МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільська академія народного господарства

Лучко М.Р., Десятнюк О.М.

Контролінг:

теоретичні основи організації

Тернопіль – 2000

ББК 65.052
Л 87

Лучко М.Р., Десятнюк О.М.: Контролінг: теоретичні основи організації (опорний конспект лекцій). Тернопіль: "Тер Аудит", 2000. – 106 с.

В посібнику, який є опорним конспектом лекцій з курсу "Контролінг", розглянуто основні теоретичні та організаційні аспекти контролінгу як галузі людської діяльності, що дозволяє провести діагностику фінансового та техніко-економічного стану підприємства.

Посібник буде корисним студентам, які вивчають курс "Контролінг".

Лучко Михайло Романович – кандидат економічних наук, доцент Тернопільської академії народного господарства, директор аудиторської фірми "Тер Аудит".
☎ (0352) 43-23-23.

Десятнюк Оксана Миронівна – кандидат економічних наук, доцент Тернопільської академії народного господарства.

РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ ПРО КОНТРОЛІНГ, ЙОГО СУТЬ І ЗНАЧЕННЯ

1.1. Поняття і зміст контролінгу в сучасних умовах господарювання

Контролінг — це нове явище в теорії і практиці сучасного управління, яке виникнуло на основі даних маркетингу, менеджменту, планування, обліку, аналізу та контролю. Його поява викликана переосмисленням ролі та значення менеджменту в сучасному бізнесі. Якщо до цього часу управління пов'язувалося, в основному, з вирішенням поточних справ на підприємстві, то в умовах загострення конкурентної боротьби і нестабільності зовнішнього та внутрішнього середовища, в якому функціонує підприємство і доводиться працювати менеджерам, управління пов'язується з успішністю діяльності фірми та забезпеченням її тривалого існування.

Лише комплексний характер спостереження за всіма блоками господарської і фінансової діяльності може забезпечити інформацію про становище підприємства і тенденції, що сприяють зміцненню або послабленню позиції підприємства на ринку.

Розвиток контролінгу, як нової галузі економічної науки, і необхідність появи його на підприємствах обумовлені різними причинами:

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

Складність сучасних умов забезпечення прийняття рішень вимагає посилення узгодженості в діях штабних і лінійних управляючих, розробка спеціальної системи контролінгу для підприємства вимагає від спеціаліста не лише знання проектування інформаційних систем, але й проектування сфери поведінки людей.

Контролінг, звертаючись до зарубіжної літератури, — поняття широке. В останньому німецькому виданні "Економічний словник підприємства" він визначений як концепція інформації та управління. Найбільш повно система контролінгу була вперше описана і застосована в США, тому сам термін і складові, пов'язані з цим поняттям, наприклад, контролер — керівник служби контролінгу або особа, яка виконує ці функції, походять від англійського *controlling*.

Однак, в англомовних джерелах термін "контролінг" практично майже не застосовується. У Великобританії і США використовують термін "управлінський облік" (*managerial accounting*), хоча працівники, які ведуть управлінський облік, називаються контролерами.

Термін "контролінг" прийнятий в Німеччині, звідки він і прийшов до нас. Поскільки вітчизняна термінологія поки ще не стабілізувалась, в Україні використовуються два терміни: і контролінг, і управлінський облік.

Однак термін "контролінг" більш інформаційно ємкий, він передбачає характер цього нового явища в Україні і включає в себе не тільки облікові функції, але і весь арсенал управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності.

Сьогодні контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством. Він пов'язує в одне ціле такі функції як облік, аналіз, інформаційне забезпечення, контроль і планування та координує їх. Причому контролінг не замінює собою управління підприємством, а лише переводить його на якісно новий рівень.

Отже, контролінг — це функціонально відокремлений напрямок економічної діяльності підприємства, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Спочатку під контролінгом розуміли сукупність задач у сфері обліку і фінансів, а контролер був головним бухгалтером. Пізніше, це поняття почали розуміти ширше і до функцій контролінгу стали відносити фінансовий контроль і оптимізацію використання фінансових засобів і джерел. В теперішній час контролінг можна визначати як систему управління процесом досягнення кінцевих результатів і результатів діяльності фірми в економічному відношенні, з деякою долею умовності, як систему управління прибутком підприємства.

В умінні прогнозувати господарську та комерційну ситуацію, виявляти причини відхилення фактичних витрат від нормативних, своєчасно відкоректувати ці відхилення та оптимізувати відношення затрат і результатів, і заключається мистецтво економічного управління. Контролінг — один з механізмів, інструментів і одночасно одна із складових цього мистецтва.

Відомо досить широке і загальне розуміння контролінгу як цілісної концепції економічного управління підприємством, направленої на виявлення всіх шансів і ризиків пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку. При цьому можна відмітити такі основні специфічні особливості контролінгу, як:

- єдність оперативних фінансово-економічних розрахунків і стратегічних рішень;
- нова орієнтація фінансово-економічних розрахунків для прийняття економічно обгрунтованих рішень;
- новий зміст таких традиційних функцій управління, як планування, контроль, інформаційне забезпечення, які утворюють ядро контролінгу як концепції управління;
- новий психологічний зміст ролі планово-економічних служб (служб контролінгу) на підприємстві.

Для оволодіння контролінгом необхідно широкий кругогляд і здатність мислити аналітично і крім того потрібні знання по широкому колу предметів, пов'язаних з економікою, управлінням, кібернетикою.

Місце контролінгу серед економічних наук подано у вигляді схеми (див. рис. 1).

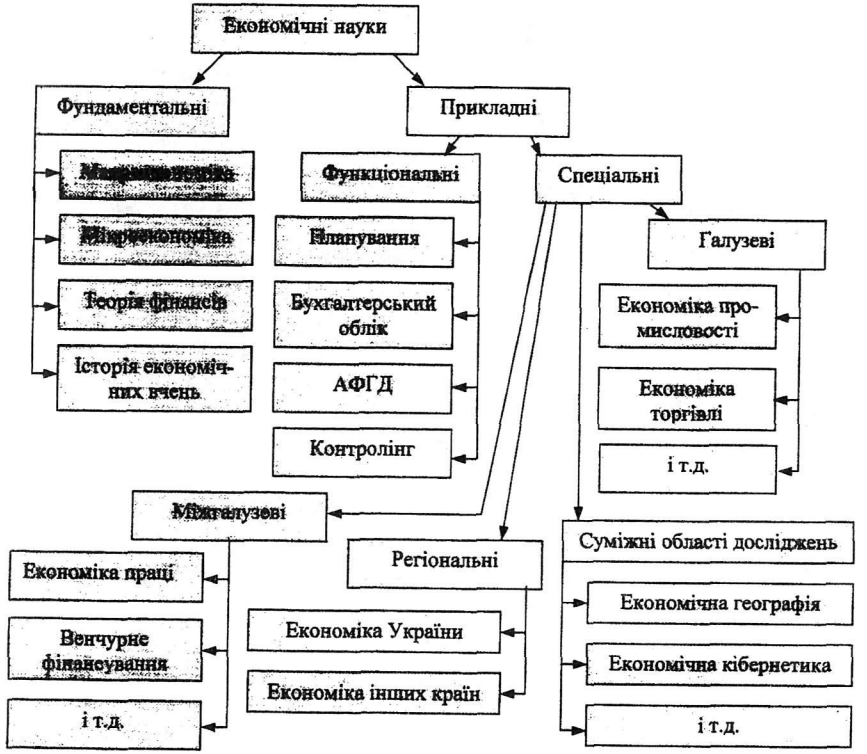


Рис. 1. Місце контролінгу серед економічних наук

1.2. Роль і основні завдання контролінгу

Зміст контролінгу, як науки, пов'язаний з управлінням і регулюванням господарської та фінансової діяльності, для чого використовується система отримання та обробки інформації про техніко-економічні показники роботи підприємства.

Роль контролінгу в процесі управління покажемо у вигляді структурної схеми (див. рис. 2).

Служба контролінгу аналізує звітність (внутрішню і зовнішню), економічні показники використання ресурсів, визначає напрямки майбутнього розвитку підприємства.

Рис. 2. Роль контролінгу в процесі управління

Основними завданнями контролінгу є:

- ліквідація "вузьких місць", які визначаються на основі даних планування, обліку (інформації), аналізу, контролю і використання методів оперативного та стратегічного менеджменту;
- орієнтація на отримання кінцевого результату, для чого створюється система планування, збору інформації про використання ресурсів, аналізу та прийняття управлінських рішень.

Щоб система контролінгу могла виконати свої завдання, необхідно розробити концепцію управління господарською і фінансовою діяльністю, яка включає ***три основні блоки:***

- ***визначення цілей підприємства — ідеальну мету, реальні ціни, стратегію розвитку.***

Ідеальна мета визначається філософією бізнесу та культурою фірми. Ідеальна мета може бути сформульована лише добре підібраним корпусом висококваліфікованих, економічно грамотних менеджерів.

Реальні цілі визначаються прийомами щодо найбільш раціонального використання ресурсів, формуванням портфеля замовлень, вивченням ринку та мотивів покупок тощо.

Стратегічне планування передбачає розробку мети та шляхів її досягнення на період 5 — 10 років;

- ***управління цілями вимагає розробки показників — ідентифікаторів***, які забезпечують пошук "вузьких місць" визначення результатів діяльності не лише фірми, але й структурних підрозділів, формування собівартості, ефективність використання основних засобів, матеріальних ресурсів, персоналу, ефективність процесів постачання, виробництва, збуту, маркетингу, науково-дослідної роботи тощо;
- ***досягнення цілей фірми характеризує продуктивність, платоспроможність, ділову активність, рентабельність, ліквідність, інноваційну діяльність підприємства.*** Особлива роль в досягненні результатів належить системі планування, обліку і аналізу показників фінансової діяльності, яка забезпечує існування та розвиток підприємства.

1.3. Мета і предмет контролінгу

Метою контролінгу є діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану підприємства, порівняння його з прогнозованим, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки підприємств у відповідності до головної мети та попередження негативного впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на фінансовий результат та положення на ринку.

Іншими словами, контролінг є системою спостереження та вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою.

Стан контрольованих об'єктів визначається кількісними, якісними, структурними, часовими та просторовими характеристиками.

Ключовим поняттям у визначенні мети контролінгу є тенденції і закономірності економіки підприємства, його техніко-економічного та фінансового стану.

Предметом контролінгу є мікроекономічні процеси і явища на підприємстві, які характеризуються певними показниками — індикаторами в їх динаміці та макроекономічні процеси в країні, які безпосередньо впливають на економіку підприємства.

Для контролінгу важливим є врахування змін як внутрішнього так і зовнішнього середовища, на відміну від фінансового обліку, який відстежує в основному, внутрішні зміни в господарській діяльності та управлінського, який враховує зміни всередині системи спостереження і, лише в певній мірі, за її межами.

Контролінг дозволяє підприємству адаптуватися до постійної зміни середовища та успішно виживати в умовах конкуренції. Адаптація вимагає здатності до розвитку, трансформації елементів господарської діяльності та системи управління в такому напрямку, який забезпечує виживання підприємства.

Ускладнення навколишнього середовища, в якому функціонує підприємство вимагає ускладнення системи контролю за його діяльністю, тобто адаптації до нових умов.

Критерієм здатності адаптуватися для підприємства є отримання результату фінансової діяльності, а тому орієнтація на прибуток показує, що підприємство демонструє свою волю вистояти, долаючи зміни, часто небажані, у навколишньому середовищі.

Ті підприємства, які орієнтуються на тривале і наполегливе виживання, повинні перейти від пасивної реєстрації господарської діяльності (**фінансовий облік**) до систем обліку, які дозволяють забезпечити дані для свідомого аналізу та оцінки своєї позиції у зміненому оточенні (**контролінг**).

1.4. Методи і об'єкти контролінгу

Контролінг як окрема наука має свої методи дослідження:

- загальнометодичні;
- загальнонаукові;
- специфічні методи.

До **загальнометодичних методів** відносяться такі, які характерні для будь-якої науки: спостереження, аналіз, синтез, систематизація, історія розвитку, виявлення закономірностей, прогнозування…

До **загальнонаукових методів** відносяться методи досліджень окремих систем: планування, обліку, аналізу, управління, статистики, кібернетики, інформатики. Враховуючи складність системи контролінгу, його предмет вивчається всім арсеналом засобів і прийомів тих наук, які пов'язані з вказаною системою.

Зміст **специфічних методів** передбачає використання моделювання процесів та явищ і на цій основі визначає конкретні системи контролінгу.

За ієрархією контролінг поділяється на три види — **стратегічний, тактичний і оперативний,** а кожний з цих видів повинен визначити інформацію про внутрішнє, конкурентне і зовнішнє середовище. Саме на цьому етапі треба визначити ті показники, за допомогою

яких забезпечується контрольованість об'єкту спостереження (що, для кого, коли, в якій формі необхідно планувати, організувати облік, аналіз і подати дані на відповідний рівень управління). Спостереження і забезпечення інформацією здійснюється на виконавчому рівні.

Об'єктами контролінгу виступають:

- ресурси підприємства (матеріальні, основні засоби підприємства, персонал, інформаційні);
- господарські процеси (інвестиційна діяльність, постачання, виробництво, збут, науково-дослідні і експериментальні роботи);
- фінансова діяльність підприємства;
- показники ефективності роботи підприємства.

По кожній з груп об'єктів контролінгу визначаються конкретні об'єкти з визначенням системи показників, по яких планується , обліковується, аналізується та контролюється певний аспект функціонування підприємства.

Для контролінгу використовується різноманітна інформація фінансового та управлінського обліку на підставі якої визначається ефективність використання ресурсів, хід протікання господарських процесів, формування прибутку, показники фінансового стану. Відбір показників визначається менеджерами на основі спеціальних досліджень.

Слід відмітити, що не існує готових рішень для всіх проблем, з якими може стикнутись підприємство. Реальні економічні проблеми завжди нестандартні і заплутані, а часом і вихідної інформації для їх вирішення часто недостатньо. Тому слід навчитись сміливо комбінувати різні підходи, використовувати весь багаж знань для пошуку творчих рішень в умовах невизначеності і неповної інформації.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організаційна структура управління підприємством та її різновиди. Функції управління, їх зв'язок з контролінгом

Організаційна функція управління (мається на увазі організація діяльності) — це процес створення раціональної та продуктивної структури підприємства.

Організаційна структура управління найчастіше визначається як склад, взаємозв'язки та супідрядність організаційних одиниць (підрозділів) апарату управління, які виконують різні функції по управлінню організацією (підприємством). Згідно з цим визначенням основним елементом організаційної структури управління є: склад та структура функцій управління; чисельність працівників для реалізації кожної управлінської функції; професійно-кваліфікаційний склад працівників апарату управління; склад самостійних структурних підрозділів; кількість рівнів управління та розподіл працівників між ними; інформаційні зв'язки.

Організаційна структура управління повинна відповідати певним вимогам: адаптивності; гнучкості, динамізму; адекватності; спеціалізації; оптимальності; оперативності; надійності; економічності; простоті.

Практичним результатом виконання організаційної функції є:

- затвердження структури виробництва, структури органів управління, схеми взаємозв'язків між підрозділами;
- регламентація функцій, підфункцій, робіт і операцій, встановлення прав та обов'язків органів управління та службових осіб;
- затвердження положень, інструкцій;
- підбір, розстановка кадрів і формування штатів працівників у керуючій та керованій системах.

Організаційна структура — це конструкція організації на основі якої здійснюється управління фірмою. Ця конструкція має або формальний або неформальний вираз і охоплює два аспекти:

1) вона включає канали влади та комунікації між різними адміністративними службами та працівниками;

2) інформацію, яка передбачається цими каналами.

Ланка управління — відокремлений орган (працівник), наділений функціями управління, правами для їх реалізації, встановленою відповідальністю за виконання функцій та використання прав.

Рівень управління — сукупність ланок управління на певному щаблі ієрархії управління. Рівні управління, поєднуючи різні ланки, характеризують рівень концентрації процесу управління і послідовність підпорядкування одних ланок іншим зверху донизу.

Основними елементами організаційної структури управління є:

1) склад та структура функцій управління;

2) чисельність працівників для реалізації кожної управлінської функції;

3) професійно-кваліфікаційний склад працівників апарату управління;

4) склад самостійних структурних підрозділів;

5) кількість рівнів управління та розподіл працівників між ними;

6) інформаційні зв'язки.

Організаційна структура повинна відповідати певним вимогам:

1) адаптивність (здатність організаційної структури пристосуватися до змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі);

2) гнучкість, динамізм (здатність чітко реагувати на зміну попиту, вдосконалення технології виробництва, появу інновацій);

3) адекватність (постійна відповідність організаційної структури параметрам керованої системи);

4) спеціалізація (функціональна замкнутість структурних підрозділів, обмеження та конкретизація сфери діяльності кожної керуючої ланки);

5) оптимальність (налагодження раціональних зв'язків між рівнями та ланками управління);

6) оперативність (недопущення безповоротних змін в керованій системі за час прийняття рішення);

7) надійність (гарантованість достовірності передачі інформації);

8) економічність (відповідність витрат на утримання органів управління можливостями організації);

9) простота (легкість для персоналу розуміння та пристосування до даної форми управління та участі у реалізації мети організації).

На побудову організаційних структур управління впливає система факторів, яка стосується і об'єкта, і суб'єкта управління. До найбільш вагомих факторів можна віднести:

- розміри виробничої діяльності фірми (середня, мала, крупна);
- виробничий профіль фірми (спеціалізація на виробництві одного виду продукції або широкої номенклатури виробів різних галузей);
- характер продукції що виробляється та технологія її виробництва (продукція видобувних чи обробних галузей, масове чи серійне виробництво);

- сфера інтересів фірми (орієнтація на місцевий, національний чи зовнішній ринок);
- масштаби зарубіжної діяльності і форми її надання (наявність дочірніх підприємств за кордоном, в.т.ч. виробничих, збудованих тощо);
- характер об'єднання (концерн, фінансова група тощо).

Виділяються два класи організаційних структур управління виробництвом: **бюрократичні та адаптивні** організаційні структури. Бюрократичні організаційні структури характеризуються високим рівнем розподілу праці, розвинутою ієрархією управління, ланцюгом команд, наявністю численних правил та норм поведінки персоналу, підбором кадрів та діловими професійними якостями. Адаптивні організаційні структури розробляються та впроваджуються з метою забезпечення можливостей реагувати на зміни зовнішнього середовища та впроваджувати нову наукоємку технологію.

Основними типами бюрократичних організаційних структур є: лінійна, функціональна, регіональна. Кожна з них має свої переваги та недоліки і діє ефективно лише при певних обставинах.

Лінійний тип організаційної структури управління характеризується лінійними формами зв'язку між ланками управління і, як наслідок, концентрацією всього комплексу функції управління та вироблення керуючих дій в одній ланці управління.

Суть лінійного управління полягає в тому, що на чолі кожного виробничого підрозділу знаходиться керівник (орган), який здійснює всі функції управління. Кожен працівник підрозділу безпосередньо підпорядковується тільки цьому керівнику (органу). В свою чергу, останній є підзвітним вищому органу. Підлеглі виконують розпорядження тільки свого безпосереднього керівника. Вищий орган (керівник) не має права віддавати розпорядження робітникам, минаючи їх безпосереднього керівника (тобто реалізується принцип єдиності керівництва). На цій основі створюється ієрархія даної системи управління (наприклад, майстер дільниці, начальник цеху, директор підприємства).

У практиці управління лінійна організаційна структура використовується рідко, як правило, малими та середніми фірмами, які здійснюють нескладне виробництво (однорідної продукції) при відсутності широких зв'язків по кооперації.

Функціональний тип організаційної структури управління.

Для сучасного виробництва характерним є поглиблення спеціалізації виробництва та управління, і реалізація управлінських функцій розподіляється між керівниками та органами, які передають нижчим рівням управління обов'язкові для них завдання. Таким чином, **диференціація функцій управління** є основою переходу до функціональної структури управління.

Таблиця 1

Переваги та недоліки лінійних організаційних структур управління

Переваги	Недоліки
1. Встановлення чітких та простих зв'язків між підрозділами. 2. Єдність та чіткість розпорядництва. 3. Узгодженість дій виконавців. 4. Підвищення відповідальності керівника за результати діяльності очолюваного підрозділу. 5. Оперативність у прийнятті рішень. 6. Отримання виконавцями пов'язаних між собою розпоряджень та завдань, забезпечених ресурсами. 7. Особиста відповідальність керівника за кінцеві результати діяльності свого підрозділу.	1. Високі вимоги до керівника, який повинен мати обширні різносторонні знання та досвід з усіх функцій управління та сфер діяльності, що в свою чергу, обмежує можливості керівника ефективно управляти організацією. 2. Велике перевантаження інформацією, великий потік документації, обширність контактів з підлеглими, вищим та суміжними організаціями. 3. Відсутність спеціалістів по окремих функціях управління. 4. Невідповідність зростаючим вимогам сучасного виробництва.

При цьому типі управління передбачається, що кожний орган управління (або виконавець) спеціалізується на виконанні окремих видів управлінської діяльності (функцій). Виконання вказівок функціонального органа в межах його компетенції є обов'язковим для виробничих підрозділів. Функціональна організація існує поряд з лінійною, що створює ***подвійне підпорядкування*** для виконавців. Подвійне підпорядкування має за мету інтегрувати функції на кожному рівні управління та спеціалізувати їх по окремих ланках (див. табл.2).

Лінійно-функціональний (комбінований) тип організаційної структури управління виробництвом. Такий тип структури покликаний усунути недоліки лінійного та функціонального типів структур управління: функціональні ланки позбавлені права прямого впливу на виконавців; вони готують рішення для лінійного керівника, який здійснює прямий адміністративний вплив на виконавців. Передбачається, що першому (лінійному) керівнику в розробці конкретних питань та підготовці відповідних рішень, програм, планів допомагає спеціальний апарат, який складається з функціональних підрозділів (відділів, груп, бюро).

Роль функціональних органів (служб) залежить від масштабів господарської діяльності та структури управління фірмою в цілому. При лінійно-функціональній структурі управління переважною є лінійна організація, але чим вищий рівень управління, тим більшу роль відіграє функціональне управління.

Комбіновані структури забезпечують такий розподіл праці, при якому лінійні ланки управління покликані приймати рішення та контролювати, а функціональні — консультувати, інформувати, організовувати, планувати (див. табл. 3).

Таблиця 2

Переваги та недоліки функціональних організаційних структур управління

Переваги	Недоліки
1. Висока компетентність спеціалістів, які відповідають за здійснення конкретних функцій. 2. Розширення можливостей лінійних керівників у питаннях стратегічного управління виробництвом шляхом передачі ряду функцій спеціалізованим ланкам. 3. Створює можливість централізованого контролю стратегічних результатів. 4. Тісна прив'язка структури до стратегії. 5. Підвищує ефективність управління там, де завдання є повсякденними та повторюваними. 6. Легко реагує на потреби практики шляхом створення нових функціональних служб.	1. Труднощі у підтримуванні постійних взаємозв'язків між різними функціональними службами. 2. Відсутність взаєморозуміння та єдності дій між працівниками функціональних служб різних виробничих відділень фірми. 3. Зменшення рівня відповідальності виконавців за роботу через наявність подвійного підпорядкування. 4. Порушення принципу єдиноначальності. 5. Виникнення проблем функціональної координації, можливість міжфункціонального суперництва, конфліктів. 6. Приводить до формування вузької точки менеджменту та розробки дрібних, часткових рішень. 7. Відводить відповідальність за прибуток на вищі рівні управління. 8. Наявність випадків неправильного визначення пріоритетів організації функціональними спеціалістами. 9. "Функціональна короткозорість" часто працює проти дієвого підприємництва, пристосування до змін.

Таблиця 3

Переваги та недоліки комбінованих організаційних структур управління

Переваги	Недоліки
1. Висока компетентність спеціалістів, які відповідають за здійснення конкретних функцій. 2. Тісна прив'язка структури до стратегії. 3. Поєднання принципу спеціалізації управління з принципом єдності керівництва.	1. Не завжди є гнучкими при вирішенні нових завдань. 2. Ускладнена міжфункціональна координація діяльності по впровадженню нових програм. 3. Ускладнена реалізація внутрівиробничих конструкторських, технологічних новинок без залучення керівників вищої ланки. 4. Надмірний розвиток системи взаємодії по вертикалі.

Продуктовий тип організаційної структури управління. Передбачає створення в структурі фірми самостійних господарських підрозділів — виробничих відділень, орієнтованих на виробництво та збут конкретних видів продуктів однієї групи або ж одного продукту. При цьому передбачається спеціалізація виробничих відділень в материнській компанії за окремими видами або групами продуктів і передача їм повноважень по управлінню виробничими та збутовими дочірніми компаніями, розташованими в своїй країні та за кордоном.

Оскільки виробниче відділення саме виступає центром прибутку, воно здійснює не лише фінансовий, а й оперативний контроль за діяльністю підконтрольних підприємств.

Продуктовій організаційній структурі віддають перевагу крупні широко диверсифіковані компанії, хоча в кожній із них вказана структура має свої особливості. Вони випливають, перш за все, із рівня диверсифікації продукції та характеру спеціалізації кожного виробничого відділення і кожної дочірньої компанії. Велику роль відіграє характер продукції, що виробляється, рівень її технологічної складності та унікальності (див. табл. 4).

Таблиця 4

Переваги та недоліки продуктових організаційних структур управління

Переваги	Недоліки
1. Створення логічних та дієвих засобів децентралізація влади. 2. Чітка система підзвітності менеджерів підрозділів за прибутки (збитки). 3. Здатність швидко реагувати на зміну умов конкуренції, технології, попиту. 4. Покращання координації робіт. 5. Наявність можливостей для підготовки менеджерів стратегічного рівня.	1. Дублювання функцій на рівні корпорації і підрозділу. 2. Збільшення витрат на утримання персоналу. 3. Проблематичність встановлення оптимального рівня децентралізації. 4. Автономія підрозділів може блокувати досягнення вигод стратегічного поєднання. 5. Наявність випадків надмірної конкуренції між підрозділами за ресурси та увагу корпорації.

Регіональний тип організаційної структури управління виробництвом. Передбачається, що відповідальність за всю діяльність компанії на внутрішньому і зовнішньому ринку розподіляється між самостійними регіональними підрозділами. Ці підрозділи за змістом та характером діяльності можуть виступати як виробничі відділення і бути центрами прибутку, а можуть організовуватися в формі дочірніх компаній і бути центрами прибутку та центрами відповідальності.

