеними і задаються не у вигляді конкретних числових значень, а у вигляді інтервалу невизначеності. Оцінка невизначеності кінцевого грошового потоку здійснюється шляхом імітаційного моделювання. Якщо фактичне значення результативного параметру потрапило в інтервал невизначеності, отриманий шляхом імітаційного моделювання, то виконання бюджету вважається успішним. В іншому випадку виникає необхідність в додатковому аналізі, спрямованому на пошук шляхів зниження невизначеності параметрів бізнесу.

Стратегічний підхід до аналізу відхилень. Базується на припущенні, що оцінка виконання бюджету має проводитися з урахуванням обраної підприємством стратегії. Даний підхід не передбачає яких-небудь формальних процедур проведення.



Контрольні запитання до теми

1. У чому полягає мета аналізу відхилень?
2. Перелічіть причини відхилень в бюджетуванні.
3. Яка послідовність проведення факторного аналізу?
4. Який порядок розрахунку відхилень чистої виручки від реалізації продукції?
5. Що являє собою бюджетний контроль?
6. Як поділяються відхилення в залежності від причин виникнення?
7. Які елементи включає в себе система бюджетного контролю?
8. Визначте механізм класифікатору причин відхилень в системі контролінгу.
9. Перелічіть основні підходи до проведення аналізу відхилень в системі контролінгу.
10. У чому полягає сутність підходів до проведення аналізу відхилень?



ТЕМА 9

**МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОЇ ДІАГНОСТИКИ ПІДПРИЄМСТВА
В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ**

9.1. Оцінка якості системи управління підприємством

9.2. Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства

9.3. Аналіз беззбитковості

9.4. Аналіз чутливості прибутку

9.1. Оцінка якості системи управління підприємством

Якість системи управління проявляється в тому, що всі елементи системи задіяні, функціонують і використовуються відповідно до їхнього призначення найбільш ефективно. Це системний ефект, що відбиває як якісні і кількісні характеристики кожного елемента управління як відкритої системи, так і принципово нову якість, що виникла в результаті того, що управлінською працею реалізовані системні зв'язки й відносини.

Для оцінки якості системи управління розроблена синтезована система показників, яка відбиває особливості цілей, завдань, функцій управління, специфіку управлінської праці. При цьому враховуються різні підходи до виміру ефекту управління, що характеризують аспекти якості управління підприємством. Центральне місце у цій системі займають вимірники ефективності використання ресурсів управління, реалізованих у формі посилення управлінського впливу суб'єкта на об'єкт управління.

Оцінка рівня якості системи управління повинна здійснюватись на базі системи критеріїв, які:

— відбивають науково-технічний рівень управління, ефективність використання технічних засобів; прогресивних процесів, методів і структур управління;

— характеризують якість, своєчасність і економічність прийнятих управлінських рішень;

— показують динаміку якісного складу працівників управління й інтенсифікацію управлінської праці;

— відбивають масштаби і ефективність залучення працівників до управління виробництвом.

З огляду на це, розроблено систему показників, які характеризують ефективність суб'єкта управління:

- продуктивність праці одного управлінського працівника;
- коефіцієнт оперативності діяльності апарату управління;
- коефіцієнт ефективності використання інформації;
- коефіцієнт надійності управління;
- коефіцієнт виконавської дисципліни;
- ефективність праці управлінського апарату підприємства;
- кадровий потенціал управління;
- інтелектуальний потенціал;
- рівень організаційного клімату.

Найбільш детальні розрахунки виділених показників розглядаються в роботах С. Борсука і В. Герасимчука [8, 10], але в запропонованій системі виокремлено тільки найбільш суттєві, узагальнені показники оцінки якості управління, синтез яких дасть найбільший результат при визначенні рівня якості системи управління.

Продуктивність праці одного управлінського працівника визначається за категоріями персоналу та за різними видами робіт. Рівень продуктивності праці визначеної категорії управлінського персоналу (P_y) характеризується обсягом робіт (операцій), що виконується одним працівником певної категорії за одиницю часу, та розраховується за формулою:

$$P_y = \frac{E}{\mathcal{C}_y}, \quad (9.1)$$

де E — обсяг продукції (робіт, операцій), виконаних даною категорією працівників за певний період (рік, квартал, місяць), у відповідних одиницях виміру;

\mathcal{C}_y — число осіб управлінського персоналу, зайнятого виконанням певного обсягу робіт (операції, продукції), чол., або витрати часу на виконання даного обсягу робіт, люд.-год.

Коефіцієнт оперативності діяльності апарату управління $K_{o,y}$ відображає своєчасність виконання апаратом управління функцій у роботі з адміністративною документацією, ступінь оперативності виконання постанов, наказів, інших документів і розраховується за формулою:

$$K_{o.y} = \frac{(D_1 - \partial_1)K_1 + (D_2 - \partial_2)K_2 + \dots + (D_n - \partial_n)K_n}{D_1K_1 + D_2K_2 + \dots + D_nK_n}, \quad (9.2)$$

де D_1, D_2, \dots, D_n — встановлений директивно або нормативний строк виконання відповідного виду документів, днів;

$\partial_1, \partial_2, \dots, \partial_n$ — відставання від прийнятого нормативного строку виконання відповідного виду документів в днях (при достроковому виконанні документів $\partial_n = 0$);

K_1, K_2, \dots, K_n — коефіцієнти, що умовно характеризують різні види документації за ступенями важливості ($K = 1, 0$ в разі документації вищих організацій);

$K = 0,8$, якщо це документація заводууправління; $K = 0,6$ — документація виробничих та функціональних підрозділів).

Коефіцієнт ефективного використання інформації характеризує ступінь корисного використання інформації, що надходить на підприємство, і обчислюється за формулою:

$$K_{e.i} = \frac{I_{e.6}}{I_{ex}}, \quad (9.3)$$

де $I_{e.6}$ — кількість випадків ефективного використання документа (показника);

I_{ex} — загальна кількість документів (показників).

Коефіцієнт надійності управління розраховується за формулою:

$$K_{над} = 1 - \frac{K_{н.р}}{K_3}, \quad (9.4)$$

де $K_{н.р}$ — кількість нереалізованих управлінських рішень;

K_3 — загальна кількість рішень, прийнятих у підрозділі.

Коефіцієнт виконавської дисципліни розраховується за формулою:

$$K_{e.o} = \frac{D_{ф.6}}{D_{н.6}}, \quad (9.5)$$

де $D_{ф.6}$ — кількість фактично виконаних за певний період документів (наказів, команд, заходів);

$D_{н.6}$ — кількість документів (наказів, команд, заходів), що підлягають виконанню за звітний період, включаючи невиконані за попередній період.

Ефективність праці управлінського апарату підприємства визначається за формулою:

$$E_{yn} = \frac{B}{U_{yn}}, \quad (9.6)$$

де B — обсяг реалізованої продукції, тис. грн.;

$Ч_{уп}$ — середньоспискова чисельність управлінського персоналу, чол.

Щодо аналізу потенціалу управління, то він має такі складові: 1) кадровий потенціал; 2) організаційний потенціал; 3) організаційний клімат.

Кадровий або кваліфікаційний потенціал — це знання та навички кадрів управління. Кадровий потенціал треба визначати комплексно за основними видами діяльності управлінського персоналу. Кваліфікаційний профіль управлінського персоналу, як правило, визначають за чотирма видами діяльності, а саме: 1) планування дій; 2) організаторська робота; 3) аналітична діяльність; 4) застосування технічних засобів обробки інформації (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

КОМПЕТЕНЦІЯ ТА МОЖЛИВОСТІ ПЕРСОНАЛУ УПРАВЛІННЯ [8]

Компетенція		Можливості		Оцінка
Показники	Здатність, уміння реагувати	Тип реагування	Діапазон реакції	
Планування дій	Здатність вирішувати проблеми обґрунтовано, послідовно, оригінально, підготовлювати рішення	Методи вирішення проблем	Дослідний, проб та помилок	1
			Альтернативний	2
			Творче піднесення	3
Організаторська діяльність	Здатність організувати роботу, реалізувати рішення в одній або кількох ланках (масштабно)	Масштаб вирішення проблеми	Послідовна та поступова реалізація	1
			Послідовно-паралельна реалізація	2
			Паралельна масштабна реалізація	3
Аналітична діяльність	Здатність вести пошук інформації, аналізувати її цінність, вибірковість та інтуїція	Способи отримання інформації	Збір фактичних даних	1
			Екстраполяція	2
			Прогнозування	3
Застосування технічних засобів	Уміння дійснювати комп'юерний пошук та обробку інформації (вміння користуватися ПК, знання бази даних, програмування, моделювання)	Методи обробки інформації	Обробка більшої частини інформації вручну	1
			Використання стандартних програм	2
			Побудова системи підтримки рішень	3

Оцінка кваліфікаційного профілю дає змогу визначити наявність можливості оперативного реагування кадрів на виниклі проблеми. Таблиця 9.1 дає змогу оцінити компетенцію та можливості персоналу управління підприємств за вищенаведеними показниками.

Визначення інтелектуального потенціалу здійснюється на підставі проведеного анкетування, яке включає в себе оцінку шести основних характеристик: 1) сприйняття нових ідей; 2) готовність критикувати; 3) бачення перспективи; 4) рівень інтелекту; 5) цілеспрямованість та наміри; 6) управлінське мислення. Теоретичні оцінки інтелектуального потенціалу можуть бути у межах 0—100 %.

Оцінка організаційного клімату включає шість показників [124], пов'язаних попарно взаємовпливом, це:

- 1) ставлення до змін — відкритість мислення;
- 2) перспективність мислення — готовність до ризику;
- 3) організаційні цілі та інтереси коаліцій — бачення факторів успіху.

Кожен з показників має чотири варіанти значень (табл. 9.2). Ці показники визначаються на основі методу спостережень.

Таблиця 9.2

ОЦІНКА ОРГАНІЗАЦІЙНОГО КЛІМАТУ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА [8]

Показник	Значення	Оцінка	Загальна оцінка
Ставлення до змін (мотиви змін)	Зміни, потрібні за умов кризи		
	Зміни, потрібні за низьких результатів		
	Зміни, що дадуть нові досягнення		
	Вимагають змін зовнішні фактори		
Відкритість мислення	Увага до внутрішніх проблем		
	Внутрішні проблеми в поєднанні з зовнішніми		
	Оцінка зовнішніх факторів		
	Увага до навколишнього середовища		
Перспективність мислення	Орієнтація на сьогодні		
	Пошуки найближчих перспектив		
	Середньострокове планування (2—3 роки)		
	Прихильність до довгострокової стійкої діяльності		

Закінчення табл. 9.2

Показник	Значення	Оцінка	Загальна оцінка
Готовність до ризику	Готовність до ризику відсутня		
	Готовність до тимчасових труднощів		
	Готовність до подолання труднощів та тимчасових невдач		
	Невдачі не змінять готовності до ризику		
Організаційні цілі та інтереси коаліції	Прагнення до прибутку		
	Збільшення частки ринку		
	Гуманізація цін та завоювання престижу		
	Збереження коаліції та організації		
Бачення факторів успіху	Певна невизначеність щодо шляхів досягнення успіху		
	Існування шляхів досягнення успіху		
	Можливість прогнозування досягнення успіху		
	Чітка перспектива послідовності шляхів досягнення успіху		

На підставі оцінок за двома показниками по парах виводиться загальна оцінка в балах за дев'ятибальною шкалою. Далі загальні оцінки усереднюються за допомогою табл. 9.3, та визначається середня бальна оцінка організаційного клімату.

Таблиця 9.3

ДІАГНОСТИКА ОРГАНІЗАЦІЙНОГО КЛІМАТУ

Ставлення до змін — відкритість мислення		Готовність до ризику — перспективність мислення		Організаційні цілі — бачення факторів успіху		Загальна оцінка клімату
Характеристика	Бали	Характеристика	Бали	Характеристика	Бали	
Зміни, потрібні при загрозі банкрутства	1	Орієнтація на сьогоднішні успіхи, неможливість ризикувати	1	Прагнення до прибутку	1	

Закінчення табл. 9.3

Ставлення до змін — відкритість мислення		Готовність до ризику — перспективність мислення		Організаційні цілі — бачення факторів успіху		Загальна оцінка клімату
Характеристика	Бали	Характеристика	Бали	Характеристика	Бали	
Зміни, потрібні при кризових явищах	2	Орієнтація на короткострокові плани без ризику	2	Збільшення прибутку за рахунок економії витрат та підвищення цін	2	
Зміни, потрібні через низькі результати господарювання	3	Орієнтація на близьку перспективу	3	Збільшення частки ринку при агресивній конкуренції	3	
Зміни, потрібні у зв'язку з невідповідністю господарської діяльності обставині	4	Планомірний розвиток, що ґрунтується на виважених розрахунках	4	Збереження частки ринку за рахунок підвищення якості	4	
Зміни, необхідні у зв'язку з недоліками у роботі	5	Довгострокові перспективи без ризикованих кроків	5	Збереження прибутковості за рахунок реорганізації виробництва	5	
Зміни, викликані новими вимогами	6	Готовність діяти у складній ситуації	6	Збереження коаліцій та їхньої прибутковості	6	
Зміни, що повинні здійснюватись при досягненні нових результатів	7	Орієнтація на довгостроковий плановий розвиток	7	Інтеграція коаліцій — шлях збереження усталеності	7	
Зміни, що диктуються зовнішніми факторами	8	Готовність до довгострокового розвитку з можливими невдачами	8	Гуманізація зовнішньої політики заради престижу	8	
Зміни, що повинні упереджувати зміни навколишнього середовища	9	Прихильність до довгострокового стійкого розвитку	9	Збереження організації	9	

На основі визначеної оцінки організаційного клімату проводиться загальна оцінка потенціалу управління підприємствами.

Потенціал управління визначають за формулою:

$$P_y = Kx\Delta p(1 + Axc)x(1 - Bxg) = KxK_i x K_{o,y} x K_{o,k}, \quad (9.7)$$

де K — кваліфікаційний потенціал;

K_i — інтелектуальний потенціал;

$K_{o,y}$, $K_{o,k}$ — коефіцієнт, що характеризує відповідно організаційні умови і стан організаційного клімату.

Діагностика та аналіз системи управління надає змогу визначити необхідні значення потенціалу управління підприємствами. При цьому на основі табл. 9.3 розраховується реальний потенціал системи управління підприємствами та визначається різниця в потенціалі (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

ОЦІНКА МОЖЛИВОСТЕЙ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ [124]

Вид оцінки	Компетенція	Можливості підвищення компетенції	Можливості розвитку		Реальний потенціал управління	Вимоги до управління	Різниця
			Організаційні умови	Організаційний клімат			
Поточна		+2	Ваговий коефіцієнт 1,1	Ваговий коефіцієнт -2,6		5	

Наприкінці оцінки якості системи управління складається прогноз розвитку реального потенціалу — програма компетенції, збільшення можливостей управління та зменшення різниці в потенціалі. Водночас прогнозування здійснюється лише при розробці деякої стратегії нарощування потенціалу, змін організаційних умов та клімату організації. При цьому різні стратегії даватимуть різні результати у підвищенні якості системи управління.

Отже, розглянутий підхід до оцінки якості системи управління належним чином відбиває основні напрямки вище перерахованих підходів і їхній корисний ефект, що проявляється у своєчасності прийнятих якісних управлінських рішень.

9.2. Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства

Процес контролінгу містить у собі розробку системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів. Метою цього є формування системи підконтрольних показників, здатних що-

найкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Кожен показник системи може бути використаний з метою аналізу, він повинний легко коректуватися і піддаватися керуванню, забезпечуючи тим самим гнучкість і маневреність усієї системи в досягненні кінцевих результатів роботи промислового підприємства.

При формуванні контрольних, показників необхідно врахувати той факт, що більш істотний контроль і вплив на визначені показники можуть зробити менеджери центрів відповідальності. У зв'язку з ним є дуже доцільним розкладання кінцевого показника на складові його елементи, що будуть підконтрольними стосовно менеджерів нижчих рівнів. Таким чином, у підконтрольних показників будуть включені усі компоненти кінцевого показника, і навіть незначні зміни яких будуть видні і зрозумілі керівництву, а значить будуть легко керовані. Відповідно до цього визначимо показник, що повинний бути покладений в основу формування переліку підконтрольних величин.

Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства займається оцінкою різних сторін діяльності підприємства з метою виявлення «вузьких місць», можливостей і небезпек для прийняття оптимальних оперативних і стратегічних рішень.

Фінансово-господарський стан підприємства — це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів. Фінансовий стан підприємства залежить від результатів його виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності. Тому на нього впливають усі ці види діяльності підприємства. Передовсім на фінансовому стані підприємства позитивно позначаються безперебійний випуск і реалізація високоякісної продукції.

Як правило, що вищі показники обсягу виробництва і реалізації продукції, робіт, послуг і нижча їх собівартість, то вища прибутковість підприємства, що позитивно впливає на його фінансовий стан. Неритмічність виробничих процесів, погіршення якості продукції, труднощі з її реалізацією призводять до зменшення надходження коштів на рахунки підприємства, в результаті чого погіршується його платоспроможність.

Діагностика фінансово-господарського стану підприємства викликана нагальною потребою: підприємство не може дозволити собі вести справи, не маючи подання про співвідношення доходів та витрат, не знаючи факторів, що дають змогу домогтися перевищення доходів над витратами.

Аналіз фінансово-господарського стану підприємства дозволяє визначити:

- наскільки стійке підприємство;
- чи здатне воно своєчасно розрахуватися з кредиторами;
- який прибуток одержало і чому.

Мета аналізу фінансово-господарського стану підприємства — оцінити минулу діяльність підприємства, його положення на даний момент і його потенціал. Основні цілі діагностики фінансово-господарського стану підприємства:

- об'єктивне оцінювання результатів комерційної діяльності;
- комплексне виявлення невикористаних результатів, мобілізація їх для підвищення економічної ефективності виробництва в майбутніх планових періодах, а також виявлення недоліків у роботі їхніх винуватців, досягнення повної відповідності матеріального і морального стиmulювання за результатами праці і якістю роботи;
- постійний контроль раціональності функціонування господарських систем, контроль за виконанням планів бюджетів, контроль за процесами виробництва та реалізації продукції, а також своєчасне виявлення і використання поточних внутрішньовиробничих резервів з метою забезпечення виконання й перевиконання плану;
- прогнозування господарської діяльності, наукове обґрунтування перспективних планів, оцінка очікуваного виконання плану.

Виходячи з цього, можна сказати, що головною метою аналізу фінансово-господарського стану підприємства є підготовка інформації для прийняття управлінських рішень на всіх ієрархічних рівнях управління.

Основні завдання, які розв'язуються при проведенні діагностики фінансово-господарського стану підприємства:

- ◆ перевірка якості і обґрунтованості планів, бюджетних нормативів (у процесі їхньої розробки); об'єктивне і всебічне дослідження виконання встановлених планів і бюджетів та дотримання нормативів по кількості, структурі і якості випущеної продукції, виконаних робіт і послуг (за даними обліку і звітності);
- ◆ комплексне оцінювання господарської діяльності;
- ◆ аналіз організаційно-технічного рівня виробництва і якості продукції;
- ◆ аналіз залежності «витрати-обсяг виробництва-прибуток»;
- ◆ оцінювання ефективності функціонування виробничих підрозділів;
- ◆ аналіз праці і заробітної плати;
- ◆ обґрунтування рішень по встановленню внутрішніх цін на товари і послуги;
- ◆ аналіз ефективності використання ресурсів;
- ◆ аналіз ефективності використання основних фондів роботи устаткування;

- ◆ аналіз собівартості продукції;
- ◆ аналіз фінансового стану;
- ◆ аналіз прибутку і рентабельності;
- ◆ виявлення і оцінка внутрішніх резервів (на всіх рівнях виробничого процесу);
- ◆ випробування оптимальності управлінських рішень на всіх рівнях управління.

У загальному вигляді послідовність проведення аналізу фінансово-господарського стану підприємства можна представити так:

1. *Відображення в балансі засобів підприємства:*

- порівняння абсолютних показників;
- аналіз відсоткової зміни абсолютних показників, порівняно з попереднім і базовим періодом;
- розрахунок частки кожної статті в підсумках балансу й вивчення динаміки зміни часток за періодами.

При зіставленні активу і пасиву особливу увагу слід надати структурі капіталу (співвідношення між власними і позичковими засобами) і майна (співвідношення основних і оборотних активів). Головна мета такого аналізу — визначити, у якій мірі капітальні вкладення дозволяють через реалізацію продукції здійснити своєчасне покриття боргів.

2. *Аналіз розподілу прибутку.* Аналіз прибутку проводиться за допомогою показників рентабельності:

— *рентабельність власних коштів* — прибуток, що припадає на 1 грн. власних коштів — характеризує ефективність використання власних засобів; цей показник особливо важливий для власників підприємства: чим вище рентабельність власних засобів, тим більшу вигоду підприємство приносить своїм акціонерам. Розраховується за формулою:

$$P_{вз} = \frac{Pr}{Bз}; \quad (9.8)$$

де Pr — прибуток;

$Bз$ — власні засоби (підсумок I розділу пасиву балансу; статутний капітал, резерви, нерозподілений прибуток, цільове фінансування — за винятком збитків).

— *рентабельність капіталу* — характеризує ефективність використання довгостроково інвестованих у підприємство засобів незалежно від джерела цих засобів. Розраховується за формулою:

$$P_k = \frac{Pr}{K}, \quad (9.9)$$

де K — капітал;

Чим вище рентабельність капіталу, тим краще. Під капіталом розуміють усі довгострокові джерела фінансування, використовувані підприємством: власні засоби (статутний капітал, цільове фінансування, резерви, нерозподілений прибуток) і довгострокові позикові засоби (кредити, позики). Кредиторська заборгованість, як інші короткострокові зобов'язання, не є джерелом довгострокового капіталу, а тому в розрахунках цього показника участі не бере. Таким чином формула для розрахунку капіталу буде мати вигляд:

$$K = BZ + 3\partial = \Pi - 3\kappa, \quad (9.10)$$

де 3∂ — довгострокові позикові засоби;
 Π — підсумок (валюта) балансу;
 3κ — короткострокова заборгованість.

Можна розглядати капітал і дещо іншому ракурсі: як суму основних засобів і тієї частини оборотних активів, які фінансуються з довгострокових джерел:

$$K = OZ + (O\kappa - 3\kappa), \quad (9.11)$$

де OZ — вартість основних засобів;
 $O\kappa$ — вартість оборотних коштів.

Для фінансової стійкості підприємства принципово важливо, щоб величина оборотного капіталу була позитивною, тобто зоб короткострокові джерела фінансування використовувалися винятково для задоволення поточних потреб підприємства у фінансових ресурсах, а не для фінансування довгостроково використовуваних активів;

— *рентабельність діяльності (реалізації)* — показує частку прибутку у виторгу підприємства:

$$P\partial = \frac{\Pi p}{B}, \quad (9.12)$$

де B — виторг від реалізації продукції.

Чітких рекомендацій щодо величини цього показника дати неможливо: усе визначається специфікою певної галузі. Наприклад, у підприємства гуртової торгівлі рентабельність діяльності буде невеликою, а в ювелірного магазину — дуже високою. Тому при аналізі цього показника корисно проводити порівняння з конкурентами.

3. *Аналіз утворення й використання фондів економічного стимулювання.*

4. *Аналіз наявності власних оборотних коштів та тих, що до них прирівнюються.*

5. *Аналіз стану і використання оборотних коштів.*

6. *Аналіз оборотності оборотних коштів.* Показники оборотності характеризують ефективність використання засобів підприємства.

— *оборотність капіталу* — показує скільки разів за розглянутий період капітал підприємства перетворився в гроші, який виторг приносить кожна гривня капіталу (чим вище оборотність, тим швидше «крутиться» капітал). На величину цього показника впливає оборотність основних засобів і оборотність оборотного капіталу:

$$Ooz = \frac{B}{Oz}, \quad (9.13)$$

$$Oob = \frac{B}{Ob - 3k}, \quad (9.14)$$

Ці коефіцієнти характеризують ефективність використання основних засобів і оборотного капіталу відповідно, і чи вони вище, тим ефективніше підприємство використовує відповідну групу активів;

— *оборотність запасів* — характеризує ефективність використання запасів підприємства. Чим вище оборотність запасів, тим менший «баласт» запасів потрібно підприємству для отримання відповідного розміру виторгу:

$$Oz = \frac{B}{3}, \quad (9.15)$$

$$Tz = \frac{3}{B \times T} = \frac{T}{Oz}, \quad (9.16)$$

де Oz — оборотність запасів;

3 — середня вартість запасів за період;

Tz — термін оборотності запасів в днях;

T — тривалість періоду в днях.

— *оборотність дебіторської заборгованості* — чим менший термін оборотності дебіторської заборгованості, тим швидше підприємство одержує гроші за відвантажену покупцям продукцію, що позитивно впливає на фінансовий стан підприємства. Однак іноді збільшення терміну кредиту, наданого покупцям, допомагає наростити обсяг реалізації, тому значення цього коефіцієнта корисно порівнювати з показниками конкурентів:

$$Od = \frac{B}{Dz}, \quad (9.17)$$

$$Td = \frac{Dz}{B \times T} = \frac{T}{Oz}, \quad (9.18)$$

де Od — оборотність дебіторської заборгованості;

Dz — середня величина дебіторської заборгованості за період;

Tz — термін оборотності дебіторської заборгованості в днях.

— *оборотність кредиторської заборгованості* — чим повільніше підприємство оплачує кредиторську заборгованість, тим довше воно користується безпроцентним кредитом від постачальників, а тому низька оборотність кредиторської заборгованості вигідна підприємству. Однак значно низькі значення цього показника можуть підірвати репутацію підприємства як надійного позичальника. Крім того, за несвоєчасну оплату кредиторської заборгованості можуть стягуватися пені, штрафи тощо. Розраховується за формулою:

$$Ok = \frac{B}{Kz}, \quad (9.19)$$

$$Tk = \frac{Kz}{B * T} = \frac{T}{Ok}, \quad (9.20)$$

де Ok — оборотність кредиторської заборгованості;

Kz — середня величина кредиторської заборгованості за період;

Tk — термін оборотності кредиторської заборгованості в днях.

— *строк оборотності оборотного капіталу* — показує, за скільки днів оборотний капітал перетворюється в гроші (чим швидше це відбувається, тим краще). Розраховується за формулою:

$$Tob = Tz + Td - Tk \quad (9.21)$$

7. Аналіз платоспроможності:

— *коефіцієнт покриття* — характеризує здатність підприємства покривати свої короткострокові зобов'язання найбільш легко реалізованої частини активів — оборотних коштів:

$$Kn = \frac{Ob}{Зк}, \quad (9.22)$$

Оптимальним традиційно вважається співвідношення не нижче 1:2, однак тут можливі варіанти в залежності від галузевої належності підприємства, структури запасів, форм розрахунків тощо. Збільшення коефіцієнта покриття — симптом наявності надмірних запасів оборотних коштів, а постійне зниження цього показника означає зростаючі ризик неплатоспроможності.

— *коефіцієнт термінової ліквідності* — характеризує можливість погашення короткострокової заборгованості на першу вимогу:

$$K_{тл} = \frac{Об - З}{Зк}, \quad (9.23)$$

Тут також можуть бути галузеві розбіжності: якщо в цілому вважається нормальним значення коефіцієнта ліквідності не нижче 1, то в роздрібній торгівлі він може знижуватись до 0,4-0,5, оскільки товарно-матеріальні запаси в торгівлі високоліквідні, тобто здатні швидко перетворюватися в гроші.

— *коефіцієнт абсолютної ліквідності* — показує частку короткострокових зобов'язань, що підприємство може погасити одразу, не чекаючи оплати дебіторської заборгованості та реалізації інших активів:

$$K_{ал} = \frac{Гк - Фк}{Зк}, \quad (9.24)$$

де $Гк$ — грошові кошти;

$Фк$ — короткострокові фінансові вкладення.

Нормальним вважається значення коефіцієнта абсолютної ліквідності не менше 0,1, але занадто високе значення цього показника говорить про неефективність використання коштів.

— *показники покриття боргів і ліквідності* — вимагають більш точної оцінки власних мобільних засобів за критерієм швидкості їхньої реалізації, а також за оцінкою терміновості платежів:

$$C_{нп} = \frac{НРМ}{ТБ \div ТП}, \quad (9.25)$$

де $C_{нп}$ — ступінь негайного покриття боргів;

$НРМ$ — вартість негайно реалізованого майна;

$ТБ$ — термінові борги;

$ТП$ — термінові платежі готівкою.

$$C_{пк} = \frac{ШРМ}{Зк + Зс + Пк}, \quad (9.26)$$

де $C_{пк}$ — ступінь покриття короткострокових боргів;

$ШРМ$ — вартість швидко реалізованого майна;

$Зк$ — короткострокова заборгованість;

$Зс$ — середньострокова заборгованість;

$Пк$ — короткострокові платежі готівкою.

$$C_{зп} = \frac{Св.мр}{Зк + Пк}, \quad (9.27)$$

де $C_{3п}$ — ступінь загального покриття;

$C_{вмр}$ — сума вільного майна і резервів.

8. *Аналіз ступеню незалежності від зовнішніх джерел фінансування* проводиться за допомогою показників оцінки фінансової стійкості підприємства:

— *коефіцієнт автономії* — характеризує ступінь незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування:

$$K_a = \frac{B_3}{\Pi}, \quad (9.30)$$

Бажано, щоб значення коефіцієнта автономії було більше 0,5. В іншому разі у підприємства виникнуть складності в погашенні боргу. Проте занадто низьке значення цього коефіцієнту може свідчити про те, що підприємство не користується довірою в кредиторів чи просто нерационально використовує власні засоби там, де можна було б обійтися позиковими.

— *коефіцієнт маневреності* — показує частку власних засобів підприємства, вкладену в обігові кошти:

$$K_m = \frac{(Об - Зк)}{B_3}, \quad (9.31)$$

З приводу оптимального значення цього показника важко давати будь-які рекомендації. Принципово важливо лише, щоб цей показник був позитивним, тобто зоб всі основні засоби фінансувалися винятково з довгострокових джерел і хоча б деяка частина власних засобів залишалася на формування оборотного капіталу. Занадто низьке значення коефіцієнта маневреності власних засобів свідчить про те, що усі власні засоби підприємства «заморожені» в основних фондах, і, відповідно, мають низьку мобільність. Занадто високе значення показника може свідчити про марнотратність у використанні дорогих власних засобів, нерациональній політиці використання комерційного кредиту. Тому оптимальне значення цього показника залежить від специфіки галузі і конкретного підприємства.

9. *Аналіз ступеню заборгованості:*

— коефіцієнт заборгованості:

$$K_3 = \frac{З}{B_3}, \quad (9.32)$$

— індекс фінансової напруженості:

$$I = \frac{З}{\Pi}. \quad (9.33)$$

Необхідно також відмітити, що наведений перелік коефіцієнтів не є вичерпним і може бути доповнений. Головне не в їхній кількості, а в точності аналізу: показники відображають справжній стан справ лише тоді, коли вихідні дані є достовірними і наведені без перекручень. Для одержання досить точної аналітичної довідки необхідно розглядати баланси підприємства не менше, ніж за 3—5 років, використовуючи при цьому максимум доступної інформації.

Аналіз і діагностика фінансового стану підприємства є одним з ключових завдань служби контролінгу на підприємстві. Він дозволяє визначити наскільки стійким є підприємство, чи здатне воно вчасно розплатитися зі своїми кредиторами, який прибуток воно одержало і чому.

Взаємозв'язок і взаємозалежність найважливіших з названих показників добре ілюструються за допомогою «піраміди показників» (рис. 9.1).

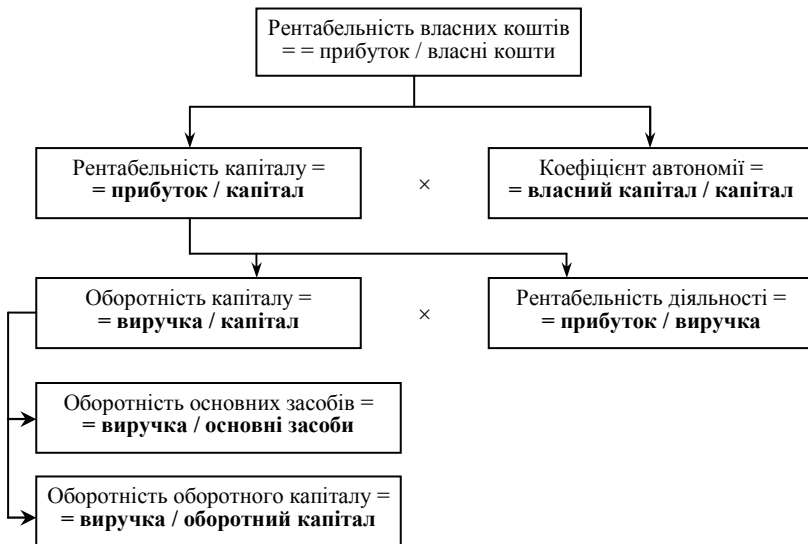


Рис. 9.1 Піраміда показників

За допомогою піраміди показників можна виявити важелі керування ефективністю діяльності підприємства. Наприклад, для того щоб збільшити рентабельність власних коштів, можна або збільшувати ефективність використання капіталу в цілому, або нарощувати частку позикових коштів. Другий шлях може виявитися ризикованим, оскільки підприємство повинне погасити свої борги, а отже, нарощувати позикові кошти можна лише до певної межі.

Контролер не лише робить висновки про фінансовий стан підприємства в даний момент, а й пропонує шляхи розв'язання наявних проблем, виявляє сприятливі і несприятливі тенденції.

