

ВІННИЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
КИЇВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО
ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ

Гладій І.О., Дзюба О.М., Майстер Л.А.

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ

Навчальний посібник

Вінниця 2019

УДК 657.474(075.8)

*Рекомендовано до друку Вченою Радою Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ, протокол засідання № 10 від 27.11.2017 р.
Затверджено на засіданні Вченої ради КНТЕУ,
протокол № 4 від 20.12.2018 р.*

Автори: Гладій І.О., канд. екон. наук., доц. – (р. 3, 5, 6);
Дзюба О.М., канд. екон. наук., доц. – (р. 2, 4);
Майстер Л.А., канд. екон. наук. – (р. 1, 7);

Рецензенти:

Правдюк Н.Л. – д-р екон. наук, проф., завідувач кафедри бухгалтерського обліку Вінницького національного аграрного університету;

Янчев А.В. – д-р екон. наук, доц., декан обліково-фінансового факультету, професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Харківського державного університету харчування та торгівлі;

Денисюк О.М. – д-р екон. наук, проф., професор кафедри обліку та оподаткування Вінницького торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету.

Г 52 **Гладій І.О.** *Управлінська звітність : навч. посіб. / І. О. Гладій,
О. М. Дзюба, Л. А. Майстер. – Вінниця : РВВ ВТЕІ КНТЕУ,
2019. – 260 с.*

ISBN 978-617-7237-58-6

Висвітлено обліково-аналітичне забезпечення управлінської звітності, її мета, інформаційні потреби споживачів звітності, склад звітності, вимоги та принципи складання, порядок заповнення та відповідальність підприємств і працівників за достовірність звітності, яка є важливим джерелом інформації для її користувачів при формуванні поточних і стратегічних управлінських рішень.

Рекомендується для здобувачів вищої освіти, практикуючих бухгалтерів, аудиторів, фінансистів, економістів і всіх, хто прагне поглибити свої знання з обліку та набути навиків формування управлінської звітності підприємства.

ISBN 978-617-7237-58-6

© Гладій І.О., Дзюба О.М., Майстер Л.А., 2019

ЗМІСТ

Передмова	5
Розділ 1. Поняття, суть та користувачі управлінської звітності	6
1.1. Сутність та користувачі управлінської звітності	6
1.2. Якісні характеристики та принципи формування управлінської звітності	12
1.3. Основні засади підготовки управлінської звітності	17
Питання для самоконтролю.....	20
Тестові завдання.....	21
Ситуаційні завдання.....	24
Розділ 2. Управлінська звітність про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану підприємства	28
2.1. Формування та склад управлінської звітності про фінансовий стан підприємства	28
2.2. Формування та склад управлінської звітності про результати діяльності	33
2.3. Формування та склад управлінської звітності про рух коштів підприємства	39
2.4. Формування та склад управлінської звітності про зміни фінансового становища	42
Питання для самоконтролю.....	46
Тестові завдання.....	47
Ситуаційні завдання.....	50
Розділ 3. Управлінська звітність за ключовими показниками діяльності	56
3.1. Управлінська звітність в процесі реалізації стратегії підприємства	56
3.2. Управлінська звітність за ключовими показниками ефективності центрів відповідальності	62
3.3. Розробка та оцінка збалансованої системи показників	68
Питання для самоконтролю.....	80
Тестові завдання.....	81
Ситуаційні завдання.....	85
Розділ 4. Управлінська звітність про виконання бюджетів підприємства	90
4.1. Склад та послідовність розробки операційних бюджетів	90
4.2. Склад та послідовність обробки фінансових бюджетів	98
4.3. Склад та послідовність обробки інвестиційних бюджетів	100
4.4. Контроль та оцінка виконання бюджетів. Гнучкі бюджети	101
Питання для самоконтролю.....	106
Тестові завдання.....	107
Ситуаційні завдання.....	110

Розділ 5. Управлінська звітність для прийняття рішень щодо максимізації прибутку	116
5.1. Облікове забезпечення застосування методів розрахунку функцій витрат	116
5.2. СVP-аналіз як інструмент формування системи управлінської звітності	124
5.3. Управлінська звітність оптимізації ціноутворення	131
Питання для самоконтролю.....	139
Тестові завдання.....	140
Ситуаційні завдання.....	143
Розділ 6. Управлінська звітність в управлінні ризиками підприємства	147
6.1. Управлінська звітність в управлінні ризиками операційної діяльності	147
6.2. Управлінська звітність в управлінні ризиками фінансової діяльності	153
6.3. Управлінська звітність в управлінні ризиками інвестиційної діяльності	156
6.4. Управлінська звітність економічної безпеки підприємства.....	159
Питання для самоконтролю.....	165
Тестові завдання.....	166
Ситуаційні завдання.....	169
Розділ 7. Корпоративна соціальна звітність в системі управління підприємством	172
7.1. Соціальна звітність управління персоналом	172
7.2. Звітність для прийняття екологічних рішень	184
7.3. Звітність про співпрацю з партнерами	193
Питання для самоконтролю.....	198
Тестові завдання.....	199
Ситуаційні завдання.....	202
Глосарій	206
Список використаної та рекомендованої літератури	225
Додатки	230

ПЕРЕДМОВА

Організація ефективної діяльності будь-якого підприємства залежить від якості управління, яка багато в чому залежить від своєчасного отримання менеджером достовірної інформації про стан об'єкта управління. Формування та надання такої інформації є одним з основних завдань облікового забезпечення господарської діяльності в процесі формування управлінської звітності.

Система ефективного управління підприємством – ключова діяльність бізнесу, проте управлінська звітність – інструмент ефективного обміну та розподілу інформацією між структурними підрозділами підприємства. Сучасна управлінська звітність – це набір інструментів, методів та підходів до планування, організації, обліку та розподілу фінансових ресурсів та контролю фінансових результатів діяльності підприємства для досягнення мети та підвищення економічної ефективності в поточній та стратегічній перспективі.

Головною метою дисципліни «Управлінська звітність» є формування сучасної системи знань з питань підготовки та надання управлінської звітності як основи для прийняття різних видів обґрунтованих управлінських рішень в ході управління діяльністю економічного суб'єкта господарювання.

Курс «Управлінська звітність» передбачає вивчення таких тем:

- Поняття, суть та користувачі управлінської звітності;
- Управлінська звітність про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану підприємства;
- Управлінська звітність за ключовими показниками діяльності;
- звітність про виконання бюджетів підприємства;
- Управлінська звітність для прийняття рішень щодо максимізації прибутку;
- Управлінська звітність в управлінні ризиками підприємства;
- Корпоративна соціальна звітність в системі управління підприємством.

У навчальному посібнику наводиться конспективно зміст окремих тем стосовно облікового забезпечення управлінської звітності та методика розрахунків, що може слугувати базою для вирішення практичних завдань. Кожна тема включає, крім тексту лекції, питання для самоперевірки, контрольні тести, практичні завдання. Це дасть змогу користувачам самостійно опанувати окремі методики та контролювати рівень самопідготовки.

При підготовці посібника авторами використано значну кількість спеціальної літератури як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, список якої наведено в кінці посібника. Посібник розрахований на студентів економічних спеціальностей, але може бути корисним і практичним працівникам.

РОЗДІЛ 1

ПОНЯТТЯ, СУТЬ ТА КОРИСТУВАЧІ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

План

- 1.1. *Сутність та користувачі управлінської звітності*
- 1.2. *Якісні характеристики та принципи формування управлінської звітності*
- 1.3. *Основні засади підготовки управлінської звітності*

Ключові слова та поняття: управлінська звітність, користувачі управлінської звітності, принципи складання управлінської звітності, підготовка управлінської звітності.

1.1. Сутність та користувачі управлінської звітності

Система управлінської звітності являє собою задоволення інформаційних потреб управління на макро та на мікрорівні шляхом надання користувачам взаємопов'язаних показників, що дозволяють оцінювати і контролювати, прогнозувати і планувати діяльність підприємства.

У загальному вигляді концептуальні основи управлінської звітності формуються як модель, що складається з певного набору взаємопов'язаних елементів, зокрема: мета, функції, основні завдання, принципи та вимоги до інформації.

Звітність - це система взаємопов'язаних показників, які характеризують умови і результати діяльності підприємства (суб'єкта господарювання) або складових його елементів (областей бізнесу) за минулий період.

Управлінська звітність - це звітність про стан, результати господарської діяльності підприємства та умови її здійснення, яка формується з використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку для внутрішніх користувачів та використовується керівництвом з метою планування, контролю та прийняття відповідних управлінських і економічних рішень.

Метою управлінської звітності є задоволення інформаційної потреби керівників різних рівнів управління задля надання можливості оперативно управляти ресурсами (активами) та оцінювати можливі ризики.

Функціями управлінської звітності є:

1. Аналітична та оціночна - надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити керівників різних рівнів та діяльність центрів відповідальності.

2. Логістична - інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень.

3. Комунікативна - встановлення взаємозв'язків між різними рівнями управління.

4. Стратегічна - надання інформації для оцінки перспектив розвитку, формування стратегії підприємства.

5. Контрольна - інформаційне забезпечення функціонування системи контролю на підприємстві.

Основні завдання управлінської звітності:

1) інформаційне забезпечення оцінки та аналізу – представляти показники в динаміці; в порівнянні з іншими рівнозначними структурними одиницями; в порівнянні з середніми значеннями по галузі; в розрізі впливу найбільш залежних факторів; моніторинг доцільності і вагомості окремих аналітичних показників;

2) інформаційне забезпечення контролю – приведення змісту звітних форматів у відповідність до бюджетних таблиць; забезпечення співставності звітних і бюджетних показників і методик їх розрахунків; дотримання частоти подання звітних форм;

3) інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень – передбачення альтернативних варіантів по кожному окремому рішенню; наявність кількісних і якісних показників з коротким описом; представлення додаткових показників стосовно впливу на соціальний розвиток підприємства чи регіону і забезпечення екологічної безпеки.

Складання звітності – це завершальний етап облікового процесу, тому вона складається з узагальнюючих (підсумкових) показників, які отримують в кінці звітного періоду шляхом відповідної обробки (групування, узагальнення тощо) даних поточного обліку.

Звітність може містити як кількісні, так і якісні показники у вартісному та натуральному вираженні.

Важливо підкреслити, що звітні дані не можуть відображати таких господарських оборотів, яких не було в поточних облікових записах. Звітність являє собою найважливіше джерело інформації для аналізу і прийняття рішень.

Між фінансовою та управлінською звітністю підприємства, як елементами системи бухгалтерського обліку, існує ряд характерних відмінностей за критеріями порівняння (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Відмінності між фінансовою та управлінською звітністю

Критерій порівняння	Фінансова звітність	Управлінська звітність
Природа формування звітів	Має загальноцільове призначення, орієнтована на широку групу зовнішніх користувачів	Має вузькоцільове призначення, розробляється для забезпечення прийняття окремих управлінських рішень певним керівникам
Регулювання	Здійснюється національним або міжнародним регулятором за допомогою системи облікових стандартів	Відсутні будь-які зовнішні інструкції, які регулюють форму і зміст. Внутрішні інструкції можуть бути розроблені і впроваджені з метою задоволення потреб окремих управлінців
Рівень деталізації	Забезпечує надання широкого і не дуже деталізованого огляду про фінансовий стан і результати діяльності підприємства за звітний період	Забезпечує надання управлінцям досить деталізованої інформації для прийняття специфічних операційних рішень
Період подачі	Щорічна, піврічна або квартальна	Можливі різні варіанти: регулярне подання (річна, місячна, тижнева, щоденна, он-лайн) або подання за запитом для вирішення специфічних завдань
Часова орієнтація	Забезпечує надання інформації за минулий період (ретроспективна орієнтація)	Забезпечує надання інформації за минулий період (ретроспективна орієнтація), теперішній і прогнозоване майбутнє підприємства (перспективна орієнтація)
Якість інформації	Надійна і об'єктивна фінансова інформація в грошовому вимірнику з низьким рівнем релевантності	Фінансова і нефінансова інформація з меншим рівнем надійності і об'єктивності, але з більшим рівнем релевантності для менеджменту

Управлінська звітність, що застосовується на практиці, поділяється на види за трьома основними ознаками (рис. 1.1):

- 1) обсягом відомостей, що включаються у звіти;
- 2) цілями, з метою яких складаються звіти;
- 3) періодами, охопленими звітністю.

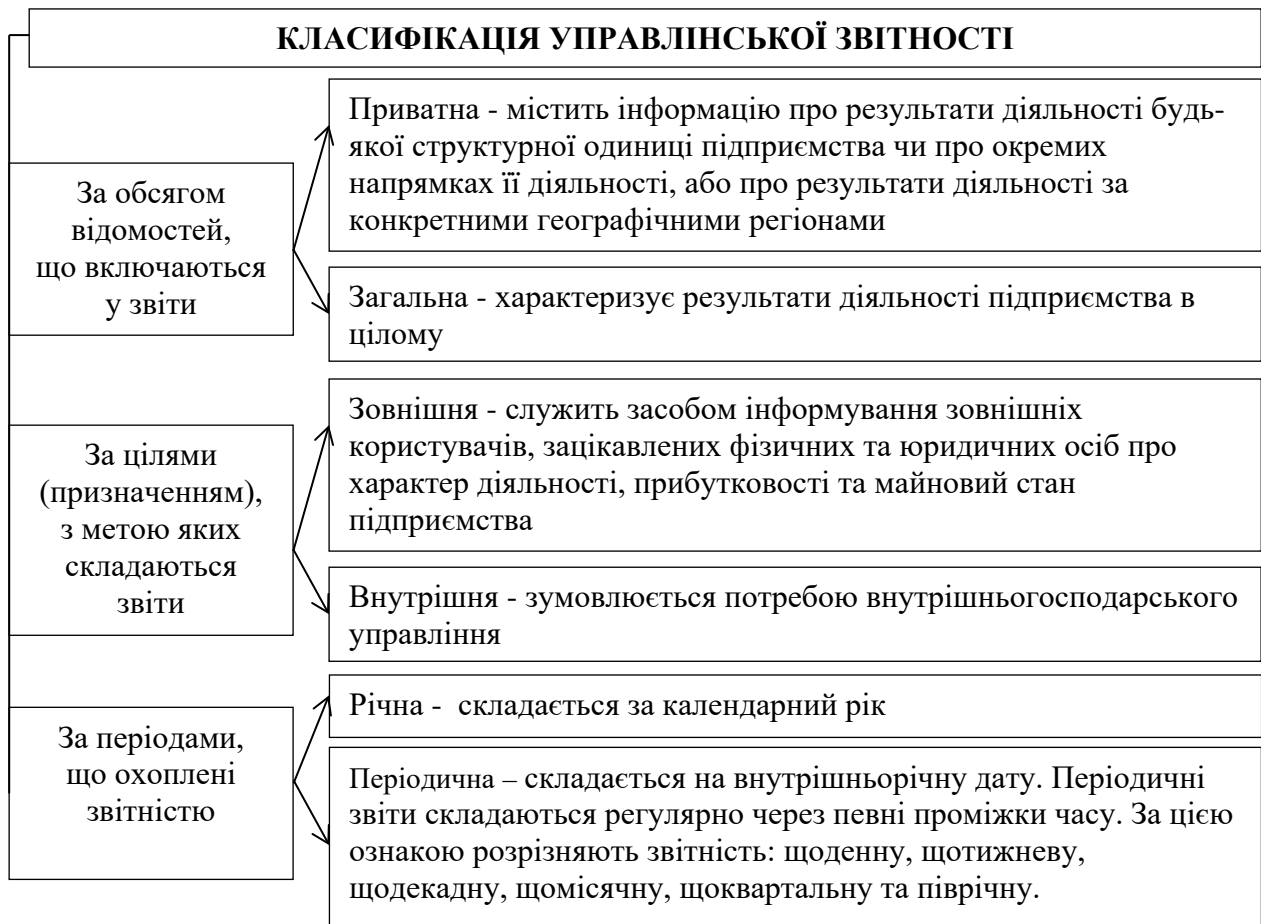


Рисунок 1.1 – Класифікація управлінської звітності

За обсягом відомостей, що містяться у звітах, розрізняють приватну та загальну звітність. За цілями (призначенням) складання управлінська звітність може бути зовнішньою та внутрішньою. В залежності від періоду, який охоплює управлінська звітність, розрізняють періодичну і річну звітність. Періодичність і рівень деталізації управлінської інформації залежить від внутрішньої організації підприємства та вимог менеджменту.

Структурно до форм управлінської звітності рекомендуються включати такі групи звітної інформації:

- управлінська звітність про фінансовий стан підприємства;
- управлінська звітність про результати діяльності;
- управлінська звітність про зміни фінансового становища;
- управлінська звітність за ключовими показниками діяльності;
- управлінська звітність про виконання бюджетів підприємства;
- управлінська звітність для прийняття рішень щодо максимізації прибутку;
- управлінська звітність в управлінні ризиками підприємства;
- корпоративна соціальна звітність.

Вітчизняний внутрішньогосподарський (управлінський) облік розглядається як система економічної інформації, складовими елементами якої є: внутрішньогосподарський (бухгалтерський) облік, економічний (управлінський) аналіз та контроль, планування, забезпечення довідковою та іншою економічною інформацією.

Функціями управлінського обліку виступають: забезпечувальна, аналітична, прогнозна, координаційна, організаційна, мотивуюча, контрольна, що дозволяє по-різному визначати предмет, об'єкти, техніку та інструментарій внутрішньогосподарського (управлінського) та внутрішньогосподарського (бухгалтерського) обліку.

Це дозволяє визначити управлінську звітність, по-перше, як інструмент управління господарством (засіб інформаційного забезпечення процесу управління; засіб моніторингу економічного стану підприємства) та інструмент управління інформаційним забезпеченням (засіб адаптації та моніторингу облікової системи до потреб управління), і, по-друге, елемент методу бухгалтерського обліку (засіб узагальнення (агрегації, синтезу) та надання облікової інформації), а також документ, вміст якого представляє економічну інформацію у певному наборі фактичних (історичних) та оціночних (розрахункових) показників для порівняння їх планово-нормативних та досягнутих значень.

Структура управлінської звітності, в загальному вигляді, повинна відповідати трьом рівням управління: операційному, тактичному, стратегічному (рис. 1.2).

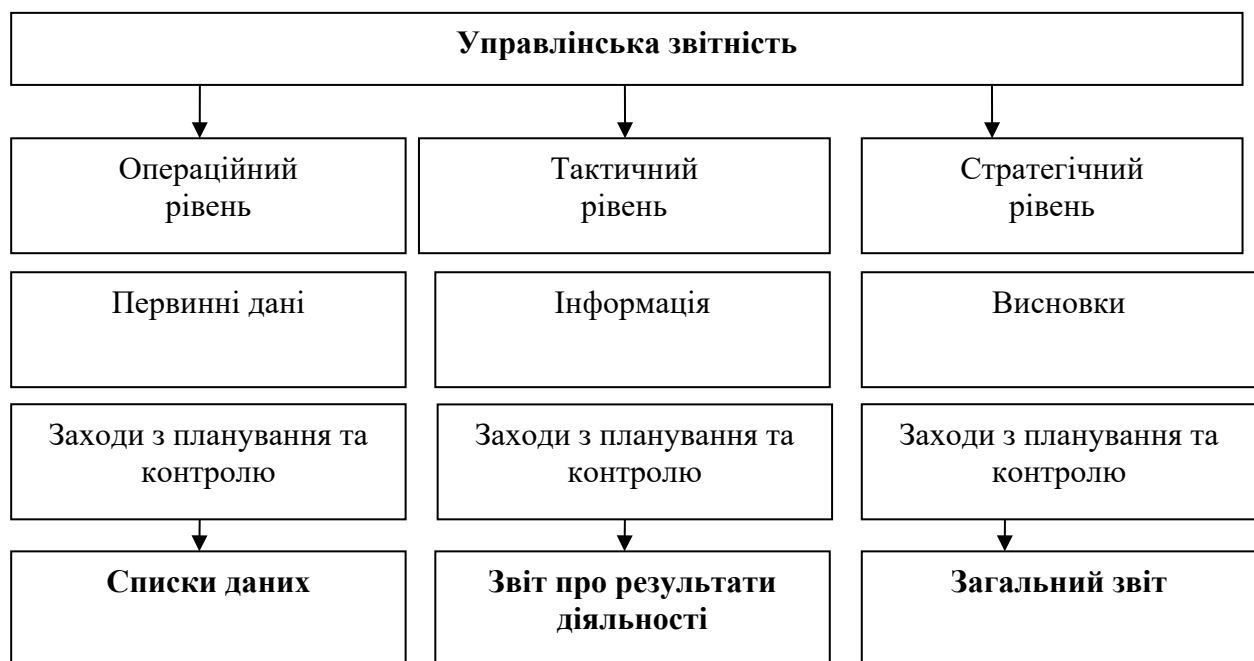


Рисунок 1.2 – Структура управлінської звітності

На першому операційному рівні на підставі первинних облікових даних формується інформація, яка може цікавити менеджера при здійсненні оперативного планування та поточного контролю.

На другому тактичному рівні відбувається узагальнення інформації у звіти за видами та напрямками діяльності підприємства.

На найвищому стратегічному рівні відбувається аналіз внутрішньої та зовнішньої звітності з метою розробки стратегії діяльності.

Бухгалтерську звітність, в цілому, та звітність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, зокрема, крім названих видів управлінської звітності, можна виділити:

- фінансово-бюджетну (за показниками про виконання бюджетів та іншими фінансовими показниками);
- традиційну (за показниками фінансового характеру про внутрішнє становище підприємства);
- стратегічну (за показниками фінансового і нефінансового характеру про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства);
- розрахунково-аналітичну звітність (за показниками про окремі об'єкти управління).

Порівняльна характеристика внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (фінансової) звітності дозволяє виявити основні переваги останньої для управління діяльністю підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика
управлінської (внутрішньої) та фінансової (зовнішньої) звітності

Внутрішня звітність	Зовнішня звітність
Призначена для прийняття внутрішніх рішень	Призначена для зовнішніх груп користувачів: акціонерам, кредиторам та іншим контрагентам
Враховує минулу, теперішню та майбутню діяльність	
Аналізує дані відповідно до ситуації та в зрозумілій формі	Оперує лише даними з попереднього досвіду
Є конфіденційною	Підсумовує загальні дані, не враховуючи деталі
Не регулюється законодавчими чи іншими нормативними актами	Публікується або надається органам державного самоврядування
Розробляється підприємством для потреб господарювання	Підпорядковується загальнодержавним і місцевим стандартам
Може бути формалізованою і не формалізованою виходячи із типу управлінської системи	Має форми, встановлені зовні
Звітність є доступною в режимі реального часу, або з мінімальною затримкою	Є вимогою законодавства

Отже, з одного боку, управлінська звітність – це інтегрована система інформаційної підтримки процесу управління, метою складання якої є забезпечення інформаційних потреб користувачів, що полягає у формуванні показників на основі інформації, одержаної у різних підсистемах обліку, і підготовка звітів у формі і в терміни, що відповідають запитам різних груп користувачів.

З іншого боку, управлінська звітність – це система необхідної релевантної цільової фінансової та нефінансової інформації про майно, капітал, зобов'язання, доходи та витрати структурних підрозділів підприємства, їх взаємозв'язки, господарські процеси та їх результати, про внутрішні та зовнішні фактори, яка передана у відповідній формі, орієнтована на користувача, використовується при плануванні, контролі та регулюванні показників фінансово-господарської діяльності організації.

Користувачами (адресатами) управлінських звітів є:

- працівники і бізнес-партнери;
- фінансові агенти (кредитори, інвестори, донори);
- акціонери (власники і співвласники);
- споживачі;
- органи влади (державної та місцевого самоврядування);
- неурядові організації та інші.

Управлінська звітність має безперечні переваги: підвищує прозорість бізнесу; акумулює довіру стейкхолдерів; зміцнює ділові відносини; сприяє розширенню ринків збуту; формалізує процеси ратифікації та реалізації соціальних технологій.

1.2. Якісні характеристики та принципи формування управлінської звітності

Важливим питанням є вивчення і конкретизація переліку вимог, які ставляться до управлінської звітності як в міжнародній, так і у вітчизняній практиці ведення управлінського обліку.

Складання фінансових звітів законодавчо закріплено вимогами, зокрема, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Для підвищення ефективності використання інформації, представленої в управлінській звітності, потрібен баланс між якісними характеристиками та принципами формування управлінської звітності.

Якісні характеристики формування управлінської звітності варто черпати із розділу III пунктів 1-5 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

- дохідливість та зрозумілість інформації користувачам, яка подається у фінансових звітах за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- доречність інформації у фінансовій звітності, яка впливає на прийняття рішень користувачами;

- достовірність (правдивість). Достовірною (правдивою) вважають інформацію, яка не містить помилок та перекозручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- порівнюваність, що надає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств;

- зіставність, передумовою якої є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

Важливе значення для цілей управління підприємством мають принципи формування управлінської звітності для користувачів (управлінців різних рівнів та контрагентів - суб'єктів господарської діяльності), які практично не визначені та чітко не регламентовані.

Принципи формування управлінської звітності на підприємстві:

- 1) релевантності (управлінська бухгалтерська звітність повинна бути корисною для прийняття конкретних управлінських рішень, а не просто інформувати про ті чи інші аспекти господарської діяльності підприємства);

- 2) оперативності (управлінська бухгалтерська звітність повинна формуватися в прийнятні терміни, що забезпечує збереження її релевантності при прийнятті управлінських рішень);

- 3) адресності (звітність повинна надаватися конкретним управлінцям відповідно до їх статусу в ієрархії управління);

- 4) достатності (інформація у звітності повинна бути достатньою для прийняття управлінських рішень на відповідному рівні, в той же час вона не повинна бути надлишковою і відволікати увагу управлінців на другорядні дані);

- 5) аналітичності (управлінська звітність повинна надавати можливість проведення аналізу інформації з мінімальними затратами часу та містити не лише фактичні показники діяльності центрів відповідальності, але й інформацію про відхилення фактичних показників від планових);

- 6) зіставності (для об'єктивної оцінки динаміки показників, що представлені в управлінській звітності минулих періодів);

7) зрозумілості (показники управлінської бухгалтерської звітності повинні бути сформовані відповідно до правил, які є відомими управлінському персоналу);

8) достовірності (інформація із управлінської бухгалтерської звітності повинна правдиво відображати результати здійснення господарських процесів);

9) співставності (дає користувачам можливість виявити спільні та відмінні риси в даних, які наводяться в різних формах управлінської звітності);

10) «проектування зверху» (від потреб вищого менеджменту в адекватній управлінській інформації) (слід виходити із потрібної звітності, а потім перевіряти чи достатньою є інформація у облікових документах та реєстрах для отримання відповідного звіту);

11) агрегування (згортання інформації передбачає, що детальність звітів зменшується у міру збільшення рівня керівника, якому вони представляються, тобто керівництву повинні надаватися більш агреговані, тобто менш докладні звіти);

12) ієрархічності (передбачає необхідність уникати дублювання оперативної інформації, що призначена для центрів відповідальності нижчих рівнів відповідальності, для середнього та вищого рівнів управління. Інформацію слід консолідувати відповідно до організаційної та службової ієрархічної структури апарату управління підприємства);

13) організації управлінської звітності (визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта, особливостями роботи підрозділу підприємства (орієнтація на центри відповідальності);

14) конкретності (інформація в управлінській звітності має бути спрямована на рішення конкретних завдань управління. Звітність, що містить інформацію, не потрібну менеджерів, знижує якість управлінського контролю);

15) своєчасності формування і представлення управлінської звітності (передбачає забезпечення керівників необхідною інформацією до терміну ухвалення рішень);

16) контрольованості витрат (передбачає, що в звіті структурного підрозділу повинні відображатися планові і фактичні величини тільки тих видів витрат, на величину яких керівник центру відповідальності може здійснювати вплив);

17) конфіденційності (передбачає, що передача інформації, що представлена в управлінській звітності, повинна чітко контролюватись з боку керівництва підприємства).

Вимоги до формування управлінської звітності підприємств:

- своєчасність складання і подання управлінських звітів, що обґрунтовується необхідністю швидкого реагування користувачів на відхилення від нормативів, бюджетів, галузевих показників та попередження ризикових ситуацій;

- достовірність і точність розрахунку показників управлінської звітності, що сприятиме посиленню аналітичної і контрольної функцій обліку в системі сучасного аграрного менеджменту;

- співставність показників управлінської звітності з відповідними бюджетами, що базується на єдиній методології розрахунку економічних показників для забезпечення єдиної системи прогнозування, планування, бюджетування, контролю і аналізу;

- оптимальність вибору показників і представлення їх в послідовності вагомості для поставлених користувачами цілей. Великий обсяг звітної інформації створює так званий «інформаційний шум» і не дає можливості зосередитись на важливих завданнях, які потребують першочергового вирішення;

- економічність звітної інформації, яка може проявитись у повній мірі лише при умові формування звітних показників за науково-обґрунтованою системою. Причому дану вимогу слід розуміти не прямолінійно, виходячи із зменшення абсолютних витрат на формування і функціонування системи звітності, але як ефективне забезпечення необхідного обсягу інформації при мінімально можливих витратах на неї.

Управлінську звітність трактують як внутрішню звітність, основна мета якої полягає у наданні оперативної, релевантної інформації у відповідності до вимог управлінського персоналу. На підприємстві управлінські звіти можуть складатися як на регулярній основі, так і по запиту.

Терміни надання інформації користувачам для управлінських звітів встановлюються адміністрацією (керівництвом) підприємства.

Система управлінської звітності повинна будуватися таким чином, щоб дані, які в ній містяться дозволяли отримати відповідь на всі питання управлінців.

Створити систему управлінської звітності можна за наявності:

- масиву основних даних;
- узгодженості змісту та форми звітів;
- функціонального підходу до накопичення та підсумовування інформації.

Основними даними для складання управлінської звітності є планова, нормативно-довідкова та фактична інформація бухгалтерського обліку.

Вибір системи звітних показників базується на принципах:

- чіткого визначення мети підприємства, яка визначає комплекс узагальнюючих показників;
- створення такої інформаційної системи, яка спрямовує управлінців різних рівнів на вирішення коротко- та довгострокових планів;
- оптимального вибору центрів відповідальності, що усуває можливості конфліктів в колективі;
- класифікації витрат на контрольовані та неконтрольовані для кожного підрозділу;
- систематизації виявлених відхилень з метою сприяння розкриттю помилок в обліку.

Вважається доцільним формувати окремі форми внутрішньої управлінської звітності за кожним з напрямів господарської діяльності.

Форма управлінської звітності повинна максимально розкривати зміст її показників та бути зрозумілою для конкретного користувача інформації - менеджера, для якого складений звіт.

Зміст кожного звіту розглядається в мінімальній формі з врахуванням того, що дана звітність підлягає адаптації до конкретного виду діяльності та конкретного підприємства, враховуючи, зокрема, його можливості по збору тієї чи іншої інформації.

Управлінська звітність повинна охоплювати дані за період, який дозволить найбільш повно провести аналіз діяльності підприємства та спланувати його майбутню роботу. Вона повинна задовольняти потреби управлінського персоналу в інформації, чітко розмежованій за видами операцій, сферою компетенції та відповідальності кожного менеджера.

Форматами подання управлінської звітності можуть бути:

- таблиці – найпоширеніша та зручна форма звітності, яка забезпечує швидке сприйняття інформації за наявності у користувача певного рівня економічних знань про ключові показники;
- графіки – представлення даних у вигляді діаграм, тобто креслення, в якому інформація зображується за допомогою геометричних фігур або символічних знаків;
- презентація – забезпечує наочне подання даних у вигляді інформаційних слайдів, що супроводжуються роз'ясненнями та деталізацією спеціаліста;
- текст – подається письмове пояснення інформації;

Концептуальні основи управлінської звітності - це сукупність теоретичних побудов, що визначають логіку прийнятої системи звітності, яка, в цілому, забезпечить єдність її формування і розуміння з боку усіх категорій користувачів.

1.3. Основні засади підготовки управлінської звітності

Виділяють вісім основних кроків підготовки управлінської звітності:

Крок перший: визначення для кожного рівня керівництва, які саме дані необхідно мати на щоденній, щотижневій і щомісячній основі, щоб керівники могли виконувати свої управлінські завдання і досягати цілей управління.

Крок другий: уточнення, які саме дані, в які терміни і на основі яких документів вводяться в бухгалтерську програму, що можна зробити для того, щоб необхідні відомості враховувалися у визначені терміни.

Крок третій: виходячи з раніше певної (під час першого кроку) структури потрібних даних, визначення, на яких ділянках, хто і на основі яких документів їх може вводити і в які таблиці.

Крок четвертий: визначення принципів калькулювання собівартості.

Крок п'ятий: визначення, коли, в які терміни буде складатися і уточнюватись план (бюджет) по всіх вибраних для управлінського обліку масивів показників, і в які терміни буде представляться звіт по цій же структурі.

Крок шостий: визначення, які розрахункові показники, напівочікувані в результаті збору управлінської інформації, будуть використовувати для аналізу діяльності, і хто їх буде визначати.

Крок сьомий: вибір програмних засобів, в яких буде вестися управлінський облік і складатися звітність.

Крок восьмий: закріплення внутрішніми розпорядженнями обов'язків зі збору та обробки обраної управлінської інформації певними особами, в певні терміни, на основі певних документів.