Регіональна структура управління використовується компаніями, які виробляють продукцію обмеженої номенклатури та орієнтовані на широкі ринки збуту і конкретного споживача (див. табл. 5).

Таблиця 5

Переваги та недоліки регіональних організаційних структур управління

Переваги	Недоліки
1. Створення можливостей пристосування стратегії до потреб кожного ринку. 2. Перенесення відповідальності за прибутки (збитки) на нижчі рівні управління. 3. Покращання функціональної координації всередині цільового ринку. 4. Наявність можливостей для підготовки менеджерів стратегічного рівня.	1. Проблематичність підтримки загального іміджу в умовах достатньої стратегічної свободи. 2. Збільшення кількості рівнів управління. 3. Можливість дублювання функцій на стратегічному та місцевому рівнях. 4. Проблематичність формування політики одноманітності. 5. Труднощі в координації діяльності по країні та по продукту.

Регіональна структура управління діяльністю компаній в цілому зустрічається рідко, хоча регіональний принцип управління закордонною діяльністю у поєднанні з управлінням по продукту досить поширений.

Розглянемо найбільш відомі типи адаптивних організаційних структур управління, їх особливості, переваги та недоліки.

Матричний тип організаційної структури — сучасний ефективний тип організаційної структури управління, який створюється **шляхом** суміщення структур двох типів: **лінійної та програмно-цільової.**

Матричний тип структури використовується фірмами, продукція яких має відносно короткий життєвий цикл і часто змінюється, тобто фірмами, яким необхідно мати добру маневреність у питаннях виробництва та стратегії.

При матричній структурі управління в процесі визначення горизонтальних зв'язків необхідні:

- підбір та призначення керівника програми (проекту), його заступників по окремих підсистемах (темах) у відповідності зі структурою програми;
- визначення та призначення відповідальних виконавців в кожному спеціалізованому підрозділі;
- організація спеціальної служби управління програмою.

При матричній структурі управління керівник програми (проекту) працює з безпосередньо не підпорядкованими йому спеціалістами, які підкоряються лінійним керівникам. Він в основному визначає, що і коли повинно бути зроблене по конкретній програмі. Лінійні керівники вирішують, хто і як буде виконувати ту чи іншу роботу (див. табл. 6).

Таблиця 6

Переваги та недоліки матричних організаційних структур управління

Переваги	Недоліки
1. Достатня увага кожному із стратегічних пріоритетів. 2. Можливість одночасного впровадження різних типів стратегічної ініціативи. 3. Створення умов для прийняття рішення за критерієм найбільшої вигоди для організації. 4. Заохочення кооперації, координації споріднених видів діяльності. 5. Значна активізація діяльності керівників та працівників управлінського апарату. 6. Розподіл функцій управління між керівниками, відповідальними за забезпечення високих кінцевих результатів (керівники проектних груп), та керівниками, відповідальними за забезпечення повного використання ресурсів (начальники функціональних підрозділів). 7. Забезпечення гнучкості та оперативності маневрування ресурсами при виконанні кількох програм в межах однієї фірми. 8. Скорочення термінів створення нової техніки та технології, зменшення вартості робіт, підвищення якості створюваних технічних систем.	1. Труднощі в утримуванні балансу між двома лініями влади. 2. Можливість нераціональних витрат часу на комунікації. 3. Проблематичність оперативного вирішення проблем через необхідність досягнення спільної думки з багатьма людьми. 4. Сприяння розвиткові організаційної бюрократії та послабленню дієвого підприємництва. 5. Громіздкість та складність комунікаційного процесу.

При **конгломератному типі організаційної структури управління** вона не є сталою та впорядкованою. В цьому випадку організація набуває форми, яка найкраще підходить до конкретної ситуації. Так, в одному відділені фірми може використовуватися продуктова структура, в другому — функціональна, а в третьому — матрична.

Така структура дуже популярна серед підприємців в наукоємких галузях, де потрібно швидко переходити на нові види продукції та швидко припиняти виробництво застарілої (див. табл. 7).

Основними типами адаптивних організаційних структур управління є матрична та конгломератна. Їх виникнення обумовлене швидкими змінами умов діяльності організацій (підприємств).

Таблиця 7

Переваги та недоліки конгломератних структур управління

Переваги	Недоліки
1. Високий рівень децентралізації влади. 2. Можливість швидкої диверсифікації з мінімальним порушенням існуючих в конгломераті зв'язків. 3. Наявність мінімальної залежності між фірмами, що входять до складу конгломерату	1. Проблематичність підтримки загального іміджу в умовах достатньої стратегічної свободи. 2. Автономія підрозділів може блокувати досягнення вигод стратегічного поєднання.

Основними принципами формування організаційних структур управління є: єдність мети; первинність функцій та вторинність структури; функціональна замкнутість підрозділів апарату управління; простота організаційної структури; єдність керівництва; оптимальність норми керованості; оптимальність централізованих та децентралізованих форм управління; принцип зворотного зв'язку.

Формування та вдосконалення організаційних структур управління в сучасних умовах господарювання передбачає врахування динамізму зовнішнього середовища та реалізацію нових, нетрадиційних для вітчизняних підприємств функцій управління.

Для оптимального функціонування будь-якого підприємства обов'язковою умовою є його структуризація. У структурному відношенні підприємство складається із структурних одиниць між якими існують зв'язки. В кожному структурному підрозділі працюють співробітники, які виконують певні управлінські функції. Перелік функцій та дій, які виконують управлінці досить широкий, тому він повинен бути приведений до розумних меж, що вимагає класифікації (типології) основних управлінських функцій. Сучасний менеджмент розглядає в якості основних управлінських функцій такі види діяльності:

- планування (розробка перспективних та поточних планів постачання, виробництва, збуту, собівартості, інвестицій та інші);
- організація діяльності (раціональне поєднання факторів виробництва, технології, управлінських навичок, розподіл повноважень та обов'язків);
- мотивація (спонукання працівників на досягнення поставленої мети, стимулювання ефективності праці);
- контроль (виявлення відхилень від встановлених стандартів та коригування діяльності).

а) Функція планування

Планування — найперша функція управління, вона передує решті управлінських функцій і визначає їх природу. Якість планування залежить від ефективного аналізу зовнішньо-

го середовища, об'єктивної оцінки власних позицій, вимагає спільних зусиль і участі всіх складових організації.

Планування передбачає вибір мети, розробку шляхів по її досягненню та просування цим шляхом.

Особливе значення для контролінгу має **стратегічне планування** — набір дій та рішень, які використовуються керівництвом і сприяють досягненню цілей організації.

а) Функція організації діяльності.

Функція організації діяльності передбачає три основні фази, кожна з яких, в свою чергу, теж складається з трьох етапів (див. табл. 8).

Таблиця 8

Фази організаційного процесу

№ п/п	Основні фази організаційного процесу	Функції, що здійснюються в межах кожної фази
1	Фаза почину (ініціювання) бере початок від першого задуму до стадії реального формування апарату організації.	а) визначення завдань організації; б) визначення способів їх вирішення; в) забезпечення здійснення.
2	Фаза облаштування (координації) триває від початку формування до поточної діяльності.	а) визначення складу необхідних видів діяльності; б) визначення складу виконавців; в) забезпечення стимулювання виконавців.
3	Фаза розпорядча (адміністрування) здійснюється у сформованому апараті за визначеними напрямками як поточне керівництво діяльністю організації.	а) делегування повноважень та обов'язків; б) визначення змісту розпоряджень; в) забезпечення виконання розпоряджень.

При реалізації організаційної функції менеджеру-практику доводиться мати справу з такими категоріями як:

Делегування — це передача завдань та повноважень особі, яка приймає на себе відповідальність за їх виконання. Делегування є засобом, за допомогою якого керівництво розподіляє серед співробітників численні завдання, які повинні виконуватися для досягнення мети організації.

Відповідальність — це зобов'язання виконувати поставлені завдання та відповідати за їх позитивне вирішення. Відповідальність означає, що працівник відповідає за результати виконання завдання перед тим, хто передає йому повноваження.

Повноваження — це обмежене право використовувати ресурси організації та направляти зусилля її працівників на виконання певних завдань. Повноваження делегуються посаді, а не індивіду, який займає її в даний момент. В організації межі повноважень визначають-

ся політикою, процедурами, правилами та посадовими інструкціями, які викладаються в письмовому вигляді або передаються підлеглому усно.

в) Функція мотивації

Мотивація працівників передбачає неабияке уміння, наполегливість та розуміння людської природи. Вона вимагає розвинутих здібностей спонукати виконавців до вищого рівня напруження зусиль, досягнення ефективних результатів праці.

Керівники впроваджують власні управлінські рішення, використовуючи на практиці основні принципи мотивації.

Відносно теорії управління застосовується таке тлумачення цього терміну:

Мотивація — це процес спонукання, стимулювання себе чи інших (окремої людини чи груп людей) до цілеспрямованої поведінки або виконання певних дій, спрямованих на досягнення власної мети організації.

Характерно, що мотивація задовольняє дві обставини. По-перше, забезпечення індивідуальних потреб, а по-друге, досягнення організованих цілей. Обидві умови можуть і повинні задовольнятися якомога повніше.

г) Функція контролю

Під контролем розуміють перевірку діяльності когось або чогось, за його допомогою виявляють негативні тенденції під час виконання запланованих завдань, запобігають зривам у виробництві.

Контроль — це процес забезпечення досягнення цілей організації за допомогою оцінки та аналізу результатів діяльності, оперативного втручання у виробничий процес і прийняття корегуючих дій.

Контроль також визначають як механізм перевірки дотримання та виконання нормативно встановлених завдань, планів та рішень. Зазначимо, що завжди має функціональне призначення і виникає на певній стадії управлінського процесу.

Контроль є заключним етапом управлінської діяльності, що дозволяє співставити досягнуті результати із запланованими.

Поняття "контроль в управлінні" слід розглядати у трьох аспектах:

— як систематичну та конструктивну діяльність керівників та органів управління, одну з управлінських функцій, тобто контроль як діяльність;

— як заключну стадію процесу управління, серцевиною якої є механізм зворотного зв'язку;

— як складову процесу розробки, прийняття та реалізації управлінських рішень, яка безперервно приймає участь у цьому процесі від його початку до завершення.

2.2. Принципи і сфера застосування контролінгу

Сучасний бізнес повинен швидко адаптуватися до змін в оточуючому середовищі: в політиці, економіці, суспільстві, технології, без чого неможливо забезпечити своє майбутнє. Роль управлінського апарату полягає в тому, щоб виявити зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі на основі отриманої економічної інформації і розробити стратегію виживання фірми в умовах жорсткої конкуренції.

В якості системи спостереження за діяльністю підприємства у всій її багатоаспектності виділяється нова наукова дисципліна — контролінг.

Контролінг, на відміну від функціональних дисциплін, є синтетичною дисципліною, яка базується на обліку, плануванні, аналізі та теорії управління. Цю науку можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління. Під конструктивним управлінням ми розуміємо спеціально створену систему для управління на базі бухгалтерського обліку, планування і аналізу в їх єдності. Роль управління в системі контролінгу полягає в координації елементів, які входять в систему контролінгу — планування, обліку, аналізу, прийняття рішень.

Під терміном "контролінг" в зарубіжній літературі розуміють спеціально сконструйовану на основі традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування, контролю та управління систему, яка забезпечує отримання, обробку та узагальнення інформації про діяльність підприємства. Така система разом з вирішенням оперативних завдань, орієнтується і на стратегічні досягнення. Завдання контролінгу значно більші за обсягом від завдань управлінського обліку, який входить у систему контролінгу в якості однієї із складових. Іноді робиться посилання на те, що контролінг в Німеччині рівнозначний управлінському обліку в США, Англії та інших країнах. В дійсності це не так. Зокрема, на німецьких підприємствах виділяється фінансовий облік виробничий та контролінг. Під контролінгом слід розуміти концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування. Концепція контролінгу передбачає розробку філософії поведінки фірми, використання принципу прямого і зворотного зв'язку в біокебернетичному контурі регулювання, розробку енергетичного балансу, балансу оточуючого середовища, створення системи обліку витрат, активізацію нематеріальних факторів (комунікації, мотивація, стимулювання праці).

Контролінг організовується на таких принципах:

- планування (визначення чітких стандартів діяльності підприємства);
- облік (визначення фактичного стану об'єктів спостереження);
- аналіз (визначення того, чи відповідає фактичний стан об'єкта встановленим стандартам);

• прийняття рішень (визначення проблем у ситуаціях, які вимагають коригуючих дій).

Принципового значення набуває питання практичного застосування системи контролінгу на підприємствах України. Перш за все постає питання — які підприємства готові застосувати його методологію в найближчій перспективі. Вважаємо, що найбільш підготовленими є великі підприємства з чисельністю працюючих понад 1000 чоловік. Це пояснюється складністю структури управлінського апарату і виробничого процесу на таких підприємствах, великою кількістю факторів, що впливають на кінцеву мету підприємства, складністю комунікаційних зв'язків, необхідністю відстеження показників роботи всередині підприємства і за його межами та іншими обставинами.

Другою групою господарюючих суб'єктів, де є умови для впровадження контролінгу, є різного роду об'єднання (концерни, асоціації, консорціуми, групи об'єднаних підприємств, спілки, міжнародні корпорації тощо). Мета окремих підприємств може не співпадати із загальною метою об'єднань, тому контролінг сприяє консолідації сил усіх учасників об'єднання на досягнення спільної мети.

Щодо третьої групи підприємств (з чисельністю 200 — 1000 чоловік), то в перспективі у них, за деяким виключенням, немає перспектив для впровадження контролінгу, внаслідок того, що в них відсутні передумови для цього (обчислювальна техніка, низький рівень підготовки бухгалтерів, відсутність методик та ін.).

На дрібних підприємствах повинні використовуватись звичайні форми контролю за використанням ресурсів у системі бухгалтерського обліку.

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

Для ефективної діяльності і чіткого визначення відповідальності контролерів на підприємстві необхідно створити спеціальний структурний підрозділ – службу контролінгу.

Служба контролінгу входить поряд з бухгалтерією, фінансовим відділом в склад фінансово-економічних служб підприємства. Поскільки основна функція контролінгу на підприємстві – аналіз і управління затратами та прибутком, служба контролінгу повинна мати можливість отримувати всю необхідну їй інформацію і перетворювати її в рекомендації для прийняття управлінських рішень вищим керівництвом.

При створенні служби контролінгу на підприємстві необхідно враховувати наступні основні вимоги, тобто, служба контролінгу повинна:

• мати можливість отримувати необхідну інформацію із бухгалтерії, фінансового відділу, планово-економічного відділу, служби збуту і служби матеріально-технічного постачання;

• мати можливість і повноваги організовувати з допомогою інших економічних служб підбір додаткової інформації, яка необхідна для аналізу і висновків, але відсутня у відповідних документах фінансово-економічних служб;

• мати можливість впроваджувати нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі.

• Питання про виплату компенсації співробітникам інших служб за збільшення навантаження повинні вирішувати керівники, для яких призначається інформація служби контролінгу:

• мати можливість швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва;

• бути незалежною від будь-якої іншої фінансово-економічної служби.

2.4. Організація служби контролінгу на підприємстві

Розуміння контролінгу і впровадження його на підприємствах України неможливе без попереднього з'ясування його суті, значення у системі виробництва. Отримання інформації, що характеризує діяльність підприємства, а також складові його оточуючого середовища і координація на цій основі діяльності системи управління з метою досягнення намічених завдань чи цілей і визначає роль контролінгу.

В економічно розвинутих країнах роль координатора виконує система внутрішнього контролю (аудиту), проте у США і Німеччині контролінг тлумачать значно ширше від внутрішнього контролю і пов'язують його необхідність з посиленням стратегічного планування розвитку фірм, а тому виникає потреба також у контролі за змінами, що відбуваються в оточуючому середовищі.

Функція контролінгу полягає в забезпеченні координації різних систем — планування, контролю, інформаційного забезпечення. Як видно із схеми, контролінг розглядається як складова частина управління, але він обмежується системою планування, контролю та інформаційного забезпечення щодо діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому і сервісним обслуговуванням системи управління. Отже, для виконання покладених на контролінг досить складних завдань, необхідно організаційно оформити його функціонування у загальній системі управління.

Доцільно на великих і середніх підприємствах утворювати відділ контролінгу. Кількість працюючих такого відділу визначається обсягом вхідної і вихідної інформації для управління.

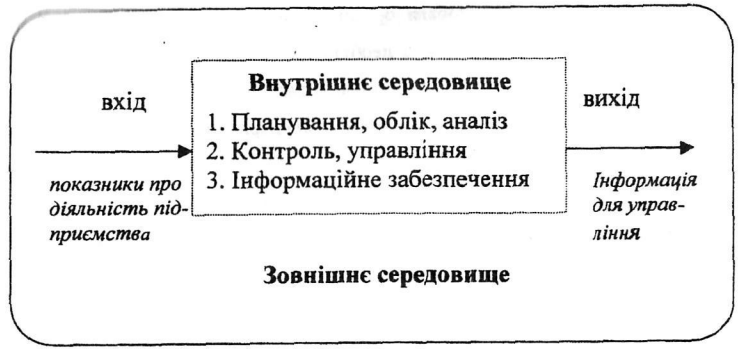


Схема 1. Контролінг в системі управління

Управлінська інформація поділяється на такі види:

- конструкторська;
- технологічна;
- науково-технічна;
- кадрова;
- патентна;
- екологічна;
- техніко-економічна;
- економічна;
- інші види.

Серед усіх видів найважливіше значення має економічна інформація, що забезпечується за допомогою бухгалтерської звітності (внутрішньої та зовнішньої), оперативно-технічних засобів (телефон, телекс, факс, електронна пошта, прилади фіксування інформації), статистичних методів (спостереження, збір даних, визначення показників і залежностей), аналітичних даних за допомогою обробки інформації методами економічного аналізу.

Характерною особливістю інформаційних ресурсів є секретність чи конфіденційність. В багатьох розвинутих країнах секретною є навіть частина даних фінансової звітності, вже не кажучи про інформацію, що стосується використання ресурсів і формування собівартості. Зокрема, в Японії у структурі бухгалтерського апарату є секретний відділ аналізу фінансів.

Відділи, якими управляє контролер, вирішують питання, що пов'язані з внутрішньою виробничою діяльністю, а відділи скарбника — питання зовнішньої по відношенню до підприємства діяльності. Фінансова інформація, яка не розголошується третім особам, нагромаджується і обробляється у секретному відділі.

Фінансова звітність надається двом групам користувачів:

- безпосередньо зацікавленим (власники, кредитори, постачальники, потенційні власники, кредитори і постачальники, адміністрація, податкові органи, службовці компанії, покупці);
- опосередковано зацікавленим (консультанти, біржі цінних паперів, юристи, регулюючі органи, преса та інформаційні агенти, асоціації, профспілки).

Основними функціями контролера на підприємстві є:

- планування (координація окремих виробничих і складання загального плану на короткий термін та на перспективу, розробка методики складання планів, визначення норм і нормативів);
- інформаційне забезпечення (реєстрація, збір, узагальнення та подання інформації користувачам. Визначення обсягу інформації, місця збору, методи обробки, форма подання тощо);
- порівняння планової та фактичної інформації в розрізі об'єктів контролінгу (коментарі відхилень, подання зацікавленим службам, виконавцям і власнику);
- оцінка і консультування з усіма підрозділами управління, які відповідають за певну ділянку роботи;
- складання звітності для державних органів (контроль і координація зусиль виконавців);
- регулювання (подання своєчасної та доречної інформації, що необхідна для спостереження за плановими показниками і відхиленнями від них, пропонування дій, спрямованих на попередження негативних наслідків).

Слід зазначити, що контролер сам не приймає управлінських рішень, а тільки забезпечує інформацію та дає оцінку і поради щодо ухвалення рішень. Алгоритм виконання робіт контролером представлений на схемі 2.

Для зниження трудомісткості робіт контролер повинен збирати і обробляти інформацію в повному обсязі лише при значних відхиленнях фактичних даних від планових, які мають принципове значення і вимагають втручання управлінців.

Контролінг реагує на слабкі сигнали, що означає отримання завчасної інформації, оперативне втручання у процеси, які загружають підприємству, виявлення та послаблення впливу несприятливих тенденцій.

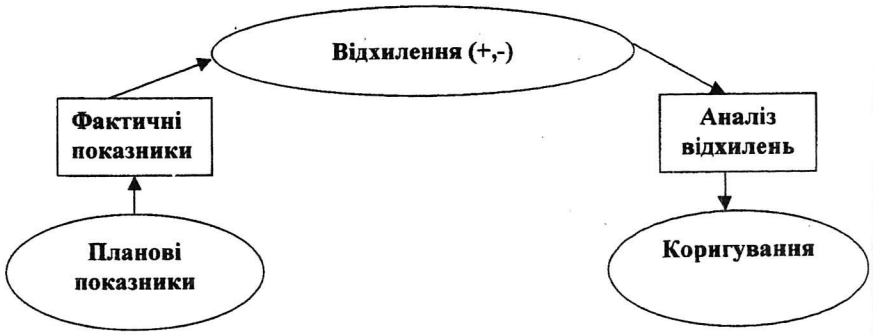


Схема 2. Етапи контролю

Слабкі сторони або індикатори раннього попередження визначаються службою контролінгу. Ними можуть бути: кон'юнктура ринку (зміна попиту), інновації в галузі техніки, технології, що впроваджуються конкурентами, формування портфелю замовлень, поведінка споживачів товару, цінова політика конкурентів, вимоги покупців і постачальників, зміни на ринку капіталів, фінансовий стан, дослідження сильних та слабких сторін конкурентів та своїх власних, співвідношення витрат — випуск, продуктивність — заробітна плата, заготівля матеріалів — транспортні витрати тощо. Така інформація повинна фіксуватись періодично і контролер встановлює залежності, робить огляди, письмові висновки і подає їх зацікавленим службам.

Враховуючи важливість інформаційних ресурсів для системи управління, служба контролінгу повинна інтегрувати свою систему з системою бухгалтерського обліку і звітністю з тим, щоб в єдиному потоці отримувати дані для фінансового обліку та контролю за діяльністю підприємства. Для цього розробляється система внутрішньої звітності з визначенням:

- центрів збору інформації;
- показників, які необхідно зібрати;
- строки подання звіту;
- форма звіту і методики його складання;
- мета, з якою збираються дані;
- адресат інформації.

Службовці відділу контролінгу повинні відповідати певним вимогам: знати складові контролінгу, перш за все — бухгалтерський облік, аналіз, аудит, менеджмент, маркетинг, методику планування. Свої функції вони можуть виконати лише за умов використання обчислювальної техніки та упорядкування інформаційних потоків.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛІНГ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Загальна характеристика інформації, що використовується в системі контролінгу

Система контролінгу вимагає звітної (фактичної) інформації, яка формується, в значній частині, в бухгалтерському обліку. Для оперативного, поточного та перспективного управління необхідною є раціоналізація збору інформації на таких принципах:

- концепція функцій управління в центрах прийняття рішень, що дає можливість узгодити дії в плануванні, обліку, контролі, аналізі на всіх управлінських рівнях;
- делегування повноважень і відповідальності лінійним та функціональним працівникам;
- координація роботи облікового апарату, який знаходиться в лінійних та функціональних центрах прийняття рішень і відповідальності;
- удосконалення системи комунікації (інформаційних зв'язків) всередині підприємства;
- підпорядкування систем планування, обліку, контролю і аналізу службі контролінгу.

Для кожного рівня управління використовуються свої показники, що враховують характер роботи структурних підрозділів або груп виконавців та відображають основні сторони їх діяльності. Так, з витрачання матеріалів, можуть нести відповідальність бригадири, майстри, начальники дільниць і цехів, виробничий відділ та інші відповідальні служби та особи.

Об'єктами контролінгу є різні економічні показники, які встановлені для кожного рівня управління. На основі виділення системи цілей функціонування об'єкту та всіх його підсистем встановлюються показники, що характеризують напрямки використання об'єкту та виконавців. Це означає, що об'єкти контролінгу перекриваються центрами витрат і сферами відповідальності.

Невпорядкована система контролінгу, яка не узгоджена з структурою підприємства, не може бути ефективною.

За окремі економічні показники відповідають одна або декілька осіб як на одному, так і на різних ієрархічних рівнях управління.

На вищих рівнях управління створюються координаційні центри контролю, які оцінюють показники контролінгу та приймають відповідальні рішення.

Особливе місце в системі контролінгу належить нормативному господарству, яке включає розробку норм та нормативів, а також організацію нормування, планування і обліку відхилень від норм, зміну норм та аналіз господарства.

Оцінка нормативного господарства проводиться за такими показниками:

- забезпеченість нормами і нормативами;
- якість нормативного господарства.

Норми і нормативи забезпечують процес планування необхідними даними для визначення витрат на одиницю продукції, обсяги закупівлі матеріальних ресурсів, витрат на транспортування та утримання складського господарства, величини відходів, необхідної техніки на внутрішньозаводське переміщення вантажів, визначення чисельності працюючих та фонду оплати праці та для інших цілей.

3.2. Комунікації, комунікаційні зв'язки

У господарській та фінансовій діяльності підприємств проходять постійні зміни, тому система контролінгу, а також його елементів вимагає постійного удосконалення у відповідності до цих змін. У зв'язку з цим необхідно розглянути як зміни в системі контролінгу впливають на процес комунікації.

Комунікація означає процес передачі інформації конкретним користувачам таким чином, щоб вони її правильно сприйняли і зрозуміли потенційну корисність.

Комунікація є суттєвим компонентом системи управління і при непродуманій моделі подання інформації вона може виявитись непотрібною, навіть у тому випадку, коли в ній є певна цінність. Недооцінка досліджень процесу комунікації є причиною того, що значна частина даних обліку обробляється безсистемно і безадресно, а це ускладнює її застосування з боку управлінського персоналу. Таке положення можна пояснити тим, що методологія ведення бухгалтерського обліку регламентована різними інструкціями, які передбачають єдині вимоги до обробки інформації і залишають за своїми межами проблему комунікаційних процесів.

Комунікаційні зв'язки показують стійкі канали передачі інформації від одних підрозділів підприємства до інших. Комунікаційні потоки (зв'язки) характеризуються строками та інтенсивністю (масою) повідомлень, визначеними параметрами інформації.