9.3. Аналіз безбитковості

З метою більш якісного прогнозування діяльності фірми на незначну та тривалу перспективу, що характерно для оперативного і стратегічного контролінгу певну роль відіграє облікова інформація. Слід зазначити, що першочергового значення набуває інформація, що стосується витрат з метою виявлення певних тенденцій, а можливо й закономірностей.

Аналізу піддаються затрати підприємств і організацій як такі, без яких неможливо випустити продукцію чи надати послуги і піддаються змінам залежно від обсягу випуску продукції (послуг), тобто це як змінні затрати, так і затрати, які носять постійний характер і практично не змінюються при зміні обсягу випуску продукції чи наданні послуг, тобто це постійні затрати. Поряд з цим доцільно мати уяву про повні затрати, тобто загальну суму затрат, оскільки система обліку повних затрат є обов'язковою для складання фінансової звітності, оцінки складських запасів і для вирахування реальної собівартості видів продукції. Система обліку за змінними витратами використовується для прийняття оперативних управлінських рішень (виробляти чи купувати, де продавати, за якою ціною і т. п.).

На витрати впливає багато факторів, а саме: зміна обсягу, кількість використаних компонентів, кількість замовлень тощо. На дохід або прибуток має вплив зміна обсягу, зміна ціни реалізації та ін. З метою спрощення скористаємося лише одним фактором витрат і фактором доходу — обсягом виробництва.

Експертну діагностику витрат і прибутку підприємства здійснюють за-допомогою аналітичних інструментів контролінгу, заснованих на моделі «витрати — обсяг — прибуток», яку часто називають *моделлю безбитковості*, дає можливість відповісти на такі питання:

- Який вплив зробить на прибуток зміна цін на реалізовану продукцію, зміну змінних і постійних витрат, обсягу реалізації?
- Який обсяг продаж забезпечить досягнення безбитковості? Які оптимальні обсяг і структура випуску?
- Як зміна в структурі реалізації вплине на прибуток і мінімальний безбитковий обсяг?
- Який «запас міцності» є в підприємства?

- Який обсяг продаж дозволить досягти запланований обсяг прибутку?
- Який прибуток можна чекати при даному рівні реалізації?
- Який мінімальний рівень цін на продукцію підприємства при заданому обсязі випуску дасть можливість уникнути збитків?
- Як зміна в асортименті реалізованої продукції вплине на прибуток і мінімальний беззбитковий обсяг?
- Чи робити товари і послуги самостійно чи замовляти їх па стороні?
- Яка нижня межа ціни на реалізовану продукцію?

Аналіз беззбитковості в основному приваблює більшість людей, що вивчають менеджмент. Менеджерам постійно потрібно приймати рішення про ціну реалізації, змінні і постійні витрати, про придбання та використання ресурсів. У зв'язку з тим, що все це впливає на прибутковість діяльності фірм, компаній, то це одночасно і буде об'єктом (сферою впливу) контролінгу. Якщо контролери не можуть дати точного і достовірного прогнозу про рівень доходів (виторгу) і затрат, їх рішення можуть завдати шкоди або навіть мати руйнівні наслідки. Як правило, ці рішення носять короткотерміновий характер: скільки одиниць продукції виготовляти; скільки робітників найняти; змінювати ціну чи ні; чи затратити більше коштів на рекламу; скільки продукції реалізувати із знижкою. Проте деякі такі довгострокові рішення, як будівництво цеху або придбання обладнання, також приймаються на основі аналізу співвідношення витрат, обсягу і прибутку.

Кожний менеджер бажає знати можливі наслідки своїх рішень. Для цього необхідно провести спільний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку. Це метод системного дослідження з метою визначення обсягу реалізації продукції, що забезпечує потрібний прибуток, визначення величини прибутку при певному обсязі реалізації, визначення впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток, визначення оптимальної структури витрат.

Спільний аналіз вказаних показників (*cost-volume-pro fit analysis /CVP analysis/*), будучи головним моментом при прийнятті багатьох управлінських рішень служить, для досвідченого менеджера засобом розкриття потенційного прибутку, якого може досягнути його фірма або компанія.

Основна мета аналізу беззбитковості: встановити, що відбудеться з фінансовим результатом, якщо обсягу виробництва зміниться.

Аналіз беззбитковості проводять в алгебраїчній або графічній формі. Графік взаємозв'язку між витратами, обсягом і прибутком представлений на рис.

Основою для проведення аналізу беззбитковості є розрахунок точки беззбитковості.

Точка беззбитковості — це обсяг продажу (діяльності), за якого:

- доходи підприємства дорівнюють його витратам;
- маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Маржинальний дохід на одиницю продукції обчислюється як різниця між ціною та змінними затратами на одиницю продукції. Прибуток (збиток) це різниця між маржинальним доходом і постійними затратами. В точці беззбитковості дохід від реалізації дорівнює сумі постійних і змінних витрат.

Для аналізу беззбитковості характерним є використання таких співвідношень:

$$M_o = \Pi - Z_3, \quad (9.34)$$

де M_o — маржинальний дохід на одиницю продукції, Π — ціна одиниці продукції, Z_3 — змінні витрати на одиницю продукції.

$$СМД = V \times M_o = V(\Pi - Z_3), \quad (9.35)$$

де $СМД$ — сукупний маржинальний дохід, V — обсяг реалізації продукції.

$$СМД = Z_n + \Pi, \quad (9.36)$$

де Z_n — постійні затрати, Π — прибуток.

Для визначення точки беззбитковості застосовують:

- математичний метод;
- метод маржинального доходу;
- графічний метод.

Математичний метод обчислення точки беззбитковості ґрунтується на визначенні чистого прибутку за формулою:

$$\Pi = B_p - Z_3 - Z_n, \quad (9.37)$$

де B_p — виручка від реалізації

З урахуванням обсягу виробництва, ця формула матиме вигляд:

$$\Pi = (\Pi \times V) - (Z_3 \times V) - Z_n \text{ або } V(\Pi - Z_3) - Z_n = \Pi. \quad (9.38)$$

$$V_o = Z_n / \Pi_{od} - Z_{3od}, \quad (9.39)$$

де Π_{od} — ціна одиниці продукції; Z_{3od} — змінні затрати на одиницю продукції.

Обсяг беззбитковості у вартісному вигляді визначається на основі виручки від реалізації, постійних та змінних витрат за формулою:

$$V_o = \frac{\text{Постійні затрати}}{1 - (\text{Змінні витрати/Виручка})} \quad (9.40)$$

Метод маржинального доходу.

$$M_d = B_p - Z_3 \text{ або } M_d = \Pi + Z_n, \quad (9.41)$$

де M_0 — маржинальний дохід, B_p — виручка від реалізації, Z_3 — змінні витрати, Π — прибуток, Z_n — постійні витрати.

Враховуючи, що прибуток у точці беззбитковості відсутній, обсяг виробництва (V_0) становитиме:

$$V_0 = Z_n / M_0 \quad (9.42)$$

Для обчислення точки беззбитковості в грошових одиницях використовують коефіцієнт маржинального доходу ($K_{мд}$):

$$K_{мд} = M_0 / V, \text{ або } K_{мд} = M_{0\text{од}} / C_{0\text{од}}, \quad (9.43)$$

де $M_{0\text{од}}$ — маржинальний дохід на одиницю, $C_{0\text{од}}$ — ціна одиниці.

$$V_0 = M_0 / K_{мд} \quad (9.44)$$

Графічний метод визначення точки беззбитковості не такий точний, але більш наочний. Для побудови графіку беззбитковості необхідно виконати наступні дії (рис. 9.2):

— побудувати осі графіка: по осі X — обсяг діяльності (продажу), по осі Y — затрати.

— нанести на графіка лінію постійних витрат (паралельно осі X).

— обчислити загальні витрати — шляхом математичного підбору розрахувати загальні витрати для декількох зручних обсягів виробництва. Нанести лінію загальних витрат на графік.

— аналогічно обчислити виручку від реалізації — для декількох зручних обсягів виробництва. Лінія виручки проводиться з точки «нуль» через обчислені точки.

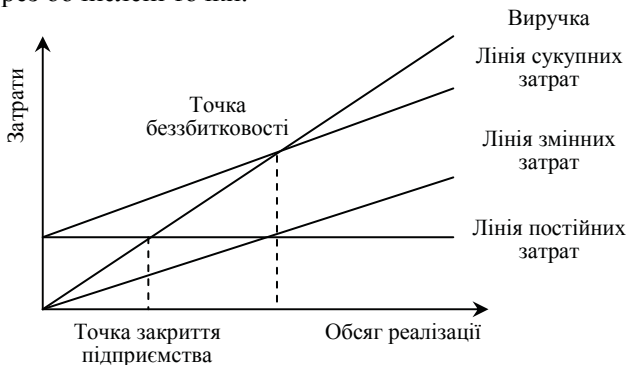


Рис. 9.2 Графік беззбитковості

Точка перетину ліній виручки від реалізації та лінії загальних витрат і буде точкою беззбитковості.

Як бачимо з наведених вище формул, досягнення точки беззбитковості залежить від двох ключових чинників:

1) обсягу постійних витрат, тобто величини витрат, які не залежать від обсягів діяльності, але мають бути покриті результатами поточної діяльності;

2) коефіцієнта маржинального доходу, тобто відносної ефективності поточної діяльності, що виявляється у швидкості зростання маржинального доходу і відповідно прибутку підприємства.

Зверніть увагу, що за умови досягнення підприємством беззбиткового стану діяльності маржинальний дохід дорівнює постійним витратам підприємства. Отже, у разі перевищення критичного обсягу реалізації маржинальний дохід від кожної проданої одиниці продукції формуватиме прибуток підприємства. Інакше кажучи, сума маржинального доходу від кожної проданої одиниці продукції складатиме величину прибутку підприємства за заданого обсягу реалізації.

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

Якщо фактичний обсяг виробництва й реалізації продукції менший від точки закриття підприємства, *то* підприємство не виправдовує свого існування і його варто закрити. Якщо ж фактичний обсяг виробництва й реалізації продукції більший від точки закриття підприємства, *то* підприємству варто продовжувати свою діяльність, навіть якщо воно одержує збитки.

Визначення так званої зони безпеки підприємства пов'язано з розрахунком *запасу міцності*. Запас міцності являє собою максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток. Тобто, запас міцності — це рівень поточної діяльності суб'єкта господарювання, що перевищує точку беззбитковості. Цей показник можна розраховувати як в грошовому, так і в натуральному вимірі, а також порівнюючи фактичне та беззбиткове завантаження виробничих потужностей.

Запас міцності = Фактичний обсяг продажу – Точка беззбитковості. (9.45)

Відповідно коефіцієнт запасу міцності — це відносне падіння обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення точки беззбитковості

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Фактичний обсяг продажу}}. \quad (9.46)$$

Запас міцності буде змінюватися відповідно до коливань обсягу продажу, величини постійних витрат і значення коефіцієнта маржинального доходу, оскільки критичний обсяг діяльності визначається рів-

нем постійних витрат і коефіцієнтом маржинального доходу. Звідси, збільшення запасу міцності за незмінних обсягів діяльності та коефіцієнта маржинального доходу можна досягти лише шляхом зменшення рівня постійних витрат.

Модель беззбитковості опирається на ряд вихідних припущень, які не завжди відповідають реальності:

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

— асортимент випуску й реалізації залишається постійним;

— обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації;

— усі витрати можна класифікувати як постійні й змінні;

— єдиний спосіб впливу на витрати для керівника — це зміна обсягу або структури випуску;

— цінність грошей, отриманих зараз, і їх цінність у будь-який інший період тотожна.

Незважаючи на те що аналіз витрат, обсягу діяльності і прибутку забезпечує менеджера ефективним засобом визначення оптимальних курсів дії, концепції і методика аналізу, розкриті вище, являють собою швидше напрям мислення, ніж механічний порядок процедур. Щоб встановити найкраще поєднання витрат, продажної ціни і обсягу реалізації, менеджер повинен намагатися мислити в категоріях питомого маржинального прибутку, коефіцієнта виручки, критичної точки і ін. Ці показники є динамічними, оскільки зміна величини одного з них спричиняє зміну інших. Правильні міркування і дії менеджера в ході спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку можуть забезпечити успіх фірми у досягненні нею запланованого прибутку.

9.4. Аналіз чутливості прибутку

Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку зазвичай називають аналізом чутливості. Він спрямований на дослідження змін, які відбуваються з операційним прибутком підприємства під впливом змін певних параметрів його діяльності. Такими чинниками насамперед є ціна реалізації продукції, обсяг продажу та витрати підприємства. Взаємозв'язок між витратами, обсягом діяльності та прибутком формує основну модель фінансової діяльності суб'єкта господарювання. За його допомогою можна дістати відповіді на такі питання:

- який прибуток отримає підприємство за певного обсягу діяльності;

- скільки продукції необхідно реалізувати для отримання запланованої величини прибутку;
- який має бути обсяг діяльності для покриття всіх витрат і отримання прибутку;
- яку величину витрат за існуючого обсягу продажу може дозволити підприємство, щоб не потрапити в зону збитків тощо.

Отже, можна вважати, що призначення цього аналізу полягає у визначенні певних показників (витрат, обсягу реалізації, прибутку) при заданих параметрах інших показників.

Отриманню прибутку та його максимізації сприяють різноманітні поточні управлінські рішення (наприклад, прийняття нового замовлення, припинення випуску певної продукції, оптимізація структури випуску, визначення мінімально можливої ціни реалізації тощо). Вони передбачають здійснення аналізу витрат за певним обраним напрямом дій. Тому розуміння залежності між витратами, обсягом діяльності та прибутком є необхідною умовою для планування майбутніх операцій підприємства і прийняття управлінських рішень на короткострокову перспективу. Завдання керівництва полягає в тому, щоб здійснювати управління кожним чинником, який впливає на прибуток, для збільшення рентабельності підприємства в цілому.

Слід зазначити, що аналіз «витрати — обсяг — прибуток» дещо спрощує реальну картину бізнесу. Тому необхідно звернути увагу на низку припущень, які покладені в основу цього аналізу і обмежують сферу його застосування. Це такі припущення:

- ціна реалізації продукції не залежить від обсягу її продажу;
- всі витрати підприємства слід розглядати як змінні або як постійні;
- протягом періоду, що аналізується, поведінку витрат та доходів можна описати лінійною функцією (змінні витрати прямо залежать від обсягів діяльності підприємства, а постійні витрати залишаються незмінними);
- єдиним чинником, що впливає на витрати та доходи, є обсяг продажу;
- обсяги виробництва та продажу однакові;
- підприємство виготовляє і реалізує один вид продукції або в нього стабільна номенклатура випуску.

Якщо одне або більше припущень не дотримуються, то застосування розгляданого аналізу може призвести до некоректних результатів, і, як наслідок, прийняття на їх основі неправильних рішень.

У найпростішому вигляді залежність прибутку від величини витрат та обсягу діяльності звичайно подають так:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Загальні доходи} - \text{Загальні витрати. (9.47)}$$

Якщо взяти до уваги рівень діяльності, а саме обсяг продажу і пове-

дінку витрат, то це рівняння можна трансформувати у такий спосіб:

$$\text{Операційний прибуток} = \frac{(\text{Ціна продажу} \times \text{Кількість продажу}) - [(\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Кількість продажу}) + \text{Постійні витрати}]}$$

або

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Кількість продажу} \times (\text{Ціна продажу} - \text{Змінні витрати на одиницю}) - \text{Постійні витрати.} \quad (9.48)$$

На підставі рівняння (9.48) можна виділити такі основні способи збільшення прибутку підприємства:

- збільшити ціну продажу за одиницю продукції;
- знизити змінні витрати на одиницю продукції;
- знизити постійні витрати;
- збільшити кількість реалізованих одиниць продукції.

Аналіз чутливості прибутку дозволяє визначити вплив на прибуток зміни витрат, ціни та обсягу продажу. Для цього використовують такі показники: точка безпеки, запас фінансової міцності, операційний важіль.

Точка безпеки — це різниця між фактичним і критичним обсягами випуску й реалізації (у натуральному вираженні). Корисно розрахувати відношення точки безпеки до фактичного обсягу (у відсотках). Ця величина покаже, на скільки відсотків може знизитися обсяг випуску й реалізації, щоб підприємству вдалося уникнути збитку. Точка безпеки характеризує ризик підприємства: чим менша точка безпеки, тим більший ризик того, що фактичний обсяг виробництва й реалізації продукції не досягне критичного рівня і підприємство виявиться в зоні збитків.

Економічний зміст запасу фінансової міцності всього підприємства в цілому це вартісне вираження точки безпеки. Точка безпеки показує, наскільки фактичний обсяг близький до критичного, а запас фінансової міцності допомагає оцінити, наскільки фактичний виторг наближається до критичного.

Запас фінансової міцності — це перевищення фактичної виручки від реалізації над точкою беззбитковості. Як правило, цей показник вимірюється у процентах від виручки. Його ще називають *маржа безпеки*. Вона вказує, наскільки можна скоротити обсяг реалізації, перш ніж підприємство перейде в зону збитків. В абсолютному виразі визначається за формулою:

$$M_{\delta} = O_o - O_{\delta} \quad (9.49)$$

В процентному виразі, або як коефіцієнт фінансової міцності, обчи-

слюється за формулою:

$$M_b = (O_o - O_b) / O_o \times 100 \%, \quad (9.50)$$

де M_b — маржа безпеки, O_o — обсяг очікуваної реалізації, O_b — обсяг реалізації в точці беззбитковості.

Будь-яка зміна обсягу реалізації спричинює ще більшу зміну прибутку. Цей феномен називається *ефектом операційного важеля*.

Операційний важіль — величина, визначена як частка від ділення маржинального доходу (внеску на покриття) на прибуток. Вона характеризує процент зміни прибутку, що забезпечує кожний процент зміни виручки. Сила операційного важеля характеризує рівень підприємницького ризику підприємства. Визначається за формулою:

$$OB = MD / П, \quad (9.51)$$

де OB — операційний важіль, MD — маржинальний дохід, $П$ — прибуток.

Сила операційного важеля показує, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні витрат на 1 %, тобто якщо прибуток близький до нуля, то сила операційного важеля прагне до нескінченності: навіть найслабші коливання обсягу виробництва навколо критичної точки спричинюють сильні відносні коливання прибутку.

Чим більше частка постійних витрат у загальній сумі витрат, тим сильніше діє операційний важіль. Потужний операційний важіль це високий операційний ризик. Тому в ситуації, коли попит нестабільний, рекомендується знижувати постійні витрати: навіть невелике зниження витрат призводить до різкого падіння прибутку.

Якщо попит стабільний, доцільно знижувати частку змінних витрат і нарощувати частку постійних витрат, тому що це приведе до більшого приросту прибутку.



Контрольні запитання до теми

1. У чому полягає сутність оцінки якості системи управління підприємством?
2. Перелічіть показники оцінки якості системи управління підприємством.
3. Охарактеризуйте механізм проведення оцінки якості системи управління підприємством.
4. Розкрийте мету і завдання діагностики фінансово-господарського стану підприємства.
5. Яка послідовність проведення аналізу фінансово-господарського стану підприємства?

кого стану підприємства?

6. Охарактеризуйте джерела інформації для експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства.

7. Охарактеризуйте основні показники фінансового стану підприємства.

8. У чому полягає сутність аналізу безбитковості?

9. Визначте послідовність проведення аналізу безбитковості.

10. З якою метою проводиться аналіз чутливості прибутку?

11. Які показники використовуються при проведенні аналізу чутливості прибутку?



**МЕТОДИ СТРАТЕГІЧНОЇ ДІАГНОСТИКИ ПІДПРИЄМСТВА
В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ**

10.1. Методи діагностики ефективності стратегії підприємства

10.2. Методи діагностики стратегічних позицій підприємства

10.3. Діагностика за слабкими сигналами

**10.1. Методи діагностики ефективності
стратегії підприємства**

Стратегічна діагностика допомагає оцінити ефективність стратегії підприємства, зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному з напрямів його діяльності, оцінити сильні й слабкі сигнали, що надходять із внутрішнього й зовнішнього середовищ. Інформація, отримана в ході такої діагностики, надає неоціненну підтримку керівникові в процесі формування стратегії підприємства.

Основна мета стратегічної діагностики — дати відповіді на наступні запитання: наскільки правильно обрана стратегія, наскільки вона відбиває цільові настанови підприємства: чи відповідає вона умовам зовнішнього й внутрішнього середовища.

Види стратегій підприємства:

1) Товарна стратегія — це правила й прийоми дослідження й формування потенційних ринків товарів і послуг, що відповідають місії підприємства. Товарна стратегія визначає методи пошуку найкращих для фірми напрямів діяльності, методи формування такого набору діяльності, який забезпечить гнучкість фірми в зовнішньому середовищі.

2) Стратегія ціноутворення обумовлює цінову політику підприємства, правила поведінки фірми залежно від кон'юнктури ринку, прийоми цінової конкуренції, прийоми моніторингу ситуацій, що складаються на ринках факторів виробництва, цінних паперів і валютних ринків, та правила зміни у зв'язку із цим динаміки ціноутворення, прийоми моніторингу процесів зміни попиту та пропозиції. Стратегія ціноутворення повинна вказати лінію поведінки підприємства на тих або інших сегментах ринку, щоб за допомогою ефективної цінової політики залучити покупців до своїх товарів, сформувані стійкі споживчі переваги й прихильність потенційних покупців своєї продукції.

3) Стратегія взаємодії фірми з ринками виробничих ресурсів являє собою набір принципів положень, за якими можна ефективно розподіляти ресурси й на цій основі вибрати найкращих постачальників виробничих ресурсів. Ця складова економічної стратегії повинна базуватися на дослідженні факторів, які визначають попит на

ресурси з боку фірми. Вона тісно пов'язана зі стратегією зниження виробничих витрат.

4) Стратегія поведіння фірми на фінансових ринках полягає у виробленні правил мобілізації додаткових фінансових ресурси, які направляють як в інвестиції, так і для рішення поточних фінансових завдань. У рамках цієї стратегії встановлюються правила й прийоми моніторингу цих ринків, постійного спостереження за динамікою кон'юнктури й вибору кращих форм та умов одержання кредитів, моментів придбання або продажу цінних паперів, вибору різновидів цінних паперів, у найбільшій мірі тих фірм, що відповідають стратегічним цілям, вибору найбільш надійних емітентів цінних паперів. Ця складова економічної стратегії втілюється в портфелі цінних паперів фірми.

5) Стратегія зниження трансакційних витрат полягає у виробленні такого регламенту здійснення процесу підготовки й різних ринкових трансакцій (угод, контрактів, договорів й і т.п.), щоб можна було уникати невиправданих дорогих відряджень, подорожей співробітників, збору й обробки ненадійної, недостовірної інформації. Найважливіше її завдання — формувати бази даних про потенційних партнерів по трансакціях.

6) Стратегія зовнішньоекономічної діяльності призначена для вироблення правил і прийомів поведіння фірми на зовнішньому ринку в ролях експортера й імпортера товарів і послуг. Вона визначає принципи здійснення експортно-імпортних операцій згідно з діючим у країні й за її межами законодавством.

7) Стратегія зниження виробничих витрат забезпечує конкурентні переваги за рахунок зниження витрат. Вона повинна виробляти принципи регулювання процесу формування витрат як за рахунок факторів виробництва, так і за рахунок стратегічного аналізу витрат по всьому «ланцюжку» наростання витрат — від початку виробництва до просування товару на ринок і до потенційного споживача.

8) Стратегія інвестиційної діяльності підприємства — це стратегія формування інвестиційного портфеля, тобто сукупності цінних паперів, що належать юридичній або фізичній особі. Портфель являє собою певний набір акцій, облігацій з різним ступенем забезпечення й ризику й паперів з фіксованими гарантованими доходами. У нашому випадку мова йде про підприємство, що інвестує капітал у власну матеріально-технічну базу або товарно-матеріальні запаси. Інвестиційна стратегія, або стратегія інвестиційної діяльності, підприємства — це вибір методів (напряму) підтримки матеріально-технічної бази й товарних та матеріальних запасів підприємства на рівні, що забезпечує постійне збільшення конкурентного статусу.

9) Стратегія стимулювання персоналу підприємства на досягнення стратегічних цілей підприємства повинна створювати «мотиваційне поле», під впливом якого пробуджується зацікавленість персоналу підприємства в ефективному, високоякісному й своєчасному задоволенні вимог ринку. Ця система повинна бути орієнтована на потреби й запити потенційних клієнтів підприємства, стимули повинні бути вв'язані з кінцевими результатами діяльності підприємства по виконанню його місії в стратегічній перспективі.

10) Стратегія запобігання неспроможності (банкрутству) фірми головним своїм завданням ставить раннє виявлення кризових тенденцій за допомогою так званих «слабких сигналів», що запобігають можливості кризових явищ, і вироблення заходів, які протидіяли б цим явищам. Важливо розрізнити стратегію й тактику запобігання банкрутства: тактика орієнтована на фактичний фінансовий стан фірми в поточний період її діяльності й оцінку на цій основі ймовірності настання банкрутства в найближчому часі; стратегія виходить із прогнозів можливих наслідків стратегічних довгострокових рішень, тому найважливішою функцією стратегії запобігання банкрутства фірми є прогнозування таких наслідків на початкових етапах існування фірми — з моменту вибору її місії. Отже, стратегія запобігання банкрутства повинна визначати методи вибору стратегічних рішень, прийнятих у рамках товарної, цінової, інвестиційної та інших складових економічної стратегії.

Таким чином, «*економічна стратегія*» — це сукупність приватних взаємопов'язаних і взаємообумовлених складових елементів, об'єднаних єдиною глобальною метою: створенням і підтримкою високого рівня конкурентної переваги підприємства. Інакше кажучи, економічна стратегія — це система забезпечення конкурентної переваги підприємства.

Ефективність стратегії визначається розривом між стратегічним планом і реальними можливостями підприємства. Аналіз розриву — простий, але досить ефективний метод аналізу стратегії підприємства.

Метод аналізу розриву містить у собі такі операції:

— визначення пріоритетного показника підприємства, описаного в стратегії (це може бути збільшення числа продаж, зниження витрат виробництва і т.д.);

— визначення реальних можливостей підприємства з точки зору поточного стану середовища і можливого майбутнього стану (через 3-5 років);

— визначення конкретних показників стратегічного плану, що відповідають основному інтересу підприємства;

— визначення бажаної тенденції зміни конкретного показника стратегічного плану;

— установлення різниці між показниками стратегічного плану й можливостями, обумовленими реальним положенням підприємства.

Інший спосіб аналізу розриву — це визначення різниці між найбільш оптимістичними очікуваннями й самими скромними прогнозами. Схему аналізу розриву показано на рис. 10.1.

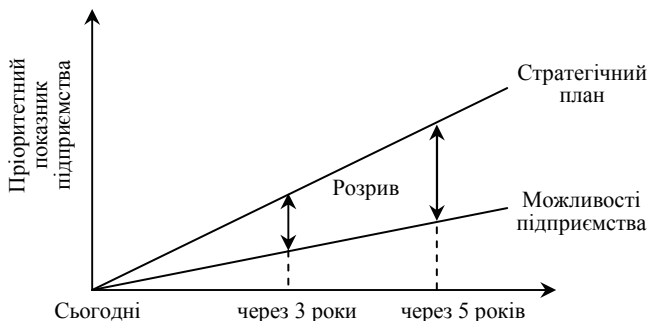


Рис. 10.1 Схеми аналізу розриву

Для аналізу розриву корисно розробити профіль стратегії підприємства. Для складання такого профілю усі найважливіші характеристики стратегії підприємства на цей час оцінюють у балах і заносяться в таблицю (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

ПРОФІЛЬ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Характеристика	Оцінка відхилень, бали										
	Сильно		Середньо		Слабко			Середньо		Сильно	
	-5	-4	-3	-2	-1	0	1	2	3	4	5
Політика росту											
Ринкова диференціація											
Продуктова диференціація											
Зниження витрат											
Примітка: — оптимальна стратегія, - - - - фактична стратегія											

Потім аналогічним чином оцінюють оптимальну стратегію підприємства. Відмічені клітинки таблиці з'єднують і отримують два профі-

лю: фактичної і оптимальної стратегії підприємства. Чим ближчий фактичний профіль до оптимального, тим ближче стратегія фірми до оптимальної. Якщо за окремими характеристиками стратегія фірми віддалена від оптимальної, то саме тут знаходиться «вузьке місце» в стратегії і, відповідно, саме сюди, необхідно спрямувати основні зусилля для подолання стратегічного розриву.

Розглянутий приклад демонструє стратегії при одному напрямку діяльності підприємства. Але, як правило, більшість підприємств, особливо крупних, займаються одночасно декількома видами діяльності. Для більш точної оцінки стратегічної позиції підприємства в різних напрямках діяльності застосовують спеціальні методи діагностики.

10.2. Методи діагностики стратегічних позицій підприємства

Діагностика фінансово-господарського положення в рамках стратегічного контролінгу містить у собі насамперед аналіз стратегічної позиції підприємства на ринку. Для цього застосовують спеціальні методи: SWOT-аналіз, матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, конкурентний аналіз.

SWOT-аналіз. Назва SWOT — англійська аббревіатура; strengths, weaknesses, opportunities, threats: сильні, слабкі сторони, можливості й небезпеки. Загальний алгоритм SWOT аналізу представлено на рис. 10.2.

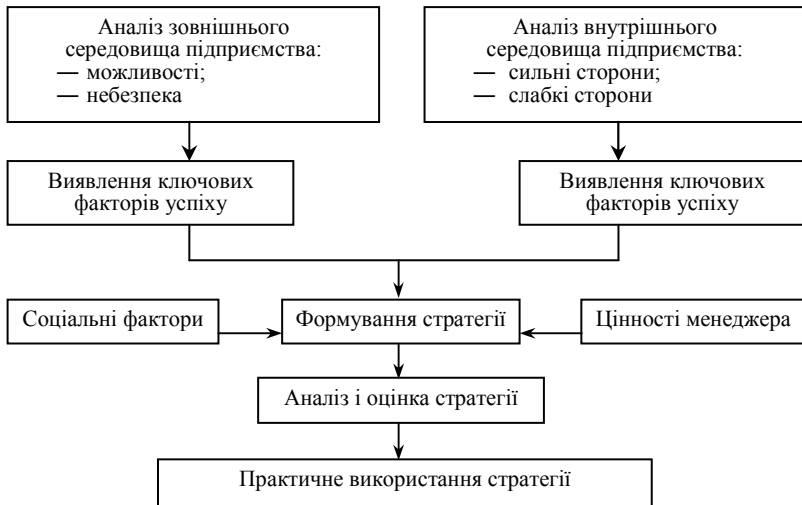


Рис. 10.2. Загальний алгоритм SWOT-аналізу

Переваги SWOT-аналізу: простота, логічність, легкість сприйняття. Недоліки — ця модель не дає рекомендацій по формуванню стратегій підприємства, слабо формалізована.

Матриця БКГ (Бостонської консультативної групи) дозволяє визначити стратегічну позицію підприємства за кожним напрямком діяльності, и на основі аналізу цієї позиції обрати вірну стратегію дій підприємства на ринку і оптимальну стратегію перерозподілу фінансових потоків між окремими напрямками діяльності. Строки матриці — темп росту ринку, стовпці — відносна доля ринку (рис. 10.3).

Темп росту ринку	Високий	Зірка	Важкі діти
	Низький	Дійна корова	Собака
		Висока	Низька
		Відносна доля ринку	

Рис. 10.3. Матриця БКГ

«Важкі діти» — це напрямки діяльності з відносно низькою часткою па швидко зростаючих ринках. «Важкі діти» часто асоціюються з новими напрямками бізнесу й не завжди можна точно визначити їхнє позитивне майбутнє. Оскільки «важкі діти» перебувають на ринку, що розвивається, то вони потребують більших витрат тільки для того, щоб зберегти за собою наявну частку ринку. Якщо згодом їхню частку ринку вдасться збільшити, «важкі діти» можуть перетворитися па «зірки». Якщо ж це не вдається, від них варто відмовитися.

«Зірки» — це напрямки діяльності, що займають домінуюче положення на ринках швидкого зростання. Усі хочуть стати «зірками». Вони мають можливість інвестувати в безперервне зростання обсягів виробництва, чим відбивають конкурентів, що прагнуть відвоювати частку ринку.

«Дійні корови» — займають лідируюче положення па ринках з низьким зростанням. Їхні ринки звичайно перебувають у стадії зрілості і добре зарекомендували себе товарами. «Дійних корів» використовують для одержання додаткових коштів, які вкладають у перспективні напрямки діяльності в інших осередках матриці.

«Собаки» — займають досить малу частку ринку на ринках з повільним зростанням. Звичайно це малорентабельний бізнес, тому краще звернути увагу на більш перспективних кандидатів.

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

Недоліки моделі БКГ: темпи зростання ринку не завжди можуть бути адекватною оцінкою привабливості ринку: крім зростання, важливі такі фактори, як абсолютний розмір ринку, циклічність, сезонність, юридичні обмеження та ін.; відносна частка ринку не завжди точно характеризує конкурентний статус підприємства: крім частки ринку, важливу роль тут відіграють фінансова міць підприємства, якість продукції, володіння патентами, ліцензіями, адекватність системи керування підприємством; модель не враховує взаємозв'язок різних напрямів діяльності фірми (синергетичний ефект): іноді «собака» може бути необхідна для оптимізації діяльності «зірки» і т.п.

Таким чином, матриця БКГ досить зручна, але має обмежений спектр застосування в стратегічному контролінгу.