Основні етапи формування обліково-аналітичної інформації бухгалтерської управлінської звітності (рис. 1.3):

1) формулювання мети і постановка завдань, які повинні бути вирішені за допомогою формування обліково-аналітичної інформації бухгалтерської управлінської звітності;

2) визначення суб'єктів, що беруть участь у формуванні обліково-аналітичної інформації внутрішньої бухгалтерської звітності і споживають інформацію бухгалтерської управлінської звітності;



Рисунок 1.3 - Етапи формування обліково-аналітичної інформації бухгалтерської управлінської звітності

3) визначення об'єктів, інформація про які повинна бути представлена в бухгалтерській управлінській звітності;

4) розробка регламентів, відповідно до яких буде формуватися обліково-аналітична інформація бухгалтерської управлінської звітності по кожному об'єкту;

5) розробка засобів обробки інформації про об'єкти бухгалтерської управлінської звітності як системи показників, які характеризують зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства;

6) формування каналів надходження різної інформації для створення на її основі системи обліково-аналітичної інформації бухгалтерської управлінської звітності;

7) побудова узагальненої моделі фінансово-господарської діяльності підприємства за допомогою використання системи обліково-аналітичної бухгалтерської управлінської звітності;

8) дослідження чутливості отриманої моделі фінансово-господарської діяльності до зміни складових її параметрів зовнішнього і внутрішнього середовища;

9) контроль основних параметрів на кожному з вище перелічених етапів, контроль якості бухгалтерської управлінської звітності, а також контроль, в цілому, комплексу обліково-аналітичної інформації бухгалтерської управлінської звітності з виявленням найбільш суттєвих відхилень, пошуком недоліків в функціонуванні підприємства і в порядку подання обліково-аналітичної інформації в звітності з поверненням до початкового етапу визначення формату бухгалтерської управлінської звітності і початком відповідного нового циклу.

Узагальнюючи розглянуті етапи, можна визначити такі ключові моменти:

1. Постановка цілей і завдань, які повинні бути вирішені за допомогою управлінської звітності.

2. Визначення кола посадових осіб, яким необхідна управлінська звітність для прийняття управлінських рішень.

3. Визначення інформації, яка повинна бути представлена в управлінській звітності.

4. Визначення можливості використання інформації, сформованої в системах бухгалтерського фінансового обліку та інших системах для управлінських цілей.

5. Розробка регламентів для управлінської звітності (користувачі, види, форми звітів, виконавці і т.д.).

6. Розробка засобів для збору, формування та обробки інформації управлінської звітності.

7. Побудова узагальненої моделі фінансово-господарської діяльності організації за допомогою управлінської звітності.

Процес формування управлінської звітності зазнає впливу залежно від обраних підходів до управління підприємством (форм та моделей організацій). На сьогоднішній день найчастіше виділяють чотири основних підходи до управління: ситуаційний, функціональний, системний та процесний.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1.1. У чому полягає роль управлінської звітності в управлінні підприємством?
- 1.2. Чи носить управлінська звітність загальнодоступний характер?
- 1.3. Хто виступає користувачами управлінської звітності?
- 1.4. Назвіть принципи формування управлінської звітності на підприємстві.
- 1.5. Яким чином можна класифікувати управлінську звітність за центрами відповідальності?
- 1.6. Яким чином можна класифікувати управлінську звітність в процесі бюджетування?
- 1.7. Чи можуть в управлінській звітності зазначатися прогнозовані показники?
- 1.8. Чи може формат управлінської звітності будуватися на нефінансовій інформації?
- 1.9. Охарактеризуйте основні етапи організації управлінського апарату на підприємстві.
- 1.10. Чи є дані управлінської звітності конфіденційними? Обґрунтуйте відповідь.

Тестові завдання до розділу 1.

1. Управлінська бухгалтерська звітність на підприємстві складається відповідно:

- 1) рішення головного бухгалтера;
- 2) рішення керівника;
- 3) вимог законодавства;
- 4) немає правильної відповіді.

2. Результатом ведення управлінського обліку є складання звітності:

- 1) статистичної;
- 2) фінансової;
- 3) управлінської;
- 4) консолідованої.

3. Методика формування управлінської звітності включає в себе:

- 1) елементи методу бухгалтерського обліку і статистики
- 2) елементи методу бухгалтерського обліку, статистики, економічного аналізу та математичні методи
- 3) прийоми економічного аналізу
- 4) немає правильної відповіді.

4. Інформація, висвітлена в управлінській звітності є:

- 1) відкритою для зовнішніх користувачів
- 2) комерційною таємницею
- 3) відкритою для контролюючих органів
- 4) немає правильної відповіді.

5. У процесі складання управлінської звітності використовується інформація:

- 1) бухгалтерського обліку
- 2) нормативна інформація
- 3) будь-яка інформація, необхідна для прийняття управлінського рішення
- 4) немає правильної відповіді.

6. Організація процесу формування управлінської звітності визначена:

- 1) статутом підприємства
- 2) наказом про організацію бухгалтерського обліку і облікову політику
- 3) внутрішніми розпорядчими документами підприємства
- 4) немає правильної відповіді.

7. Управлінський облік є складовою:

- 1) обліку
- 2) планування
- 3) аналізу
- 4) управління.

8. Періодичність складання управлінської звітності:

- 1) річна
- 2) квартальна
- 3) визначена внутрішніми документами підприємства та потребами користувачів
- 4) визначена законодавчими актами.

9. Складання управлінської звітності передбачає обов'язкове формування інформації за:

- 1) видами діяльності
- 2) місцями виникнення витрат
- 3) замовленнями
- 4) центрами відповідальності і місцями виникнення витрат

10. Форми внутрішньої управлінської звітності:

- 1) визначаються підприємством самостійно
- 2) типові для підприємств різних галузей економіки
- 3) обов'язкові для складання усіма суб'єктами господарювання
- 4) усі відповіді вірні.

11. Форми управлінської звітності можуть бути у вигляді:

- 1) таблична
- 2) графічна
- 3) описового характеру
- 4) усі відповіді вірні.

12. Терміни надання інформації користувачам для управлінських звітів визначаються:

- 1) керівництвом
- 2) Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
- 3) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
- 4) бухгалтерською службою.

13. В яких цілях не використовується внутрішня управлінська звітність?

- а) для подання у державні органи
- б) для прийняття стратегічних рішень
- в) для планування діяльності підприємства
- г) для встановлення ефективної ціни на товари

14. Основними даними для складання управлінської звітності є:

- а) планова інформація
- б) нормативно-довідкова інформації
- в) фактичні дані аналітичного обліку
- г) всі відповіді вірні

15. До функцій управлінської звітності відноситься:

- а) контроль поточних показників діяльності
- б) порівняння планових і фактичних даних
- в) виявлення реального фінансового стану підприємства
- г) усі відповіді вірні.

Ситуаційні завдання до розділу 1.

Завдання 1.1

Провести порівняння управлінської та фінансової звітності та заповнити таблицю.

Критерій	Управлінська звітність	Фінансова звітність
Користувачі		
Цілі		
Критерії якості		
Структура і зміст		

Завдання 1.2

В таблиці представлені вимоги, які висуваються до інформації управлінської звітності, та їх опис. Поєднайте правильні відповіді.

А	Значимість		Передбачає незацікавлене визначення та передачу інформації, а також використання технічних прийомів та методів, що виключають внесення систематичних помилок
Б	Достовірність		Пов'язана з діями, що передбачають отримання бажаних результатів. Для цього необхідно знати сферу застосування інформації та її джерело
В	Повнота		Впливає на прийняття рішень, корисна для користувачів в потрібний час при складанні планів
Г	Релевантність		Правдиво представлена, легко перевіряється та має нейтральний характер
Д	Відсутність систематичних помилок		Містить максимум того, що необхідно знати зацікавленим особам і включає всі необхідні коментарі

Завдання 1.3

Заповнити особовий рахунок виробничого підрозділу за формою.

Особовий рахунок виробничого підрозділу

№ з/п	Показник	Одиниця виміру	За звітний місяць
1	Обсяг продукції: – план – фактично	нормо/годин	
2	Виробництво продукції на одного робітника: – план – фактично		
3	Чисельність бригади: – план – фактично		
4	Питома вага продукції вищої категорії якості: – план – фактично		
5	Зниження нормативної трудомісткості: – план – фактично		

6	Фонд заробітної плати: – план – фактично		
7	Витрати матеріалів і напівфабрикатів: – норма – фактично – економія (-), перевитрати (+)		
8	Фактична економія від застосування раціоналізаторських пропозицій		
9	Загальна економія (-), перевитрати (+) по бригаді (всього по рядках 6,7,8)		

Дані для виконання завдання:

Інформація про показники діяльності бригади № 1 ПАТ «ВегаТрейд» за травень 20__ р.

№ з/п	Показник	Одиниця виміру	План (ліміт, норма)	Фактично
1	Обсяг продукції	нормо-год.	4180	4214
2	Чисельність бригади	чол.	24	22
3	Питома вага продукції вищої категорії якості	%	85	86
4	Зниження нормативної трудомісткості	нормо-год.	70	60
5	Фонд заробітної плати	грн.	4440	4400
6	Витрати матеріалів і напівфабрикатів	–	2300	2350
7	Фактична економія від застосування раціоналізаторських пропозицій	–		70

Завдання 1.4

Назвати основні обов'язки (ведення рахунків, аналіз і планування, підготовка інформації для ситуаційних рішень), які мають працівники:

Працівники	Ведення рахунків	Аналіз і планування	Підготовка інформації для прийняття рішень
Бухгалтер з обліку та нарахування заробітної плати (приклад)	66, 65	Аналіз заборгованості по заробітній платі, планування строків видачі заробітної плати	Про зміни форм та методів нарахування заробітної плати
Бухгалтер з обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами			
Касир			
Бухгалтер з обліку витрат			
Старший бухгалтер по зведеному обліку			
Старший бухгалтер з обліку податків			

Завдання 1.6

У наведеній нижче таблиці слід визначити невідомі показники.

Показник		Варіант			
		1	2	3	4
1	Продаж	180 000	120 000	220 000	9
2	Початковий запас готової продукції	24 000	14 000	9	?
3	Початковий запас незавершеного виробництва	18 000	10 000	30 000	28 000
4	Прямі матеріали	44 000	32 000	38 000	26 000
5	Пряма зарплата	?	42 000	36 000	58 000
6	Виробничі накладні витрати	34 000	38 000	9	36 000
7	Кінцевий запас незавершеного виробництва	36 000	18 000	18 000	?
8	Собівартість виробленої продукції	114 000	?	130 000	134 000
9	Кінцевий запас готової продукції	34 000	?	22 000	42 000
10	Собівартість реалізованої продукції	?	78 000	168 000	146 000
11	Валовий прибуток	?	?	?	48 000
12	Операційні витрати	?	46 000	?	9
13	Прибуток (збиток)	18 000	1	(12 000)	14 000

РОЗДІЛ 2

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН, РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЗМІНИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

План

2.1. Формування та склад управлінської звітності про фінансовий стан підприємства.

2.2. Формування та склад управлінської звітності про результати діяльності.

2.3. Формування та склад управлінської звітності про рух коштів підприємства.

2.4. Формування та склад управлінської звітності про зміни фінансового становища.

Ключові слова та поняття: управлінська звітність про фінансовий стан підприємства, управлінська звітність про результати діяльності, управлінська звітність про рух коштів підприємства, управлінська звітність про зміни фінансового становища, аналітичний баланс.

2.1. Формування та склад управлінської звітності про фінансовий стан підприємства

Процес формування управлінської звітності підприємства – це кінцевий етап облікового процесу в управлінському обліку, тому управлінська звітність містить у собі узагальнюючі підсумкові результати звітного періоду після відповідної обробки управлінських даних. Управлінська звітність може містити як кількісні, так і якісні параметри, що відображаються у вартісному та натуральному значенні. Таким чином, показники управлінської звітності відображають підсумки господарських операцій, які знайшли своє відображення в поточних записах управлінського обліку підприємства.

Управлінська звітність підприємства складається з відповідних звітів, що узагальнюють дані про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану підприємства та дозволяють отримати більш деталізовані дані про всю діяльність, активи і пасиви підприємства, результати його діяльності.

Процес формування управлінської звітності складається з двох важливих етапів:

- визначення формату управлінської звітності;
- визначення порядку формування показників управлінської звітності.

Загалом інформація про фінансовий стан підприємства міститься у формі фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Звіт про фінансовий стан як форма фінансової звітності надає користувачу загальну інформацію про діяльність конкретного підприємства – розмір його активів, джерела їх походження (зобов'язання та власний капітал), фінансовий стан і формує уявлення про діяльність цього підприємства в цілому.

Управлінський Звіт про фінансовий стан (баланс) — це баланс активів і пасивів підприємства, сформований для цілей прийняття ефективних управлінських рішень. Він відрізняється від фінансового звіту тим, що складається за даними управлінського обліку, а статті активів і пасивів представлені в такому вигляді, щоб їх можна було аналізувати з точки зору оперативного і стратегічного управління підприємством. При цьому зберігається підхід до формування звіту як за даними фінансового обліку, однак, статті традиційного Звіту про фінансовий стан переформатовані, але принцип рівноваги між активами і пасивами залишається непорушним.

Отже, управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) є похідним від стандартного балансу, функції якого зводяться до встановлення більш об'єктивної картини стану майна підприємства, його зобов'язань і капіталу. Такий звіт на підставі виконаних розрахунків інформує користувачів про диспропорції балансу, які можуть привести до негативних змін в діяльності підприємства.

В управлінському звіті про фінансовий стан (балансі) на відміну від фінансової звітності розділені операційні та фінансові рішення, оскільки управлінському звіті про фінансовий стан (балансі) зобов'язання, що виникають в результаті операційної діяльності віднімаються з операційних активів, що надає можливість визначити величину чистих інвестицій, необхідних для підтримки операційної діяльності підприємства. Те, що залишається після зазначених розрахунків називається вкладеним капіталом що являє собою джерела фінансування і служить основою для прийняття ефективних стратегічних фінансових рішень.

Управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) розширює аналітичні можливості звичайного балансу, оскільки враховує потреби та інтереси осіб, що здійснюють аналіз, а також користувачів аналітичної інформації.

Баланс, що формується у складі фінансової звітності, не є управлінським звітом, оскільки простий поділ майна підприємства на активи й пасиви відображає тільки сумарну величину залишку по кожній статті активів, капіталу, зобов'язань. Зазначене приводить до втрати внутрішніх взаємозв'язків між ними та згортання внутрішньої структури - розбивки активів за джерелами фінансування, капіталу за місцями розташування.

Управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) надає можливість оптимізувати систему розрахунків, що характеризують структуру та динаміку фінансового стану підприємства. За його допомогою можна отримати характеристику фінансового стану підприємства в горизонтальному та вертикальному напрямку.

Побудова управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) передбачає різні форми, однак оптимальною є така форма, що відображає активи в міру збільшення їх ліквідності, а пасиви - за терміновістю їх погашення. Однак за своїм змістом такий звіт не повинен бути складним, тому в ньому зосереджуються групи статей, які потім визначаються в розділи, що відіграє істотну роль при аналізі і прийнятті управлінських рішень.

Перед початком формуванням управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) необхідно визначитись з метою його складання, користувачами, переліком питань, які необхідно вирішити за допомогою цього виду управлінської звітності, його періодичністю, термінами складання та подання користувачам.

На наступних етапах здійснюється вибір інформаційної бази, отримання балансу, що подається в складі фінансової звітності, за необхідний період, затвердження форми управлінського звіту про фінансовий стан (балансу), розподіл його показників за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), окреслення необхідних для аналізу показників, складання планового та фактичного звіту, визначення відхилень та аналіз причин їх виникнення.

Можна виділити основні завдання складання управлінського Звіту про фінансовий стан (балансу):

1. Управління активами і зобов'язаннями. Управлінський звіт надає інформацію, про напрямки вкладання коштів, які отримані з відповідних джерел (постачальників капіталу (акціонерів, кредиторів)). Додавши до аналізу звіт про результати діяльності підприємства, можна також оцінити ефективність управління. Оскільки елементи управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) формують інформацію про майбутні грошові потоки, без його використання проблематично скласти план грошових потоків підприємства.

2. Прогнозування фінансового стану. Особливого значення воно набуває для встановлення платоспроможності та розрахунку кредитоспроможності підприємства як для потреб управління так і для кредиторів.

3. Балансування. При правильно складеному балансі та відсутності фінансових порушень усі види активів мають свої джерела покриття в пасиві, тобто всі сформовані в ньому фінансові ресурси розміщені в активі.

Не існує уніфікованої форми управлінського звіту про фінансовий стан (балансу), вони розробляються та затверджуються виходячи з потреб конкретного підприємства.

Для потреб управління виділяють різні види та форми управлінського звіту про фінансовий стан (балансу): на дату, в динаміці за звітний період, горизонтальний, вертикальний, в розрізі підрозділів підприємства, в розрізі періодів діяльності підприємства.

Звіт про фінансовий стан (баланс) на дату – це класична форма, що складається, як правило, з п'яти розділів: два в активі (необоротні активи, оборотні активи); три в пасиві (власний капітал, довгострокові зобов'язання, короткострокові зобов'язання), при цьому розділи розташовані в міру збільшення ліквідності зверху вниз.

Горизонтальний звіт про фінансовий стан (баланс) являє собою двосторонню таблицю в якій активи розміщуються ліворуч, а зобов'язання і капітал - праворуч. (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Горизонтальна форма звіту про фінансовий стан (балансу)

Статті	Сума	Статті	Сума
Необоротні активи	X	Власний капітал	X
Оборотні активи	X	Довгострокові зобов'язання	X
		Короткострокові зобов'язання	X
Активи, всього	X	Пасиви, всього	X

При вертикальній формі звіту про фінансовий стан (балансу) його елементи розміщуються послідовно зверху донизу: активи, власний капітал та зобов'язання, її ще називають послідовною формою (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

Вертикальна форма звіту про фінансовий стан (балансу)

Статті	Сума
Необоротні активи	X
Оборотні активи	
Активи, всього	X
Власний капітал	X
Довгострокові зобов'язання	X
Короткострокові зобов'язання	X
Пасиви, всього	X

Звіт про фінансовий стан (баланс) в динаміці окрім зазначених показників надає інформацію щодо їх динаміки за відповідний проміжок часу. До плюсів даної форми відноситься наочність динамічних змін протягом року. До мінусів - менша наочність загальної структури і співвідношення активів і пасивів.

Побудова управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) з поділом на структурні підрозділи може проводитися такими способами:

- по підрозділах безпосередньо без попередньої зміни складу статей звіту;

- шляхом побудови агрегованого звіту (групування однорідних за складом елементів балансових статей).

Наступним підходом побудови управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) є взаємозв'язок із іншими формами звітності за видами діяльності підприємства. При цьому необхідно врахувати, що для підприємства видами діяльності є основна (операційна) діяльність, фінансова, інвестиційна, а також галузевий поділ діяльності, якщо такий існує. Такий управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) повинен враховувати потреби управління, бути корисним для прийняття рішень і характеризувати оцінку видів діяльності.

Структурна форма управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) за видами діяльності складається з частин, що можуть бути згруповані відповідно до представленої інформації:

I. Основний капітал – активи й зобов'язання інвестиційного походження (розділ «Необоротні активи» балансу, що є частиною фінансової звітності. При цьому частково враховуються активи, що пов'язані з операційною діяльністю (наприклад, довгострокова дебіторська заборгованість підприємства) з додаванням активів та зобов'язань, пов'язаних з інвестиційною діяльністю (наприклад, залишки авансів і кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками за обладнання).

II. Поточний або оборотний капітал - активи й зобов'язання, пов'язані з операційною діяльністю.

III. Заборгованість (короткострокова й довгострокова) - тобто весь капітал, наданий кредиторами.

IV. Грошові кошти – без поділу на види діяльності.

V. Капітал - відповідає аналогічному розділу звіту про фінансовий стан підприємства (балансу).

При цьому обов'язково враховується взаємозв'язок активів підприємства з джерелами їх формування. Наприклад, основні засоби можуть формуватися за рахунок статутного та додаткового капіталу, довгострокових кредитів, інших власних коштів тощо; нематеріальні активи з аналогічних джерел фінансування; довгострокові фінансові вкладення в акції інших підприємств – за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства тощо; товари, матеріали, виробничі запаси, МШП – за рахунок статутного капіталу у частині оборотних коштів, кредитів і позик, розрахунків з кредиторами

тощо; грошові кошти та їх еквіваленти – за рахунок статутного капіталу у частині внесків засновників, кредитів та позик, розрахунків з кредиторами, тощо; витрати майбутніх періодів - розрахунків з кредиторами, забезпечення наступних витрат і платежів; необоротні активи та групи вибуття - статутного і додаткового капіталу, довгострокових кредитів, позик тощо.

Важливим є формування управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) в поєднанні з показниками елементів Звіту про фінансові результати, а саме його елементами, такими як доходи та витрати.

Управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) може бути представлений у вигляді декількох таблиць. Особливо це стосується горизонтального аналізу управлінського звіту про фінансовий стан (балансу), в яких абсолютні балансові показники доповнюються показниками динаміки.

Таким чином, управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) – це групування інформації на початок і кінець звітного періоду, тобто підсумок господарських операцій підприємства на певну дату. За формою управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) є таблицею, яка складається з двох частин – активу і пасиву. В управлінському звіті про фінансовий стан (балансі) відображають фінансові ресурси підприємства і джерела їх покриття, з деталізацією інформації виходячи з потреб управління.

2.2. Формування та склад управлінської звітності про результати діяльності

Управлінський звіт про результати діяльності підприємства, надає користувачам інформацію про розмір отриманих доходів і понесених витрат в розрізі видів діяльності, що здійснює підприємство, порядок формування прибутків або збитків, характеризує сукупний дохід, елементи операційних витрат, визначає прибуток на акцію.

За допомогою даних управлінського звіту про результати діяльності власник або керівник підприємства може оцінити результати роботи підприємства в цілому та кожних напрямків діяльності окремо. Така інформація надає можливість спланувати необхідні заходи для усунення виявлених недоліків і вдосконалення існуючих умов господарювання з метою оптимізації витрат і збільшення прибутків підприємства.

Системний підхід до формування управлінського звіту про результати діяльності передбачає виконання таких етапів:

- постановку мети і завдань інформаційного забезпечення звіту, а саме доповнення інформації, що міститься в фінансовій або податковій звітності;

- формування джерел надходження інформації для створення на її основі управлінського звіту про результати діяльності;
- розробку системи показників;
- оцінку результатів діяльності та ступеня відповідності передбачуваних результатів і фактично досягнутих значень;
- контроль основних параметрів та прийняття відповідних управлінських рішень для усунення недоліків.

Фінансовий результат є узагальнюючим показником діяльності підприємства, який характеризує ефективність діяльності, як підприємства у цілому, так і окремих його структурних підрозділів.

За даними управлінського звіту про результати діяльності можна зробити висновок про майже всі аспекти діяльності: продуктивність праці; рівень використання виробничих засобів, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг реалізації та реалізаційні ціни тощо

При формуванні управлінського звіту про результати діяльності ефективним є впровадження системи обліку фінансових результатів за центрами відповідальності. Також необхідно врахувати те, що звіт повинен містити докладні відомості про результати фінансово-господарської діяльності підприємства, у тому числі дані за її сегментами. При цьому сегментами можуть виступати: підрозділ підприємства, географічний район, у якому здійснює свою діяльність підприємство, або вид товару. Причому потрібно врахувати, що для кожної галузі та кожного суб'єкта господарювання розв'язання цієї проблеми є індивідуальним, що має відобразитися за певними класифікаційними ознаками.

Форма управлінського звіту про результати діяльності має враховувати потреби користувачів, для яких вона формується, та враховувати інші фактори, що лежать в основі класифікації управлінської звітності.

Вибір форм і порядок складання управлінської звітності залежить від особливостей діяльності підприємства, організаційної структури, специфіки відтворювального процесу, що включає придбання, виробництво, реалізацію продукції, а також інвестування та управління.

Управлінський звіт про результати діяльності може містити два розділи: звіт про результати діяльності підприємства у цілому і звіт за сегментами.

Управлінський звіт про результати діяльності містить як основні (дохід (виручка) від реалізації), так і проміжні показники. Проміжні показники можна розрахувати шляхом різниці між основними та проміжними показниками (наприклад віднімання від доходу (виручки) від реалізації собівартості продажів, далі різних видів витрат, тощо). Такі розрахунки

надають можливість отримати показник маржинального прибутку, що показує, яка частка прибутку залишається на підприємстві для покриття постійних витрат (тобто витрат, пов'язаних із його діяльністю, а не обсягами продажів).

До управлінського звіту про результати діяльності окрім основних показників включаються такі показники як:

- маржинальний дохід, оскільки він є як найбільш реальним показником фінансового результату діяльності підприємства;

- змінні витрати, що залежать від обсягу виробництва або обсягу реалізації, які прямо можна віднести на собівартість конкретного виду продукції (товару);

- постійні витрати, які розподіляються відповідно до прийнятої на підприємстві бази розподілу.

Отримання зазначеної інформації дозволяє оцінити рівень рентабельності підприємства та вплив факторів на її формування.

Управлінський звіт про результати діяльності може складатись із використанням методу «витрати – випуск».

Важливою є інформація про точку беззбитковості, що являє собою критичний обсяг реалізації (діяльності), коли доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю.

Управлінський звіт про результати діяльності може бути як у вигляді одного звіту так і містити такі окремі елементи як звіт про фінансові результати, звіт про розподіл прибутку та звіт про використання прибутку.

Складання управлінського звіту про результати діяльності передбачає формування різних звітів з різним набором показників, різним ступенем їх деталізації та узагальнення залежно від напрямів їх подальшого використання для потреб управління, оскільки з використанням єдиного формату кожної звітної форми неможливо досягти якісного представлення інформації.

Формати звіту відрізняються виходячи з інформаційних завдань, що висуваються до тієї чи іншої форми звіту.

Так, при складанні управлінського звіту про результати діяльності у форматі для оцінки ступеню виконання планових показників результатів діяльності необхідним є розкриття інформації про планові та фактичні показники результатів діяльності в розрізі видів діяльності та звітних періодів, абсолютні та відносні відхилення та причини їх виникнення.

При складанні управлінського звіту про результати діяльності в форматі для оцінки їх динаміки відображається інформація про елементи фінансових результатів в розрізі видів діяльності за звітний та попередній період (періоди), відхилення та темп зростання показників.

При складанні управлінського звіту про результати діяльності в форматі для оцінки структури фінансових результатів передбачається розкриття інформації про величину та питому вагу елементів фінансових результатів в розрізі видів доходів та витрат, абсолютні та відносні відхилення показників звітного періоду від попереднього або аналогічного періоду минулого року.

При складанні управлінського звіту про результати діяльності в форматі оцінки темпів приросту фінансових результатів, в ньому відображається інформація про темпи зростання та темпи приросту фінансових результатів з розрізі декількох послідовних звітних періодів (місяців, кварталів, років) за видами діяльності.

При складанні управлінського звіту про результати діяльності в форматі для визначення ступеня покриття витрат та здійснення аналізу беззбитковості основної діяльності передбачається розкриття інформації в розрізі звітного та попереднього звітного періоду про змінні та постійні витрати, маржинальний дохід, прибуток від реалізації, та про точку беззбитковості в грошових одиницях і запас міцності підприємства в якості результативних показників.

При складанні управлінського звіту про результати діяльності в форматі для аналізу впливу подій після дати балансу на результати діяльності в майбутніх звітних періодах, розкривається вартісний вираз наслідків впливу подій, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу та події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу на показники доходів та витрат в розрізі їх видів.

При складанні управлінського звіту про результати діяльності в форматі для оцінки впливу змін облікової політики на результати діяльності підприємства використовується інформація в розрізі їх впливу на собівартість реалізації, витрати операційної діяльності тощо, при цьому дані такого звіту використовуються для планування величини фінансових результатів у майбутніх звітних періодах, а також призначені для оптимізації результатів діяльності через елементи облікової політики підприємства.

При складанні управлінського звіту про результати діяльності в форматі для оцінки ефективності діяльності та аналізу співвідношення результатів діяльності і ресурсів, затрачених для отримання відповідних результатів (рентабельності діяльності), формується звіт, в якому відображається значення вихідних та результативних показників за звітний та попередній період, відхилення з аналізом причин зміни результативних показників.

Крім зазначених форматів може складатися управлінський звіт про результати діяльності для аналізу чутливості результативних показників діяльності до зміни приросту обсягу реалізації продукції та прибутку до оподаткування, показників виробничого та фінансового левериджу звітного та попереднього періоду, їх відхилення.

Складання управлінського звіту про результати діяльності у форматі для планування податкового навантаження з оподаткування прибутку підприємства з розкриттям значень показників доходів і витрат передбачається необхідність проведення аналізу відхилень значень відповідних показників, розрахованих згідно вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку чи Міжнародних стандартів фінансової звітності від їх значень згідно вимог податкового законодавства. Такий аналіз є необхідним для пошуку шляхів мінімізації податкових різниць в наступних звітних періодах, а також для оптимізації величини фінансових результатів до оподаткування.

Звіт про розподіл прибутку формується для здійснення внутрішнього контролю за розподілом прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства та забезпечення оптимальної структури розподілу прибутку залежно від стратегії діяльності підприємства, при цьому формат звіту залежить від напрямів розподілу прибутку, що затверджені на підприємстві: виплати власникам; спрямування до резервного капіталу; створення фонду розвитку виробництва; створення фонду соціального розвитку; збільшення розміру статутного капіталу; виплата премій за облігаціями тощо. Крім того, обов'язково зазначається інформація про нерозподілений прибуток на початок та кінець звітного періоду, суму чистого прибутку звітного періоду.

Звіт про використання прибутку складається при необхідності здійснення внутрішнього контролю за ефективністю використання прибутку, в якому відображається інформація про стан створених за рахунок прибутку фондів на початок та кінець звітного періоду, їх рух в звітному періоді.

Управлінський звіт про результати діяльності носить характер регулярних (постійних) звітів, що мають стандартизований формат, заздалегідь визначеного користувача або користувачів та періодичний характер та спеціальних звітів, які формуються за відповідними запитами, в міру необхідності отримання відповідної інформації.

Спеціальні звіти призначені для аналізу тенденцій змін показників за періодами та аналізу прогнозів змін показників в майбутніх звітних періодах.

На якість інформації, що наводиться в управлінському звіті про результати діяльності суттєво впливає відповідальності посадових осіб (керівників структурних підрозділів, начальників відділів тощо) та окремих працівників за результати діяльності в частині статей доходів та витрат, а також виконання планових показників.

Крім формату для складання управлінського звіту про результати діяльності обирається форма представлення інформації. Першою формою є метод «за характером витрат», при цьому підприємство об'єднує витрати у складі прибутку або збитку згідно з їх характером (наприклад, амортизація основних засобів, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам та витрати на рекламу) без перерозподілу у відповідності з їх функцією в рамках підприємства. Цей метод простий у застосуванні, оскільки немає необхідності перерозподіляти витрати на основі їх функціональної класифікації (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Звіт про результати діяльності (класифікація витрат за характером)

Статті	Звітний рік	Попередній рік
Виручка	X	X
Інші доходи	X	X
Зміни у запасах готової продукції і незавершеного виробництва	(X)	(X)
Використане споживані сировину і матеріали	(X)	(X)
Заробітна плата	(X)	(X)
Витрати на амортизацію	(X)	(X)
Інші витрати	(X)	(X)
Наднормативні втрати сировини, матеріалів, трудових та виробничих витрат	(X)	(X)
Витрати на фінансування	(X)	(X)
Прибуток від асоційованих підприємств	X	X
Прибуток до вирахування податків	X	X
Відрахування на податки на прибуток	(X)	(X)
Прибуток після вирахування податків	X	X
Частка меншості	(X)	(X)
Чистий прибуток за період	X	X

Другою формою є метод «по функції витрат», або метод «собівартість продажів», при використанні якого витрати класифікуються у відповідності з їх функцією в якості складової частини собівартості продажів або, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Підприємство, що використовує цей метод, розкриває як мінімум собівартість своїх продажів окремо від інших витрат. Цей метод може забезпечити користувачам більш доречну інформацію порівняно з класифікацією витрат за їх характером, однак розподіл витрат за їх функціями може зажадати довільного розподілу і значних професійних суджень (табл. 2.4.).

Вибір між методами залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру підприємства.

Таблиця 2.4

Звіт про результати діяльності (по функції витрат, або за собівартістю продажу)

Статті	Звітний рік	Попередній рік
Виручка	X	X
Собівартість продажів	(X)	(X)
Валовий прибуток	X	X
Комерційні витрати	(X)	(X)
Адміністративні витрати	(X)	(X)
Прибуток від продажів	X	X
Інші доходи	X	X
Інші витрати	(X)	(X)
Інші витрати, не пов'язані з переробкою активів	(X)	(X)
Витрати на фінансування	(X)	(X)
Прибуток від асоційованих підприємств	X	X
Прибуток до вирахування податків	X	X
Відрахування на податки на прибуток	(X)	(X)
Прибуток після вирахування податків	X	X
Неконтрольована частка	(X)	(X)
Чистий прибуток за період	X	X

Отже, формування управлінської звітності про результати діяльності дає можливість: сформулювати інформаційні потреби управління, надаючи різні дані (показники), що дозволяють аналізувати, оцінювати та контролювати діяльність окремих підрозділів і підприємства у цілому; узагальнювати інформацію про фінансовий стан підприємства у формі, зручній для прийняття управлінських рішень; визначати цілі та ключові показники ефективності діяльності окремих структурних підрозділів.

2.3. Формування та склад управлінської звітності про рух коштів підприємства

При прийнятті керівництвом висновків щодо ефективності витрачання коштів підприємства важливим є можливість отримання інформації про рух коштів на підприємстві, в такому випадку використовується управлінська звітність про рух коштів підприємства.

Однією з основних форм управлінської звітності про рух коштів підприємства є управлінський звіт про рух грошових коштів, або кеш-флоу.

Звіт про рух грошових коштів, або кеш-флоу (англ. cash flow statement) – звіт, який показує всі надходження грошових коштів як від операційної

діяльності, так і від інших (інвестиційної та фінансової), а також всі витрати грошових коштів на оплату потреб діяльності і інвестиції під час звітного періоду. По своїй суті, управлінський звіт як і звіт про рух грошових коштів відображає джерела надходжень та витрачання коштів за певний період. Крім безпосередньо грошових коштів в готівковій та безготівковій формі, до звіту включають і так звані еквіваленти грошових коштів (кредит у формі овердрафту, надійні цінні папери з близьким строком погашення та інші вкладення, які можна легко і без ризику перетворити в гроші.

Управлінський звіт про рух грошових коштів відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду, а також з початку поточного року, в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності з урахуванням даних управлінського обліку. Схема управлінського звіту про рух грошових коштів наведена на рис. 2.1.