Основні вимоги до облікових працівників щодо комунікації полягають в забезпеченні поточності обробки інформації, а також її передачі в певному лінгвістичному коді. Для попередження збоїв в інформаційних потоках, їх необхідно формалізувати, визначивши хто, яку інформацію, в якій формі, в які строки, кому повинен передати і яка відповідальність покладається на посадових осіб при затримці та викривленні поданої інформації.

Інформація при передачі споживачам повинна бути подана на певній мові. Мова — це система, в якій є сукупність символів (семантика) та ряд правил поводження з цими символами (синтактика). Мова виконує ряд функцій — емоційну, описову, оцінюючу, інформаційну. Мова відіграє важливу роль в комунікації, забезпечуючи єдиний підхід до розуміння переданої інформації. Мова визначається узгодженням між трансмітером і споживачем.

Комунікація є одним з визначальних факторів організації та удосконалення бухгалтерського обліку, його орієнтації на управлінську систему.

Для упорядкування комунікаційних потоків необхідними є дослідження можливостей бухгалтерського обліку, з одного боку, та запитів споживачів — з іншого.

Важливе значення для контролінгу має класифікація комунікацій, яка дозволяє визначити проблеми та слабкі місця комунікаційного процесу. Комунікації поділяються на такі групи:

- **міжрівневі (інформація переміщується всередині підприємства "знизу вгору" та "згори вниз".** Така комунікація отримала назву вертикальної);
- між різними підрозділами (інформація циркулює на одному ієрархічному рівні управління між окремими структурними підрозділами та відділами. Така комунікація називається горизонтальною);
- міжособові (обмін інформацією між керівниками, які витрачають на розмови від 50 до 90 % свого робочого часу. Тому раціональна побудова таких комунікацій дозволить вирішити питання розвантаження керівників. В цій справі важливу роль відіграють вербальні бар'єри та семантика, що часто спричиняють спотворення інформації);
- організаційні (враховується те, що рух інформації між рівнями управління може призвести до недостовірності повідомлень, інформаційних перевантажень працівників, внаслідок незадовільної організаційної структури підприємства).

Комунікації тісно пов'язані з інформаційним обміном між членами колективу, керівниками та підлеглими, тому проектування комунікаційного процесу починається після того, як буде сформовано організаційну структуру та визначено функціональні обов'язки всіх членів управлінської команди, описано яку інформацію, в які строки і в якій формі слід подавати кожному з управлінців. Без узгодження інтересів в цьому процесі неможливо досягнути мети підприємства та координувати дії колективу.

3.3. Використання даних про витрати для прийняття рішень та цілей контролінгу

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

Важливим засобом для рішення задач управління є класифікація затрат. Приймаючи рішення, керівник повинен уявляти собі всі його наслідки. Щоб прийняти правильне рішення, керівнику важливо знати, які затрати і вигоди воно за собою потягне.

Релевантними (значними, суттєвими) можна вважати тільки такі майбутні затрати, які змінюються в результаті прийнятого рішення. При визначенні релевантних затрат слід враховувати безповоротні і тимчасові затрати.

Безповоротні затрати, тобто затрати минулих періодів, які виникли в результаті раніше прийнятого рішення, не є суттєвими для прийняття управлінських рішень.

Приклад 1. *На будівництво нового виробничого корпусу потрачено 130 млн. грн. і вже зараз ясно, що для його введення в експлуатацію потрібно потратити ще 120 млн. грн. Дохід від реалізації продукції, яка буде виготовлятись в ньому, найближчі 5 років складе 230 млн. грн.*

Питання*: чи слід продовжувати будівництво?*

Аналіз варіантів

Варіант	Затрати, млн. грн.	Дохід, млн. грн.	Різниця, млн. грн.
А. Будівництво припинено	130	0	–130
Б. Будівництво продовжено	250	230	–20
В. Різниця (Б — А)	120	230	110

На потрачені 130 млн. грн. вплинути вже неможливо. Релевантними є тільки ті затрати і вигоди, на які можна вплинути сьогодні, тобто різниця затрат.

Тимчасові затрати (альтернативні затрати, втрачена вигода) — затрати, які враховуються при прийнятті рішень, але в майбутньому їх бути не може. Вони виникають у випадку обмеження ресурсів і є релевантними для прийняття рішень.

Приклад 2. *Ремонтно-механічний завод має можливість виконати замовлення сторонньої організації, затрати на виконання якого складуть 80 млн. грн. Завод працює на повну потужність, тому виконати дане замовлення підприємство зможе тільки за рахунок іншого замовлення, прибуток від якого складе 20 млн. грн. Необхідно визначити ціну виконання замовлення, яка повинна покрити не тільки затрати на його виконання (80 млн. грн.), але і втрачену вигоду (20 млн. грн.).*

Мета класифікації затрат — виділити із загальної їх маси релевантну частину (частину, на яку можна вплинути в даний момент). Тому спосіб класифікації буде залежати від конкретної задачі, яка ставиться перед керівництвом. Отже, класифікація затрат повинна бути пов'язана зі специфікою конкретних задач (див. табл. 9).

Таблиця 9

Питання, які стоять перед керівником підприємства	Класифікація затрат стосовно до даних питань
1. Як зміниться прибуток при оцінці зміни цін, затрат і об'єму виробництва? 2. Які наслідки будуть мати зміни структури випуску? 3. Яка оптимальна (найкраща) структура випуску? 4. Яким повинен бути об'єм виробництва? 5. Наскільки великий ризик і який "запас міцності"?	По динаміці затрат відносно об'єму випуску: – перемінні; – постійні; – змішані.
1. Які затрати на виробництво в цілому? 2. Які затрати на виробництво даного виду продукції чи групи видів продукції? 3. Які затрати даного підрозділу?	По можливості віднесення на конкретний об'єкт калькуляції (продукцію): – прямі; – непрямі.
1. Наскільки значні відхилення "план-факт", і чим вони викликані? 2. Хто відповідає за відхилення? 3. Чи є можливість фінансового маневру? В чому конкретні резерви економії?	По степені регульованості: – повністю регульовані; – частково регульовані; – слабо регульовані (задані)

Зміст різних способів класифікації показаний в табл. 10.

Таблиця 10

Група	Визначення	Приклад
По динаміці відносно об'єму випуску		
Постійні	Затрати, які залишаються постійними незалежно від зміни об'єму випуску	Загальногосподарські затрати
Змінні	Затрати, які змінюються прямо пропорційно зміні об'єму випуску	Затрати на основні матеріали
Змішані	Затрати, які змінюються при зміні об'єму виробництва, але на відміну від змінних затрат не в прямій пропорції (тобто місять в собі постійну та змінну складові)	Затрати на електроенергію
По можливості віднесення на конкретний об'єкт калькуляції		
Прямі	Затрати, відношення яких до конкретного об'єкту калькуляції (виду калькуляції, підрозділу) прослідковується безпосередньо (прямі затрати не співпадають зі змінними: наприклад, затрати на утримання та експлуатацію обладнання цеху є прямими, але постійними)	Затрати на основні матеріали,

Таким чином, необхідно розглядати затрати одночасно в декількох аспектах:

- по стадіях технологічного процесу;
- по статтях затрат;

– видах продукції;

– по центрах відповідальності;

– по динаміці затрат по відношенню до об'єму випуску;

– по степені регульованості затрат.

Зміни об'єму випуску чи реалізації любого виду продукції пов'язані із змінами прибутку, тому, приймаючи рішення, керівник повинен уявляти, як воно відобразиться на затратах і виручці.

Релевантною є та частина затрат і вигод ,яка змінюється при зміні об'єму виробництва даної продукції. Тому для визначення об'єму випуску необхідно систематизувати затрати, поділивши їх на постійні (які змінюються пропорційно об'єму випуску); змішані (які включають в себе постійну і перемінну частини).

Постійні затрати є постійними величинами тільки на протязі короткострокового періоду, коли немає можливості збільшити чи зменшити виробничі потужності.

Для того, щоб виділити постійні і перемінні затрати необхідно визначити:

– період часу, коли виникають затрати;

– інтервал об'ємів випуску (вихід валової продукції).

З метою планування і контролю затрати можна розділити на 3 групи по степені регульованості: повністю, частково і слабо регульовані. Єдиної методики класифікації затрат по степені регульованості розробити неможливо: існує лише загальний підхід. Степінь регульованості затрат залежить від специфіки конкретного підприємства і працюючих на ньому людей, а тому завжди носить суб'єктивний характер. Вона буде різною в залежності від умов:

– тривалості періоду часу (в довгостроковому періоді появляється можливість впливати на ті затрати, які в короткостроковому періоді є слабо регульованими (заданими));

– повноважень особи, яка приймає рішення (затрати, які є заданими на рівні начальника цеху, можуть виявитися регульованими на рівні директора підприємства).

Тому класифікація затрат за степеню регульованості на підприємствах використовується в поєднанні із поділом на центри відповідальності.

3.4. Поняття центрів відповідальності, їх класифікація

В рамках системи контролінгу інформація акумулюється і аналізується не по підприємству в цілому, а за центрами відповідальності.

Центр відповідальності – це сегмент всередині підприємства, який очолює відповідальна особа, що приймає рішення (рис. 3).

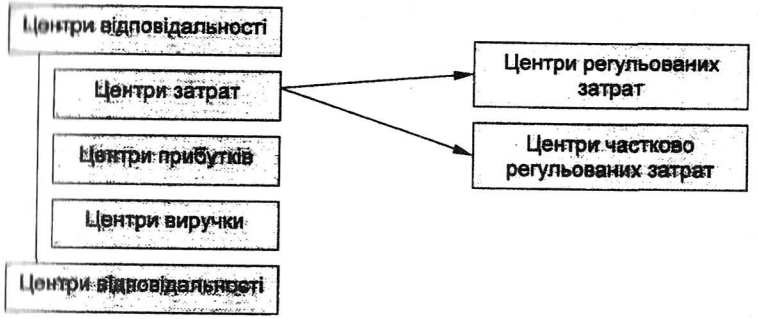


Рис. 3. Класифікація центрів відповідальності

Центр затрат — це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за затрати. Можна вважати, що це найдрібніший підрозділ, а інші центри відповідальності складаються із центрів затрат.

Приклад центру регульованих затрат — цех основного виробництва, центру слабо регульованих затрат — конструкторське бюро, адміністрація підприємства.

Центр виручки — це підрозділ, керівник якого відповідає за виручку, але не за затрати, наприклад, відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість продукції, а лише за позавиробничі витрати.

Центр прибутку — це підрозділ, керівник якого відповідає як за затрати, так і за прибутки. Наприклад, підприємство в складі великого об'єднання, яке може складатись із декількох центрів затрат.

Центр інвестицій — це підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи і затрати. Наприклад, новий побудований виробничий об'єкт підприємства в складі об'єднання.

Принципи виділення центрів відповідальності на підприємстві:

– функціональний;

– територіальний;

– відповідності організаційній структурі;

– подібності структури затрат.

За функціональним принципом виділяють наступні центри відповідальності:

– обслуговуючі;

– матеріальні;

– виробничі;

– управлінські;

– збутові.

Обслуговуючі центри виробництва надають послуги іншим центрам всередині підприємства (їдальня, електропідстанція).

Матеріальні центри виробництва служать для заготівлі і забезпечення матеріалів (відділ матеріально-технічного постачання).

Виробничі центри виробництва — підрозділи основного і допоміжного виробництва.

Управлінські центри виробництва — заводоуправління, бухгалтерія, юридичний відділ.

Збутові центри відповідальності — займаються реалізацією продукції (відділ маркетингу, збуту).

За територіальним принципом існує 2 варіанти ділення на центри відповідальності:

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

2. Один функціональний напрямок діяльності поділяють на декілька центрів відповідальності (наприклад, підприємство має декілька складів, розміщених в різних кінцях міста).

Вибір способу ділення підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації. При цьому необхідно враховувати наступні вимоги:

– в кожному центрі затрат повинні бути показники для вимірювання об'єму діяльності і база розподілу затрат;

– в кожному центрі повинен бути відповідальний;

– ступінь деталізації повинна бути достатньою для аналізу;

– на центри затрат бажано відносити тільки прямі затрати, а розподіл загальногосподарських затрат не враховувати;

– поскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників існуючих підрозділів (центрів), необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Ділення підприємства на центри відповідальності і класифікація затрат є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку, яка є важливим елементом всієї системи контролінгу.

3.5. Нефінансові показники в системі контролінгу

Фінансові показники звітності дають обмежену уяву про ефективність і продуктивність фактично виконаних операцій. Вони не можуть дати реальної характеристики очікуваних результатів на основі даних про поточні дії. Традиційні системи обліку за центрами відповідальності відображають тільки ті затрати, які були у відділені. Вони не дають інформації про якість чи важливість виконуваних завдань.

За останні роки пройшов перехід від розгляду фінансових показників як основних для оцінки ефективності діяльності до розгляду їх в якості одного із ряду важливих показників. Причинами цього є зміни в структурі затрат і технології виробництва, а також конкуренція.

На сучасному світовому ринку компанії конкурують в галузі якості продукції, надійності, зручності доставки, післяпродажного обслуговування, степені задоволення клієнтів. Нажаль, жоден із цих параметрів не відображається в традиційних системах обліку за центрами відповідальності, хоча саме вони відображають основні якості першокласних компаній.

Якщо увага зосереджена переважно на затрати, виникає небезпека того, що система звітності буде стимулювати керівництво приділити увагу виключно зниженню затрат і ігнорувати інші важливі стратегічні задачі підприємства. Керівництво потребує своєчасних і релевантних показників, які допомогли б йому зрозуміти, що саме створює проблеми і прийняти відповідні дії для їх усунення.

Такі обставини привели до того, що зросла вадливість нефінансових показників в системі контролінгу, які відображають такі фактори, як якість, надійність, гнучкість і своєчасна ефективна доставка. Ці фактори все частіше розглядаються як критичні а сучасному середовищі бізнесу. Типові нефінансові показники включають: долю бракованої продукції в загальному виробництві, частоту поломок обладнання, процент несвоєчасних поставок, огляд клієнтів, долю ринку по кожному із основних виготовлюваних продуктів.

РОЗДІЛ 4. СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ КОНТРОЛІНГУ

4.1. Показники використання засобів праці та інвестицій

Система контролінгу вимагає розробки переліку показників планування, обліку, статистики та аналізу по основних об'єктах спостереження.

Засоби праці є одним із факторів виробництва, що забезпечують механізацію та автоматизацію трудових процесів і сприяють підвищенню продуктивності праці. З метою визначення ефективності використання засобів праці необхідно отримати принаймні раз на місяць такі показники:

1. Вартість основних засобів
   а) за місцями експлуатації;
   б) за матеріально-відповідальними особами;
2. Надходження за видами і групами.
3. Вибуття за видами і групами.
4. Внутрішнє переміщення основних засобів.
5. Амортизаційний фонд і його зміни.
6. Знос за видами і групами, місцем експлуатації засобів.
7. Витрати на ремонт (капітальний, поточний).
8. Структура основних засобів та її динаміка.
9. Віковий склад обладнання.
10. Середній вік обладнання.
11. Коефіцієнти вибуття, надходження, оновлення, зносу, придатності.
12. Фондовіддача (загальної і активної частини).
13. Коефіцієнт використання устаткування.
14. Відпрацьований час устаткуванням.
15. Техніко-економічні показники окремих груп устаткування.
16. Інші показники.

За допомогою цих показників та співставлення їх з іншими можна відстежувати тенденції, що характеризують динаміку основних засобів.

Для стратегічного контролінгу важливе значення має прийняття рішень щодо інвестування коштів. Ці рішення залежать від факторів 2 видів:

- необхідності капітальних вкладень (можливості виробництва не задовольняють існуючий чи імовірний попит, застаріле устаткування, необхідність збільшення обсягів виробництва);

- інвестиційні можливості (необхідність мати кошти для фінансування, при їх відсутності є ризик ускладнень у майбутньому через несвоєчасну заміну існуючого устаткування, а в разі отримання позик попасти у залежність від кредиторів).

Політика капітальних вкладень має стратегічний характер і включає певний ризик, що зростає через необоротність їх.

Ефективність інвестицій визначається такими показниками як:

1) період окупності (період необхідний для того, щоб сума очікуваних доходів зрівнялась із сумою інвестованих коштів, або за скільки років (місяців) підприємство може окупити початкові інвестиції),

2) чиста поточна вартість (ЧПВ);

3) внутрішня ставка рентабельності.

Так, наприклад, чиста теперішня вартість розраховується в залежності від очікуваних доходів і коефіцієнта знецінення доходів внаслідок інфляції.

Якщо інвестується $20000 і буде отримано доходів у перший рік — $10000, а у другий — $15000, то ЧПВ визначається при 10% інфляції таким чином:

1 рік — 10000 × 0, 909 = $9090

2 рік — 15000 × 0,826 = $12390

Разом **$21480**

Отже, якщо від доходів відняти суму інвестицій і при цьому буде отримано позитивне число, проект слід прийняти.

21480 – 20000 = $1480.

На жаль, в практиці інвестування проектів в промисловості України, керівники не оцінюють ЧПВ, що призводить до помилкових рішень у визначенні ефективності капітальних вкладень.

4.2. Показники використання запасів

У структурі витрат на виробництво промислової продукції найбільшу питому вагу (від 60 до 90%) займають матеріальні ресурси (сировина і матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, тара, паливо, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, енергетичні витрати та інші). Цим, в першу чергу, визначається актуальність проблеми управління запасами та витрачанням матеріальних ресурсів. Основним завданням управління запасами є оптимізація сукупних матеріальних ресурсів, яка дозволяє обгрунтувати плановий розмір потреб у них, площу складського господарства, кількість вантажно-розвантажувальних механізмів, вартість доставки матеріалів у робочу зону, трудові та фінансові ресурси.

Оптимізація запасів включає у себе регламентацію періодичності надходження матеріалів, розміру партії, отримання матеріалів за графіком, забезпечення мінімуму витрат на доставку та зберігання.

Управління запасами повинно здійснюватися як виробничими, так і фінансовими службами спільно з відділом матеріально-технічного постачання. Виробничі служби визначають перелік матеріалів, що застосовуються, їх кількість, якість, коефіцієнт використання, норми витрат. Фінансові служби визначають максимальний розмір коштів, що необхідні для придбання матеріальних ресурсів, встановлюють нормативи засобів по кожній групі матеріальних цінностей, визначають величину нормованих оборотних засобів. Завдання фінансових служб — не допускати "замороження" засобів у запасах, вчасно розраховуватись з постачальниками, застосовувати економічні штрафні санкції до постачальників, що затримують поставки.

Для управління важливо мати систему нормативної інформації за стадіями виробництва, часом дії, деталями, агрегатами, виробами, рівнями управління. Необхідно забезпечувати інформацію про рівень використання матеріалів також у розрізі структурних підрозділів та окремих робітників.

Під **нормою** розуміють максимально допустиму величину абсолютних витрат матеріальних цінностей на виготовлення одиниці продукції, робіт чи послуг. Перегляд норм повинен здійснюватись по мірі змін в умовах виробництва (технології, техніці, якості, організації праці, застосуванні нових видів матеріалів тощо).

Нормативи характеризують ступінь використання засобів праці, предметів праці, їх витрачання на одиницю площі, маси, обсягу тощо.

Вирішити проблему створення добре відпрацьованого і функціонуючого нормативного господарства можна тільки за допомогою нормативного бюро, яке б підпорядковувалось безпосередньо головному інженеру чи головному економісту.

Ця служба повинна займатися вирішенням таких завдань:

- створення централізованого фонду норм та нормативів;
- узгодження норм та нормативів з усіма технічними та економічними службами;
- визначення форм нормативних документів та інструкцій по їх заповненню;
- розробка методик нормування та розрахунку зведених норм та форм документів по коригуванню діючих норм;
- аналіз нормативного господарства та розробка заходів по вдосконаленню нормативного господарства;
- використання обчислювальної техніки для ведення нормативного господарства.

Перераховані види робіт розподіляються на три види:

1) організаційні (порядок розробки та перегляду норм);

2) методичні (підготовка інструкцій та методичних вказівок по формуванню норм та нормативів);

3) розрахункові (розрахунок, затвердження та оновлення норм та нормативів).

Управління запасами нерозривно пов'язане з проблемою використання матеріалів у виробництві. Для характеристики ресурсовитрачання використовуються такі показники: коефіцієнт використання, коефіцієнт розкрою, коефіцієнт витрачання, вихід продукту, коефіцієнт видобутку продукту з вихідної сировини.

Коефіцієнт використання характеризує ступінь використання матеріалів у виробництві і визначається відношенням корисного витрачання (маси теоретичного витрачання) до норми витрат матеріалів, що встановлена на одиницю продукції, робіт чи послуг.

Коефіцієнт розкрою визначається відношенням площі матеріалу після розкрою (корисної) до площі матеріалу поданого на розкрій.

Коефіцієнт витрачання є зворотнім показником до коефіцієнта використання та коефіцієнта розкрою і знаходиться співвідношенням норми витрат матеріалів на одиницю продукції до корисного витрачання.

Вихід продукту зумовлений відношенням кількості виробленого продукту до кількості фактично витраченої сировини (наприклад, вихід пиломатеріалів із деревини, цукру з цукрового буряка та інші).

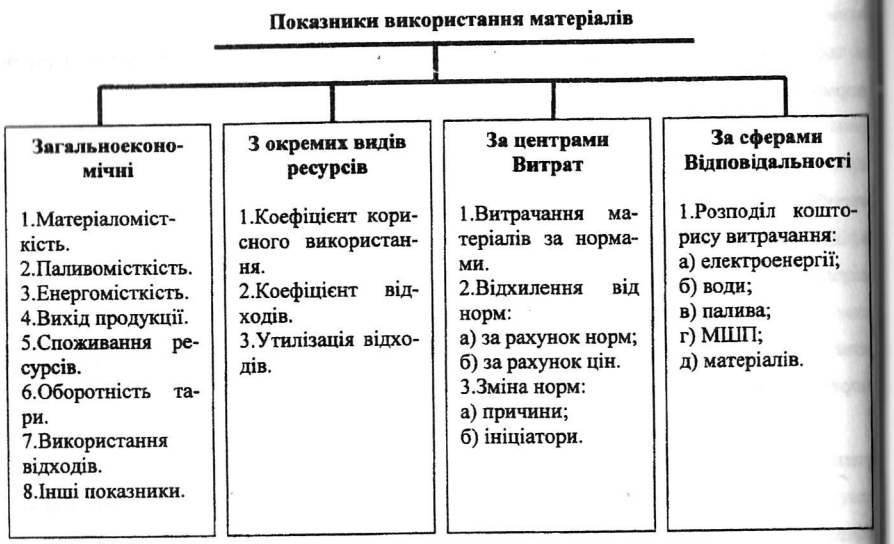
Коефіцієнт добутку продукту з вихідної сировини знаходиться відношенням добутого продукту з вихідної сировини до загальної його кількості у наявній сировині (добуток нафти з її свердловини, цукру з цукрового буряка при певному рівні цукристості тощо).

Застосування норм і коефіцієнтів дозволяє всебічно характеризувати споживання матеріальних ресурсів та отримати цінну інформацію для покращання роботи.

4.3. Показники використання матеріальних ресурсів

Використання матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива, запасних частин, малоцінних і швидкозношуваних предметів, води, енергетичних ресурсів, відходів виробництва) повинно бути під постійним контролем, що пояснюється високою питомою вагою їх у собівартості продукції (від 60 до 98% усіх витрат на виробництво), а тому основним резервом зниження витрат є зниження матеріаломіскості.

Контролінг повинен забезпечити для управління систему показників:



Значна кількість показників використання матеріальних ресурсів пояснюється різно манітністю об'єктів обліку та необхідністю комплексного аналізу на всіх стадіях їх зберіган ня та споживання.

Для контролю за використанням матеріальних ресурсів у виробничому процесі вико ристовується система звітності.

Звіти мають стандартну форму, де спочатку дається перелік матеріальних цінностей за які відповідають окремі особи структурних одиниць підприємства з виведенням залиш по кожному матеріалу, далі вказується надходження, витрачання (з зазначенням на які вид продукції) та залишку на кінець місяця. Дані звітів необхідні для визначення списаних мат ріалів певні види продукції.

Використання звітів дозволяє забезпечити реальний контроль за витрачанням матеріальних ресурсів за центрами витрат і сферами відповідальності, а також визначити поведінку осіб, які мають відношення до контролю за рухом цінностей.

Одним з найважливіших завдань контролінгу матеріальних ресурсів є відстеження показників ефективного контролю використання матеріалів. У динаміці зниження спожитих ресурсів на одиницю продукції характеризує успіх чи невдачі в управлінні матеріаломісткістю.

4.4. Показники використання персоналу та витрат на його утримання

Витрати на персонал завжди вимірюються кількісно у вигляді заробітної плати. Так у розвинутих країнах частка заробітної плати з витратами на соціальні потреби досягає в додатковій вартості 50-60%.

Витрати на підготовку і пошук (набір, підбір, розстановку та ін.) персоналу мають тенденцію до зростання, що пояснюється вимогами до кваліфікації робочої сили.

У стратегічному плані важливо пояснити роль та місце персоналу в економіці підприємства. На більшості підприємств необхідно постійно дбати про підвищення кваліфікації персоналу. Людський фактор є важливішим від фінансового і матеріального, а його підготовка забезпечує конкурентноздатність продукції та її якість.

Управління кадрами вимагає певної системи, у якій взаємодіють такі основні елементи:

- кадрова політика (адміністрування, управління, розвиток) — одна із складових загальної системи управління;
- врахування природи людей та змін у стилі їхнього життя;
- високий освітній рівень керівників персоналу;
- розвиток здібностей кожного працівника, організація служби підвищення кваліфікації персоналу.

Кадрова політика забезпечує умови формування та використання персоналу:

- управління людьми (найм, переміщення, звільнення, перепідготовка);
- управління умовами праці (дисципліна, безпека, оплата праці);
- соціальне управління (стосунки адміністрації з профспілками);
- управління адміністративними документами (ведення документації по працівниках);
- управління службами забезпечення (транспорт, охорона, санітарія);
- управління програмами розвитку (розробка стратегічних планів щодо персоналу).