Матриця Мак-Кінсі являє собою розвиток та узагальнення матриці БКГ. Замість темпу зростання ринку тут використовується комплексний показник привабливості ринку, а замість відносної частки ринку — комплексний показник конкурентноздатності підприємства (рис. 18). Тому, на відміну від матриці БКГ, матриця Мак-Кінсі має більш широку сферу застосування. У порівнянні з матрицею БКГ у матриці Мак-Кінсі відбитий більш гнучкий підхід до формування стратегії.

Для використання цієї матриці (рис. 10.4) потрібно розрахувати комплексні показники привабливості ринку й конкурентного статусу підприємства.

Для використання цієї матриці потрібно розрахувати комплексні показники привабливості ринку й конкурентного статусу підприємства. Перевагами є ширша сфера застосування та більш детальний аналіз привабливості ринку та конкурентного статусу підприємства за рахунок збільшення кількості факторів, що оцінюються. Недоліком є неможливість активного впливу підприємства на зовнішнє середовище, суб'єктивна оцінка показників та неточність рекомендацій.

Конкурентний аналіз за Портером пропонує зобразити свого роду «поле сил», що впливають на будь-яке підприємство: покупці, постачальники, можливість появи нових конкурентів, існування товарів-замінників, дія конкурентів усередині галузі.

Конкурентний статус	Високий	Отримати максимальний прибуток або піти	Реінвестувати прибуток або отримати максимальний прибуток	Інвестувати або утримати позиції
	Середній	Повільно йти	Отримати максимальний прибуток і піти	Інвестувати або реінвестувати прибуток
	Слабкий	Йти швидко, повільно або залишитись	Залишитись або повільно йти	Інвестувати, реінвестувати і йти
		Низька	Середня	Висока
		Привабливість ринку		

Рис. 10.4. Матриця Мак-Кінсі

Проаналізувавши «поле сил», підприємство може вибрати оптимальну стратегію. На думку багатьох дослідників, існує три універсальні стратегії — зниження витрат, диференціація і фокусування.

Стратегія зниження витрат — низькі витрати дають змогу знизити ціну. Для здійснення цієї стратегії необхідні великий обсяг виробництва, потужна виробнича база, ефективна технологія, зручні у виготовленні вироби, чітка організація виробництва, дешева система розподілу. Небезпека цієї стратегії в тому, що кошти можуть оголосити «цінову війну», і тоді жоден конкурент не зможе одержати досить високий прибуток. Одна небезпека — поява нових, більш ефективних технологій, які можуть звести нанівець конкурентну перевагу у витратах. Крім того, ця стратегія слабо враховує маркетингові аспекти конкуренції.

Стратегія диференціації полягає в тому, щоб випускати унікальну, індивідуалізовану продукцію з урахуванням специфічних вимог кожної групи споживачів і тим самим перевести конкуренцію в площину якості й технічних властивостей продукції. Диференціація може також полягати її створенні іміджу марки, особливому обслуговуванні після продажу. Небезпека полягає в тому, що часто для покупців ціна не менш важлива, ніж властивості товару.

Стратегія фокусування — зосередити увагу на одному сегменті ринку, щоб орієнтуватися на специфічні вимоги саме цього сегмента. Як і попередня, ця стратегія також потребує найретельнішого маркетингового аналізу. Ризикованість стратегії фокусування в тому, що товар

може втратити свою привабливість для обраного сегмента ринку, наприклад, внаслідок скорочення обсягу цього сегмента.

Переваги аналізу «п'яти сил Портера» має динамічний характер, дає можливість враховувати особливості конкретної ситуації, однак він не дає ніяких конкретних рекомендацій, залишаючи можливість контролеру самому вибрати оптимальну стратегію.

Недоліки: вплив сил Портера часто має випадковий, спонтанний характер, і передбачити його буває досить складно. Тому в тих випадках, коли потрібно прийняти негайне вирішення по стратегії підприємства, доцільно використати діагностику по слабких сигналах.

10.3. Діагностика за слабкими сигналами

Сутність даного методу діагностики полягає в тому, щоб вчасно визначити *слабкі сигнали* — ранні і неточні ознаки настання кризових ситуацій — і своєчасно відреагувати на них. Необхідність діагностики по слабких сигналах виникає в ситуації, коли рівень нестабільності середовища підприємства надзвичайно високий.

В умовах нестабільності відомості про виникаючу погрозу зростають поступово: спочатку з'являються перші ознаки змін у зовнішньому середовищі, потім визначається можливе джерело цих змін і погроза конкретизується (але не настільки, щоб розрахувати, як вона відіб'ється на доходах підприємства). Надалі стає можливим визначити заходи протидії виниклій погрозі, хоча інформації ще не цілком достатньо для розрахунку і аналізу наслідків. Воші можуть бути розраховані і проаналізовані лише тоді, коли дія фірми спрямована на запобігання впливу погрози.

Для того щоб вчасно реагувати на сигнали, які надходять як ззовні, так і із внутрішнього середовища, в рамках системи контролінгу повинно бути організоване спостереження за більшою кількістю параметрів, що характеризують умови життєдіяльності підприємства. Найбільш доцільним напрямом для організації контролю за параметрами зовнішнього й внутрішнього середовищ є організація *моніторингу* — безперервного систематичного спостереження за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовищ підприємства, збору і аналізу зібраної інформації.

Моніторинг повинен містити в собі такі основні розділи:

- перелік спостережуваних цільових критеріїв оцінки діяльності підприємства;
- принципи кількісної та якісної оцінок зовнішніх сигналів;
- принципи кількісної та якісної оцінок внутрішніх сигналів;
- періодичність спостереження встановлених критеріїв;
- методи аналізу можливих наслідків, виявлених у процесі спостереження вихідних економічних явищ і породжуваних ними ланцюжків економічних явищ;

- методи визначення «контрольних точок» у ланцюжках економічних явищ і порядок спостереження за цими точками;
- методи економічного аналізу усередині підприємства, узагальнення результатів спостереження динаміки значення критеріїв.

Моніторинг «вилучає» сильні й слабкі сигнали, які надходять не із внутрішнього, а із зовнішнього середовища. Відразу після одержання сигналу служба контролінгу розробляє пропозиції про можливу реакцію на нього. Існує два варіанти відповіді на зовнішні обставини:

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

Вибір метода реакції залежить від швидкості розвитку конкретної ситуації у зовнішньому середовищі та від наявної інформації — рівня поінформованості підприємства.



Контрольні запитання до теми

1. Визначте сутнісну характеристику стратегічної діагностики в системі контролінгу.
2. Які методи стратегічної діагностики застосовуються в системі контролінгу?
3. Розкрийте сутність методів діагностики ефективності стратегії підприємства.
4. У чому полягає сутність економічної стратегії?
5. З яких етапів складається метод аналізу розриву?
6. Назвіть найбільш поширені методи діагностики стратегічних позицій підприємства.
7. У чому полягає сутність моделі БКГ?
8. Визначте сутнісну характеристику матриці Мак-Кінсі.
9. Охарактеризуйте конкурентний аналіз за Портером.
10. Визначте переваги та недоліки методів діагностики стратегічних позицій підприємства.
11. У чому полягає сутність діагностики за слабкими сигналами?
12. Яка роль моніторингу при діагностиці за слабкими сигналами?



КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

11.1. Особливості контролінгу інвестиційних проектів

11.2. Методи оцінювання інвестиційних проектів: традиційні критерії

11.3. Методи дисконтування грошових потоків

11.4. Аналіз критеріїв інвестиційних проектів в умовах невизначеності

11.5. Аналіз підходів до формування інвестиційного портфеля підприємства на основі контролінгових досліджень

11.1. Особливості контролінгу інвестиційних проектів

Довгострокова ефективна діяльність підприємства, забезпечення економічного росту та підвищення конкурентоспроможності в умовах економічної невизначеності значною мірою визначається рівнем інвестиційної діяльності підприємства. На сучасному етапі формування ринкових процесів неодмінною умовою ефективного управління інвестиціями підприємства виступає повне використання механізмів планування, координації і контролю реальних інвестицій. Це можна в повній мірі визначити як організацію системи інвестиційного контролінгу. [12]

Існують різні точки зору щодо трактування сутності контролінгу інвестицій. Одні дослідники ототожнюють інвестиційний контролінг з внутрішнім контролем інвестиційної діяльності, який передбачає спостереження за реалізацією інвестицій; вимірювання та діагностику відхилень фактичних результатів від передбачених; розробку управлінських рішень щодо поточної інвестиційною діяльності і її цілей [31, с. 181]. Інші науковці [33] контролінг інвестицій розглядають як систему моніторингу, оцінки і контролю за реалізацією інвестиційних проектів з метою вироблення управлінських рішень, що дозволяють найкращим чином досягти поставлених цілей підприємства. Деякі фахівці визначають контролінг інвестицій як систему, що дозволяє відслідкувати фактичну ефективність впровадження проектів, виявляти тенденції і закономірності на ринку інвестицій, формувати політику підприємства в цій сфері [84].

Контролінг інвестиційних проектів включає в себе систему моніторингу, оцінки і контроль інвестиційних проектів з метою виробітки управлінських рішень.

Інвестиційна діяльність характеризує процес обґрунтування та реалізації найбільш ефективних форм вкладення капіталу, спрямованих на розширення економічного потенціалу підприємства.

Виробничі інвестиції — зумовлюють приріст реального капіталу, тобто збільшення засобів виробництва.

Фінансові інвестиції — це вкладення в цінні папери та фінансові інструменти, які не забезпечують приросту реального капіталу, але здатні давати прибутки.

Розрізняють два типи рішень відносно інвестицій:

1) рішення, пов'язані з оновленням основних засобів (оновлення обладнання, побудова нових будівель і т. ін.) — автоматизація виробництва, розширення виробництва і т. ін.;

2) рішення, пов'язані з додатковим придбанням основних засобів, які включають:

— проведення досліджень ринку, комп'ютеризацію робочих місць, розробку нових видів продукції;

— капітальні вкладення в майно підприємства, машини та обладнання, а також інші активи;

— злиття або поглинання для придбання іншої компанії та налагодження нового виробництва.

В економічній літературі контролінг інвестицій характеризується низкою особливостей, які дозволяють його виділити серед інших різновидів контролінгу:

Характерні особливості довгострокових вкладень:

◆ капітал зв'язується на декілька років, тому його неможливо в короткостроковий термін реалізувати з одержанням прибутку;

◆ інвестиції приносять дохід протягом усього терміну використання;

◆ капітальність затрат передбачає принципово інший характер участі у виробничому процесі та вилучення значних сум коштів з обороту;

◆ наприкінці періоду функціонування капіталовкладень основні засоби можуть мати ліквідаційну вартість;

◆ інвестиції пов'язані зі значними затратами і вигодами;

◆ інвестиції мають особливе значення для всього підприємства в цілому.

Всі ці особливості зумовлюють і особливості прийняття управлінських рішень стосовно інвестицій: прогнозування грошових потоків, значна невизначеність, ризик.

Основні задачі контролінгу інвестиційних проектів:

• аналіз методики планування інвестиційних проектів;

• розробка системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів;

• координація процесу планування та бюджетування інвестиційних проектів;

• економічний аналіз планів та бюджетів інвестиційних проектів;

• інформаційне забезпечення прийняття рішень стосовно інвестицій;

• поточний контроль за реалізацією інвестиційного проекту; аналіз змін середовища реалізації інвестиційного проекту;

• аналіз причин відхилення результатів;

- оцінка майбутньої ефективності проекту у змінних умовах;
- розробка рекомендацій.

В економічній літературі контролінг інвестицій характеризується низкою особливостей, які дозволяють його виділити серед інших різновидів контролінгу:

— зорієнтований на досягнення не оперативних, а стратегічних цілей і по суті є стратегічним контролінгом;

— здійснюється не за центрами відповідальності, як оперативний контролінг, а за проектами;

— контролінг інвестицій пов'язаний з матричною організаційною структурою: у кожному проекті задіяна безліч центрів відповідальності, і система контролінгу повинна забезпечити їх злагоджену взаємодію в процесі досягнення поставлених цілей.

Структурно-логічна схема комплексного аналізу інвестиційної діяльності наведена на рис. 11.1.

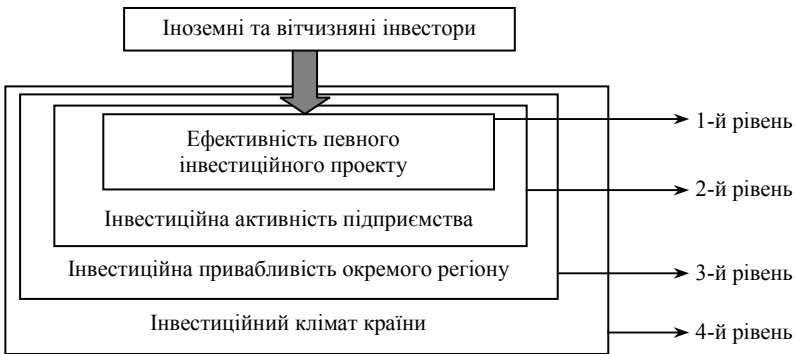


Рис. 11.1. Структурно-логічна модель комплексного аналізу інвестиційної діяльності

Так, процедури економічного аналізу на першому та другому рівнях потенційний інвестор може здійснити самостійно, розраховуючи прогнозні показники ефективності інвестиційного проекту та інвестиційної активності базового підприємства.

Третій та четвертий рівень моделі комплексного аналізу інвестиційної діяльності вимагає збору та обробки статистичної інформації на регіональному та загальнодержавному рівні. Як правило, визначення рівня інвестиційної привабливості регіону та інвестиційного клімату країни займаються різні аналітичні центри та міжнародні громадські організації, оприлюднюючи результати своїх досліджень для широкого користування та прийняття рішень у сфері інвестування.

Як показує аналіз економічної літератури та практична діяльність, макроекономічними факторами, які вплинули на стан інвестиційної діяльності в Україні є: кризовий стан економіки країни в цілому, нестабільність законодавства, незбалансована податкова, митна та господарська політика держави, корупція тощо. До основних факторів мікроекономічного характеру слід віднести низький рівень управління фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому та інвестиційною діяльністю зокрема, відсутність ефективної системи управління інвестиційними процесами — контролінгу. [12]

Контролінг інвестиційних проектів включає в себе:

- визначення потенційних проектів інвестицій;
- калькулювання витрат і доходів, пов'язаних з інвестиційним проектом;
- оцінку запропонованих проектів;
- складання бюджету капітальних інвестицій;
- переоцінку вже ухвалених проектів.

У цілому алгоритм контролінгу інвестицій можна представити у вигляді схеми (рис. 11.2.).



Рис. 11.2. Алгоритм інвестиційного контролінгу

Процес створення системи контролінгу інвестицій можна розбити на етапи:

1) Вибір та обґрунтування інвестиційного проекту відповідно до мети і стратегії підприємства.

2) Вибір критерію досягнення мети проекту (метою проекту можуть бути, наприклад, теперішня вартість майбутніх грошових потоків, частка ринку, темпи зростання, ступінь зменшення ризику й ін.).

3) Розробка критеріїв досягнення цілей і підконтрольних показників для кожного центра відповідальності з урахуванням можливостей і повноважень менеджерів таких центрів.

4) Пророблення організаційних сторін контролінгу інвестицій та, насамперед, організаційних аспектів моніторингу й контролю.

5) Розробка й впровадження системи документообігу, що дає можливість здійснювати поряд з наступним попередній і поточний контроль за відхиленнями.

Інвестиційний контролінг знаходиться на перетині управлінського обліку, інформаційного забезпечення, інвестиційного менеджменту — використовує всі функції управління але не заміняє останній, так як виконує функцію «управління по відхиленнях». Сутність цієї функції базується на положенні, що нормальна реалізація інвестиційного проекту проходить в 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. В зв'язку з цим особливий інтерес для координатора проекту представляє інформація про відхилення, оскільки вона сигналізує про неполадки, збої в керованій системі, про необхідність термінового втручання в 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 [105].

Отже можна заробити висновок, що основною метою інвестиційного контролінгу виступає забезпечення реалізації інвестиційної стратегії підприємства на базі системи дій щодо координації реалізації його інвестиційних проектів, виявлення відхилень, їх обробки і трансформації на інформаційний масив, який є достатнім для прийняття управлінських рішень. Така інформація є нестандартною, призначається для виявлення тенденцій і закономірностей явищ та процесів в інвестиційній діяльності підприємства, допомагає розробити заходи, які забезпечують ефективне управління інвестиційним портфелем підприємства.

В більш широкому трактуванні розуміють систему забезпечення життєздатності підприємства в двох аспектах: короткостроковому —

оптимізація прибутку, та в довгостроковому — збереження та підтримка гармонійних відносин і взаємозв'язків даного підприємства з оточуючим його сферами: екологічною, соціальною, господарською.

Таким чином, контролінг як система прийняття управлінських рішень в інвестиційній діяльності — є невід'ємною частиною сучасного інвестиційного менеджменту. Інвестиційний контролінг забезпечує синтезований, цілісний, динамічний погляд на інвестиційну діяльність підприємства в минулому, теперішньому і майбутньому, комплексний підхід до виявлення і рішення проблем, що виникають, є надійним засобом впливу на результативність інвестиційної ініціативи підприємства.

Характер інвестиційної діяльності підприємства залежить від вибору та особливостей реалізації інвестиційних проектів. Тому обґрунтування інвестиційної програми і забезпечення ефективних механізмів її здійснення є найбільш відповідальними етапами інвестиційного процесу.

Ефективність управління інвестиційним процесом підприємства визначається рівнем узгодженості стратегічного і оперативного планування у даній сфері, якістю попередньої оцінки інвестиційних проектів та контролю за їх реалізацією. Для цього система контролінгу активно використовує низку інструментів на всіх стадіях інвестиційного управління.

На етапі стратегічного планування інвестиційні проекти в системі контролінгу проходять перевірку на відповідність стратегічним цілям та основним показникам розвитку підприємства, при цьому до уваги беруться генеральні завдання у сфері виробництва і продажу продукції, розширення ринків збуту, збільшення частки експорту, також враховуються вимоги до технічної сторони організації виробництва, які можуть вплинути на подальший вибір альтернативних варіантів інвестиційних рішень.

При оперативному плануванні відбувається узгодження і затвердження інвестиційних проектів у відповідності з фінансовими можливостями підприємства, здійснюється контроль щодо повноти і коректності наданих документів за проектами, виконаних розрахунків ефективності. З метою забезпечення об'єктивності цього процесу система контролінгу розробляє єдині шаблони та форми подання інформації про інвестиційні проекти, а також єдину систему критеріїв оцінки їх ефективності.

Отже, можна зазначити, що контролінг є системою, яка здатна підвищити ефективність інвестиційної діяльності вітчизняних підприємств за рахунок:

- формування інвестиційної програми;
- координації процесів оперативного і стратегічного планування інвестиційної діяльності;
- розробки і вибору критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проектів;
- аналізу планів і бюджетів інвестиційних проектів;

- оцінки та управління інвестиційними ризиками;
- моніторингу за реалізацією інвестиційних проектів;
- оцінки тенденцій і закономірностей інвестиційного ринку;
- корегування інвестиційного процесу у відповідності зі змінами умов реалізації проектів.

Таким чином, інвестиційний контролінг — підсистема управління, яка охоплює головні сфери інвестиційного процесу, а саме: планування інвестиційної діяльності, організаційний і фінансовий контроль інвестиційних проектів, аналіз їх доцільності та ефективності, інтеграцію та координацію діяльності підрозділів для реалізації інвестиційних цілей підприємства. Іншими словами, інвестиційний контролінг — це концепція ефективного управління інвестиційним процесом на підприємстві.

На даному етапі господарювання існує дві основні групи методів оцінки економічної ефективності інвестиційних проектів: традиційні критерії (статичні методи) та методи дисконтування грошових потоків (динамічні методи). Статичні методи передбачають розрахунок показників на основі недисконтованих грошових потоків, тобто вони не враховують зміну вартості грошей в часі. Такі методи здебільшого використовувались в умовах командно-адміністративної системи. Динамічні ж методи, навпаки, враховують зміну вартості грошей в часі і передбачають приведення вартостей усіх грошових потоків до одного й того ж самого періоду шляхом їх дисконтування чи компаундингу (нарощування). Саме динамічні методи набули широкого застосування в більшості країн світу. Вони виявились найбільш концептуально правильними та загальнопридатними для застосування в ринкових умовах.

11.2. Методи оцінювання інвестиційних проектів: традиційні критерії

Методи оцінювання ефективності інвестиційних проектів — способи визначення доцільності довгострокового вкладення капіталу (інвестицій) у різні об'єкти (галузі) з метою оцінки перспектив їхньої прибутковості й окупності.

Відомо, що капітал, вкладений у техніко-економічні проекти разом з частиною отриманої від їхньої реалізації прибутку, реінвестується в активи з метою одержання доходу і прибутку в майбутньому. З цих позицій окремі деталі проектів можуть показатися не настільки істотними. Разом з тим на окремі стандартизовані питання (вони передбачені і бізнес-планом проектів) має бути відповісти на самому початку аналізу (розрахунку ефективності і т.п.).

Це, наприклад, яку мету переслідує проект (чим він викликаний, якими обставинами, його основна мета, навіщо він потрібний, де буде реалізована і чому); яка дія він зробить на поточну і перспективну діяльність базового підприємства, а по нових виробках (конструкціям), при модернізації устаткування — і в споживача; чи зміниться, якщо так, те як, організаційна структура, якість продукції, обсяги виробництва, екологія і т. д. (конкретні показники змін); терміни для досягнення результатів реалізації проектів (наприклад, проектної потужності, яке потрібно устаткування, терміни його надходження і ціна продажу й ін.); інвестор і обсяги інвестування.

Критеріями для обґрунтування (визначення) придатності (ефективності) інвестиційного проекту можуть бути: прибуток, прибутковість, частка ринку, якість продукції, беззбитковість і ін. Украв важливо при цьому розрахувати і простежити напрямку потоку грошей: капітальні витрати на викуп землі і підготовку місця, будівництво будинків і споруджень, придбання (проекткування, виготовлення) устаткування і машин, навчання фахівців; поточні витрати — сировина і матеріали, паливо й енергія, праця і т.д.; дохідні статті — економія витрат, роялті, урядові позики і т.п.

Інвестиційні проекти можуть бути оцінені різними способами, але, очевидно, при кожному з них (крім екологічних, соціальних і деяких інших) важливо знати рівень доходу, що забезпечать інвестиції і який розмір додаткового прибутку вони принесуть. У довгостроковому плані, коли за його основу приймається життєвий цикл продукції (товару), відповідь на них може дати однакові результати, у короткостроковому — можливі значні розходження. Це пов'язано з тим, що коли ведеться нове будівництво, здобувається нове обладнання чи розробляється нова продукція, витрата коштів перевищує їхнього надходження.

Центральне місце в контролінгу інвестиційних проектів займає вибір критерію досягнення цілей. Цілі здійснення інвестиційних проектів можуть бути як фінансовими, так і нефінансовими. Фінансові цілі найбільш типові. Існує безліч фінансових критеріїв, кожен з яких має свої переваги та недоліки. Розглянемо їх більш детально.

Вихідна умова інвестування капіталу — одержання в майбутньому економічної віддачі грошових надходжень, достатніх для відтворення початкових інвестованих витрат капіталу протягом терміну здійснення інвестиційного проекту. Для аналізу ефективності інвестиційного проекту необхідно перш за все розглянути наступні елементи:

- сума чистих інвестицій;
- потенційні доходи як сума грошових надходжень від господарської та іншої діяльності;
- економічний життєвий цикл інвестицій.

Першим елементом аналізу інвестицій є спільна сума потреб у капіталі на придбання нових активів, зменшена на суму коштів, отриманих від продажу існуючих активів. У цьому надходження коштів коригується на величину податкових платежів від продажу окремих видів активів підприємства. Отриманий результат є сумою чистих інвестицій.

Різниця між чистими надходженнями та чистими інвестиціями за період називається грошовим потоком.

Третім елементом аналізу інвестицій є економічний життєвий цикл інвестиційного проекту, який являє собою період часу, протягом якого мають місце грошові потоки від вкладених інвестицій.

Дані показники є основою для аналізу інвестиційних проектів.

Метод окупності — один з методів оцінки ефективності інвестиційних проектів, заснований на використанні як критерій періоду часу (кількість років), необхідного для повернення інвестицій, вкладених у проект (розмірів щорічного внеску, що розраховуються як різниця між річними доходами і витратами). Перевага цього методу як критерію добору проекту — простота розуміння і розрахунків, визначеність суми початкових капітальних вкладень, можливість ранжирування проектів у залежності від строків окупності. Він особливо рекомендується (наприклад, ЮНИДО) для аналізу ступеня ризику, що виконується в політично нестабільних країнах і в технологічно швидко застарілих галузях промисловості.

Період окупності (Payback Period) — період часу, необхідний для повного відшкодування інвестицій за рахунок чистих грошових надходжень від їх використання. Обчислюють як відношення суми інвестицій до річної суми грошових надходжень.

$$O = K / P, \quad (11.1)$$

де O — окупність витрат; K — інвестиції; P — середньорічний прибуток.

Загальне правило прийняття проектів за критерієм Період окупності: з альтернативних проектів приймається проект, що має менший період окупності.

Коли припустити, що щорічні прибутки інвестиційного проекту рівні, то період окупності може бути визначений як відношення власне витрат за проектом (після оподаткування) до прибутків від інвестиційного проекту (також після оподаткування).

Переваги критерію окупності:

- простота розрахунку;
- простота розуміння й традиції застосування;
- відповідність прийнятим методам бухгалтерського обліку і, як наслідок, доступність вхідної інформації.

Недоліки критерію окупності:

- прив'язка до облікових даних (звичайно дохід визначають не за грошовими потоками, а за даними бухгалтерського обліку);
- інвестиції роблять для одержання вигоди, яка перевищує витрати. Критерій окупності показує коли інвестор зможе «повернути своє», і нічого не говорить про те, яку вигоду принесе проект за межами строку окупності. У результаті може виявитися, що проект з меншим строком окупності вигідніший, ніж варіант, який може принести більший сумарний дохід;
- ризик ураховується лише побічно;
- не використовується альтернативна вартість ресурсів для проекту;
- окупність проекту не дорівнює сумі окупності його етапів;
- не враховуються очікувані прибутки за періодом окупності.
- не враховує вартості грошей у часі.
- не розрізняє проекти з різними первинними інвестиціями.
- забезпечуючи вимірювання ступеня ліквідності проекту, він не дозволяє оцінити позицію фірми загалом з погляду ліквідності.
- ігнорується вартість фондів для підтримки інвестицій навіть у період окупності.

Основоположною ідеєю визначення норми прибутковості інвестицій є порівняння чистих прибутків, очікуваних від проекту, з параметрами інвестування. Найпоширенішим методом оцінки норми прибутковості інвестиційних проектів є метод визначення середньої ставки прибутковості (average rate of return) проекту. Цей метод оцінки доцільності інвестування, напевне, найстаріший.

Рентабельність капіталовкладень — визначається як відношення прибутку до суми капіталовкладень. Має ті ж самі переваги і недоліки. Не враховує вартість грошей у часі. Прив'язана до умовних бухгалтерських величин (прибуток замість грошового потоку).

Середня ставка прибутковості дорівнює відношенню середньої величини річних майбутніх чистих прибутків від інвестицій до половини суми первинних інвестицій, тобто:

$$ARR = \frac{\frac{1}{n} \sum_{t=1}^n S_t}{\frac{A_0}{2}} 100\%. \quad (11.2)$$

До недоліків цього методу слід віднести такі:

- не враховується вартість грошей у часі.
- ігноруються амортизаційні відрахування як джерело грошового потоку від інвестицій.
- використовуються балансові прибутки, а не грошові потоки.

Хоча ці методи достатньо легкі для розуміння й розрахунку, їх не рекомендують застосовувати як основні для фінансового аналізу.

Для часткового подолання зазначених недоліків розраховують також:

Чисті грошові надходження — це сума, на яку додаткові грошові надходження перевищують додаткові грошові витрати за певний період (сума економії грошових витрат за цей період). Чисті грошові надходження порівнюють з чистими інвестиціями на здійснення проекту.

Чисті інвестиції — сума додаткових грошових коштів, спрямованих на здійснення проекту капітальних інвестицій. Зокрема, якщо придбання нового обладнання супроводжується реалізацією старого обладнання, то при визначенні чистих початкових інвестицій виручка від продажу останнього вираховується з суми інвестицій у нове обладнання.

11.3. Методи дисконтування грошових потоків

Це методи, які використовують концепцію вартості грошей з урахуванням часу для оцінювання інвестиційних проектів. В основі всіх критеріїв, які використовуються для дисконтування грошових потоків, лежать такі вихідні припущення:

— гроші володіють альтернативною вартістю — це відсоток, під який можна було б вкласти капітал;

— оскільки сьогоднішній дохід можна інвестувати під певний відсоток з нульовим ризиком повернення капіталу, то цінність сьогоднішнього доходу більша від цінності завтрашнього доходу тієї самої величини на відсоток, який можна одержати шляхом інвестування сьогоднішнього доходу.

Таким чином, *дисконтування* — це процедура визначення сьогодні вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактору часу. Відповідно ставку відсотка, що використовують при дисконтуванні називають *ставкою дисконту*.

При цьому виходять з того, що запаси ресурсів необмежені, а гроші є загальним еквівалентом (тобто будь-які ресурси можна придбати за гроші).

Вартість грошей з урахуванням часу — сума доходу на інвестиції, яка отримана або може бути отримана за певний період часу. Може бути розрахована двома способами: на підставі простого або складного відсотка. *Простий відсоток* розраховують множенням основної (інвестованої) суми на відсоткову ставку та період інвестицій. Тобто простий відсоток нараховується тільки на початкову суму (внесок, позику тощо). *Складний відсоток* — це відсоток, який нараховують на початкову суму та на раніше нараховані відсотки.

Майбутня вартість — це вартість інвестицій через визначений період часу з урахуванням певної ставки відсотка. Для обчислення можна скористатися формулою:

$$FV = PV(1 + i)^n, \quad (11.2)$$

де FV — майбутня вартість; PV — теперішня вартість; i — ставка складного відсотка; n — кількість періодів нарахування відсотків.

З наведеної формули бачимо, що майбутня вартість однієї грошової одиниці дорівнює $(1 + i)^n$.

Теперішня вартість — це вартість майбутніх грошових потоків на теперішній час. Для визначення теперішньої вартості інвестицій необхідно з суми майбутніх грошових надходжень вирахувати суму відсотків, нарахованих за певною ставкою (i) за певний період (n).

$$PV = FV: (1 + i)^n \quad (11.3)$$

Відповідно, теперішня вартість однієї грошової одиниці дорівнює $(1 + i)^{-n}$.

Ануїтет — це серія рівновеликих платежів (або надходжень), що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду. Якщо момент оцінювання ануїтету передує моментові першої виплати або збігається з ним, тоді дисконтована величина ануїтету є його теперішньої вартістю. Відповідно, *майбутня вартість ануїтету* — це вартість ануїтету на момент останньої виплати. Для визначення майбутньої вартості ануїтету необхідно розрахувати майбутню вартість кожної виплати і підсумувати отримані результати.

$$FVA = A \times ((1 + i)^n - 1) / i. \quad (11.4)$$

Майбутня вартість ануїтету за одним договором відповідно дорівнюватиме

$$((1 + i)^n - 1). \quad (11.5)$$

Теперішня вартість ануїтету — це дисконтована сума ануїтету на дату останньої виплати. Для визначення теперішньої вартості ануїтету (PVA) необхідно обчислити теперішню вартість кожної виплати і підсумувати отримані результати.

$$PVA = A : ((1 - (1 + i)^{-n}) : i) \quad (11.6)$$

Виникає питання: яку відсоткову ставку (ставку дисконту) використати для визначення теперішньої вартості проекту капітальних інвестицій. Ставкою дисконту, зокрема, може бути: кредитна ставка банку; середньозважена вартість капіталу; альтернативна вартість капіталу; внутрішня норма прибутковості.

Найпоширенішими методами оцінювання інвестиційних проєктів, що передбачають дисконтування грошових потоків, є чиста теперішня вартість та внутрішня норма рентабельності.

Чиста теперішня вартість (net present value) інвестиційного проєкту — це різниця між сумою теперішніх вартостей грошових потоків від інвестицій в кожен період часу і теперішньою вартістю самих інвестицій.

Якщо ЧТВ проєкту визначимо як NPV, то отримаємо:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{S_t}{(1+k)^t} - A_0, \quad (11.7)$$

де A_0 — теперішня вартість первинних інвестицій у проєкт;

S_t — грошовий потік у період t ;

k — необхідна ставка прибутковості інвестицій;

t — період часу;

n — тривалість інвестиційного проєкту.

Якщо є намір вкладати інвестиції в проєкт не всі відразу в період 0, а й в інші періоди, то формула (11.4) перетворюється в таку:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{S_t}{(1+k)^t} - \sum_{t=0}^n \frac{A_t}{(1+k)^t}, \quad (11.8)$$

де A_t — грошові інвестиційні потоки в період t .

Якщо ЧТВ > 0 , то це означає, що норма прибутковості проєкту перевищує необхідну ставку прибутковості інвестицій (ставку дисконту). Якщо ЧТВ $= 0$, то норма прибутковості проєкту точно дорівнює необхідній ставці, якщо ж ЧТВ < 0 , то прибутковість проєкту очікується меншою за необхідну ставку. Тож за критерієм ЧТВ можуть бути вибрані лише ті проєкти, що мають ЧТВ ≥ 0 .

Крім того, при позитивному значенні суми ЧТВ проєкт збільшує на цю суму ринкову вартість інвестуючої фірми.