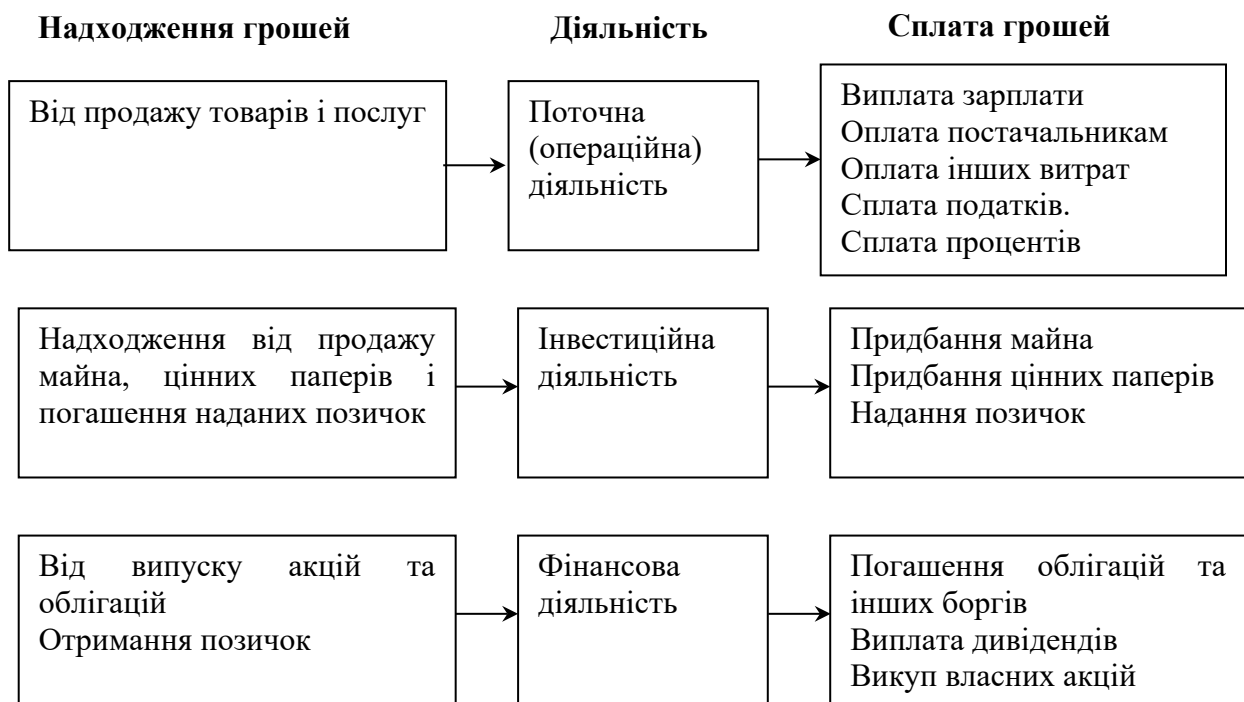


Рисунок 2.1 – Схема управлінського звіту про рух грошових коштів

Управлінський звіт про рух грошових коштів формується як прямим, так і непрямим методами:

- рух грошових коштів (прямий метод) - надання інформації про основні види валових грошових надходжень і виплат шляхом може бути отримана з облікових записів підприємства шляхом розрахунку даних аналітичних показників статей, визнаних у прибутку чи збитку.
- рух грошових коштів (непрямий метод) - встановлення різниць між показником чистого прибутку (збитку), сформованим за методом нарахування і представленим у звіті про прибутки і збитки, і показником

чистих грошових коштів з операційної діяльності (приріст грошових коштів та їх еквівалентів за період), розрахованим за касовим методом на основі даних бухгалтерського балансу (різниця між коштами на кінець і початок звітного періоду). Зазвичай такий метод вибирається при складанні звіту для підприємства, що надає звітність за МСФЗ.

Основна мета управлінського звіту про рух грошових коштів – це відображення інформації про джерела надходження і джерела витрачання грошових коштів. Зазначений звіт має містити оперативну інформацію, оскільки сформувавши його можна відразу після того, як були зареєстровані банківські або касові операції. Такі операції, як правило, відображаються в програмних продуктах в оперативному режимі (за допомогою системи «клієнт-банк»), на відміну, наприклад, від інформації про результати діяльності, який достовірно отримують із затримкою.

Для складання управлінського звіту про рух грошових коштів необхідно визначитись з переліком основних статей інформації, що наводиться в управлінському звіті про рух грошових коштів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Формування статей управлінського звіту про рух грошових коштів

Види діяльності					
Операційна		Інвестиційна		Фінансова	
Надходження	Витрачання	Надходження	Витрачання	Надходження	Витрачання
Продаж продукції товарів, надання послуг, виконання робіт	Сплата постачальникам	Реалізація основних засобів	Придбання основних засобів	Отримання кредиту	Сплата відсотків за кредитом
...

Крім того управлінський звіт про рух грошових коштів обов'язково містить інформацію про залишки коштів на початок та кінець дня, крім того інформацію про рух коштів можна отримати не тільки в розрізі готівкових або безготівкових коштів, а й в розрізі окремих рахунків підприємства.

Деталізація інформації наведеної в управлінському звіті про рух грошових коштів залежить від користувачів інформації, що міститься у звіті. Така деталізація може стосуватися як надходжень коштів (структурні підрозділи, основні покупці) так і напрямків витрачання коштів (структурні підрозділи, основні постачальники, погашення кредитів, сплата оренди, комунальних платежів тощо).

Отже, управлінський звіт про рух грошових коштів сприяє вирішенню низки питань, наприклад, до питань, що стосуються інвестиційної діяльності

належать: чи отримує підприємство достатньо коштів для купівлі основних і оборотних активів при розширеному відтворенні; чи потрібне додаткове фінансування із зовнішніх джерел для забезпечення необхідного зростання підприємства; чи володіє підприємство достатніми вільними коштами для їх використання на погашення боргу або вкладень у виробництво нової продукції; чи здійснювало підприємство випуск цінних паперів і якщо так, на які цілі використовувалися отримані кошти.

При прийнятті оперативних управлінських рішень інформація наведена у звіті надає можливість оцінити, наприклад, чи потрібен підприємству овердрафт, чи достатньо коштів на рахунках для виплати заробітної плати або сплати постачальникам тощо, та сформувати графік платежів.

2.4. Формування та склад управлінської звітності про зміни фінансового становища

Управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) – це основний плановий і звітний документ, що містить дані про зміни величини та структури активів і джерела фінансування діяльності підприємства за звітний період.

Аналіз зміни статей управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) концентрує увагу на проблемах в діяльності підприємства, що вимагають негайного реагування щодо виявлення можливих причин їх появи для прийняття управлінських рішень. Отже, враховуючи зазначене, управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) покликаний надати якісну характеристику реального стану активів і пасивів підприємства, здійснювати контроль за основними пропорціями майна та капіталу, впливати на здатність підприємства залишатися ліквідним, платоспроможним, стійким і фінансово незалежним.

При аналізі управлінської звітності про фінансовий стан та результати діяльності використовують декілька методів, які включають:

- горизонтальний аналіз;
- вертикальний аналіз;
- коефіцієнтний аналіз.

Таким чином, завдяки управлінському звіту про фінансовий стан та результати діяльності можна використовувати весь можливий арсенал аналітичних інструментів та показників, що характеризують діяльність підприємства.

Аналіз управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) для прийняття управлінських рішень на підприємстві проводять у декілька етапів.

- на першому етапі проводять розрахунки для перевірки інформації

наведеної у звітності за формальними ознаками: правильність заповнення граф, наявність усіх необхідних форм і додатків, проміжні підсумки та валюту балансу;

- на другому етапі необхідно ознайомитися з показниками звітності, оцінити тенденції основних показників діяльності (відносні та абсолютні відхилення), можливу якісну оцінку фінансового стану;

- на третьому етапі здійснюється безпосередньо аналіз показників управлінської звітності про фінансовий стан та результати діяльності. Цей етап передбачає попереднє загальне ознайомлення з результатами роботи підприємства і його фінансовим станом, а також розрахунок коефіцієнтів, що характеризують фінансовий стан підприємства. На даному етапі, досліджують: характер зміни підсумків й окремих його статей і розділів; доцільність розміщення майна підприємства; поточну платоспроможність і ліквідність підприємства.

Під час оцінки структури управлінського звіту важливо відстежувати різкі та значні зміни у розмірі окремих статей, а також звертати увагу на динаміку статей, що займають найбільшу частку. Важливо знаходити причини таких змін для отримання можливості спрогнозувати подальший розвиток діяльності підприємства і вчасно запобігти негативним тенденціям або послабити несприятливі фактори.

Для отримання інформації про зміни фінансового становища застосовують форму управлінського звіту про зміну фінансового стану – порівняльний або аналітичний баланс, що характеризує підрозділи й періоди діяльності підприємства (додаток А).

Загальна форма такого звіту про зміну фінансового стану зводиться до поняття таблиці, в якій знаходять відображення одночасно склад (структурний аналіз) і динаміка змін (аналіз динаміки) майна підприємства (активів) та джерел їх утворення (пасивів).

Інформація, що наводиться у порівняльному або аналітичному балансі є ефективною для управління підприємством, якщо складається за видами діяльності та в розрізі підрозділів підприємства. До формування порівняльного або аналітичного балансу висуваються такі вимоги:

- оцінювати зміни майна підприємства;
- виявляти позитивні або негативні тенденції.

Оцінка фінансового стану підприємства та тенденцій його зміни з використанням порівняльного або аналітичного управлінського балансу є заключним етапом в процесі дослідження та аналізу результатів діяльності підприємства. Такий аналіз передбачає використання як абсолютних параметрів, так і коефіцієнтів, що являють собою відносні показники.

Порівняльний або аналітичний управлінський баланс формується з управлінського звіту про фінансовий стан (балансу) шляхом додавання до нього показників динаміки та структури, а також характеристик вкладень і джерел доходу підприємства за період, що аналізується. При побудові порівняльного або аналітичного управлінського балансу підприємства використовують кілька обов'язкових параметрів:

- абсолютні показники за статтями;
- темп приросту статті;
- питома вага кожної статті;
- розмір зростання валюти й кожної статті балансу тощо.

Перелік наведеної інформації в управлінській звітності про результати зміни фінансового стану буде такий:

- горизонтальний аналіз управлінської звітності (управлінський звіт про фінансовий стан (баланс), управлінський звіт про результати діяльності);
- вертикальний аналіз управлінської звітності (управлінський звіт про фінансовий стан (баланс), управлінський звіт про результати діяльності);
- експрес аналіз фінансово-економічного стану підприємства;
- аналіз структури капіталу підприємства за різними ознаками;
- аналіз майна підприємства;
- аналіз показників майнового стану;
- аналіз власного капіталу;
- аналіз залученого капіталу;
- аналіз відносних показників фінансової стійкості;
- визначення типу фінансової стійкості;
- аналіз відносних показників ліквідності;
- аналіз відносних показників ділової активності;
- аналіз доходів, прибутку, фінансового результату діяльності;
- аналіз витрат;
- аналіз відносних показників рентабельності;
- інша інформація відповідно до потреб користувачів.

Проведення аналізу фінансового стану підприємства починається з горизонтального аналізу, який передбачає, що підприємство працює протягом декількох періодів, при цьому даний аналіз фокусується на тенденціях зміни в фінансових звітах в динаміці. Такий аналіз надає можливість проаналізувати абсолютні та відносні зміни та виявити як позитивні так і негативні тенденції. Горизонтальний аналіз полягає в порівнянні показників управлінської звітності з показниками попередніх періодів і аналізу їх відхилень.

Вертикальний аналіз, в свою чергу, дозволяє проаналізувати склад та структуру управлінського звіту про фінансовий стан, визначити суттєві зміни та надати відповіді на питання який відсоток від загального складають ті чи інші активи, зобов'язання та капітал.

Вертикальний аналіз проводиться з метою виявлення питомої ваги окремих статей управлінської звітності в загальному підсумковому показнику і подальшого порівнювання результату з даними попереднього періоду (періодів).

Коефіцієнтний аналіз передбачає розрахунок основних коефіцієнтів, що характеризують фінансовий стан підприємства, а саме: коефіцієнти ліквідності, рентабельності, платоспроможності, фінансової стійкості, ділової активності тощо, показники руху грошових коштів та інші, що вимагаються для характеристики зміни фінансового стану підприємства та визначення тенденцій.

Коефіцієнтний аналіз, в свою чергу, поділяється на кілька етапів. Перший етап пов'язаний з аналізом платоспроможності та фінансової стійкості. На даному етапі оцінюється рівень платоспроможності та фінансової стійкості, рентабельності та оборотності активів. Основними ознаками платоспроможності підприємства є два фактори: наявність в достатньому обсязі грошових коштів та відсутність простроченої кредиторської заборгованості. Визначити фінансову стійкість можна за допомогою показників автономії, фінансування, забезпеченості власними обіговими коштами, маневреності капіталу та інших.

Наступний етап пов'язаний з визначенням спроможності підприємства своєчасно та повністю розраховуватись за своїми боргами, тобто розрахунком показників кредитоспроможності та ліквідності активів підприємства та балансу підприємства в цілому. Зазначені показники демонструються як поточні активи підприємства покривають його короткострокові зобов'язання.

Отже, інформація наведена в управлінській звітності про фінансовий стан (балансі) та результати діяльності підприємства, а також інших формах управлінської звітності надає можливість сформулювати управлінську звітність про зміни фінансового становища, для вчасного та ефективного реагування на позитивні та негативні тенденції в діяльності підприємства.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 2.1. Призначення управлінського звіту про фінансовий стан (балансу).
- 2.2. Які основні принципи побудови управлінського звіту про фінансовий стан (балансу)?
- 2.3. Призначення управлінського звіту про результати діяльності.
- 2.4. Що є основними елементами управлінського звіту про результати діяльності?
- 2.5. Призначення та особливості складання управлінського звіту про рух грошових коштів.
- 2.6. Порядок заповнення статей управлінського звіту про рух грошових коштів.
- 2.7. Призначення управлінського звіту про власний капітал.
- 2.8. Формування та склад управлінської звітності про фінансовий стан підприємства.
- 2.9. Формування та склад управлінської звітності про результати діяльності.
- 2.10. Формування та склад управлінської звітності про рух коштів підприємства.

Тестові завдання до розділу 2.

1. Якими документами регулюється складання управлінської звітності про результати діяльності?
 - а) Міжнародними стандартами.
 - б) Національних стандартів.
 - в) Податковим кодексом.
 - г) Внутрішніми інструкціями організації.

2. Чи публікується управлінська звітність в засобах масової інформації?
 - а) Так, щомісяця.
 - б) Так, щоквартально.
 - в) Так, щорічно.
 - г) Не публікується ні за яких умов.

3. Хто є користувачами інформації управлінської звітності про результати діяльності?
 - а) Менеджери організації.
 - б) Податкова інспекція.
 - в) Кредитні організації при видачі підприємству кредитів.
 - г) Внутрішні і зовнішні користувачі інформації.

4. Аналіз звітності про зміни фінансового становища є обов'язковим?
 - а) Є обов'язковим для кожної організації.
 - б) Є обов'язковим для структурних підрозділів організації.
 - в) Чи не є обов'язковим, але диктується особливостями ринкових відносин.
 - г) правильна відповідь відсутня.

5. Маржинальний дохід визначається як:
 - а) Різниця між виручкою від продажу і змінними витратами в собівартості реалізованої продукції.
 - б) Різниця між фактичною виручкою від продажу і порогової виручкою.
 - в) Перевищення нормативного значення витрат над їх фактичним значенням.
 - г) Перевищення фактичного прибутку над сумою платежів до бюджету.

6. Метою складання управлінського Звіту про результати діяльності є надання користувачам, повної, правдивої та неупередженої інформації про:
 - а) доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період;

- б) фінансовий стан підприємства на звітну дату;
- в) зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період;
- г) правильна відповідь відсутня.

7. Рентабельність активів — це відношення прибутку до:

- а) нетто-активів підприємства;
- б) бруто-активів підприємства;
- в) витрат операційної діяльності;
- г) собівартості реалізованої продукції.

8. За непрямим методом, чистий рух грошових коштів від операційної діяльності визначається шляхом коригування:

- а) залишків за статтями Балансу;
- б) залишків за статтями Звіту про власний капітал;
- в) фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування на зміни за статтями балансу;
- г) на підставі даних обліку про власний капітал.

9. Аналіз точки беззбитковості проводиться з метою:

- а) оцінки повноти і достовірності звітності, на основі якої проводиться розрахунок;
- б) виявлення резервів зниження витрат та збільшення доходів;
- в) встановлення межі ефективності виробництва на підприємстві.
- г) правильна відповідь відсутня.

10. Фінансова стійкість підприємства це:

- а) перевищення власного капіталу над кредиторською заборгованістю;
- б) перевищення оборотних активів над поточною кредиторською заборгованістю;
- в) здатність підприємства своєчасно розраховуватись із кредиторами.
- г) правильна відповідь відсутня.

11. Здійснення аналізу для прийняття рішень здійснюється на підставі:

- а) Закону; Звітність підприємства.
- б) постанов Кабінету Міністрів України;
- в) внутрішніх нормативних документів.
- г) правильна відповідь відсутня.

12. Нерозподілений прибуток дорівнює:

- а) сумі чистого доходу підприємства за звітний період;
- б) сумі чистого прибутку підприємства за звітний період;
- в) сумі чистого прибутку звітного періоду та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) попереднього періоду;
- г) сумі чистого доходу звітного року та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) попереднього періоду.

13. Діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства – це:

- а) виробнича;
- б) операційна;
- в) фінансова;
- г) інвестиційна.

14. Управлінський баланс - це звіт про фінансовий стан підприємства...

- а) за ряд років;
- б) за ряд місяців;
- в) за конкретну дату;
- г) за період між двома датами.

15. Короткострокову заборгованість підприємства відображають у звіті про фінансовий стан як:

- а) зобов'язання, що легко реалізуються;
- б) поточні зобов'язання;
- в) капітал власників;
- г) довготермінові зобов'язання.

Ситуаційні завдання до розділу 2.

Завдання 2.1

Виокремити в наведеному переліку активи і зобов'язання з метою складання управлінського звіту про фінансовий стан підприємства, грн.

обладнання	1000
розрахунки з постачальниками	250
грошові кошти в касі	20
розрахунки з покупцями	1300
транспортні засоби	1800
нематеріальні активи	2000
заборгованість бюджету	800
земля	2300
розрахунки з кредиторами	980
заборгованість банку	4000
капітал власника	2390
незавершене виробництво	500
знос нематеріальних активів	500

Завдання 2.2

Станом на 31.12.2017р. чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари - 60 тис. грн. (первісна вартість - 70 тис. грн., резерв сумнівних боргів - 10 тис. грн.).

У січні 2018р. підприємство одержало інформацію про банкрутство одного із боржників, дебіторська заборгованість за товари якого 7 тис. грн. і її було списано з балансу за рахунок резервів сумнівних боргів.

До яких змін в управлінському звіті про фінансовий стан підприємства та управлінському звіті про звітні результати діяльності призведе вказана операція, чи призведе взагалі?

Завдання 2.3

Станом на 31.03.2017 р. кредиторська заборгованість підприємства за довгостроковими кредитами банку становила 600 тис. грн. У квітні були нараховані відсотки за користування кредитом - 1 тис. грн.

До яких змін в управлінському звіті про фінансовий стан підприємства та управлінському звіті про звітні результати діяльності призведе вказана операція, чи призведе взагалі?

Завдання 2.4

Підприємство «Памір» на початок звітного періоду мало такі залишки на рахунках: «Кошти» – 15000 грн., «Основні матеріали» – 9000 грн., «Незавершене виробництво» – 8000 грн.

У звітному періоді відбулися такі господарські операції:

1. Закуплені матеріали в кредит: нормативна вартість – 5400 грн., фактична вартість – 5200 грн.

2. Списані витрачені у виробництві основні матеріали за нормативною ціною: фактична кількість – на суму 4800 грн., нормативні витрати – на суму 4900 грн.

3. Нарахована оплата праці робітникам основного виробництва: фактично нараховано – 2000 грн., з них за нормативними розцінками на нормативні витрати праці – 1700 грн., за понаднормативні витрати праці за нормативними розцінками – 200 грн.

4. Сплачені готівкою загальновиробничі накладні витрати – 3600 грн.

5. Віднесені на витрати виробництва загальновиробничі витрати – 3600 грн., з них за нормативною ставкою на фактичний обсяг діяльності – 3800 грн.

6. Оприбуткована вироблена готова продукція за нормативною собівартістю – 15500 грн.

7. Списується нормативна собівартість фактично реалізованої продукції – 14000 грн.

8. Відображається вартість реалізованої продукції покупцям – 26000 грн.

9. Списуються на рахунок «Фінансові результати»: доход від реалізації продукції – 26000 грн., нормативна собівартість реалізованої продукції – 14000 грн., відхилення від нормативних витрат (суми визначити).

Необхідно:

1) скласти управлінський звіт про фінансові результати від основної діяльності.

Завдання 2.5

Скласти управлінський звіт про результати діяльності на основі наступних даних.

Залишки на рахунках запасів у звітному періоді склали:

Рахунок	На поч.. року	На кінець року
Сировина і матеріали	11000	8000
Незавершене виробництво	6000	7000
ГП	22 000	18 000

У звітному періоді підприємство мало такі показники витрат, грн.:

- витрати на придбання сировини і матеріалів — 73 000;
- прямі витрати на оплату праці — 30 000;
- непрямі витрати на оплату праці виробничого персоналу — 40 000;
- адміністративні витрати — 40 000;
- витрати на збут — 10 000;
- витрати на утримання і експлуатацію обладнання - 2000;
- інші загальновиробничі витрати — 8000.

Виручка від реалізації у звітному періоді становила 250 000 грн.

Завдання 2.6

Підприємство отримало дохід від реалізації продукції на суму 500 тис. грн. Витрати для отримання доходу від реалізації продукції визнані: прямі матеріалі витрати – 200 тис. грн., прямі витрати на оплату праці та страхування – 90 тис. грн., амортизація – 40 тис. грн., ПДВ (умовно) – 83,5 тис. грн., прибуток – 86,5 тис. грн. Необхідно визначити чистий рух коштів від операційної діяльності, з метою складання управлінського звіту про рух коштів підприємства.

Фрагмент управлінського звіту про рух коштів

I. Рух коштів у результаті операційної діяльності	
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	
Коригування на:	
Амортизацію необоротних активів	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	

Завдання 2.7

Заповнити згідно з наведеними даними управлінський звіт про власний капітал за 20XXр.

Залишки власного капіталу, тис. грн.

Показники	Залишки на 31.12 поперед. року
Статутний капітал	1720,0
Додатковий вкладений капітал	140,0
Інший додатковий капітал	410,0
Резервний капітал	530,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	85,0
Неоплачений капітал	(130,0)
Усього	2755,0

Операції за 20XX р., що вплинули на суму власного капіталу:

- у січні була виявлена помилка у нарахуванні суми амортизації в попередньому році, внаслідок чого сума прибутку була занижена на 10 тис.грн.;

- в лютому проведено дооцінку основних засобів на 5 тис. грн.;

- чистий прибуток за звітний рік склав 80 тис. грн.;

- частину прибутку в сумі 5 тис. грн. направлено на поповнення резервного капіталу;

- в березні погашено заборгованість учасників за внесками до статутного капіталу 130 тис. грн.;

- у листопаді підприємство безоплатно отримало персональний комп'ютер первісна вартість якого складає 6 тис. грн. (нарахована амортизація складає 2 тис. грн.).

Завдання 2.8

Підприємство «Вітязь» займається виробництвом та реалізацією продуктів оптом. На 01.01 звітного періоду маємо такі офіціальні дані про підприємство:

Стаття	Сума
Вартість будівлі виробничого цеху	15000
Вартість виробничого обладнання	35000
Вартість запасів на початок періоду	120000
Вартість готової продукції	157000
Заборгованість по заробітній платі персоналу за місяць	13000
Заборгованість по податках за місяць	7000
Кредиторська заборгованість	2000
Ліцензія на виробництво продукції	2000
Патент на торгівлю	1000
Вартість капіталу власників	250000
Вартість додаткового капіталу	50000
Сума нерозподіленого прибутку	8000

Необхідно скласти управлінський звіт про фінансовий стан підприємства за вертикальною та горизонтальною структурою.

Завдання 2.9

Скласти управлінський звіт про результати діяльності за такими даними:

1. Дохід від реалізації продукції 40891 грн.
2. Податок на додану вартість – суму визначити самостійно.
3. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – 15598 грн.
4. Валовий (прибуток, збиток) – суму визначити самостійно.

5. Адміністративні витрати – 3044грн.
 6. Витрати на збут – 1638 грн.
 7. Інші операційні витрати – 1342 грн.
 8. Інші операційні доходи – 2575 грн.
 9. Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток, збиток визначити самостійно).
 10. Доход від участі в капіталі – 274 грн.
 11. Інші фінансові доходи – 3379 грн.
 12. Інші доходи – 2418 грн.
 13. Фінансові витрати – 38 грн.
 14. Інші витрати – 1493 грн.
 15. Фінансові результати від звичайної діяльності (прибуток, збитки) – суму визначити самостійно.
- Елементи операційних витрат:
1. Матеріальні витрати – 14533 грн.
 2. Витрати на оплату праці – 4681 грн.
 3. Відрахування на соціальні заходи – 3124 грн.
 4. Амортизація – 1386грн.
 5. Інші операційні витрати – 2014 грн.
- Разом: суму визначити самостійно.

Завдання 2.10

Скласти управлінський звіт про результати діяльності за повними та змінними витратами.

Показники	Сума, грн.
Ціна реалізації одиниці продукції	10
Прямі матеріальні витрати	390 000
Прямі витрати на оплату праці та соціальні заходи	300 000
Виробничі накладні витрати, з яких 60 %-постійні, 40%-змінні	650 000
Витрати на збут, з яких 40 % — змінні	130 000
Адміністративні витрати	150 000

Завдання 2.11

Підприємство «Корона» складає звіти за рік, що закінчився 31.12. Х7р. З управлінського звіту про фінансовий стан за попередній рік доступна така інформація.

На 31 грудня 20X6 р. кредитові залишки на рахунку премії за акціями становили 1,065,000 грн., резерв переоцінки - 3,000,000 грн та нерозподілений прибуток -980,000 грн. Випущений акціонерний капітал становив 1,000,000 акцій вартістю – 1 грн за одну акцію.

Протягом звітного року відбулися такі операції:

1) 400,000 акцій вартістю 1 грн за акцію було випущено в обмін на надходження грошових коштів у сумі 1,500,000 грн;

2) Будівлю фабрики, переоцінену з 300,000грн до 980,000грн в 20X5р. продали за 1,640,000 грн. До цього часу не було перерозподілу реалізованого прибутку.

3) Земельна ділянка, первісною собівартістю 50,000 грн, переоцінена з 95,000 грн до 40,000 грн.

4) Будівлю складу переоцінено з 642,000 грн до 933,000 грн.

5) Зміну в обліковій політиці, згідно з якою прибуток попереднього року було завищено на 320,000 грн, слід відобразити за МСБО 8.

6) За Звітом про прибутки за збитки за рік, що закінчився 31 грудня 20X7р., прибуток до розподілу між акціонерами підприємства становить 490,000 грн та оголошені дивіденди - 185,000 грн.

Складіть проект звіту про зміни у власному капіталі станом на 31 грудня 20X7р. та проект звіту про визнані інші прибутки та збитки.

Стисло поясніть:

а) мету управлінського звіту про результати діяльності;

б) наскільки користувач звітів зможе краще прийняти рішення, виходячи зі звіту про результату діяльності, ніж з іншої управлінської звітності.

РОЗДІЛ 3

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ЗА КЛЮЧОВИМИ ПОКАЗНИКАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

План

- 3.1. *Управлінська звітність в процесі реалізації стратегії підприємства*
- 3.2. *Управлінська звітність за ключовими показниками ефективності центрів відповідальності*
- 3.3. *Розробка та оцінка збалансованої системи показників*

Ключові слова та поняття: стратегія, ключові показники діяльності, центри відповідальності, збалансована система показників, стратегічна управлінська звітність

3.1. Управлінська звітність в процесі реалізації стратегії підприємства

Методологічною основою стратегічного управління є системний підхід, згідно з яким організацію характеризують такі особливості: змінність окремих її параметрів; унікальність і непередбачуваність поведінки системи в конкретних умовах; здатність змінювати структуру та формувати варіанти поведінки, протистояти руйнівним тенденціям, адаптуватися до зміни умов; прагнення до формулювання цілей усередині системи.

Стратегія — це модель узагальнення дій, необхідних для досягнення поставлених цілей шляхом координування і розподілу ресурсів фірми, тобто розробка стратегії фірми полягає в розробленні планів досягнення цілей, в якому передбачені можливості фірми.

Стратегічне управління складається з окремих елементів. В основі процесу розробки форматів управлінської звітності лежить поєднання елементів стратегії підприємства. Систему стратегічного управління розглядають як тісний взаємозв'язок трьох елементів:

- а) стратегія, як сукупність управлінських рішень щодо перспективного її розвитку;
- б) відповідна структура управління, зорієнтована на розроблення та впровадження стратегії;
- в) організаційна культура.

Організаційна структура окреслює межі підрозділів та встановлює формальні зв'язки між ними, є основою підприємства. В результаті

утворюється трикутник: «стратегія розвитку — організаційна структура — організаційна культура», який має бути внутрішньо стійким і перебувати в гармонії з зовнішнім середовищем (рис. 3.1).

Організаційне забезпечення стратегічного управління – це сукупність структурних та динамічних (процесних) організаційних взаємовідносин всередині та за межами господарюючого суб'єкта, що охоплює множину конкретних субординаційних і координаційних, лінійних і функціональних, а також інших організаційних зв'язків, систем підпорядкування, звітності, контролю тощо, методів організаційного аналізу (аудиту), організаційного проектування, правових норм, втілених у внутрішні нормативні документи, за допомогою яких ринково-орієнтоване підприємство використовує (або ні) ті можливості, що надає йому середовище, сприяє (або ні) досягненню цілей розвитку за допомогою виконання обраних стратегій.

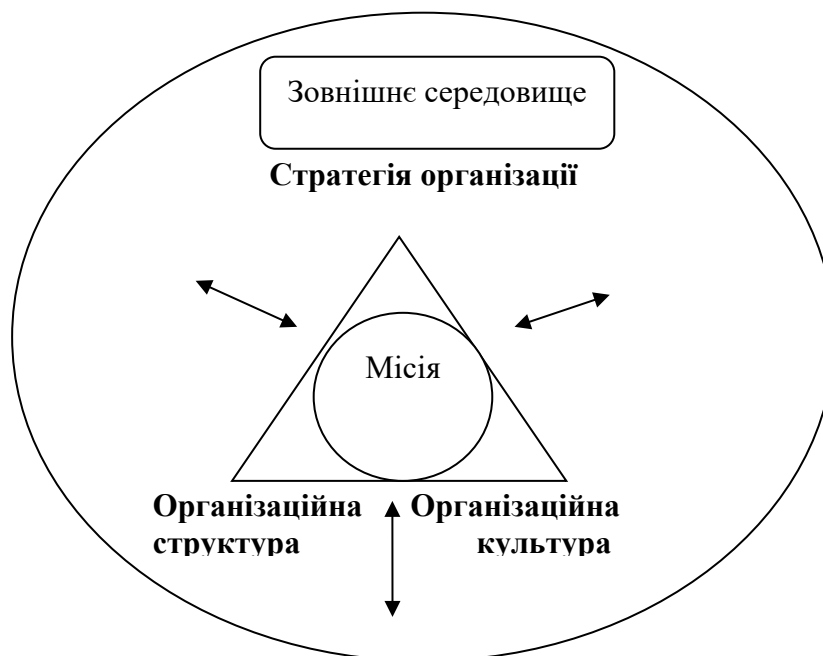


Рисунок 3.1 – Система стратегічного менеджменту підприємства

Стратегію розробляє та формує вище керівництво, але її реалізація передбачає участь усіх рівнів управління. В результаті формується інформаційне забезпечення стратегічного управління, в основі якого знаходиться інформація, що повинна бути узагальнена у формах звітності. Це дозволяє виокремити елементи поняття «стратегічна управлінська звітність»:

- 1) це система взаємопов'язаних показників;
- 2) склад звітності формують облікові і розрахункові показники, фінансові та не фінансові;

3) показники звітності повинні бути представлені у вигляді відповідних форм, затверджених до застосування внутрішніми регламентами підприємства;

4) показники звітності повинні бути представлені у форматі, зручному для сприйняття користувачем звітності;

5) зміст звітності має бути достатнім для характеристики зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, результатів його діяльності, ефективності реалізації стратегії підприємства, оптимальності обраної стратегії;

6) це мобільна, динамічна система, яка оперативно реагує на зміну зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, його стратегії та інформаційних запитів системи управління;

7) це інформаційна база для прийняття стратегічних управлінських рішень, спрямованих на підтримку конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі.

У сукупності дані елементи дозволяють визначити сутність категорії «стратегічна управлінська звітність».

Стратегічна управлінська звітність — це мобільна система взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у вигляді сукупності форм звітності в зручному для сприйняття форматі, що характеризують ефективність реалізації стратегії підприємства в специфічних умовах макро- і мікросередовища, що дозволяє приймати стратегічні управлінські рішення щодо оптимізації стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі та оперативно реагує на зміну стратегії підприємства та інформаційні запити системи управління.

Реалізація стратегії починається з визначення мети та основних принципів, якими необхідно керуватися при її реалізації.

Так, у табл.3.1 наведено основні чинники управління капіталом – залучення та розподіл ресурсів. Потім кожен з цих факторів потрібно декомпонувати на більш конкретні напрями. Кожний з цих напрямків, в свою чергу, деталізувати та описати за допомогою низки параметрів, узагальнених системою управлінської звітності.

Це все слід відобразити у вигляді матриці, де по вертикалі слідує елементи декомпозиції, а по горизонталі відображаються основні принципи та ідеологія, стан на певну дату, проміжна мета, основні критерії управління, інструменти, методологія, методи управління і задіяні структурні підрозділи. Таким чином, в короткій матричній формі описуються всі напрями діяльності підприємства, що виступають основою формування системи звітності підприємства.