Формування персоналу фірми має принципове значення для успішної роботи, особливо для створення сильної команди управлінців, які організовують та координують роботу виконавців.

Можливі такі 4 типи управління:

1. **Ясне у меті та вірне у діях, яке характеризується такими ознаками:**

- розуміє істинну природу і обов'язки менеджменту;
- акуратно і добросовісно відбирає і розвиває членів команди менеджерів у відповідності з необхідною кваліфікацією і підготовкою;
- керується у своїй діяльності твердою вірою в те, що продукти і послуги, які надаються компанією є засобами, за допомогою яких службовці компанії можуть чесно служити суспільству з почуттям глибокого особистого задоволення.

2. **Щире у бажаннях і чесне у зусиллях управління передбачає:**

- розуміння того, що природа і обов'язки управління більш широкі, ніж у даний момент і шукає шляхи для його удосконалення;
- ретельний підбір членів команди та її навчання з метою підвищення ефективності управління;
- пошук шляхів до сполучення інтересів менеджменту, службовців і суспільства для досягнення своєї мети.

3. **Невдале управління має такі ознаки:**

- робить одну і ту ж роботу день у день, не усвідомлюючи, що існують величезні сили і вплив, які приймають участь у його діяльності;
- не розуміє і не вживає ніяких заходів для встановлення іншої мети, крім випуску продукції і надання послуг з метою отримання прибутку.

4. **Антигромадське та старомодне управління характеризується бажанням робити гроші за допомогою хитрого *маніпулювання фондами і експлуатацією* людей.**

Цей тип в Україні дуже поширений, це "театр одного актора", в якому власник приймає всі рішення самостійно на свій страх і ризик, не довіряє підлеглим і тому користується самою простою системою рахівництва. Таким чином, одноосібне управління невдале, оскільки тут відсутня стратегія росту.

Для досягнення успіху в управлінні та виходу на перший тип керівництва необхідно:

1. Викласти у письмовому вигляді твердження відносно того, чому компанія займається даним бізнесом, в чому полягає його мета.

2. Встановити загальновизнані та ефективні засоби для оцінки вкладу загального менеджменту окремих членів управлінської команди і потенційних менеджерів.

3. Розробити програму управління, в якій ясно вказати завдання, методику дій і відповідальність в такій формі, щоб забезпечити таку роботу команди, яка дозволить компанії досягнути лідерства в галузі чи даному виді діяльності і закріпитися на цих позиціях.

Ми пов'язуємо досягнення першого типу управління з використанням системи контролінгу, який і являє собою програму і методику дій для забезпечення успіху фірми.

Показниками контролінгу можуть бути:

- фонд оплати праці (за видами та формами оплати праці, категоріями персоналу та ін.);
- відпрацьований час та витрати робочого часу (разом по підприємству, в розрізі структурних одиниць, чи за видами продукції);
- продуктивність праці (на одного працюючого одного робітника в грошовому вираженні і за відпрацьованим часом);
- система управління та її ефективність;
- трудомісткість продукції (відпрацьований час, витрати на оплату праці);
- кадри та їх склад.

На основі отриманих даних можна розрахувати показники використання робочого часу, трудоємкість продукції, середні показники тривалості робочого дня, витрати часу, середню заробітну плату та інші, які характеризують трудовий потенціал підприємства.

4.5. Показники формування витрат виробництва

Предметом управління собівартістю продукції є ресурси підприємства у процесі кругообігу господарських засобів з точки зору їх мінімізації. При цьому необхідно знижувати спожиті ресурси на одиницю продукції як в речово-натуральному виразі, так і у вартісному.

Мета управління собівартістю продукції — підвищення ефективності виробництва на основі таких принципів:

— *нормування всіх видів ресурсів, які використовуються для виробництва продукції;*

— контроль за дотриманням норм методом фіксації у спеціальних документах відхилень від норм;

— зміна норм на основі нової техніки і технології, впровадження наукових розробок, удосконалення організації праці тощо;

— удосконалення системи управління;

— розробка системи управління собівартістю;

— стимулювання працівників за зниження використання ресурсів на одиницю продукції.

Система управління собівартістю включає в себе різні елементи: нормування витрат, облік нормативних та фактичних витрат, аналіз ефективності використання ресурсів, зворотній зв'язок між виробництвом і управлінням на основі оперативної бухгалтерської інформації, нормативне господарство та внесення змін у норми, маркетингові дослідження, використання ЕОМ тощо.

Центральним місцем в системі управління собівартості продукції є нормативне господарство, яке являє собою деталізовані норми і нормативи трудових та фінансових ресурсів, починаючи з деталей і закінчуючи виробом в цілому. Нормативне господарство надто динамічне і змінюється під впливом науково-технічного прогресу, організації праці, удосконалення управління та інших.

До значної економії матеріальних ресурсів та зниження собівартості продукції може привести налагоджена система організації, збору, обліку та реалізації відходів, залучення в господарський оборот вторинних ресурсів.

На рівень норм і нормативів має вплив також наукова організація праці (особливо на трудові норми) та удосконалення управління

Відомо, що затрати на управління (загальноцехові, загальнозаводські витрати) мають чималу питому вагу (від 5 до 30%),.тому удосконалення управління суттєво впливає на норматив цих витрат.

На підставі норм і нормативів повинні складатися нормативні карти за деталями, вузлами, агрегатами та виробами в цілому, які, в свою чергу, використовуються для складання нормативних калькуляцій на вироби.

Найбільш раціональним способом управління є управління по відхиленнях. На протязі місяця в сигнальній документації фіксуються відхилення від норм за складовими частинами (витрачання матеріалів і додаткові трудові операції) із зазначенням причин і винуватців відхилення.

Велике значення в удосконаленні нормативного господарства належить функціонально-вартісному аналізу (ФВА) — методу находження резервів зниження витрат шляхом дослідження функцій виробу. Досвід використання ФВА свідчить, що надлишкова вартість виробів пояснюється такими причинами, як перевищення технічних параметрів і характеристик, що допустили розробники через перестрахування (надлишковий запас міцності), відсутність інформації про нові матеріали, технології, знехтування конструкторами питань економії, вартості конструкційних матеріалів, поспішність проектування, інерції мислення.

Досліджувані функції виробу поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішні функції поділяються на головну і другорядну, внутрішні — на основну і допоміжну. У зовнішній функції знаходять корисну функцію, некорисну та шкідливу. Витрати поділяються на необхідні та зайві. Зайві витрати пов'язані з некорисними та шкідливими функціями.

За кордоном ФВА в основному почав розвиватися в 60-70 ті роки (США, Англія, Канада та інші).

Вже до початку 1970 р. 25% всіх промислових фірм США в тій чи іншій мірі застосовували ФВА. В Японії у 1965 році засновано товариство японських спеціалістів по ФВА. З 1975 р. почалося активне застосування цього методу і до 1983 р. на кожні 500 чоловік працюючих в промисловості припадає один фахівець по ФВА. Практично усі заново проектовані вироби підлягають ФВА. Завдяки цьому методу в Японії досягнуто безпрецедентного для капіталістичних країн рівня (8%) зниження рівня собівартості продукції.

Центральне місце в системі контролінгу належить групуванню і обліку витрат, що пов'язані з випуском і реалізацією продукції.

Контролінг передбачає необхідність планування, обліку всіх витрат на виробництво і збут, доцільність калькулювання повної собівартості робіт та послуг.

Одним із важливих завдань на сучасному етапі розвитку економіки є створення принципово іншої системи отримання інформації про витрати виробництва, нових методів калькулювання собівартості продукції та визначення фінансових результатів. Пошук такої системи полегшується тим, що є можливість використати зарубіжний досвід. Практика розвинутих країн грунтується на використанні контролю витрат і прибутку за допомогою системи "директ-костінг" (системи обліку прямих витрат). Ця система дозволяє визначити залежність між витратами, обсягом виробництва і прибутком ще до початку виробництва продукції, а тому вона використовується для прогнозування витрат і результатів.

Система "директ-костінг" — це система управлінського обліку, яка передбачає поділ витрат виробництва на постійні та перемінні. В обліку витрати класифікуються за їх видами, місцями використання і носіями.

Якщо в основу аналізу покласти повну собівартість продукції, то основними показниками є:

1. Загальна собівартість продукції по підприємству:
   а) структура витрат за планом та фактична;
   б) відхилення від плану в абсолютному та у відносному вираженні;
   в) основні фактори, що обумовили зміну структури витрат.
2. Собівартість продукції за видами.
3. Собівартість продукції за місцями формування.
4. Собівартість основної продукції та нових видів продукції.
5. Собівартість напівфабрикатів.

6. Використання кошторису за видами витрат:
   а) по утриманню і експлуатації машин та устаткування;
   б) загальновиробничих витрат (за центрами витрат);
   в) загальногосподарських витрат;
   г) витрат на освоєння продукції.
7. Втрати від браку.
8. Відхилення від норм при використанні нормативного методу обліку витрат на виробництво.
9. Зміна норм (в розрізі ініціаторів).
10. Непродуктивні витрати.

Управлінські витрати плануються, обліковуються та аналізуються за двома рівнями — за структурними підрозділами і по підприємству в цілому. Такі витрати аналізуються за показниками:

1. Абсолютна сума витрат (прогноз (кошторис) і фактичні дані).
2. Питома вага у собівартості.
3. Продуктивність управління (випуск продукції на 1-го управлінця, на 1-ну годину часу, використаного управлінським апаратом).
4. Відпрацьований апаратом управління час.
5. Середня заробітна плата.
6. Витрати на утримання в розрізі окремих видів управління.
7. Структура управлінських витрат в динаміці.
8. Сума витрат на 1-го працівника апарату управління по підприємству і окремих відділах.
9. Групування працівників за функціями та витрати на функції (кошторисні і фактичні).
10. Інші витрати.

В такому ж порядку аналізуються інші витрати, які входять у собівартість продукції.

4.6. Показники збутової діяльності

Рішення у сфері управління збутом приймаються в умовах все більш складної загальноекономічної ситуації.

Збут, і в цьому полягає його відмінність від решти сфер діяльності, залежить насамперед від зовнішніх факторів. Вони є безумовно важливішими перед факторами внутрішнього впливу. Збут організується на основі маркетингових досліджень і вся діяльність підприємства підпорядковується процесу збуту.

Для управління збутом необхідна інформація відносно поточного стану та розробки стратегії фірми. Аналіз поточного положення передбачає визначення відповідності досягнутих результатів поставленій загальній меті — оптимізація прибутку, максимізація обсягу продажу, збільшення ринкової частки, оновлення продукції, досягнення статусу промислового лідера та ін. Важливе значення має характер і сфера діяльності фірми, асортимент продукції та її призначення, сегменти ринку, на які фірма має чи прагне отримати вихід, частка продажу на кожному ринковому сегменті. Ринок сегментується за певними ознаками: намірами споживачів, способами кінцевого використання товару, мотивами придбання, схильностями, перевагами, смаками чи уподобаннями, віком, статтю, територіальним регіоном.

Для маркетингових досліджень важливими моментами є вивчення сфери власної виробничої діяльності та співставлення отриманих результатів з показниками аналогічних підприємств галузі. Зокрема визначається: чи виробляє фірма аналогічну продукцію (або товари-замінники), який масштаб виробництва в динаміці (у минулому, в наш час, майбутньому), які ключові фактори внутрішнього росту галузі та фірми, чи не застаріли основні фонди, фінансовий стан підприємства, забезпеченість робочою силою, на якій стадії життєвого циклу знаходиться галузь і фірма.

Із зовнішніх факторів необхідно врахувати всю їх наявність, але аналіз розпочинається з тих, які мають найбільший вплив. До таких факторів відноситься конкуренція.

При аналізі конкуренції виділяються такі вузлові питання, як:

- кількість конкурентів та їх розподіл за масштабами виробництва (дрібні, середні, крупні), визначення їх ресурсного потенціалу;
- обсяги виробництва та ринкова частка кожного з основних конкурентів;
- визначення важливості тих чи інших сегментів для конкурентів;
- з'ясування того, якою виявляється реакція конкурентів на зміну стратегії фірми (передбачення контрзаходів);
- прогноз основних напрямків конкурентної боротьби на перспективу (цінових та нецінових);
- аналіз існуючих методів конкуренції (ціна продажна та споживання, продуктивність праці, рівень технологій, якість продукції, дизайн, сервісне та післяпродажне обслуговування, доставка, тривалість та надійність експлуатації, імідж фірми та її товарів, різні комбінації названих елементів);
- дослідження сильних та слабких сторін діяльності кожного з конкурентів;
- розробка критеріїв, які можуть бути використаними для оцінки конкурентних переваг компанії (лідерство у низькій вартості, частка на ринку, прибутковість, спроможність піти на ризик та ставлення до підприємницького ризику).

Особливе значення має вивчення ринку збуту. Перш за все з'ясовується, на які ринки поставляється продукція, визначається ємність цих ринків та проводиться їх сегментація за типами конкурентів і споживачів; досліджується чи можливі сезонні або циклічні зміни у діловій активності, які традиційні методи і канали збуту використовуються фірмою, яке географічне розташування, вік, стать, соціально-економічне положення, сфера ділової активності споживачів, яка стадія життєвого циклу товару.

Орієнтація господарської діяльності на маркетинг є новою проблемою для підприємств України. Поки ще не сформована конкуренція інформаційного забезпечення по цьому об'єкту контролінгу в деталізованому вигляді, а тому з показників збуту і маркетингової діяльності можна рекомендувати до використання ту інформацію, яка має принципове значення для діяльності підприємства — показники обсягу реалізації, виділення сегментів ринку, збір інформації для досьє по кожному конкуренту, вивчення мотивів покупок. Це той мінімум, без якого жодне підприємство не може обійтись уже зараз. В перспективі така інформація буде розширюватись по мірі розвитку ринкового середовища і набуття досвіду в маркетинговій діяльності.

РОЗДІЛ 5. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ЙОГО ВИКОНАННЯ

Контролінг опирається на систему бюджетів, що дозволяє керівнику заздалегідь оцінити ефективність управлінських рішень, оптимальним чином розподілити ресурси між підрозділами, намітити шляхи розвитку підприємства і уникнути кризової ситуації. Поряд з поняттям "розробка бюджетів" на багатьох вітчизняних підприємствах використовується термін "бюджетування".

5.1. Поняття бюджету. Цілі і задачі бюджетів

Однією з найважливіших задач системи оперативного контролінгу на підприємстві є розробка, аналіз і контроль бюджетів.

Бюджет – це план діяльності підприємства чи підрозділу в кількісному виразі. В економічно розвинутих країнах бюджети підприємств частково відповідають таким документам, прийнятим у вітчизняній практиці як техпромфінплан, зміна витрат. Вони охоплюють усі сфери фінансово-господарської діяльності підприємства: виробництво, реалізація продукції, діяльність допоміжних підрозділів, управління фінансовими потоками.

Бюджетування як метод управління за свій цикл виконує функції планування діяльності підприємства в цілому і по його підрозділах, сумування всіх колективних пропозицій, розробки проектів бюджетів, прорахунку варіантів плану, внесення коректівів, остаточного затвердження планів і обліку умов, що змінюються.

Переваги бюджетування проявляються в примусовому короткостроковому і довгостроковому плануванні ресурсів підприємства, поведінки конкурентів і, особливо, поточного і проектованого ринкового попиту продукції.

Складання бюджетів переслідує наступні цілі:

- розробка концепції ведення бізнесу:
  - планування фінансово-господарської діяльності підприємства на визначений період;
  - оптимізація витрат і прибутку підприємства;
  - координація – узгодження діяльності різноманітних підрозділів підприємства;
- комунікація – доведення планів до відома керівників різних рівнів;
- мотивація керівників на місцях на досягнення цілей організації;
- контроль і оцінка ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативом;
- виявлення потреб в грошових ресурсах і оптимізація фінансових потоків.

5.2. Бюджетний період

Деталізований бюджет для кожного центру відповідальності розробляють на рік. Річний бюджет може ділитися на 12 місячних, або 13 чотиритижневих періодів. Можливо, що річний звіт можна розбити по місяцях на перших три місяці і по кварталах на решту 9 місяців. На протязі року квартальні бюджети діляться на місячні. Квартальні бюджети на протязі року можуть бути переглянуті. Наприклад, на протязі першого кварталу з появою нової інформації можуть бути змінені бюджети на наступні 3 квартали і буде також підготовлений план на п'ятий квартал. Такий процес називається безперервним або "слизьким" складанням бюджетів. "Слизькі" бюджети гарантують, що планування – це не одноразовий випадок, а безперервний процес, і керівники постійно відчувають необхідність дивитись вперед і переглядати плани на майбутнє. Більш того, фактичні результати будуть порівнюватись з більш реальними показниками, тому що бюджети постійно переглядаються і коректуються.

Незалежно від того, чи складається бюджет на річній основі чи на основі безперервного планування, важливо щоб для контролю використовувались чотиритижневі чи місячні бюджети.

5.3. Управління складанням річних бюджетів

Важливо, щоб для забезпечення ефективної роботи по складанню бюджету застосовувались відповідні адміністративні процедури, які повинні бути пристосовані до вимог організації, але загальне правило заключається в тому, що компанія повинна встановити процедури прийняття бюджетів і забезпечити менеджерам відповідну допомогу службовців апарату в їх підготовці.

Планово-фінансова комісія повинна складатись із спеціалістів, які представляють основні сегменти компанії. Головна її задача – забезпечення прийняття реалістичних бюджетів і їх відповідна координація. Вона повинна призначити менеджера, який буде керувати складанням бюджету. В основному, це бухгалтер. Його роль заключається в координації окремих бюджетів в узагальнений бюджет організації для того, щоб планово-фінансова комісія у складанні бюджету могла бачити вплив окремих бюджетів на організацію бюджетів в цілому.

Бухгалтерський персонал надає допомогу менеджерам в підготовці бюджету, забезпечує інформацію про минулі періоди. Бухгалтери не визначають зміст бюджетів, але вони надають цінні консультаційні і технічні послуги менеджерам.

Керівництво по розробці бюджетів повинен розробляти бухгалтер. В ньому повинні бути описані цілі і процедури складання бюджетів. Воно повинно бути корисним довідниковим посібником для керівників, які відповідають за складання бюджетів. Додатково в керівництво може бути включено графік, який визначає точний порядок складання бюджетів і дати, до яких вони мають бути представлені планово-фінансовій комісії.

5.4. Етапи складання бюджетів

Існують наступні важливі етапи складання бюджету:

1. Повідомлення основних напрямків розвитку підприємства особам, які відповідають за розробку бюджетів;
2. Визначення фактору, який обмежує випуск продукції.
3. Підготовка програми збуту.
4. Початкова підготовка бюджету.
5. Обговорення бюджетів з вищестоящим керівництвом.
6. Координація і аналіз розглянутих бюджетів.
7. Кінцеве затвердження бюджетів.
8. Аналіз бюджетів.

1) Вище керівництво повинне дати інформацію про вплив перспективного плану на політику складання бюджетів особам, які відповідають за підготовку 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, які повинні робитися на підвищення цін та заробітної плати і очікувані зміни продуктивності. Також керівництво повинне повідомляти про очікувані зміни галузевого попиту і випуску продукції.

2) Діяльність кожної організації (підприємства) обмежує на даному етапі певний фактор. Для більшості підприємств обмежуючим фактором є купівельний попит. Однак, можливі випадки, коли виробництво стримують виробничі потужності, а купівельний попит перевищує їх можливості. Тому, перш ніж готувати бюджет, керівництву необхідно визначити обмежуючий фактор, так як від цього залежить вихідний пункт складання річного бюджету.

3) Об'єм і асортимент збуту визначають рівень виробництва компанії, коли споживчий попит є фактором, обмежуючим об'єм виробництва. Тому програма збуту – один з найважливіших планів при складанні річного бюджету. Складати даний план складніше від інших, поскільки сукупний дохід від реалізації залежить від дій покупців. Крім того, на споживчий попит можуть впливати стан економіки і дії конкурентів.

4) Процес підготовки бюджету повинен іти знизу вверх. Це означає, що бюджет повинен складатися на нижчому рівні керівництва, а удосконалюватися і координуватися на більш високих рівнях.

5) Важливо, щоб особи, які складають бюджети, брали участь в прийнятті кінцевого її варіанту і щоби керівник не переглядав бюджет, не проаналізувавши детально доведення підлеглих відносно внесення в нього нових статей. В іншому випадку, навряд чи підлеглі будуть зацікавлені у виконанні бюджету, який вони не приймали. В ході обговорення можна визначити, чи буде бюджет дійсно ефективним засобом управління чи просто технічним пройомом.

6) В міру пересування бюджетів знизу вверх в процесі обговорення необхідно вивчати співвідношення показників бюджетів. Таке вивчення може показати, що деякі бюджети не збалансовані з іншими і потребують удосконалення. В процесі координації слід складати бюджетний рахунок прибутків і збитків, баланс і звіт про рух грошових коштів, щоб мати гарантію, що всі вони співвідносяться і утворюють приємлиме ціле.

7. Після приведення бюджетів у відповідність їх зводять в узагальнений бюджет (сукупний фінансовий бюджет), який складається із рахунку прибутків і збитків, балансу і звіту про рух грошових коштів. Після затвердження узагальненого бюджету всі бюджети направляють у всі центри відповідальності підприємства. Прийняття узагальненого бюджету є основою для виконання бюджетів керівниками всіх центрів відповідальності.

8. Фактичні результати виконання бюджету необхідно щомісячно порівнювати із запланованими. Це дозволяє керівництву 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.

5.5. Структура системи бюджетів на підприємстві

Бюджети в широкому значенні поділяються на 2 основні види: поточні (операційні) бюджети, що відображають поточну (виробничу) діяльність підприємства, і фінансовий план, що являє собою прогноз фінансової звітності.

Поточний (операційний) бюджет включає в себе:

- бюджет реалізації;
- бюджет виробництва (виробничу програму);
- бюджет перехідних запасів;
- бюджет потреб у матеріалах;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;

- бюджет загально-виробничих видатків;
- бюджет цехової собівартості продукції;
- бюджет комерційних видатків;
- бюджет прибутків та збитків.

Фінансовий план включає в себе:

- план грошових потоків;
- прогнозний баланс;
- план капіталовкладень.

Основні взаємозв'язки бюджетів представлені на мал.22. Існують і інші взаємозв'язки; зокрема, бюджет потреб в матеріалах впливає на план грошових потоків, але ця залежність на схемі не показана.

Оскільки основою для розробки фінансових планів є бюджети поточної діяльності, розглянемо далі складення поточних бюджетів на прикладі уявної фірми Х. Ця фірма виробляє і продає два види продукції: А і Б.

Бюджет реалізації

В бюджеті реалізації вказується прогноз збуту по видах продукції в натуральному і вартісному виразі. Цей бюджет являє собою прогноз майбутніх доходів і є основою для всіх інших бюджетів: в кінцевому висновку видатки залежать від об'єму випуску, а об'єм випуску встановлюється на основі об'єму реалізації. Для прикладу вид бюджету реалізації представлений в табл.11.

Прогноз кількості реалізованої продукції кожного виду, а також цін на них розробляється в відділі маркетингу підприємства. Об'єм реалізації залежить як від попиту на продукцію, так і від виробничої потужності підприємства. Оскільки прогноз реалізації завжди містить в собі деякий елемент невизначеності, корисно вказати максимально можливе, мінімально можливе і найбільш імовірне значення.

Бюджет реалізації є основою для всіх інших бюджетів, тому що всі затрати безпосередньо залежать від об'єму реалізації.

Бюджет виробництва (виробнича програма) і бюджет перехідних запасів формується тільки в кількісних показниках і входять в сферу відповідальності керівника виробництва. Метою програми є забезпечення об'єму виробництва, достатнього для задоволення попиту покупців і створення економічно доцільного рівня запасів.

Перехідні запаси включають запаси готової і незавершеної продукції.

Необхідний запас готової продукції розраховують за формулою:

$$ГП_{кі} = \frac{S_i \cdot t_i}{T}, \text{ де}$$

$ГП_{ki}$ – запас готової продукції і-го виду на кінець періоду;

B_i – об'єм реалізації готової продукції і-го виду в майбутньому періоді;

t_i – середній строк збереження готової продукції на складі (в днях);

T – продовження майбутнього періоду (в днях).

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

$$НЗП_{ki} = \frac{B_i \cdot t_i \cdot K_г}{T}, \text{ де}$$

$НЗП_{ki}$ – запас незавершеної продукції і-го виду на кінець періоду;

B_i – об'єм випуску і-го виду продукції за майбутній період;

t_i – тривалість виробничого циклу в днях;

$K_г$ – коефіцієнт готовності незавершеного виробництва (≈ 50%).

Бюджет потреб в матеріалах складають в натуральному і вартісному вираженні. Його мета – визначення кількості матеріалів, необхідних для виробництва запланованого об'єму продукції і кількості матеріалів, які необхідно закупити на протязі запланованого періоду.

В більшості затрати на матеріали є перемінними і тому потребу в матеріалах в натуральному вираженні визначають за формулою:

$$M = H \cdot Q + M_к,$$

де H – норма витрачання на одиницю продукції;

Q – об'єм виробництва;

$M_к$ – запас матеріалів на кінець періоду.

Об'єм закупок дорівнює різниці між потребою в матеріалах і запасах, що є на підприємстві на початок запланованого періоду.

Бюджет прямих затрат на оплату праці складається на базі виробничої програми. Для визначення планових затрат на оплату праці, очікуваний об'єм виробництва кожного виду продукції множать на трудоємність одиниці продукції, а тоді отриману трудоємність випуску множать на вартість 1 людино-години (тобто, середню тарифну ставку). Затрати на оплату праці також розраховують за центрами витрат, а потім зводять в єдину формулу. Важливо, щоб при цьому зберігся розподіл на постійні і перемінні затрати.

Бюджет загальновиробничих витрат включає планування цехових витрат і витрат на експлуатацію машин і обладнання. Ці затрати можуть бути як перемінними, так і постійними. Загальна сума накладних витрат в бюджеті буде залежати від динаміки витрат по окремих статтях по відношенню до прогнозованого рівня виробництва.

Бюджет цехової собівартості продукції зводить в єдино затрати на матеріали, зарплату, організацію і підготовку ділянок і цехів з врахуванням змін запасів незавершеного виробництва. Структура бюджету цехової собівартості продукції залежить від методу управлінського обліку собівартості на підприємстві, тобто від того, чи включаються постійні затрати в собівартість продукції.