Необхідно зазначити, що грошові потоки проєкту (S_t), які дисконтуються за методом ЧТВ за рівнянням (11.7), виникають з двох джерел: (1) використання активів проєкту протягом терміну їх функціонування і (2) списання активів у кінці їхнього терміну служби. Чиста ліквідаційна вартість, що визначається внаслідок ліквідації активу, є останнім грошовим потоком, що генерується активом і повинна включатися в розрахунок ЧТВ даного активу.

Основним моментом розглянутого методу є те, яку необхідну ставку прибутковості інвестицій (ставку дисконту) обрати для розрахунку ЧТВ. Точність прогнозу грошових потоків проєкту впливає на вибір необхідної ставки, тому використання методу ЧТВ також залежить від

точності цих прогнозів. Якщо як ставка дисконту використовується вартість капіталу фірми, то постають питання, пов'язані з розрахунком цього показника.

При зростанні позикових процентів і темпів інфляції ставки дисконту зростають. В умовах зростання позикових процентних ставок зростають також і витрати на фінансування проектів, тому в цей період грошові потоки від проектів повинні дисконтуватися за більш високими ставками, ніж у періоди зниження величини позикових процентів.

Величина дисконтних ставок залежить також і від тривалості інвестиційного проекту. Чим на триваліший термін вкладаються інвестиції, тим більшим є ризик незавершення проекту. Тому, при інших рівних умовах, довгострокові проекти потрібно дисконтувати за більш високими ставками, ніж короткострокові.

Нагадаємо, що головною проблемою моделі ЧТВ є визначення необхідної ставки прибутковості проекту для дисконтування його грошових потоків.

Індекс прибутковості інвестиційного проекту (profitability index) — це відношення теперішньої вартості грошових надходжень від проекту після оподаткування до теперішньої вартості інвестицій.

Якщо PI проекту позначити як PI , тоді отримаємо:

$$PI = \frac{\sum_{t=0}^n \frac{S_t}{(1+k)^t}}{\sum_{t=0}^n \frac{A_t}{(1+k)^t}}. \quad (11.9)$$

PI — це міра прибутковості проекту на \$1 інвестицій. Якщо $PI > 1$, то проект, що розглядається, має позитивну чисту теперішню вартість.

Індекс може бути використаний для ранжирування проектів з різними потоками грошових коштів і тривалістю в часі. Але якщо проекти ранжувати по PI , то може виникнути ситуація, коли, наприклад, інвестиції у виробництво друкарських машинок будуть ефективнішими, ніж у виробництво сталі. Іншими словами, розміри проектів ігноруються.

Співвідношення між ЧТВ, PI і середньою ставкою прибутковості (ССП) є такими:

ЧТВ	PI	ССП
< 0	< 1	Менше необхідної ставки
= 0	= 1	Рівна необхідній ставці
> 0	> 1	Більше необхідної ставки

Внутрішня норма прибутковості (ВНП) — це ставка дисконту, за якої чиста теперішня вартість проекту капітальних інвестицій дорівнює нулю. Інакше кажучи, це ставка дисконту, за якої грошові надходження дорівнюють початковим інвестиціям. Цей показник іноді називають внутрішнім коефіцієнтом окупності або дисконтованою нормою прибутку. ВНП характеризує максимальну вартість капіталу для фінансування інвестиційного проекту. ВНП порівнюють з мінімальною нормою прибутковості, яка зазвичай ґрунтується на вартості капіталу фірми й використовується для добору перспективних проектів капітальних вкладень. За умов анuitету для визначення ВНП можна скористатися формулою:

$$\text{ВНП} = \text{Чисті інвестиції} / \text{Щорічну суму грошових надходжень}. \quad (11.8)$$

Період рятуння інвестицій — це період часу, необхідний для відшкодування інвестицій за рахунок отриманих грошових надходжень від їх використання та ліквідаційної вартості об'єкта інвестування. Цей показник, на відміну від періоду окупності, враховує не лише чисті грошові надходження від реалізації проекту, а й ліквідаційну вартість об'єкта інвестування. Період рятуння інвестицій передбачає, що об'єкт інвестування має ліквідаційну вартість на будь-який момент, якщо керівництво вирішить припинити здійснення проекту й повернути інвестовані кошти.

Облікова норма прибутковості ОНП — відношення величини середнього чистого прибутку, отриманого в результаті капітальних інвестицій, до середньої або первісної вартості інвестицій. Розрахунок ОНП на основі первісної вартості інвестицій здійснюють за формулою:

$$\text{ОНП} = \text{СЧП} / I, \quad (11.9)$$

де *СЧП* — середній чистий прибуток, *I* — інвестиції

$$\text{СЧП} = \text{ЧП} / T, \quad (11.10)$$

де *ЧП* — чистий прибуток, *T* — кількість років.

У практиці поширенішим є розрахунок *ОНП* на основі середньої вартості інвестицій. У разі застосування методу прямолінійної амортизації середню вартість інвестицій (*СВІ*) можна визначити за такою формулою:

$$\text{СВІ} = (\text{ПВ} - \text{ЛВ}) / 2, \quad (11.11)$$

де *ПВ* — первинна вартість, *ЛВ* — ліквідаційна вартість.

Включення ліквідаційної вартості у наведену формулу пов'язане з тим, що вона може зменшити початкові інвестиції або підвищити грошовий потік у майбутньому при заміні обладнання.

11.3. Аналіз критеріїв оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності

Більшість інвесторів готові піти на ризик тільки в тому випадку, якщо одержать за це додатковий вигравш (у вигляді доходів). Тому для повноцінного аналізу інвестицій контролер повинен визначити, скільки коштує ризик в очах інвестора, тобто за який додатковий доход інвестор погодиться ризикувати.

1. *Аналіз ставки дисконтування з виправленням на ризик.* Найчастіше застосовуваний підхід. Ставка дисконтування з виправленням на ризик розраховується як сума ставки по безпечних вкладеннях і виправлення на ризик.

Основна (і досить серйозна!) перевага методу в тому, що він ґрунтується на добре відомих законах функціонування ринку капіталу (на моделі визначення ціни капітальних активів). Користуючись цим методом, підприємство оцінює інвестиційні пропозиції так, як це зробили б самі акціонери.

Недоліки методу:

Під ризиком у цій моделі вважають ступінь відхилення фактичної прибутковості інвестицій від середньо ринкової. У реальному ж житті ризик більше асоціюється в менеджерів з небезпекою втрат або, у крайньому випадку, з імовірністю недоодержання очікуваних доходів.

Метод ґрунтується на неявному припущенні про те, що більш віддалені за часом грошові потоки більше ризиковані, причому ризикованість грошових потоків зростає заздалегідь відомим темпом (у реальності це не завжди так).

Метод підвищення ставки дисконтування не дає можливості врахувати конкретні джерела ризику.

Ставка дисконтування — чисто суб'єктивна величина; для визначення її значення потрібен досвід застосування методів дисконтування. Неправильне визначення ставки дисконтування з виправленням на ризик може стати джерелом значних помилок, тому що при дисконтуванні похибка накопичується в геометричній прогресії.

2. *Аналіз методу достовірних еквівалентів.* Замість того щоб міняти ставку дисконтування, багато дослідників пропонують коригувати самі грошові потоки, розрахувавши достовірні еквіваленти невизначених грошових потоків. Достовірний еквівалент невизначених грошових потоків це такі певні грошові потоки, корисність яких для підприємства точно така сама, як і корисність невизначених грошових потоків.

А. *Використання як достовірний еквівалент математичного очікування грошових потоків.* Щоб зробити виправлення на ризик, знаходять

математичне очікування грошових потоків для кожного моменту часу Математичне очікування (MO) розраховуються за формулою:

$$MO = \sum Xi \times P(i), \quad (11.12)$$

де Xi — грошові потоки за умови події i ; $P(i)$ — імовірність події i .

Б. *Метод стану переваги*. Якщо достовірний еквівалент дорівнює математичному очікуванню грошових потоків, то цінність грошей залежить лише від імовірності настання кожного можливого стану природи. Навпаки, в основі методу стану переваги лежить припущення про різну корисність грошових потоків для підприємства в різних ситуаціях.

Спочатку складають список усіх можливих «станів природи». Тут «стан природи» — це грошові надходження за період. Для кожного такого стану розраховують коефіцієнт, що показує, чому дорівнює цінність однієї грошової одиниці в даному стані природи. Цей коефіцієнт називають коефіцієнтом наведеної вартості з виправленням на ризик. Він являє собою добуток трьох співмножників: $P(i)$ — імовірності того, що стан настане; PV — наведеної вартості достовірного доходу в одну грошову одиницю; K — коефіцієнт виправлення на ризик при даному стані, тобто кількісного вираження корисності ризику для підприємства.

Недоліки методу:

для складного проекту важко скласти перелік усіляких «станів природи»;

метод потребує великого обсягу обчислень;

не завжди можна об'єктивно визначити цінність грошей у кожному «стані природи»;

людині психологічно важко оцінювати ймовірності.

Перераховані недоліки утруднюють використання методу достовірних еквівалентів у контролінгу інвестиційних проектів.

3. *Аналіз методів прийняття рішень без використання чисельних значень імовірності*. На практиці часто трапляються ситуації, коли оцінити значення ймовірності події надзвичайно складно. У цих випадках часто застосовують методи не кількісного значення, а імовірності:

максимакс — максимізація максимального результату проекту;

максимін — максимізація мінімального результату та проекту;

мінімакс — мінімізація максимальних втрат;

компромисний — критерій Гурвіца: зважування мінімального й максимального результатів проекту.

Для прийняття рішення про здійснення інвестиційних проектів будують матрицю. Стовпці матриці відповідають можливим «станам природи» — ситуаціям, над якими керівник підприємства не владний. Рядки матриці відповідають можливим альтернативам здійснення інвестицій-

ного проекту — «стратегії», які може вибирати керівник підприємства. У клітинках матриці вказуються результати кожної стратегії для кожного «стану природи».

У реальних ситуаціях часто немає інформації про ймовірності виходів, тому використання представлених методів цілком виправдане. Але вибір конкретних критеріїв залежить від специфіки ситуації та від індивідуальних переваг контролера.

4. *Аналіз опціонних методів.* Опціонні критерії оцінки інвестиційних проектів ґрунтуються на припущенні про те, що будь-який інвестиційний проект можна уподібнити опціону. Опціон — це цінний папір, що дає власникові право на купівлю або продаж акції в деякий майбутній момент часу, але за заздалегідь відомою ціною. Заплативши за опціон зараз, інвестор купує право на волю вибору в майбутньому: він може або скористатися цим вибором, або ні. Вартість опціону завжди не негативна (вона позитивна, якщо є ненульова ймовірність одержання вигоди від обцяної можливості, і дорівнює нулю, якщо користуватися цією можливістю не вигідно).

11.4. Аналіз підходів до формування інвестиційного портфеля підприємства на основі контролінгових досліджень

При проведенні контролінгових досліджень інвестиційних проектів не можна забувати, що кожен інвестиційний проект цікавить підприємство не сам по собі, а в комплексі з усіма іншими. Сучасне фінансове інвестування безпосередньо пов'язане з формуванням «інвестиційного портфеля». Воно базується на тому, що більшість інвесторів обирають для здійснення фінансового інвестування більше, ніж один фінансовий інструмент, тобто формують певну їх сукупність. Цілеспрямований підбір таких інструментів представляє собою процес формування інвестиційного портфеля. Тому в рамках контролінгу інвестиційних проектів постає питання про методику формування інвестиційних портфелів.

Інвестиційний портфель представляє собою цілеспрямовано сформовану сукупність фінансових інструментів, що призначені для здійснення фінансового інвестування у відповідності до розробленої інвестиційної політики.

Оскільки на переважній більшості підприємств єдиним видом фінансових інструментів інвестування є цінні папери, для таких підприємств поняття «інвестиційний портфель» ототожнюється з поняттям «фондовий портфель» (або «портфель цінних паперів»).

Головною метою формування інвестиційного портфеля є забезпечення реалізації основних напрямів політики фінансового інвестування підприємства шляхом підбору найбільш доходних і безпечних фінансових інструментів. З урахуванням сформульованої головної мети будується система конкретних локальних цілей формування інвестиційного портфеля, основними з яких є:

- забезпечення високого рівня формування інвестиційного доходу в поточному періоді;
- забезпечення високих темпів приросту інвестованого капіталу у довгостроковій перспективі;
- забезпечення мінімізації рівня інвестиційних ризиків, пов'язаних з фінансовим інвестуванням;
- забезпечення необхідної ліквідності інвестиційного портфеля;
- забезпечення максимального ефекту «податкового щита» в процесі фінансового інвестування.

Розглянемо сучасні підходи до типізації інвестиційних портфелів підприємства, що забезпечують реалізацію конкретних форм його політики фінансового інвестування. Така типізація проводиться за низкою основних ознак (рис. 11.3.).

Також можна класифікувати інвестиційні портфелі підприємства за спеціалізацією основних видів фінансових інструментів інвестування:

- портфель акцій;
- портфель облігацій;
- портфель векселів;
- портфель міжнародних інвестицій;
- портфель депозитних вкладів;
- портфель інших видів спеціалізації.

У сучасній інвестиційній практиці найбільш часто здійснюється формування комбінованого портфеля за першими двома ознаками — цілям формування інвестицій та рівню ризиків, що приймаються. Такими основними варіантами комбінованих типів інвестиційних портфелів є:

- ◆ агресивний портфель доходу (портфель спекулятивного доходу);
- ◆ агресивний портфель зростання (портфель прискореного зростання);
- ◆ помірний портфель доходу (портфель нормального доходу);
- ◆ помірний портфель зростання (портфель нормального зростання);
- ◆ консервативний портфель доходу (портфель гарантованого доходу);
- ◆ консервативний портфель росту (портфель гарантованого росту).

Діапазон комбінованих типів інвестиційних портфелів може бути розширений в ще більшому ступені за рахунок їх варіантів, які мають проміжне значення цілей фінансового інвестування.

Існує декілька підходів до формування інвестиційного портфелю. Основними з них є класичний підхід і подвійний бюджет.

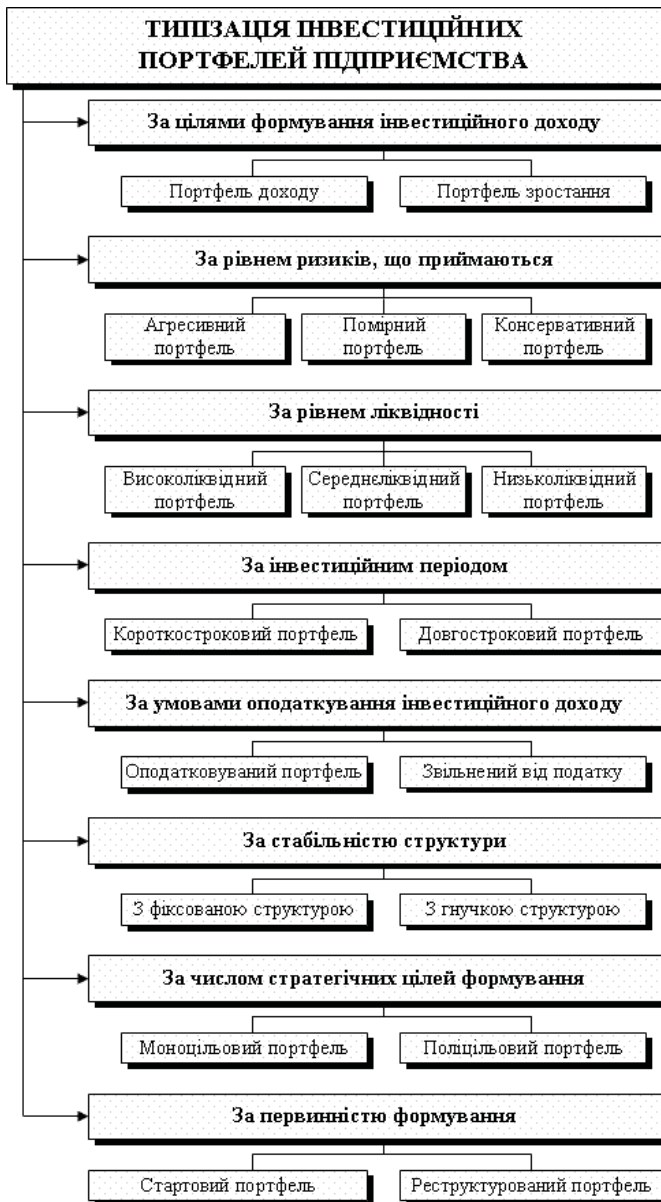


Рис. 11.3. Типізація інвестиційних портфелів підприємства

Класичний підхід полягає в тому, що якщо капітал можна залучити й інвестувати під ту саму ставку відсотка, то варто схвалювати всі інвестиційні проекти, чиста наведена вартість яких позитивна за ставкою дисконтування, рівною r . Однак у реальних умовах такого ніколи не буває, чому такий спосіб формування інвестиційного портфеля має лише теоретичну значимість і на практиці в контролінгу інвестицій майже не застосовується.

Подвійний бюджет. Для захисту стратегічної роботи деякі фірми розділяють свій бюджет на два: поточний і стратегічний. Поточний бюджет забезпечує безперервне одержання прибутку від використання діючих потужностей фірми, капіталовкладення в збільшення потужностей, капіталовкладення заради збільшення прибутку за допомогою зниження собівартості. Стратегічний бюджет передбачає капіталовкладення в підвищення конкурентоздатності підприємства в стратегічних зонах господарювання, освоєння нових ринків, освоєння нових напрямів діяльності й припинення капіталовкладень у неприбуткові напрями діяльності.

Процедура формування інвестиційного портфелю для прийняття в умовах обмеженості фінансових ресурсів така:

— затверджуються всі неминучі інвестиційні проекти (які приносять і які не приносять грошовий дохід);

— прогнозуються прибутки від неминучих уже прийнятих інвестиційних проектів;

— розраховується капітал, що залишився після кроків по пп. 1,2 — це та сума, яку підприємство може дозволити собі вкласти в інвестиційні проекти, що приносять прибуток;

— визначаються мінімально прийнятна прибутковість частини, що залишилася, інвестиційного портфеля й мінімально прийнятний ризик;

— аналізуються наявні альтернативи (прибуткові інвестиційні проекти);

— відбір інвестиційних проектів проводиться за критерієм максимізація чистої наведеної вартості портфеля з урахуванням обмежень на ресурси та ризик (якщо це неможливо, необхідно повернутися на попередні етапи, щоб переглянути плани проектів, необхідну прибутковість і т. ін.).

Ця процедура може застосовуватись у контролінгу інвестиційних проектів у тому випадку, якщо підприємство має недолік у фінансових ресурсах, а коштів на наявні вигідні інвестиційні проекти не вистачає, але залучити їх шляхом одержання кредитів, позик, випуску цінних паперів неможливо.



Контрольні запитання до теми

1. Визначте особливості контролінгу інвестиційних проектів.
2. Охарактеризуйте основні задачі контролінгу інвестиційних проектів.
3. Які типи рішень застосовуються відносно інвестицій?
4. У чому полягають характерні особливості довгострокових вкладень?
5. Охарактеризуйте основні етапи процесу створення системи контролінгу інвестицій на підприємстві.
6. За якими ознаками класифікують критерії оцінки інвестиційних проектів?
7. Наведіть переваги та недоліки традиційних критеріїв оцінки інвестиційних проектів: окупності та рентабельності.
8. У чому полягає сутність методів дисконтування грошових потоків?
9. Які показники покладено в основу дисконтування грошових потоків?
10. Дайте визначення поняттям: чиста приведена вартість, внутрішня норма прибутковості, строк приведеної окупності, індекс прибутковості, аннуїтет.
11. У чому полягає особливість аналізу критеріїв оцінки інвестиційних проектів в умовах невизначеності?
12. Назвіть підходи до формування інвестиційного портфелю підприємства.
13. Охарактеризуйте процедуру формування інвестиційного портфелю.



ТЕМА 12

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ
ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

12.1. Процес упровадження контролінгу на підприємстві

12.2. Структура й склад служби контролінгу

12.3. Інформаційні потоки в системі контролінгу

12.1. Процес упровадження контролінгу на підприємстві

Необхідність упровадження контролінгу на підприємствах можна пояснити такими причинами:

- підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває допоміжні вимоги до управління підприємствами;
- ускладнення процесу управління підприємством потребує механізму внутрішньої координації системи підприємства;
- інформаційний ажіотаж при нестачі певної інформації вимагає побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління;
- загальнокультурне прагнення до синтезу, інтеграції різних сфер знання і людської діяльності.

Упровадження контролінгу на підприємстві може відбуватись у трьох напрямках (рис.12.1):

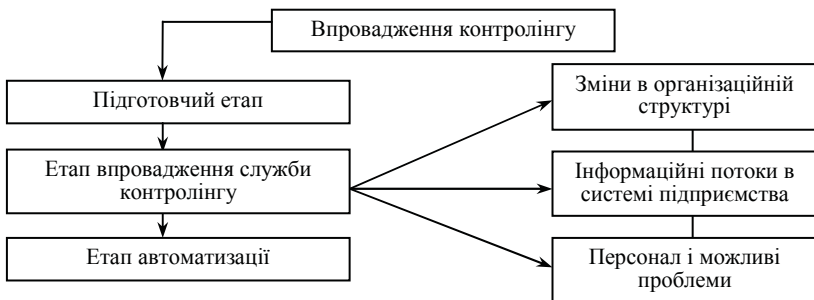


Рис. 12.1 Етапи впровадження контролінгу на підприємстві

I. Підготовчий етап (вивчення поточного стану підприємства, експрес-аналіз);

II. Етап упровадження служби контролінгу;

III. Етап автоматизації.

До другого етапу відносяться такі напрямки:

— зміни в організаційній структурі;

— інформаційні потоки в системі підприємства;

— персонал і можливі проблеми.

I. Залежно від того, хто буде представляти службу контролінгу на підприємстві, і хто буде організовувати її впровадження, відбуватиметься і підготовчий етап.

Підготовчий етап являє собою загальне ознайомлення з процесом роботи даного підприємства. Після узгодження з керівником підприємства термінів і етапів упровадження служби контролінгу, необхідно скласти наказ від його імені про надання усіма відділами і службами даного підприємства інформації, список якої додається, а саме:

- паспорт підприємства;
- виробнича структура підприємства;
- штатний розклад;
- організаційна структура управління підприємством, його функціональних і виробничих структурних підрозділів;
- функції структурних підрозділів та працівників апарату управління підприємством;
- стратегічні (5—10 років), середньострокові (1—2 роки), оперативні (квартальні, місячні, тижневі, добові) плани та звіти про виробничо-господарську діяльність підприємства та його структурних підрозділів;
- щорічні звіти про діяльність фірм; балансові звіти фірм (щорічні чи щоквартальні);
- накази, розпорядження, листи міністерства;
- накази, розпорядження по підприємству;
- нормативно-технічні, методичні документи та правові акти, що регламентують стосунки працівників апарату управління в процесі виконання своїх функцій, закони, положення про підприємство, виробничі одиниці, структурні підрозділи, посадові інструкції спеціалістів та технічних виконавців, процедур управління, норми та нормативи, документообіг, інформаційні потоки, карти організації праці службовців;
- матеріали документальних ревізій та опитування працівників як внутрішніми консультантами, так і зовнішніми аудиторськими консалтинговими фірмами.

Також узгоджується час і тривалість інтерв'ювання з головними фахівцями і дата презентації звіту, на якій повинні бути присутні всі опитувані. Основне завдання інтерв'ювання — визначити, яке відношення

має кожен відділ до служби контролінгу (для полегшення розуміння питання розбиваються на підтеми: яку роль у плануванні (бюджетуванні) відіграє даний відділ, як відбувається аналіз діяльності відділу, яким чином здійснюється контроль). На завершальній стадії даного етапу складається звіт, у якому необхідно сформулювати всі позитивні і негативні сторони діяльності підприємства, визначені за допомогою методологічного інструментарію контролінгу. На основі проведеного аналізу керівництво пропонуються напрямки усунення недоліків у діяльності підприємства.

Служба контролінгу повинна бути заснована на оперативному обліку: аналіз здійснюється за допомогою оперативних даних. Тому необхідно відразу налаштувати персонал на відповідну роботу.

II. У разі досягнення згоди з керівництвом з приводу визначених недоліків, можна починати здійснювання другого етапу, в якому з кожним відділом починається детальне вивчення всіх основних моментів, на яких слід зупинитися детальніше. На цьому етапі створюється відділ контролінгу, або група досвідчених і висококваліфікованих співробітників, яких зобов'язують виконувати завдання щодо контролінгу на підприємстві. У разі потреби на даному етапі проводять навчання співробітників.

1. Упровадження у практику контролінгу не може відбуватись без попередньої реорганізації організаційної структури та визначення мети і завдань підприємства. Лише на основі детального вивчення існуючих недоліків у роботі апарату управління, враховуючи при цьому вимоги сучасного менеджменту, можна здійснити реорганізацію структури або внести відповідні зміни у функціональні обов'язки окремих менеджерів і розробити проекти щодо удосконалення управління підприємством.

Здійснення реорганізації підприємства передбачає створення спеціалізованого відділу — служби контролінгу. Створюючи службу контролінгу, необхідно забезпечити їй оперативний доступ до інформації про результати діяльності всіх структурних підрозділів підприємства. А її функціональні обов'язки повинні бути розроблені таким чином, щоб не дублювали роботу інших підрозділів і були незамінним консультантом усіх служб і керівників усіх ланок управління.

Організація служби контролінгу на підприємстві повинна формуватись таким чином, щоб забезпечувати оперативний рух інформаційних потоків від низових ланок (цехів) до служби контролінгу. В цьому випадку виділення контролінгу як економічної служби і елемента управління підприємством буде закономірним і виправданим явищем. У зв'язку з цим рекомендується підпорядкувати службу контролінгу безпосередньо керівнику підприємства.

Основні напрямки дій щодо впровадження служби контролінгу полягають у наступному:

— для реалізації проекту необхідно створити робочу групу, яка включає в себе представників зацікавлених служб підприємства, таких як планово-економічного відділу, фінансового відділу, бухгалтерії, інформаційного відділу тощо, а також, по можливості, зовнішніх консультантів зі сфери контролінгу й інформаційних систем;

— діяльність робочої групи повинна бути регламентована відповідними розпорядженнями керівництва підприємства і підлегла твердому плану робіт, що дозволить уникнути можливих помилок, що виникають через непогодженість дій;

— перед початком (або в першій фазі) проекту повинні бути сформульовані стратегічні цілі компанії, і цілі служби контролінгу повинні відповідати їм (принцип погодженості цілей);

— упровадження служби контролінгу супроводжується зміною системи документообігу компанії;

— для реалізації проекту впровадження служби контролінгу необхідна повноцінна підтримка керівників підприємства, що дозволить знизити опір співробітників змінам.

При створенні служби контролінгу треба взяти до уваги такі основні вимоги:

1) підпорядкованість її лише керівникам вищої структурної ланки управління;

2) виділення контролінгу в незалежну, самостійну і нейтральну службу в системі управління;

3) економічні служби підприємства повинні надавати відділу контролінгу всю необхідну інформацію;

4) отримання додаткової інформації від інших відділів для аналізу і обробки даних, які надійшли;

5) використання в своїй роботі передових методів та технологій збору і обробки економічної інформації;

6) забезпечення новими засобами для своєчасного отримання, обробки, аналізу інформації і швидкої передачі її керівникам підприємства;

7) тісний зв'язок з іншими відділами і чітке розмежування обов'язків працівників;

8) можливість упровадження нових процедур збору аналітичної інформації на постійній основі. Питання про виплату компенсації співробітникам інших служб за збільшення навантаження повинні вирішувати керівники, для яких призначена інформація служби контролінгу;

9) можливість швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва підприємства.

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

Контролінг може бути запроваджений на підприємстві в чотири етапи. Такий підхід щодо впровадження служби контролінгу пояснюється тим, що невеликі фінансові витрати на утримання її спеціалістів і отримання необхідного обсягу інформації від інших служб доведе переваги її запровадження і в майбутньому не викличе сумнівів щодо збільшення витрат на утримання окремого відділу контролінгу.

На першому етапі пропонується розробити лише окремі питання, які належать до компетенції служб контролінгу. Але питаннями можуть займатися і представники різних підрозділів підприємства (працівники бухгалтерії, планово-економічного відділу, фінансового відділу тощо). До цих питань належать: збір та подання необхідної інформації керівникам вищої ланки управління стосовно виконання прийнятого бюджету, наявності фінансових, трудових та матеріальних ресурсів, потенційної можливості підприємства у завоюванні ринків збуту, його місця серед конкурентів тощо.

На другому етапі на основі планово-економічного відділу може бути створено окрему групу працівників, які, окрім основних своїх обов'язків, будуть виконувати обов'язки контролерів за додаткову оплату. При цьому завдання, що стоять перед службою контролінгу, повинні бути між ними чітко розподілені. Делегування зобов'язань контролінгу може бути покладене і на працівників інших економічних служб.

На третьому етапі можливе створення цілої експертної групи, яка буде займатися питаннями контролінгу. Вона може складатись зі спеціалістів високої кваліфікації, які до цього часу працювали в бухгалтерії, фінансовому відділі, планово-економічному відділі тощо. Оскільки обов'язки, які вони будуть виконувати, перевищують ті, що вони виконували раніше, і мають елемент творчого підходу до їх виконання, то і оплата їхньої праці повинна бути дещо вищою, ніж раніше. Експертна група розробляє план діяльності й упровадження контролінгу на підприємстві, розподіляє зобов'язання між її виконавцями, розробляє план інформаційних потоків, її склад, стежить за виконанням бюджету та досягненням поставленої мети підприємства тощо.

На четвертому етапі за умови ефективної роботи експертної групи на підприємстві може бути створений відділ контролінгу, в якому були б спеціалісти всіх необхідних напрямків. Звичайно, етапи впровадження контролінгу на підприємстві можуть бути різними, однак, на нашу думку, основною вимогою до їх створення є те, що на будь-якому етапі впровадження в склад служби контролінгу повинні, перш за все, входити спеціалісти, які пропрацювали на підприємстві тривалий час, знають економічний стан і його потенційні можливості.

Як і будь-який підрозділ підприємства, служба контролінгу протягом визначеного періоду повинна встановити зв'язок з іншими службами і відділами, налагодить інформаційне співробітництво, тоді відбудеться більш точний поділ функцій. Згодом служба контролінгу розширить свій вплив і штат.

Як уже було зазначено раніше, на підприємстві доцільно підпорядковувати службу контролінгу безпосередньо директорові.

Більш того, служба контролінгу посяде в деякому роді привілейоване становище, оскільки за наказом директора інші служби зобов'язуватимуться надавати службі контролінгу всю необхідну інформацію.

2. Особливу увагу при впровадженні служби контролінгу, на нашу думку, потрібно приділити ще одному із напрямків — інформаційним потокам у системі контролінгу на підприємстві.

Система інформаційних потоків — найважливіший елемент системи контролінгу на підприємстві. Сам процес управління часто розглядають як процес перетворення інформації: управлінські впливи — це особлива інформація. В теорії інформації математично доведено, що існує якийсь мінімальний обсяг інформації, без якого ефективно управління неможливе. Отож, чим більш різноманітною може бути реакція об'єкта управління, тим більше потрібно інформації. Стосовно до підприємства це означає, що чим більш мінливе економічне середовище, чим складніше внутрішній устрій самого підприємства, тим більше інформації потрібно для ефективного управління. Тому управляти, не володіючи інформацією, сьогодні неможливо. Отже, одна з основних задач контролінгу — інформаційна підтримка управління, вирішити її можна тільки за умови чіткого і злагодженого функціонування системи інформаційних потоків на підприємстві. Тобто контролінг виступає постачальником інформації, необхідної для функціонування системи управління на підприємстві.

Система збору контролінгової інформації спирається на існуючу систему інформаційних потоків. Тобто система інформаційних потоків контролінгу повинна органічно вплітатися в загальну систему інформаційних потоків підприємства, у протилежному випадку відбудеться відторгнення співробітниками підприємства нав'язаної їм системи контролінгу.

Часто сама загальна система інформаційних потоків не витримує критики: документи проходять занадто повільно; ніхто не відповідає за документ у цілому, кожен відповідає за частину документа. У такому випадку немає сенсу вбудовувати підсистему контролінгу, яка повинна працювати добре, у систему, що працює незадовільно (тоді і система контролінгу буде працювати незадовільно, оскільки вона спирається на інформацію із загальної системи). Крім того, розібравшись у системі інформаційних потоків підприємства, можна знайти велику кількість недоліків у роботі, зайвих

ланок, які можна усунути (у зв'язку з цим контролери на підприємствах будуть мати достатні повноваження). У межах упровадження служби контролінгу відбувається перебудова й оптимізація всієї системи інформаційних потоків на підприємстві. Таке тлумачення виходить за рамки контролінгу, але на практиці доведеться цим займатися щоб досягти задовільного результату в системі контролінгу на підприємстві.

Основним завданням служби контролінгу на підприємстві є забезпечення оперативного збору й аналізу інформації з метою якісного управління. Керівники підприємства — генеральний директор, фінансовий директор, начальники відділів — мають одержувати інформацію, щоб у випадку відхилень, що намітились в роботі підприємства, встигнути вжити відповідних заходів і скорегувати роботу підприємства.

3. Отже, контролінг — це нове явище на підприємстві, тому його впровадження може викликати опір. Доцільно виділити основні проблеми, з якими можуть зіштовхнутись керівники у процесі впровадження служби контролінгу:

- опір співробітників підприємства,
- збільшення обсягів роботи на співробітників під час упровадження системи контролінгу;

Щоб перебороти опір, швидко домогтися перших результатів, а потім затвердити на підприємстві стабільно працюючу систему контролінгу, варто провести профілактику виникнення труднощів, проаналізувавши причини їх виникнення, а також застосувати запропоновані заходи протистояння.