Таблиця 3.1

Формування стратегії управління капіталом підприємства

Залучення ресурсів	Розподіл ресурсів						
Стратегія залучення ресурсів	Стратегія управління структурою оборотного капіталу	Стратегія управління грошовими коштами	Стратегія управління власним капіталом та прибутком	Стратегія оптимізації витрат	Податкова стратегія	Інвестиційна стратегія	Стратегія підвищення якості управлінських рішень
Управління структурою позикового капіталу	Управління оборотним капіталом та його джерелами	Перспективне і операційне управління грошовими коштами та їх еквівалентами	Управління розподілом прибутку та дивідендів	Управління внутрішніми резервами	Розробка облікової і податкової політики	Управління виробничими потужностями	Перехід від реактивної форми управління до управління на основі аналізу та прогнозів
Залучення фінансових ресурсів	Управління структурою виробничого оборотного капіталу	Управління фінансуванням виробництва	Управління структурою власного капіталу	Управління витратами	Використання офшорних і вільних економічних зон	Управління вільним капіталом	Розробка корпоративних стандартів
Вихід на фондовий ринок	Управління співвідношенням необоротних та оборотного капіталів	Управління резервами забезпечення ліквідності	Управління економічною безпекою	Контроль резервів і витрат	Визначення методології обліку	Управління інтелектуальними інвестиціями	Управління якістю звітності

Наприклад, для стратегії управління структурою оборотного капіталу довгострокова мета може бути сформульована таким чином: досягнення оптимальних капіталовкладень в оборотні активи для підтримки нормальної фінансової стійкості підприємства. Ключове слово тут - «оптимальних», так як основною проблемою будь-якого бізнесу є заморожування в запасах зайвих фінансових ресурсів. В цьому випадку для великосерійних виробництв (або підприємств, що випускають монопродукт) характерно те, що структура витрат практично не змінюється при зміні номенклатури. Тобто досить визначити ліміт залишків по кожному виду запасів і контролювати їх рівень. Зрозуміло, визначити за всіма правилами - з урахуванням технологічних розмірів партії, термінів доставки, умов договорів в частині оплати, часу на декларування та митне оформлення, оптимального завантаження транспорту тощо.

Інший підхід потрібно для виробництв, які працюють на замовлення. Якщо підприємство виробляє широкий спектр продукції, то оптимальним є визначення найбільш наближеного до оптимального (не мінімального) рівня запасів. Основні принципи, якими необхідно дотримуватися при розробці системи управлінської звітності під час реалізації стратегії управління структурою оборотного капіталу: максимізація норми прибутку і мінімізація ліквідності та комерційних ризиків.

Об'єкт управління – оборотний капітал, він складається з елементів (готова продукція, сировина та матеріали, дебіторська заборгованість, грошові кошти) і розглядається в кореляції з джерелами.

Далі стратегія напрямки відбивається у вигляді матриці, де по вертикалі слідує елементи декомпозиції:

- стратегія управління оборотним капіталом і джерелами фінансування оборотного капіталу;
- стратегія управління структурою виробничого оборотного капіталу;
- стратегія управління співвідношенням необоротних та оборотного капіталів.

Під формою стратегічної управлінської звітності мається на увазі сегмент системи взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у відповідному форматі, зручному для сприйняття та оцінки стану конкретного об'єкта стратегічного управління або групи взаємозалежних об'єктів. Форма звітності може складатися з одного і більше розділів. Розділ форми стратегічної управлінської звітності - це система взаємопов'язаних показників, що характеризують окрему сторону об'єкта стратегічного управління.

Формат стратегічної управлінської звітності – це спосіб розташування показників звітності, що дозволяє більш оперативно та економічно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління. Основною метою стратегічної управлінської звітності є інформаційне забезпечення керівництва підприємства з питань вироблення стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі та її оптимізації при зміні умов макро– та мікросередовища.

Стратегічна управлінська звітність трансформує стратегічні цілі розвитку в показники фінансово-економічної діяльності підприємства на прогнозований період, а також служить основою для розробки бюджетів підприємства в цілому і його підрозділів на рік.

Основною формою стратегічної управлінської звітності виступає бізнес-план. Зазвичай бізнес-плани складають на термін від трьох до п'яти років,

зустрічаються варіанти і на термін до десяти років. Головні критерії вибору періоду формування бізнес-плану - поточна ситуація на ринку і положення підприємства. Бізнес-план підприємства «Еверест» на трирічний період представлено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Формат стратегічної управлінської звітності «Бізнес-план розвитку підприємства «Еверест»», тис. грн.

Показник	Факт	Прогноз на три роки		
	2 017 р.	2 018 р.	2 019 р.	2 020 р.
Реалізація продукції	265000	295000	325000	350000
у т.ч.				
існуючий асортимент	265000	275000	285000	300000
новий асортимент	0	20000	40000	50000
Реалізація послуг	9000	12000	15000	19000
у т.ч.				
існуючий перелік	9000	10000	12000	15000
новий перелік	0	2000	3000	4000
Разом обсяг реалізації	274000	307000	340000	369000
Середня націнка на продукцію	28%	30%	32%	34%
Середня націнка на послуги	30%	32%	32%	35%
Валовий дохід продукції	57969	68077	78788	88806
Валовий дохід послуг	2077	2909	3636	4926
Разом валовий дохід	60046	70986	82424	93732
Комерційні витрати	34000	36000	40000	43000
Прибуток від реалізації	26046	34986	42424	50732
Управлінські витрати	9000	9500	10500	12000
Прибуток діяльності	17046	25486	31924	38732
Проценти за кредит	10500	6500	4000	2000
Інші доходи та витрати	1500	1000	2000	1500
Прибуток до оподаткування	8046	19986	29924	38232
Податок на прибуток	1448	3597	5386	6882
Чистий прибуток	6598	16389	24538	31350
Рентабельність бізнесу	2,41%	5,34%	7,22%	8,50%
Рівень операційних витрат	15,70%	14,80%	14,90%	14,90%

Для досягнення зазначеної мети в системі стратегічної управлінської звітності вирішуються наступні завдання:

1) поточний контроль за станом макро– та мікросередовища функціонування підприємства, результатів діяльності підприємства в цілому і його окремих сегментів;

2) перетворення інформаційних потоків в систему взаємопов'язаних показників;

3) оцінка ефективності реалізації стратегії підприємства в цілому і його окремих сегментів;

4) інформаційна підтримка процесу прийняття стратегічних управлінських рішень щодо оптимізації стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі;

5) коригування стратегії підприємства, внесення змін до системи ключових показників стратегічного планування і бюджетування.

3.2. Управлінська звітність за ключовими показниками ефективності центрів відповідальності

Ключові показники діяльності (KPI) – система оцінки, яка допомагає підприємству оцінити свій стан, визначити досягнення запланованих цілей.

Ключові показники ефективності є частиною збалансованої системи показників (BSC), в якій встановлюються причинно-наслідкові зв'язки між цілями і показниками для того, щоб бачити закономірності та взаємні фактори впливу в бізнесі - залежності одних показників (результатів діяльності) від інших.

Завдання системи ключових показників діяльності та збалансованої системи показників полягає в перекладі стратегії підприємства в комплексний набір показників її діяльності, що визначає основні параметри системи вимірювання та управління. Набір показників задає основу для формування стратегії підприємства і включає кількісні характеристики для інформування співробітників про основні чинники успіху вчора, сьогодні, завтра. А вище керівництво направляє енергію, здібності і знання співробітників на вирішення перспективних завдань.

Структура системи ключових показників діяльності визначається залежно від стратегії, а також від мети впровадження системи ключових показників на підприємстві. Для кожної виробленої стратегічної мети розробляються свої ключові показники діяльності. За допомогою підбору KPI, які є, по суті, індикаторами відповідності рівня поточних показників діяльності стратегічним цілям, вимірювачами досяжності цих цілей, підприємство отримує добре збалансовану картину коротко- і середньострокових цілей, фінансових і нефінансових показників діяльності. Фінансові показники, безумовно, важливі, оскільки відображають фінансову складову збалансованої системи показників. Але оцінювати ефективність розвитку бізнесу, виражену виключно в грошах, було б некоректно.

Найбільш доцільною на сьогодні формою організації управлінської звітності на підприємстві вважають модель її побудови за центрами відповідальності. Впровадження управлінської звітності центрів відповідальності за системою КРІ здійснюють за такими етапами:

- формування групи управління процесом розробки і впровадження управлінської звітності;
- встановлення інформаційних потреб менеджерів, які повинні задовольнятися управлінською звітністю;
- розробка корпоративних стандартів управлінської звітності;
- розробка конкретних форм управлінської звітності;
- удосконалення існуючої (впровадження нової) інформаційної системи управління з метою автоматизації складання і подання управлінської звітності;
- апробація системи управлінської звітності та усунення виявлених недоліків.

Кількісні та якісні ключові показники, що дозволяють оцінювати діяльність, будувати середньострокові і довгострокові прогнози, для кожного підприємства повинні бути визначені індивідуально, з урахуванням галузевої специфіки, положення на ринку, стратегічних завдань і тактики ведення бізнесу. Вони повинні знайти своє відображення у формах управлінської звітності. При формуванні ключових показників діяльності, що будуть включені до форми управлінської звітності, потрібно приймати за основу такі ознаки:

- обмежена кількість;
- єдність для всього підприємства;
- вимірність, цифрове вираження показника;
- прямий зв'язок з найважливішими факторами успіху;
- підконтрольність, тобто можливість впливати на фактори;
- мотивуючий характер для співробітників.

Ключові показники діяльності бувають відстроченими тобто відображають результати діяльності після закінчення періоду, та випереджаючими – дають можливість управляти ситуацією в межах звітного періоду з метою досягнення заданих результатів після його закінчення.

До відстрочених відносяться фінансові показники, які демонструють зв'язок з бажаннями власника та можливостями підприємства генерувати грошові потоки, проте в силу свого запізненого характеру не можуть описувати поточну ефективність підрозділів і підприємства в цілому.

Випереджаючі (оперативні) показники свідчать про поточну діяльність підрозділів і підприємства в цілому, паралельно і побічно відповідаючи на запитання про те, які грошові потоки можуть бути в майбутньому, а також які якість процесів і продукції, ступінь задоволеності замовників.

В системі КРІ, центри відповідальності виділяють на основі параметрів, що несуть другорядний характер – рівень інновації, плинність кадрів, рівень інтегрованості підрозділів. На основі визначених бізнес-цілей створюють КРІ – напрямки корпоративної стратегії діяльності, орієнтовані на результат. З метою стимулювання ефективності роботи центру відповідальності, цілі трансформуються в КРІ, визначаються цільовим призначенням, періодом часу та одиницею виміру. Прикладом ключових показників ефективності центрів відповідальності можуть бути: обсяг реалізації продукції, середній рівень чистого прибутку у відсотках від реалізації продукції; середня вартість капіталу підприємства; співвідношення власного та позикового капіталу.

При розробці методів управління КРІ індикатори класифікують на КРІ, що мають стратегічний характер, і КРІ, що мають нормативний характер.

Слід розуміти, що віднесення показника до стратегічного або нормативного залежить від обраної керівниками стратегії підприємства. І якщо досягнення цільових значень КРІ, що носять стратегічний характер, істотно змінює становище підприємства, то значення КРІ, що носять нормативний характер, потрібно підтримувати на тому чи іншому рівні в рамках обраного короткострокового періоду. Як приклад КРІ, які мають стратегічний характер, можна навести такі показники, як «акціонерна вартість компанії», «частка ринку», у той час як нормативний характер носять такі показники, наприклад, як «коефіцієнт плинності кадрів», «рентабельність чистих активів», «рівень витрат підприємства».

Декомпозиція стратегічного показника на складові дозволяє визначитися з операційними ключовими показниками першого рівня. Кожний показник характеризує визначений чинник, що впливає на фінансовий результат. Наприклад, ефективність операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, оборненість активів та зобов'язань, в розрізі основних напрямів бізнесу. Вся ця інформація дозволяє оцінити ефективність бізнес-напрямку та окреслити шляхи підвищення доходу.

Введення ключових контрольних показників дозволяє управляти центрами відповідальності, встановлюючи ліміти, нормативні значення або граничні межі прийнятих показників. Набір показників ефективності окремих центрів відповідальності істотно залежить від ролі цього центру відповідальності в системі управління і від функцій, що ним виконуються. Значення показників встановлюються з урахуванням стратегічних планів

підприємства, розвитку окремих напрямків бізнесу. Система показників може приймати ієрархічну структуру, як для підприємства в цілому, так і з деталізацією до кожного центру фінансової відповідальності. Після деталізації КРІ верхнього рівня і передачі їх на рівні центрів відповідальності і співробітників до них можна прив'язати винагороду персоналу тощо (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Система формування управлінської звітності із використанням ключових показників ефективності центрів відповідальності

Центр відповідальності	Ключові показники ефективності	Управлінська звітність
Відділ збуту	Обсяг реалізації Дебіторська заборгованість на кінець періоду Кількість нових клієнтів	Управлінський звіт про прибутки та збитки Управлінський баланс Операційні звіти
Відділ інвестування	Обсяг реалізації Дебіторська заборгованість на кінець періоду Кількість закритих проектів	Управлінський звіт про прибутки та збитки в розрізі проектів Управлінський звіт про рух грошових коштів Операційні звіти за проектами
Бухгалтерія	Строк формування звітності Процент переплат контрагентам Суми штрафів державної фіскальної служби	Управлінський звіт про прибутки та збитки Управлінський звіт про рух грошових коштів Операційні звіти

Систему КРІ, розроблену для центрів відповідальності, можна інтегрувати із системою бюджетного управління. Ця система служить основою для побудови бюджетної моделі підприємства. Деякі з ключових показників можуть безпосередньо включатися до бюджетних форм (наприклад, обсяг виручки від реалізації продукції, обсяг дебіторської заборгованості), інші розраховуються на підставі бюджетних показників — рентабельність, фінансова стійкість, якість продукції. За умови побудови бюджетного управління «згори донизу» показники ефективності також можуть бути базою для формування бюджетних завдань підрозділів.

Як відомо, в системі бюджетування основна увага зосереджується на фінансових показниках, цільові значення яких є першочерговими щодо показників операційних планів та бюджетів. На відміну від бюджетного, управління за КРІ концентрується на показниках нефінансового характеру, що оцінюють рівень задоволеності споживачів, потенціал обслуговуючого персоналу, ефективність технологічних та адміністративних процесів, тобто на тих факторах, які зрештою забезпечують фінансовий успіх підприємства.

Для цілей управління важливо виділити ті КРІ, на які керівник центру може впливати безпосередньо. Показником ефективності оперують лише тоді, коли існує прозорий ланцюг делегування відповідальності за його планування та виконання між конкретними підрозділами. Наприклад, рентабельність активів як один із найважливіших показників, що базується на бюджеті доходів і витрат та прогнозованому балансі, як правило, контролюється фінансовим директором підприємства. Очевидно, для отримання цього показника необхідно проконтролювати виконання низки показників ефективності, від яких залежить його значення, а саме: рентабельність виручки, оборотність активів, які залежать від продуктивності ресурсів, ефективності інвестицій у розвиток підприємства, стабільної частки ринку.

Внутрішня управлінська звітність в системі КРІ за центрами відповідальності містить:

- звіти центрів витрат (звіти про виробничі витрати за видами продукції (послуг), звіти про виробничі витрати структурних підрозділів та ін.);

- звіти центрів доходів (звіти про доходи (виручку) за видами продукції, звіти про доходи (виручку) за ринками збуту, звіти про доходи (виторг) за видами (групами) споживачів, звіти про доходи (виторг) за іншими сегментами,

- звіти про рух грошових коштів за центрами доходів (іншими сегментами)); звіти за центрами прибутку (звіти про прибутки та збитки за видами продукції, звіти про прибутки та збитки за видами діяльності, звіти про прибутки та збитки за іншими сегментами, звіти про маржинальний прибуток за видами діяльності, звіти про маржинальний прибуток за видами продукції, звіти про маржинальний прибуток за іншими сегментами);

- звіти за центрами інвестицій (управлінський баланс за центрами інвестицій, звіт про прибутки та збитки за центрами інвестицій, звіт про маржинальний прибуток за центрами інвестицій, звіт про зміни капіталу за центрами інвестицій, звіт про рух грошових коштів за центрами інвестицій тощо).

Для оцінки діяльності окремих центрів відповідальності застосовуються різні форми звітності. Для центрів відповідальності, що відповідають за отримання доходу, визначена форма, що дозволяє контролювати і враховувати обсяг продажів, націнку за товарними групами і каналах збуту, розмір дебіторської заборгованості, валовий прибуток. А у формі звітності для центрів витрат відображені обсяг і вартість отриманих послуг, робіт, витрачених матеріалів, майнових активів. Приклад операційного звіту про витрати різних рівнів управління виробничого підприємства наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Звіт про витрати різних рівнів управління

Звіт за жовтень місяць 20__ р. завідувача виробництва, тис. грн.

Контрольовані витрати	Бюджет	Факт	Відхилення	Несприятливі відхилення
Утримання офісу	108 400	111 400	3000	
Планування та розрахунки	92 400	96 600	4200	3000
Інші витрати	12 300	11 900	(400)	
Витрати цеху А	280 600	285 000	4400	4200!
Витрати цеху Б	389 440	382 650	(6790)	4400
Разом	883 140	887 550	4410	4410

Звіт за жовтень місяць 20__ р. начальника цеху Б, тис. грн.

Контрольовані витрати	Бюджет	Факт	Відхилення	Несприятливі відхилення
Загальногосподарські витрати	21 340	19 680	(1660)!	
Витрати по оплаті праці	63 200	64 300	1100	
Витрати на комунальні послуги	10 700	8100	(2600)!	1100
Інші витрати	110 000	113 070	3070	
Витрати підрозділів:	48 200	45 800	(2400)	
Красильного Збирального	136 000	131 700	(4300)	3070
Всього:	389 440	382 650	(6790)	-

Звіт за жовтень місяць 20__ р. майстра красильного цеху, тис. грн.

Контрольовані витрати	Бюджет	Факт	Відхилення	Несприятливі відхилення
Основні матеріали	44 200	45 300	1100	1100
Прямі витрати на оплату праці	25 600	25 900	300	300
Спеціальний інструмент	3850	2750	(1100)!	450
Оплата допоміжного персоналу	12 430	12 880	450	700
Допоміжні матеріали	20 100	20 800	700	1620!
Інші витрати	1620	5440	3820	
Разом	110 000	113 070	3070	4170

Довідково! Знаком «!» відмічені відхилення, що перевищують поріг суттєвості (4% по відповідній статті).

Центри відповідальності у традиційній схемі бюджетування включають центри доходів, витрат, прибутку, інвестицій, тобто центри, сформовані на основі фінансових КРІ. Наприклад, ключовими показниками для центру доходів можуть бути обсяги продажів, грошових надходжень, стан дебіторської заборгованості, обсяги витрат на збут і на власне утримання. КРІ для центру витрат включають обсяги виконаної роботи, якісні показники випуску продукції, обсяг і структуру витрат на випуск продукції, показники

ефективності використання засобів виробництва та трудових ресурсів тощо. Діяльність центру прибутків може оцінюватися за всіма переліченими параметрами, а також за показниками ефективності поточної діяльності — рентабельністю, структурою оборотного капіталу, дохідністю активів тощо. КРІ центру інвестицій додатково включають показники ефективності інвестиційної діяльності (період окупності інвестицій, ROI) та показники фінансового стану підприємства в цілому (коефіцієнти ліквідності, фінансової стійкості тощо).

Корпоративні стандарти управлінської звітності повинні містити інформацію про суб'єктів і об'єкти звітності, методики і техніки її підготовки, терміни подання тощо. Основними критеріями ефективності управлінської звітності центрів відповідальності за системою КРІ є:

- задоволення інформаційних запитів менеджерів підприємства;
- відображення показників реалізації стратегії підприємства;
- реагування на динаміку зовнішнього середовища;
- забезпечення можливості прогнозування ефективності управлінських рішень;
- використання крім національної валюти й інших грошових вимірників (іноземних валют, електронних грошей);
- врахування ризиків при прийнятті управлінських рішень;
- можливість адаптації до вимог користувачів тощо.

3.3. Розробка та оцінка збалансованої системи показників

Впровадження системи стратегічної управлінської звітності за збалансованою системою показників повинно супроводжуватись заходами організаційного характеру, а саме:

- удосконалення організаційної структури підприємства,
- розробка на її основі фінансової структури і виділення центрів відповідальності, місць виникнення витрат, організаційних і звітних сегментів;
- удосконалення облікової політики підприємства;
- створення підрозділу з підготовки управлінської звітності та регламентація його діяльності;
- організація документування і документообігу.

Система збалансованих показників (Balanced Scorecard – BSC) – система стратегічного управління, що переводить місію та стратегію підприємства у комплекс інтегрованих ключових показників.

Творці цієї системи, відомі американські фахівці Д.Нортон (D.Norton) і Р.Каплан (R.Kaplan) запропонували систему показників, яка відображає ключові фактори успіху в чотирьох аспектах (рис. 3.2).

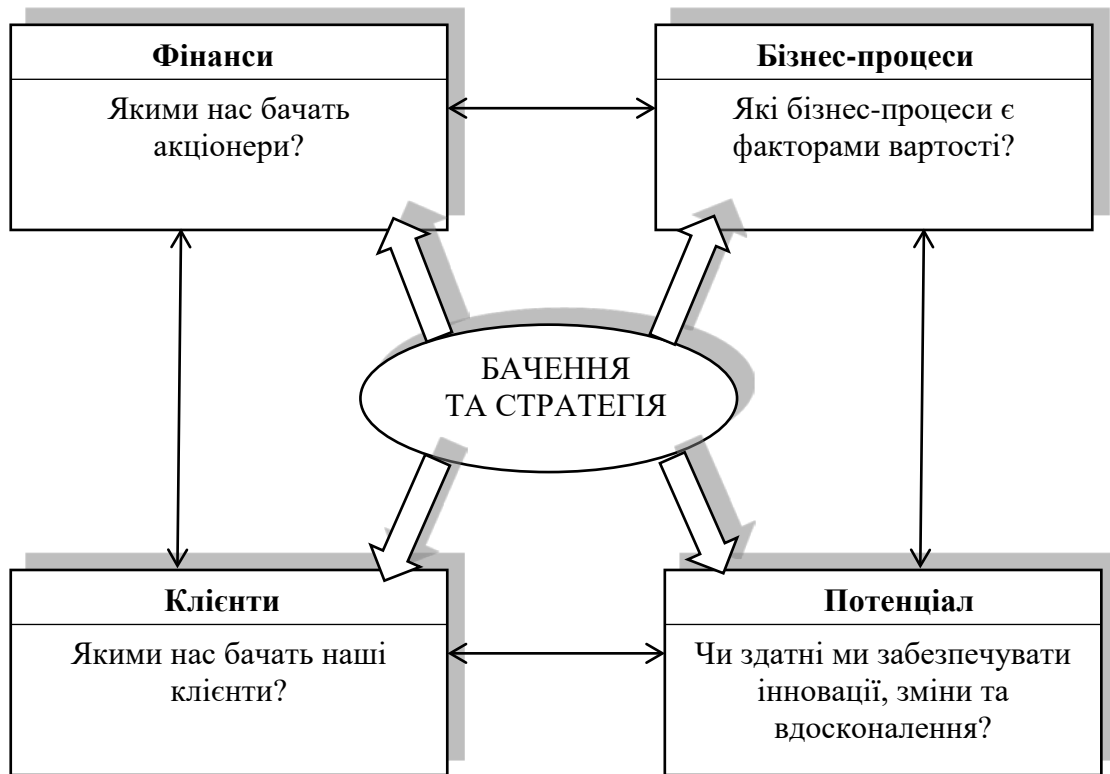


Рисунок 3.2 – Система збалансованих показників

Кожен з чотирьох аспектів, які наведені на рис. 3.2 повинен містити інформацію про: цілі, яких прагне досягти організація; показники, за допомогою яких можна виміряти успішність досягнення цілей; цільові значення показників, які свідчать про досягнення/недосягнення поставленої цілі; стратегічні ініціативи – комплекс заходів, спрямованих на ліквідацію так званого «розриву» між фактичними значеннями показників та їх цільовими значеннями. Кожна стратегічна ініціатива повинна бути забезпечена достатньою кількістю ресурсів: людських, фінансових, технічних. Стратегічні ініціативи повинні бути визначені для кожного показника та сприяти досягненню цільового значення показника. На думку розробників збалансованої системи показників, ініціативи породжують результат, відповідно, реалізація стратегії здійснюється шляхом реалізації ініціатив.

Оцінка фінансових результатів (прибутковість, ринкова вартість тощо) показує, наскільки добре підприємство задовольняє інтереси власників та акціонерів.

Вимірники задоволення клієнтів показують, наскільки якість, вартість та послуги підприємства задовольняють споживачів.

Показники внутрішніх господарських процесів відображають ефективність і результативність процесу виробництва продукції та послуг.

Нарешті, показники потенціалу характеризують здатність підприємства розвивати й використовувати людські ресурси для досягнення стратегічних цілей сьогодні й у майбутньому.

Таким чином збалансована система показників допомагає підприємствам вирішити дві ключові проблеми: ефективно оцінювати результати діяльності організації та реалізувати стратегію (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Робочий документ «Первісний список цілей збалансованої системи показників»

Проекція	Цілі
Фінанси	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підвищити оборотність капіталу 2. Знизити управлінські витрати 3. Збільшити прибутковість компанії 4. Знизити витрати на усунення браку і простоїв
Клієнти	<ol style="list-style-type: none"> 5. Розширити набір послуг, що пропонуються замовникам 6. Створити асоціацію клієнтів для координації дій по підвищенню якості послуг 7. Створити унікальне ринкове позиціонування 8. Підвищити ефективність управління відносинами із замовникам 9. Збільшити вартість послуг на товари (роботи, послуги) 10. Підвищити лояльність клієнтів 11. Створити інтернет-портал по тематиці управління ризиками 12. Підготувати та видати методичний посібник для клієнтів по зниженню ризиків 13. Розробити план маркетингу на основі нового позиціонування підприємства 14. Проводити регулярні опитування з метою виявлення ступеня задоволеності клієнтів 15. Збільшити приплив цільових клієнтів 16. Побудувати довгострокові відносини із замовниками
Бізнес-процеси	<ol style="list-style-type: none"> 17. Скоротити терміни підготовки тендерної документації 18. Збільшити число проектів, які виконуються підприємством 19. Підвищити ефективність процесу продажу проектів 20. Скоротити простої в ході виконання робіт 21. Впровадити методи управління ризиками капітальних проектів 22. Розробити та впровадити регламент процесу продажів 23. Створити базу даних покупців та замовників для зниження ризиків вибору виконавців робіт в проектах 24. Підвищити ефективність маркетингових комунікацій

Потенціал	25. Підвищити професійний рівень керівників проектів в сфері управління ризиками 26. Створити ефективне інформаційне забезпечення процесів управління відносинами з клієнтами 27. Забезпечити високу мотивацію учасників процесу продажів 28. Впровадити автоматизовану систему для підготовки кошторисів 29. Провести оцінку професійного рівня співробітників 30. Знизити виробничі витрати за рахунок залучення працівників з регіонів 31. Підвищити кваліфікацію директорів проектів в сферах продажів і комунікацій 32. Створити систему професійного навчання та наставництва 33. Впровадити автоматизовану систему CRM для підтримки процесів управління відносинами з клієнтами 34. Створити власний парк техніки з метою скорочення обсягів робіт
-----------	---

Оскільки збалансована система показників не спирається на фінансові індикатори як на єдині показники діяльності підприємства, вона дає можливість пов'язати довгострокові стратегічні цілі з короткостроковою діяльністю за допомогою чотирьох процесів.

Перший процес – уточнення бачення та переведення його у стратегію – допомагає менеджерам дійти згоди у питаннях бачення організації та її стратегії, шляхом переведення складних і часто розмитих тверджень (наприклад, стати «найкращим у класі», «найкращим постачальником» тощо) в операційні терміни, які можуть спрямовувати діяльність виконавців на нижчому рівні. Для виконавців нижчого рівня такі твердження повинні бути виражені у вигляді інтегрованої системи цілей та показників, схваленої вищим керівництвом, яка описує довгострокові фактори успіху.

Другий процес – комунікація і зв'язок – дозволяє менеджерам довести стратегію до всіх рівнів організації (від вищого до нижчого) та пов'язати її з цілями підрозділів та індивідуальними цілями працівників. Традиційно підрозділи оцінюються за їх фінансовими результатами, а індивідуальні ініціативи пов'язані із короткостроковими фінансовими цілями. Збалансована система показників дає менеджерам можливість впевнитися, що всі рівні організації розуміють довгострокову стратегію та цілі підрозділів і індивідів знаходяться в одному ряду із стратегією. Збалансована система показників мобілізує всіх членів організації до дій, спрямованих на досягнення корпоративних цілей. Акцент на причинно-наслідкові зв'язки при складанні збалансованої системи показників сприяє тому, що кожний співробітник підприємства починає розуміти, як окремі ділянки діяльності стають одним цілим, як їх власна позиція впливає на колег та у кінцевому підсумку на все

підприємство. Комунікація здійснюється за рахунок послідовного залучення усіх відділів і співробітників у процес розробки стратегій і системи збалансованих показників, що оцінюють її досягнення. Як правило, менеджери середнього рівня залучаються в процес розробки стратегій в області навчання і зростання, а також внутрішніх бізнес-процесів, визначаючи ключові процеси, потенціал співробітників і вимоги до використовуваних технологій. Крім того, їм делегується розробка інфраструктури моделі на більш низьких рівнях ієрархії. Зокрема розробляються вимірники ефективності роботи відділів і індивідуальних показників, що оцінюють ефективність роботи кожного співробітника. Слід зазначити, що саме побудова системи мотивації і винагород на основі показників BSC забезпечує найбільш повне залучення кожного співробітника в процес цілеспрямованого руху, підприємство рухається в єдиному руслі.

Третій процес – планування та постановка цілей – дозволяє підприємствам інтегрувати бізнес та фінансові плани. На сьогоднішній день практично кожне підприємство здійснює впровадження організаційних змін і програм, спрямованих на підвищення ефективності в цілому або окремих процесів. Менеджерам доволі важко поєднати ці розрізнені ініціативи для досягнення стратегічних цілей підприємства – така ситуація веде до частих розчарувань у результатах цих програм. Але коли менеджери використовують амбіційні цілі, включені до складу індикаторів збалансованої системи показників, як базис для розміщення ресурсів та розставлення пріоритетів, вони можуть вибрати і координувати ті ініціативи, які ведуть підприємство до досягнення її довгострокових стратегічних цілей.

Четвертий процес - стратегічний зворотній зв'язок та навчання – дає підприємству можливість для так званого стратегічного навчання. Зворотній зв'язок та процеси контролю, які зазвичай існують на підприємствах, фокусуються або на підприємстві, її підрозділах або на окремих працівниках та відповідають передбаченим у бюджеті фінансовим цілям. Зі збалансованою системою показників в центрі управлінської системи організації, підприємство може здійснювати моніторинг короткотермінових результатів у трьох додаткових перспективах – відносинах з клієнтами, внутрішніх бізнес-процесах, навчанні та розвитку – та оцінити стратегію у світлі нещодавньої діяльності.

Таким чином, після загального обговорення і вироблення рішень початковий список цілей повинен бути розділений на три частини.

1. Цілі, що мають бути включені до збалансованої системи показників. Вони повинні бути розподілені на групи, відповідні обраним проекціям.

2. Цілі, які не відповідають стратегії підприємства. Вони виключаються з подальшого розгляду. При цьому їх можна розділити на дві групи: одні є непродуктивними, а інші містять правильні ініціативи, для реалізації яких не потрібно включення в до збалансованої системи показників, а досить поставити завдання керівникам відповідних центрів відповідальності.

3. Цілі низького рівня - це завдання, які слід віднести до заходів, які забезпечують досягнення стратегічних цілей. Вони вписуються в стратегію підприємства, але повинні входити в план робіт з реалізації стратегії, який буде розроблятися пізніше.

Таким чином на підставі табл. 3.5 можна сформулювати три списки:

1. Перелік цілей, які повинні увійти до збалансованої системи показників (табл. 3.6);

2. Перелік цілей, які не включені до збалансованої системи показників (табл. 3.7);

3. Перелік стратегічних заходів, які не включені в число цілей збалансованої системи показників (табл. 3.8).

Таблиця 3.6

Робочий документ «Перелік цілей, які повинні увійти до збалансованої системи показників»

Проекція	Цілі
Фінанси	3. Збільшити прибутковість компанії 4. Знизити витрати на усунення браку і простої
Клієнти	7. Створити унікальне ринкове позиціонування 8. Підвищити ефективність управління відносинами з замовникам 9. Збільшити вартість послуг на товари (роботи, послуги) 10. Підвищити лояльність клієнтів 15. Збільшити приплив цільових клієнтів 16. Побудувати довгострокові відносини із замовниками
Бізнес-процеси	19. Підвищити ефективність процесу продажу проектів 20. Скоротити простої в ході проектів 21. Впровадити методи управління ризиками капітальних проектів 24. Підвищити ефективність маркетингових комунікацій
Потенціал	25. Підвищити професійний рівень керівників проектів в сфері управління ризиками 26. Створити ефективне інформаційне забезпечення процесів управління відносинами з клієнтами 27. Забезпечити високу мотивацію учасників процесу продажів 31. Підвищити кваліфікацію директорів проектів в сферах продажів і комунікацій 32. Створити систему професійного навчання та наставництва

Як видно з табл. 3.6, в число цілей збалансованої системи показників увійшли 17 цілей з початкового списку.