Бюджет комерційних витрат включає затрати поточного характеру, пов'язані з реалізацією продукції, маркетинговою діяльністю. Ці затрати необхідно ділити на постійні і перемінні.

Наприклад, затрати на комісійні є перемінними і розраховуються по формулі:

Комісійні = Процент комісійних × Об'єм реалізації.

Затрати на рекламу є постійними і розраховуються по формулі:

Затрати на рекламу = X.

Бюджет загальногосподарських витрат складається по тому принципу, що і бюджет загальновиробничих витрат.

Бюджет прибутків і збитків – це прогноз звіту про прибутки і збитки, який акумулює в собі інформацію із всіх інших бюджетів і дозволяє проаналізувати, який прибуток підприємство отримає в плановому періоді.

На основі бюджету прибутків і збитків проводять аналіз і роблять висновки про оптимальність представленої системи бюджетів і необхідності коректувань.

Касовий консолідований бюджет. Його мета – забезпечити достатню касову готівку на любий момент, яка відповідає рівню операцій по різних бюджетах. Через те, що планування готівки є часто невизначеним, необхідно передбачати суми, які дещо перевищують мінімальний об'єм коштів. Касовий бюджет допоможе фірмі уникнути появі готівки, яка перевищує її потреби, дозволить керівництву прийняти міри для перетворення зайвих коштів в короткострокові інвестиції.

5.6. Види бюджетів, їх особливості. Бюджетування "з нуля"

Бюджети поділяються на гнучкі і фіксовані.

Гнучкий бюджет показує розміри затрат і результати при різному об'ємі діяльності відповідного центру відповідальності. В залежності від об'єму діяльності перемінні і змішані затрати міняються, а постійні залишаються незмінними. Тому в гнучких бюджетах вказується ставка перемінних затрат на одиницю продукції і приріст змішаних затрат на одиницю приросту об'єму продукції. Ця ставка є норма, помножена на ціну. Постійні затрати виділяються окремо.

Гнучкий бюджет найкраще підходить для центрів повністю регульованих затрат, а також для центрів виручки, так як він показує, яким чином керівник, змінюючи об'єм випус-

ку чи реалізації, може вплинути на затрати чи виручку. За принципом гнучкого бюджету планують виручку, затрати на основні матеріали, відрядну зарплату тощо.

Фіксований бюджет – не змінюється в залежності від змін рівня ділової активності, тому його використовують для планування частково регульованих затрат, які не залежать безпосередньо від об'єму випуску і для яких взаємозв'язок "вхід-вихід" не носить настільки явний характер.

Фіксовані бюджети використовують перш за все для центрів частковорегульованих затрат, а також для інших видів центрів відповідальності.

Виділяють наступні види фіксованих бюджетів:

- бюджети "від досягнутого" складають на основі статистики минулих періодів з врахуванням можливих змін умов діяльності підприємства. Наприклад, загальногосподарські витрати (прирістні бюджети).
- бюджети з розробкою додаткових варіантів відрізняються від звичайних прирістних бюджетів аналізом різних варіантів. Наприклад, такий бюджет може мати варіанти, при яких сума затрат скорочується чи збільшується на 5, 10, 20%.
- бюджети "з нуля" розробляють, виходячи із припущення про те, що для даного центру відповідальності бюджет складається вперше. Це звільняє від вантажу минулих помилок.

Найбільш складним видом фіксованих бюджетів є бюджетування "з нуля":

- визначення цілей для всіх видів діяльності, за які відповідає менеджер кожного центру відповідальності (цілі можуть бути не тільки фінансовими, наприклад, підвищення якості продукції, зниження плинності кадрів тощо);
- встановлення критеріїв досягнення цілі;
- дослідження альтернативних варіантів ведення кожного із видів діяльності;
- оцінка ефекту від кожного з варіантів по встановлених критеріях;
- оцінка затрат для кожного із варіантів;
- оцінка можливих рівнів асигнувань;
- визначення факторів, які обмежують об'єм діяльності центра відповідальності;
- формування оптимального набору видів діяльності для кожного можливого рівня асигнувань.

Бюджетування "з нуля" доцільно проводити для частково регульованих затрат, коли потенційні втрати достатньо великі.

Основними перевагами бюджетування "з нуля" є:

- орієнтація на досягнення глобальної мети підприємства;
- чітко визначені цілі;

- можливість вибору пріоритетних напрямків діяльності;
- більше інформації про вхід і вихід (бюджет стає більш раціональним);
- підвищення ефективності розподілу ресурсів.

Серед недоліків:

- складність і трудоємкість розробки;
- висока ціна розробки;
- трудність вимірювання ефективності (особливо у випадку нематеріальних вигод).

5.7. Переваги та недоліки бюджетування

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

Переваги бюджетування:

- справляє позитивний вплив на мотивацію та настрій колективу;
- дозволяє координувати роботу підприємства в цілому;
- аналіз бюджетів дозволяє своєчасно вносити коректуючі зміни;
- дозволяє вчитись на досвіді складання бюджетів минулих періодів;
- дозволяє вдосконалювати процес розподілу ресурсів;
- сприяє процесам комунікацій;
- допомагає менеджерам нижчого рівня зрозуміти свою роль в організації;
- дозволяє співробітникам-початківцям зрозуміти "напрям руху" підприємства, таким чином допомагаючи їм адаптуватись у новому колективі;
- служить інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

Недоліки бюджетування:

- різноманітне сприйняття бюджетів у різних людей (наприклад, бюджети не завжди спроможні допомогти вирішити повсякденні, поточні проблеми, не завжди відображають причини подій і відхилень, не завжди враховують зміни умов; крім того, не всі менеджери володіють достатньою підготовкою для аналізу фінансової інформації);
- складність та висока ціна бюджетування;
- якщо бюджети не доведені до відома кожного співробітника, то вони не справляють практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються виключно як засіб для оцінки діяльності робітників та відслідкування їх помилок;
- бюджети вимагають від співробітників високої продуктивності праці; в свою чергу, співробітники протистоять цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження і т.д., що призводить до конфліктів, викликає стан страху, а відповідно, знижує ефективність роботи;
- протиріччя між досягненням цілей і їх стимулюючим ефектом; якщо досягнути поставлених цілей досить легко, то бюджет не має стимулюючого ефекту для підвищення про-

дуктивності; якщо досягнути цілей досить складно, – стимулюючий ефект зникає, оскільки ніхто не вірить у можливість досягнення цілей.

Крім цього, в 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;
- розповсюдження фальшивої інформації про бюджети по неформальних каналах.

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

Таблиця 11

Переваги та недоліки бюджетування "з нуля"

Переваги	Недоліки
1. Орієнтація на досягнення глобальної підприємства 2. Цілі чітко визначені, альтернативні способи їх досягнення описані в явному вигляді 3. Підвищення мотивації внаслідок участі менеджерів середнього і нижнього рівнів у підготовці бюджету 4. Можливість вибору пріоритетного напряму діяльності 5. Більше інформації про вхід та вихід (кошторис стає більш раціональним і менш "політичним") 6. Підвищення ефективності розподілу ресурсів	1. Складність та трудоємність розробок 2. Висока ціна розробки 3. Складність виміру ефективності (особливо у випадках нематеріальних вигод)

Отже, бюджетування "з нуля" має місце для планування частково регулюючих витрат в ситуаціях, коли потенційні втрати досить великі.

5.8. Сфери застосування різноманітних видів бюджетів

На підприємстві для кожного центру відповідальності складається окремий бюджет. Як зазначалось вище, існують центри відповідальності різноманітних видів:

- центри регулюючих витрат;
- центри слабо регулюючих витрат;
- центри доходу;
- центри прибутку;

- центри інвестицій.

Для кожного з них потрібен особливий підхід до розробки бюджету (див. табл.12).

Таблиця 12

Підходи до розробки бюджетів для різних видів центрів відповідальності

Вид центру відповідальності	Типова категорія витрат	Підхід до розробки бюджету
Центр регулюючих витрат (існує чіткий функціональний взаємозв'язок між "входом та виходом": наприклад, цех основного виробництва)	Повністю регулюючі витрати	Гнучкий бюджет
Центр частково регулюючих (довільних) витрат (чіткого функціонального взаємозв'язку між входом і виходом не існує, залежність лише кореляційна: наприклад, конструкторське бюро)	Частково регулюючі (довільні) витрати	Фіксований бюджет: ➢ від досягнутого; ➢ з проробленням додаткових варіантів; ➢ "з нуля"
Центр доходу (наприклад, відділ збуту)	Дохід і повністю регулюючі витрати Частково регулюючі (довільні) витрати	Гнучкий бюджет Фіксований бюджет: ➢ від досягнутого; ➢ з проробленням додаткових варіантів; "з нуля"
Центр прибутку (існує чіткий взаємозв'язок між витратами і прибутком)	Повністю регулюючі витрати Частково регулюючі витрати	Гнучкий бюджет Фіксований бюджет: ➢ від досягнутого; ➢ з проробленням додаткових варіантів; "з нуля"
Центр інвестицій (існує чіткий взаємозв'язок між об'ємом інвестицій і прибутком)	Частково регулюючі витрати Слабо регулюючі витрати	Фіксований бюджет: ➢ від досягнутого; ➢ з проробленням додаткових варіантів; "з нуля" Бюджет капіталовкладень

РОЗДІЛ 6. МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

6.1. Загальне поняття про оперативний контролінг

Найважливішою метою підприємства є покращення рентабельності, забезпечення ліквідності і підвищення ефективності роботи. Щоб досягти цієї мети, на виробництві необхідно систематично використовувати інструменти оперативного управління. Керівники всіх рівнів повинні частіше проводити оперативний аналіз і більш ефективно використовувати оперативний інструментарій.

Зміст любої системи контролінгу заключається в її орієнтації на мету, майбутнє і вузькі місця. За допомогою оперативних методів можна своєчасно виявити відхилення від наміченого курсу. Таким чином керівники всіх рівнів можуть проводити цілеспрямовані заходи в різних галузях діяльності, щоби забезпечити досягнення встановлених цілей.

Методи оперативного контролінгу повинні систематично використовуватися на протязі всього господарського року. На багатьох дрібних і середніх підприємствах треба спочатку добитись, щоб цими методами і інструментами оволоділи керівники всіх рівнів.

В системі оперативного контролінгу розглядаються економічні процеси в рамках одного року. Якщо мова іде про короткостроковий період, виходять з наявних ресурсів. Регулювання виробничого процесу здійснюється шляхом безперервного співставлення планових даних з фактичними. Планові дані порівнюють по можливості щомісячно з нормативними величинами з метою оперативного визначення відхилень.

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

Зростаючий тиск з боку конкурентів, погіршення стану зовнішнього середовища, швидкі зміни ситуації на ринку, звужуваний простір діяльності в зв'язку з введенням нових законів призводять до того, що пред'являються все більш високі вимоги керівникам підприємств. Тому, щоб гарантувати чи збільшувати прибуток, необхідно вдосконалювати процеси планування, контролю і регулювання на підприємствах.

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

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

Отже, основна мета оперативного контролінгу — створення системи управління поточних завдань підприємства, а також прийняття своєчасних рішень по оптимізації співвідношення "затрати-прибуток".

6.2. Зміст і методика АВС-аналізу.

АВС – аналіз є важливим методом, який використовується на підприємстві для визначення ключових моментів і пріоритетів. В контролінгу АВС- аналіз дозволяє проводити ціленаправлені і економічні заходи.

При АВС – аналізі співставляються показники в натуральному і вартісному вираженні.

АВС – аналіз може бути використаний перш за все в матеріально-технічному забезпеченні, виробництві і збуті. В рамках даного аналізу в області матеріально-технічного постачання розглядаються кількість і вартість деталей в розрізі постачальників. В області виробництва може бути проведене дослідження і зміни постійних витрат. В області збуту вивчаються замовлення, що надходять і реалізована продукція. При даному аналізі виходять з того, що затрати часу на виконання робіт не відповідають значимості цих робіт. Результат АВС – аналізу чітко показує, що необхідно розрізняти А-, В-, С- задачі.

А- задачі — найважливіші, на їх виконання потрібно 5% часу. Значимість їх вкладу в досягнення цілей оцінюється приблизно в 75%. Ці задачі можуть бути виконані, як правило, тільки підприємцем або одним з керівників підприємства. А- задачі комплексні, часто переплітаються з іншими, і їх невиконання або надто або надто пізнє виконання викликає великі проблеми. Так переговори з оптовими покупцями підприємець повинен проводити самостійно. Ранг даних задач найвищий.

В – задачі — задачі середньої важливості, які складають приблизно 20% по затратах часу і 20% по значимості. Виконання даних задач частіше можна делегувати компетентним працівникам. Підприємцю немає необхідності підтримувати контакти зі всіма клієнтами. У нього повинні бути компетентні працівники, яким можна довіряти виконання В- задач.

С- задачі займають приблизно 75% часу і вносять вклад в отримання прибутків підприємства тільки в розрізі 5%. Ці задачі по можливості повинні бути делеговані, щоб мати більше часу для вирішення задач — А і частково — В. Задачі даного класу, в основному являють собою щоденні рутинні роботи, які дають незначний вклад в досягнення мети (адміністративно-управлінські роботи і частина робіт з кореспонденцією).

Порядок виконання АВС- аналізу:

1. Складання списку всіх видів діяльності на відповідний плановий період в один міс-

2. Упорядкування всіх задач по важливості, тобто по їх вартісній оцінці для досягнення встановлених цілей.

3. Оцінка всіх облікованих видів діяльності у відповідності з АВС – шкалою.

4. Перевірка особистого тимчасового графіку з точки зору відповідності важливості задач і запланованого на їх виконання часу.

5. Коректування тимчасового графіку у відповідності з установкою на А, — В і С задачі.

А-, В-, С- задачі повинні бути чітко розмежовані. Робочий день міг бути повністю заповнений А і В – задачами. Однак такий підхід недоцільний. Підприємцю не слід жорстко планувати більше 60% свого робочого часу; 20% часу він повинен зарезервувати для вирішення непередбачених питань (розмови з відвідувачами, відповіді на дзвінки, проблеми , що виникли несподівано). Решта 20% часу необхідно по можливості використати для творчої діяльності.

6.3. SWOT-аналіз

Серед значної кількості інструментів аналізу ринкового положення підприємства одним з найбільш наочним є розробка SWOT-матриці. Суть даного аналізу полягає в оцінці перспектив фінансово-господарської діяльності підприємства в двох аспектах. Говорячи про сьогоднішнє положення підприємства, визначають його переваги та недоліки, а погляд в перспективу створює можливості продовження подальшої діяльності та загрози успішному виконанню планів. Результати зводяться у таблицю, яка дає наочний матеріал для планування подальшої діяльності щодо подолання недоліків і реалізації ринкових переваг підприємства з врахуванням виявлених можливостей та загроз.

SWOT-метод був розроблений американськими економістами і називається так по першим буквах англійських слів, що складають основний зміст аналізу (*Strength* – перевага, *Weakness* – недолік, *Opportunities* – можливість, *Threat* – загроза).

Використання SWOT-аналізу для комплексної оцінки ринкового положення і перспектив діяльності готельного комплексу розглянемо на прикладі.

Приклад. *Готельний комплекс "Галичина" розміщений в обласному центрі Тернопіль. Будучи побудованим в 1983 році, комплекс на той час відповідав всім вимогам, що висувалися готелям вищого класу в нашій країні. Він розташований в 15 хвилинах їзди від центра міста неподалік від обласного виставочного центру.*

До початку 90-х років комплекс вважався найкращим в місті і використовувався в основному для розташування іноземних туристів і спеціалістів, що приїжджали в місто. Однак декілька років назад в центрі міста був побудований великий готель міжнародного

стандарту, а також були відкриті кілька приватних невеликих готелів і пансіонів, що приваблювали своїх гостей достатньо високим рівнем обслуговування. Таким чином, до кінця 90-х років готельний комплекс "Галичина" почав відчувати певні складності у своїй діяльності. Для нормалізації ситуації були залучені спеціалісти, які почали досліджувати ринкові позиції підприємства з проведення SWOT-аналізу. Його результати представлені в таблиці.

Таблиця 13

Матриця SWOT-аналізу діяльності готельного комплексу "Галичина"

Переваги	**Можливості**
1. Номінальна потужність номерного фонду готелю складає 20% міського ринку готельних ресурсів середнього класу. 2. Підприємство має в своєму розпорядженні одну з кращих в місті інфраструктур для проведення семінарів та конференцій. 3. Підприємство добре відоме західним туроператорам, що історично співпрацюють з системою Інтуристу. 4. Готель зареєстрований в основних глобальних системах резервування (GDS): Apollo/Galileo; Sabre; System One; Worldspan; Amadeus.	1. Гнучке сезонне позиціювання готелю. 2. Диверсифікація номерного фонду для задоволення індивідуальних потреб різноманітних сегментів ринку. 3. Залучення іноземних відвідувачів виставочного центру і спортивного комплексу, що розташовані в безпосередній близькості.
Недоліки	**Загрози**
1. Відсутність єдиної концепції продажу. 2. Відсутність обгрунтованої маркетингової концепції, орієнтованої на кінцевого споживача (потенційного гостя). 3. Одноманітність номерного фонду. 4. Ціноутворення по принципу "торг має місце". 5. Недостатня інформованість кінцевого споживача про підприємство. 6. Необгрунтовано завищені об'яви цін на індивідуальне розміщення.	1. Захоплення ринку готельних ресурсів середнього рівня новостворюваними підприємствами з західними технологіями управління та продажу. 2. Падіння дозвільного туризму в країні та в місті. 3. Неефективне використання / невикористання місцезнаходження готелю в цілях маркетингу. 4. Суттєва залежність готелю від Інтуристу, як основного зовнішнього джерела клієнтів.

По результатам аналізу були розроблені рекомендації, що стосувалися шляхів підвищення ефективності роботи готельного комплексу.

Аналіз ринкового положення підприємства, виявлення найбільш суттєвих факторів, що формують його бізнес-середовище, є необхідним етапом і складовою частиною будь-якого виробничого плану.

6.4. Метод розрахунку сум покриття

При розрахунку суми покриття розрізняють перемінні і постійні затрати. **Перемінні затрати** виникають в зв'язку з виробництвом і збутом продукції. **Постійні затрати** — ви... тки на забезпечення готовності до виробництва, які з'являються незалежно від того, чи ви... блялась продукція і скільки її було продано.

Сума покриття — це різниця між виручкою від продажу і перемінними затратами.

Прибуток виникає лише тоді, коли нагромаджені суми покриття по всій проданій п... дукції будуть більшими від величини затрат підприємства.

Розрахунок суми покриття наступний:

виручка від реалізації – переміні затрати = сума покриття – постійні затрати = виро... ничий результат.

Виручка від продажу в першу чергу йде на покриття перемінних затрат. Тільки піс... того, як всі перемінні затрати покриваються, виникають суми покриття. Таким чином дода... кова виручка від продаж перетікає в суми покриття. Останні призначені для покриття п... стійних затрат і отримання прибутку. Тільки коли постійні затрати повністю покриті, прохо... дить перетікання в прибуток. Якщо отриманих сум покриття не вистачає тільки на покритт... перемінних затрат, то прибутку не буде.

В протилежність розрахункам на основі повних затрат розрахунок на основі сум по... криття орієнтований на ринок. Розрахунок цін на продукцію на основі повних затрат част... приводить до неможливості її реалізації за такими цінами на ринку. Розрахунок на основ... сум покриття орієнтований на ринкові ціни, які формуються конкурентами на ринку. За йог... допомогою можна проводити незалежне калькулювання ціни продажу, задаючи цільові зна... чення сум покриття.

З точки зору маркетингу інтерес мають і інші критерії, які лежать в основі групуванн... показників. З метою вдосконалення управління збутом слід визначати наступні суми покрит... тя:

— по клієнту;

— на одного торгівельного представника;

— на кілометр пробігу автотранспорту;

— по регіону збуту;

— на одну машино-годину роботи обладнання;

— на одиницю завантаження вузького місця.

Такі розрахунки орієнтовані на ринок і є надійними даними для прийняття рішень відносно цін, аналізу обороту, затрат і прибутку, а також планування контролю і регулюван... ня на підприємстві.

6.5. Аналіз беззбитковості підприємства

Аналіз беззбитковості оснований на залежності між доходами від реалізації, затратами і прибутком протягом короткого періоду, коли вихід продукції обмежений рівнем наявних в розпорядженні діючих виробничих потужностей.

Мета аналізу беззбитковості — встановити, що буде з фінансовими результатами, якщо відповідний рівень продуктивності чи об'єм виробництва зміниться.

Аналіз величин в точці беззбитковості передбачає, що звітність на підприємстві містить дані про перемінні і постійні затрати. Це характерно для системи розрахунку прибутку на основі сум покриття.

За допомогою даного аналізу можна визначити критичну величину, що показує, коли виручка покриває загальні затрати підприємства.

При цьому методі чітко представляються взаємозв'язки між виручкою від реалізації продукції, затратами і прибутком. Результати аналізу величин в точці беззбитковості можуть бути представлені в аналітичному і графічному виді.

Графічне представлення є переважаючим, оскільки працівники підприємств швидше сприймають діаграми, а значить характер змін прибутку при змінах виручки і затрат може бути показаний більш наглядно.

Керівники підприємства можуть використовувати графік беззбитковості для:

1) визначення цільового прибутку;
2) встановлення рівня замовлення виробничих потужностей;
3) вибору продуктових груп, які приносять підприємству найбільший прибуток;
4) прийняття рішень про об'єми випуску окремих видів продукції;
5) перевірки цінової політики;
6) прийняття інвестиційних рішень;
7) дослідження комплексу робіт;
8) дослідження критичної виручки;
9) визначення запасу фінансової стійкості;
10) визначення коефіцієнта фінансової стійкості.

Поряд з графічним представленням можна аналітично визначити окремі показники і таким чином співставити результати, що отримані графічно і аналітично.

Точку беззбитковості знаходять за допомогою виручки від реалізації, постійних і перемінних затрат по формулі:

$$\text{Точка беззбитковості в одиницях продукції} = \frac{\text{Постійні затрати}}{\text{Виручка на одиницю продукції}}$$

Для визначення виручки від реалізації, яка необхідна для покриття постійних затрат можна розділити постійні затрати зразу на процентну ставку суми покриття. При цьому використовуємо формулу:

$$\text{Виручка в точці беззбитковості} = \frac{\text{Постійні затрати}}{\text{Сума покриття (\%)}}$$

Таким чином, аналіз величин в точці виникнення прибутку чітко показує, що підприємство тільки тоді отримає прибуток, коли покриє всі постійні затрати.

Кількість реалізованих одиниць продукції для отримання очікуваного прибутку можна визначити за формулою:

$$\frac{\text{Постійні затрати} \times \text{очікуваний прибуток}}{\text{Виручка на одиницю продукції}}$$

Чим інтенсивніше керівництво підприємства працює з формулами і графіками для точки беззбитковості, тим вищі результати перетворення на практиці окремих рішень, краща можливість бачити взаємозв'язки між виручкою від продажі, перемінними і постійними затратами, а також сумами покриття і прогнозами.

Наприклад, можна обчислити рівень завантаження виробничих потужностей, якого треба досягти, щоб покрити всі затрати підприємства.

$$\text{Рівень завантаження} = \frac{\text{Виручка в точці беззбтковості}}{\text{Загальна виручка}}$$

Точка беззбитковості може характеризуватися кількістю проданої продукції:

$$\text{Кількість реалізованої продукції в точці беззбитковості} = \frac{\text{Постійні затрати}}{\text{Сума покриття одинці продукції}}$$

або

$$\text{Кількість реалізованої продукції в точці беззбитковості} = \frac{\text{Виручка в точці беззбитковості}}{\text{Ціна продажу одинці продукції}}$$

Наскільки може скоротитися об'єм реалізації, перш ніж підприємство отримає збитки показує такий показник як точка безпеки. Його можна визначити за формулою:

$$\text{Точка безпеки(\%)} = \frac{\text{Об'єм очікуваної реалізації} - \text{Об'єм беззбиткової реалізації}}{\text{Об'єм очікуваної реалізації}}$$

6.6. Запас і коефіцієнт фінансової стійкості

Запас фінансової стійкості показує, наскільки можна збільшити величину виручки від продажу, перш ніж буде досягнута величина критичної виручки, і значить, при подальшому знижені підприємство попаде в зону збитків. **Запас фінансової стійкості** - це різниця між сумарною величиною виручки і її критичним значенням і може бути обчислений за допомогою показників аналізу величин в точці беззбитковості. Чим більший запас фінансової стійкості тим більш сприятлива ситуація на підприємстві.

Коефіцієнт фінансової стійкості показує на скільки процентів може бути зменшена виручка, перш ніж підприємство попаде в зону збитків. Для його розрахунку використовують формулу:

$$\text{Коефіцієнт фінансової стійкості} = \frac{\text{загальна вирука} - \text{критична виручка}}{\text{сумарна виручка}} 100\%.$$

Коефіцієнт фінансової стійкості і сума покриття пов'язані лінійною залежністю. Можна використати формулу:

$$\text{Прибуток (\%)} = \frac{\text{сума покриття}}{\text{загальна виручка}} \times \text{коефіцієнт фінансової стійкості}$$

Для підвищення коефіцієнта фінансової стійкості необхідно провести відповідні заходи:

- підвищити загальну виручку від продажу (підвищення кількості або цін продаж);
- зниження величин в точці беззбитковості (підвищення цін продаж, покращання структури обороту);
- зниження затрат (перемінних чи постійних, або всіх);
- заміна постійних затрат перемінними (наприклад при переході від власного виробництва до закупки з боку).

6.7. Аналіз "вузьких місць", що виникають на підприємстві

При визначенні оптимальної виробничої програми на першому плані стоїть досягнення високої рентабельності. Мова йде про отримання прибутку з врахуванням виручки від продажу і затрат.

При оптимізації виробничої програми необхідно використовувати орієнтовані на прибуток критерії. Розгляд одних тільки затрат, як це прийнято при розрахунках по повних затратах, недостатньо. Поряд із затратами слід враховувати додаткові фактори, які впливають на величину виручки від продаж.

Таким чином, існує тісний взаємозв'язок між виробництвом і збутом. Планування збутової і виробничої програми - єдиний проблемний комплекс. Однак на практиці керівник відділу збуту і начальник виробничого відділу часто по-різному дивляться на проблеми. Тому на багатьох підприємствах виникають протиріччя між збутом і виробництвом.