Основні фактори, що визначають швидкість впровадження будь-якого нововведення, а також фактори, що допомагають і водночас заважають швидкому впровадженню контролінгу подано у таблиці 12.1.

Таблиця 12.1

**ФАКТОРИ, ЩО СПРИЯЮТЬ І ПЕРЕШКОДЖАЮТЬ
УПРОВАДЖЕННЮ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Фактор, що впливає на швидкість упровадження	Переваги впровадження контролінгу	Недоліки впровадження контролінгу
Ефект від упровадження: • економічний • соціальний	• Підвищення якості управління підприємством у короткостроковому і довгостроковому періодах; • Нова можливість швидкого просування по службі внаслідок створення відділу контролінгу (підвищення статусу)	• Недосконалість існуючих методів аналізу; • Загроза статусові груп (бухгалтерії, планового відділу і т. п.) і осіб (начальників відповідних відділів)

Закінчення табл. 12.1

Фактор, що впливає на швидкість упровадження	Переваги впровадження контролінгу	Недоліки впровадження контролінгу
Сумісність: <ul style="list-style-type: none"> • з корпоративною культурою; • з методами інформаційного забезпечення управління 	Залежить від підприємства	<ul style="list-style-type: none"> • У середньому невисока; • Низька із традиційними системами
Складність нововведення	Простота моделей	Ускладнення в порівнянні з традиційними методиками; необхідність додаткового навчання
Подільність нововведення, можливість проведення експерименту	Можливість почати з упровадження в одному підрозділі, щоб потім поширити досвід на все підприємство	Повний ефект спостерігається тільки після впровадження на підприємстві в цілому
Наочність	Перші результати відразу помітні керівникові	Повний результат з'являється не скоро

Перебороти протистояння впровадженню служби контролінгу можна різними способами (ці способи рекомендується комбінувати):

Імітація. Якщо одні підприємства впроваджують нові системи і методи управління, то інші роблять те ж саме лише тому, що знаходяться в подібній ситуації і схильні наслідувати. Поширення нових методів часто порівнюють з інфекційною хворобою. До того ж, тут діє свого роду синергічний ефект: привабливість упровадження нововведення і наслідування інших. Прагнення до імітації можна пояснити потребою бути «як усі», асоціюватися з цільовою групою («усі передові закордонні й українські підприємства впроваджують контролінг, ми теж упроваджуємо, отже, ми — передові»), спробою підняти свій статус. Тому в процесі пояснення методів і інструментів контролінгу варто приділити особливу увагу досвіду відомих західних і українських підприємств, які успішно використовують контролінг у своїй повсякденній роботі (концерн «Fiat» в Іспанії тощо).

Майстерність. Працівники, що одержують задоволення від роботи, прагнуть до вдосконалювання своїх навичок, до застосування нових методів, і це ще більше збільшує їхній інтерес до роботи. Тому, особливо в спілкуванні з кваліфікованими фахівцями, потрібно спробувати впливати на професійну гордість. Варто підкреслити творчі аспекти контролінгу.

Виживання. У кризовій ситуації впровадження нових методів контролінгу може виявитись важливим для виживання підприємства. Якщо співробітники це розуміють і віддані своїй фірмі, опір змінам буде мінімальним.

Підтримка статусу. Один зі способів досягти високого статусу — мати знання, що важливі для всіх. Знання методів контролінгу — чудава можливість усталити свій статус.

III. Упровадження служби контролінгу, як правило, повинне супроводжуватись автоматизацією інформаційної служби контролінгу, інакше велика частина позитивного ефекту від упровадження системи контролінгу може бути безповоротно загублена. Проте деякі проблеми, що супроводжують процес упровадження інформаційної системи, досить добре вивчені, формалізовані і мають ефективні методології вирішення. Завчасне вивчення цих проблем і готовність до них значно полегшать процес упровадження служби контролінгу і підвищать ефективність подальшого використання системи.

Отже, запропонований підхід упровадження служби контролінгу має переваги перед традиційними моделями управління тому, що вона орієнтована на досягнення запланованих стратегічних завдань, а не тільки відслідковує минулі події. Зрозуміло, що впорядкування роботи служби контролінгу завжди пов'язане з певними витратами як фінансового, так і морального характеру, але віддача виправдовує реорганізацію управління і підвищує якість роботи менеджерів на підприємстві.

Також, вивчення загальних аспектів упровадження служби контролінгу в сучасних умовах господарювання дозволить модернізувати організаційну та інформаційну структуру вітчизняних підприємств таким чином, щоб вирішувались базисні проблеми їх розвитку. Це дуже важливе завдання, яке дає змогу підвищити й оптимізувати результати роботи відповідних підприємств, їх окремих підрозділів і проблему стабілізації і розвитку економіки України на сучасному етапі та визначити успіх підприємств не тільки в сьогоднішні, але й у майбутньому.

12.2. Структура і склад служби контролінгу на підприємстві

Введення в організаційну структуру вітчизняних підприємств служби контролінгу є дуже новим явищем, від правильності рішення якого залежить ефективність і якість роботи цієї служби. Рішенню цієї задачі, на наш погляд, повинне передувати:

- вивчення усіх відомих типів організаційних структур; їхніх переваг і недоліків; доцільність упровадження системи контролінгу;
- вивчення організаційних структур західних підприємств, що успішно практикують систему контролінгу; їхня критична оцінка і можливість адаптації на вітчизняних підприємствах.

Вивчення організаційних структур різних типів приводить нас до думки про однаковість у порядку формування елементів організації структури, тобто розробки її зверху вниз. Отже, первісною задачею є поділ підприємства на широкі сфери, що входить у компетенцію менеджерів вищого рівня, а потім постановка конкретних задач, що доручається менеджерам середньої і нижчої ланок.

Послідовність дій керівництва при проектуванні організаційної структури (рис. 12.2) має загальні напрямки, що можуть поглиблюватися і конкретизуватися в залежності від обраної організаційної структури, а також від особливостей, цілей і задач конкретного підприємства. Однак варто звернути увагу на те, що основою організаційної структури служать плани підприємства, яким властиво змінюватися. Ці зміни спричиняють відповідні зміни й у структурі. У зв'язку з цим до процесу зміни організаційної структури варто відноситися як до постійно діючого процесу реорганізації. А керівництву підприємств варто регулярно оцінювати ступінь адекватності своїх організаційних структур і змінювати їх так, як цього вимагають зовнішні і внутрішні умови.

Вивчення альтернативних підходів до побудови організаційних структур на підприємстві дозволяє сконцентруватися на особливостях кожної з них для того, щоб виділити позитивні і негативні моменти, а також оцінити ступінь доцільності впровадження служби контролінгу в ту чи іншу структурну організацію.

Служба контролінгу (СК) є самостійним структурним підрозділом підприємства, що діє на підставі Статуту підприємства та Положення і підпорядковане безпосередньо керівнику підприємства.

У своїй роботі СК керується Законом України «Про зайнятість населення», КЗпП, чинними законодавчими актами України, рішеннями Кабінету міністрів України, органів місцевого самоврядування та цим Положенням.

Керівництво діяльністю СК здійснюється начальником, який призначається і звільняється керівником підприємства і підпорядковується керівнику підприємства.

Структура і чисельність СК визначаються штатним розкладом, який затверджується керівником підприємства.

СК проводить свою роботу за річними та перспективними планами, що затверджуються керівником підприємства.



Рис. 12.2. Послідовність дій при проектуванні будь-якої організаційної структури

Основні завдання служби контролінгу

— координація управлінської діяльності по досягненню цілей підприємства.

— інформаційна і консультативна підтримка прийняття управлінських рішень.

— створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством.

— забезпечення раціональності управлінського процесу.

— впровадження систем планування, контролю й аналізу діяльності.

— забезпечення мотивації персоналу в підвищенні ефективності роботи підприємства.

— розробка, впровадження форм і методів роботи по удосконаленню якості системи управління підприємством.

— розробка та здійснення заходів щодо реалізації політики з удосконалення якості системи управління підприємством.

— методичне і організаційне керівництво роботою з питань удосконалення якості системи управління підприємством.

— вивчення, узагальнення і поширення передового досвіду роботи з питань удосконалення якості системи управління підприємством.

— організація роботи по впровадженню сучасних технологій з контролінгу у процес управління підприємством, їх нормативно-методичне та програмне забезпечення.

Функції служби контролінгу

• внесення альтернативних пропозицій керівництву підприємства які допомагатимуть приймати ефективні управлінські рішення, щодо удосконалення якості системи управління підприємством

• допомога керівництву підприємства у прийнятті альтернативної стратегії відповідно до вибраної підприємством мети діяльності, тобто розроблення стратегічних бюджетів, встановлення підконтрольних показників, розроблення поточних планів постачання, виробництва, завоювання ринків збуту, розміщення капіталів, забезпеченість трудовими ресурсами в межах перспективних планів.

• оцінка ефективності роботи підприємства, контроль за дотриманням бюджетів для досягнення підприємством наміченої мети, спостереження за виконанням завдань окремими структурними підрозділами, розробка уніфікованих методів та критеріїв оцінки діяльності підприємства та окремих його підрозділів.

• аналіз підконтрольних показників, встановлення відхилень від заданих параметрів, визначення ступеня впливу кожного чинника на кінцеві результати роботи підприємства, консультація керівників підприємства щодо вироблення заходів відносно недопущення знайдених недоліків у майбутньому.

• створення на підприємстві системи заохочення окремих працівників для підвищення ефективності їх праці з метою досягнення підприємством наміченої мети.

• забезпечення впровадження відомих у вітчизняній та міжнародній практиці методик та концепцій удосконалення якості системи управління підприємством.

• збір та аналіз даних про кон'юнктуру ринку; порівняння даних роботи підприємства з досягнутими результатами конкурентів; обґрунтування доцільності злиття підприємства з іншими фірмами, або відкриття нових філіалів; проведення калькуляції окремих замовлень; розрахунки ефективності інвестиційних проектів; можлива участь підприємства в різних конкурсних заходах для підняття іміджу власного виробництва тощо.

Структура служби контролінгу

Структура і штат СК визначається штатним розкладом, затвердженим керівником підприємства.

Службу управління персоналом очолює начальник, який призначається і звільняється з посади керівником підприємства. Прийняття на роботу, переведення та звільнення працівників відділу здійснюється у порядку, встановленому трудовим законодавством України. Начальник СК підпорядковується керівнику підприємства.

Начальник СК організовує його роботу, несе персональну відповідальність за виконання покладених завдань, розподіляє обов'язки між своїми заступниками, затверджує посадові інструкції працівників СК, вносить пропозиції щодо призначення на посаду і звільнення із посади працівників СК.

Обов'язки працівників СК визначаються посадовими інструкціями, затвердженими керівником підприємства та начальником СК.

Контроль і перевірка діяльності СК здійснюється керівником підприємства.

Відповідальність

Вся повнота відповідальності за якість і своєчасність виконання завдань і функцій працівниками СК покладається на начальника СК.

Ступінь відповідальності працівників СК визначається посадовими інструкціями спеціалістів, що затверджуються начальником СК та керівником підприємства.

Взаємовідносини служби контролінгу

Основні завдання і функції СК здійснює в тісній взаємодії з іншими підрозділами підприємства, які полягають у передачі будь-якої інформації про діяльність цих підрозділів.

Пересування інформації у СК здійснюється відповідно до основних елементів, що визначають обсяг робіт даної служби.

Начальник СК встановлює і затверджує у керівника підприємством терміни представлення інформації в СК.

Послідовність обробки і формування інформації в СК фіксується в технологічних схемах руху, обробки і формування даних по кожному центру відповідальності.

Відповідальність за якість вхідної в СК інформації несуть керівники тих відділів, з яких надходить дана інформація.

Результативність роботи СК визначається якістю і своєчасністю представлення вихідної інформації, використовуваної керівництвом підприємства в прийнятті управлінських рішень.

Відповідальність за якість вихідної інформації несе начальник СК.

Реорганізація і ліквідація служби контролінгу

Реорганізація і ліквідація СК здійснюється керівником підприємства відповідно до Статуту підприємства та цього Положення.

Аналіз досвіду впровадження контролінгу на багатьох підприємствах показує, що раціональним є такий *склад служби контролінгу*:

- начальник служби контролінгу;
- контролери-координатори за центрами відповідальності;
- контролер-спеціаліст з обробки та аналізу інформації.

Начальник служби контролінгу безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.

Начальник служби контролінгу організує роботи по розробці, впровадженню, підтриманні чинності та удосконалення системи контролінгу на підприємстві в рамках своєї компетенції.

У своїй роботі начальник служби контролінгу *керується*:

- Політикою підприємства в сфері контролінгу;
- Положенням про службу контролінгу;
- документацією служби контролінгу;
- розпорядженнями та наказами керівника підприємства;
- законодавчими актами про охорону праці і нормативними документами підприємства про охорону праці.

Начальник служби контролінгу *повинен знати*:

— Постанови Кабінету Міністрів, декрети та законодавчі акти, розпорядження Уряду, які визначають основні напрямки економічного та соціального розвитку України, легкої промисловості;

- принципи побудови та функціонування системи контролінгу;
- менеджмент процесів;
- сумісність з іншими системами менеджменту;
- методичні, нормативні інструкції та матеріали;

— спеціалізацію та особливості діяльності всіх структурних підрозділів підприємства, виробничі потужності підприємства, основні технології виробництва продукції;

— принципи управління персоналом, організацією і форми управління підприємством та основи організації виробництва і праці;

— порядок розробки і затвердження планів виробничо-господарської діяльності підприємства;

— форми та методи планування, господарювання і управління підприємством;

— досвід передових підприємств України та світу.

На посаду начальника служби контролінгу призначається особа з вищою економічною світою, яка є висококваліфікованим спеціалістом з питань обліку, планування діяльності роботи підприємства, технології виробництва, мати досвід роботи в керованих ланках управління.

Обов'язки

• Координує розробку і подальше удосконалення «Політики підприємства в сфері контролінгу», інших документів, що забезпечують діяльність по удосконаленню якості системи управління підприємством.

- Організовує роботу служби контролінгу.

- Здійснює планування діяльності служби контролінгу.
- Координує роботи по розробці документації служби контролінгу, її впровадженні, підтриманні чинності діючої системи контролінгу на підприємстві.
 - Здійснює контракти з консультантами в сфері контролінгу.
 - Проводить навчання і консультації співробітників підприємства в сфері розробки, впровадження та удосконалення системи контролінгу.
 - Створює групу контролерів, розробляє графік проведення контролюючих заходів і організовує проведення контролюючих заходів у відповідності з цим графіком.
 - Координує роботу усіх структурних підрозділів в питаннях надання інформації в службу контролінгу.
 - Контролює виконання керівниками та спеціалістами усіх структурних підрозділів підприємства своїх посадових обов'язків, а також доведення заходів в установлені терміни.
 - Проводить підготовку заходів для прийняття управлінських рішень.
 - Постійно працює над підвищенням свого професійного рівня.
 - Виконує обов'язки по охороні праці.

Права

— Отримувати від будь-яких посадових осіб підприємства своєчасну вичерпну інформацію, необхідну для розробки, впровадження, підтримання чинності та удосконалення системи контролінгу на підприємстві.

— Вимагати від всіх посадових осіб підприємства суворого дотримання правил і процедур системи контролінгу.

— Вимагати від працівників підприємства виконання всіх дій, які регламентовані згідно з вимогами системи контролінгу підприємства.

— В разі виникнення проблем при розробці, впровадженні, підтриманні чинності та удосконалення системи контролінгу звертатися за сприянням до керівника підприємства.

— Права по охороні праці.

Відповідальність

Несе відповідальність за розробку, впровадження, підтримання чинності та удосконалення системи контролінгу на підприємстві в межах своєї компетенції і за достовірне та своєчасне інформування керівника підприємства про стан справ та хід виконання цих робіт.

Начальник служби контролінгу несе відповідальність за якість і своєчасність виконання покладених на нього цією посадовою інструкцією обов'язків.

Необхідно, щоб *контролери-координатори за центрами відповідальності* мали б економічну освіту, досвід роботи у сфері планування діяльності підприємства, а також були б добре обізнані з технологічним

процесом виробництва, мали навички роботи з кадрами, аналітично мислити та вміли оцінювати ситуацію, в якій знаходиться підприємство. Їхніми обов'язками є:

- розроблення схеми документообігу;
- контроль за дотриманням термінів подання інформації структурними підрозділами;
- складання аналітичних звітів і доведення їх результатів до відома керівників структурних підрозділів;
- аналіз відхилень від бажаного результату діяльності підприємства в цілому та вплив на них окремих підрозділів.
- підготовка підконтрольних показників стосовно виконання виробничої програми;
- доведення підконтрольних показників і завдань до керівників цехів;
- прогнозування результатів діяльності цехів;
- налагодження системи подання цехами зворотної інформації про хід виконання виробничої програми;
- аналіз даних, що надійшли з цехів;
- обробка та групування даних цехів;
- розроблення заходів спрямованих на недопущення негативних явищ у роботі структурних підрозділів.
- розробка показників стосовно формування затрат підприємства;
- запровадження схеми надходження інформації від бухгалтерії у відділ контролінгу;
- розробка підконтрольних показників стосовно затрат на виробництво продукції і своєчасне доведення їх до бухгалтерських служб;
- аналіз і обробка облікової інформації;
- покращення роботи бухгалтерських служб;
- економічний аналіз управлінських рішень за результатами розроблених службою контролінгу заходів.

Вони повинні відповідати за:

- якість і достовірність бюджету;
- відповідність бюджету обраній меті діяльності підприємства;
- запровадження альтернативних варіантів;
- дотримання виконання бюджету;
- повідомлення начальника служби контролінгу про недоліки у виконанні бюджету;
- подання результатів виконання бюджету до керівників усіх ланок управління та працівників підприємства на загальних зборах колективу.

Контролер-спеціаліст з обробки та аналізу інформації повинен досконало володіти комп'ютером, знати схему документообігу на даному підприємстві, вміти складати комп'ютерні програми, бути обізнаним з

технологічним процесом та орієнтуватись у облікових питаннях. До його обов'язків належать:

- максимальна автоматизація всіх маршрутів руху інформації від початкового її збору до аналітичного групування та обробки;
- розроблення та запровадження звітів за даними служби контролінгу;
- розроблення форм для автоматизованого збору інформації;
- розроблення форм для аналізу та групування інформації;
- оптимізація надходження, руху та обробки інформації;
- координація зв'язків відділу автоматизації та служби контролінгу;
- обґрунтування витрат на комп'ютерну обробку економічної інформації, що надійшла у відділ контролінгу;
- оцінка доцільності запровадження комп'ютерних програм для обробки контролінгової інформації та підготовка заходів стосовно покращення координації діяльності відділів, які мають відношення до контролінгової інформації.

Виходячи з вищевикладеного, очевидним є те, що служба контролінгу, органічно убудована в систему економічних служб підприємства, є функціонально відособленим напрямком у його роботі, що дозволяє оптимізувати діяльність інших економічних служб із погляду аналітичних позицій, а також найбільш повно реалізувати можливість вироблення альтернативних підходів для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

12.3. Інформаційні потоки в системі контролінгу

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 перевірці інформації);
- ревалентність (суттєвість), тобто інформація повинна допомагати приймати рішення;
- корисність (ефект від використання інформації повинен перекривати 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 контролінг» 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. Як це стосується системи контролінгу?

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 з 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 виторг і витрати підприємства. Час рішення цього завдання для керівників (фінансового директора, генерального директора) обмежений можливістю прийняття конкретні управлінські рішення для виправлення ситуації.



Контрольні запитання до теми

1. Визначте основні причини упровадження контролінгу на підприємстві.
2. Перерахуйте основні етапи впровадження контролінгу на підприємстві.
3. Дайте порівняльну характеристику етапів упровадження контролінгу на підприємстві.
4. Які основні вимоги до створення служби контролінгу?
5. Визначте основні варіанти створення служби контролінгу
6. Визначте місце і роль служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.
7. Перелічіть фактори, що сприяють і перешкоджають упровадженню контролінгу на підприємстві.
8. Охарактеризуйте структуру і склад служби контролінгу на підприємстві.
9. Визначте основні завдання та функції служби контролінгу.
10. Перерахуйте основні функціональні обов'язки працівників служби контролінгу.
11. Висловіть власну думку з приводу можливості (неможливості) впровадження зарубіжного досвіду функціонування контролінгу на підприємствах України.
12. Охарактеризуйте переваги та недоліки поетапної організації контролінгу на підприємстві.
13. Які документи представляють регламентне забезпечення служби контролінгу?
14. У чому полягає сутність інформаційних потоків в системі контролінгу?



КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

- 13.1. Сутнісна характеристика управлінських рішень та їх класифікація
- 13.2. Основні підходи та вимоги до прийняття управлінських рішень
- 13.3. Методичні основи оцінки ефективності управлінських рішень

13.1. Сутнісна характеристика управлінських рішень та їх класифікація

Найважливіший аспект роботи будь-якого керівника — прийняття управлінських рішень, тому найважливішим завданням системи контролінгу є підтримка прийняття управлінських рішень.

Процес управління — діяльність об'єднаних у визначену систему суб'єктів управління, спрямована на досягнення цілей фірми шляхом реалізації визначених функцій з використанням методів управління [62, с. 71].

Як правило, процеси управління підприємством дуже різноманітні, багатомірні і мають складну структуру. В широкому розумінні процес управління складається із загальних функцій управління, що поєднуються в цикли управління (рис. 13.1).

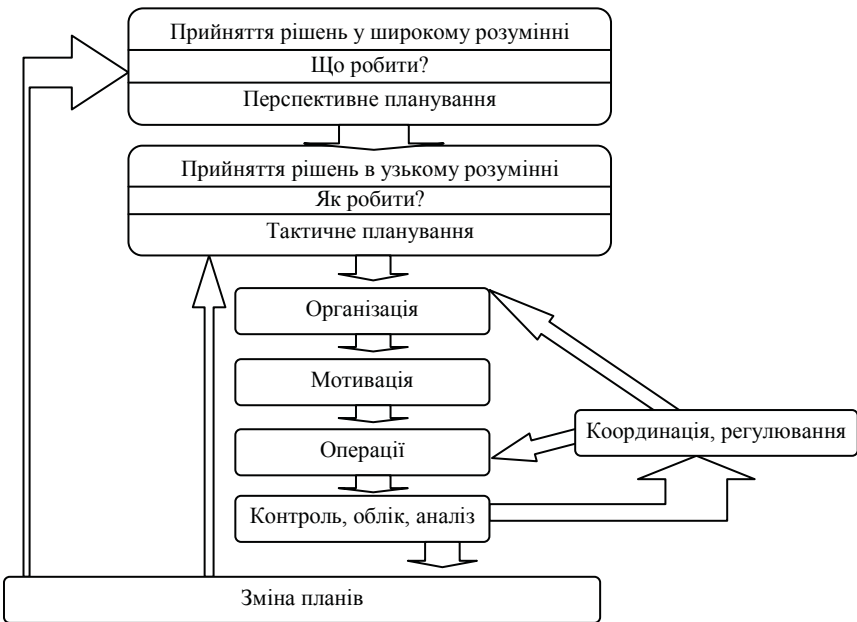


Рис. 13.1. Цикл управління [62, с. 94]

Виконання кожної з функцій керування змушує керівника вирішувати ряд специфічних завдань, найбільш типові з яких є:

1) Планування: визначення місії підприємства; з'ясування природи бізнесу; визначення цілей; аналіз змін у зовнішньому оточенні та їхнього впливу на майбутнє підприємства; вироблення стратегії й тактики досягнення поставлених цілей.

2) Організація діяльності: визначення раціональної структури діяльності підприємства; з'ясування доцільності укрупнення блоків виконуваних робіт; координація функціонування блоків для їх гармонічної й несуперечливої роботи; з'ясування кола завдань, вирішення яких на кожному рівні підприємства варто довіряти людям (зокрема, керівникам); визначення доцільності зміни структури підприємства через зміни в зовнішньому оточенні.

3) Мотивація: з'ясування потреб підприємства і потреб підлеглих; визначення ступеня задоволення цих потреб у ході діяльності, спрямованої на досягнення цілей підприємства; аналіз причин зростання задоволення роботою й продуктивності праці підлеглих; виявлення заходів, що сприяють підвищенню рівня задоволеності роботою й продуктивності праці підлеглих.

4) Контроль: установлення критеріїв виміру результатів роботи; визначення періодичності оцінки результатів; визначення ступеня досягнення цілей; з'ясування причин відставання і внесення коректив для оптимального досягнення поставлених цілей.

У науковій літературі зустрічається як розширене, так і вузьке розуміння процесу прийняття рішень в управлінні.

У розширеному розумінні прийняття рішень ототожнюється з усім процесом управління. Розширене розуміння охоплює не тільки процес прийняття рішень, але і його виконання та контроль результатів його реалізації. Але це не відповідає уявленню, що кінцевим результатом прийняття рішення є саме рішення.

У вузькому розумінні прийняття рішень розглядається лише як вибір кращого рішення з чисельних альтернатив. У процесі аналізу вузького розуміння необхідно враховувати, що альтернативні варіанти не виникають самі собою. Процес прийняття рішень складається не тільки з вибору кращого варіанту, але й з пошуку альтернатив, встановлення критеріїв оцінки, вибору способу оцінки альтернатив тощо.

Зважаючи на це можна запропонувати таке визначення категорії «прийняття управлінського рішення»: прийняття рішення — це процес, який починається з констатації виникнення проблемної ситуації та завершується вибором рішення, тобто вибором дії, яка спрямована на усунення проблемної ситуації.

Кінцевим результатом прийняття рішення є саме управлінське рішення, яке постає, як первісний, базовий елемент процесу управління, що забезпечує функціонування господарської організації за рахунок взаємозв'язку формальних та неформальних, інтелектуальних та організаційно-практичних аспектів менеджменту.

Управлінське рішення є інструментом впливу на об'єкт управління та окремі його підсистеми, важливою ланкою формування та реалізації відношень управління в організації; складає основу реалізації кожної функції менеджменту.

Класифікація рішень — це процес, що дає змогу впорядкувати їх і виявити загальні закономірності та характерні особливості, властиві окремим їх різновидам. Розглянемо ці критерії більш детально.

1. Важливість проблеми для організації. Важлива проблема потребує більшої чіткості, організованості в підготованні до прийняття рішень, створення ефективного контролю, узгодженості між підрозділами, що беруть участь у її вирішенні.

2. Часовий аспект вирішення проблеми. Рішення для термінової проблеми, як правило, приймається в умовах більшої непевності в порівнянні з іншим випадком. Якщо проблема не потребує швидкого вирішення, то іноді доцільно накопичити необхідну інформацію для прийняття найкращого рішення.

3. Попередня оцінка ефективності вирішення проблеми. У випадку явно незначного ефекту доцільно буває не робити великі витрати на пошук інформації, оцінку можливих рішень, оскільки навіть не найкраще рішення не дає великого програшу. У випадку очікуваного значного ефекту процедуру прийняття рішень необхідно продумувати особливо старанно.

4. Умови прийняття рішень, обумовлені станом зовнішнього і внутрішнього середовища: певність, ризик, непевність і протидія.

5. Характер ухвалення рішення: індивідуальний або колективний.

6. Характер моделі проблемної ситуації: точна або наближена. Як правило, проблемна ситуація описується наближеною моделлю, достатньо простою, щоб нею можна було скористатися. У випадку важливих проблем (або коли рішення дає чітко виражений великий ефект) необхідно досить точно описати ситуацію. Знайдене оптимальне рішення має бути найкращим для деякої ідеалізованої проблеми, вираженої в моделі. Часто буває доцільніше знайти раціональне, хоча і не завжди найкраще, рішення для реальної проблемної ситуації, ніж витратити зусилля на пошук оптимальних рішень для не розв'язуваних проблем.

7. Рівень формалізації процесу ухвалення рішення. При прийнятті рішень значну роль відіграють такі чинники, що не піддаються форма-

лізації як: компетентність, об'єктивність, авторитетність джерела інформації, психологічний стан особи, що приймає рішення, вплив традицій, моральні норми.

8. Кратність ухвалення рішення: однократна або багатократна процедура. Однократні рішення, як правило, виявляються на тривалому відрізку часу і викликають великі наслідки. Дуже часто комплексні задачі є задачами прийняття однократних рішень. Багатократні рішення, у свою чергу, діляться на періодичні і неперіодичні.

9. Вид прийнятих рішень: запрограмовані або незапрограмовані. Для повторюваних або однотипних проблемних ситуацій, що виникають перед організацією, як правило, розробляються стандартні правила, інструкції.

Для класифікації проблем і пов'язаних із ними рішень принципове значення має їхнє віднесення до стандартних (рутинних) проблем, яким відповідають запрограмовані рішення, і нестандартних (творчих) проблем, яким більше відповідають рішення незапрограмовані.

Як зазначає Мескон М., усі види рішень, прийнятих у процесі управління, можна класифікувати за наступними ознаками [63, с. 308]:

- за об'єктом рішення — орієнтовані на цілі або засоби, тощо;
- за ступенем надійності вихідної інформації — надійні, ризиковані або ненадійні рішення;
- за термінами дії наслідків прийняття рішення — довго-, середньо-, короткострокові;
- за зв'язком з ієрархією планування — стратегічні, тактичні, оперативні рішення;
- за частотою повторюваності — випадкові, повторювані, рутинні рішення;
- за масштабом охоплення — рішення, актуальні для всієї організації, вузькоспеціалізовані рішення;
- за кількістю рішень у процесі їхнього прийняття — статичні, динамічні, одно- і багатоступінчасті рішення;
- з особою, що приймає рішення — одноособові, групові, з боку менеджерів, з боку виконавців;
- за ступенем урахування зміни даних — тверді та гнучкі рішення;
- за ступенем незалежності — автономні та взаємодоповнюючі рішення;
- за ступенем складності — прості і складні рішення.

Схематично вище наведену класифікацію можна представлено на рис. 13.2



Рис. 13.2. Класифікація управлінських рішень за М. Месконом

Для цілей контролінгу управлінські рішення класифікують за наступними ознаками:

1) *За ступенем стандартизації:*

Запрограмовані рішення приймають у стандартних ситуаціях відповідно до готових процедур, традицій, звичок. До запрограмованих рішень відносяться такі рішення, що уже відомі з минулого досвіду (або відомий чіткий алгоритм їхньої одержання) і відразу застосовуються або ж розраховуються по заданому алгоритмі при виникненні стандартних і добре структурованих ситуацій. Запрограмовані рішення можуть бути простими, прийнятими «з ходу», і складними, що потребують ретельного опрацювання. Прикладами запрограмованих рішень можуть бути рішення про купівлю матеріалів, про рівень зарплати для нового спів-

робітника та ін. Відповідно й система контролінгу орієнтується на стандартизацію, уніфікацію вихідної інформації й критеріїв прийняття запрограмованих рішень, розроблення єдиних процедур.

Незапрограмовані рішення приймають у нестандартних, слабко структурованих ситуаціях для розв'язання нових, незвичайних проблем. Розробка незапрограмованих рішень потребує нової інформації, пошуку її нестандартних комбінацій, розробки й оцінки раніше невідомих альтернатив і т.п. Цей момент особливо важливий для вибору правильних методів пошуку рішень проблеми, для аналізу й обґрунтування рішень.

Прикладами незапрограмованих рішень можуть бути рішення про вироблення маркетингової стратегії підприємства, про інвестування тимчасово вільних фінансових ресурсів та ін. Для незапрограмованих рішень немає й не може бути готового алгоритму. Тому контролінг тут має дослідницький, творчий характер; вихідна інформація, яку надає система контролінгу для прийняття незапрограмованих управлінських рішень, а також самі критерії прийняття таких рішень завжди насамперед орієнтуються на специфіку конкретного завдання.

2) *Залежно від рівня визначеності в навколишньому середовищі.* Віднесення проблеми до того або іншого класу її рішень залежить від того, яка ступінь впливу непевності на ці її елементи. Якщо проблема настільки ясна, що відомі не тільки її цілі, альтернативи, витрати, критерії, але і саме найбільш раціональне вирішення, то вона є стандартною і до неї можуть застосовуватися шаблонні правила прийняття рішень.

Рішення в ситуації визначеності: керівник точно знає всі можливі варіанти дій і результат використання кожного варіанта (приклад - вкладення вільних коштів у тверді відсоткові цінні папери);

Рішення в ситуації ризику: керівник не знає точного результату, але знає ймовірність кожного результату (приклад — рішення страхової компанії про встановлення страхової премії на такому рівні, який здатний забезпечити покриття можливих збитків і принести компанії прибуток);

Рішення в ситуації невизначеності: керівник не має точної інформації про результати й не може навіть оцінити ймовірності можливих результатів (приклад — рішення про здійснення нового наукомісткого проекту).

Якщо перераховані елементи проблеми в основному ясні настільки, що вони можуть бути описані не тільки якісно, але і кількісно, але вибір рішення з багатьох варіантів є досить складним, то його прийняття — це предмет дослідження економіко-математичного моделювання. Саме для стандартних і добре структурованих проблем можуть бути розроблені запрограмовані рішення. Крім того, розрізняють слабоструктуровані і неструктуровані проблеми. У слабоструктурованих проблемах ці-

лі, альтернативи, критерії, витрати відомі лише частково і їх належить виявляти при постановці й аналізі проблем. Методом, що допомагає вирішувати ці проблеми, є системний аналіз.