Таблиця 3.7

Робочий документ «Перелік цілей, які не включені до збалансованої системи показників»

Проекція	Цілі
Фінанси	1. Підвищити оборотність капіталу 2. Знизити управлінські витрати
Клієнти	5. Розширити набір послуг, пропонованих замовникам
Бізнес-процеси	17. Скоротити терміни підготовки тендерної документації 18. Збільшити число проєктів, які виконуються компанією
Потенціал	28. Впровадити автоматизовану систему для підготовки кошторисів 30. Знизити виробничі витрати за рахунок залучення працівників з регіонів 34. Створити власний парк техніки з метою скорочення обсягів робіт

Таблиця 3.8

Робочий документ «Перелік стратегічних заходів, які не включені в число цілей збалансованої системи показників»

Проекція	Цілі
Фінанси	6. Створити асоціацію клієнтів для координації дій по підвищенню якості послуг
Клієнти	11. Створити інтернет-портал по тематиці управління ризиками 12. Підготувати та видати методичний посібник для клієнтів по зниженню ризиків 13. Розробити план маркетингу на основі нового позиціонування підприємства 14. Проводити регулярні опитування з метою виявлення ступеня задоволеності клієнтів
Бізнес-процеси	22. Розробити та впровадити регламент процесу продажів 23. Створити базу даних покупців та замовників для зниження ризиків вибору виконавців робіт в проєктах
Потенціал	29. Провести оцінку професійного рівня співробітників 33. Впровадити автоматизовану систему CRM для підтримки процесів управління відносинами з клієнтами

Обмеження кількості цілей збалансованої системи показників є принципово важливою вимогою, оскільки вони повинні відображати стратегію розвитку підприємства. Якщо в збалансованій системі показників міститься велика кількість цілей, це означає, що у керівників підприємства немає ясності щодо пріоритетів і фактично відсутня стратегія. Занадто мала кількість цілей може говорити про недостатню конкретизації, надмірному узагальненні формулювань. Результати роботи необхідно задокументувати у робочому управлінському документі, де для кожної цілі вказати виконавців і координаторів, які відповідають за досягнення цілі (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Робочий документ «Стратегічні цілі підприємства»

№	Ціль	Перспективи ЗСП	Визначення цілі	Обґрунтування цілі	Учасники	Координатор
4	Знизити витрати на усунення браку і простої	Фінанси	Досягнення передбачає значне зниження витрат, джерелами яких є переробки з вини виконавців робіт, а також оплата людських та інших ресурсів, що не використовуються з причини простоїв	Досягнення цієї цілі має забезпечити зростання рентабельності і прибутку підприємства	Директори проектів	Фінансовий директор
7	Створити унікальне ринкове позиціонування	Клієнти	Досягнення мети передбачає формування унікальних відмінностей підприємства від конкурентів, під якими розуміють цільових	Чітке позиціонування є основою до вирішення цілої низки проблем підприємства і має забезпечити збільшення числа цільових клієнтів, підвищення вартості послуг компанії, зростання прибутку	Директори проектів	Директор по маркетингу
21	Впровадити методи управління ризиками капітальних проектів	Бізнес-процеси	Досягнення мети передбачає впровадження методів і технологій проектного менеджменту з орієнтацією на зниження ризиків на всіх рівнях управління	Застосування методів і технологій проектного менеджменту повинно забезпечити поліпшення якості робіт, дотримання термінів, підвищення задоволеності замовників	Директори проектів	Заступник генерального директора з виробництва
31	Підвищити кваліфікацію директорів проектів в сферах продажів і комунікацій	Потенціал	Досягнення мети передбачає оволодіння директорами проектів навичками продажів і ефективних комунікацій з клієнтами	Підвищення кваліфікації в даній області має забезпечити результативність продажів і зростання числа договорів, укладених з цільовими клієнтами	Директори проектів	Директор по маркетингу

Карта стратегії відображає стратегічні цілі і взаємозв'язку між ними. Творці методології Balanced Scorecard Д. Нортон і Р. Каплан дали нове

визначення корпоративної стратегії як ланцюжку причинно-наслідкових зв'язків. Відповідно до цього карта стратегії наочно представляє стратегію підприємства (рис. 3.3).

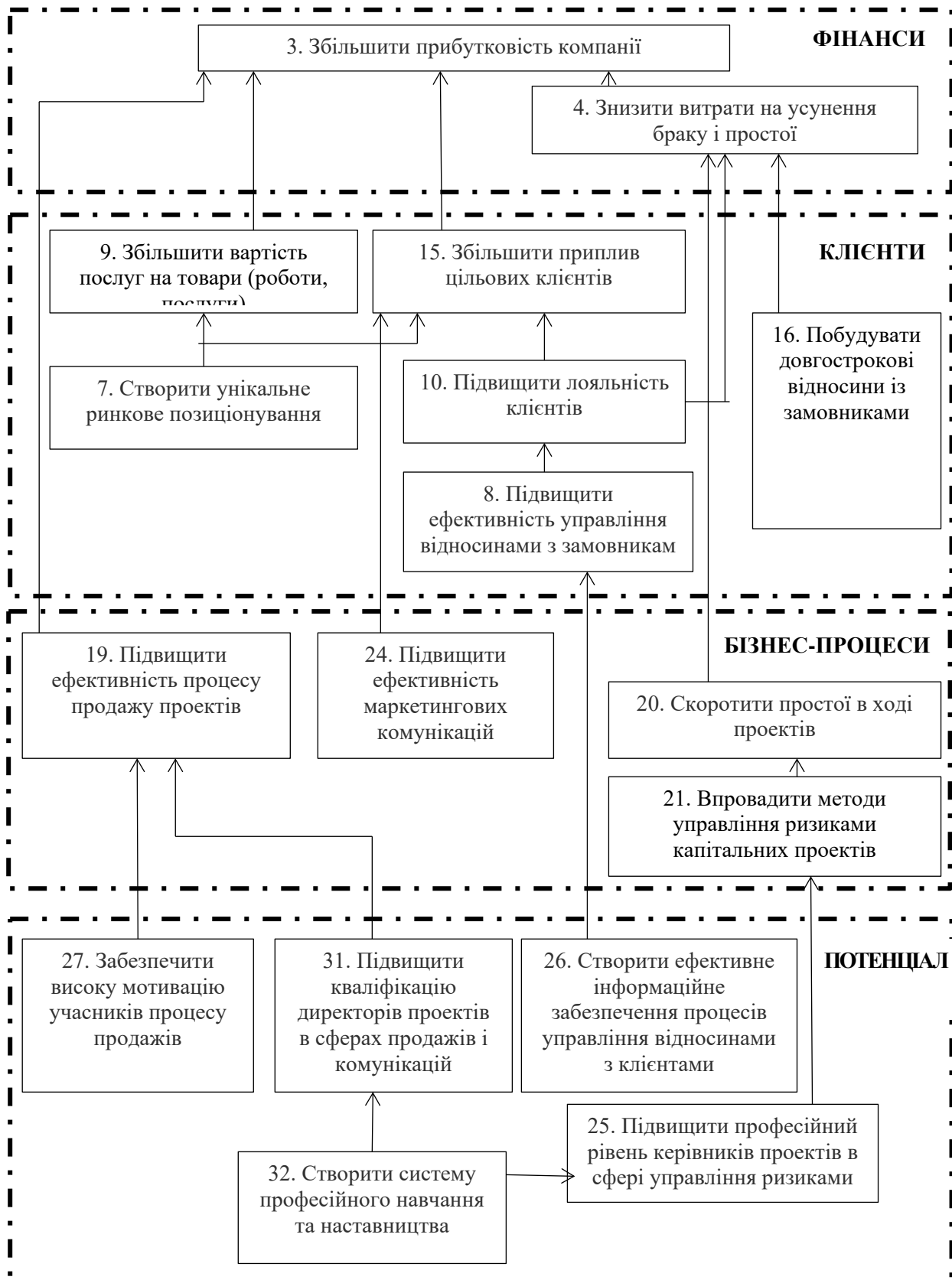


Рисунок 3.3 – Робочий документ «Карта стратегії»

Стратегічні заходи - це заходи, проекти, програми, ініціативи, які реалізуються для досягнення стратегічних цілей. Розробка стратегічних заходів складається з чотирьох послідовних кроків:

1. Формулювання ідей і пропозицій щодо складу стратегічних заходів.
2. Структуризація пропозицій, що розроблені.
3. Оцінка витрат і визначення пріоритетів.
4. Деталізація стратегічних заходів.

На цьому етапі потрібно здійснити аналіз проектів, що виконуються на підприємстві в поточний момент. Основне завдання - перевірити чи відповідають вони цілям збалансованої системи показників, адже доцільність проектів, які не узгоджуються зі стратегією, повинна бути переглянута.

Після складання повного списку стратегічних ініціатив потрібно перейти до етапу формування на його основі портфеля стратегічних проектів. Перш за все, потрібно об'єднати стратегічні заходи в кластери, сформувавши з близьких за спрямованістю ініціатив стратегічні програми. В результаті слід узгодити заходи з цілями. Для цього зручно використовувати управлінську форму звітності - матрицю «Цілі-Заходи», за стовпцями якої зазначаються цілі збалансованої системи показників, а за рядками заходи по їх досягненню (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Робочий документ «Матриця досягнення цілей збалансованої системи показників»

	Підвищити ефективність маркетингу на основі нового позиціонування	Підвищити ефективність реалізації	Підвищити ефективність управління відносин з клієнтами	Підвищити управлінські компетенції директорів проектів	Впровадити нове позиціонування в корпоративну культуру	Створити нову систему навчання для розвитку компетенції по управлінню ризиками
Розробити нове позиціонування	x	x	x		x	
Розробити та реалізувати план просування на основі нового позиціонування	x	x			x	
Розробити та впровадити новий регламент процесу продажу		x		x	x	
Впровадити автоматизовану систему CRM	x	x	x	x	x	x
Підготувати та видати методичний посібник для клієнтів по зниженню ризиків	x	x	x	x	x	x
Впровадити нову систему мотивації директорів проектів		x	x	x		x
Впровадити систему планування, контролю та звітності за проектами			x	x	x	x
Впровадити в практику управління проектами аналіз результатів та ринків				x	x	x

Тепер необхідно оцінити проекти і визначити їх пріоритети. У цьому випадку складається робоча таблиця, в якій відображені оцінки витрат, термінів і значущості проектів. Оскільки на даному етапі важко дати точні оцінки ресурсів, застосовуються наближені експертні оцінки, що дозволяють отримати загальну картину (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Робоча таблиця з оцінки заходів по досягненню цілей збалансованої системи показників

Захід	Оцінка витрат до 10 тис.грн; від 10 до 50 тис.грн; понад 50 тис.грн.	Оцінка значимості висока; середня; низька	Оцінка строків до 3 міс.; від 3 міс. до 1 року; понад 1 року	Рейтинг
Розробити нове позиціонування	1	1	1	3
Розробити та реалізувати план просування на основі нового позиціонування	3	1	3	7
Розробити та впровадити новий регламент процесу продажу	1	1	2	4
Впровадити автоматизовану систему CRM	2	2	3	7
Підготувати та видати методичний посібник для клієнтів по зниженню ризиків	2	2	3	7
Впровадити нову систему мотивації директорів проектів	1	1	1	3

Після того як склад проектів остаточно затверджений, настає черга їх організаційного оформлення. На цьому етапі необхідно: призначити керівників проектів, сформувати команди проектів, розробити план і визначити основні «вузькі місця» по кожному проекту, розробити і узгодити бюджети проектів. Таким чином, буде сформовано пакет стратегічних проектів, спрямованих на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Склад управлінської звітності є індивідуальним для кожного окремого підприємства, проте особливістю з використанням системи збалансованих показників дозволяють систематизувати основні класифікаційні ознаки управлінської звітності та види звітів, що необхідні для повного забезпечення інформаційних потреб користувачів:

– за рівнем управління (для потреб стратегічного, тактичного та оперативного управління);

- за об'єктами управління (діяльність підприємства в цілому, діяльність окремого центру відповідальності, ефективність процесу, ефективність використання ресурсу/активу);
- за змістом (фактичні значення ключових показників ефективності, фактори впливу на величину КРІ, порівняння показників у просторі та часі, на запити користувачів);
- за призначенням (формування бачення підприємства, оцінка внутрішнього середовища, оцінка зовнішнього середовища, оцінка реалізації стратегії, оцінка актуальності обраної стратегії);
- за формою представлення (таблична, графічна, текстована, комбінована);
- за періодом, що охоплюється (проміжна, за результатами завершення періоду, за результатами виконання процесу).

Таким чином збалансована система показників допомагає виявити структуру багатьох критичних управлінських процесів: цілепокладання підрозділів та окремих працівників, бізнес-планування, розміщення капіталу, стратегічні ініціативи, зворотній зв'язок та навчання, які часто є нескоординованими та націлені на досягнення короткострокових операційних цілей.

Використання збалансованої системи показників у системі стратегічного управління на підприємстві дозволить підвищити ефективність стратегічного управління на всіх його етапах: починаючи від здійснення стратегічного аналізу, розробки стратегії, реалізації стратегії та закінчуючи здійсненням стратегічного контролю.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 3.1. Охарактеризуйте поняття «стратегічна управлінська звітність»
- 3.2. Назвіть поширені моделі оцінювання потенціалу і ефективності функціонування підприємства
- 3.3. Охарактеризуйте мету та основні етапи складання управлінської звітності в процесі стратегічного управління підприємством.
- 3.4. Які форми управлінської звітності можуть складатися за ключовими показниками діяльності? Наведіть приклади показників, які повинні бути відображені у формах управлінських звітів.
- 3.5. Назвіть етапи впровадження управлінської звітності за центрами і відповідальності.
- 3.6. Яку інформацію повинні містити корпоративні стандарти управлінської звітності!
- 3.7. Що включає в себе внутрішня управлінська звітність в системі КРІ?
- 3.8. Охарактеризуйте організаційні заходи впровадження стратегічної управлінської звітності на підприємстві. Наведіть приклади показників, які повинні бути відображені у формах управлінських звітів.
- 3.9. Наведіть приклад формування причинно-наслідкових зв'язків між стратегічними факторами.
- 3.10. Які основні класифікаційні ознаки управлінської звітності в системі збалансованих показників? Наведіть приклади показників, які повинні бути відображені у формах управлінських звітів.

Тестові завдання до розділу 3.

1. Склад стратегічної управлінської звітності формують:

- а) облікові і фінансові показники;
- б) розрахункові показники;
- в) облікові і розрахункові показники, фінансові та не фінансові;
- г) правильної відповіді не запропоновано.

2. Формат стратегічної управлінської звітності – це:

- а) трансформаційні таблиці, використання яких сприятиме підвищенню якості трансформаційних процесів, надійності та достовірності трансформованої МСФЗ-звітності;
- б) спосіб розташування показників звітності, що дозволяє більш оперативного та економічно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління;
- в) таблиці зі сталого розвитку, сформовані відповідно до системи Глобальної ініціативи зі звітності (GRI);
- г) регламентовані типові форми, затверджені Міністерством фінансів.

3. До відстрочених ключових показників діяльності відносяться:

- а) показники, що засвідчують поточну діяльність підрозділів і підприємства в цілому, паралельно і побічно відповідаючи на запитання про те, які грошові потоки можуть бути в майбутньому, а також які якість процесів і продукції, ступінь задоволеності замовників;
- б) показники, які дають кількісні характеристики економічним процесам, що встановлюються для майбутніх періодів і слугують важливим орієнтиром, досягнення якого підлягає контролю.
- в) фінансові показники, які демонструють зв'язок з бажаннями власника та можливостями підприємства генерувати грошові потоки, проте в силу свого запізнілого характеру не можуть описувати поточну ефективність підрозділів і компанії в цілому;
- г) показники, які характеризують величину об'єктів, що аналізуються, зміни, що виникають при цьому, якісні - відображають істотні особливості окремих об'єктів і господарських процесів, а також всієї діяльності підприємства..

4. Корпоративні стандарти управлінської звітності повинні містити інформацію про:

- а) суб'єктів і об'єкти звітності, методики і техніки її підготовки, терміни подання;

- б) порядок документування управлінської звітності;
- в) відповідальних за формування управлінської звітності;
- г) регламенти подання управлінської звітності.

5. Основним принципом, якого необхідно дотримуватися в процесі формування управлінської звітності при реалізації стратегії управління структурою оборотного капіталу є:

- а) застосування диференційованого підходу;
- б) максимізація норми прибутку і мінімізація ліквідності та комерційних ризиків.
- в) стратегічна діяльність є складним процесом, зупинка якого повертає підприємства у початкову позицію;
- г) зміни мають впроваджуватися в певному порядку з урахуванням досягнутих результатів і специфічних особливостей процесів та явищ.

6. Знайдіть вірне доповнення відповіді: «Центр відповідальності — це структурний підрозділ підприємства...»

- а) який здійснює виробництво продукції, що забезпечує переважну частку доходу від реалізації;
- б) керівник якого самостійно приймає управлінські рішення в межах своєї компетенції;
- в) що оперативно управляється безпосередньо директором підприємства;
- г) який повністю контролює окремі аспекти фінансової діяльності підприємства.

7. Визначіть суть принципу відповідальності за прийняття рішень:

- а) за вирішення методологічних прийомів різних дисциплін відповідає менеджер;
- б) результати прийнятих рішень відповідає конкретна особа;
- в) на різних рівнях управління, пріоритетними вважають стратегічні цілі підприємства;
- г) стратегічні цілі підприємства.

8. За формою представлення стратегічна управлінська звітність буває:

- а) табличною;
- б) графічною
- в) у текстовій формі;
- г) всі відповіді вірні.

9. Збалансована система показників, що узагальнена в управлінській звітності, містить:

- а) збалансований набір фінансових показників;
- б) збалансований набір нефінансових показників;
- в) збалансований набір фінансових і нефінансових показників;
- г) збалансований набір абсолютних і відносних фінансових показників.

10. Що не відображається в управлінській звітності при формуванні збалансованої системи показників?

- а) розробка стратегічних цілей;
- б) побудова причинно-наслідкових зав'язків;
- в) ідентифікація проблеми;
- г) вибір показників.

11. Система збалансованих показників має наступні проєкції:

- а) фінанси, ринки.
- б) фінанси, клієнти, внутрішньогосподарські процеси, навчання та перспективи зростання;
- в) клієнти, внутрішньогосподарські процеси;
- г) внутрішньогосподарські процеси, навчання та перспективи зростання

12. Система збалансованих показників орієнтована на управління:

- а) фінансовими та не фінансовими показниками;
- б) виключно монетарними показниками
- в) виключно фінансовими показниками
- г) правильної відповіді не запропоновано.

13. При побудові збалансованої системи показників за кожною з чотирьох сфер (перспектив) діяльності підприємства у внутрішній звітності визначаються:

- а) місія, система цінностей компанії, принципові напрямки розвитку;
- б) цілі, показники, цільові значення показників, міроприємства (заходи) для досягнення цілей;
- в) фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання та зростання професійності персоналу;
- г) терміни і відповідальні за реалізацію цілей.

14. В системі стратегічної управлінської звітності повинна знайти відображення інформація про:

- а) витрати та доходи; собівартість, трансфертні ціни, планування, внутрішня звітність;
- б) окремі види та напрями діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище;
- в) системний аналіз, ланцюг цінності, функціональний аналіз;
- г) собівартість, трансфертні ціни, планування.

15. Ієрархія видів діяльності передбачає їх класифікацію на:

- а) діяльність стратегічну, тактичну і оперативну;
- б) діяльність операційну, інвестиційну і фінансову;
- в) діяльність на рівні одиниці продукту, на рівні партії продукту і на рівні продукту;
- г) діяльність вищого управлінського, управлінського і лінійного персоналу.

Ситуаційні завдання до розділу 3.

Завдання 3.1

Для обраного підприємства, яке обирається самостійно, розробити стратегічні цілі за чотирма перспективами збалансованої системи показників. Виробку стратегічних цілей здійснити за допомогою мозкового штурму. Для вирішення даного завдання необхідно здійснити такі етапи:

- сформулювати за кожною перспективою всі можливі стратегічні цілі;
- критичне обговорення цілей для відбору найважливіших в збалансовану систему показників;
- формулювання три списку цілей: цілі, які повинні увійти у збалансовану систему показників; цілі, які не будуть включені до збалансованої системи показників; цілі, які виступають як стратегічні заходи підприємства, а не як стратегічні цілі. Слід пам'ятати, що оптимальна кількість цілей у збалансованій системі показників близько 20;
- проведення документування стратегічних цілей, результати документування представляються у робочій таблиці.

Таблиця – Приклад документування стратегічних цілей

Ціль	Перспектива	Визначення цілі	Обґрунтування цілі	Учасники	Координатор
Створити унікальне ринкове позиціонування	Клієнти	Досягнення цілі передбачає формування унікальних відмінностей компанії від конкурентів	Чітке позиціонування є ключем до вирішення цілої низки проблем компанії і має забезпечити збільшення числа цільових клієнтів, підвищення вартості послуг компанії, зростання прибутку	Директора проектів	Директор з маркетингу
.....				

Завдання 3.2

Розрахувати ключові показники операційного аналізу користуючись нижченаведеною таблицею. Як зміниться сила впливу операційного важеля і запас фінансової міцності по мірі віддалення від порогу рентабельності?

Розрахунок основних показників операційного аналізу

Показник	Вихідний варіант	Варіант 10-відсоткового зростання виручки
Виручка від реалізації, грн.	60 000	66 000
Змінні витрати, грн.	40 000	
1. Валова маржа, грн.		
2. Коефіцієнт валової маржі		
3. Постійні витрати, грн.	5 000	
4. Поріг рентабельності, грн.		
5.1. Запас фінансової міцності, грн.		
5.2. Запас фінансової міцності, %		
6. Прибуток, грн.		
7. Сила впливу операційного важеля		

Завдання 3.3

Керівництву підприємства від менеджерів надійшло декілька пропозиції, що мають на меті підвищити прибутковість підприємства:

Альтернатива 1 – відділ збуту – збільшити ціну на 2000,00 грн, що призведе до зменшення обсягу реалізації на 2 одиниці під первісного;

Альтернатива 2 – технічний відділ – змінити технологію, що призведе до збільшення постійних витрат на 50000,00грн та зменшить змінні витрати на одиницю на 3000,00 на одиницю продукції;

Альтернатива 3 – відділ маркетингу – збільшити постійні витрати на рекламу на 40000,00, що призведе до зростання обсягу реалізації на 3 одиниці.

Скласти порівняльний управлінський Звіт про прибутки та збитки та обрати найефективнішу альтернативу.

Порівняльний Звіт про прибутки та збитки

Показники	Альтернативи				
	Без змін	Альтернатива 1	Альтернатива 2	Альтернатива 3	Всі альтернативи
Ціна, грн	25000				
Обсяг реалізації, од	20				
Продаж, грн	500000				
Змінні витрати на одиницю, грн	15000				
Змінні витрати загальні, грн	300000				
Маржинальний дохід, грн	200000				
Постійні витрати за період, грн	100000				
Прибуток, грн	100000				

Завдання 3.4

ПАТ «АльянсПрофі» займається виробництвом майонезу. Показники діяльності ВАТ «Кредо» в розрізі видів продукції подані в таблиці, грн.

Показник	Види майонезу			
	«Легідний»	«Сонячний»	«Пістний»	Разом
Дохід від реалізації	25000	15000	10000	?
Прямі матеріальні витрати	12000	7000	5000	?
Прямі витрати на оплату праці	6000	3500	2000	?
Загальновиробничі витрати, в т.ч.	9000	4000	1500	?
Змінні	2000	3200	800	?
Постійні	?	?	?	?
Собівартість продукції	?	?	?	?
Фінансовий результат (прибуток/збиток)	?	?	?	?

Необхідно: прийняти рішення щодо припинення виробництва збиткової продукції. Узагальнити результати в управлінському звіті.

Завдання 3.5

Підприємство займається виробництвом розеток. Витрати підприємства на виробництво 9000 штук такі:

Показник	Виробнича собівартість	
	Витрати на виробництво	Витрати на од.
Змінні витрати, в т.ч.	?	?
- матеріальні	25000	?
- витрати на заробітну плату	18000	?
- інші витрати	7500	?
- загальновиробничі витрати	6000	?
Постійні загальновиробничі витрати	12000	?
Разом	?	?

Підприємство отримало пропозицію від постачальника на придбання розеток за ціною 6,85 грн.

Узагальнити результати в управлінському звіті. Необхідно:

- 1) прийняти рішення щодо виробництва чи придбання розеток;
- 2) прийняти рішення щодо виробництва чи придбання розеток, якщо в разі їх придбання підприємство може здавати в оренду виробниче обладнання за 200000грн, або виготовляти іншу продукцію з маржинальним прибутком 150000 грн.

Завдання 3.6

Кондитерська фабрика «Мрія» виготовляє 2 види печива: «Надія» та «Марія». Показники діяльності підприємства подані в таблиці:

Показник	Види продукції	
	«Надія»	«Марія»
Ціна реалізації, грн./кг.	14,30	12,80
Змінні витрати, грн./кг.	?	?
Матеріальні витрати	5,85	4,35
Витрати на оплату праці	1,25	1,70
Витрати на збут	2,05	1,65
Обсяг виробництва продукції за одну люд/год., кг	12	10

Необхідно: прийняти рішення щодо виробництва продукції при наявності обмежених ресурсів. Узагальнити результати в управлінському звіті.

Завдання 3.7

Підприємство виготовляє радіатори. Виробнича потужність 15000 радіаторів в рік. Постійні витрати – 750000 грн., змінні витрати – 900000 грн. Постійні витрати залишаються незмінними при виробничій потужності від 10000 до 20000 радіаторів. Підприємство планує реалізувати 16500 радіаторів по ціні 125 грн за од. додатково підприємству запропонували спеціальне замовлення на виробництво 2000 радіаторів і реалізації їх по ціні на 45% менше від звичайної ціни.

Необхідно: визначити прибуток підприємства в результаті прийняття спеціального замовлення. Узагальнити результати в управлінському звіті.

Завдання 3.8

Підприємство “Райдуга” використовує метод обліку і контролю за центрами відповідальності. Дані підприємства за звітний період наступні:

Бюджетні дані:

витрати матеріалів – 4 кг на одиницю продукції, вартість 1 кг – 5,50 грн.

витрати праці – 2 год на од. за ставкою 7,5 грн за годину,

обсяг витрат праці - 5500 год.

змінні загальновиробничі витрати – 2,3 грн на 1 год витрат праці

постійні загальновиробничі витрати 12000 грн

ціна реалізації – 62 грн. за од.

Фактичні дані:

витрати матеріалів – 14200 кг, вартість 1 кг – 5,30 грн.

витрати праці – 6250 год. Сума оплати праці – 43750 грн.

загальновиробничі витрати – 23720 грн

обсяг виробництва – 2500 од продукції.

ціна реалізації – 64,50 грн. за од.

Необхідно:

- 1) нормативну і фактичну собівартість одиниці продукції;

2) оцінити діяльність центру прибутку на основі відхилення фактичних даних від бюджетних, а саме: відхилення матеріальних витрат (внаслідок використання та ціни на матеріали), відхилення витрат на оплату праці (за рахунок ставки оплати праці, за рахунок продуктивності праці), відхилення загальновиробничих витрат (змінних і постійних), відхилення доходу від реалізації (за рахунок обсягу та ціни реалізації), відхилення маржинального та операційного прибутку.

Завдання 3.9

Керівник транспортної компанії занепокоєний результатами діяльності за останній квартал, які наведено нижче, грн:

Стаття	Бюджет	Фактично	Відхилення
Дохід від продажу	10 000 000	9 500 000	(500 000)
Пальне	200 000	196 000	4000
Ремонт і обслуговування	100 000	98 000	2000
Зарплата водіїв	6 700 000	6 500 000	200 000
Інші змінні витрати	1 000 000	985 000	15000
Разом змінних витрат	8 000 000	7 779 000	221 000
Зарплата іншого персоналу	200 000	200 000	—
Оренда	200 000	200 000	—
Амортизація	600 000	600 000	—
Інші постійні витрати	200 000	200 000	—
Разом постійних витрат	1 200 000	1 200 000	—
Операційний прибуток	800 000	521 000	(279 000)

Необхідно: Підготувати для керівника компанії звіт, що пояснює причини відхилень.

РОЗДІЛ 4

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 4.1. *Склад та послідовність розробки операційних бюджетів.*
- 4.2. *Склад та послідовність обробки фінансових бюджетів.*
- 4.3. *Склад та послідовність обробки інвестиційних бюджетів.*
- 4.4. *Контроль та оцінка виконання бюджетів. Гнучкі бюджети.*

Ключові слова та поняття: бюджет, операційних бюджет, фінансовий бюджет, інвестиційний бюджет, контроль виконання бюджетів, аналіз бюджетних показників, гнучкі бюджети.

4.1. Склад та послідовність розробки операційних бюджетів

Процес бюджетування на підприємстві передбачає формування цілого набору різноманітних інструментів, які в сукупності стають комплексною системою фінансового планування, прогнозування, контролю та аналізу. З точки зору організації бюджетування є складним процесом, яких передбачає розробку за впровадження необхідних документів: Положення про бюджетування; Положення про бюджетний комітет; Методика формування бюджетів; Вимоги до оформлення пояснювальної записки до бюджету; Регламент захисту бюджету; Заявка на корегування бюджету; Порядок погодження перевищення витратних статей бюджету; Положення про контроль і аналіз виконання бюджету тощо.

На практиці використовуються два найбільш розповсюдженими методи формування бюджетів.

Перший метод «зверху до низу», коли бюджет направляється до структурних підрозділів з керівного центру. До переваг такого методу можна віднести швидкість, чіткість та зрозумілість для керівництва вищої ланки, оскільки такі бюджети не ускладнені деталізацією та містять значну частину припущень. Однак такі бюджети не відображають весь спектр реальної діяльності підприємства і можуть слугувати скоріше орієнтиром для подальшого детального опрацювання прогнозів та корегування даних.

Другий метод «знизу до верху» передбачає, що плани формуються в центрах відповідальності, а в подальшому консолідується в загальний бюджет підприємства. Такий метод має ряд переваг: висока якість планів, що формуються працівниками, які добре розуміються на специфіці своєї діяльності та мають реальні прогнози; мотивація керівників структурних підрозділів та виконавців бюджетів.

Загальний бюджет підприємства формується з операційних, фінансовий та інвестиційних бюджетів. Для формування бюджетів підприємства необхідно визначитись з їх структурою, яка буде відмінною для різних підприємств (рис. 4.1).

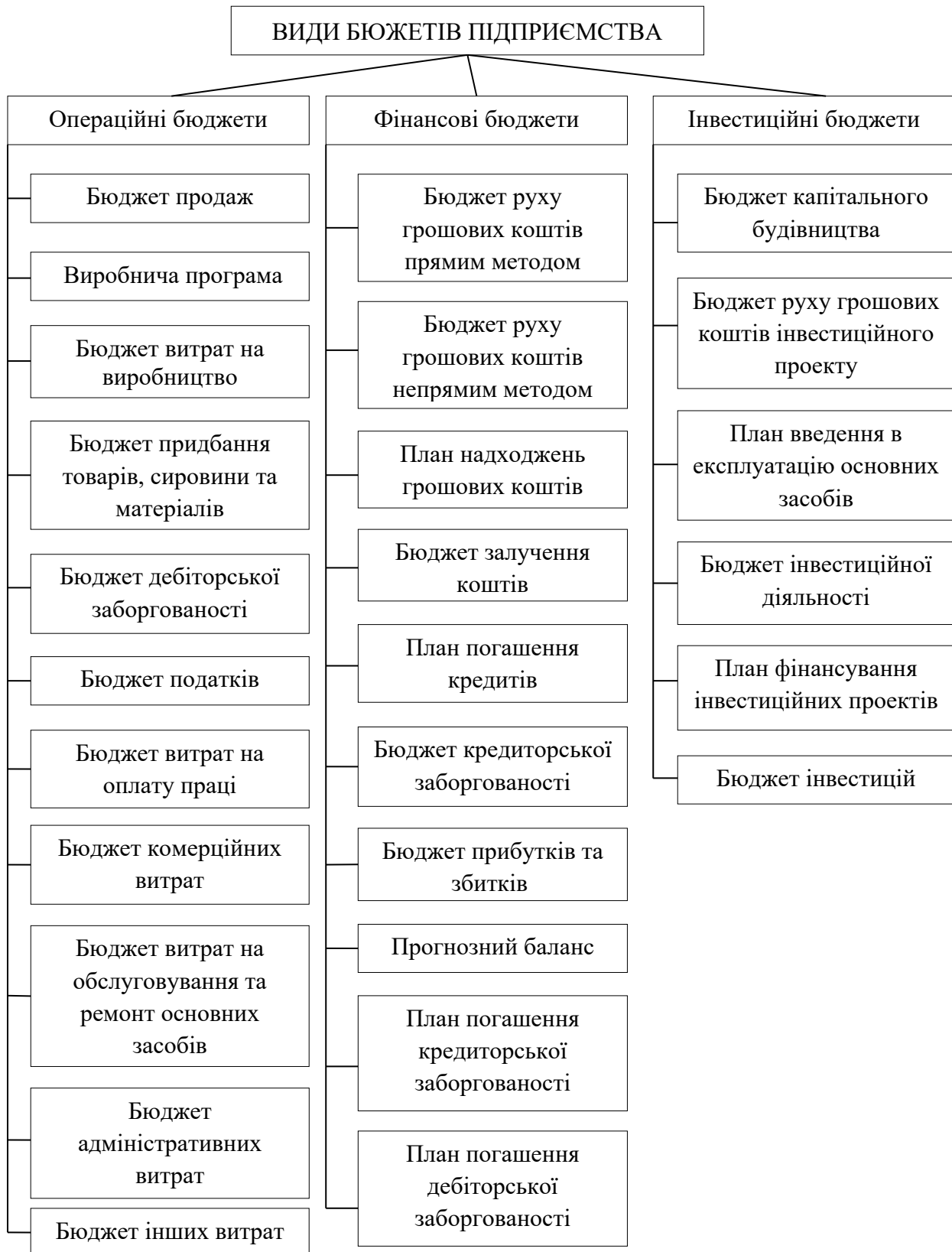


Рисунок 4.1 – Види бюджетів підприємства

Складанню операційних та інших бюджетів підприємства передують формування бюджетного регламенту (рис. 4.2), опис бізнес-процесів підприємства, визначення центрів відповідальності та формування довідників. Особлива увага приділяється довіднику витрат підприємства з поділом їх за функціональними ознаками (комерційні витрати, адміністративні витрати, інші витрати тощо).