Проблематика планування виробничої програми визначається перш за все видом і кількістю вузьких місць у виробництві. Крім того, значення мають можливі альтернативні

технологічні процеси. Мова йде про встановлення обладнання і про інтенсивність його використання у виробничому процесі.

На підприємстві існують три принципові підходи:

а) Відсутність вузьких місць.

Оскільки їх немає, то виготовлятися може вся продукція в максимально можливій кількості.

Поки у виробництві немає вузьких місць, критерієм прийняття рішення про включення продукту в оптимальну виробничу програму є **позитивна сума покриття** - це різниця між виручкою від продажу і перемінними затратами на одиницю продукції. Кожен продукт з позитивною сумою покриття в умовах відсутності вузьких місць вносить свій внесок у покриття постійних затрат.

б) Наявність одного вузького місця.

Може пояснюватися двома причинами:

- якщо виробничий процес одноступеневий, то існуючих потужностей недостатньо для виробництва максимально можливої кількості всіх продуктів з позитивними сумами покриття;

- якщо виробничий процес багатоступеневий, то вузьке місце виникає тільки на одній ділянці, потужності якої не вистачає для виробництва всіх продуктів.

Якщо на підприємстві виникає вузьке місце, то для оптимізації виробничої програми необхідно використовувати відносну суму покриття, яку визначають в одиницю часу завантаження вузького місця.

$$\text{Відносна сума покриття} = \frac{\text{Абсолютна сума покиття одиниці продукції}}{\text{Час виготовлення одиниці продукції}}$$

Таким чином, визначається скільки часу необхідно для обробки окремих продуктів на ділянці, яка є вузьким місцем.

в) Наявність декількох вузьких місць.

Якщо при перевірці програм збуту і виробництва виявиться, що у виробництві є відразу декілька вузьких місць, то прийняття рішення складніше. В такому випадку слід використовувати методи лінійного програмування.

6.8. Аналіз і оптимізація об'ємів замовлень

Мета аналізу об'єму замовлень - регулярне відстеження цього показника і покращання його значення. Тому необхідно щомісячно чи щорічно розраховувати середній об'єм замовлень. Особливе значення має виділення частини дрібних замовлень, оскільки їх кількість необхідно систематично знижувати.

При проведенні аналізу об'єму замовлень їх спочатку групують у відповідності з відповідною шкалою. Потім встановлюють кількість замовлень і об'єм у вартісному вираженні для окремих діапазонів шкали. Поряд з абсолютними значеннями показують також акумульований підсумок. Можливе групування замовлень показано в таблиці 14.

Таблиця 14

Замовлення об'ємом від ... до ... (грн.)	Замовлення				Виручка від реалізації			
	К-сть	%	Зростаючим підсумком	%	Тис. грн.	%	Зростаючим підсумком	%
До 50								
51 - 100								
101 - 300								
301 - 500								
501 - 1000								
1001 - і >								

Успіх підприємства суттєво залежить від структури об'ємів замовлень. Між розміром підприємства і середнім розміром замовлень повинні бути дотримані пропорції. Якщо ця відповідність не збалансована, виникають проблеми в області збуту.

Визначення об'єму і моменту проведення замовлень при закупці залежить від наступних факторів:

1) потреби виробництва у сировині і матеріалах;
2) вимоги до утримання на складах;
3) ситуація на ринку закупівлі.

Метою оптимізації є визначення такого об'єму замовлень при плановій загальній потребі, коли сума постійних затрат на придбання і складських затрат має найбільш вигідне значення. При цьому слід враховувати, що постійні затрати на придбання і складські затрати змінюються в протилежному напрямку.

Оптимальний об'єм замовлення визначається величинами приросту складських затрат і зниження затрат на придбання. Найменше значення суми цих затрат відповідає оптимальному об'єму замовлення.

Для розрахунку оптимального об'єму замовлення використовується формула:

$$003_{(\text{Оптимальний об'єм замовлень в штуках})} = \sqrt{\frac{2 \times {}_{(\text{загальна потреба в штуках на період})} \times {}_{(\text{вартість одного замовлення})}}{\text{вартість збереження одиниці запасу}}}$$

Число замовлень, необхідних на рік, можна визначити поділивши щорічну потребу на оптимальний об'єм замовлень.

Оптимальний об'єм замовлень має велике значення, оскільки його врахування дозволяє систематично знижувати затрати в сфері закупівлі і на складі. Однак слід враховувати,

що можливі відхилення від розрахункової величини за рахунок використання шкал знижок, мінімальних об'ємів замовлень чи упакувань відповідних розмірів.

6.9. Методи розрахунку інвестицій

Результати інвестиційних розрахунків значно впливають на прийняття рішень на підприємстві. В багатьох випадках інвестиційні рішення повинні застосовуватися з врахуванням і кількісних і якісних критеріїв.

Для того, щоб знизити невизначеність при прийнятті інвестиційних рішень, рекомендується використовувати декілька методів розрахунку вигідності інвестиційних проектів.

Для визначення вигідності інвестиційних об'єктів необхідно зібрати ряд внутрішніх і зовнішніх даних.

а) Внутрішні дані.

До внутрішніх даних відносяться перемінні і постійні затрати, доходи і видатки, рентабельність і ліквідність, грошовий потік, наявність вузьких місць на підприємстві, ринкова доля, динаміка росту.

По окремих інвестиційних проектах необхідно знати:

1) потребу в капіталі для об'єкта інвестування;
2) зворотній приплив грошових коштів від об'єкта інвестування;
3) термін служби (експлуатації) об'єкта інвестування;
4) ліквідаційну виручку або залишкову вартість об'єктів інвестування;
5) калькуляційну процентну ставку;
6) об'єм випуску в натуральному вираженні;
7) перемінні і постійні затрати;
8) доходи і видатки.

б) Зовнішні дані

До зовнішніх даних відносяться зовнішня кон'юнктура, технічний прогрес, законодавство, поведінка конкурентів, динаміка цін, стан оточуючого середовища, динаміка ринків закупівлі, збуту і капіталів, коливання попиту, нові технології і умови ринку праці.

На практиці розрізняються методи, що використовують для оцінки окремих інвестиційних об'єктів, і методи обгрунтування інвестиційних програм. При оцінці окремих інвестиційних проектів використовуються статистичні і динамічні методи. При обгрунтуванні інвестиційних програм поряд з вказаними класичними методами використовують імітаційні моделі.

В групу **статистичних методів** інвестиційних розрахунків входять:

1) метод порівняння по затратах;

2) метод порівняння прибутку;
3) метод розрахунку рентабельності;
4) метод розрахунку амортизації.

На відміну від динамічних при статистичних методах не беруть в розрахунок фактор часу, тобто не враховують з якими інтервалами здійснюються відвантаження і робиться замовлення, поступають гроші і проводяться видатки.

На відміну від статистичних при використанні **динамічних методів** оцінки інвестицій враховуються поступлення і виплати грошей за окремі періоди використання інвестиційного об'єкта.

Поступлення і виплати грошових коштів оцінюються по різному, залежно від часу їх здійснення. Наприклад, чим більше поступило грошей на підприємство, тим вища їх вартість. Цінність поступлення чи виплати грошей залежить, таким чином, від номінальної величини і від моменту їх здійснення.

За допомогою динамічних методів оцінки інвестицій стараються оцінювати привабливість інвестиційного об'єкта на протязі всього строку його служби аж до моменту дезінвестування (продажу).

До динамічних методів оцінки інвестування відносяться:

1) розрахунок цінності капіталу;
2) розрахунок внутрішньої норми рентабельності;
3) метод ануїтетів (розрахунок цінності капіталу).

Для розрахунків затрат по інвестиціях використовують ряд формул:

$$V_0(1+K)^n, \text{ де}$$

V_0 – сума початково вкладеного капіталу (період 0);

K – норма прибутку на вкладений капітал;

n – число років, на які вкладені гроші.

Процес вираження наявних коштів, які повинні бути отримані в майбутньому, через поточну вартість методом ставки проценту називається дисконтуванням, а отримана в результаті величина – дисконтована вартість.

Інвестиційні затрати = Щорічні потоки грошових коштів × Коефіцієнт дисконтування

$$\text{Коефіцієнт окупності} = \frac{\text{Середньорічний прибуток}}{\text{Середня вартість інвестицій}}$$

6.10. Розрахунок виробничого результату на короткостроковий період

Розрахунок виробничого результату (прибутку) на короткотерміновий період являється важливим методом управління для керівництва підприємством і менеджерів. Тому такий

розрахунок потрібно робити щомісяця і в кумулятивному вигляді. Найбільш суттєві дані, необхідні для прийняття рішень протягом року, можна взяти з цих розрахунків.

Розрахунок результату показує сильні і слабкі сторони підприємства, тому він не повинен зникати в письмовому столі керівництва не пройшовши обробки. Підготовлені дані повинні стати базою для щомісячних нарад керівництва та менеджерів.

Для розрахунку та контролю виробничого результату використовують методи розрахунків на базі загальних витрат і на базі затрат по реалізації. Однак ці методи мають неоднакове значення для керівництва підприємства в зв'язку з їх різною інформативністю. Для управлінських цілей більше підходить розрахунок на базі витрат по реалізації.

При розрахунку виробничого результату на базі загальних витрат виручці від реалізації протистоять витрати на виробництво продукції, або надання послуг з врахуванням змін запасів готової продукції і незавершеного виробництва, якщо об'єм продажу і об'єм виробництва відрізняються.

Метод розрахунку результату на базі загальних витрат при використанні системи обліку по новим витратам в спрощеній формі виглядає наступним чином:

виручка від реалізації за період

+ збільшення запасів готової продукції і незавершеного виробництва

– зменшення запасів готової продукції і незавершеного виробництва

= загальний випуск за період у вартісному вираженні

– змінні витрати цього періоду

= сума покриття цього періоду

– постійні витрати цього періоду

= виробничий результат цього періоду.

Розрахунок на базі загальних витрат використовується як при обчисленні прибутків / збитків, так і при визначенні виробничого результату. При розрахунку прибутків / збитків загальні витрати обчислюються із загальних доходів. При розрахунку виробничого результату на короткотерміновий період, навпаки, із загальної виручки від реалізації з врахуванням змін запасів віднімають загальні затрати, які згруповані за елементами., Таким чином цей метод в меншій мірі підкреслює досягнутий ринковий успіх, ніж результат випуску продукції підприємством.

Розрахунок виробничого результату на короткотерміновий період може бути зроблений або в рамках бухгалтерського обліку по рахунку виробничого результату, або за його рамками з використанням статистичних даних.

Якщо критично оцінити цей метод, то можна зробити певні висновки про його переваги і недоліки.

Переваги методу розрахунку виробничого результату на базі загальних витрат :

а) такий розрахунок має таку ж структуру, як і розрахунок прибутків / збитків у фінансовій бухгалтерії. Розрахунок виробничого результату у випадку застосування даного методу побудований за тими ж критеріями що і розрахунок прибутків / збитків у фінансовій бухгалтерії;

б) розрахунок на базі загальних витрат простий з математичної точки зору. При зміні запасів для визначення виробничих затрат на готову продукцію та незавершене виробництво потрібні дані обліку затрат по місцях їх виникнення і по об'єктах їх калькулювання;

в) такий розрахунок можна застосувати як для використання у фінансовій бухгалтерії, так і в системі управлінського обліку.

Недоліки методу розрахунку виробничого результату на базі загальних витрат:

а) інформативність даного розрахунку для прийняття рішень з точки зору внутрішньогосподарської політики невелика, тому що загальні витрати згруповані по елементах, а виручка від реалізації — по продуктах і продуктових групах;

б) для визначення щомісячної зміни запасів готової продукції і незавершеного виробництва в натуральному вираженні необхідна інвентаризація. Особливо важко обліковувати запаси в ході процесу виробництва. Цього недоліку можна уникнути, якщо детально обліковувати всі виробничі дані;

в) даний метод не дозволяє аналізувати окремі товари або товарні групи . Цей недолік має важливе значення, тому що неможливо визначити, який вклад в досягнення виробничого результату вони внесли;

г) для точного аналізу відхилень необхідно розділити виручку від реалізації і витрати. Складність цієї задачі дозволяє зробити такий розподіл тільки за допомогою комп'ютера. При ручній обробці і веденні записів об'єм роботи дуже великий, клопіткий;

д) можливий лише контроль витрат по елементах і місцях виникнення. Контроль в розрізі товарів або товарних груп неможливий.

При розрахунку виробничого результату на базі витрат реалізації диференційована по товарах або товарних групах виручка протистоїть структурованим таким же чином витратам. Це дає можливість отримати уявлення про прибутковість окремих товарів чи продуктових груп на підприємстві.

Даний метод можна використовувати як при короткотерміновому розрахунку виробничого результату, так і при розрахунку прибутку / збитку. Цей метод розрахунку немає недоліків розрахунку на базі загальних витрат і орієнтований на ринковий успіх підприємства.

При бухгалтерській формі пред'явлення даних рахунок виробничого результату виглядає наступним чином:

Рахунок виробничого результату	
Дебет	Кредит
Собівартість реалізованих в даному періоді товарів чи послуг	Виручка від реалізованих в даному періоді товарів чи послуг
Прибуток	Збиток

Для отримання виробничого результату з виручки від реалізації віднімають собівартість проданих товарів чи наданих послуг. Таким чином, товари (послуги), які виготовлені підприємством, але не реалізовані, залишаються необлікованими.

Статистична форма пред'явлення розрахунку на базі витрат реалізації по схемі повних витрат наступна:

виручка від реалізації

– собівартість реалізованих товарів чи послуг

= виробничий результат

+/– нейтральний результат

= результат діяльності підприємства.

Виробничий результат ми отримуємо, коли із виручки від реалізації віднімаємо розраховану по схемі повних витрат собівартість реалізованих товарів і послуг. З врахуванням нейтрального результату отримуємо результат діяльності підприємства.

Розрахунок на базі витрат реалізації в комбінації з розрахунком суми покриття виглядає в скороченому вигляді так:

виручка від реалізації

– змінні витрати реалізованих товарів

= сума покриття

– постійні витрати

= виробничий результат

+/– нейтральний результат

= результат діяльності підприємства.

Переваги методу розрахунку виробничого результату на базі витрат реалізації:

а) при використанні даного методу видно вклад кожної товарної групи у виробничий результат;

б) не потрібна інвентаризація для визначення змін залишків;

в) цей метод дає важливу інформацію для вирішення задач внутрішньогосподарського планування, насамперед для оптимізації програм виробництва і продажу;

г) товари, які мають подібну структуру витрат, можна об'єднати в товарні групи і не втратити важливу інформацію.

Недоліки методу розрахунку виробничого результату на базі витрат реалізації

Даний метод розрахунку потребує організації обліку витрат по місцях їх виникнення. Однак слід відмітити, що введення такого обліку оправдане, тому що дозволяє отримати краще уявлення про структуру витрат.

6.11. Комісійна винагорода торгівельних працівників на базі сум покриття

Дієвість усіх заходів по маркетингу і збуту рішучим чином залежить від вибору системи оплати праці регіональних торгових представників. Тільки при хорошій мотивації співробітник послідовно прагне досягнення чітко визначених цілей діяльності підприємства.

На багатьох підприємствах регіональні торгові представники до цього часу отримують комісійні винагороди в процентах від обороту. Такий підхід до розрахунку комісійних приводить до того, що праця робітників оплачується по досягнутому обороту незалежно від того, які результати отримало підприємство на його основі.

Майже на всіх підприємствах в регіональних торгових представництвах незадоволені системою оплати праці, яка базується на процентах з обороту. Таким чином робітники любою ціною роблять обороти, не звертаючи уваги на прибуток. В екстремальних ситуаціях буває, що підприємець платить своєму торговому представнику комісійні з обороту, наприклад в розмірі 5% за продаж продукції, яка уже не приносить підприємству прибутку.

За рахунок поступок у ціні, додатково наданих знижок та інших спеціальних умов продаж певних товарів може приносити збитки. У випадку дії комісійних в процентах від обороту торговий представник отримує за такий продаж як і раніше винагороду, тому що за базу взятий оборот, а не сума покриття. Таким чином підприємець заохочує ще і помилкові дії свого регіонального торгового представника. Тому **необхідно замінити комісійні винагороди на базі обороту комісійними на базі сум покриття.** Тоді у виграші за рахунок економії і більш високої продуктивності буде як підприємство, так і регіональний представник. Внаслідок цього потрібно впроваджувати орієнтовану на цілі підприємства систему оплати праці в регіональних торгових представництвах.

Таким чином, за базу при розрахунку комісійних буде взято ту користь, яку приносить підприємству продаж товарів чи надання послуг. Це однаково вигідно підприємству і робітникам підприємств.

Перевага методу розрахунку сум покриття заключається в тому, що підприємці більше не вимагають високої виручки з обороту по окремих товарних групах, певних областях продаж чи деяких групах клієнтів. У відповідності до цього методу від величини виручки з обороту віднімають відповідні перемінні витрати. Отримують суму покриття 1, яка характеризує прибутковість товарних груп, областей продажу і груп клієнтів. Процентна доля суми

покриття в чистій виручці з обороту показує, який внесок вона робить в покриття спеціальних і загальних постійних витрат і отримання прибутку.

Разом з сумою покриття 1 для визначення комісійних винагород може бути використана сума покриття 2, яка отримується, якщо враховувати спеціальні постійні витрати в маркетингу і збуті. Саме сума покриття 2 слугує базою для розрахунку комісійних винагород. Покажемо порядок її визначення.

1. Брутто-виручка з обігу.
2. – Фактори зниження виручки (знижки, бонуси, кредити, рекламації).
3. = Чиста виручка з обороту (1-2).
4. – Змінні витрати.
5. = Сума покриття 1 (3-4).
6. – Витрати на маркетинг і збут (постійна частина ставок, видатки на відрядження, витрати на рекламу, канцелярські видатки та ін.).
7. = Сума покриття 2 (5-6).

Сума покриття дозволяє визначити, отримало підприємство прибуток чи ні. Якщо співробітники торгових представництв щомісячно отримують дані про виручку з обороту та про суми покриття 1 і 2, то вони зразу побачать, наскільки успішно вони працювали. При такому підході вони вже не задумуються над тим, звідки беруться гроші на знижки з цін, спеціальні пропозиції і рекламації. У місячному розрахунку знаходяться дані по всіх цих позиціях. Так стає видно, як діє додаткова знижка на суми покриття 1 і 2.

Таким чином, суми покриття є об'єктивною базою для визначення комісійних винагород.

Для визначення комісійних на базі сум покриття необхідно щомісячно враховувати виручку з обороту і витрати, щоб провести розрахунок результату на короткотерміновий період.

Особливість нової системи оплати праці заключається в тому, що при продажі більш доходних товарів більше заробляє і продавець, і підприємство. Форсування продажу товарів з великими сумами покриття 1 і 2 забезпечує інтереси обох сторін.

6.12. Аналіз знижок

Знижки являють собою зниження ціни товарів і послуг, коли потрібно диференціювати єдину ціну пропозиції для різних покупців. При цьому із фактичної ціни віднімається або абсолютна величина, або процентна ставка від ціни пропозиції. Знижки дозволяють проводити більш гнучку політику цін. Популярність знижок найчастіше пояснюється їх психологічним ефектом. Клієнти відчувають, що їм надається перевага, у них складається враження, що купівля запропонованих товарів і послуг їм особливо вигідна.

Надання знижок на ціни споживачам регулюється законом про знижки. Цей закон допускає оголошення і надання знижок в господарських взаємовідносинах з кінцевими споживачами тільки в обмеженому об'ємі.

Знижки — це зниження цін для споживачів. Вони є непрямим засобом, який дозволяє маніпулювати ціною для окремих клієнтів.

Розрізняють системи знижок для посередників і для кінцевих споживачів.

Підприємець може надавати одночасно одну або декілька знижок. Солідні клієнти вимагають від деяких підприємств цілий ряд знижок.

Розрізняють наступні види знижок:

Функціональні знижки

Ці знижки надаються тим продавцям, які виконують частину функцій реалізації продукції постачальника. За допомогою такої винагороди повинні бути покриті торгові витрати.

Знижки за кількість

Зниження ціни в цьому випадку пропонується покупцям великих об'ємів при кожній поставці. Знижки за кількість повинні стимулювати купівлю великих кількостей в рамках одного замовлення. Тим самим постачальник може знизити витрати, які відносяться на замовлення і його оформлення.

Ці знижки надаються у вартісному або натуральному вираженні (поставка додаткової кількості).

Тимчасові знижки

Вони надаються, якщо замовлення надходять у визначені моменти або в точно визначені періоди. Таким чином досягається по можливості рівномірний розподіл об'ємів збуту постачальника протягом року. Ці знижки надаються також, щоб продати певні старі моделі. Така знижка ціни може бути запропонована за попередню закупку сезонних товарів.

Знижки за "вірність"

Вони надаються за довготривалі господарські зв'язки. Якщо клієнт купує певні товари протягом встановленого терміну (періоду) у одного постачальника, він також може отримати знижку за "вірність".

Знижки за оплату готівкою

Ці знижки пропонуються з умовою прискорення процесу отримання платежів. Їх можна надати за швидку оплату рахунків.

Спеціальні знижки

Існує багато видів спеціальних знижок, наприклад персоналу, який працює на підприємстві. Знижка може бути встановлена також певним групам осіб, в тому числі за професійними ознаками.

Для підприємця важливо визначити користь від надання знижок. Величина знижки, безумовно впливає на прийняття клієнтом рішення про купівлю. Однак це веде до зниження виручки від продажу.

Коли підприємство пропонує знижки, слід звернути увагу на те, щоб всі зниження ціни були враховані в калькуляціях. Якщо цього не зробити, то надані знижки зменшать величину калькуляційного прибутку.

На багатьох підприємствах не знають, яку кількість товару потрібно продати деяким покупцям додатково, щоб після надання додаткових знижок отримати такий же прибуток що і раніше.

Деколи встановлюються і звичайні і спеціальні знижки, які знижують до нуля суму покриття продукції. Інколи окремий товар може витримати зменшення суми покриття, але загальна сума покриття по всіх видах продукції підприємства вже не покриває загальних і спеціальних постійних витрат. Таким чином можна несподівано отримати збитки.

Об'єм збуту великої кількості виробів, який повинен бути досягнутий за рахунок зниження ціни, потребує обгрунтування з точки зору його впливу на загальний фінансовий результат діяльності підприємства. Крім цього, в такому випадку потрібно визначити, чи можливо виготовити необхідні додаткові об'єми товару своєчасно. Тому важливо розрахувати необхідне збільшення об'єму продажі в натуральному вираженні при зниженні ціни.

Для цього можна використовувати формулу:

$$\text{Необхідне збільшення кількості, \%} = \frac{\text{зниження ціни в \% від початкової ціни продажу}}{100 - \text{початкові змінні затрати в \% до початкової нетто виручки} - \text{зниження ціни в \% від початкової ціни продажу}} 100$$

6.13. Аналіз областей збуту

Для підприємств, які реалізують свою продукцію в різних регіонах і країнах, рекомендується проводити аналіз збуту (продажу) і таким чином точно дослідити різні суми покриття та розбіжності в структурі областей збуту.

В звітах можна побачити, чи використовується потенціал всіх областей рівномірно і чи не є та чи інша область дуже великою або надто малою. Області збуту можуть бути організовані як центри прибутку. В такому випадку керівники несуть відповідальність за цілі, пов'язані з прибутком, які встановлюються при плануванні на підприємстві.

Тому необхідно враховувати щомісячно і пред'являти в кумулятивному вигляді планові і фактичні дані, а також дані про відхилення.

Аналіз відхилень повинен проводитись групою спеціалістів, до складу якої входять такі керівники: спеціалісти по збуту і маркетингу, менеджер по товару, менеджер по матеріально-технічному забезпеченню і контролер. Потрібно, щоб контролер координував роботу в групі і крім того, взяв на себе керівництво групою, оскільки між контролером і функціональними підрозділами підприємства не виникає ніяких конфліктів.

Якщо на підприємстві разом з аналізом товарних груп проводиться аналіз областей збуту, то керівництво і менеджери можуть краще бачити сильні і слабкі сторони свого підприємства.

Необхідно також проводити аналіз груп клієнтів. Ці види аналізу дають несподівані результати, які не завжди позитивні.

За допомогою аналітичних досліджень можна покращити доцільність процесів життєдіяльності підприємства. Після проведення аналізу потрібно встановити, по можливості об'єктивно реальні причини відхилень. Тільки тоді стає можливим проведення цілеспрямованих заходів по ліквідації вузьких місць на підприємстві.

РОЗДІЛ 7. МЕТОДИ СТРАТЕГІЧНОЇ ДІАГНОСТИКИ

7.1. Зміст стратегічного контролінгу

Мета стратегічного контролінгу — забезпечення виживання підприємства і дослідження руху підприємства до наміченої стратегічної цілі розвитку.

Стратегічні методи контролінгу використовуються перш за все для виявлення і покращення майбутніх шансів і ринків підприємства, тобто для пошуку, розташування 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, покращення організаційної структури і створення нових каналів збуту. Для швидкого і якісного досягнення цих цілей керівництво підприємства повинно використовувати ряд стратегічних інструментів.

Стратегічний контролінг охоплює довготривалий період в 4-5 років. Перш ніж розробляти нові стратегії, керівництво підприємства повинно розібратися з індикаторами раннього попередження. Зміни в зовнішньому середовищі сильно впливають на стратегічний контролінг.

Оперативний і стратегічний контролінг не повинні чітко розподілятися, оскільки між ними існує тісний взаємозв'язок. Оперативне планування у значній мірі залежить від стратегічного і, в свою чергу, дає імпульси для змін стратегічного розвитку підприємства. Таким чином, оперативний і стратегічний контролінг утворюють єдиний процес регулювання.

Розглянуті далі методи стратегічного контролінгу можуть використовуватися для покращення ситуації на малих і середніх підприємствах.

7.2. Визначення релевантних затрат майбутніх періодів для прийняття рішень

При прийнятті рішення враховуються тільки ті витрати і доходи, величина яких залежить від прийнятого рішення. Такі затрати і доходи називаються релевантними, тобто, тими, що приймаються в розрахунок.