Найбільше складними проблемами, як показує досвід, є неструктуровані проблеми, що виникають тоді, коли неясна сама їхня сутність, а цілі є невизначеними, альтернативи їх досягнення потребують пошуку, при цьому критерії оцінки неоднозначні й одночасно суперечливі. У рішенні таких проблем найбільш важливу роль можуть грати суб'єктивні судження керівників і кваліфікованих спеціалістів-експертів.

13.2 Основні підходи та вимоги до прийняття управлінських рішень

Управлінське рішення носить комплексний характер. У правовому відношенні — це владний акт суб'єкта керування, у якому він виражає свою волю, реалізує надані йому владні повноваження і несе відповідальність за його можливі несприятливі наслідки. З іншого боку управлінське рішення є актом соціальним, тому що приймається людьми і стосується людей. Управлінське рішення також є психологічним актом, тому що являє собою результат розумової діяльності людини і її волевого зусилля. Нарешті, з інформаційної точки зору рішення є результатом опрацювання інформації, у ході якої здійснюється вибір серед можливих варіантів такого, що найбільше близький до оптимального, тобто є найкращим.

Кінцевим результатом прийняття рішення є саме рішення, яке постає, як первісний, базовий елемент процесу управління, що забезпечує функціонування господарської організації за рахунок взаємозв'язку формальних та неформальних, інтелектуальних та організаційно-практичних аспектів менеджменту.

В теорії прийняття рішень виділяють два основних напрямки досліджень: нормативний та описовий.

Представники нормативного напрямку концентрують увагу на роботі організаційних, інформаційних та методологічних засад прийняття раціонального рішення. Нормативний підхід опрацьовує «правила руху» в управлінській роботі, дотримання яких має забезпечити прийняття раціонального рішення.

Описовий напрямок спрямований на емпіричне дослідження поведінки окремих осіб та груп людей в процесі прийняття рішень. Він має на меті визначити закономірності формування в процесі взаємодії вихід-

них параметрів проблеми, що вирішується, та характеристик суб'єкта, який приймає рішення.

В залежності від напрямку досліджень виділяють декілька підходів до прийняття управлінських рішень.

Класичний підхід до прийняття управлінських рішень.

Процес ухвалення рішення з позицій класичного підходу виглядає так: виявлення проблеми; 1) визначення мети й вибір критеріїв; 2) установлення значимості («ваги») критеріїв; 3) знаходження можливих альтернатив; 4) оцінка альтернатив за обраним критерієм; 5) вибір найкращої альтернативи.

Основні постулати класичного (раціонального) підходу:

— ухвалення рішення є раціональним процесом, орієнтованим на досягнення заздалегідь відомої мети.

— існує стійка повна й несуперечлива система переваг, що робить вибір між альтернативами однозначним.

— усі доступні альтернативи відомі (тобто має місце ситуація ви-значеності або відомий повний спектр подій та їхньої ймовірності).

Роль контролінгу при раціональному підході полягає в наданні максимумно повної й точної кількісної інформації, розрахунку показників, знаходженні оптимуму.

Підхід з точки зору планування стратегії.

Розглядає прийняття управлінських рішень із позицій системного аналізу, кібернетики, дослідження операцій. Відповідно до теорії планування стратегії, прийняття управлінських рішень повинно бути контролюваним, свідомим і формалізованим процесом, у ході якого застосовуються методи системного аналізу, розраховуються спеціальні комплексні показники (такі, як комплексний показник конкурентного статусу підприємства й т.д.). Результатом цього процесу є готове стратегічне рішення, що потім втілюється в плани, програми, бюджети. У рамках цієї теорії контролінг займається, по-перше, проектуванням («конструюванням») самої процедури прийняття управлінських рішень на конкретному підприємстві; по-друге — розрахунком показників, що характеризують позитивні або негативні сторони кожного варіанта управлінського рішення; по-третє — пошуком оптимального рішення.

Підхід з точки зору принципу обмеженої раціональності.

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

1) Наявна в менеджера інформація про природу проблеми й можливих варіантів її рішення свідомо неадекватна. Одержати більш точну й повну інформацію неможливо (звичайно через відсутність грошей або часу). Значна частина наявної інформації не релевантна, а тому використання досить спрощених моделей дійсності цілком виправдано.

2) Наявна інформація сприймається перекручено. Людська пам'ять здатна втримувати лише обмежений обсяг інформації. Здатність людського розуму до правильного вибору оптимального варіанту дій обмежена.

3) Менеджер прагне не до максимального, а до задовільного результату. Йому можуть бути відомі не всі альтернативи: досить, щоб він був обізнаний хоча б про один прийнятний варіант.

Процес прийняття рішень відповідно до принципу обмеженої раціональності такий: 1) виявлення потреби; 2) визначення мети й формування набору критеріїв, що характеризують мінімально прийнятний варіант; 3) альтернатив (як пошук правило, він проводиться в обмеженій добре знайомій галузі; набір розглянутих альтернатив свідомо неповний); 4) вибір варіанта, що забезпечує прийнятний результат.

Відповідно до принципу обмеженої раціональності, основне завдання контролінгу — раціоналізація процесу прийняття управлінських рішень на основі використання методів прийняття рішень в умовах невизначеності. Головна відмінність цього підходу від попереднього (класичного раціонального) полягає в концентрації контролінгу не стільки на оптимізації, скільки на встановленні обмежень, що характеризують прийнятні варіанти.

Підхід з точки зору принципу ефективного керування.

Постулати принципу ефективного керування ґрунтуються на тому, що зайва раціональність сковує інновації, приводить до переоцінки значимості фінансів, не враховує неекономічні цілі підприємства, тому керівник повинен: проявляти гнучкість; робити все відразу; експериментувати; діяти з високою швидкістю; використовувати слабко формалізовані системи.

У рамках цього підходу увага акцентується на координуючій, інтегруючій ролі контролінгу. Тут контролінг використовує переважно моделі прийняття рішень в умовах невизначеності; підвищується роль моніторингу, попереднього контролю, тоді як завдання оптимізації як такої перед контролінгом не ставиться.

Соціологічний і психологічний підходи.

ґрунтуються на впливі свідомості людини й людських відносин на процес прийняття рішень. Соціологи вивчають процес прийняття рішень як процес групової взаємодії. У рамках соціологічного підходу існують три основні групи теорій, що описують прийняття управлінських рішень: теорії політичної взаємодії, колективного навчання, корпоративної культури.

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

зміцнення позицій певної групи. Особлива увага приділяється впливу референтних груп, розподілу ролей і статусів у групах, логіці формування блоків і коаліцій. У рамках цієї концепції основне завдання контролінгу — інтегруюче: він повинен забезпечити рух підприємства в напрямі поставлених загальних цілей.

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

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

Відповідно до наукових подань психології процес прийняття» рішень поділяється на такі стадії: сприйняття; формування концепції (concept attainment); перетворення концепції (рефреймінг).

На кожній із цих стадій виникають свої специфічні проблеми.

На стадії сприйняття керівник сприймає із зовнішнього й внутрішнього середовищ інформацію як сигнал до дії (оскільки менеджер ніколи не має повної й точної інформації, він опирається на доступні відомості). Завдання системи контролінгу на цій стадії — за низкою рутинних подій не залишити непоміченим найважливішого, інакше не буде усвідомлена необхідність ухвалення управлінського рішення. Крім того, внаслідок складності середовища й особливостей розумової діяльності людини виникає проблема «інформаційного фільтра»: людина сприймає й запам'ятовує тільки ту інформацію, яка сформувала в неї переконання, а відомості, що суперечать існуючим переконанням і відносинам, спотворюються або забуваються. Цей феномен часто називають «виборчим сприйняттям, перекручуванням і запам'ятовуванням» і його не можна не враховувати при підготовці контролінгової звітності. Керівник ніби «підганяє» ситуацію під те, що вже знайоме й зрозуміле,

тому контролер повинен привернути увагу керівника до особливих, незвичайних і нестандартних явищ, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищах підприємства.

На стадії формування концепції керівник здійснює постановку завдання. При цьому він або вибирає вже готовий тип завдання (концепцію) на основі свого досвіду й знань, або формує нову концепцію («з нуля»). Звичайно людина внаслідок інертності мислення намагається у своєму, досвіді й знаннях відшукати ситуацію, аналогічну сформованій, віднести цю ситуацію до вже відомої групи, а далі діяти за відомим шаблоном. Таким чином, постановка завдання часто зводиться до класифікації. Однак реальна ситуація може не відповідати «зручній моделі». Крім того, якщо старі рішення були неоптимальними, над керівником буде вантаж минулих помилок. Тому контролер на цій стадії або може підказати можливу модель ухвалення рішення, або зіграти роль «адвоката диявола», щоб випробувати на міцність ту або іншу модель.

На стадії перетворення концепції, тобто «прив'язки» умоглядної моделі до реальності й пошуку виходу зі сформованої ситуації, контролер відіграє роль помічника й радника керівника. Результати цієї стадії багато в чому визначаються попередніми кроками: підхід до рішення завдання залежить від постановки завдання, крім того, важливу роль відіграє вплив індивідуального стилю мислення керівника (особливості різних стилів мислення вивчає психологія).

Синтезом усіх представлених підходів стали запропоновані в теорії конфігурації й «інкременталістський» підхід до прийняття рішень. Відповідно до цього «синтетичного» підходу прийняття рішень — це не дійство яке діє один момент, а довгий процес, здійснюваний крок за кроком, у ході якого керівник часто радиться зі своїми співробітниками, іноді навмисно затягуючи стадію обговорення, щоб домогтися підтримки й зібрати потрібну інформацію, використовує спеціально підготовлену й випадкову інформацію. Планування дій і самі дії можуть йти паралельно. Після накопичення «критичної маси» вихідного матеріалу ухвалення рішення відбувається стрибкоподібно, як перехід з одного якісного стану в інший.

На процес прийняття управлінських рішень впливають різні фактори, які у поєднанні утворюють так звані «конфігурації». Залежно від конфігурації факторів процес прийняття управлінських рішень може бути різним: систематичним, формалізованим або інтуїтивним осяянням. Процес прийняття рішень може відбуватися як індивідуально, так і в колективній свідомості всього підприємства, двигуном якого може стати особистість керівника або організаційна культура, зовнішнє середовище.

Рішення можуть набувати форму перспективних або формалізованих планів, моделей поведіння, вибору позиції на ринку — усе визначається контекстом конкретної ситуації, причому сам цей контекст змінюється за певними законами, згідно зі зміною стадії життєвого циклу. *Теорія конфігурацій* стверджує, що правильною може бути кожна з розглянутих теорій, а вибір конкретного пояснення в кожному випадку визначається сукупністю різних факторів.

Теорія конфігурацій стверджує, що вибір моделі прийняття управлінських рішень залежить від конкретної ситуації й визначається сукупністю факторів, які для зручності можна розділити на три групи: 1) зовнішнє середовище підприємства; 2) внутрішнє середовище підприємства й особистісні якості керівника; 3) особливості розв'язуваного завдання (табл. 13.1). У різних ситуаціях сила впливу різних факторів різна, і саме цим визначається різниця підходів.

Таблиця 13.1

ВИБІР КРИТЕРІЇВ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Визначальні фактори	Підхід	Застосовувані критерії прийняття управлінських рішень
Зовнішнє середовище: науково-технічні фактори, економічні фактори, природні фактори, юридичні фактори Внутрішнє середовище: витрати, строки Завдання: строки, витрати, вигоди.	Повністю раціональний	Кількісні (максимізація прибутку, акціонерної вартості фірми та ін.)
Зовнішнє середовище: фактори культурного оточення, демографічні фактори, політичні фактори і т.п. Внутрішнє середовище: корпоративна культура (норми, цінності), ієрархія й повноваження в організації, особистісні особливості, оргструктура і т.п. Завдання: учасники, баланс сил, баланс інтересів і т.п.	Повністю ірраціональний	Якісні (завоювання престижу фірми, інтереси груп усередині фірми, задоволення амбіцій керівника та ін.)

Таким чином, теорія конфігурацій не суперечить жодній із представлених вище теорій: вона розглядає процес прийняття управлінських рішень на новому якісному рівні, пропонуючи логіці вибрати ту теорію, що здатна адекватно описати ухвалення рішення в конкретній ситуації. Оскільки теорія конфігурацій є синтезом усіх описаних вище підходів, інтегрує їх у єдине ціле, ми вважаємо, що при виробленні критеріїв прийняття рішень у системі контролінгу доцільно орієнтуватися саме на теорію конфігурацій.

Усі існуючі підходи до вивчення процесу прийняття управлінських рішень можна умовно представити у вигляді точок, розташованих на прямій між двома полюсами. З одного боку — абсолютна раціональність, орієнтація на переважно математичні категорії, з іншого — абсолютна ірраціональність, сильний акцент на соціальні та психологічні категорії. В залежності від того, до якого полюсу тяжіє керівник, він обирає технологію прийняття управлінського рішення, тобто поділу цього процесу на декілька взаємопов'язаних етапів.

Найпростішою технологією прийняття рішень є інтуїтивна, яка у спрощеному схематичному вигляді представлено на рис. 13.3.

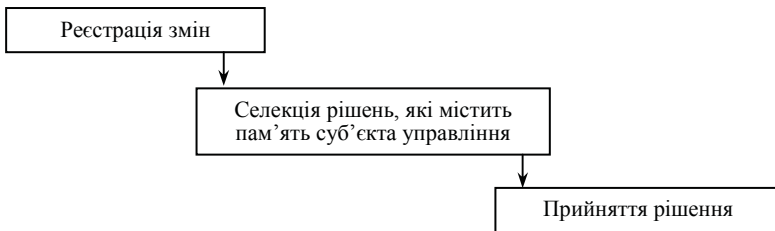


Рис. 13.3. Модель інтуїтивної технології прийняття рішення

Зміна стану висуває проблему, необхідність позбутися якої і вимагає прийняття рішення. За *інтуїтивної технології* досвід прийняття рішень в аналогічних (подібних) ситуаціях, що накопичив даний суб'єкт управління й визначає саме рішення. Отже, якщо у минулому накопиченому досвіді суб'єкта управління не було прийнято аналогічних рішень, імовірність прийняття помилкового рішення зростає. Перевага інтуїтивної технології полягає у швидкості прийняття рішень, а основний недолік — у значній імовірності помилки.

Спрощена модель *раціональної технології* прийняття рішень наведена на рис. 13.4.

У наведеній моделі представлена логіка реалізації раціональної технології прийняття рішень, але не відображено конкретний порядок проходження окремих етапів. У процесі підготовки рішення часто виникає необхідність уточнення або коригування результатів попередніх етапів.

Розглянемо докладніше зміст кожного з етапів, концентруючи увагу тільки на ключових (принципово важливих) аспектах їх реалізації.

1. Діагноз проблеми включає наступні підетапи:

— виявлення та опис проблемної ситуації (означає усвідомлення та відбиття у будь-якій формі протиріччя поміж змінами у середовищі функціонування організації та її можливостями забезпечити за таких умов досягнення своєї мети);

- встановлення мети вирішення проблемної ситуації (визначення бажаного кінцевого результату вирішення проблемної ситуації);
- ідентифікація критеріїв прийняття рішення (визначення ознак, на закладі яких буде проводитись оцінка вирішення проблемної ситуації, а також упорядкування цих ознак за ступенем важливості).

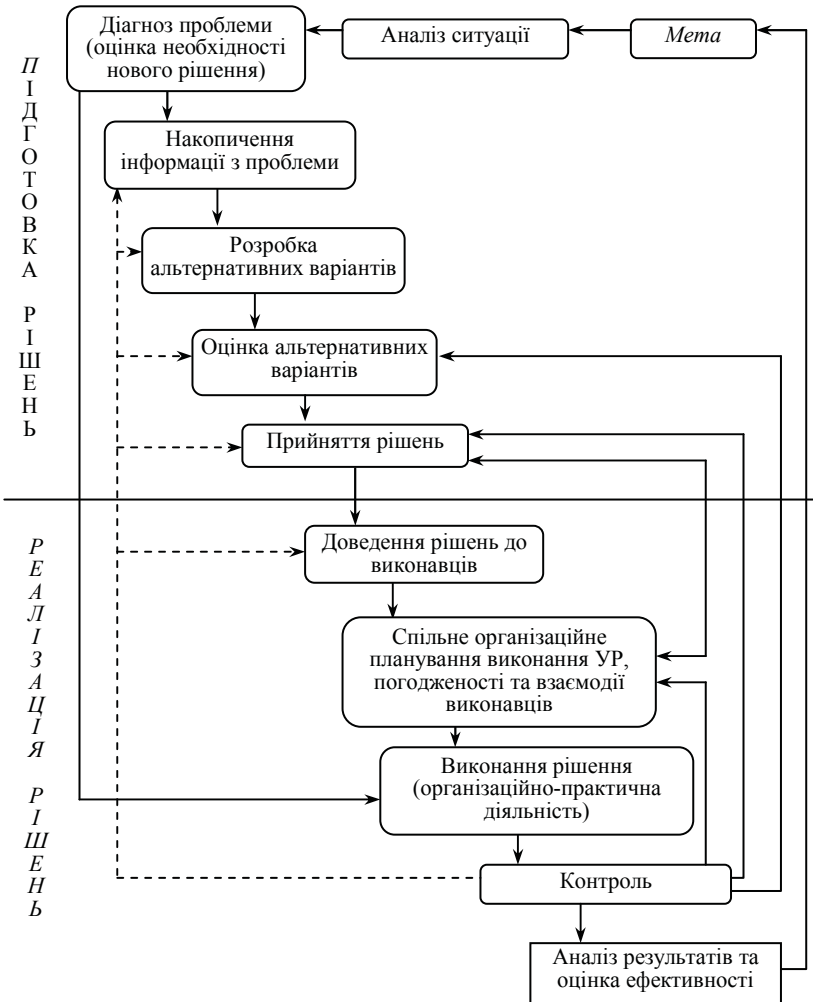


Рис.13.4. Рациональна технология принятия та реалізації управлінських рішень

2. Накопичення інформації про проблему означає збирання й обробку різноманітних відомостей щодо проблеми, яка розглядається. Якість вирішення проблеми залежить від якості інформації про неї. Якість інформаційних матеріалів у свою чергу оцінюється за допомогою таких критеріїв:

1) об'єктивність — це інтегральний критерій, який поєднує у собі наступні часткові критерії:

— повноти інформації (визначається наявністю відомостей, включаючи суперечливі, які необхідні та достатні для прийняття рішення);

— точності інформації (ступінь відповідності інформації оригіналу);

— несуперечливості інформації (окремі частини однієї і тієї самої інформації не мають суперечити одна одній);

— переконливості інформації (доведеність інформації, яка примушує вірити у її достовірність);

2) лаконічність — це стислість та чіткість викладення інформації (досягається за рахунок високої згорнутості інформації без втрати її необхідної повноти);

3) актуальність — це відповідність інформації об'єктивним інформаційним потребам;

4) своєчасність — це здатність задовольняти інформаційну потребу у прийнятний для виконання строк;

5) комунікативність — це властивість інформації бути зрозумілою для того, кому вона адресована.

3. Розробка альтернативних варіантів означає розробку, опис та складання переліку усіх можливих варіантів дій, що забезпечують вирішення проблемної ситуації.

В теорії прийняття рішень альтернативи розглядаються як екзогенні фактори. Проте складність управління і полягає в опрацюванні щонайповнішої сукупності альтернатив, яка містить всі допустимі варіанти дій для досягнення встановленої мети. З іншого боку, збільшення кількості альтернатив ускладнює, збільшує вартість і розтягує у часі процес прийняття рішень. Тому обґрунтоване зменшення кількості альтернатив є фактором підвищення ефективності процесу прийняття рішень.

В процесі розробки альтернатив з метою обмеження їх кількості необхідно враховувати наступні вимоги до них:

— взаємовиключність альтернатив — впливає з визначення категорії «прийняття рішення» як акту вибору. Однозначний вибір можливий лише за умови, коли альтернативи виключають одна одну;

— забезпечення однакових умов опису альтернатив (аби забезпечити можливості порівняння альтернатив, їх необхідно описувати в одних і тих самих умовах: часових, ресурсних, зовнішніх обмежень тощо). Дотримання цієї вимоги має гарантувати однакові «стартові» умови для

кожної альтернативи та врахування усього комплексу результатів їх реалізації.

4. Оцінка альтернативних варіантів. Зміст цього етапу полягає у перевірці кожної знайденої альтернативи за критеріями:

— реалістичність — можливість її здійснення взагалі з урахуванням зовнішніх обставин, не залежних від самої організації. Зовнішні чинники часто обмежують кількість прийнятних альтернатив. До таких, зокрема, відносяться: юридичні обмеження; можливості існуючих технологій; моральні та етичні норми тощо.

— відповідність ресурсам, які має у своєму розпорядженні організація;

— прийнятність наслідків реалізації альтернативи. Результат реалізації альтернативи у загальному випадку — це багатомірне явище. Реалізація альтернативи призводить до наслідків як пов'язаних, так і не пов'язаних з досягненням встановленої мети. Якщо в процесі прийняття рішення не прийматимуться до уваги такі наслідки, можна отримати результат, який повністю нейтралізує очікуваний ефект. Тому в процесі виявлення можливих наслідків реалізації кожної альтернативи необхідно враховувати:

— не тільки основні (пов'язані з досягненням мети), але і побічні результати;

— не тільки безпосередній період реалізації альтернативи, але і майбутні періоди.

Для того, щоб управлінське рішення було ефективним, воно повинно відповідати ряду вимог і бути:

- науково обґрунтованим, тобто відповідати об'єктивним закономірностям, які діють у системі управління, застосовуватись на базі аналізу достовірної та повної інформації, що дає підстави для кваліфікованого визначення цілей, завдань, засобів їх вирішення, а також максимального враховувати всі аспекти питань, які розглядаються;

- законним — усі управлінські рішення, незалежно від їх рівня, часу прийняття тощо, приймаються при суворому дотриманні вимог законодавства. Особливої актуальності ця вимога набуває для ДПС України;

- актуальним — управлінське рішення повинно розв'язувати найбільш важливі, істотні для системи проблеми й питання, розв'язання яких створить умови для найбільш ефективного функціонування системи у цілому та окремих її елементів;

- реальним — управлінське рішення повинне бути здійсненим. Прийняття нереальних рішень викликає лише досаду виконавців, небажання їх виконувати. Як правило, такі рішення не досягають мети і не виконуються у такому вигляді, як планувалось;

- компетентним — управлінське рішення повинно відповідати найбільш вигідним, доцільним, оптимальним засобам, прийомам його реалізації;

- конкретним — управлінські рішення повинні мати ясно й чітко сформульовані цілі, завдання, шляхи та засоби їх досягнення, що виключало б можливість їх двозначного тлумачення, з чітким визначенням організатора виконання, термінів, виконавців, а також деяких інших особливостей;

- несуперечливим — управлінські рішення забезпечують єдність поставлених у рішенні цілей, завдань, методів та засобів їх реалізації, а також не суперечать іншим власним рішенням та виданим органом управління вищого рівня;

- своєчасним — управлінські рішення повинні прийматись з урахуванням стану й розвитку як суб'єкта, так і об'єкта управління та конкретних умов. Іншими словами, рішення залежить від уміння керівника правильно орієнтуватись у ситуації, аналізувати події і приймати рішення тільки тоді, коли воно визріло. Оптимальним (для прийняття за своєчасністю) є те рішення, що прийняте на початку виникнення проблеми;

- інформативним — управлінське рішення не може обмежуватись загальним, описовим матеріалом, викладенням відомої зведеної, статистичної інформації, що знижує його інформаційну цінність та призводить до розмитості і нечіткості.

Звичайно, наведений перелік неповний, його можна розширити іншими характеристиками (ефективність, економність, обґрунтованість, варіативність), які, проте, можуть поліпшити його несуттєво.

Таким чином, теорія управління вважає технологію прийняття рішень центральною ланкою у практичній діяльності. Яким би чудовим не було управлінське рішення, воно неминуче залишиться лише в намірах, якщо не доповнювати його цілеспрямованою діяльністю, спрямованою на досягнення мети.

Отже, щоб знайти оптимальні варіанти рішення проблеми менеджер не повинен прагнути до негайного її вирішення, що практично неможливо, а повинен вжити відповідних заходів по вивченню причин виникнення проблеми на основі наявної внутрішньої і зовнішньої інформації, детально оцінити ефективність рішення та обґрунтувати прийняття цього рішення.

13.3 Методичні основи оцінки ефективності управлінських рішень

Керівник, як особа, що приймає рішення, несе повну відповідальність за якість прийнятих рішень перед організацією і суспільством. Суб'єктивізм цілей та обраних альтернатив, з одного боку, і відсут-

ність регламентуючих норм і методик, що визначають зміст і порядок дій осіб, що приймають рішення при розробці управлінських рішень — з іншого, приводить далеко не завжди до найкращих результатів. А якщо врахувати той факт, що запланована мета може бути не досягнутою, то питання оцінки прийняття рішень стає надзвичайно актуальним.

Вибір критеріїв прийняття управлінських рішень залежить від моделі прийняття управлінських рішень у конкретній ситуації. Відповідно до класифікації, всі критерії прийняття рішень можна розмістити між двома полюсами: повною раціональністю і повною ірраціональністю.

Для будь-якої конфігурації визначальних факторів можна сформулювати вимоги, на які повинен орієнтуватися контролер при розробці системи критеріїв прийняття управлінських рішень:

— повна оцінка всіх економічних наслідків прийнятого рішення в короткому й тривалому періодах, виходячи з цілей підприємства (тобто оцінка всіх релевантних результатів);

— відповідність системі цілей підприємства и несуперечність;

— пристосованість до аналізу в умовах невизначеності;

— об'єктивність і доступність вихідних даних;

— універсальність;

— гнучкість (тобто здатність урахувувати зміни, що відбуваються);

— облік специфіки розв'язуваного завдання;

— відповідність особливостям особистості керівника й корпоративній культурі підприємства;

— зрозумілість і зручність у використанні;

— вимірність і об'єктивність;

— орієнтація на перспективу, можливість «раннього попередження».

У прийнятті управлінських рішень керівник використовує кількісні і якісні критерії. Якісні критерії визначають індивідуальну специфіку конкретної ситуації, а кількісні є більш універсальною характеристикою, тому розглянемо саме кількісні критерії прийняття рішень за найважливішими для будь-якого підприємства питаннями: короткострокове планування виробничої програми; керування матеріальними потоками; вибір між власним виробництвом і закупівлею на стороні; установлення цін на продукцію.

У процесі прийняття управлінського рішення слід брати до уваги лише релевантні затрати, тобто затрати майбутніх періодів, які впливають на грошові потоки. Необхідно враховувати, що величина прибутку і грошові потоки — не ідентичні поняття, однак чисті грошові потоки забезпечують чистий прибуток. До не релевантних затрат належать:

— минулі (незворотні) затрати;

— майбутні затрати, як результат раніше прийнятих рішень;

Затрати немонетарного характеру (амортизація).

Релевантні затрати та доходи беруться до уваги під час оцінки альтернатив та вибору найбільш вигідної з них. Минулі (незворотні) затрати, які уже існували, не належать до релевантних, оскільки на них вже неможливо вплинути. Отже, фактичні затрати не можна віднести до релевантних. Фактичні дані самі по собі не використовуються при формуванні альтернатив, вони необхідні лише як база для прогнозу затрат. Це означає, що на основі фактичних затрат можна будувати прогноз «поведінки» затрату майбутньому.

Альтернативним є дохід, який підприємство втратило внаслідок прийняття іншого рішення.

Управлінські рішення впливають лише на майбутнє, тому менеджери цікавлять майбутні затрати та доходи, на величину яких можна впливати.

Релевантні затрати та доходи виникають внаслідок вибору конкретного варіанта. Релевантні доходи включають вигоду, яку підприємство могло б одержати, але втратило внаслідок вибору іншого варіанта. Втрачена вигода не відображається у фінансових звітах, однак для прийняття рішень вона має надзвичайно важливе значення, тому й має бути врахована.

Основні критерії прийняття управлінських рішень

1) Критерії прийняття рішень про обсяг і структуру продукції

Для прийняття рішення про обсяг і структуру продукції необхідно знати вузькі місця виробництва і збуту: недостатній попит на певні види продукції; устаткування, потужність якого нижча, ніж в інших видах устаткування; дефіцитні матеріали; дефіцит робочої сили тощо. При неповному завантаженні потужностей і відсутності вузьких місць як критерій визначення виробничої програми використовують питомий маржинальний прибуток — різницю між ціною продукції (послуг) і змінними витратами на виробництво. До виробничої програми включають усі види продукції (послуг, у яких позитивний питомий маржинальний прибуток).

При наявності на підприємстві одного вузького місця як критерій виступає відносний маржинальний прибуток — частка від розподілу маржинального прибутку кожного виду продукції (послуг) на споживану кількість того виробничого ресурсу, який є вузьким місцем і за яким «конкурують» типи продукції, що випускаються.

Якщо на підприємстві кілька вузьких місць, необхідно визначити від якої вигоди (тобто маржинального прибутку) відмовляється підприємство, коли замість одних видів продукції воно продає інші. Для цього використовують лінійне програмування.

Критерії прийняття рішень «купувати або виробляти».

Вибір критеріїв залежить від завантаження потужностей і використання ресурсів. Якщо на підприємстві немає вузьких місць (недованта-

ження), то основним критерієм виступає змінна собівартість плюс додаткова постійна й змінні (релевантні) витрати. Якщо на підприємстві повне завантаження, то критерієм для прийняття рішення «купувати чи виробляти» виступають релевантні витрати на одиницю продукції плюс упущений маржинальний прибуток від виключених з програм продуктів.

Якщо ж на підприємстві є велика кількість вузьких місць, то необхідно прорахувати упущені вигоди, що можливо лише за умов використання апарату лінійного програмування.

3) *Рішення про спеціальне замовлення* — рішення, пов'язане з розглядом отриманої пропозиції на разовий продаж продукції або надання послуг за ціною, нижчою за звичайну ціну, або навіть нижчою за собівартість. Прийняття такої пропозиції доцільне лише тоді, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати і відсутня загроза деформації ринку. Тому аналіз для прийняття такого рішення передбачає: маржинальний підхід; диференціальний аналіз релевантних витрат і доходів; врахування альтернативних витрат за відсутності вільної потужності; врахування можливих довгострокових наслідків прийняття спеціального замовлення.

4) *Рішення про розширення або скорочення сегмента* — рішення про розширення або скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на підставі аналізу їх прибутковості. Аналіз інформації для прийняття таких рішень базується на калькулюванні змінних витрат, визначенні прямих і загальних постійних витрат, зіставленні маржинального доходу.

5) *Рішення «продавати чи обробляти далі»* — рішення, пов'язане з можливістю реалізації продукції на певній стадії її виробництва або продовження обробки з метою одержання додаткового прибутку. Додаткова обробка продукції (або доповнення спектра послуг) може забезпечити нові риси або функції продукції (або гнучкість чи якість послуг) й реалізацію її за більш високою ціною. Наприклад, підприємство може розглядати альтернативу: реалізувати урожай помідорів чи направити частину врожаю на переробку з метою виготовлення томатного соку. Ще одним варіантом рішення «продавати чи обробляти далі» є рішення щодо дефектної продукції: продати її зі знижкою чи усунути дефекти й реалізувати цю продукцію за звичайною ціною.

6) *Рішення при ціноутворенні*. Залежить від цілей та завдань ціноутворення. Основні критерії прийняття рішень при ціноутворенні: собівартість, ціни конкурентів, ціни товарів-замінників, унікальні достоїнства продукції. Проте, окрім ціни на обсяги реалізації можуть впливати і інші фактори: продукція не задовольняє споживача за якістю; споживач не задовольняють строки виконання замовлення; споживач не знає про існування іншого товару; споживача не влаштовують умови оплати. Усі розрахунки повинні вироблятися на основі аналізу беззбитковості.

Управлінське рішення буде ефективним, якщо воно реалізовано відповідно до запропонованих до нього вимог, що виходять із законів управління. Однак в дійсності, і особливо при реалізації довгострокових цілей, важко оцінити ступінь ефективності прийнятих рішень щодо досягнення кінцевих результатів, функціонування осіб, що приймають рішення, апарата керування. Мабуть, саме до таких процедур буде справедливим навести відоме висловлення А. Маккензи: «Немає нічого більш легкого, ніж бути зайнятим, і немає нічого більш важкого, ніж бути результативним» [37, с. 123]. Тут і далі в даному підрозділі узяті за основу і наведені міркування дослідника В.Поршнева [83, с. 285], з якими ми погоджуємось.

В основу оцінки ефективності прийнятих рішень покладений системний підхід як найбільш розроблений і апробований на практиці. Виходячи з такого підходу, виділяють наступні основні принципи оцінки ефективності системи управлінських рішень:

- пріоритету загальної кінцевої мети підприємства на даний період (всі інші цілі і завдання, у тому числі специфічні і функціональні, носять підтримуючий характер);
- ієрархія (всі елементи системи розробки, прийняття і реалізації прийнятих рішень знаходяться в ієрархічному взаємозв'язку підпорядкування і відповідальності);
- єдності і зв'язаності (всі елементи системи керування, розробки і реалізації рішень знаходяться в єдиному зв'язку не тільки між собою, але й у взаємозв'язку із зовнішнім середовищем);
- функціональності і розвитку (спільний розгляд структури керування реалізації рішень і функцій структурних підрозділів з їхнім пріоритетом над структурою фірми з урахуванням її розвитку);
- невизначеності і надійності (облік у прийнятті і реалізації рішень факторів невизначеності і випадковості; прийняті рішення повинні носити випереджаючий характер, стосовно можливих спадів і криз);
- прогнозованості (прийняті рішення повинні носити прогнозний характер можливих наслідків реалізації рішень економічних, соціальних, екологічних і т.п.).