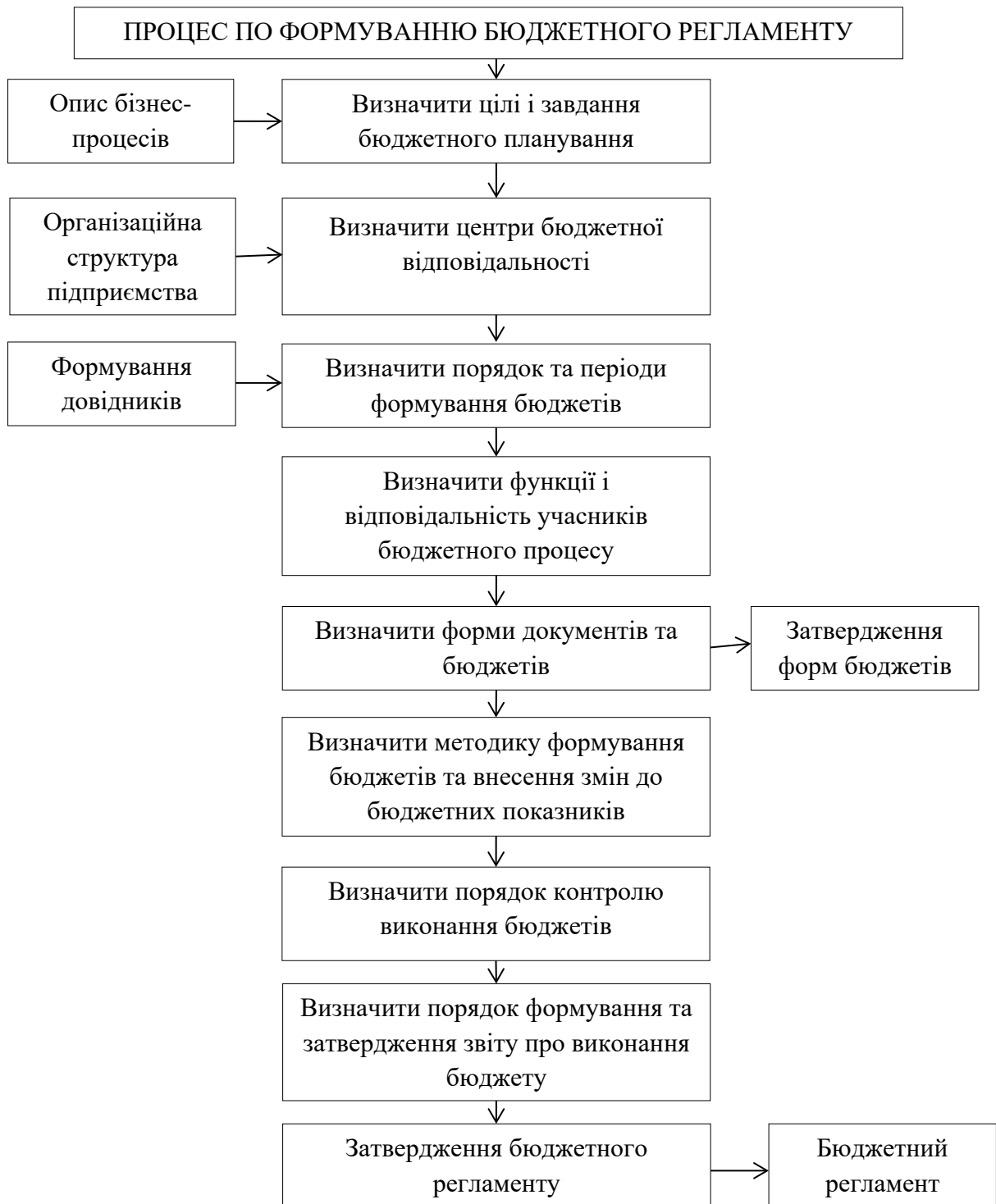


Рисунок 4.2 – Процес формування бюджетного регламенту

Процес формування операційних бюджетів підприємства розпочинається з бюджету продаж та формування виробничої програми підприємства (для виробничих підприємств). Виділення зазначеного бюджету як основного пов'язано з тим, що основною стратегічною ціллю підприємства, як правило, виступає досягнення визначеного рівня продаж, і відповідно, від нього надалі залежатимуть бюджет придбання, витрат тощо.

Покроковий план формування операційних бюджетів передбачає:

1. Формування плану продаж та виручки від реалізації, на основі яких складається бюджет продаж, який направляється в відділ, що забезпечує придбання запасів.

2. З урахуванням бюджету продаж визначається кількість запасів, які необхідно придбати і формується бюджет придбання.

3. На основі зазначених бюджетів комерційна служба розраховує витрати на реалізацію і складає бюджет комерційних витрат.

4. Адміністративні служби формуються бюджет адміністративних витрат.

5. Керівник підприємства разом з робочою групою визначає суми витрат на розвиток та підтримку діяльності підприємства, які узагальнюються або в окремому бюджеті управлінських витрат або в бюджеті інших витрат підприємства.

6. Відділ кадрів визначає штатний розпис працівників та фонд оплати праці та формує бюджет витрат на оплату праці, з урахуванням інших показників, що пов'язані з персоналом.

7. Бухгалтерія на основі бюджету продаж, закупок та інших бюджетів розраховує бюджет податкових платежів.

8. Робоча група визначає потребу ремонтах і обслуговуванні основних засобів та нематеріальних активів.

9. Фінансова служба враховуючи дані попередніх бюджетів формує операційні бюджети пов'язані з рухом грошових коштів (дебіторської заборгованості тощо).

Схема взаємодії бюджетних форм та структура зведеного бюджету підприємства наведена в додатку Б.

При формуванні бюджету продаж враховуються такі дані: виручка від реалізації за попередній рік, кількість днів в звітному та плановому роках, прогноз по виручці на плановий рік, план заходів на наступний рік від відділу продаж, а також набір зовнішніх факторів, що впливатимуть на обсяг виручки. Бюджет продаж формується в розрізі бізнес-одиниць помісячно в розрізі основних груп товарів або продукції. Способи формування планових величин для операційних бюджетів узагальнено в табл. 4.1.

Способи формування планових величин показників

Принцип	Опис	Приклади показників
Від попереднього результату	За основу береться фактична величина за попередні періоди	Незначні статті доходів і витрат, представницькі витрати, господарські матеріали тощо
Від норми	Норма встановлюється або в абсолютній величині або відносно іншого показника	Премії, податки, витрати на людину тощо
Від програми	Складається план заходів та кошторис витрат	Витрати на рекламу, інвестиційні проекти тощо
Від цілі (комбінація попередніх принципів)	Задаються цільові значення: динаміка, напрямок змін	Виручка, запаси, дебіторська заборгованість тощо

Для формування інших операційних бюджетів необхідно розробити класифікатори доходів та витрат. Приклади таких класифікаторів наведено в додатку В.

Необхідно також визначитись з центрами відповідальності виходячи з організаційної структури підприємства, тобто розробити фінансову організаційну структуру, що являє собою сукупність і систему взаємопов'язаних центрів фінансової відповідальності, що регламентує їх організаційне положення та взаємозв'язок. Самі центри можуть відрізнятись різним ступенем деталізації, однак, як правило, їм притаманна або функція акумулювання доходів або витрачання ресурсів. Як правило виділяють центри прибутку, доходів, витрат, інвестицій тощо.

Центр маржинальної прибутку (профінт-центр) - структурний підрозділ або група підрозділів, діяльність яких безпосередньо пов'язана з реалізацією одного або декількох бізнес-проектів підприємства, що забезпечують отримання та облік прибутку;

Центр доходів - структурний підрозділ або група підрозділів, діяльність яких спрямована на отримання доходу і не передбачає врахування прибутку (наприклад, служба збуту);

Центр інвестицій (венчур-центр) - структурний підрозділ або група підрозділів, які безпосередньо пов'язані з організацією нових бізнес - проектів, прибуток від яких очікується в майбутньому.

Центр витрат - об'єкт фінансової структури підприємства, який відповідає тільки за витрати. Причому не за всі витрати, а за так звані регульовані витрати, витрачання та економію яких керівництво ЦЗ може контролювати. Це підрозділи, які обслуговують основні бізнес-процеси. Для ЦЗ складаються лише деякі допоміжні бюджети. Як ЦЗ можуть виступати

допоміжні служби підприємства (господарський відділ, служба охорони, адміністрація). Центр витрат може також іменуватися МВЗ (місце виникнення витрат).

Приклади визначення центрів відповідальності наведено в додатку Г.

Важливим при формуванні бюджету є визначення періоду планування та внесення корегувань. Бюджет може бути довгостроковий (три – п'ять років) середньостроковий (на рік), короткостроковий або оперативний бюджет. Як правило бюджет складається на рік в розрізі кварталів з розбивкою по місяцям. При цьому дані бюджету можуть не корегуватись, корегуватись за результатами щомісяця на наступні місяці кварталу.

Як зазначалось вище першим операційним функціональним бюджетом є бюджет продажів, що складають на основі прогнозу обсягу продажів (додаток Д). Прогноз обсягу продажів перетворюється в бюджет продажів, у тому випадку, якщо керівництво підприємства вважає, що прогнозований обсяг продажів може бути досягнутим. Надійність прогнозу продажів підвищується в результаті використання комбінацій експертних і статистичних методів.

Так, функціональний метод припускає, що інформація про прогнози стікається від керівників відділів до директора по маркетингу, який здійснює відповідальність за точність прогнозу обсягу продажів і за складання бюджету продажів. При цьому недоліком є високий ступінь суб'єктивності оцінок.

Статистичні методи складають трендовий, кореляційний, регресійний й інші види аналізу, які дозволяють зробити прогноз на основі існуючих тенденцій розвитку. Однак, не дозволяють передбачати можливі якісні зміни.

Групове прийняття рішень: беруть участь керівництво підприємства, начальники планово-економічних служб, збуту, постачання, фінансового відділу й тощо.

При прогнозуванні продажів у термінах Товар/Ринок (табл. 4.2) можуть розглядатися 4 види прогнозів.

Таблиця 4.2

Види прогнозів у внутрішньому аналізі продажів

		Товари/Послуги	
		Існуючі	Нові
Ринки	Існуючі	Базовий прогноз	Прогноз А
	Нові	Прогноз В	Прогноз С

Базовий прогноз, швидше за все, виявиться найбільш надійним, тому що на нього не впливають погрішності, пов'язані з освоєнням нових ринків і випуском нових продуктів.

Прогноз А менш ймовірний, чим базовий, що пов'язано зі складністю одержання достовірної оцінки поведження споживачів на нових ринках.

Прогноз В менш ймовірний, чим А, через суб'єктивність оцінки потреб у нових продуктах.

Прогноз С менш ймовірний, чим В, що пов'язане з високим ступенем невизначеності обсягів продажів нових продуктів на нових ринках; при цьому дуже висока ступінь ризику одержати дохід значно нижче очікуваного.

Бюджет продажів - це не тільки перший, а й найважливіший крок у складанні зведеного (статичного) бюджету підприємства, оскільки оцінка обсягу продажів впливає на всі наступні функціональні бюджети. Оцінка обсягу продажів, як правило, виражена в натуральних і вартісних показниках і відображає місячний або кварталний обсяг .

Бюджет продажів складається з урахуванням рівня попиту на продукцію підприємства, географії збуту, категорії покупців, сезонних факторів і містить у собі очікуваний грошовий потік від продажів, що надалі буде включений у дохідну частину бюджету потоку коштів. Для прогнозу грошових надходжень від продажів необхідно враховувати коефіцієнти інкасації, що показують, яка частина відвантаженої продукції буде оплачена в перший місяць (місяць відвантаження) у другий тощо, з урахуванням безнадійних боргів. Навіть незначне відхилення запланованого обсягу продажів від фактичного може привести до серйозних відхилень основного бюджету від факту.

Розрахунок комерційних витрат (реклама, комісійні торговельних агентів, транспортні послуги) повинен співвідноситися з обсягом продажів. Не слід очікувати збільшення обсягу продажів, одночасно плануючи зменшення фінансування заходів, спрямованих на стимулювання збуту. Більшість витрат на збут продукції планується у відсотковому відношенні до обсягу продажів, виключення можуть становити орендні платежі за складські приміщення.

Величина запланованого відсотка залежить від життєвого циклу продукції. Комерційні витрати можуть групуватися за багатьма критеріями, основними з яких є: типи продукції, типи покупців, географія збуту. Значну частину комерційних витрат становлять витрати на рекламу й просування товарів на ринок, тому відповідальний виконавець повинен чітко визначити де, коли і як повинна бути проведена рекламна кампанія та скільки витратити на її проведення коштів, щоб досягти максимальної вигоди при мінімальних витратах.

При складанні бюджетів комерційних витрат також необхідно виділяти витрати на пакування, транспортування, страхування, зберігання товарів.

Бюджет виробничих запасів містить інформацію, необхідну для підготовки двох заключних фінансових документів основного зведеного (статичного) бюджету підприємства:

- прогнозу узагальнюючого операційного функціонального бюджету - Звіту про прибуток і збитки - у частині підготовки даних про виробничу собівартість реалізованої продукції.

- прогнозу останнього фінансового функціонального бюджету - Балансового звіту - у частині підготовки даних про стан нормованих оборотних коштів на кінець запланованого періоду.

Обсяг незавершеного виробництва визначається, виходячи з технологічних особливостей виготовлення продукції.

Бюджет виробництва або виробнича програма (додаток 3).

Бюджет виробництва являє план випуску продукції в натуральних показниках. Бюджет виробництва складається виходячи з бюджету продажів; він ураховує виробничі потужності, збільшення або зменшення запасів (бюджет виробничих запасів), а також величину зовнішніх придбань.

Необхідний обсяг випуску продукції визначається, як передбачуваний запас готової продукції на кінець періоду плюс обсяг продажів за даний період і мінус запас готової продукції на початок періоду.

Бюджет прямих витрат на матеріали складається на основі бюджету виробництва та бюджету продажів і показує, скільки сировини та матеріалів потрібно для виробництва, тобто скільки сировини й матеріалів повинне бути закуплене.

Обсяг придбання сировини та матеріалів залежить від очікуваного обсягу їхнього використання, а також від передбачуваного рівня запасів. Формула для обчислення обсягу придбання виглядає так:

$$\text{Обсяг придбання} = \text{обсяг використання} + \text{запаси на кінець періоду} - \text{запаси на початок періоду}$$

Бюджет прямих витрат на матеріали, як правило, складається з урахуванням строку та порядку погашення кредиторської заборгованості за матеріали. Одночасно з бюджетом прямих матеріалів розглядається графік очікуваних платежів за придбані матеріали, що пізніше використовується для складання бюджету коштів.

Бюджет прямих витрат на оплату праці підготовляється, виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці та ставок оплати праці основного виробничого персоналу.

У бюджеті заробітної плати основного виробничого персоналу необхідно виділяти дві складові частини: фіксовану частину оплати праці та відрядну частину оплати праці.

Якщо до моменту складання бюджету нагромадилася значна кредиторська заборгованість по виплаті заробітної плати, необхідно передбачити графік її погашення.

Бюджет загальновиробничих витрат відображає обсяг всіх витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, за винятком витрат на прямі матеріали та прямі витрати на оплату праці.

Бюджет загальновиробничих витрат звичайно містить у собі ряд стандартних статей витрат: амортизацію й оренду виробничого устаткування, страховку, додаткові виплати робітникам, оплату невикористаного часу тощо.

Адміністративні витрати - це всі витрати, не пов'язані із виробничою або комерційною діяльністю підприємства, а саме: витрати на утримання відділу кадрів, юридичного відділу, висвітлення й опалення споруджень невикористаного призначення, відрядження, послуги зв'язку, податки й відсотки за кредити.

4.2. Склад та послідовність обробки фінансових бюджетів

В фінансових бюджетах розкривається фінансова діяльність підприємства та діяльність, що пов'язана з рухом грошових коштів. Вони обов'язково формуються, якщо передбачається залучення позикових коштів або операції з короткостроковими інструментами з ціллю отримання додаткового доходу.

Фінансові бюджети, що входять до складу основного зведеного (статичного) бюджету підприємства містять наведені нижче основні форми фінансових бюджетів.

Рух грошових коштів – надходження та виплати грошових коштів в розрізі видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової.

Бюджет руху грошових коштів (додаток Ж, К), основою для складання якого служить прогноз обсягу продажів, є одним з найважливіших і важких кроків у бюджетуванні. При цьому бюджет руху грошових коштів складається як прямим так і не прямим методом.

Надходження від основної діяльності розраховуються з урахуванням змін дебіторської заборгованості, витрати - з урахуванням змін кредиторської заборгованості. Окремо розраховуються доходи й витрати від фінансової й інвестиційної видів діяльності. При прогнозі руху грошових коштів прямим методом із суми всіх витрат виключається амортизація.

Балансовий звіт (прогнозний баланс) (додаток Л), що показує, якими коштами фінансування володіє підприємство і як саме дані кошти використовуються.

За основу складання прогнозного балансу береться управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) оскільки баланс, що формується у складі звичайної фінансової звітності не завжди відповідає потребам управління, деякі статті укрупнюються, інші навпаки деталізуються. Активи та пасиви розбиваються на групи відповідно до управлінських потреб, всі не суттєві статті групуються в «Інші активи» або «Інші зобов'язання». Управлінський баланс формується по господарським одиницям або групі в цілому.

Для прогнозу балансу використовується величина нормованих оборотних активів (сировини та матеріалів, незакінченого виробництва та готової продукції) і величина дебіторської заборгованості, які розраховуються при підготовці відповідних функціональних бюджетів. Інвестиційні проекти є основою для прогнозу вартості основних коштів.

Пасивна частина балансу формується, виходячи з передбачуваної оборотності кредиторської заборгованості й інших поточних пасивів. У першому наближенні ніяких змін у постійному капіталі (кредити банків плюс власний капітал) не планується.

Розбіжність у прогнозах активної та пасивної частин балансу означає недостачу (надлишок) фінансування. Рішення про спосіб фінансування приймається на підставі додаткового аналізу. Зміна структури балансу позначається на руху коштів.

Узагальнюючий операційний бюджет - Звіт про прибутки й збитки - перший з документів основного, тобто зведеного (статичного) бюджету підприємства, що показує, який дохід заробила ринкова структура господарювання за звітний період та які витрати були понесені. Звіт про прибутки й збитки є аналогом форми № 2 бухгалтерської фінансової звітності.

Фінансові бюджети формуються на основі даних операційних бюджетів.

Звіт про доходи і витрати дозволяє оцінити фінансові результати і ефективність діяльності підприємства. Доходи і витрати в ньому відображаються виходячи з принципу нарахування доходів і витрат (в момент виникнення), капітальні чи фінансові вкладення не включаються, так як і залучені кредити.

Суми за статтями надходжень і платежів задаються одним із способів:

- за даними бюджету доходів і витрат з урахуванням передбачуваних умов платежів (передплата, кредит, по відвантаженню). Такий спосіб застосовується в двох випадках. По-перше, якщо на підприємстві рідко змінюються умови оплати за договорами з клієнтами і постачальниками. По-друге, коли ці умови незначно розрізняються в рамках однієї статті надходжень або платежів. Наприклад, якщо стаття бюджету руху грошових коштів «Інші платежі» включає придбання товарно-матеріальних цінностей

(оплата в момент нарахування витрат) і платежі по ремонту (оплата через два місяці після проведення робіт), планування виплат таким способом може істотно спотворити картину руху грошових коштів ;

- на підставі даних функціональних бюджетів (матеріально-вартісного балансу, бюджету інвестицій, бюджету податків, бюджету запозичень та ін.);
- експертна оцінка керівників центрів відповідальності, які планують і виконують відповідні статті платежів або надходжень.

У разі планування непрямим методом чистий грошовий потік від операційної діяльності розраховується шляхом коригування величини чистого прибутку на «негрошові» статті витрат, а також на величину зміни поточних активів і пасивів. Варто відзначити, що при використанні непрямого методу сума надходжень і платежів на планований період не визначається.

Бюджет витрат на страхування. Цей бюджет важливий підприємствам, для яких витрати на страхування обов'язкові та пов'язані безпосередньо з їх діяльністю. Наприклад, якщо підприємство надає транспортні послуги, обов'язкове страхування автотранспортних засобів (ОСАЦВ) і життя водіїв.

Бюджет короткострокових фінансових вкладень. Якщо один з напрямків діяльності підприємства пов'язане із здійсненням короткострокових фінансових вкладень для цілей отримання додаткового доходу, то цей бюджет їй необхідний. У ньому відбивається інформації про види вкладень, суми, рух коштів і доходи.

Бюджет інших доходів і витрат. У деяких випадках величина інших доходів і витрат може бути істотною, що означає необхідність їх планування в окремому бюджеті. До інших доходів зазвичай ставляться курсові різниці, доходи від реалізації майна, від здачі майна в оренду та ін. До інших витрат - витрати на розрахунково-касове обслуговування, штрафи, пені, неустойки, плановані до оплати, і ін.

Бюджет руху власного капіталу. Цей бюджет призначений для планування і контролю операцій з чистим прибутком (виплата дивідендів), а також змін власного капіталу (витрачання нерозподіленого прибутку на формування резервного капіталу, збільшення статутного капіталу за рахунок додаткової емісії акцій і ін.).

4.3. Склад та послідовність обробки інвестиційних бюджетів.

Інвестиційні бюджети (капітального будівництва, довгострокових фінансових вкладень) необхідні для планування інвестиційної діяльності. Наприклад, якщо підприємство припускає своє розширення - будівництво нових торгових або виробничих площ, розвиток філіальної мережі, придбання часток або акцій інших підприємств.

Особливістю інвестиційних бюджетів можна вважати те, що вони орієнтуються не на параметри річного бюджету, а виходячи з термінів інвестиційних проектів і в річний бюджет може враховуватись лише частина інвестиційного бюджету.

Інвестиційний бюджет призначений для планування і контролю витрат на капітальне будівництво, реконструкцію, модернізацію і придбання частини активів (у вигляді акцій, паїв тощо). Він може бути єдиним або складатися з двох форм - бюджету капітального будівництва та бюджету довгострокових фінансових вкладень. Останній визначає величину портфельних інвестицій. Як правило, за складання інвестиційного бюджету відповідає служба капітального будівництва, відділ стратегічного розвитку або інвестиційний відділ.

Зазвичай в інвестиційному бюджеті виділяються наступні статті витрат - капітальне будівництво, придбання обладнання, що не потребує монтажу, а також портфельні інвестиції (придбання часток в активах інших підприємств). Крім того, в ньому можуть бути окремо сплановані витрати на впровадження інформаційних автоматизованих систем (див. Таблицю).

За статтею «Капітальне будівництво» відображаються витрати на зведення об'єктів, реконструкцію та модернізацію. За статтею «Придбання обладнання, що не потребує монтажу» - на покупку автотранспорту, засобів обчислювальної та організаційної техніки (підстава для планування таких витрат - стратегічні плани розвитку підприємства, заявки на закупівлю, що надійшли зі структурних підрозділів). Що стосується довгострокових фінансових вкладень, їх сума визначається виходячи зі стратегічних планів підприємства.

Варто відзначити, що в інвестиційному бюджеті не тільки плануються витрати на капітальне будівництво або покупку акцій інших підприємств, але і розкриваються передбачувані джерела їх фінансування. Якщо власного прибутку не вистачає, то оцінюється можливість по залученню зовнішніх позик.

4.4. Контроль та оцінка виконання бюджетів. Гнучкі бюджети.

Контроль та оцінка результатів виконання бюджетів – кінцевий процес системи бюджетування на підприємстві, оскільки при його виконанні враховуються показники планового бюджету, звітність про виконання бюджетів, результати відхилень.

При контролі та оцінці виконання бюджетів важливим є розуміння взаємозв'язку показників різних форм бюджетів та послідовність їх виконання.

Для того, щоб система показників виконання бюджету була ефективною необхідно врахувати такі критерії:

1. Вся система показників має бути зосереджена на конкретних цілях, що формуються для досягнення результатів діяльності підприємства.

2. Показники повинні комплексно поєднувати результати діяльності всіх служб та бути взаємопов'язаними між собою.

3. Система показників передбачає замкнутий цикл, враховуючи результати продажів, потребу в ресурсах в оперативному режимі, з формуванням аналізу відхилень план-факт.

4. Показники мають бути конкретні, вимірювальні, реалістичні та прив'язані до визначеного періоду.

5. На основі аналізу показників формується система мотивації персоналу.

Функції контролю та аналізу забезпечуються конкретним підрозділом підприємства (наприклад бухгалтерією).

В кінцевому результаті прийняті до виконання бюджети проходять такі етапи:

- контроль виконання бюджету – в процесі операційної діяльності перевіряється кожна заявка на відповідність бюджету;

- аналіз виникнення бюджетних показників – план-фактний аналіз і виявлення відхилень;

- моніторинг виконання бюджету – корегування майбутніх бюджетів на основі план-фактного аналізу виявлених відхилень, а також з врахування змін ринкового середовища.

Для виконання бюджетів можна виділити три напрямки контролю:

- попередній;

- поточний (оперативний);

- заключний.

Метою попереднього контролю є профілактика потенційних порушень та попередження невиправданих витрат.

Поточний контроль передбачає регулярний моніторинг діяльності центрів відповідальності для виявлення відхилень фактичних показників від запланованих.

Заключний контроль – аналіз виконання планів після закриття періоду, оцінка діяльності підприємства в цілому та по центрах відповідальності.

Контроль виконання бюджетних показників узагальнено за допомогою рисунка 4.3.

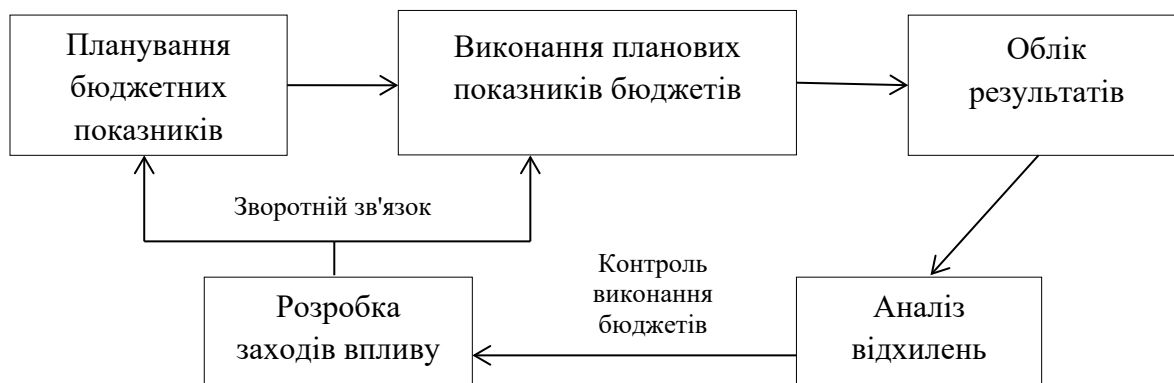


Рисунок 4.3 – Процес контролю виконання бюджетних показників

Оцінити виконання бюджетів дають можливість такі види аналізу: план-факт, вертикальний, горизонтальний та факторний. Їх комплексне застосування базується порівнянні отриманих результатів з плановими показниками за звітний період, а також показниками за попередні періоди. В результаті формується аналітичний звіт про виконання бюджету (додаток М).

План-факт аналіз полягає в розрахунку відхилень між плановими і фактичними показниками. При цьому розраховується абсолютне відхилення від плану та відносне відхилення на величину показника в базовому періоді. Співпадіння плану та факту практично не можливе, тому визначаються межі допустимих відхилень, які поділяються на групи: несуттєві відхилення, на які можна не зважати; суттєві і вагомі відхилення, які потребують додаткового аналізу; дуже суттєві відхилення, які потребують втручання в процес виконання бюджетів, однак вони можуть вказувати на допущення помилок при формуванні бюджетів або суттєвий вплив зовнішніх факторів на діяльність підприємства.

Вертикальний аналіз базується на тому, яку питому вагу мають елементи бюджетів в загальному результаті та її зміну. Для розрахунку динаміки відбувається порівняння за декілька періодів. Вертикальний аналіз дає основу для проведення горизонтального аналізу.

Горизонтальний аналіз являє собою дослідження абсолютних та відносних показників в часі, що дає можливість оцінити тенденції окремих показників та їх груп. При цьому розраховується абсолютне і відносне відхилення (темп приросту).

Факторний аналіз надає інформацію про залежність між різними бюджетними показниками.

При такому аналізі на першому етапі аналізу прогнозних показників розраховується аналіз відхилень фактичних та планових показників. На наступному етапі здійснюється аналіз з факторів впливу. Наприклад, для операційного прибутку враховуються такі показники як: обсяг реалізації в

натуральних показниках, ціна за одиницю, собівартість одиниці, питома вага змінних витрат доходу, постійні витрати, курси валют для операцій в іноземній валюті. Далі може застосовуватись метод ланцюгових підстановок та вираховується вплив факторів, що найбільше вплинули на розмір доходу від реалізації. Перевіряється чутливість показника до зміни факторів.

Отже, бюджетним контролем в інформаційній системі управління підприємством є процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними показниками, аналізу відхилень і внесення необхідних коректив.

Аналіз відхилень фактичних витрат від бюджетних допомагає менеджерам в оцінці результатів діяльності кожного бюджетного центру (центру відповідальності) й удосконаленні фінансово – господарського процесу.

Виділяють наступні рівні відхилення:

1. Нульовий і перший, на якому складають статистичний бюджет.
2. Другий, на якому складають гнучкий бюджет, шляхом приведення до різних обсягів виробництва у межах релевантного діапазону.
3. Третій, на якому здійснюється деталізація.

У звітах про виконання бюджетів наводяться не тільки фактичні дані за минулий період, а й планові. Тут же розраховуються відхилення як в абсолютному, так і у відносному вираженні. Доповнення звіту даними наростаючим підсумком допоможе зробити висновки про існуючі тенденції і спрогнозувати можливість виконання бюджету за підсумками року.

Всі вживані на підприємстві звітні форми потрібно формалізувати (аналогічно бюджетним формам) - звести таблиці в «один альбом» і підготувати до них інструкції щодо заповнення (найменування звіту, мета складання, вхідна інформація, валюта і розмірність, порядок заповнення).

Для здійснення адекватного порівняння фактичних та бюджетних даних використовують гнучкий бюджет. Цей документ являє собою бюджет, складений на підставі запланованих (нормативних) даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. З метою його формування переглядають заплановані дані і розробляють новий бюджет реального, досягнутого за звітний період обсягу діяльності. Для його складання необхідно знати поведінку витрат, поданих у бюджеті. Гнучкий бюджет відображає реакцію виручки, змінних та на півзмінних витрат, а також змінної складової змішаних витрат на зміни обсягу діяльності. Тому його часто називають бюджетом змінних витрат. При його побудові величини змінних витрат перераховують пропорційно до зміни рівня діяльності, тоді як постійні витрати залишаються незмінними. Знаючи функції різних видів змішаних витрат, можна побудувати точніший гнучкий бюджет, враховуючи ступеневий

характер зміни деяких з них. Отже, гнучкий бюджет допомагає визначати очікувані витрати для будь-якого обсягу діяльності в межах релевантного діапазону. Звідси показники гнучкого бюджету придатні для подальшого порівняння їх з фактичними даними, а одержані у такий спосіб відхилення можна використовувати для визначення ефективності та результативності роботи підрозділу.

Структура розподілу загальної величини відхилення прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за гнучким бюджетом наведено на рис. 4.4.

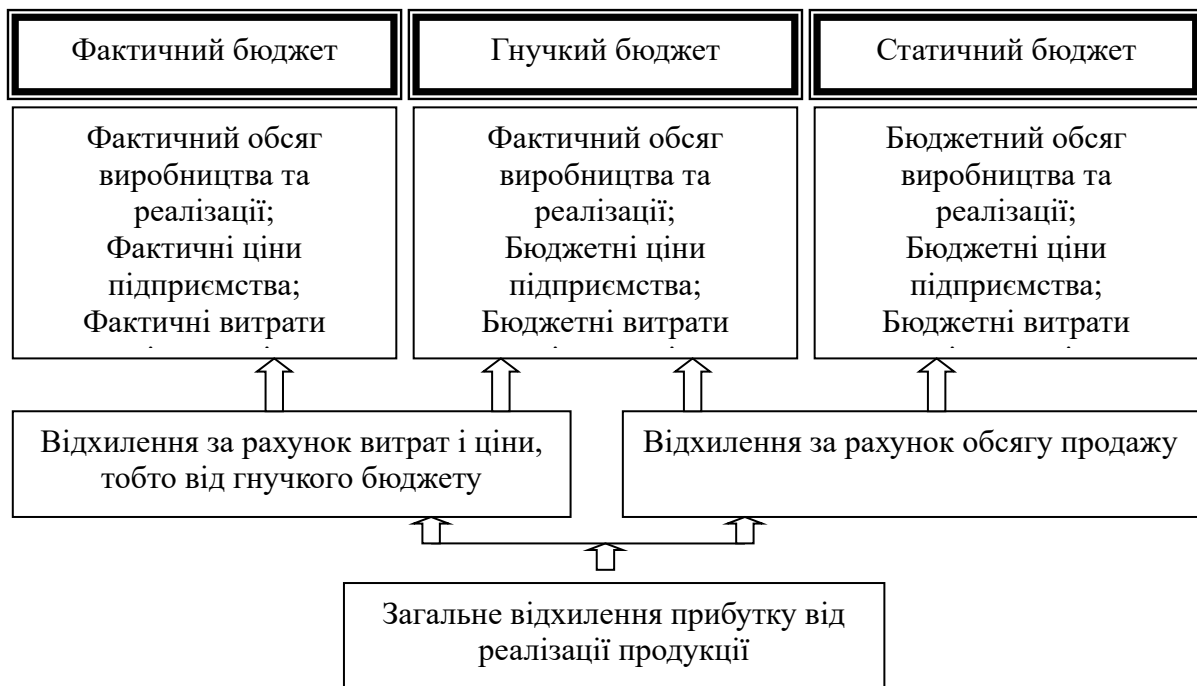


Рисунок 4.4 – Структура розподілу загальної величини відхилення прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за гнучким бюджетом

Ефективність діяльності підрозділу оцінюють за допомогою розрахунку відхилення за гнучким бюджетом, тобто шляхом визначення різниці між фактичною сумою і сумою гнучкого бюджету. Такі відхилення показують вплив інших на відміну від обсягу діяльності факторів на всі показники господарських операцій підприємства.