Релевантні фінансові затрати, які аналізуються в процесі прийняття рішення, являють собою майбутній приріст грошової готівки, величина якого залежить від розглянутої альтернативи. Таким чином, в розрахунок необхідно включати тільки додаткові потоки грошових коштів; ті ж, які залишаються незмінними при любій альтернативі, не є релевантними.

Приклад. *Підприємство вирішує закупляти йому необхідний компонент у постачальника чи виготовляти власними силами. Розрахункові затрати на його виробництво силами фірми наступні:*

	грн.
Праця основних виробничих робітників	*100*
Основні матеріали	*300*
Перемінні накладні витрати	*50*
Постійні накладні витрати	*200*
	650

Зовнішній постачальник об'явив ціну на компонент в розмірі 500 грн. при замовленні 100 одиниць. Це еквівалентно трьохмісячному його виробництву, компанія в даний час виготовляє 400 компонентів в рік.

Порівняльні дані про затрати в двох варіантах, грн.:

	Виробництво своїми силами 100 компонентів	Закупівля 100 компонентів
Праця основних виробничих робітників	10000	10000
Основні матеріали	30000	—
Перемінні накладні витрати	5000	—
Постійні накладні витрати	20000	20000
Ціна закупівлі	—	50000
	65000	80000

Як бачимо, затрати на основні матеріали і перемінні накладні витрати будуть визначатися тим, яке рішення прийнято, тому вони релевантні для прийняття рішення. Ціна, по якій фірма закупляє компонент у постачальника, також релевантна.

Постійні накладні витрати (орендна плата і амортизація), затрати на оплату праці (згідно договору з профсоюзом звільнення робітників проводиться з повідомленням за 3 місяці) не є суттєвими, тобто, вони ірелевантні при прийнятті рішення про вибір будь-якого з двох альтернативних варіантів.

Можна показати перелік затрат для двох варіантів, відображаючи тільки релевантні затрати (грн.)

	Виробництво компонента силами фірми	Закупівля компонента у постачальника
Основні матеріали	30000	—
Перемінні накладні витрати	5000	—
Ціна закупівлі компонента у постачальника	—	50000
	35000	50000

7.3. Рішення про власне виробництво чи закупівлю зі сторони

Підприємцю не потрібно виробляти готові вироби або окремі деталі, якщо інші фірми можуть виготовляти і поставляти їх більш високої якості і дешевші. Прийняти рішення про власне виробництво або про поставки зі сторони не так просто. Воно повинно бути ретельно продуманим. Це ж відноситься і до послуг.

Виготовляти самому чи закупляти — задача довготермінової оптимізації і тому відноситься до області стратегічних рішень. Власне виробництво і поставки зі сторони є альтернативними формами отримання в розпорядження підприємства необхідних продуктів і послуг. Рішення про власне виробництво чи поставки зі сторони повинні прийматися, як правило, у наступних випадках:

1) скорочення кількості фаз виробництва окремих продуктів в рамках даної продуктової програми і при заданих потужностях;
2) поставки зі сторони окремих деталей і вузлів для нових розроблених продуктів;
3) розширення програми збуту шляхом закупки на стороні і включення в неї додаткових готових продуктів;
4) поставки зі сторони основних і допоміжних матеріалів і енергії;
5) придбання на стороні послуг з обслуговування обладнання, проведення ринкових досліджень, рекламі і обробці інформації на ЕОМ.

Рішення про власне виробництво чи поставки зі сторони мають комплексний характер і повинні оцінюватися з економічної, технологічної, якісної і організаційної точок зору.

На кожному підприємстві є альтернативи власного виробництва чи поставок зі сторони. При оцінці альтернатив необхідно враховувати різноманітні фактори.

Потрібно уважно проаналізувати власні щомісячні витрати, щоб визначити, які трудові ресурси дорожчі власні чи сторонні. Багато підприємців використовують у власних допоміжних підрозділах мінімальним чином робітників. Ремонт і технічне обслуговування обладнання дешевше поручати стороннім спеціалізованим підприємствам.

Перед тим як прийняти рішення про власне виробництво чи поставки зі сторони, необхідно разом із затратами врахувати ще й інші фактори.

1. Витрати.

Змінні витрати на одиницю продукції при лінійній функції витрат залишаються незмінними. Постійні витрати на одиницю продукції навпаки знижуються із збільшенням випуску. При заданій виручці прибуток росте із зниженням затрат. Таким чином, вибір між власним виробництвом і поставками зі сторони залежить від того, яка альтернатива дає кращий результат по витратах.

Необхідно визначити найважливіші складові витрат, які впливають на прийняття рішень про власне виробництво чи поставки зі сторони. До них відносяться при скорочені кількості рівнів виробництва всі затрати, які при поставках зі сторони зникають, бо можуть бути зекономлені. Це, як правило, всі перемінні і постійні затрати, які зменшуються.

В довготерміновому плані постійні витрати, які можна скоротити, мають тенденцію до збільшення. Перевага поставок зі сторони, з такої точки зору, збільшується порівняно з власним виробництвом. При скороченні постійних витрат підприємство може більш гнучко реагувати на коливання наповнення потужностей.

2. Об'єм збуту / виручка від реалізації.

Якщо підприємець стоїть перед питанням нарощувати далі власні виробничі потужності або перейти на поставки готових продуктів чи деталей зі сторони, то він повинен спочатку розрахувати оптимальну виробничу потужність. Складність розрахунку на практиці полягає часто у відсутності точних даних про об'єми очікуваного збуту в натуральному і вартісному вираженні. Витрати підприємець може прогнозувати з достатньою точністю.

На підприємстві можливості збуту і виробництва повинні постійно відповідати один одному. Тому необхідно ретельно провіряти рівень завантаження потужностей на всіх рівнях виробничого процесу.

Дані про майбутні об'єми збуту беруться із відділу збуту та результатів ринкових досліджень. Об'єм збуту в натуральному вираженні має сильний вплив на рішення про власне виробництво чи поставки зі сторони. Тому необхідно ретельно пропрацювати ці аспекти.

3. Закупки.

Разом з ринком збуту необхідно також ретельно досліджувати ринок закупок підприємства. Збут і закупки повинні визначити межі областей рішень про власне виробництво чи поставки зі сторони. Закупівельні ціни при власному виробництві чи поставках зі сторони надасть відділ закупок. Необхідно також вияснити, чи можна забезпечити регулярність поставок зі сторони в потрібних об'ємах.

4. Вузькі місця.

У виробничих підрозділах підприємства часто виникають вузькі місця. "Розшивка вузьких місць — непросте діло". Якщо можливості збуту і виробництва не збалансовані, то вузьке місце в одному підрозділі обумовлює недозавантаженість потужностей в інших виробничих підрозділах. В таких випадках керівництво підприємства повинно попробувати ліквідувати вузьке місце шляхом збільшення потужностей ділянки, на якій це вузьке місце виникло, або шляхом поставок зі сторони продуктів, які обумовили виникнення вузького місця.

Прийняти рішення про власне виробництво чи поставки зі сторони при наявності вузьких місць складно. Якщо на підприємстві тільки одне вузьке місце, рішення вибирається на

базі розрахунку відносних сум покриття. Якщо є одночасно декілька вузьких місць, рішення знаходять за допомогою лінійного програмування.

5. Якість.

Для споживачів важлива якість кінцевого продукту. Тому вимоги, які висуваються до якості отриманих зі сторони деталей, продуктів і послуг, повинні бути не нижчі, ніж до виготовлених на власному підприємстві. В зв'язку з цим необхідно задати постачальникам визначені стандарти (вимоги) якості і організувати регулярний вхідний контроль і перевірку якості на території постачальника.

Як правило, численні постачальники спеціалізуються на виробництві деталей визначеної номенклатури, що робить якість цих деталей завжди вище, ніж на власному виробництві. Тому необхідно перевірити, чи може підприємство забезпечити якість продукції при власному виробництві не нижче стандартів якості сторонніх постачальників.

6. Технологія.

З точки зору технології необхідно врахувати, чи будуть при переході на поставки зі сторони втрачені або повинні бути передані власні ноу-хау, які є в наявності. Постачальник може скористатися ноу-хау підприємства і на його базі доробляти деталі і вузли виробу, а потім реалізувати їх на ринку самостійно.

Якщо деталі постачає тільки один постачальник, то існує небезпека попасти в залежність від нього. Тому при поставках зі сторони слід по можливості орієнтуватися на декількох постачальників.

7. Логістика.

Для прийняття рішення про власне виробництво чи поставки зі сторони необхідно вивчити можливі наслідки даного рішення для матеріальних потоків на підприємстві. Скорочення числа стадій виробництва при переході на поставки зі сторони може викликати зменшення кількості оборотних на підприємстві деталей і пов'язаних з цим робіт в області логістики. Основну увагу потрібно концентрувати на невеликій кількості поступаючих деталей і вузлів.

Навпаки, витрати пов'язані з отриманням і більш інтенсивним вхідним контролем закуплених деталей і вузлів збільшуються. Часто збільшуються складські витрати. Тому при переході на поставки зі сторони, з точки зору витрат, рекомендується використовувати метод поставок "точно в строк", що взагалі можливо тільки на величезних підприємствах і потребує, крім того, підключення постачальників до власної системи логістики.

Рішення про власне виробництво чи поставки зі сторони залежить не тільки від витрат. Необхідно враховувати і вплив таких факторів, як збут, закупка, наявність вузьких місць, якість, технологія і логістика.

Перед тим як приймати рішення про власне виробництво чи поставки зі сторони, необхідно разом з кількісними критеріями враховувати і якісні, до яких разом з якістю продукції і надійністю поставок відноситься технічне ноу-хау. Приймаючи рішення, слід враховувати також гнучкість, високу кваліфікацію персоналу, законодавчі обмеження і швидку зміну ринкової кон'юнктури.

7.4. Аналіз конкуренції

Конкурентне середовище підприємства буде постійно змінюватися. Може статися так, що при проведені нових стратегій виникнуть проблеми. Малі і середні підприємства найчастіше мають декілька конкурентів на одному специфічному ринковому сегменті. З точки зору покупця підприємства пропонують подібні або рівнозначні продукти чи послуги.

Число виробів змінюється із зміною стадій циклу розвитку ринку. На стадії впровадження найчастіше на ринку присутня невелика кількість виробників, які пропонують новий товар. В процесі ринкової експансії число конкурентів майже завжди збільшується.

Якщо інші підприємства вирішать, що з новим продуктом, який знаходиться в стадії зростання, можна заробити багато грошей, вони пробують проникнути на цей ринок. До стадії зрілості конкуренція буде постійно зростати. Оскільки ринок до цього часу вже більше не зростає, то швидко починають витіснятися конкуренти. До стадії наповнення (насичення) стане ще більше проблем.

Небезпека виходить від теперішніх і потенційних конкурентів. Підприємства повинні турбуватися про отримання поточної інформації про відомих їм і нових конкурентів. Тому оцінка майбутньої поведінки старих і нових конкурентів має велике значення для планування власної конкурентної стратегії.

Стратегії і причини успіху найважливіших конкурентів потрібно ретельно вивчати. Дуже важливо в інтересах власного виробництва мати чітке уявлення про стратегічні цілі, ринкові позиції і джерела росту конкурентів. Необхідно також збирати інформацію про інвестиції і клієнтів конкурента. Важливе значення має інформація про ринкові частки, області бізнесу, потужностях конкурентів, а також про їх ресурси, організації і кваліфікації керівників.

Від правильної оцінки конкуренції часто залежить власний успіх на ринку. Тому по найбільш важливих конкурентах необхідно проводити аналіз конкуренції. Важливі також питання про те, яку стратегію — наступальну чи оборонну проводять конкуренти на ринку і як вони будуть реагувати на зміну нашої ринкової стратегії. Крім цього конкурентний аналіз передбачає порівняння товарів і товарних груп власного підприємства з аналогічними у підприємств-конкурентів. Краще всього порівнювати власне підприємство з ринковим лідером.

Із такого порівняння завжди можна зрозуміти в силу яких причин власне підприємство не є ринковим лідером. Тому зразу видно, що по ряду критеріїв ринковий лідер на голову вище ніж наше підприємство. Це проявляється і при порівнянні окремих товарів чи товарних груп.

За допомогою аналізу конкуренції підприємство може виявити і власні сильні сторони, на основі яких будуть розроблені нові стратегії. В рамках цих стратегій і повинні бути усунені слабкі сторони підприємства. Аналіз конкуренції допомагає також виявленню потенціалу успіху (прибутку).

За допомогою аналізу конкуренції необхідно виявляти цілі конкурентів, завдяки чому можна своєчасно встановлювати власні стратегічні можливості і знаходити небезпечні моменти. Виявлені слабкі сторони конкурентів стають точкою відліку для проведення власної наступальної стратегії. Завдяки цьому можна створювати можливості для забезпечення зростання і отримання солідних прибутків, які гарантують довгострокове існування підприємства. Нова орієнтація підприємства є складною задачею керівництва. Кожне підприємство повинно постійно ставити перед собою нові цілі.

7.5. Логістика

Логістику все частіше згадують, коли мова заходить про практику підприємств. При цьому в основному враховують тільки таку її область, як "виробництво точно в час". Стратегічне значення логістики часто не приймають до уваги або недооцінюють.

Логістика повинна гарантувати, що необхідні матеріали і продукти (готові вироби і напівфабрикати) будуть подані в розпорядження своєчасно, в потрібному місці, в потрібній кількості і потрібній якості. Таким чином, логістика виконує на підприємстві функцію сервісу.

Логістика вивчає товарні потоки, які починаються від постачальників сировини, проходять через підприємство і закінчуються у покупців, або процеси переміщення і складування товарів, вона координує такі функціональні сфери підприємства, як постачання, виробництво і збут.

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

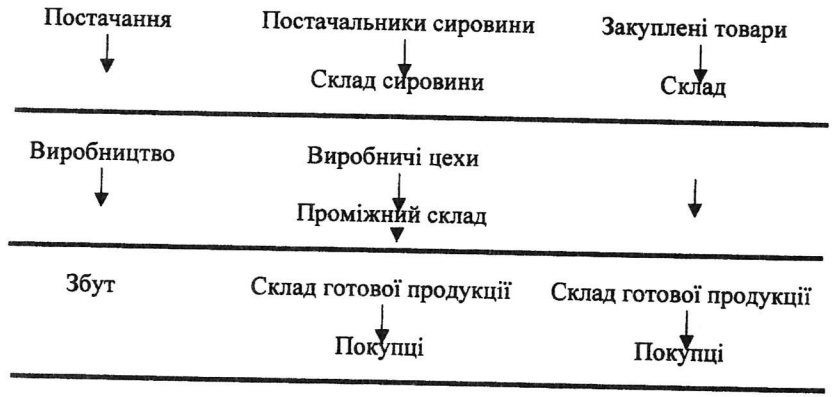


Рис. 4. Переміщення товарів на підприємстві

Логістику можна поділити так (див. рис. 5).

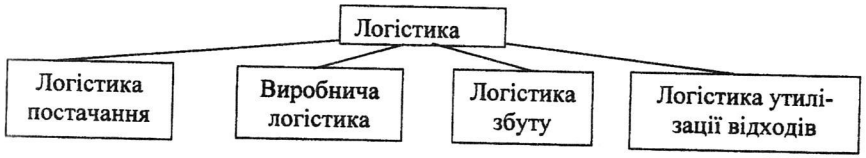


Рис. 5. Поділ логістики

Затрати на логістику набагато більші, ніж думають деякі менеджери. Доля логістичних витрат в обороті складає в середньому біля 20-30%.

Шляхом виробництва і поставок "точно в час" можна скоротити матеріальні запаси майже на 80%, зменшити складські площі майже на 60% і зменшити витрати на обладнання (пристосування) майже на 50%. З підвищенням продуктивності логістичних систем можна, таким чином, суттєво підвищити прибутковість підприємства.

Витрати на логістику необхідно систематично враховувати і оцінювати. Мова йде про витрати, які пов'язані з процесами закупівлі, розміщення, сплачування, транспортування і розміщення. Кількість логістичних операцій також повинна плануватися і контролюватися.

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

- ***Постачання.***

1. Число замовлень постачальникам.
2. Витрати постачання по замовленнях.

3. Чисельність постачальників.

- ***Розміщення замовлень.***

1. Кількість угод з клієнтами.
2. Витрати на одне розміщення.
3. Операції по розміщенню на одного уповноваженого.

- ***Складування.***

1. Кількість складських приміщень.
2. Витрати на кожне складське переміщення.
3. Кількість складських переміщень на одного співробітника.

- ***Транспортування.***

1. Кількість транспортних засобів.
2. Витрати на одну транспортну операцію.
3. Витрати на кілометр перевезень.

- ***Розподілення.***

1. Кількість угод.
2. Витрати на одну угоду.
3. Витрати на одного співробітника.

В зв'язку з посиленням міжнародної конкуренції необхідно звертати особливу увагу на логістику. Підприємці повинні запитати себе наскільки вони готові до майбутнього. Тільки тоді вони можуть гнучко і швидко реагувати на всі ринкові зміни. Чим швидше підприємець реалізує принципи логістики на власному підприємстві, тим краще він зможе вистояти в майбутній конкурентній боротьбі. Підприємець потребує комплексної концепції, а не ізольованих логістичних рішень. Концепція повинна охоплювати весь спектр рішень — від транспортування, складування, організації матеріальних потоків до надання сервісних послуг покупцю.

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, які торкаються всього підприємства, слід вирішувати чим раніше. Але ще багато підприємств не усвідомили значення логістики як фактора зниження витрат і підвищення конкурентоспроможності.

Логістика в майбутньому стане ключем до успіху. Підприємства, які нехтують логістикою, зіштовхнуться на ринку з великими труднощами. Краща система логістики стане в майбутньому кращою зброєю в конкурентній боротьбі за частку ринку. Без логістики ні одне підприємство не зможе досягнути успіху в майбутньому. Підприємців, які цього не усвідомили, швидко витіснять з ринку.

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

1) логістика з часом займе центральне місце в підприємницькому мисленні;
2) в 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 скоротить строки поставок;
5) завдяки використанню прогресивних інформаційних і комунікаційних технологій виросте новостворена вартість;
6) комплексна логістика потребує більшої глибини кооперації;
7) витрати на логістику на підприємствах знизяться;
8) прибуток підприємств завдяки послідовному використанню логістики виросте.

7.6. Портфельний аналіз і життєвий цикл продукту

Портфельний аналіз — новий метод, який дозволяє покращити стратегічне планування на підприємстві. Цей метод дозволяє аналізувати стратегії підприємства на майбутнє. На базі результатів портфельного аналізу керівництво підприємства може приймати більш виважені рішення про напрямки діяльності підприємства в майбутньому.

За допомогою портфельного аналізу підприємство ділять на **стратегічні бізнес-одиниці** і аналізують їх кожну окремо. В якості стратегічних бізнес-одиниць, які можна використовувати в короткотерміновому плануванні, особливо підходять продуктові групи.

Поняття портфеля прийшло із фінансової сфери і спочатку використовувалось для аналізу фінансових вкладів в цінні папери. Однак в подальшому концепція портфельного аналізу і планування розповсюдилась і на продуктову програму підприємства, яка оцінювалась за спеціальними критеріями.

Стратегічні бізнес-одиниці діють позиційно в стратегічних елементах бізнесу (бізнес-сегментах). Підприємство складається із окремих стратегічних сегментів бізнесу, котрі аналізують з врахуванням їх взаємовпливу. Стратегічний сегмент бізнесу є продуктово-ринковою комбінацією, для якої можна розробити самостійну стратегію розвитку. Шанси і ризики кожного стратегічного сегменту бізнесу залежать від певних 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 або набори послуг.

При утворенні стратегічних бізнес-одиниць у підприємства з'являються наступні переваги, які підвищують його конкурентоспроможність:

1) вивільняються керівники підприємств;

2) надається спеціальним менеджерам відповідальність і повноваження на управління стратегічними бізнес-одиницями;

3) розвивається співробітництво функціональних служб підприємства при прийнятті ринкових рішень;

4) підвищується гнучкість внаслідок децентралізації продуктово-ринкових рішень;

5) посилюється мотивація менеджерів шляхом їх залучення до розробки стратегії;

6) посилюється ідентифікація з метою підприємства у менеджерів;

7) підвищується відповідальність менеджерів за досягнення запланованих результатів;

8) зберігаються функціональні організаційні форми;

9) покращується планування, контроль і регулювання на підприємстві.

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

1) відносної ринкової частки;

2) майбутньому зростанні (рості) ринку.

Відносна частка ринку має особливе значення. З ростом ринкової частки знижуються потенційні витрати на одиницю продукції, а отже зростає потенційна частка прибутку.

Кожне підприємство повинно спробувати збільшити свою ринкову частку, щоб покращити конкурентні позиції і збільшити прибутковість бізнесу. Чим вища відносна ринкова частка, тим з меншими витратами підприємство буде виготовляти продукцію. Висока відносна частка ринку - ознака сили підприємства.

Відносна частка ринку визначається за формулою:

$$\text{Відносна частка ринку} = \frac{\text{ринкова частка підприємства}}{\text{ринкова частка ринкового лідера}} 100.$$

Таким чином, відносна частка ринку є ринковою часткою підприємства в порівнянні з ринковою часткою лідера на ринку.

Ріст ринку (зростання) може визначатися відносно росту валового суспільного продукту або встановлюватись із більш прагматичних міркувань. Мова йде не про точне визначення ринкового росту, а скоріше - про прогнозовані тенденції.

Для визначення можна використовувати формулу:

$$\text{Ріст ринку} = \frac{\text{прогнозований в плановому періоді додатковий приріст ємності ринку}}{\text{ємність ринку в попередньому періоді}} 100.$$

Високий приріст ємності ринку прискорює ефект кривої досвіду і веде до значного зниження затрат на одиницю продукції. Підприємство, яке через збільшення ринкової частки захопить лідерство на ринку швидше своїх конкурентів, знизить затрати і при однакових ринкових цінах забезпечить більшу долю прибутку.

Для проведення портфельного аналізу потрібно відібрати від 4 до 6 продуктів, які вже мають успіх на ринку, в т.ч. проблемних і нових, і змінювати їх позиції в окремих сегментах матриці.

Відповідно до зайнятих позицій, на кривій життєвого циклу і положень на ринку продуктові групи розділяють на визначені портфельні категорії:

а) Підлітки. В цю категорію входять продуктові групи з відносно низькими ринковими частками, але з високим показником ринкового росту. Продукти-підлітки слід більш детально аналізувати в зв'язку з тим, що вони можуть бути як успішно впроваджені на ринок, так і відштовхнуті ринком.

б) Зірки. Продукти – зірки мають відносно більшу ринкову частку та індекси ринкового росту вище середнього. Вони володіють потенціалом 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 стоїть на позиціях повільно зростаючих або вже навіть занепадаючих ринках.

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 занепадаючих ринків.

Керівництво підприємства повинно пам'ятати про те, що після впровадження нового продукту, він проходить послідовно через всі стратегічні сегменти. Продукти-підлітки повинні перетворитися в зірки, потім стати грошовими коровами і на кінець, бідними собаками та піти з ринку.

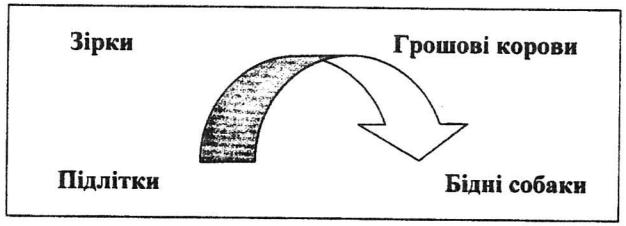


Рис. 6. Процес протікання життєвого циклу продукту.

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 слід проаналізувати з точки зору їх прибутковості:

а) Підлітки.

Для того щоб забезпечити відносно високу ринкову частку продуктовій групі, яка знаходиться на першій стадії життєвого циклу, і знизити таким чином затрати у відповідності з кривою досвіду, потрібні великі інвестиції. В зв'язку з невеликими початковими оборотами витрати будуть перевищувати доходи і тому грошовий потік продуктів підлітків буде від'ємним.

б) Зірки.

Ці продуктові групи могли б зайняти на стадії росту провідні ринкові позиції. Однак прибутки 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 груп найбільша, оскільки їх ринкова частка відносно висока і вони знаходяться на стадії зрілості. В такій ситуації конкуренція стабілізувалася, відносно висока доля ринку призвела до найменших витрат на одиницю продукції і тим самим до високої частки прибутку. Оскільки ринок повільно зростає або навіть занепадає, для цих продуктових груп не потрібно великих затрат на розширення потужностей. Тому грошовий потік продуктів-корів дуже високий.

г) Бідні собаки.

Ці продуктові групи становлять для кожного підприємства проблему, так як вони, знаходячись в фазі занепаду ринку, мають відносно низькі ринкові частки. З цими продуктовими групами підприємство найчастіше має нульовий грошовий потік або навіть збитки.

Аналіз грошових потоків

Відносна частка ринку	Грошовий потік	
Висока	***Зірки*** Поступлення + + Виплати — —	***Грошові корови*** Поступлення + + + Виплати —
	Грошовий потік 0	Грошовий потік + +
Низька	***Підлітки*** Поступлення + Виплати — —	***Бідні собаки*** Поступлення + Виплати — —
	Грошовий потік —	Грошовий потік 0 (—)

Для уникнення 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, які приносять великий грошовий потік.

Коли ця продуктова група успішно впроваджена на ринок, її потрібно підтримувати і в подальшому. Якщо встановлено, що ця продуктова група терпить невдачу на ринку, то необхідно провести дезінвестування і вивезти її з ринку. Продукти-підлітки потребують великих інвестицій. Вони не володіють ліквідністю до того часу, поки підприємству не вдасться забезпечити їм високу частку ринку. Якщо вони стануть зірками, то забезпечать зростання (ріст) в майбутньому. Таким чином, продукти-підлітки потребують в стадії впровадження на ринок великих об'ємів капіталу.

Розрізняють наступні нормативні стратегії для окремих портфельних категорій продуктів:

1. Підлітки: стимулювати ріст або виключати з програми.
2. Зірки: формувати ріст.
3. Грошові корови: доїти.
4. Бідні собаки: виключати.

б) Зірки.

Для зірок нормативна стратегія повинна складатися з додаткового інвестування, з метою придбання ще більшої ринкової частки. У такому випадку оборот ще можна збільшити.