Результат, що оцінює роботу системи управлінських рішень, (СУР) кількісно одержати важко, тому що вона не робить продукції і послуг. Отже, виникає необхідність оцінювати цей результат за допомогою відносної ефективності СУР за такими показниками:

- трудозатратами осіб, що приймають рішення і персоналу керування на розробку, прийняття і реалізацію рішень;
- витратами часу на цикл реалізації управлінського рішення;
- організованістю функціонування (наявністю збоїв і неузгоджених дій між розроблювачами);

— співвідношенням осіб, що приймають рішення і персоналу, що входить в апарат керування;

— установленням залежності прийнятих рішень від прогнозованих економічних, екологічних, соціально-політичних й інших наслідків.

Оцінка ефективності СУР передбачає аналіз і розрахунок її внутрішньої і зовнішньої ефективності.

Показники *внутрішньої ефективності* дозволяють оцінити СУР як інструмент керування, системи діяльності персоналу керування. Показники *зовнішньої ефективності* СУР відбивають її вплив на організацію досягнення кінцевого результату, мети управління і є пріоритетними.

Ефективність прийнятих рішень можна оцінювати ретроспективно, тобто раніше прийнятих, котрі можна буде використовувати в майбутньому, хоча цілком зрозумілим є та обставина, що однакових рішень не буває. Ефективність можна оцінювати і прогнозуванням (завчасним визначенням необхідного результату ухвалення рішення і СУР, на основі вибору найбільш прийняттого варіанта системної діяльності персоналу по розробці рішення).

Найбільш ефективними методами вирішення цього завдання в даному випадку є моделювання і комплексні розрахунки. В результаті можуть бути отримані показники внутрішньої і зовнішньої ефективності СУР, а також порівняльні оцінки різних варіантів рішення обраної альтернативи.

Розрахункові методи оцінки служать для одержання числових значень показників результативності прийнятих рішень чи функціонування СУР. Наприклад, найбільш розповсюдженим методом одержання показників, що характеризують взаємозв'язок між розташовуванням і необхідним часом вирішення різних завдань осіб, що приймають рішення, є метод побудови і розрахунку сіткових графіків робіт [83, с. 294].

Порівняльні методи оцінки базуються, в основному, на експертних методах. А ефективність роботи осіб, що приймають рішення і персоналу керування в СУР може бути розрахована по різних методиках, апробованих на практиці.

Аналіз наукових концепцій щодо оцінки ефективності прийняття рішень, які розглянуті в роботах таких вчених як Д. Бодді, Т.Герем, В.Жигалов, З.Румянцева, М.Мескон, Ф.Хміль, дозволяє виділити наступні підходи [7, с. 198; 11, с. 88; 16, с. 63; 62, с. 71; 63, с. 301; 103, с. 220]:

1. Персонал управління і особи, що приймають рішення є сукупним суспільним працівником, безпосередньо взаємодіючим на виробництво, тому кінцеві результати його діяльності повинні служити критеріальним показником ефективності. Як такі показники приймаються числові значення кінцевих результатів діяльності: прибуток, витрати, обсяг товарної продукції, обсяг реалізованої продукції, строк окупності.

2. Критеріальні показники повинні відбивати результативність, якість і складність «живої» праці. Такими показниками оцінки персоналу є: продуктивність праці, питома вага заробітної плати, втрати робочого часу, якість праці робітників, фондозабезпеченість праці, трудомісткість і т.п.

3. Ефективність праці персоналу в значній мірі визначається його організацією, мотивацією, соціально-психологічним кліматом у колективі. Критеріальними показниками ефективності праці служать плинність персоналу, рівень його кваліфікації, дисципліна і т.п.

Дослідження й аналіз теорії і практики прийняття управлінських рішень показує, що в рамках того чи іншого механізму менеджменту можна застосовувати відповідні методи і засоби, однак особи, що приймають рішення, як правило, змушений дотримуватись писаних і неписаних законів організації і керування, що відповідають визначеним цілям. Це означає, що менеджери, володіючи сучасними методами керування й ухвалення рішення, далеко не завжди можуть застосовувати їх на практиці.

Також, для вибору управлінських рішень необхідно скористатися надійними інструментами їхньої оцінки [17 с. 158].

Якщо порівнювати процеси, у яких використовуються однакові ресурси, то краще той з них, де вищий результат. Те ж саме може означати одержання рівного результату при менших витратах ресурсів.

Набагато складніші ситуації, коли досягаються різні ефекти при використанні різних ресурсів. У таких випадках часто використовують критерій ефективності, що часто виглядає як деякий відносний, питомий ефект, тобто результат, що приходиться на одиницю використовуваних ресурсів. Індикаторами такої оцінки служать багато показників ефективності: продуктивність праці, фондовіддача, матеріалоемність, собівартість, рентабельність та ін.

Наприклад, яка робота краще: коли продуктивність праці росте, а фондовіддача падає, чи навпаки? У яких пропорціях припустима зміна цих показників? Чи можна вважати процес ефективним, коли загальний результат зменшується, а питома вага витрат підприємства поліпшується?

І таких питань може бути безліч: коли переходити на випуск нової продукції, розширювати чи модернізувати виробництво, будувати нові підприємства, освоювати нові ринки.

Особливу складність викликають завдання вибору найвигіднішого варіанта з безліч альтернатив. Процес вирішення цих завдань спирається на використання різних критеріїв і показників ефективності, які розбиті на дві групи [83, с. 401]:

— показники ефективності (продуктивність праці, фондовіддача й ін.);

— узагальнені (сумарні витрати, строки окупності капітальних вкладень і т.д.).

Що ж розуміється під ефективністю господарських заходів, що вона характеризує? У загальному випадку ефективність характеризує те, наскільки добре розглянутий захід щодо порівняння з іншими. Тому оцінювати ефективність треба шляхом всебічного зіставлення отриманих результатів.

Застосування комплексного системного підходу до розрахунку ефективності виражається в тім, що поряд з розрахунком прямого чи порівняльного економічного ефекту від майбутньої реалізації проекту необхідно враховувати також побічні (складні з розрахунку) ефекти, що утворюються за рахунок підвищення (зміни) показників екологічності і ергономічності нового об'єкта (результату). До таких показників можна віднести:

- зменшення шкідливого впливу на повітряний басейн, ґрунт, воду й інші елементи природного середовища;
- підвищення рівня автоматизації виробництва і керування;
- зниження показників радіоактивності, рівня шуму, вібрації і т.п.

Ці й подібні показники, зв'язані зі збереженням життя і здоров'я людини, а також спрямовані на охорону навколишнього природного середовища, повинні завжди знаходитися в полі зору осіб, що приймають рішення при розробці і прийнятті управлінських рішень.

Іншим важливим аспектом, який необхідно враховувати при прийнятті технічних і організаційних рішень (особливо при нововведеннях), є різноманітне їхнє апробування. Без аналізу міжнародного досвіду, досвіду конкурентів буде неефективним приймати нове рішення та витратити наявний капітал підприємства. Управлінське рішення буде ефективним, якщо воно реалізоване відповідно до пропонуваного до нього вимог із законів управління.

Будь-яка розробка рішення базується, як уже зазначалося, на альтернативах вибору, ефективність яких залежить від осіб, що приймають рішення. Визначити, яке з можливих рішень буде найбільш правильним, ефективним у тім чи іншому випадку, часом, буває нелегко. Недосконалість наявного інструментарію змушує осіб, що приймають рішення шукати цілий ряд чи критеріїв категорій, що не завжди дають однозначні відповіді в тім чи іншому випадку, що змушує його звертатися до експертизи чи інших інтуїтивних методів.

Таким чином, розглянуті питання наочно показують складність і багатогранність методології оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень. Звідси випливає, що керівник, ставлячи завдання і, вирішуючи його разом з підлеглими, знаходиться в дуже складному становищі, що, як правило, збільшується невизначеністю і ризиком. В зв'язку з цим ак-

туальним стає глибоке дослідження методів і прийомів як теоретичного так і прикладного характеру, що сприяють успішній розробці і прийняттю економічно обґрунтованих і аргументованих управлінських рішень.



Контрольні запитання до теми

1. Що Ви розумієте під прийняттям управлінських рішень?
2. Охарактеризуйте основні підходи до прийняття управлінських рішень.
3. За якими ознаками можна класифікувати управлінські рішення?
4. Охарактеризуйте основні стадії процесу прийняття управлінських рішень.
5. Від чого залежить вибір критеріїв прийняття управлінських рішень?
6. Охарактеризуйте основні моделі прийняття управлінських рішень.
7. Розкрийте сутність поняття «вузьке місце» виробництва та збуту.
8. Які існують критерії прийняття рішень про обсяги та структуру виробництва.
9. Які вимоги висуваються до критеріїв прийняття управлінських рішень?
10. Що саме визначає і впливає на якість прийняття управлінських рішень?





ГЛОСАРИЙ

ABC-аналіз — метод оперативного контролінгу, який використовується на підприємстві для визначення ключових моментів і пріоритетів.

XYZ-аналіз — метод оперативного контролінгу, при якому матеріали розподіляються у відповідності зі структурою споживання.

Ануїтет — це серія рівновеликих платежів (або надходжень), що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду.

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

Бюджетний контроль — це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення відповідних корективів.

Бюджетний період — період, для якого підготовлений і використовується бюджет.

Бюджетний центр — підрозділ, для якого може бути складений бюджет і здійснений контроль за його виконанням.

Бюджетування — процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Вартість грошей з урахуванням часу — сума доходу на інвестиції, яка отримана або може бути отримана за певний період часу.

Відхилення — це різниця між бюджетними і фактичними показниками.

Внутрішня норма прибутковості (ВНП) — це ставка дисконту, за якої чиста теперішня вартість проекту капітальних інвестицій дорівнює нулю.

Встановлення цілей — встановлення якісних та кількісних цілей підприємства і вибір критеріїв, за якими можна оцінити ступінь досягнення встановлених цілей.

Дисконтування — це процедура визначення сьогоденні вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактору часу.

Завдання обліку за центрами відповідальності — допомога в організації самоконтролю і допомога менеджерам у складанні звітів про виконання планів і бюджетів для оцінки результатів діяльності.

Завдання оперативного контролінгу — забезпечення методичної, інформаційної і інструментальної підтримки менеджерів підприємства для досягнення запланованого рівня прибутку, рентабельності і ліквідності у короткостроковому періоді.

Завдання стратегічного контролю — супроводження і підтримка стратегічного плану відносно забезпечення його життєздатності.

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

Контролінг — це один з найновіших напрямів інформаційно-економічного розвитку підприємства. В сучасних умовах господарювання інтерес до нього проявляється у все більшій мірі, що зумовлено появою значної кількості перекладених видань з питань обліку, фінансів, ціноутворення тощо.

Контролінг — це процес, який дає можливість підприємству не тільки виявити відхилення від прийнятих і затверджених правил, процедур, законоположень, але і виявити причини цих відхилень, конкретизувати їх за ступенем причетності до посадових осіб, діяльність яких піддається перевірці.

Контроль — фіксація та оцінка результатів з орієнтацією на перспективу.

Майбутня вартість — це вартість інвестицій через визначений період часу з урахуванням певної ставки відсотка.

Майбутня вартість ануїтету — це вартість ануїтету на момент останньої виплати.

Маржа безпеки (запас фінансової міцності) — це перевищення фактичної виручки від реалізації над точкою беззбитковості, вимірюється у процентах від виручки.

Моніторинг — процес відслідковування поточних процесів на підприємстві в режимі реального часу, складання оперативної звітності про результати.

Облік відповідальності — система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності.

Облікова норма прибутковості ОНП — відношення величини середнього чистого прибутку, отриманого в результаті капітальних інвестицій, до середньої або первісної вартості інвестицій.

Оперативний контролінг — процес координації процесів оперативного планування, контролю, обліку і звітності на підприємстві при підтримці сучасної інформаційної системи.

Оперативний управлінський облік — відображення фінансово-господарської діяльності підприємства в ході виконання планів.

Операційний важіль — величина, визначена як частка від ділення маржинального доходу (внеску на покриття) на прибуток.

Основна мета аналізу відхилень — оцінка ефективності роботи підрозділів та вірності складених бюджетів.

Основна мета контролінгу — забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства шляхом виявлення причинно-наслідкових зв'язків при співставленні доходу від реалізації та витрат, а також в розробці заходів по регулюванні відхилень, що виникають.

Період окупності (Payback Period) — період часу, необхідний для повного відшкодування інвестицій за рахунок чистих грошових надходжень від їх використання.

Період рятуння інвестицій — це період часу, необхідний для відшкодування інвестицій за рахунок отриманих грошових надходжень від їх використання та ліквідаційної вартості об'єкта інвестування.

План грошових потоків — відображення майбутніх платежів і постування грошових коштів.

План капіталовкладень — документ, який відображає майбутні інвестиційні витрати підприємства, що здійснюються у формі одноразових капітальних інвестицій.

Планування — перетворення цілей підприємства на прогнози та плани. Контролінг розробляє методики планування, координує та узгоджує плани підприємства на різних рівнях управління, проводить поточну оцінку доцільності планування та можливість реалізації планів за різних умов функціонування підприємства.

Портфельний аналіз — метод стратегічного контролінгу, який дозволяє керівництву підприємства приймати більш зважені рішення про напрямки діяльності підприємства в майбутньому за рахунок аналізу стратегій підприємства в довгостроковому плані.

Прогнозний баланс — форма фінансової звітності, яка містить інформацію про майбутній стан підприємства на кінець прогнозного періоду.

Рентабельність капіталовкладень — відношення прибутку до суми капіталовкладень.

Система інформаційних потоків — забезпечення інформаційної підтримки управління. Контролінг синтезує інформацію для системи управління.

Система контролінгу — це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, яка забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства.

Ставка дисконту — ставка відсотка, що використовується при дисконтуванні.

Стратегічне рішення — остання фаза процесу планування, на якій здійснюється свідоме встановлення цілеспрямованих дій.

Стратегічний контролінг — процес координації функції стратегічного планування, контролю та системи стратегічного інформаційного забезпечення.

Стратегічні цілі — це ті цілі, які виводяться із загальних цілей підприємства і конкретизуються як нові та існуючі потенціали успіху.

Сценарій — метод стратегічного контролінгу, при якому проводиться опис мислимої майбутньої ситуації, у якій виявиться підприємство, і шляхів розвитку, що ведуть до цієї ситуації.

Теперішня вартість — це вартість майбутніх грошових потоків на теперішній час.

Теперішня вартість анuitету — це дисконтована сума анuitету на дату останньої виплати.

Точка безпеки — це різниця між фактичним і критичним обсягами випуску й реалізації (у натуральному вираженні).

Центр відповідальності — сукупність функціональних дій, за спрямованість і результативність яких несе відповідальність певна особа.

Чиста теперішня вартість — це різниця між теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень і теперішньою вартістю чистих інвестицій.

Чисті грошові надходження — це сума, на яку додаткові грошові надходження перевищують додаткові грошові витрати за певний період (сума економії грошових витрат за цей період).

Чисті інвестиції — сума додаткових грошових коштів, спрямованих на здійснення проекту капітальних інвестицій.

1. Контролінг виник у:
 - а. Англії;
 - б. Франції;
 - в. США;
 - г. Німеччині.

2. Основна мета контролінгу це...
 - а. орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, які стоять перед підприємством;
 - б. забезпечення неперервного контролю за виконанням всіх управлінських функцій на підприємстві;
 - в. забезпечення досягнення стандартів якості всіх функцій підприємства;
 - г. орієнтація управлінського процесу на досягнення оптимального співвідношення планування і контролю.

3. Контролінг — це система:
 - а. управління підприємством;
 - б. управління майбутнім;
 - в. управління прибутком;
 - г. ефективного управління підприємством, його майбутнім для забезпечення тривалого функціонування.

4. Першим свідчення існування контролінгу вважається:
 - а. складання кошторису витрат;
 - б. складання фактичних калькуляцій;
 - в. складання записів щодо використання грошей і товарів;
 - г. поява спеціальної посади та співпраця секретаря і скарбника.

5. Контролінг орієнтується на:
 - а. майбутнє;
 - б. сучасне;
 - в. минуле і сучасне;
 - г. сучасне і майбутнє.

6. Концепція контролінгу зародилась:
 - а. у середині XIX ст.
 - б. у другій половині XIX ст.
 - в. у 1931 р.
 - г. у 60-х роках XX ст.

7. Для контролінгу характерним є:
 - а. системне, комплексне вирішення проблем;
 - б. вузьке, ортодоксальне мислення управлінців;
 - в. забезпечення максимального прибутку;
 - г. розв'язок завдань, що направлені на «виживання» підприємства.
8. Концепція контролінгу, орієнтована на систему обліку, це...
 - а. розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація, функціонування і інформаційна підтримка, оптимізація інформаційних потоків;
 - б. переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних з плануванням і контролем діяльності підприємства;
 - в. всі відповіді вірні;
 - г. немає вірної відповіді.
9. Релевантною інформацією в контролінгу вважається...
 - а. інформація, ефект використання якої перевищує витрати на її отримання
 - б. інформація, що є зрозумілою, своєчасною та достовірною
 - в. суттєва інформація, що безпосередньо пов'язана з прийняттям конкретного управлінського рішення
 - г. всі відповіді вірні
10. Роль контролера полягає у:
 - а. наданні інформації для планування;
 - б. здійсненні управлінських функцій;
 - в. виконанні функцій стратега підприємства;
 - г. всі відповіді вірні.
11. Рівень професійної підготовки контролерів дає змогу:
 - а. впорядкувати ідеї і враження;
 - б. формувати логічні висновки;
 - в. перевіряти базові передумови і надавати критиці пропозиції;
 - г. всі відповіді вірні.
12. Найбільша віддача контролерів забезпечується завдяки:
 - а. входженню їх у менеджмент;
 - б. виконанню ролі стратегів підприємства;
 - в. підпорядкуванню директорові, або його заступників;
 - г. наявності служби контролінгу
13. Освіта видатних контролерів базується на широких академічних знаннях:
 - а. з маркетингу, менеджменту і обробки даних;
 - б. основ рахівництва і управління виробничими процесами;
 - в. основних філософських дисциплін;
 - г. всі відповіді вірні.
14. Участь у яких сферах діяльності передує роботі на посаді контролера?
 - а. проектно-конструкторські роботи;

- б. виробнича діяльність;
 - в. постачальницько-збутова діяльність;
 - г. усі вищеперелічені види діяльності, а також інші, які є основними у даному бізнесі.
15. Значення контролінгу полягає у:
- а. забезпеченні ефективного управління підприємством;
 - б. забезпеченні довгострокового існування підприємства;
 - в. поєднанні обох перелічених пунктів;
 - г. забезпеченні прибутковості й рентабельності діяльності.
16. З метою запровадження контролінгу на підприємстві доцільно використовувати:
- а. досвід роботи зарубіжних компаній;
 - б. перекладні літературні видання;
 - в. публікації вітчизняних науковців;
 - г. всі відповіді вірні.
17. Вихідним елементом системи контролінгу є:
- а. управлінський облік;
 - б. фінансовий облік;
 - в. податковий облік;
 - г. всі відповіді вірні.
18. Бухгалтерський облік це...
- а. процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємств зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;
 - б. відображення всієї фінансово-господарської діяльності підприємства в ході виконання плану з метою забезпечення інформаційних потреб керівництва при прийнятті управлінських рішень;
 - в. процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства;
 - г. всі відповіді вірні.
19. Контролінг це...
- а. процес визначення та співставлення інформації для формування обґрунтованих рішень;
 - б. функціонально-відокремлений напрямок економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень;
 - в. оптимізація залежності «виручка-затрати-прибуток» у процесі прийняття та реалізації управлінських рішень;
 - г. всі відповіді вірні.
20. Інформаційна функція контролінгу полягає в...
- а. обґрунтування основних підконтрольних показників для оцінки ефективності роботи підприємства, визначення впливу окремих факторів на результати його діяльності;

- б. обґрунтування альтернативних варіантів прийняття управлінських рішень і підготовка можливих шляхів реалізації встановлених цілей;
- в. розробка та обґрунтування контролінгової інформації для управління, консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень;
- г. всі відповіді вірні.

21. Виділення управлінського обліку як окремої системи підприємства та паралельна функціонування фінансової та управлінської бухгалтерії було характерним для:

- а. початку 19 століття;
- б. початку 20 століття;
- в. кінця 20 століття;
- г. всі відповіді вірні.

22. Контролінг знаходиться на перетині таких функцій управління як:

- а. аналіз і планування;
- б. облік і контроль;
- в. обидві відповіді вірні;
- г. всі відповіді вірні.

23. Реалізація функції мотивації в системі контролінгу зводиться до:

- а. стимулювання виконання планів підрозділів;
- б. обліку витрат на оплату праці;
- в. обліку, аналізу та контролю прямих матеріальних витрат на оплату праці;
- г. всі відповіді вірні.

24. Планування як напрямок роботи системи контролінгу це:

- а. встановлення якісних та кількісних цілей підприємства та вибір і обґрунтування критеріїв визначення степеню їх досягнення;
- б. перетворення цілей підприємства в прогнози та плани, їх оцінка та аналіз;
- в. відображення всієї фінансово-господарської діяльності у ході виконання планів;
- г. всі відповіді вірні.

25. Нормативи, які встановлюють мету, до якої слід наблизитися, мають назву:

- а. базові;
- б. досягнуті в даний час;
- в. ідеальні;
- г. полегшені.

26. Основна мета стратегічного контролінгу:

- а. забезпечення виживання підприємства, впровадження та реалізація антикризової політики, підтримка потенціалу успіху;
- б. забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства;
- в. забезпечення реалізації стратегічних планів підприємства;
- г. всі відповіді вірні.

27. При оперативному контролінгу...

- а. аналіз проводиться в цілому по підприємству і обсяг показників має бути обмеженим;

- б. аналізуються тільки ті показники, які відображають ступінь виконання оперативних планів підприємства;
- в. аналізується велика сукупність показників, які відображають дані не тільки в цілому по підприємству, а й за окремими його підрозділами;
- г. всі відповіді вірні.

28. Предмет контролінгу це...

- а. сукупність об'єктів, що мають місце в процесі всього циклу управління розподілом витрат і підприємством в цілому;
- б. виробничі ресурси, що забезпечують працю людей в процесі господарської діяльності;
- в. результати господарської діяльності підприємства та процеси, що їх забезпечують;
- г. всі відповіді вірні.

29. Центр відповідальності це...

- а. це сегмент всередині підприємства, що фокусує певний вид витрат;
- б. це сегмент всередині підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа, яка приймає рішення;
- в. це сегмент всередині підприємства, що об'єднує підрозділи з спорідненими функціями;
- г. всі відповіді вірні.

30. Основна діяльність підприємства це...

- а. будь-яка діяльність і операції, що її забезпечують або виникають в результаті такої діяльності;
- б. діяльність, що безпосередньо пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції;
- в. діяльність, яка здійснюється підприємством на регулярній основі;
- г. всі відповіді вірні.

31. Роль маркетингу в системі контролінгу полягає в...

- а. виборі методу ціноутворення;
- б. розрахунку переваг того чи іншого виду ціноутворення і орієнтація на відповідний підхід в ціноутворенні;
- в. розрахунку суми очікуваного прибутку у разі застосування того чи іншого методу ціноутворення;
- г. всі відповіді вірні.

32. Бюджетування це...

- а. стадія управління підприємством, на основі якої визначаються основні техніко-економічні показники результатів діяльності підприємства;
- б. процес створення оперативних планів на різних рівнях управління;
- в. процес панування майбутніх операцій підприємства з оформленням результатів у вигляді бюджетів;
- г. всі відповіді вірні.

33. З метою оцінки фактичних результатів в якості бази краще використовувати:

- а. звітні дані минулих років;

- б. дані базового періоду;
- в. бюджетні дані;
- г. будь-які з наведених.

34. Бюджетний цикл в організаціях з належним рівнем управління, як правило, включає етапів:

- а. три;
- б. чотири;
- в. п'ять;
- г. шість.

35. Стосовно до вихідних даних розрізняють бюджети:

- а. динамічні і статичні;
- б. жорсткі і гнучкі;
- в. гнучкі і статичні;
- г. оперативні і зведені.

36. Капітальними бюджетами досить часто називають бюджети:

- а. жорсткі;
- б. довгострокові;
- в. оперативні;
- г. зведені.

37. Коригуванню на наступні періоди піддаються бюджети:

- а. гнучкі;
- б. динамічні;
- в. статичні;
- г. основні.

38. Оперативний бюджет для виробничих підприємств складається з ... кроків (етапів):

- а. трьох;
- б. п'яти;
- в. семи;
- г. дев'яти.

39. В основі кількісного обґрунтування бізнес-плану лежить (ляжать) бюджет (бюджети):

- а. продажів;
- б. виробництва;
- в. прибутку;
- г. всі відповіді вірні.

40. Що не є складовою частиною основного бюджету?

- а. бюджет капіталу;
- б. грошовий бюджет;
- в. проект балансу;
- г. бюджет прибутку.

41. Який з наведених факторів не має ніякого відношення до проектування продажів?
- обсяг продажів минулого (попереднього періоду);
 - економічні і природні умови;
 - сезонні коливання;
 - усі фактори мають безпосереднє відношення до проектування продажів.
42. Комбінація функціонального, статистичних методів та групового прийняття рішень використовується з метою:
- складання основного бюджету;
 - перевірки достовірності оперативного бюджету;
 - підвищення ефективності прогнозування;
 - всі відповіді вірні.
43. Мета оперативного планування:
- встановлення основних показників результату діяльності підприємства;
 - забезпечення конкретних практичних дій для досягнення встановлених стратегічних цілей;
 - забезпечення динаміки та ритмічності роботи протягом дня, місяця, кварталу;
 - всі відповіді вірні.
44. Першим етапом процесу планування є:
- розробка оперативних планів та бюджетів;
 - встановлення цілей та задач підприємства;
 - збір інформації о фактичних результатах діяльності підприємства;
 - всі відповіді вірні.
45. Бюджет з «нуля»...
- не враховує результати минулих періодів і розробляється для кожного центру відповідальності так, як вперше;
 - розробляється на базі статистики минулих періодів з урахуванням можливих мін умов діяльності підприємства;
 - розробляється для кожного центру відповідальності так, як вперше і при цьому враховує можливі зміни умов діяльності підприємства;
 - всі відповіді вірні.
46. Визначте переваги поточного планування та бюджетування:
- забезпечує контроль витрат;
 - дає змогу встановити місію і цілі підприємства;
 - дозволяє прогнозувати наслідки рішень, що приймаються;
 - дає змогу формулювати і виконувати дії, які поліпшують стан підприємства загалом.
47. У бюджеті реалізації вказується...
- прогноз кількості реалізованої продукції кожного виду в ціновому виразі;
 - прогноз збуту за видами продукції в ціновому виразі;
 - прогноз збуту за видами продукції в натуральному та вартісному виразі;
 - всі відповіді вірні.

48. Фіксований бюджет...

- а. не змінюються в залежності від обсягу виробництва і використовується для планування змінних витрат;
- б. не змінюється в залежності від зміни рівня ділової активності і використовується для планування сукупних витрат;
- в. не змінюється в залежності від зміни рівня ділової активності і використовується для планування частково регульованих витрат, які не залежать від обсягу випуску;
- г. всі відповіді вірні.

49. Бюджет «від досягнутого»...

- а. не враховує результати минулих періодів і розробляється для кожного центру відповідальності так, як вперше;
- б. розробляється на базі статистики минулих періодів з урахуванням можливих мін умов діяльності підприємства;
- в. розробляється для кожного центру відповідальності так, як вперше і при цьому враховує можливі зміни умов діяльності підприємства;
- г. всі відповіді вірні.

50. Фінансовий бюджет це...

- а. бюджет, який відображає заплановані грошові потоки і фінансовий стан підприємства;
- б. бюджет, який складено витрат в грошових одиницях;
- в. бюджет фінансових операцій підприємства;
- г. всі відповіді вірні.

51. Відхилення не виникають у результаті:

- а. обсягу виробництва;
- б. цін на ресурси;
- в. втрати платоспроможності підприємства;
- г. всі відповіді вірні.

52. Метод виявлення залежності витрат від обсягу виробництва, при якому на кожен статтю витрат виходячи з технологічної необхідності, встановлюють нормативи на витрату ресурсів у натуральному вираженні, а витрати планують шляхом множення цих нормативів на ціни, називається

- а. нормативний метод;
- б. інженерний метод;
- в. метод інтерполяції;
- г. всі відповіді вірні.

53. Відхилення за сукупними виробничими витратами це...

- а. економія чи перевищення по витратам реалізації та обігу;
- б. випередження чи відставання фактичного обсягу виручки від запланованого;
- в. відхилення фактичних сукупних витрат виробництва від планового рівня;
- г. всі відповіді вірні.

54. Точка закриття підприємства це...
- а. обсяг виробництва при якому виручка дорівнює сумарним витратам;
 - б. обсяг виробництва, при якому виручка дорівнює постійним витратам;
 - в. різниця між фактичним та критичним обсягом виробництва;
 - г. всі відповіді вірні.
55. Точка безбитковості це...
- а. обсяг виробництва при якому виручка дорівнює сумарним витратам;
 - б. обсяг виробництва, при якому виручка дорівнює постійним витратам;
 - в. різниця між фактичним та критичним обсягом виробництва;
 - г. всі відповіді вірні.
56. Запас фінансової стійкості відноситься до такого методу оперативного контролінгу, як:
- а. граничні величини;
 - б. «вузькі місця» результатів діяльності;
 - в. мотивація для одержання позитивного результату;
 - г. правильна відповідь відсутня.
57. Мета ABC-аналізу матеріальних потоків полягає в...
- а. виявленні пріоритетів в діяльності і концентрації лише на тих її елементах, які є найбільш значущими та релевантними;
 - б. встановлення оптимальних розмірів матеріальних потоків урахуванням плану та бюджетів;
 - в. виявлення та усунення причин неефективних матеріальних потоків на підприємстві, встановлення «вузьких місць»;
 - г. всі відповіді вірні.
58. При аналізі безбитковості приймаються такі допущення:
- а. обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації;
 - б. постійні витрати змінюються пропорційно доходу від реалізації;
 - в. зміна обсягу виробництва не змінює сумарних витрат;
 - г. всі відповіді вірні.
59. Кромка безпеки показує...
- а. наскільки фактичний обсяг виробництва наблизився до критичного;
 - б. обсяг реалізації покриває витрати підприємства;
 - в. наскільки витрати підприємства забезпечені власними коштами;
 - г. всі відповіді вірні.
60. Ефективність це...
- а. досягнення цілей підприємства;
 - б. співвідношення фактичних результатів до запланованих;
 - в. співвідношення економічних результатів діяльності підприємства до затрат на їх досягнення;
 - г. співвідношення результатів діяльності підприємства до витрат на управління.
61. До показників платоспроможності підприємства відносять:
- а. коефіцієнт рентабельності;
 - б. коефіцієнт покриття;

- в. коефіцієнт навантаження;
 - г. коефіцієнт автономії.
62. До показників фінансової стійкості підприємства відносять:
- а. коефіцієнт рентабельності;
 - б. коефіцієнт покриття;
 - в. коефіцієнт ліквідності;
 - г. коефіцієнт автономії.
63. Основні показники ефективності використання оборотних коштів підприємства це...
- а. коефіцієнт оборотності;
 - б. коефіцієнт навантаження;
 - в. рентабельність;
 - г. коефіцієнт покриття;
64. Рентабельність капіталовкладень визначають як:
- а. співвідношення доходу до суми капіталовкладень;
 - б. співвідношення прибутку до суми капіталовкладень;
 - в. співвідношення витрат за кошторисом проекту на суму капіталовкладень;
 - г. всі відповіді вірні.
65. Продуктивність праці це...
- а. кількість продукції, що виробляє один працівник за одиницю робочого часу;
 - б. кількість робочого часу, що витрачається на виробництво одиниці продукції;
 - в. обсяг продукту на одного працівника апарату управління;
 - г. всі відповіді правильні.
66. Основні показники ефективності роботи підприємства це...
- а. стабільність;
 - б. економічність;
 - в. прибутковість;
 - г. продуктивність.
67. Які з наведених показників характеризують ефективність використання основних фондів?
- а. фондорентабельність;
 - б. фондомісткість основної продукції;
 - в. матеріаломісткість одиниці продукції;
 - г. всі показники.
68. Коефіцієнт поточної ліквідності дозволяє...
- а. здійснити аналіз і оцінку структури балансу;
 - б. оцінити фінансову стійкість підприємства;
 - в. оцінити платоспроможність підприємства;
 - г. всі відповіді вірні.

69. «Маржа безпеки» — це показник, який має безпосереднє відношення до:

- а. аналізу невизначеності та відчутності;
- б. введення обмежувальних припущень і допусків;
- в. впливу комбінації продажів на чистий прибуток;
- г. всі відповіді вірні.

70. Порівняння маржинального доходу з валовим прибутком здійснюється з метою:

- а. визначення різниці між вказаними показниками і на цій основі прийняття рішення щодо доцільності виробничої діяльності;
- б. вибору оптимальної виробничої програми;
- в. оптимального використання обмежених ресурсів;
- г. оптимального використання обмежених ресурсів та вибору оптимальної виробничої програми.

71. З метою найбільш оптимального використання ресурсів доцільно:

- а. порівняти маржинальний дохід з чистим прибутком;
- б. розрахувати маржинальний дохід на обмежувальний фактор;
- в. розрахувати валовий прибуток;
- г. зіставити чистий і валовий прибуток.