Гнучкі бюджети мають три основні напрями застосування:

- у процесі підготовки бюджетів для очікуваного рівня діяльності до одержання фактичних результатів;
- для обчислення величини витрат, яка відповідатиме фактичному обсягу діяльності, на базі якої готується звіт про виконання;
- дозволяють передбачити фінансові результати за різних рівнів діяльності.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 4.1. Охарактеризуйте суть бюджетного планування, його мету і завдання.
- 4.2. Наведіть види внутрішньогосподарських бюджетів.
- 4.3. Які стадії бюджетування та підходи до складання бюджетів?
- 4.4. Наведіть послідовність складання бюджетів виробничого підприємства.
- 4.5. У чому полягає методика складання окремих операційних бюджетів:
 - а) продажів;
 - б) виробництва;
 - в) прямих витрат праці;
 - г) витрачання матеріалів;
 - д) придбання матеріалів і т. ін.?
- 4.6. Які особливості складання бюджету коштів та бюджетного балансу?
- 4.7. Дайте поняття гнучких бюджетів, мету їх складання і порядок використання.
- 4.8. Охарактеризуйте склад та послідовність розробки операційних бюджетів.
- 4.9. Охарактеризуйте склад та послідовність обробки фінансових бюджетів.
- 4.10. Охарактеризуйте склад та послідовність обробки інвестиційних бюджетів.

Тестові завдання до розділу 4.

1. Який бюджет є відправною точкою в процесі розробки загального бюджету:
 - а) бюджет комерційних витрат;
 - а) бюджет продажів;
 - б) бюджет виробництва;
 - г) бюджет собівартості продажів.

2. В основі методики гнучких бюджетів лежить поділ витрат на:
 - а) змінні і постійні;
 - б) виробничі і невиробничі;
 - в) поточні і одноразові;
 - г) одноелементні і комплексні.

3. Операції, які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу, називають:
 - а) операційною діяльністю;
 - б) основною діяльністю;
 - в) звичайною діяльністю;
 - г) інвестиційною діяльністю.

4. Прикладом грошових потоків від інвестиційної діяльності є:
 - а) надходження від продажу продукції;
 - б) отримання позики в грошовій формі;
 - в) оплата за придбані довгострокові облігації;
 - г) жоден з наведених.

5. Отримання кредитів банку для закупівлі матеріальних запасів та їх погашення відображається у складі руху коштів від:
 - а) операційної діяльності;
 - б) інвестиційної діяльності;
 - в) фінансової діяльності.
 - г) жоден з наведених варіантів

6. План, в якому відображаються обсяг і структура грошових коштів та їх використання - це:
 - а) фінансовий бюджет,
 - б) операційний бюджет,
 - в) інвестиційний бюджет,
 - г) зведений бюджет.

7. План діяльності підприємства на встановлений період часу, виражений у ряді цільових (бюджетних або планових) показників, що охоплюють усі сегменти бізнесу підприємства і підрозділи, що складають його організаційну структуру – це:

- а) фінансовий бюджет,
- б) операційний бюджет,
- в) інвестиційний бюджет,
- г) зведений бюджет.

8. Який вид фінансового бюджету відображає загальний обсяг реальних інвестицій, напрямки їхніх витрат і джерела фінансування?

- а) бюджет руху грошових коштів,
- б) бюджет активів і пасивів,
- в) бюджет капітальних інвестицій,
- г) консолідований бюджет.

9. Операційні бюджети включають в себе...

- а) бюджет продажу, бюджет виробництва;
- б) бюджет операційних витрат, бюджет грошових коштів;
- в) бюджет операційних витрат, бюджетний баланс;
- г) бюджет грошових коштів, бюджетний баланс.

10. Невід'ємними компонентами бюджету виробництва є...

- а) бюджет матеріальних витрат; бюджет відрахувань на соціальні заходи;
- б) бюджет прямих витрат на оплату праці; бюджет амортизації;
- в) бюджет інших операційних витрат; бюджет інших затрат.
- г) бюджет прямих матеріальних витрат; бюджет накладних витрат.

11. Зведений бюджет – це...

- а) це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток;
- б) це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові потоки і фінансовий стан підприємства;
- в) сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства;
- г) доведення основних напрямів політики підприємства до відома осіб, які відповідають за підготовку бюджетів.

12. Операційні бюджет:

- а) це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток;
- б) це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові потоки і фінансовий стан підприємства;
- в) сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства;
- г) доведення основних напрямів політики підприємства до відома осіб, які відповідають за підготовку бюджетів.

13. Фінансові бюджети – це:

- а) це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток;
- б) це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові потоки і фінансовий стан підприємства;
- в) сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства;
- г) доведення основних напрямів політики підприємства до відома осіб, які відповідають за підготовку бюджетів.

14. Функціональні бюджети - це:

- а) це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток;
- б) окремі складові зведеного бюджету, які стосуються відповідальності окремого менеджера.;
- в) сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства;
- г) доведення основних напрямів політики підприємства до відома осіб, які відповідають за підготовку бюджетів.

15. Порівняння фактичних показників з бюджетними даними наводиться у:

- а) Бюджетному балансі;
- б) Бюджету доходів і витрат;
- в) Звіті про виконання бюджету;
- г) Звіті про прибутки і збитки

Ситуаційні завдання до розділу 4.

Завдання 4.1

Нижче наведено баланс ПАТ «ОРІОН» на листопад поточного року, тис. грн.

Актив	Сума	Пасив	Сума
Основні засоби (залишкова вартість)	310 500	Статутний капітал	270 000
Товари	45 000	Нерозподілений прибуток	63750
Дебітори	81 000	Постачальники	94500
Поточний рахунок	13 500	Векселі видані	21 750
Баланс	450 000	Баланс	450 000

Товариство складає бюджети на грудень і вже підготувало таку попередню інформацію:

1) запланований обсяг продажу становить 300 000 тис.грн, зокрема 70% - у кредит. Половина продажу в кредит сплачується в місяці продажу, а решта — в наступному місяці;

2) заплановано придбати матеріали на суму 180 000 тис.грн. 40% придбаних матеріалів оплачується в місяці придбання, а решта — в наступному місяці; заборгованість постачальникам на 31 листопада буде сплачено впродовж місяця;

3) запас матеріалів на 30 грудня планується в сумі 60 000 тис.грн;

4) витрати обігу заплановано в сумі 111 000 тис.грн (зокрема амортизація — 3 000 тис.грн);

5) векселі видані будуть сплачені впродовж грудня з виплатою відсотка в сумі 150 тис.грн;

6) нове устаткування буде придбано і сплачено в грудні за 9 750 тис.грн;

7) у грудні товариство отримає кредит банку в сумі 30 000 тис.грн терміном на 6 місяців.

8) податок на прибуток нараховують і сплачують за результатами роботи за рік.

Необхідно: Скласти бюджет грошових коштів, бюджетний звіт про фінансові результати і бюджетний баланс.

Завдання 4.2

Нижче наведено звіт про виконання бюджету ПАТ «Ромашка», грн:

Показник	Фактично	Бюджет	Відхилення
Продаж	2 552 460	2 968 000	-415 540
Собівартість реалізованих товарів	(1 717 040)	(1 981 400)	(264 360)
Валовий прибуток	835 420	986 600	-151 180
Витрати обігу	(635210)	(627 760)	(7450)
Операційний прибуток	200 210	358 840	-158630

Бюджетний продаж становив 70 000 одиниць, а бюджетні змінні витрати на одиницю 23 грн. Змінні витрати обігу були заплановані у розмірі 1% продажу.

Фактично було реалізовано 57 000 одиниць, змінні витрати на одиницю - 23,5 грн, а змінні витрати обігу 178 672 грн.

Необхідно: Здійснити аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету.

Завдання 4.3

Зведений бюджет підприємства містить такі дані:

Продаж 20 000 од. за ціною 30 грн за од.; змінні витрати 20 грн на од.; постійні витрати 120 000 грн.

Фактично було реалізовано 24 000 од. за ціною 31 грн, змінні витрати становили 525 000 грн, а постійні — 125 000.

Необхідно: Скласти звіт про виконання бюджету з використанням гнучкого бюджету.

Завдання 4.4

Керівник вашої організації недавно познайомився з принципом складання кошторисів з нульовою базою і попросив вас докладніше розповісти йому про цей спосіб. Вам необхідно підготувати звіт, у якому пояснити:

- 1) що таке складання кошторису з нульовою базою й у яких областях цей підхід доцільно застосовувати;
- 2) яким чином здійснюється складання кошторисів з нульовою базою;
- 3) які переваги є в цього способу в порівнянні з традиційним підходом до складання кошторисів;
- 4) з якими проблемами можна зіштовхнутися при впровадженні схем складання кошторисів з нульовою базою;
- 5) яким чином організація може впровадити в себе таку схему.

Завдання 4.5

Підприємство «Крок», яке займається пошиттям верхнього одягу має філію в Одесі, яка є центром прибутку. Звіт філії за звітний рік подано в таблиці, тис. грн.

Стаття	Бюджет	Відхилення від бюджету
Дохід від продажу	3120,0	60,0
Собівартість реалізованої продукції (обсяг реалізації 120 000 од.)	972,0	44,0

- змінні витрати	890,0	29,0
- контрольовані постійні витрати	82,0	5,0
Витрат на управління та збут	136,0	1,0
- змінні контрольовані витрати	96,0	3,0
- контрольовані постійні витрати	40,0	(2,0)
Неконтрольовані постійні витрати	16,0	1,0

Необхідно: скласти звіт про діяльність центру прибутку (за маржинальним та операційним прибутком) і оцінити роботу його керівника.

Завдання 4.6

Необхідно:

1. скласти звіт про виконання бюджетів для таких центрів відповідальності:

начальник розкрійного цеху (Бердичів), керівник філії (Бердичів), виробничий директор АТ, генеральний директор АТ.

2. зробити коментар результатів діяльності начальників цехів Бердичівської філії, керівників усіх філій та директорів АТ.

Дані для виконання завдання:

Акціонерне товариство —Дюк має офіс у Житомирі та три філії в Бердичеві, Коростені та Новоград-Волинському. Кожна філія має три цехи: розкрійний, формувальний, завершальний. Підприємство використовує систему обліку за центрами відповідальності. За роботу кожного цеху відповідає його керівник, який звітує перед керівником виробництва. У свою чергу керівник кожної філії звітує перед виробничим директором АТ. В структурі управління АТ є також фінансовий директор і директор з маркетингу. Усі директори звітують перед генеральним директором АТ.

Нижче наведено дані про фактичні та бюджетні контрольовані накладні витрати, грн.

Центр відповідальності	Фактичні	Бюджетні
Розкрійний цех, Бердичів:		
Допоміжні матеріали	70050	105000
Додаткова заробітна плата	109500	69000
Експлуатація устаткування	32250	27000
Комунальні послуги	30150	25500
Заробітна плата майстрів	30000	30000
Разом	271950	265500
Формувальний цех, Бердичів		
Завершуючий цех, Бердичів	315000	312000
Керівник виробництва, Бердичів	78750	76500

Новоград-Волинська філія	1014000	1009500
Коростенська філія	1083000	1072500
Виробничий директор	97500	96000
Директор з маркетингу	200400	195000
Фінансовий директор	160500	157500
Генеральний директор	114600	114600

Завдання 4.7

Підприємство склало бюджет продаж основного виду продукції на перше півріччя наступного року у помісячному розрізі (одиниць): I – 9000; II – 16000; III – 24000; IV – 19000; V – 22000; VI – 20000.

Запаси готової продукції на складі плануються і підтримуються у розмірі 25% обсягу реалізації наступного місяця, а сировини – 20% потреби наступного місяця. Норматив витрачання сировини на одиницю продукції – 10 кг, нормативна ціна сировини 0,50 грн за 1 кг, собівартість готової продукції – 25 грн за одиницю.

Необхідно скласти бюджети:

- 1) виробництва продукції;
- 2) потреби в основній сировині та вартості матеріальних витрат на виробництво;
- 3) придбання сировини;
- 4) вартості запасів готової продукції та сировини на початок і кінець першого кварталу.

Завдання 4.8

Підприємство «Марс» організовано 1 липня. При створенні у липні місяці підприємство отримало готівкою внески до статутного капіталу 300000 грн, з яких у цьому ж місяці закупило і оплатило основні засоби на суму 250000 грн. Заплановано такі обсяги продажів на наступні дев'ять місяців (фізичних одиниць):

VIII – 500, IX – 600, X – 700, XI – 800, XII – 900, I – 900, II – 900, III – 800, IV – 700.

Ціна за одиницю (100 грн) прийнята постійною на весь бюджетний період. Продаж планується здійснювати на умовах місячного кредитування. Запас готової продукції на кінець місяця повинен бути достатнім для виконання плану продажів наступного місяця. Закупівлі сировини планується здійснювати в кредит терміном на один місяць. Необхідний запас сировини на кінець місяця повинен точно відповідати плановій потребі для виробництва у наступному місяці.

Вартість сировини становить 40 грн на од. продукції. За розрахунками, витрати прямої праці складуть 20 грн на одиницю готової продукції. Зарплата виплачується два рази на місяць: 50% у поточному місяці, а 50% – у наступному.

Виробничі накладні витрати передбачено у розмірі 20000 грн щомісячно, з яких 3000 грн припадає на амортизацію основних засобів. Невиробничі накладні витрати плануються на суму 11000 грн за місяць, з яких 1000 грн припадає на амортизаційні відрахування. Передбачається, що всі поточні виплати, крім спеціально застережених, здійснюються у тому місяці, коли понесені витрати.

Необхідно:

1) скласти бюджети на перші шість місяців роботи підприємства (липень-грудень):

- запасів готової продукції у натуральному вимірнику;
- запасів сировини у натуральному і грошовому вимірниках;
- дебіторської заборгованості;
- кредиторської заборгованості;
- коштів;

2) пояснити методику виконаних розрахунків.

Завдання 4.9

Дані по підприємству «Оріон» про бюджетні та фактичні доходи і витрати такі:

Статті доходів та витрат	Бюджетні показники	Фактичні показники
Обсяг виробництва і реалізації продукції, од	1100	1150
Дохід від реалізації, грн	110000	113500
Витрати		
сировина, м/грн	44000/44000	46300/46300
оплата праці, год/грн	550/2200	5920/2300
постійні накладні витрати	20000	19300
Прибуток від основної діяльності	24000	24700

Необхідно скласти скоригований бюджетний звіт про прибутки і збитки та визначити причини відхилень фактично одержаного прибутку від запланованого.

Завдання 4.10

Підприємство «Атлас» виготовляє продукцію Н, стандартні витрати на одиницю якої складають: прямі витрати праці (2 год.) – 11 грн, прямі витрати матеріалів (1 кг) – 10 грн, постійні витрати – 3 грн, доход від продажів – 31 грн, прибуток – 7 грн.

План виробництва на місяць – 1000 шт., фактично вироблено і реалізовано 1100 шт. виробів. На виробництво витрачено: матеріалів (1170 кг) – 11630 грн, оплати праці (2150 год.) – 12210 грн, постійних витрат – 3200 грн. Доход від реалізації фактично – 34950 грн. Залишку товарних запасів на початок і кінець місяця не було.

Необхідно визначити відхилення фактичного прибутку від бюджетного та погодити всі причини відхилень з максимальною деталізацією, яка можлива при наявній інформації. Використати формат гнучкого бюджетування.

РОЗДІЛ 5

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ ЩОДО МАКСИМІЗАЦІЇ ПРИБУТКУ

План

- 5.1. *Облікове забезпечення застосування методів розрахунку функцій витрат*
- 5.2. *CVP-аналіз як інструмент формування системи управлінської звітності*
- 5.3. *Управлінська звітність оптимізації ціноутворення*

Ключові слова та поняття: функція затрат, точка беззбитковості, беззбиткова діяльність, маржинальний дохід, змінні витрат, постійні витрати, методи ціноутворення

5.1. Облікове забезпечення застосування методів розрахунку функцій витрат

Підприємства самостійно повинні розробляти форми управлінської звітності для розмежування витрат за класифікаційною ознакою від обсягів діяльності. Побудова функції витрат дає змогу розподілити сукупні витрати на змінні та постійні, полегшує передбачення витрат. Вивчення поведінки витрат уможливорює їх оцінювання в процесі максимізації прибутку. Поведінка витрат – це характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, які мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, яка впливає на витрати, називається фактором витрат. Так, наприклад, для витрат на дослідження і розробки – фактором витрат буде кількість проектів, технічна складність проектів; для витрат на проектування продукції – кількість виробів, кількість складових виробів (елементів); для витрат виробництва – обсяг виробництва, основна заробітна плата.

Існують три моделі поведінки витрат:

1. змінні витрати – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактору витрат);
2. постійні витрати – це витрати, які залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактору витрат);
3. змішані витрати – містять в собі як постійні, так і змінні елементи.

Оцінка витрат – процес обчислення динаміки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами і різними факторами на підставі дослідження діяльності підприємства.

Функція витрат – математичний опис взаємозв'язку витрат і їхнього фактору. На практиці витрати мають кілька факторів витрат, але для побудови функції витрат у більшості випадків вибирають один чи два найбільш значущих фактори.

Наявність змішаних витрат ускладнює побудову функції витрат. Функція витрат полегшує прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

Існують різні методи розрахунку функції витрат (рис. 3.1).

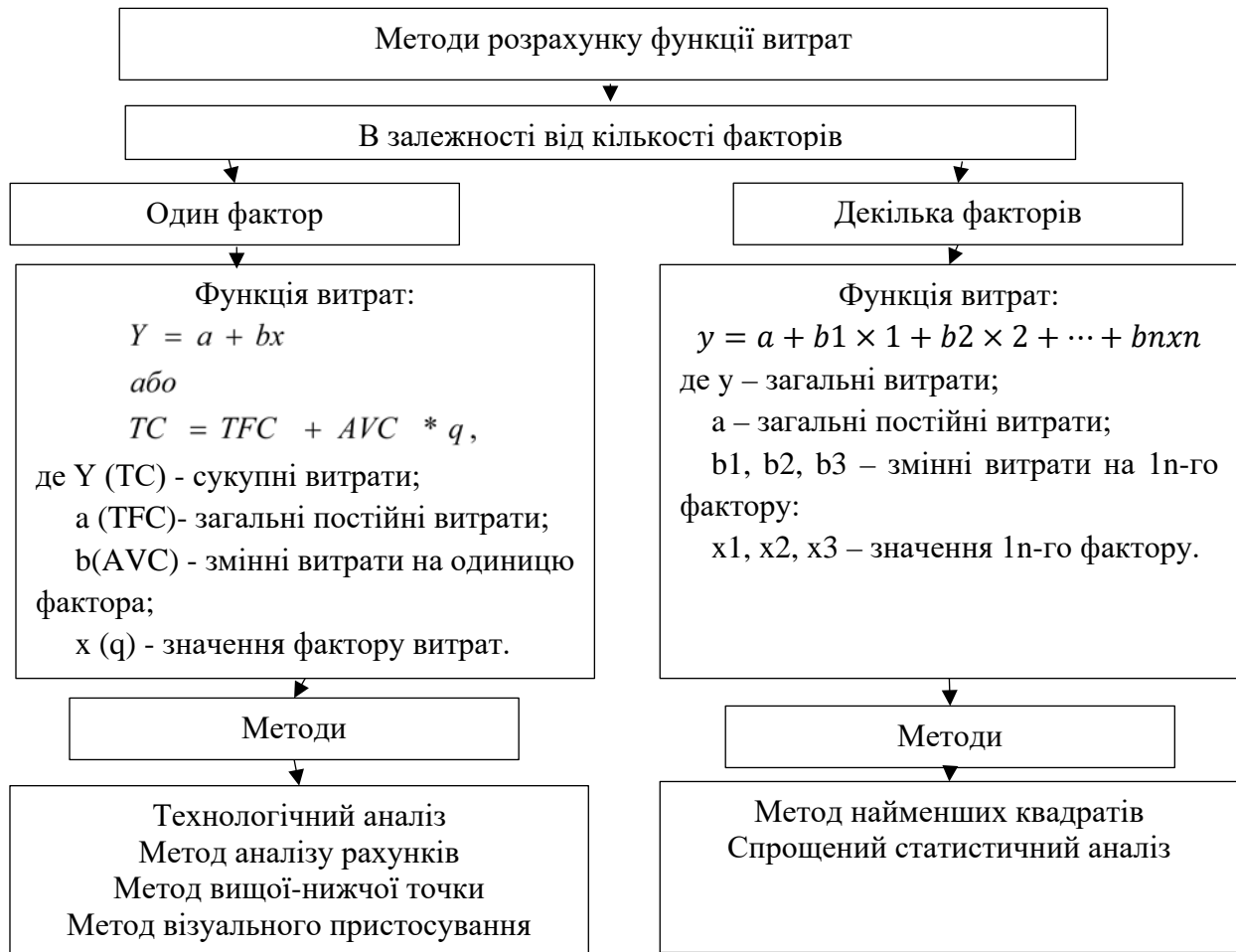


Рисунок 5.1 – Методи розрахунку функції витрат

Технологічний аналіз (інженерний метод) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності.

Даний аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, доцільності їх здійснення, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності. Даний метод є зручним та ефективним на підприємствах, які використовують систему Даний метод є зручним та ефективним на підприємствах, які використовують систему «стандарт-кост» (табл.5.1).

Таблиця 5.1

Відповідність ресурсів із технологічними операціями виробництва
хлібобулочного виробу «А»

Ресурси	Операція 1	Операція 2	Операція 3	Операція 4	Операція 5
	Закупка сировини і матеріалів	Заміс тіста	Підготовка начинки	Формування виробу	Випікання
Обладнання	Автотранспортний засіб	Автомат по замісу	Автомат по начинці	Стіл	Плита
Персонал	Водій-експедитор	Оператор	Оператор	Оператор	Пекар
Інші витрати	Паливно-мастильні матеріали	Електроенергія	Електроенергія	Допоміжні матеріали	Електроенергія
Основні матеріали					

Таким чином потрібно в управлінському звіті узагальнити структуру витрат в процесі технологічного циклу (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Звіт про структуру витрат та їх характер
виробництва хлібобулочного виробу «А», тис. грн

Ресурси	Операція 1	Операція 2	Операція 3	Операція 4	Операція 5
	Закупка сировини і матеріалів	Заміс тіста	Підготовка начинки	Формування виробу	Випікання
Постійні витрати					
Амортизація	200	100	150	50	150
Заробітна плата	800	900	750	750	950
Разом	1000	1000	90	800	1100
Загальні постійні витрати 4800					
Змінні витрати на партію:					
Паливно-мастильні матеріали	50	-	-	-	-
Електроенергія	-	30	70	-	20
Допоміжні матеріали	-	-	-	10	-
Основні матеріали	820	-	-	-	-
Разом	870	30	70	10	20
Змінні витрати на партію - 1000					

Таким чином, якщо буде поставлене завдання розрахувати собівартість виробництва 10 000 одиниць хлібобулочних виробів «А» (тобто 10 партій), загальні витрати складуть 14800 грн ($10 \times 1000,00 + 4800$).

Перевагою даного аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте недоліком є те, що він потребує значних витрат коштів і часу.

Метод аналізу рахунків – це метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного фактору на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Так, наприклад аналіз витрат магазину, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнено у звіті «Аналіз рахунків» наведено у табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Управлінський звіт «Аналіз витрат магазину», грн

Вид витрат	Витрати			
	загальні	постійні	змінні	змінні на одиницю товару
Собівартість реалізованих товарів	120000	–	120000	240
Зарплата менеджера	15000	15000	–	–
Зарплата касира	5000	5000	–	–
Витрати на оренду, амортизацію та страхування майна	30000	30000	–	–
Зарплата продавців	12000	7000	5000	10
Витрати на рекламу та збут	5000	1000	4000	8
Разом	187000	58000	129000	258

За результатами наведеного аналізу функція витрат даної крамниці може бути описана наступним чином:

$$Y = 58000 + 258x.$$

Таким чином, якщо у наступному періоді керівництво крамниці передбачає збільшити обсяг продаж до 1000 годинників, а витрати на оренду приміщень при цьому зростуть на 5000 грн, то загальні витрати крамниці складуть:

$$(58000 + 5000) + (258 \times 1000) = 63000 + 258000 = 321000 \text{ грн.}$$

Метод вищої – нижчої точки передбачає визначення функції витрат на основі допущення, що змінні витрати – це різниця між сукупними витратами при вищому і нижчому рівнях діяльності. З усієї сукупності даних обираються два періоди з найбільшим і найменшим обсягом виробництва (чи іншим фактором витрат).

Для визначення середніх змінних витрат використовується формула:

$$AVC = \frac{TC_{MAX} - TC_{MIN}}{q_{MAX} - q_{MIN}}, \quad (5.1)$$

де AVC – середні змінні витрати;

TC max, min – максимальна і мінімальна загальна сума витрат;

qmax, min – максимальний і мінімальний обсяг виробництва (або інший чинник витрат).

Для визначення постійних витрат використовується формула:

$$TFC = TC_{MAX} - AVC * q_{MAX}, \text{ або} \quad (5.2)$$

$$TFC = TC_{MIN} - AVC * q_{MIN},$$

де TFC - загальна сума постійних витрат.

Таким чином для розгляду вказаного методу використаємо вихідні дані, які є результатами спостережень взаємозв'язку між тривалістю роботи устаткування та витратами на його утримання протягом 12 тижнів (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Результати спостережень взаємозв'язку між тривалістю роботи устаткування та витратами на його утримання

Тиждень	Машино-години	Витрати на обслуговування, грн
1	2	3
1	122	18810
2	135	18123
3	95	18060
4	128	16955
5	89	9550
6	152	22820
7	129	18700
8	68	10460
9	125	16340
10	138	20480
11	122	16980
12	81	11245

Метод вищої (нижчої) точки передбачає побудову функції витрат на основі припущення, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності (табл. 5.5.).

Таблиця 5.5

Визначення фактору витрат на обслуговування устаткування, грн

Результат спостережень	Фактор витрат, машино-години	Витрати на обслуговування устаткування, грн
Найвище значення фактора витрат	152	22820
Найнижче значення фактора витрат	68	10460
Різниця	84	12360

Отже, при зростанні обсягу діяльності на 75 машино-годин загальні витрати збільшились на 11190 грн. Таким чином, змінні витрати на 1 машино-годину складають: $12360/84 = 147,14$ грн. Виходячи з цього, постійні витрати становлять: $22820 - (152 \times 147,14) = 22820 - 22365 = 455$ грн, або $10460 - (68 \times 147,14) = 10460 - 10005 = 455$ грн. Отже, функція витрат у даному випадку має вигляд: $Y = 455 + 147,14 x$.

Метод візуального пристосовування – графічний підхід до визначення функції витрат, за яким аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Крапка перетинання з віссю витрат показує рівень постійних витрат. Цей метод можливо використовувати із використанням MS Excel та іншого програмного забезпечення. Велику роль відіграє досвід та професійність менеджера, оскільки метод характеризується високим рівнем суб’єктивності

Для визначення середніх змінних витрат використовується формула:

$$AVC = \frac{\overline{TC} - TFC}{\bar{q}}, \quad (5.3)$$

де \overline{TC} – середнє значення загальної суми витрат;

\bar{q} – середнє значення обсягу виробництва (або іншого фактору витрат).

У табл. 5.6 представлені інформація про витрати на електроенергію.

Таблиця 5.6

Дані про обсяги виробництва й витрати підприємства

Місяць	Обсяг виробництва, тис. од.	Витрати на електроенергію, тис. грн.
січень	10,0	3750
лютий	8,0	3500
березень	10,0	3700
квітень	11,0	3750
травень	12,0	3800
червень	9,0	3430
липень	7,0	3350
серпень	7,5	3350
вересень	8,0	3420
жовтень	10,0	3700
листопад	12,0	3800
грудень	13,0	3860

Таким чином, при проведенні функції витрат постійні витрати склали 2800 тис. грн. Визначимо середні змінні витрати:

$$AVC = \frac{\overline{TC} - TFC}{\bar{q}} = \frac{3617,5 - 2800}{9,8} = 83,4 \text{ грн./од.}$$

Функція витрат має вигляд:

$$TC = 2\,800\,000 + 83,4 * q$$

Графічно можна зобразити функцію на рис. 5.2.

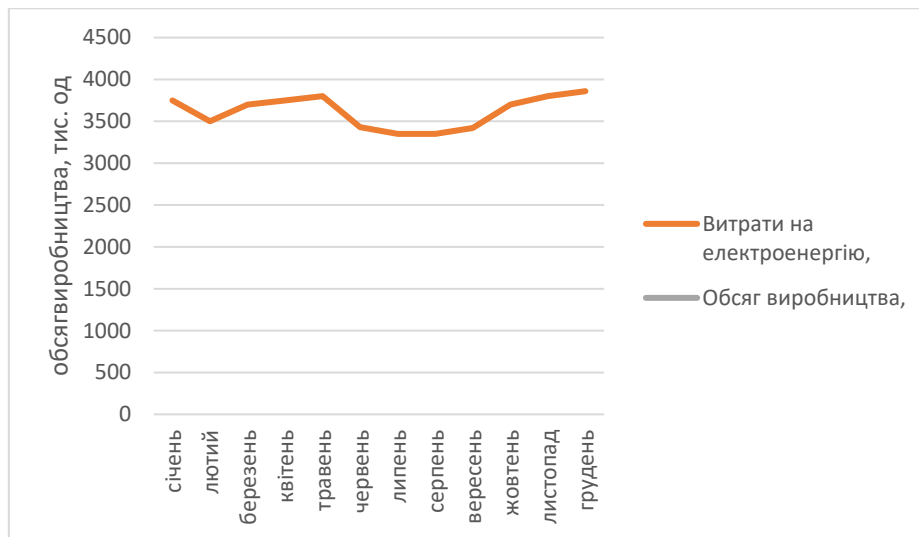


Рисунок 5.2 – Метод візуального пристосування

Регресійний аналіз – статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни однієї чи декількох незалежних змінних величин.

При застосуванні регресійного аналізу для визначення функції витрат загальна сума витрат розглядають як змінну, залежну від певного чинника (обсягу виробництва, кількості замовлення тощо), який виступає як незалежна величина. Метод найменших квадратів - статистичний метод оцінки параметрів генеральної сукупності.

Для визначення середніх змінних витрат використовується формула:

$$AVC = \frac{\sum (q - \bar{q}) * (TC - \bar{TC})}{\sum (q - \bar{q})^2} \quad (5.4)$$

Розмір постійних витрат визначаються підстановкою до функції витрат знайденого параметру і середніх значень обсягів та витрат:

$$TFC = \bar{TC} - AVC * \bar{q} \quad (5.5)$$

Розрахунки за формулою слід проводити за допомогою MS Excel. Таким чином на підставі табл. 5.7 визначимо функцію витрат (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Розрахунки для визначення середніх змінних витрат

Місяць	$q - \bar{q}$	$TC - \bar{TC}$	$(q - \bar{q}) * (TC - \bar{TC})$	$(q - \bar{q})^2$
січень	0,21	132,5	27,6	0,04
лютий	-1,79	-117,5	210,5	3,21
березень	0,21	82,5	17,2	0,04
квітень	1,21	132,5	160,1	1,46
травень	2,21	182,5	403,0	4,88
червень	-0,79	-187,5	148,4	0,63
липень	-2,79	-267,5	746,8	7,79
серпень	-2,29	-267,5	613,0	5,25

вересень	-1,79	-197,5	353,9	3,21
жовтень	0,21	82,5	17,2	0,04
листопад	2,21	182,5	403,0	4,88
грудень	3,21	242,5	778,0	10,29
Разом			3878,8	41,73

Визначимо середні змінні витрати:

$$AVC = \frac{\sum (q - \bar{q}) * (TC - \overline{TC})}{\sum (q - \bar{q})^2} = \frac{3878,8}{41,73} = 92,95 \text{ грн./од.}$$

Тоді загальні постійні витрати дорівнювати:

$$TFC = \overline{TC} - AVC * \bar{q} = 3617,5 - 92,95 * 9,8 = 2706,59 \text{ тис. грн.}$$

Функція витрат має вигляд:

$$TC = 2\,706\,590 + 92,95 * q$$

Спрощений статистичний аналіз (метод Н.Г. Чумаченко) передбачає розподіл вибірки даних на дві групи, виходячи зі зростання значення обсягів виробництва (x), і розрахунок постійних витрат на основі середніх значень x і Y.

Розмір постійних витрат (a) визначається за формулою:

$$TFC = \frac{\overline{TC}_0 * \bar{q}_1 - \overline{TC}_1 * \bar{q}_0}{q_1 - q_0} \quad (5.6)$$

Для визначення середніх змінних витрат (b) використовується формула:

$$AVC = \frac{\overline{TC} - TFC}{q} \quad (5.7)$$

Для прийняття управлінських рішень необхідно обирати найбільш релевантну функцію витрат. Для цього доцільно застосовувати такі критерії: економічна правдоподібність, хороша пристосованість, значимість незалежних змінних величин.

Отже, дані про види, обсяги і поведінку витрат необхідні для обґрунтованого прийняття більшості фінансових та управлінських рішень, зокрема, щодо оцінювання чинників рентабельності, формування портфеля замовлень та інвестиційного портфеля, планування напрямків і обсягів діяльності, ціноутворення, управління обмеженими запасами тощо. Це все знаходить своє відображення у формах управлінської звітності.

5.2. CVP-аналіз як інструмент формування системи управлінської звітності

Управління операційним прибутком підприємства включає такі складові:

- 1) визначення обсягу продажу, що забезпечує беззбиткову операційну діяльність;
- 2) використання операційного левериджу в обґрунтуванні шляхів збільшення прибутку;
- 3) проведення операційного аналізу для оцінки впливу різних факторів на обсяг прибутку.