Ці продуктові групи, як правило, самі фінансують свій подальший ріст. Вони дають грошовий потік, який необхідно реінвестувати для збереження і збільшення ринкової частки на ринку, що швидко розвивається. Зірки забезпечують ріст в теперішній час. При зниженні темпів росту ринку вони стають грошовими коровами і приносять грошовий потік для майбутнього, тому що дуже низьке інвестування. Ці продукти, таким чином, потребують на стадії росту значних фінансових засобів.

в) Грошові корови.

Нормативна стратегія для грошових корів заключається в їх "видоюванні". Їх ринок більше не росте, тому грошовий потік, який вони приносять, повинен направлятися на розроблення нових продуктів і на підтримку продуктів-підлітків.

Грошові корови приносять високі прибутки, які значно перевищують необхідні для захисту їх ринкових позицій витрат. Таким чином, вони забезпечують грошовий потік в да-

ний час для всього підприємства. В зв'язку з цим грошові корови є продуктами, які визначають ринок, і дають високі фінансові результати.

г) Бідні собаки.

Для цих продуктових груп повинна використовуватися нормативна стратегія, яка заключається в передачі потужностей, які вони займають, продуктам-підліткам і зіркам, оскільки останні внаслідок свого швидкого росту потребують додаткових потужностей.

Бідні собаки — проблемні продуктові групи, як правило, не тільки не дають прибутку, але і приносять збитки. Тому ці продуктові групи слід як можна швидше виключити з виробничої програми. Їх можна пропонувати на ринку і в подальшому, якщо тільки вони необхідні для поповнення асортименту продажу. В такому випадку замість власного виробництва продукти-собаки можна закупляти на стороні і включати їх в програму.

Портфель "ринкова частка — ріст ринку" сприяє досягненню стратегічної збалансованості продуктової програми підприємства. Існування підприємства забезпечується підтриманням його присутності в даний час і в майбутньому. Продукти-підлітки, зірки і грошові корови повинні постійно бути присутні в програмі в кількості, яка гарантує фінансову стабільність підприємства в цілому.

7.7. Крива життєвого циклу продукту

Згідно однієї з концепцій при побудові кривої життєвого циклу продукту виходять з того, що розвиток кожного продукту від впровадження на ринок до відходу з нього є типовим і проходить через чотири стадії:

1) впровадження;
2) ріст;
3) зрілість;
4) спад (насичення).

В цьому випадку життєвий цикл продукту співпадає з його ринковим циклом.

По другій концепції при побудові кривої життєвого циклу охоплюється період від розробки ідеї продукту до його зникнення з ринку. В стратегічному плануванні стадія розробки продукту аж до виробничої зрілості не повинна випускатися з виду. Така концепція є більш широкою.

Крива життєвого циклу будується на осях координат часу (вісь Х) і виручки з обороту або грошового потоку (вісь У). Крива виручки росте від стадії впровадження на ринок до стадії зрілості, а потім спадає. Крива грошового потоку веде себе трохи по іншому, досягаючи максимуму на початку стадії зрілості і потім знижуючись швидше, ніж крива виручки з обороту.

Кожний продукт підприємства має свій життєвий цикл. Спочатку продукт повинен бути впроваджений на ринок, далі він вступає в стадію росту. Якщо ріст повільно зупиняється, отже продукт досяг стадії зрілості. І, на кінець, він вступає в стадію спаду.

Ці чотири стадії життєвого циклу і відповідні їм криві виручки з обороту і грошового потоку можна представити так (див. рис. 7).

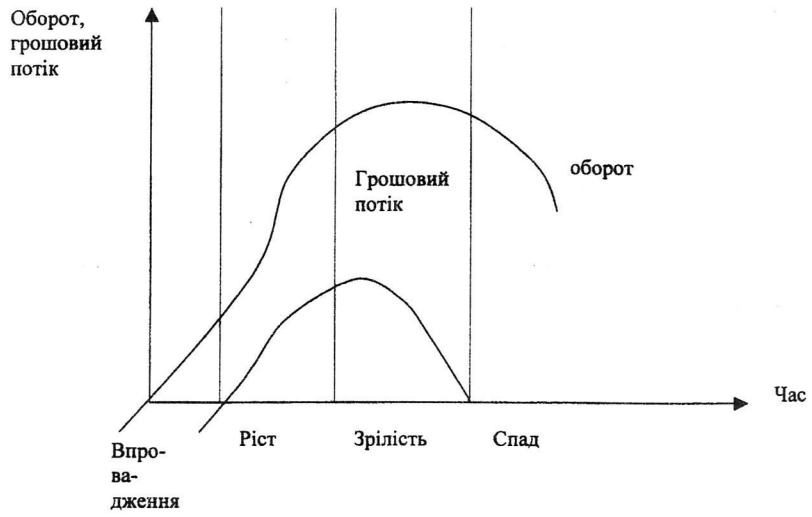


Рис. 7. Крива життєвого циклу

На стадії впровадження грошовий потік від'ємний, оскільки впровадження нового продукту на ринок потребує великих затрат. Крім того, завжди існує доля невпевненості в ринковому успіху нового продукту.

Грошовий потік різко збільшується на стадії росту, якщо продукт успішно впроваджений на ринок. В багатьох випадках на цій стадії так виникає відрив в конкурентів.

Слід зазначити, що вже на початку зрілості грошовий потік починає знижуватися. Оскільки ріст ринку вже сповільнився, нові конкуренти використовуватимуть знижки з цін, щоб збільшити свої ринкові частки. Внаслідок цінової боротьби прибуток зменшуватиметься. Сильна боротьба за ринкові частки на ринку веде до подальших цінових знижок конкурентів. Тому грошовий потік на стадії зрілості швидко зменшується.

На стадії спаду швидко знижується оборот. Так як продукт застарів, потрібно і надалі використовувати знижки з цін.

Як тільки керівництво і менеджери підприємства встановлять, що падіння виручки з обороту не можна більше стримувати, необхідно негайно братися за розробку нових або альтернативних продуктів. Невигідно робити додаткові інвестиції в застарілі продукти, це приведе до неефективних витрат.

Виручка з обороту і грошовий потік змінюються по стадіях життєвого циклу продукту. Зміна вимог покупців обумовлює і зміну стратегії маркетингу. Інтенсивність конкуренції міняється також за окремими стадіями життєвого циклу. Найважливіші зміни і велика динаміка присутні у стадії росту. Як тільки конкуренти взнають про те, що на ринку з'явився продукт, який успішно рухається вперед і приносить великий грошовий потік, вони також спробують вийти на цей ринок. Конкуренти розробляють такі ж або подібні продукти, щоб задовольнити частину попиту.

Кожне підприємство потребує продукти, які повинні забезпечити йому грошовий потік на майбутнє. Конкуренція життєвого циклу дає інформацію про збалансованість програми виробництва і продажу виробництва. За допомогою кривої життєвого циклу складні і часто непомітні взаємозв'язки можуть бути відносно швидко показані керівництву і менеджерам підприємства.

7.8. Аналіз потенціалу

Успіх або невдача підприємства на ринку залежить від багатьох факторів, які можна вивчити за допомогою аналізу потенціалу. Такий аналіз дозволяє виявити слабкі і сильні сторони підприємства. Підприємства тоді більш конкурентноспроможні, коли вони краще використовують всі ринкові шанси, і коли швидше знешкоджують свої слабкі сторони.

Раз в рік керівництво підприємства і менеджери повинні проводити аналіз потенціалу, щоб систематично визначати ступінь і ефективність його використання. Для цього спочатку слід встановити найважливіші критерії оцінки потенціалу, необхідного для успішних дій на ринку у всіх функціональних сферах діяльності підприємства, насамперед в маркетингу і збуті. Скласти перелік критеріїв і впорядкувати їх по ступеню важливості можна на семінарі менеджерів підприємств. В якості прикладу приведені наступні критерії:

1) широта асортиментної програми;
2) структура покупців;
3) організація збуту;
4) розподілення товарів в торгівлі;
5) обробка замовлень;
6) програма додаткових послуг;
7) контроль витрат;

8) логістика;
9) реклама;
10) виробниче обладнання і технології;
11) інноваційна властивість;
12) завантаження потужностей;
13) програма продаж;
14) готовність до поставок;
15) гнучкість при прийнятті рішень;
16) якість;
17) регіональна служба збуту.

Після розробки переліку критеріїв необхідно оцінити кожний критерій, найкраще в порівнянні з ринковим лідером, по шкалі від 1 (дуже добре) до 9 (дуже погано).

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

Оцінки анкетування сумуються і виводиться середнє значення. Завдяки шкалі відображається фактичний профіль підприємства.

Щоб з найбільшою точністю встановлювати розбіжності між власним підприємством і ринковим лідером, необхідно визначити найважливіші критерії. До них відносяться насамперед програма збуту, реклама, якість продукції, кваліфікація співробітників зовнішньої служби збуту. Необхідно також перевірити широту асортименту, програму додаткових послуг, готовність до поставок та інноваційну властивість власного підприємства, структуру споживачів і виробничі технології, які відносяться до важливих критеріїв, за якими ринковий лідер може випереджувати ваше підприємство або уступати йому.

На базі результатів аналізу потенціалу розробляють спеціальні заходи по форсованому зміцненню сильних сторін підприємства і поступовому знешкодженню слабких сторін.

Результати аналізу потенціалу повинні використовуватись також для перевірки і коректування стратегічних цілей, які пов'язані з конкретною ситуацією і розвитком ринків.

7.9. Оцінка сильних і слабких сторін підприємства

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства (АСС) є важливим інструментом стратегічного планування. З його допомогою можна швидко визначити думку менеджерів. Спільно проведений АСС посилює розуміння проблеми командою менеджерів. Учасники обговорення швидко схоплюють інформацію про слабкі і сильні сторони свого підприємства. Ці

знання особливо важливі для розробки пропозицій по проблемах, які повинні бути вирішені в майбутньому.

Для оцінки сильних і слабких сторін визначають критерії по всіх найважливіших сферах відповідальності підприємства. Пропозиції керівників і менеджерів підприємства по критеріях оцінки формують в каталог, який включає, наприклад, такі позиції:

1) ціни;
2) дизайн продуктів;
3) ремонтопридатність виробів;
4) простота експлуатації виробів;
5) програма додаткових послуг;
6) якість продукції;
7) співвідношення ціни і якості;
8) упаковка;
9) термін життя продуктів;
10) зручність в 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 поставки;
23) системи розприділення;
24) умови оплати продукції;
25) дебіторська заборгованість;
26) господарські зв'язки;
27) продуктивність;
28) творчість.

Потім розроблені критерії можуть бути згруповані по областях відповідальності і оцінюватися за різними шкалами, наприклад, від +3 до —3, або 0 до +3. В останньому випадку

оцінка 0 означає повну відсутність, 1 — дуже незначну, 2 — хорошу, 3 — максимальну відповідність критерію. В останньому випадку оцінка 0 означає повну відсутність, 1- дуже незначну, 2- хорошу, 3- максимальну відповідність критерію. Друга шкала пропонує оцінки від 1 до 9 балів. 1 бал — "дуже добре", 5 — "середнє", 9 — "дуже погано". (оцінка може проводитись тільки по трьох категоріях: "сильно", "середнє" і "слабо").

Щоб успішно діяти на ринку, необхідно проводити аналіз слабких і сильних сторін підприємства по багатьох критеріях. Критерії оцінки повинні бути згруповані по сферах відповідальності підприємства.

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства проводить раз в рік з участю всіх керівників. Чим швидше і точніше керівництво виявить сильні і слабкі сторони свого підприємства, тим раніше можна розробити плани заходів, насамперед з усунення слабких сторін підприємства.

Для виявлення сильних і слабких сторін застосовують анкети. Окремі підрозділи повинні розробити критерії, за якими потім всі менеджери підприємства проводять оцінку. Результати аналізу сильних і слабких сторін утворюють основу для покращення діяльності підприємства. В розробці пропозицій по вдосконаленню діяльності повинні приймати участь всі менеджери. Розроблені на основі пропозицій плани заходів затверджуються керівництвом підприємства. Реалізація планів заходів повинна знаходитись під постійним контролем, щоб можна було своєчасно виявляти відхилення, що виникають в процесі діяльності підприємства.

7.10. Стратегічні розриви

Керівництво і менеджери підприємства повинні систематично перевіряти, наскільки в довготерміновому плані буде відхилятися бажана траєкторія розвитку підприємства від очікуваної. Стратегічні цілі визначають бажану траєкторію розвитку. Очікувана траєкторія розвитку одержується, навпаки, якщо підприємство не приймало особливих заходів щодо підвищення конкурентоспроможності і не створювало нового потенціалу успіху.

До потенціалу успіху відносяться, наприклад, нові продукти, придбані додаткові ринкові частки, нові ринки або підвищення ефективності організації. Якщо керівництво підприємства не виявило і не реалізувало новий потенціал успіху, то в майбутньому виручка з обороту почне повільно або швидко скорочуватись. Таким чином, між траєкторіями запланованого довготермінового розвитку підприємства і розвитку потенціалу успіху, який є в даний час, виникає стратегічний розрив.

В стратегічному плануванні найважливіші цілі підприємства розробляються на довготривалу перспективу. Для середнього підприємства це період в 4-5 років. Великі підприємства розробляють стратегічні плани на 5-10 років.

Вихідним моментом процесу стратегічного планування є зовнішній аналіз (аналіз зовнішнього середовища) і внутрішній аналіз (аналіз діяльності підприємства), що дозволяє визначити слабкі і сильні сторони підприємства. Слід провести також аналіз конкуренції. Таким чином, потрібно врахувати найбільш важливі зміни в зовнішньому і внутрішньому середовищах підприємства. Необхідно провести також аналіз наявного потенціалу підприємства.

Керівництво і менеджери підприємства на базі результатів аналізу встановлюють, чи може підприємство досягнути поставлених цілей з нині діючими (старими) стратегіями чи ні. Найважливішими довготерміновими цілями можуть бути показники з обороту чи прибутку.

Якщо стратегічний розрив все ж таки виник, то керівництво і менеджери підприємства повинні подумати, який додатковий потенціал успіху створити для його усунення. Необхідно вияснити динаміку показника виручки з обороту при використанні додаткового потенціалу.

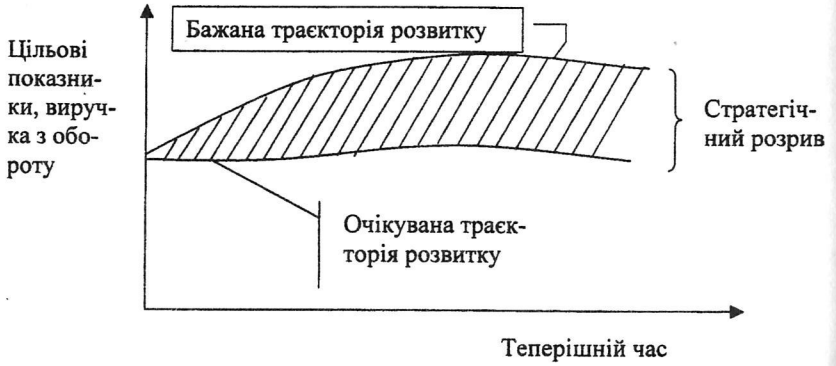


Рис. 8. Стратегічний розрив

Для того, щоб ліквідувати стратегічний розрив використовують метод розробки сценарію майбутнього. Для цього визначають, за допомогою яких стратегій з відповідними наборами заходів можна досягнути прогнозованих цільових показників і які фінансові засоби для цього вимагаються. При розробці сценаріїв виходять із оптимістичного чи песимістичного варіанту розвитку подій.

Якщо стратегічний розрив підприємству відомий, то керівництво може сконцентруватися на вивченні наявного потенціалу, пошуку і реалізації нового потенціалу успіху.

7.11. Розробка сценаріїв

Підприємства функціонують в швидкозмінному зовнішньому середовищі. Зміна зовнішніх умов часто випереджає виконання запланованих заходів, насамперед по продуктах і послугах в окремих ринкових сегментах внаслідок швидкого розвитку нових технологій. В

зв'язку з такими тенденціями розвитку стратегічне планування на підприємствах стикається з певними труднощами. Для їх подолання використовують метод розробки сценаріїв майбутнього.

Виходячи із різних передбачень про імовірний розвиток підприємства отримують альтернативні базові передумови для розробки планів. Сценарії, внаслідок комплексного підходу до вивчення ситуації, добре підходять в якості додаткового інструменту пошуку нових підходів до розуміння майбутнього.

Під сценарієм розуміють опис майбутньої ситуації, в якій опиниться підприємство, і шляхів розвитку, які ведуть до цієї ситуації.

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

Розробка сценарію починається з грунтовного аналізу фактичної ситуації для предмету вивчення. Вся кількісна і якісна інформація приймається до уваги і обробляється. Для головних факторів формуються гіпотези. Вказуються також події, які виходять за певні межі. Потім формуються альтернативні варіанти майбутнього розвитку.

Сценарій є важливим допоміжним інструментом стратегічного планування на підприємстві. Для кожного варіанту сценарію можна скласти альтернативні стратегічні плани. У випадку дії, передбаченої сценарієм, керівництво може діяти швидко і відповідно до ситуації. Результати реалізації сценаріїв повинні полегшити і покращити якість майбутніх підприємницьких рішень. До таких рішень відносяться:

1) розширення збутової організації;
2) власне виробництво або поставки зі сторони;
3) структура асортименту;
4) політика по відношенню до товарних марок;
5) кооперація;
6) альянси.

Сценарій дає картину можливого розвитку в майбутньому, який поки що не виражається в параметрах минулого і частково теперішнього. За допомогою сценаріїв можна завчасно робити висновки про стан зовнішнього середовища (політики, економіки, суспільства) і про зміни ринків.

Сценарій є базою для стратегічного планування на підприємстві. Частково відомі методи роботи комбінуються логічно по-новому. Тим самим надається ефективна підтримка плануванню.

ЛІТЕРАТУРА

1. Манн Р., Майєр З. Контролинг для начинающих: Пер с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред, д-ра экон. наук Ивашкевича В.Б.-2-Е изд.— М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.
2. Майкл Блекмен. Квартальне швидкісне дослідження підприємств України. Реструктуризація підприємств / Вісник агентства міського розвитку. — 1998. — № 1. — с.16-17.
3. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. — Тернопіль, 1997. — 146 с.
4. Хлебас С., Ситник С. Корпоративна культура і стратегічне управління. // Вісник агентства міського розвитку. — 1998. — № 3 — с.9-12.
5. Воловина С.В. Совершенствование оценки потока ресурсов в модели управлення производственностью предприятия. // Придніпровський науковий вісник. — 1998. — № 34 /101/. — С.9-14.
6. Фольмут Х.Й. Инструменты контролинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и предисд. М.Л.Лукашевича и Е.Н.Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 288с.
7. Внукова Н.Н., Ольховиков О.В. Мир лизинга. — Харьков: Основа, 1994.
8. Андриевская Е. Операции с давальческим сырьем // Бизнес. Документы, комментарии, консультации. — 1997. — № 19/226/. — с.2-3.
9. Гостева Г. Как зарегистрироваться на украинской таможне: // Весник Аудитора Украины / приложение к Бизнес-Информ/, — 1995. — № 11-12 /38-39/. — с.21.
10. Свідерський Е.І. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. — 1996. — № 5.
11. Стебницький А. Питання валютного регулювання і зовнішньоекономічної діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. — 1995. — № 4. — с.9-14.
12. Турецкий Д.М. Особенности бухгалтерского учета нематериальных ценностей // Все о бухгалтерском учете. — 1996. — № 34/116/. — с.10.
13. Турецкий Д.М. Операции с иностранной валютой на территории Украины и особенности их учета. // Все о бухгалтерском учете. — 1996. — № 12/94/ — с. 9-10.
14. Фоменко Е.Л. Особенности осуществления внешнеэкономической деятельности, ведение бухгалтерского учёта и налогообложение валютных операций в Украине. — Одесса: Альянс, 1994. — 224 с.
15. Даниленко А. Особенности налогообложения и бухгалтерского учета оперативной оренды // Все о бухгалтерском учете. — 1997. — № 10/151/. — с.10-12.
16. Сакал А. Оформление товаров на экспорт // Весник Аудитора Украины / Приложение к Бизнес-информ/. — 1995. — № 8/35/. — с.13.
17. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, 1994. — 580 с.

18. Энтони Р. Рис Дж. Учет: ситуация и примеры: пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 419 с.
19. Лучко М.Р. Облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід — К.: Облікінформ, 1997. — 134 с.
20. Ткач В.Й., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.
21. Хоргрен Ч., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.
22. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д.Шеремета. — М.: ФБК-Пресс, 1999. — 512 с.
23. Джай К. Шим, Джайл Г. Сигел. Основы коммерческого бюджетирования. / Пер. с англ. Санкт-Петербург: Пергамент,1998. — 496 с.
24. Чумаченко М.Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США. — М.: Финансы, 1971. — 250 с.
25. Яругова А. Управленческий учёт. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 240 с.
26. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учёта / Под ред. Н.Б.Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 496 с.
27. Голов С.Ф. Ефіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ "Автоінтерсервіс", 1996. — 544 с.
28. Федоришин О. Економічна суть інвестицій // Вісник ЛКА. Том II частина перша. — 1998. — с.199-202.
29. Ивашкевич З.Б. Контролинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учёт. — 1991. — № 7. — с.8-12.
30. Ковалёв В.В. Методы ситуационного анализа // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 5. — с.57-60.
31. Федишин Н. Сутність і формалізоване представлення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання // Вісник ЛКА. Т.II ч.І. — 1998. — 258 с.
32. Райан Б. Стратегический учёт для руководителя / Пер. с англ. Под ред. В.А. Микрюкова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 616 с.
33. Друеи К. Введение в управленческий и производственный учёт: Учебн. пособие для вузов (Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. — 3-е изд, перераб. и доп. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 783 с.
34. Карпова Т.П. Управленческий учёт: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ, 2000. — 350 с.
35. Контролинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под. ред. Н.Г. Данилочкиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 297 с.

36. В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. — М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2000. — 424 с.
37. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учеб. пособие. — Мн.: ИП "Экоперспектива", 1998. — 238 с.
38. Кузьмінський Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник. — К.: Аграрна наука, 2000. — 396 с.
39. О'Брайен К. В Вашем магазине мошенники! — СПб: Питер, 1998. — 256 с.
40. Лучко М.Р., Мариновський В.М. Основи управлінського обліку в зарубіжних країнах. — Тернопіль, 1995. — 24 стор. ТОВ "Поліграфіст".
41. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в умовах інфляції: проблеми теорії та практики. — Тернопіль: вид. "Інфотер", 1993. – 36 с.
42. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навч. посіб. — К.: Т-во "Знання", КОО, 2000. — 245 с.

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ ПРО КОНТРОЛІНГ, ЙОГО СУТЬ І ЗНАЧЕННЯ..... 3
1.1. Поняття і зміст контролінгу в сучасних умовах господарювання..... 3
1.2. Роль і основні завдання контролінгу..... 5
1.3. Мета і предмет контролінгу..... 7
1.4. Методи і об'єкти контролінгу..... 8
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ..... 10
2.1. Організаційна структура управління підприємством та її різновиди. Функції управління, їх зв'язок з контролінгом..... 10
2.2. Принципи і сфера застосування контролінгу..... 21
2.3. Визначення структури контролінгу. Формування цільових функцій і елементів системи контролінгу..... 22
2.4. Організація служби контролінгу на підприємстві..... 23
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛІНГ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА..... 27
3.1. Загальна характеристика інформації, що використовується в системі контролінгу..... 27
3.2. Комунікації, комунікаційні зв'язки..... 28
3.3. Використання даних про витрати для прийняття рішень та цілей контролінгу..... 29
3.4. Поняття центрів відповідальності, їх класифікація..... 32
3.5. Нефінансові показники в системі контролінгу..... 34
РОЗДІЛ 4. СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ КОНТРОЛІНГУ..... 36
4.1. Показники використання засобів праці та інвестицій..... 36
4.2. Показники використання запасів..... 37
4.3. Показники використання матеріальних ресурсів..... 39
4.4. Показники використання персоналу та витрат на його утримання..... 41
4.5. Показники формування витрат виробництва..... 43
4.6. Показники збутової діяльності..... 46
РОЗДІЛ 5. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ЙОГО ВИКОНАННЯ..... 49
5.1. Поняття бюджету. Цілі і задачі бюджетів..... 49
5.2. Бюджетний період..... 50

5.3. Управління складанням річних бюджетів..... 50
5.4. Етапи складання бюджетів..... 51
5.5. Структура системи бюджетів на підприємстві..... 52
5.6. Види бюджетів, їх особливості. Бюджетування "з нуля"..... 55
5.7. Переваги та недоліки бюджетування..... 57
5.8. Сфери застосування різноманітних видів бюджетів..... 58

РОЗДІЛ 6. МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ..... 60

6.1. Загальне поняття про оперативний контролінг..... 60
6.2. Зміст і методика АВС-аналізу..... 61
6.3. SWOT-аналіз..... 62
6.4. Метод розрахунку сум покриття..... 64
6.5. Аналіз беззбитковості підприємства..... 65
6.6. Запас і коефіцієнт фінансової стійкості..... 66
6.7. Аналіз "вузьких місць", що виникають на підприємстві..... 67
6.8. Аналіз і оптимізація об'ємів замовлень..... 68
6.9. Методи розрахунку інвестицій..... 70
6.10. Розрахунок виробничого результату на короткостроковий період..... 71
6.11. Комісійна винагорода торгівельних працівників на базі сум покриття..... 75
6.12. Аналіз знижок..... 76
6.13. Аналіз областей збуту..... 78

РОЗДІЛ 7. МЕТОДИ СТРАТЕГІЧНОЇ ДІАГНОСТИКИ..... 80

7.1. Зміст стратегічного контролінгу..... 80
7.2. Визначення релевантних затрат майбутніх періодів для прийняття рішень..... 80
7.3. Рішення про власне виробництво чи закупівлю зі сторони..... 82
7.4. Аналіз конкуренції..... 85
7.5. Логістика..... 86
7.6. Портфельний аналіз і життєвий цикл продукту..... 89
7.7. Крива життєвого циклу продукту..... 94
7.8. Аналіз потенціалу..... 96
7.9. Оцінка сильних і слабких сторін підприємства..... 97
7.10. Стратегічні розриви..... 99
7.11. Розробка сценаріїв..... 100

ЛІТЕРАТУРА..... 102