72. Коефіцієнт маржинального доходу — це:

- а. відношення маржинального доходу на одиницю до ціни за одиницю;
- б. відношення маржинального доходу до обсягів продажів;
- в. відношення обсягу продажів до змінних витрат;
- г. відношення змінних витрат до обсягу продажів.

73. Які є методи контролінгу?

- а. ретроспективні і оперативні;
- б. оперативні і стратегічні;
- в. ретроспективні і перспективні;
- г. перспективні і сучасні.

74. Здійснювати активне управління прибутком покликані методи контролінгу:

- а. оперативні;
- б. ретроспективні;
- в. перспективні;
- г. стратегічні.

75. Забезпечити довгострокове існування підприємства покликані методи контролінгу:

- а. оперативні;
- б. ретроспективні;
- в. перспективні;
- г. стратегічні.

76. У чому проявляється спільність методів контролінгу?

- а. у забезпеченні прибутковості;
- б. у забезпеченні ліквідності;

- в. у забезпеченні рентабельності всіх видів діяльності;
- г. всі відповіді вірні.

77. Взаємозв'язок видів контролінгу проявляється у:

- а. спільній меті;
- б. забезпеченні прибутковості;
- в. використанні однакових за своєю назвою методів контролінгу;
- г. взаємодії усіх вищеперелічених заходів.

78. Взаємозв'язок методів контролінгу відбувається через:

- а. погодження мети;
- б. управління цілями;
- в. досягнення мети;
- г. всі відповіді вірні.

79. Аналіз по Портеру дозволяє:

- а. установити сильні та слабкі сторони підприємства;
- б. встановити положення підприємства в конкурентному середовищі;
- в. обрати оптимальну стратегію діяльності;
- г. всі відповіді вірні.

80. Найбільш розповсюдженим методом діагностики стратегічної позиції підприємства вважають:

- а. SWOT-аналіз;
- б. матрицю БКГ, матрицю «Мак-Кінсі»;
- в. конкурентний аналіз;
- г. всі відповіді вірні.

81. Необхідність діагностики за слабкими сигналами виникає в ситуації, коли рівень нестабільності середовища підприємства:

- а. незначний;
- б. надзвичайно високий;
- в. суттєвий;
- г. досить високий.

82. Аналіз сильних і слабких сторін підприємства проводять:

- а. щоквартально;
- б. один раз у півріччя;
- в. один раз в рік;
- г. в міру потреби.

83. Для оцінки і аналізу коефіцієнтів поточної ліквідності, забезпечення власними засобами, відновлення (втрати) платоспроможності використовують дані:

- а. бухгалтерського балансу;
- б. звіту про фінансові результати;
- в. звіту про рух грошових коштів;
- г. всі відповіді вірні.

84. Назва SWOT — це англійська аббревіатура значень:
- а. сильні, слабкі сторони; можливості і загрози (небезпеки);
 - б. можливості і загрози(небезпеки); сильні, слабкі сторони;
 - в. високі, низькі темпи росту; висока, низька частка ринку;
 - г. висока, низька частка ринку; високі, низькі темпи росту.
85. Напрямок діяльності, коли позиції підприємства слабкі, але перспективи розвитку ринку достатньо привабливі згідно з матрицею БКГ, — це:
- а. «зірки»;
 - б. дійні корови»;
 - в. «дикі кішки»;
 - г. «собаки».
86. З метою практичного використання матриці «МакКінсі» необхідно розрахувати комплексний (і) показник (И):
- а. привабливості ринку (галузі);
 - б. конкурентного статусу підприємства;
 - в. привабливості ринку (галузі) і конкурентного статусу підприємства;
 - г. темпів росту і відносної частки ринку.
87. Метод діагностики стратегічної позиції підприємства, суть якого зводиться до своєчасного вияву раних ознак настання кризової ситуації, носить назву:
- а. оцінка сильних і слабких сторін підприємства;
 - б. діагностика за слабкими сигналами;
 - в. SWOT-аналіз;
 - г. матриця БКГ.
88. Матриця БКГ використовується для:
- а. оцінки стратегічних альтернатив розвитку фірми;
 - б. зіставлення різних стратегічних зон господарювання фірми;
 - в. визначення перспектив розвитку фірми;
 - г. всі відповіді вірні.
89. У матриці БКГ знаходить своє відображення:
- а. ріст обсягу попиту (по горизонталі) та відносна частка на ринку (по вертикалі);
 - б. ріст обсягу попиту (по вертикалі) та відносна частка на ринку (по горизонталі);
 - в. обсяг продажів (по горизонталі) та обсяг випуску (по вертикалі);
 - г. обсяг продажів (по вертикалі) та обсяг випуску (по вертикалі).
90. Матрицю БКГ доцільно застосовувати:
- а. на великих підприємствах, які виготовляють однорідну продукцію;
 - б. на середніх підприємствах, які спеціалізуються на різномірній продукції;
 - в. у великих, багатогалузевих організаціях, які виготовляють різномірну продукцію і працюють на різних ринках;
 - г. на малих підприємствах, які працюють на різних ринках.

91. Що слід розуміти під інвестиційною діяльністю підприємства?
- а. комплекс заходів, пов'язаних з розробкою проектів власних інвестицій та їх реалізацією;
 - б. будь-які операції з грошовими коштами;
 - в. комплекс заходів, пов'язаних з реалізацією проекту залучення на підприємство цінностей зовнішніх інвесторів;
 - г. всі види операцій з майновими та інтелектуальними цінностями.
92. Що слід розуміти під поняттям «інвестиція»?
- а. одноразове чи систематичне надання підприємству різних видів позик;
 - б. будь-які операції з грошовими коштами;
 - в. реалізацію цінних паперів підприємства на фондовому ринку;
 - г. всі відповіді вірні.
93. Головне завдання контролінгу інвестицій зводиться до:
- а. досягнення цілей підприємства у сфері інвестиційної діяльності;
 - б. аналізу причин відхилень від плану;
 - в. координації процесу планування і бюджетування інвестиційних проектів;
 - г. правильні відповідь відсутня.
94. Оцінку майбутньої ефективності проекту з урахуванням умов, що можуть змінитися, слід вважати:
- а. одним із основних напрямків діяльності інвестиційного контролінгу;
 - б. одним із основних завдань інвестиційного контролінгу;
 - в. метою контролінгу інвестиційних проектів;
 - г. всі відповіді вірні.
95. Що саме із переліченого не відноситься до критеріїв оцінки інвестиційних проектів?
- а. окупність;
 - б. рентабельність;
 - в. індекси прибутковості;
 - г. правильна відповідь відсутня.
96. Дисконтування це...
- а. процедура визначення сьогодишньої вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактору часу;
 - б. процедура визначення вартості проекту з урахуванням відсоткових ставок у відповідному періоді;
 - в. процедура визначення майбутньої вартості грошових потоків, що необхідні для реалізації проекту;
 - г. всі відповіді вірні.
97. До критеріїв оцінки інвестиційних проектів з дисконтуванням грошових потоків відносять:
- а. чисту приведену окупність;
 - б. ануїтет;
 - в. внутрішню норму рентабельності;
 - г. всі відповіді вірні.

98. Внутрішня норма рентабельності це...
- а. сума приведених вартостей всіх грошових доходів і витрат;
 - б. ставка дисконтування, за якої вартість інвестицій дорівнює нулю;
 - в. процедура визначення сьогодишньої вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактору часу;
 - г. всі відповіді вірні.
99. Окупність капіталовкладень це...
- а. строк, протягом якого будуть повернені капіталні вкладення у вигляді прибутку;
 - б. строк, протягом якого сума доходу покриє капіталні вкладення;
 - в. строк, протягом якого відношення прибутку до суми капіталовкладень досягне запланованого значення;
 - г. всі відповіді вірні.
100. Як визначається чистий приведений дохід проекту реальних інвестицій?
- а. як час, за який відшкодовуються початкові інвестиції;
 - б. як різниця між поточною вартістю грошового потоку та інвестиційними коштами, вкладеними в проект;
 - в. як відношення поточної вартості грошового потоку від інвестицій до інвестиційних коштів;
 - г. як така ставка дисконту, за якою досягається тотожність між поточною вартістю грошового потоку від інвестицій і їх вартістю.
101. Як визначається період окупності інвестиційного проекту?
- а. як різниця між поточною вартістю грошового потоку від інвестицій і поточною вартістю інвестицій;
 - б. як відношення поточної вартості грошового потоку від інвестицій і поточною вартістю інвестицій;
 - в. як відношення інвестиційного капіталу по реалізації проекту до середньорічної вартості грошового потоку в поточній вартості;
 - г. як ставка дисконту, з якої досягається тотожність між поточною вартістю грошового потоку від інвестицій до їх вартості.
102. Індекс прибутковості це...
- а. відношення суми приведених вартостей всіх грошових доходів до запланованих витрат;
 - б. відношення ставки дисконтування, при якій вартість інвестицій дорівнює нулю, до приведеної вартості інвестиційного капіталу;
 - в. відношення приведеної вартості всіх грошових потоків по інвестиційному проекту до приведеної вартості інвестиційного капіталу;
 - г. всі відповіді вірні.
103. Ануїтет це...
- а. сума приведених вартостей всіх грошових доходів і витрат;
 - б. ставка дисконтування, за якої вартість інвестицій дорівнює нулю;
 - в. послідовність однакових, регулярно повторюваних грошових потоків;
 - г. всі відповіді вірні.

104. Чиста приведена вартість це...
- процедура визначення сьогоdnішньої вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактору часу;
 - ставка дисконтування, за якої вартість інвестицій дорівнює нулю;
 - сума приведених вартостей всіх грошових доходів і витрат;
 - всі відповіді вірні.
105. Рентабельність капіталовкладень визначають як:
- співвідношення доходу до суми капіталовкладень;
 - співвідношення прибутку до суми капіталовкладень;
 - співвідношення витрат за кошторисом проекту на суму капіталовкладень;
 - всі відповіді вірні.
106. З наведених видів коштів визначити той, що належить до власних джерел інвестиційних ресурсів підприємства:
- виручка від продажу обладнання, що не використовується;
 - благоdійні внески інших підприємств і громадян;
 - отримані середньо- та довгострокові кредити;
 - додаткові внески та поповнення статутного фонду.
107. Визначте характеристику інвестиційного проекту, за якою можна зробити висновок про доцільність надання переваги даному проекту у порівнянні з альтернативним:
- чистий приведений дохід проекту менший, ніж альтернативного;
 - індекс прибутковості даного проекту менший ніж альтернативного;
 - внутрішня норма доходності проекту менша, ніж альтернативного;
 - всі відповіді свідчать про перевагу альтернативного проекту.
108. Що із наведеного нижче складає основу інвестиційного контролінгу?
- об'єкти контролінгу;
 - види і сфера контролінгу;
 - система моніторингу;
 - система пріоритетів контрольованих показників.
109. Ситуація, коли керівник не знає точного результату, але знає вірогідність кожного результату, це...
- ситуація невизначеності;
 - ситуація ризику;
 - звичайна ситуація;
 - всі відповіді вірні.
110. Одним з головних завдань, які слід вирішити при проведенні експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства, є:
- комплексна оцінка господарської діяльності;
 - аналіз фінансового стану;
 - аналіз ефективності використання ресурсів підприємства;
 - всі відповіді вірні.

111. Що не має жодного відношення до поза облікових джерел інформації, яка використовується для експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства?

- а. касова книга;
- б. результати перевірок податкової служби;
- в. дані лабораторного контролю;
- г. матеріали виробничих засідань.

112. Що не відноситься до організаційних аспектів впровадження контролінгу на підприємстві?

- а. відповідальність за впровадження служби контролінгу;
- б. вибір спеціаліста на посаду контролера;
- в. вимоги, що висуваються до контролера;
- г. правильна відповідь відсутня.

113. На посаду контролера найкраще підходить кандидатура, яка:

- а. більше від інших вчиться;
- б. більше від інших бачить;
- в. більше від інших думає та діє цілеспрямовано;
- г. поєднує в собі усі перелічені ознаки.

114. Вибір спеціаліста на посаду контролера найбільш доцільно здійснювати:

- а. серед працівників свого підприємства;
- б. серед працівників інших підприємств і організацій;
- в. серед тимчасово безробітних;
- г. правильна відповідь відсутня.

115. Контролером може бути особа, яка:

- а. володіє аналітичним і цілісним способом мислення;
- б. уміє чітко виражати думки в усній і письмовій формі як рідною, так і однією чи декількома іноземними мовами;
- в. має вищу освіту і багаторічний професійний досвід в галузі промислової або банківської комерції;
- г. поєднує в собі усі перелічені характеристики.

116. Обов'язки контролера передбачаються, як правило, у:

- а. статуті підприємства;
- б. резолюції виконавчого комітету;
- в. наказі президента;
- г. будь-якому з перелічених документів.

117. Впровадження системи контролінгу на підприємстві складається з ... етапів:

- а. двох;
- б. трьох;
- в. чотирьох;
- г. п'яти.

118. До вдосконалення діючої системи контролінгу слід приступати:

- а. одразу ж після її впровадження на підприємстві;
- б. не раніше як через рік після її впровадження;

- в. не раніше як через два роки після її впровадження;
- г. не раніше як через три роки після її впровадження.

119. Диференціація структурних підрозділів на підприємстві має безпосереднє відношення до:

- а. впровадження контролінгу;
- б. оцінки наслідків діяльності;
- в. удосконалення системи контролінгу;
- г. кожного із перелічених етапів.

120. Завершальною стадією вдосконалення системи контролінгу є:

- а. створення стратегічного контролінгу;
- б. автоматизація аналізу планових і фактичних показників;
- в. забезпечення більшої достовірності цифрового матеріалу;
- г. організація спеціальної служби контролінгу.

121. Контролінг може бути впроваджений і розвиватися:

- а. при функціональній організаційній структурі;
- б. при дивізіональній організаційній структурі;
- в. при будь-якій організаційній структурі;
- г. правильна відповідь відсутня.

122. Керівник не знає точного результату, але знає ймовірність кожного результату у ситуації:

- а. визначеності;
- б. невизначеності;
- в. ризику;
- г. у всіх вищеперелічених.

123. Згідно з класифікаційною ознакою «метод розробки рішення» рішення групують на:

- а. одноособові, колегіальні;
- б. формалізовані, неформалізовані;
- в. традиційні, нетрадиційні;
- г. коригуючі, некоригуючі.

124. Рішення, які виконуються не всіма об'єктами управління або виконуються різноманітними способами в залежності від обставин чи в різних обсягах, називаються:

- а. категоричні або обов'язкові;
- б. рекомендаційні;
- в. реактивні;
- г. розпорядчі.

125. Теорія, основною ідеєю якої є існування готової, єдиної матриці стандартних ситуацій і стандартних рішень, а задача керівника зводиться до вибору «необхідної клітинки» цієї матриці, називається...

- а. теорія позиціонування;
- б. теорія планування стратегії;
- в. теорією розробки стратегії;
- г. всі відповіді вірні.



Список рекомендованої літератури

1. Аганбегян А.Г. Управление научно-техническим прогрессом на предприятии / Под ред. В. Речина. — Новосибирск: Наука. Сиб. отд-ние, 1986. — 225 с.
2. Аналитическое планирование. Организация систем / Т. Саати, К. Кернс. — М.: Радио и связь, 1991. — 224 с.
3. Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. — М.: Экономика, 1989. — 519 с.
4. Антикризисное управление: модели, стратегии, механизмы / А.И. Пушкар, А.Н. Гридед, А.Л. Колос. — Х.: ООО «Модель Вселенной», 2001. — 452 с.
5. Афанасьев В.Г. Научно-техническая революция, управление, образование. — М.: Политиздат, 1972. — 431 с.
6. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. — 2-е изд., перераб. и доп. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. — 656 с.
7. Большаков А.С., Михайлов В.И. Современный менеджмент: Теория и практика — СПб: Питер, 2005. — 416 с.
8. Борсук С.С. Комплексное совершенствование управления торговлей. — К.: Техника, 1984. — 183 с.
9. Герасимчук В.Г. Диагностика потенціалу підприємства: Кокурентоспроможність галузі, зовнішнє середовище // В.Г. Герасимчук, Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2000. — С. 64–90.
10. Герасимчук В.Г. Диагностика системи управління підприємством: Навч. посібник. — К.: ІСДО, 1995. — 120 с.
11. Герем Томас М., Етика бізнесу / Герем Томас М., Кльнські Річард Дж.; пер. з англ. — К.: Основи, 2007. — 256 с.
12. Гладій І.О., Лукіяничук Н.О. Контролінг як складова системи управління інвестиціями // http://www.confcontact.com/2009_03_05/5_gladij_kon.htm
13. Голов С.Ф. Управлінський облік. — К.: Лібра, 2004. — 456 с.
14. Давидович І.Є. Контролінг: Навчальний посібник. — к.: Центр учбової літератури, 2008. — 552 с.
15. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 336 с.
16. Жигалов В.Т. Основы менеджменту і управлінської діяльності / Жигалов В.Т., Шимановска Л.М. — К.: Вища школа, 2004. — 154 с.
17. Завадський Й.С. Менеджмент. — К.: УФІМБ, 2004. — 289 с.
18. Зеленский М.С. Внедрение системы контроллинга на предприятии: Препринт. — СПб.: Специальная литература, 2000. — 31 с.
19. Ивашкевич В.Б. Контролинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет. — 1991. — № 7. — С. 8–12.
20. Интенсификация управления производством / О.В. Козлова, З.П. Румянцева. — М.: Экономика, 1984. — 192 с.

21. Каменіцер С.Е. Основы управления промышленным производством. — М.: Мысль, 1971. — 256 с.
22. Киперман Г.Я. Показатели и нормативы в новых условиях хозяйствования: Оценка деятельности предприятия. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 176 с.
23. Кларк Э. Управление знаниями: польза от применения опыта в области качества: по страницам журнала Quality Progress // Стандарты и качество. — 2001. — № 11. — С.116–120.
24. Клюковкин В.Н. Оценка эффективности системы управления производством. — К.: Общ-во «Знание» УССР, 1979. — 126 с.
25. Козлова О.В. Автоматизированная система управления. — Т. 2.: (теория и методология). — М.: Мысль, 1972. — 495 с.
26. Козлова О.В. Теория управления социалистическим производством: Учебник. — М.: Экономика, 1979. — 368 с.
27. Козлова О.В. Учитесь управлять. — М.: Знание, 1974. — 192 с.
28. Контролінг — від теорії до реалізації на практиці: Монографія / В.В. Прохорова, Л.С. Мартюшева, Н.Ю. Петрусевич, та ін.; Харківський національний економічний ун-т. — Х.: ВД «НЖЕК», 2006. — 200 с.
29. Контролінг — інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 370 с.
30. Контроллінг — основа управління бізнесом / Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко. — К.: Эльга Ника-Центр, 2002. — 205 с.
31. Контроллінг в бізнесі. Методологічні та практичні основи побудови контролінгу в організаціях / А.М.Карминский, Н.И.Оленев, А.Г.Примак, С.Г.Фалько. -2-е издание. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 256 с.
32. Контролінг затрат на підприємстві / А.С. Муратов, Л.Н. Муратова; Кемеровський гос. ун-т. — Кемерово: Кузбассвузиздат, 2001. — 124 с.
33. Контролінг як інструмент управління підприємством: наукове видання / Под ред. Н. Г. Данилової. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. — 279 с.
34. Контролінг: російська практика / Э.А. Уткин, И.В. Мырынюк. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 272 с.
35. Контролінг: Учеб. Пособие / И.Ф. Елфимова, В.А. Чиканова. — Воронеж: Изд. ВГТУ, 2000. — 91 с.
36. Контролінг для початківців / Р. Манн, Е. Майер. — М.: Финансы і статистика, 1995. — 302 с.
37. Коттон Д. Основы менеджмента. — К.: Вища школа, 2007. — 546 с.
38. Краткий экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. — М.: Институт новой экономики, 2001. — 58 с.
39. Критический анализ буржуазных теорий и практики управления / Под ред. С. Каменіцера — М.: Прогресс, 1980. — 270 с.
40. Кузнецов И.Н. Методология определения экономической эффективности систем управления // В кн. Проблемы научной организации управления социалистической промышленностью. — М.: Экономика, 1974. — С. 86–115.
41. Лала Е.Н. Рассмотрение системы контроллинга на предприятиях в функциональном разрезе // Духовно-нравственные основы социально-экономической деятельности потребительской кооперации: Сборник научных докладов профессорско-преподавательского состава и аспирантов университета: В 6 ч. — Белгород: Кооперативное образование, 2004. — Ч. 4. — С. 265–274.

42. Лала О.М. Значення впровадження системи контролінгу на підприємстві // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія «Економічні науки». — 2003. — № 1 (8). — С. 72–75.
43. Лала О.М. Значення експрес-діагностики рівня якості системи управління для підприємств швейної галузі // Легка промисловість. — 2006. — № 1 (205). — С. 46–47.
44. Лала О.М. Контролінг як процес в управлінні // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія «Економічні науки». — 2004. — № 1 (11). — С. 88–91.
45. Лала О.М. Контролінг як складова системи якості на підприємстві // Регіональні перспективи. — 2004. — № 3–5 (40–42). — С. 96–98.
46. Лала О.М. Методологічні основи контролінгу в системі управління підприємством // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія «Економічні науки». — 2002. — № 1 (5). — С. 88–91.
47. Лала О.М. Оцінка якості системи управління підприємством: Монографія. — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. — 165 с.
48. Лала О.М. Підхід до оцінки якості управління на підприємствах // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія економічні науки. — Полтава, 2007. — № 3 (25). — С. 140–144.
49. Лебедев П.В. Контроллинг: теория, методика, практика. — Минск: УП «ИВЦ Минфина», 2001. — 151с.
50. Малышева Л. Контроллинг на предприятии. // Открытые системы. — Москва, 2000. — № 1–2. — С. 17–22.
51. Малышева Л.А. Методические подходы к оценке эффективности контроллинга. — Екатеринбург: Ин-т экономики УрО РАН, 2003. — 66 с.
52. Малышева Л.А. Эволюция и систематизация концепций контроллинга: Препринт. — Екатеринбург: Экономика, 2003. — 68 с.
53. Маркетинговий контролінг: теорія та методологія / Л.В. Балабанова, О.О. Гасило; Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського. — Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. — 220 с.
54. Маркіна І.А. Діагностичні аспекти аналізу соціально-економічної системи // Тиждень економіки ДНУ. Матеріали доповідей. Випуск 2. — Дніпропетровськ, 2003. — С. 33–35.
55. Маркіна І.А. Методологія сучасного управління. Монографія. — К.: Вища школа, 2001. — 311 с.
56. Математико-статистические методы экспертных оценок / С.Д. Бешелев, Ф.Г. Гурвич. — М.: Статистика, 1974. — 159 с.
57. Математические методы в планировании и управлении на предприятиях легкой промышленности / Г.П. Испирян, В.Д. Рожок. — К.: Техника, 1974. — 299 с.
58. Математические методы и модели в управлении: Учеб. пособие / Е.В. Шикин, А.Г. Чхартишвили. — М.: Дело, 2000. — 440 с.
59. Математические методы моделирования экономических систем: Учеб. Пособие / Е.В. Бережная, В.И. Бережной. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 368 с.
60. Математические методы статистики: Пер. с англ. А. Монин / Под ред. А. Колмогорова — 2-е изд., стереотип. — СПб.: Мир, 1975. — 648 с.
61. Медведев П.А. Экономико-математические методы в прикладных исследованиях и хозяйственный механизм. — М.: Изд-во Московского ун-та, 1982. — 111 с.

62. Менеджмент организации : Учебное пособие. / [ред. Румянцева З.]. — М. : Информ, 2006. — 148 с.
63. Мескон М. Х. Основы менеджмента. / Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф. ; пер. с англ. — М. : Дело, 2003. — 704 с.
64. Назарова Г.В. Організаційні структури управління корпораціями: Наукове видання. — Х: Вид. ХДЕУ, 2004. — 408 с.
65. Нападowska Л.В. Управлінський облік: Підручник для студ. Вищ. Навч. Зал. — К.: Книга, 2004. — 544 с.
66. Научно-технический прогресс и эффективность производства. / Под ред. Г.А. Егiazаряна. — М.: Экономика, 1979. — 320 с.
67. Огвоздин В.Ю. Управление качеством: концептуальные проблемы новых стандартов ИСО 9000. // Менеджмент в России и за рубежом. —1999, — № 6. — С. 8–10.
68. Олигин-Нестеров В.И. Планомерная рационализация управления производством как проблема повышения его эффективности // В кн. Проблемы организации совершенствования управления социалистическим производством. — М.: Изд-во МГУ, 1975. — С. 23–58.
69. Олигин-Нестеров В.И. Эффективность управленческого труда в промышленном производстве. — М.: Экономика, 1965. — 183 с.
70. Оліфіров О.В. Контролінг інформаційної системи підприємства: Монографія. — Донецьк: ДонДУЕТ, 2003. — 325 с.
71. Организация управления / Под ред. Н. Федоренко — М.: Экономика, 1973. — 221 с.
72. Организация, планирование и управление деятельностью промышленных предприятий: Учебник / Под ред. С. Каменицер — М.: Высш. шк., 1976. — 535 с.
73. Організаційно-економічні основи формування системи корпоративного управління в Україні / В.М. Гриньова, О.Є. Попов. — Х.: Видавництво ХДЕУ, 2003. — 323 с.
74. Ореховский П.А. Контролинг: Учебное пособие. — Обнинск: МАСЗ, 2000. — 187 с.
75. Основы управления качеством: Учеб.пособие / С. Фомичев, А. Старостина, Н. Скрыбина. — К.: МАУП, 2000. — 196 с.
76. Основы экономики и управления производством. Учебное пособие для руководителей и специалистов подразделений предприятий промышленности и других отраслей / Под ред. И.И. Сигова. — М.: Экономика, 1972. — 447 с.
77. Павлова А.М. Контроллинг производства: Учеб. пособие. — М.: Ника, 2001. — 80 с.
78. Падерин И.Д. Научные и практические аспекты повышения экономической эффективности современного предприятия: планирование, прогнозирование, управление: Монография. — Д.: ДГФЭИ, 2002. — 338 с.
79. Петренко С.М. Оперативний контролінг в системі управління підприємством: Дис. ...канд. екон. наук: 08.06.02. — Донецьк, 2000. — 178 с.
80. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки // Проблемы Теории и Практики Управления. — 2001. — № 3. — С. 18–24.
81. Планирование и контроллинг: Учебник по спец. «Менеджмент организации» / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. — М.: Омега-Л, 2003. — 278 с.
82. Поважный А.С. Проблемы управления и организации деятельности акционерных обществ в Украине: Монография. — 2-е изд., перераб. и доп. — Донецк: Ин-т экономики пром-ти, 2002. — 300 с.

83. Поршнеv В. А. Управление организацией. — М. : Дело, 2006. — 609 с.
84. Пушкар М.С. Контроллінг: Монографія. — Тернопіль: Ника, 1997. — 146 с.
85. Пушкар М.С. Креативний облік (Створення інформації для менеджів): Монографія. — Тернопіль: Карт-бланш, 2006. — 334 с.
86. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку. Монографія: — Тернопіль: Карт-бланш, 2007. — 152 с.
87. Пушкар М.С. Філософія обліку: Монографія. — Т.: Карт-бланш, 2002. — 158 с.
88. Рубцов С. Эвристические особенности систем управления предприятием // БОСС. Бизнес: организация, стратегия, системы. — 2000. — № 7–8. — С. 56–58.
89. Слезингер Г.Э. Труд в управлении промышленным производством. — М.: Экономика, 1967. — 86 с.
90. Слуцкий М.Л. Аналитические аспекты контроллинга: Учеб. пособие. — СПб.: Изд-во СПб. гос. ун-та экономики и финансов, 2003. — 114 с.
91. Слуцкий М.Л. Исследование основных аспектов взаимодействия контроллинга и менеджмента: Препринт. — СПб.: Знание, 2003. — 43 с.
92. Совершенствование управления производством на основе стандартизации / Под ред. Н. Чумаченко — К.: Техника, 1988. — 207 с.
93. Совершенствование управления социалистической внутренней торговли / Под ред. И. Корольков, Ш Слобода — К.: Техника; Братислава: Алфа, 1986. — 231 с.
94. Спицнадель В.Н. Системы качества (в соответствии с международными стандартами ISO семейства 9000). — СПб: Бизнес-пресса, 2004. — 336 с.
95. Терещенко О.А. Функціональний інструментарій контролінга і його роль в організації антикризового фінансового менеджменту // Економіка підприємства, 2000. — № 2–3. — С.46–58.
96. Ткаченко А.М. Контролінг в системі управління промисловим підприємством: Монографія / Запорізька держ. інженерна академія. — Запоріжжя: Видавництво Запорізької держ. інженерної академії, 2006. — 194с.
97. Трансформація підприємств: економічна оцінка та побудова систем менеджменту: Монографія / О.Є. Кузьмін, А.С. Мороз, Н.Ю. Подольчак, Р.В.Шуляр. — Л.: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. — 336 с.
98. Управление — это наука и искусство / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тэйлор и др. — М.: Республика, 1992. — 351 с.
99. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции. — М.: Экономика, 1986. — 471 с.
100. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 288 с.
101. Фомин Г.П. Математические методы и модели в коммерческой деятельности: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 544 с.
102. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер.с нем. / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 463 с.
103. Хміль Ф. І. Менеджмент. / Хміль Ф. І. — К. : Вища школа, 1996. — 456 с.
104. Целевой экономический и управленческий анализ (контроллинг) / А.Н. Марюта, К.Ф. Ковальчук; Национальная металлургическая академия Украины. — Д. : Системные технологии, 2005. — 342 с.

105. Цигилик І.І. Стратегія і контролінг в системі внутрішнього економічного механізму підприємства // Економіка. Фінанси. Право. — 2004. — № 11. — С. 11-14.
106. Шукин В.Н. Экономико-математические методы в управлении промышленным предприятием: Сб. науч. трудов / А. Бовин. — Новосибирск: Новосибирский гос. техн. ун-т, 1984. — 130 с.
107. Эффективность управленческого труда / Отв. ред. В.И. Голиков. — К.: Наукова думка, 1974. — 211 с.
108. Ackoff R. L. Management Misinformation Systems. // Management Science, 1967, (December). — 147–154 S.
109. Anthony R. N., Govindarajan V. N. Management control systems. — Burr Ridge, Ill: Irwin, 1998. — 869 S.
110. Bramsemann R. Handbuchcontrolling: Methoden und Techniken. — Muenchen — Wien: Hanser, 1990. — 338 S.
111. Campanella J. Principles of quality costs: principles, implementation and use. — Milwaukee, Wis.: ASQ Quality Press, 1999. — 219 S.
112. Deming W. E. Out of the Crisis. — Cambridge, MA 02139: MIT Press, 1986. — 507 S.
113. Deming W. E. Quality, productivity, and competitive position. — Cambridge, MA: Massachusetts Institute of Technology, Center for Advanced Engineering Study, 1982. — 373 S.
114. Deming W. E. The best of Deming / McCoy R. E. — Knoxville, Tenn.: SPC, 1994. — 180 S.
115. Feigenbaum A. V. Quality control: principles, practice and administration; an industrial management tool for improving product quality and design and for reducing operating costs and losses. — New York: McGraw-Hill, 1951. — 443 S.
116. Feigenbaum A. V. Total quality control: engineering and management: the technical and managerial field for improving product quality, including its reliability, and for reducing operating costs and losses. — New York: McGraw-Hill, 1961. — 627 S.
117. Holzbaur Henning. Controlling in steuerberatenden Unternehmungen: Diss. / Justus-Liebig- Universitat Giessen. Fachbereich Wirtschaftswissenschaften. — Giessen, 1999. — 268 S.
118. Klenger F. Operatives Controlling. — Muenchen — Wien — Oldenburg, 1989. — 472 S.
119. Preissler P.R. Controlling: Lehrbuch u. Intensivkurs. — 4., durchges Aufl. — Munchen: Oldenbourg. — Wien, 1992. — 215 S.
120. Schneider Pascal Daniel. Sauvegarde et aménagement de la foret classée de Farako (region de Sikasso, Mali-Sud) avec la participation et au profit des populations riveraines: Abh. / Ecole polytechnique federale Zurich. — Zurich, 1996. — 358 S.
121. Schröder, Ernst F.: Modernes Unternehmens-Controlling: Handbuch für die Unternehmenspraxis / Ernst F. Schröder. — 6. Aufl. — Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1996. — 548 S.
122. Vahlens grosses Controlling lexikon / Peter Horvath (hrsg.), Thomas Reichmann (hrsg.). — Munch.: Beck, 1993. — 682 S.
123. Weber Jurgen. Einfuhrung in das Controlling. — 4., durchgesehene u. erganzte Aufl. — Stutt.: Schaffer-Poeschel, 1995. — 441 S.
124. Ziegenbein Klaus. Controlling. — 5., uberarb. Aufl. — Ludwigshaven (Rhein): Kiehl, 1995. — 509 S.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

І. А. Маркіна, О. М. Таран-Лала, М. В. Гунченко

КОНТРОЛІНГ ДЛЯ МЕНЕДЖЕРІВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 30.01.2013 р. Формат 60x84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 17,1. Тираж 300 прим.

ТОВ «Центр учбової літератури»
вул. Лаврська, 20 м. Київ

КНИГИ ВИДАВНИЦТВА МОЖНА ПРИДБАТИ
ЗВЕРНУВШИСЬ ЗА ТЕЛЕФОНОМ
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
САЙТ **WWW.COM.UA**

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2458 від 30.03.2006 р.