Під час планування прибутку від операційної діяльності необхідно визначити точку беззбитковості, що відповідає такому обсягу продажу, за якого надходження від реалізації продукції дорівнюють витратам на виробництво і реалізацію цієї продукції. Точка беззбитковості – це обсяг продажів у натуральному або грошовому вираженні, починаючи від якого діяльність підприємства стає рентабельною. Сума витрат на виробництво й реалізацію продукції дорівнює валовому доходу. Точка беззбитковості визначається відшкодуванням за рахунок валового доходу від реалізації продукції:

- 1) суми умовно постійних витрат;
- 2) змінних витрат, що відповідають даному обсягу продажів.

У мертвій точці результат, тобто прибуток до виплати податків і відсотків за кредит (ЕВІТ), дорівнює нулю. Прибуток має місце при більш високому обсязі продажів, а збитки – при більш низькому. Аналіз точки беззбитковості бізнесу в економічній літературі називають ще CVP –аналізом (cost-volume-profit). Чим вище поріг рентабельності, тим складніше його переступити. З низьким порогом рентабельності легше пережити падіння попиту на продукцію або послуги, відмовитися від невиправдано високої ціни реалізації. Загалом можна узагальнити такі умови для розрахунку точки беззбитковості:

- вихідні гіпотези (припущення), на яких заснована модель точки беззбитковості бізнесу;
- можливі напрямки її використання.

Модель мертвої точки будується на деякому числі ідеальних гіпотез, які обмежують її використання в короткостроковому періоді.

1. Виробничі потужності й стан техніки розглядаються як заздалегідь задані й незмінні.
2. Ціни товарів, що реалізуються, розглядаються як незмінні та незалежні від коливання обсягів продажів.

3. Структура випуску продукції вважається незмінною.

4. Норми витрат факторів виробництва, що визначають собівартість продукції, вважаються стабільними, незмінними у часі.

5. Не приймається до уваги проблема коливання потреби в грошових коштах. Вважається, що немає зсуву в часі між:

- моментом, коли понесені витрати, і часом, коли вони оплачені;
- моментом продажу та фактичним надходженням грошей за реалізовану продукцію.

6. Передбачається, що все, що виробляється, продається. Тобто, у постановці задачі ігнорується коливання складських запасів.

Загальні витрати по підприємству складають, а саме:

$$Y = a + bx$$

або

$$TC = TFC + AVC * q,$$

(5.8)

де C – собівартість загального обсягу реалізованої продукції у грошовому вимірі;

TFC – сума постійних витрат у грошовому виразі за період;

AVC — одиничні змінні витрати, грошових одиниць за штуку, тону, комплект;

q — вироблена й реалізована кількість продукції у натуральному вимірі (в штуках, тонах, комплектах);

З врахуванням прийнятих припущень виручка від реалізації продукції прямо пропорційна кількості проданої:

$$V = p \times q. \quad (5.9)$$

де p - ціна за одиницю продукції;

V – виручка від реалізації.

За визначенням, у точці беззбитковості собівартість реалізованої продукції дорівнює валовому доходу від її реалізації, тобто має місце рівність формул (5.10) і (5.11):

$$AVC \times q + TFC = V = p \times q \quad (5.10)$$

Розв'язуючи рівняння (5.10) щодо змінної q , одержимо формулу для визначення точки беззбитковості в натуральному вираженні:

$$q = \frac{TFC}{(p - AVC)} \quad (5.11)$$

Назвемо вираз $(p - AVC)$ одиничною маржею на змінних витратах, mcv . Іноді цей вираз називають ще маржею покриття. Виходить, можна сказати, що мертва точка, як обсяг продажів у натуральному вимірі, дорівнює відношенню постійних витрат до одиничної маржі на змінних витратах.

Для визначення порога рентабельності бізнесу в грошовому вимірі $B_{крит}$ помножимо ліву й праву частину рівності (4) на одиничну ціну, p .

$$p \times q = \frac{TFC \times p}{p - AVC} \quad (5.12)$$

Відношення одиничної маржі на змінних витратах ($p - AVC$) до одиничної ціни p називають коефіцієнтом маржі на змінних витратах, тобто $k_{mcv} := (p - AVC) / p$.

Підприємства, що випускають один вид продукції, зустрічаються вкрай рідко. Для випадку багато номенклатурного виробництва справедлива формула (5.13) і формула (5.14). Загальні витрати будуть дорівнювати:

$$TC = TFC + \sum_i V_i \times Q_i \quad (5.13)$$

де i — індекс виду продукції.

Валовий дохід від реалізації продукції:

$$B = \sum_i p_i \times q_i. \quad (5.14)$$

З огляду на це універсальна формула для визначення точки беззбитковості бізнесу буде мати вигляд:

$$MCV = TFC. \quad (5.15)$$

Помноживши чисельник і знаменник лівої частини формули (10) на значення валового доходу, B , одержимо:

$$\frac{MCV \times B}{B} = TFC$$

Назвемо питому вагу маржі на змінних витратах у значенні валового доходу коефіцієнтом маржі на змінних витратах або маржинальною рентабельністю, $k_{mcv} = MCV / B$. Таким чином, можна записати, що у точці критичного обсягу продажів:

$$k_{mcv} \times B_{крит} = TFC \quad (5.16)$$

Розв'язавши рівняння (5.16) відносно $B_{крит}$, маємо:

$$B_{крит} = \frac{TFC}{k_{mcv}} \quad (5.16)$$

Таким чином, валовий дохід у точці критичного обсягу (мертва точка) дорівнює відношенню постійних витрат до ставки (коефіцієнту) маржі на змінних витратах.

На практиці досить часто доводиться вирішувати завдання наступного типу: «За яким обсягом продаж підприємство одержить бажану (цільову) величину прибутку, Π ?». Це завдання можна вирішити на основі модифікації формули (5.16), знаючи, що маржа покриття (маржа на змінних витратах) покликана покривати постійні витрати й забезпечувати певну величину результату (прибутку). Отже, цільовий обсяг продаж дорівнює:

$$B_{цільов} = \frac{TFC + \Pi}{k_{mcv}} \quad (5.17)$$

Так, наприклад, підприємство виробляє і продає один вид продукції за ціною $p=250$ грн у кількості $q=400$ штук/рік. Одиничні змінні витрати становлять $AVC=150$ грн; постійні витрати нарівні $TFC=35\ 000$ грн/рік. За стандартним форматом розрахунків визначити: прибуток до оподаткування й виплати відсотків за кредит (ЕВІТ), точку беззбитковості $V_{кр}$; запас фінансової стійкості, $k_{фін.стійк.}$. Проведені розрахунки слід узагальнити у робочій таблиці (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Робоча таблиця розрахунку точки беззбитковості при одно асортиментному виробництві

Показник	Значення
1. Валовий дохід $V=p \times q=250 \times 400$	100000
2. Сума змінних витрат $v \times q=150 \times 400$	60000
3. Маржа на змінних витратах, MCV , (рядок 1 – рядок 2)	40000
4. Коефіцієнт маржі на змінних витратах, k_{mcv} (рядок 3/ рядок 1)	0,4
5. Постійні витрати, TFC	35000
6. Результат (прибуток) до виплати податків і відсотків за кредит, ЕВІТ	5000
7. Точка беззбитковості (рядок 5/ рядок 4)	87500
8. Маржа безпеки, MS (рядок 1– рядок 7)	12500
9. Запас фінансової стійкості, $k_{фін.стійк.}$ (рядок 8 \times 100%/ рядок 1)	12,5%

Припустимо, що замість постійної ставки заробітної плати продавця в сумі 6000 грн керівництво встановило винагороду продавця у формі комісійних – 15 грн за одну продану одиницю або 10% від загальної суми змінних витрат, які в нашій випадку становлять 60 000 грн. Це дозволило забезпечити зростання продажів на 15%.

Узагальнимо у робочій формі звітності (табл. 5.9) розрахунки для умов, що змінилися. Початкові умови завдання змінилися, а саме: загальна сума змінних витрат з урахуванням комісійних на оплату праці продавців тепер складе $CV=60\ 000 \times 1,1 \times 1,15 = 75\ 900$ грн. У зв'язку зі зміною форми оплати праці продавців, на суму постійної ставки заробітної плати скоротилися постійні витрати. $TFC=35\ 000 - 6\ 000 = 29\ 000$ грн. Скористаємося стандартним управлінським форматом відображення розрахунків в управлінській звітності.

Рівняння точки беззбитковості зв'язує між собою чотири змінні: ціни, постійні витрати, змінні витрати, обсяг продаж, а також у неявному вигляді структурні співвідношення реалізованої продукції. Невідому величину однієї зі змінних можна визначити на основі трьох інших відомих.

Таблиця 5.9

Робоча таблиця розрахунку точки беззбитковості для ситуації зміни умов оплати праці

Показник	Сума, грн
1. Валовий дохід $V=p \times q=250 \times 400 \times 1,15$	115 000
2. Сума змінних витрат, $CV=60000 \times 1,1 \times 1,15$	75 900
3. Маржа на змінних витратах, MCV (рядок 1 – рядок 2)	39 100
4. Коефіцієнт маржі на змінних витратах, k_{mcv} (рядок 3/ рядок 1)	0,34
5. Постійні витрати, $TFC=35000-6000$	29 100
6. Результат (прибуток) до виплати податків і відсотків за кредит, ЕВІТ	10 000
7. Точка беззбитковості (рядок 5/ рядок 4), грн	85 588
8. Маржа безпеки, MS (рядок 1– рядок 7), грн	29 412
9. Запас фінансової стійкості, $k_{\text{фін.стійк}}$ (рядок 8 \times 100%/ рядок 1)	25,58%

Отже, точка беззбитковості може служити інструментом короткострокового прогнозування, відштовхуючись від показників виробництва й можливостей реалізації продукції. Тому значення мертвої точки досить часто використовується в ситуаційному What-is-if аналізі. Вона дозволяє, зокрема:

1) виміряти наслідки впливу на точку беззбитковості бізнесу коливань одного із трьох членів формули: змінних витрат, постійних витрат, ціни реалізації продукції;

2) визначити маржу безпеки роботи підприємства на ринку, тобто, діапазон коливань обсягу продажів, у рамках якого підприємство може скоротити обсяг реалізації своєї продукції, залишаючись рентабельним;

3) оцінити обсяг продажів, необхідний для одержання необхідного (цільового) прибутку, чи обсяг замовлення, щоб його виконання було б рентабельним;

4) аналізувати, якою мірою рентабельність виробництва продукції відповідає можливостям поглинання її ринком;

5) оцінити вплив на прибуток підприємства заміщення ручної праці машинною (це позначається на зміні співвідношення постійних і змінних витрат).

Прибуток підприємства залежить від його операційної активності, яка на виробничих підприємствах виражається передусім обсягом виготовлення і продажу продукції. Якщо йдеться про динаміку активності, тобто темп її зміни, то на величину прибутку істотно впливає ще структура витрат, а саме: їх поділ на змінні та постійні витрати.

Під час аналізу залежності прибутку від операційної активності з'ясовуються два питання:

– який обсяг виробництва забезпечує цільовий прибуток підприємства;

– як реагує величина прибутку на зміну обсягу виробництва.

Операційний ліверидж (важіль) пов'язаний з рівнем підприємницького ризику, що характеризується ймовірністю неотримання прибутку за рахунок нераціональної структури витрат підприємства, а саме, співвідношення змінних і постійних витрат. Необхідною умовою отримання прибутку є певний рівень функціонування підприємства, що забезпечує перевищення виручки від реалізації продукції над витратами з її виробництва і реалізації.

Дія операційного (виробничого, господарського) важеля (левериджу) проявляється в тому, що будь-яка зміна виручки від реалізації завжди породжує більш сильна зміна прибутку. Таким чином, операційний (виробничий) леверидж - це потенційна можливість впливати на прибуток до виплати податків і відсотків підприємства шляхом зміни структури витрат підприємства (змінних і постійних) і обсягу випуску продукції (DOL):

$$DOL = \frac{\Delta\Pi}{\Pi} \div \frac{\Delta B}{B}. \quad (5.18)$$

Знаючи показник операційного левериджу, можна в невеликому діапазоні зміни обсягу продажів швидко оцінити приріст (падіння) прибутку. Для визначення величини операційного левериджу застосовуються три рівнозначні формули:

1. Операційний леверидж обернено пропорційний запасу фінансової стійкості, вираженому в частках одиниці:

$$DOL = \frac{1}{k_{\text{фін_стійк.}}} = \frac{B}{B - B_{\text{крит}}}. \quad (5.19)$$

Формулу (5.19) можна перетворити в такий спосіб:

$$DOL = 1 + \frac{B_{\text{крит}}}{B - B_{\text{крит}}}.$$

2. Операційний леверидж як відношенню маржі на змінних витратах до величини прибутку:

$$DOL = \frac{MCV}{\Pi}. \quad (5.20)$$

3. Операційний леверидж як функція питомої ваги постійних витрат в обсязі продаж:

$$DOL = \frac{k_{mcv}}{k_{mcv} - \frac{F}{B}}. \quad (5.21)$$

Розглянемо приклад, коли підприємство «А» і «В», мають однакові обсяги продажів і масу прибутку, але різне співвідношення змінних і постійних витрат у собівартості реалізованої продукції. Фірма «В» має високий рівень механізації й автоматизації виробництва, що вплинуло на високу питому вагу амортизаційних відрахувань, а, виходить – на більш високе значення постійних витрат. Нам в робочій таблиці потрібно узагальнити розрахунки та знайти приріст прибутку в результаті коливання валового доходу від реалізації продукції на $\pm 10\%$ (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Робоча таблиця розрахунку аналізу впливу механізації й автоматизації виробництва на значення операційного левериджу

Показник	Фірма «А»	Фірма «В»
1 Валовий дохід, B	100 000	100 000
2 Сума змінних витрат, CV	60 000	30 000
3 Маржа на змінних витратах, MCV (рядок 1 – рядок 2)	40 000	70 000
4 Коефіцієнт маржі на змінних витратах, k_{mcv}	0,4	0,7
5 Постійні витрати, TFC	30 000	60 000
6 Результат (прибуток) до виплати податків і відсотків за кредит, $EBIT$	10 000	10 000
7 Операційний леверидж, DOL , (рядок 3/ рядок 6)	4	7

Аналіз впливу коливання обсягу продаж на величину прибутку приведемо к табл. 5.11.

Таблиця 5.11

Аналіз впливу коливання обсягу продаж на величину прибутку

Підприємство	DOL	ΔB	$\Delta \Pi = DOL \times \Delta B$	ΔB	$\Delta \Pi = DOL \times \Delta B$
А	4	+10%	+40%	-10%	-40%
В	7	+10%	+70%	-10%	-70%

Таким чином, дія операційного левериджу проявляється в тім, що зміна валового доходу породжує більш сильну зміну прибутку. В той же час при високому значенні операційного левериджу фірми з високим рівнем механізації і автоматизації виробництва мають переваги в гарні часи, на зростаючому ринку. Слід зазначити, що сила впливу операційного важеля завжди розраховується для певного обсягу продажів, для даної виручки від реалізації. Зміна виручки від реалізації тягне за собою зміну сили впливу операційного важеля. Сила операційного левериджу залежить від відносного рівня постійних витрат і багато в чому обумовлена галузевою специфікою, у тому числі середньогалузевим рівнем фондомісткості: чим більше вартість основних фондів, тим вище постійні витрати.

5.3. Управлінська звітність оптимізації ціноутворення

Управлінська звітність в процесі ціноутворення займає ключову роль, оскільки в її основі можуть знаходитися основні засади: орієнтація на збільшення збуту; орієнтація на збільшення прибутку; орієнтація на утримання свого фактично існуючого сегменту ринку; орієнтація на утримання витрат і прибутку на рівні, вже досягнутому на початок планового періоду.

Стратегія розвитку об'єкта господарювання в умовах ринкової економіки втілюється в розробці стратегічних, перспективних та поточних планів тобто розробці системи бюджетування. Основним бюджетом виступає бюджет реалізації, а отже метод ціноутворення на продукцію повинен опиратися на витрати, попит, конкуренцію.

Вихідна ціна має бути в межах між надмірно низькою ціною, яка не дає прибутку, і надмірно високою, яка стримує попит. Тому мінімально можлива ціна визначається собівартістю продукції, а максимальна — наявністю унікальних властивостей товару та попитом на нього. Ціни товарів конкурентів і товарів-аналогів обумовлюють середній рівень, на який слід спиратися, встановлюючи ціну.

Методи ціноутворення, що засновуються на врахуванні витрат, називаються витратними. До них відносять: метод повних витрат, метод на основі виробничих витрат, метод змінних витрат, метод надбавок, метод цільового прибутку (встановлення цін на основі аналізу беззбитковості).

Розглянемо перелічені методи більш детально.

Суть методу, що заснований на обліку повних витрат полягає в підсумовуванні загальних витрат та націнки, яку підприємство бажає одержати. Розглянемо використання даного методу на прикладі. Так, підприємство виробляє один вид продукції. У звітному у періоді було вироблено 5 000 од. продукції. Для визначення ціни використаємо інформацію про витрат на виробництво (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Показник	Значення, грн
Пряма праця на одиницю	70,00
Прямі матеріали на одиницю	30,00
Змінні виробничі накладні витрати на одиницю	40,00
Змінні адміністративні та витрати на збут на одиницю	10,00
Постійні виробничі накладні витрати	20 000
Постійні адміністративні та витрати на збут на одиницю	50 000

Таким чином очікувана ціна визначається за формулою:

$$\text{Ціна} = \text{Повні витрати на од} + \text{Націнка}$$

Визначимо ціну продукції за умови, що підприємство використовує націнку – 20%. Узагальнити інформацію можна в робочій таблиці (табл. 5.12).

Таблиця 5.12

Робоча таблиця формування ціни за методом повних витрат

Показник	Значення, грн
Пряма праця на одиницю	70,00
Прямі матеріали на одиницю	30,00
Змінні виробничі накладні витрати на одиницю	40,00
Змінні адміністративні та витрати на збут на одиницю	10,00
Постійні виробничі накладні витрати	$20\,000/5000 = 4,00$
Постійні адміністративні та витрати на збут на одиницю	$50\,000 / 5000 = 1,00$
Разом	164,00
Націнка	$164,00 * 20\% = 32,80$
Ціна	196,80

Плановий операційний прибуток доцільно визначати за допомогою управлінського звіту про прибутки та збитки (табл. 5.13).

Таблиця 5.13

Звіт про прибутки та збитки

Показник	Значення, грн
Виручка від реалізації, грн	$5000 * 169,80 = 984000$
Собівартість реалізованої продукції, грн	$5000 * 144,00 = 720000$
Валовий прибуток, грн	264000
Адміністративні та збутові витрати, грн	$5000 * 20,00 = 100000$
Прибуток, грн	164000

Даний метод дає можливість відшкодувати всі витрати на виробництво продукції та стабілізувати ціну. Однак можна виокремити і недоліки. Так, при встановленні ціни не враховується попит на даний товар, конкуренція на ринку. Тому можлива ситуація, коли товар за такою ціною не користуватиметься попитом, оскільки конкуренти виробляють дешевшу продукцію або кращу за якістю. В той же час, метод віднесення на собівартість постійних витрат, які є витратами по управлінню підприємством, а не витратами по виробництву продукції, є умовним. Він спотворює собівартість продукції і справжній внесок продукту в дохід підприємства.

Метод формування ціни на основі виробничих витрат передбачає, що для визначення ціни використовується лише виробнича собівартість

продукції. При цьому невиробничі витрати як витрати підприємства в цілому не розподіляються між окремими видами продукції, а погашаються з різниці між виручкою і загальними змінними витратами. Очікувана ціна реалізації буде складати :

$$\text{Ціна} = \text{Виробничі витрати на од.} + \text{Націнка}$$

На підставі даних табл. 5.11 розраховуємо ціну продукції за умови, що підприємство використовує націнку – 35%. Інформацію узагальнимо в робочій таблиці (табл. 5.14).

Таблиця 5.14

Робоча таблиця формування ціни за методом змінних витрат

Показник	Значення, грн
Пряма праця на одиницю	70,00
Прямі матеріали на одиницю	30,00
Змінні виробничі накладні витрати на одиницю	40,00
Постійні виробничі накладні витрати	$20\,000/5000 = 4,00$
Разом	144,00
Націнка	$144,00 * 35\% = 50,40$
Ціна	194,40

Плановий операційний прибуток доцільно визначати за допомогою управлінського звіту про прибутки та збитки (табл. 5.15).

Таблиця 5.15

Звіт про прибутки та збитки

Показник	Значення, грн
Виручка від реалізації, грн	$5000 * 194,40 = 972000$
Собівартість реалізованої продукції, грн	$5000 * 144,00 = 720000$
Валовий прибуток, грн	252000
Адміністративні та збутові витрати, грн	$5000 * 20,00 = 100000$
Прибуток, грн	152000

При використанні цього методу надбавка додається лише з виробничими витратами, величина яких змінюється прямо пропорційно із зміною обсягу реалізації. Тому даний метод доцільно використовувати тоді, якщо гарантована реалізація такої кількості товару, яка необхідна для покриття витрат невиробничого характеру.

Метод змінних витрат передбачає, що при правильному підході змінні (прямі) витрати є тією межею, нижче за яку виробник не оцінюватиме свою продукцію. На практиці змінні витрати в певних умовах (коли є незавантажені виробничі потужності, недостатній попит на продукцію в певний період часу) можуть виступати як нижня межа при встановленні ціни.

Очікувана ціна реалізації буде складати :

$$\text{Ціна} = \text{Змінні витрати на од.} + \text{Націнка}$$

На підставі даних табл. 5.11 розраховуємо ціну продукції за умови, що підприємство використовує націнку – 30%. Інформацію узагальнимо в робочій таблиці (табл. 5.16).

Таблиця 5.16

Робоча таблиця формування ціни за методом змінних витрат

Показник	Значення, грн
Пряма праця на одиницю	70,00
Прямі матеріали на одиницю	30,00
Змінні виробничі накладні витрати на одиницю	40,00
Змінні адміністративні витрати та витрати на збут	21,00
Разом	150,00
Націнка	$150,00 * 30\% = 45,00$
Ціна	195,00

Операційний прибуток доцільно визначати за допомогою управлінського звіту про прибутки та збитки (табл. 5.17).

Таблиця 5.17

Звіт про прибутки та збитки

Показник	Значення, грн
Виручка від реалізації, грн	$5000 * 195 = 975000$
Собівартість реалізованої продукції, грн	$5000 * 150,00 = 750000$
Валовий прибуток, грн	225000
Адміністративні та збутові витрати, грн	$5000 * 14,00 = 70000$
Прибуток, грн	155000

Сутність методу змінних витрат передбачає, що постійні витрати не розподіляються по окремим товарам. Застосування методу повних витрат розрахунок починається з підсумовування всіх витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, то в разі методу змінних витрат підприємство починає з оцінки потенційного обсягу продажів за кожною передбачуваною ціною. Метод прямих витрат дозволяє з урахуванням умов збуту знаходити оптимальне поєднання обсягів виробництва, цін реалізації і витрат на виробництво продукції.

Важливим моментом є визначення величини націнки. Практична діяльність розробила для кожного із методів свою формулу розрахунку націнки із використанням коефіцієнта рентабельності інвестицій (ROI).

Коефіцієнт рентабельності активів (рентабельність інвестицій) (Return on investment) показує, скільки грошових одиниць було потрібно підприємству для отримання однієї грошової одиниці прибутку. Цей показник є одним з найбільш важливих індикаторів конкурентоспроможності.

Якщо період розрахунку дорівнює року, при обчисленні коефіцієнта використовується річна величина прибутку і середньорічна сума активів. Для розрахунку за період місяць, квартал або півріччя, сума прибутку множиться, відпов ідно, на 12, 4 або 2. При цьому використовується середня за розрахунковий період величина сумарних активів.

Для розрахунку процента націнки під час використання методу виробничих витрат формула має вигляд:

$$\text{процент націнки} = \frac{(\text{обсяг інвенстування} \times \text{запланований обсяг ROI}) + \text{адміністративні та витрати на збут}}{\text{обсяг виробництва} \times \text{виробнича собівартість продукції}}$$

Для використання методу на основі змінних витрат формула має вигляд:

$$\text{процент націнки} = \frac{(\text{обсяг інвестування} \times \text{запланований ROI}) + \text{постійні витрати}}{\text{обсяг виробництва} \times \text{змінні витрати на од.продукції}}$$

Використання формул наглядно продемонструє приклад. Так, підприємство виробляє один продукт. Облікова служба зібрала таку інформацію про його виробництво (табл. 5.18).

Таблиця 5.18

Інформація про витрати на виробництво продукції підприємства

Показник	Значення
Обсяг реалізації, од , грн / од.	3000
Пряма праця на од. , грн /од.	15,00
Прямі витрати на од. , грн/ од.	40,00
Змінні виробничі накладні витрат на одиницю, грн/од	40,00
Змінні адміністративні витрати та витрати на збут, грн / од	22,00
Постійні виробничі накладні витрат на одиницю, грн	15000
Постійні адміністративні витрати та витрати на збут, грн	10000
Інвестиції в активи, грн	200000
Бажаний ROI	25%

Розрахуємо виробничу собівартість одиниці продукції та розрахуємо націнку для методу повних витрат. Націнка буде складати:

$$\text{процент націнки} = \frac{(200000 \times 25\%) + 76000}{3000 \times 70,00} = 60\%$$

Узагальнимо розрахунки у табл. 5.19.

Таблиця 5.19

Робоча таблиця формування ціни та розрахунку процента націнки за методом повних витрат

Показник	Значення, грн
Виробнича собівартість:	
пряма праця	15,00
прямі матеріали	40,00
змінні виробничі накладні витрати	10,00
постійні виробничі накладні витрати	15000/3000 = 5,00
постійні адміністративні та витрати на збут на одиницю	50 000 / 5000 = 1,00
Разом	70,00
Націнка	70,00*60% = 42,00
Ціна	112,00

Таким чином нами була розрахована ціна за методом повних витрат. Розрахуємо заплановану ціну за методом змінних витрат, при цьому процент націнки буде складати:

$$\text{процент націнки} = \frac{(200000 \times 25\%) + 25000}{3000 \times 87,00} = 28,735\%$$

У робочій таблиці узагальнимо розрахунки табл. 3.20.

Таблиця 5.20

Робоча таблиця формування ціни та розрахунку процента націнки за методом змінних витрат

Показник	Значення, грн
Виробнича собівартість:	
пряма праця	15,00
прямі матеріали	40,00
змінні виробничі накладні витрати	10,00
змінні адміністративні витрати та витрати на збут	22,00
Разом	87,00
Націнка	87,00*28,735% = 25,00
Ціна	112,00

Таким чином, процентна націнка дуже сильно коливається, що пояснюється тим, що чим менша сума витрат приймається за базу для розрахунку ціни, тим більша процентна націнка йде за рахунок витрат, що не включені в ціну продукції.

Альтернативою використання є метод цільового ціноутворення. Цільова норма прибутку встановлюється на плановий період диференційовано за кожним товаром чи групою товарів, а найчастіше по окремому підрозділу, який виступає центром прибутку.

Розміри цільової норми вищим керівництвом з урахуванням сукупності факторів: положення фірми на ринку та перспектив розвитку його ємності (небезпеки у разі надмірно високої норми прибутку впровадження в галузь нових конкурентів); необхідності фінансування наукових розробок і здійснення капіталовкладень; необхідності виплати певного рівня дивідендів тощо. На цільової норми прибутку так само, як і на витратах виробництва, відображається облік підприємством ринкової кон'юнктури в різних країнах в короткострокових та довгострокових планах.

Цільова ціна базується на розумінні цінності продукції споживачами та конкурентами. Даний показник залежить від цільових витрат.

Цільові витрати – оцінені довгострокові витрати на виробництво продукції, які під час реалізації продукції дають можливість підприємству отримувати цільовий дохід.

Можна виділити чотири основні етапи формування звітності в процесі цільового ціноутворення (рис. 5.3).

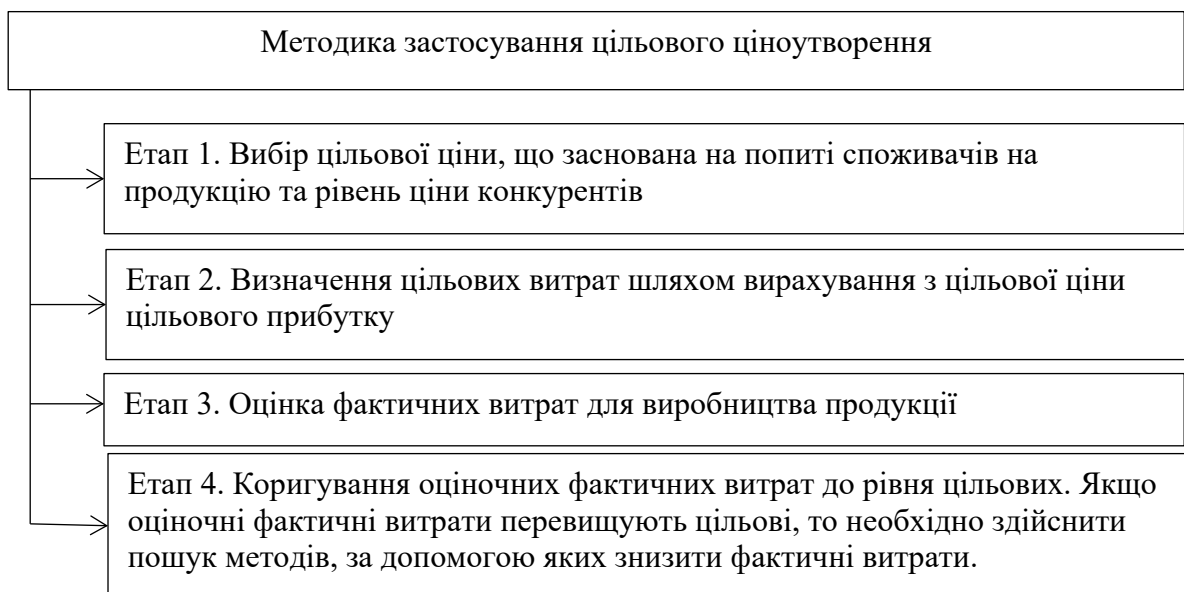


Рисунок 5.3 – Методика розрахунку цільової ціни на продукцію

Припустимо, що підприємство планує виробити 2000 одиниць продукції. Ринкова ціна на продукцію складає 30,00 грн. Націнка до повних витрат складає 25 %. Адміністративні витрати та витрати на збут складають 20000 грн в рік. Цільові витрати на одиницю, які безпосередньо будуть впливати на ціну визначені таким чином (табл. 5.20).

Таблиця 5.20

Робоча таблиця розрахунку цільової ціни виробництва продукції

Показник	Значення
Дохід від реалізації, грн	$2000 * 30,00 = 60000$
Націнка, грн	$60000 - (60000 / 1,25) = 12000$
Адміністративні витрати та витрати на збут, грн	20000
Цільові виробничі витрати, грн	28000
Цільові виробничі витрати на одиницю, грн/од	$28000 / 2000 = 14,00$

Таким чином, підприємство повинно випускати продукцію по виробничій собівартості не більше 14,00 грн.

Припустимо, що виробництво потребує інвестицій в сумі 70000 грн, а прибуток на інвестиційний капітал (ROI) планується в розмірі 25%. Тоді цільові виробничі витрати на одиницю продукції складуть (табл. 5.21).

Таблиця 5.21

Робоча таблиця розрахунку цільових виробничих витрат на одиницю продукції

Показник	Значення
Дохід від реалізації, грн	$2000 * 30,00 = 60000$
Націнка, грн	$70000 * 25\% = 17500$
Адміністративні витрати та витрати на збут, грн	20000
Цільові виробничі витрати, грн	22500
Цільові виробничі витрати на одиницю, грн/од	$22500 / 2000 =$,

Цільова калькуляція витрат краще підходить для встановлення цін на масові товари, а також на товари з великим обсягом реалізації. Цей підхід є основним механізмом, що дозволяє управляти витратами на продукцію, яка знаходиться на стадії розробки.

На підставі розгляду механізму дії концепції управління прибутком за цільовою собівартістю, можна зробити висновок, що вся виробнича діяльність підприємства координується й контролюється відповідно до важливого стратегічного орієнтира – цільової собівартості. Даний метою гармонічно сполучається з бюджетуванням, плануванням прибутку, формуванням центрів відповідальності, різними стратегіями ціноутворення й оцінних процедур, а також підтримує стратегію зниження витрат на стадії проектування продукту, тобто стратегічним, а не виключно операційним, інструментом.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 5.1. Які основні методи розрахунку функції витрат?
- 5.2. Який метод функції витрат представляє собою розрахунок технологічного взаємозв'язку між витратами підприємства та випуском продукції? Наведіть приклади показників, які повинні бути відображені у формах управлінських звітів.
- 5.3. Назвіть, який метод дозволяє приймати рішення по ціноутворенню.
- 5.4. З якою метою підприємству слід розраховувати точку беззбитковості? Наведіть приклади показників, які повинні бути відображені у формах управлінських звітів.
- 5.5. Наведіть загальну характеристику ціноутворення за витратним принципом.
- 5.6. Який порядок визначення відсотка націнки на різні базові витрати. Наведіть приклади показників, які повинні бути відображені у формах управлінських звітів.
- 5.7. Наведіть основні методи ціноутворення та їх загальна характеристика. Наведіть приклади показників, які повинні бути відображені у формах управлінських звітів.
- 5.8. Які показники використовуються для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажів?
- 5.9. Які показники повинні знайти відображення в управлінській звітності під час розрахунку очікуваної ціни за методом повних витрат?
- 5.10. Які показники повинні знайти відображення в управлінській звітності під час розрахунку очікуваної ціни за методом змінних витрат

Тестові завдання до розділу 5.

1. Аналіз точки беззбитковості застосовується:

- а) для визначення прибутку до оподаткування;
- б) у ситуаційному аналізі господарських ризиків;
- в) для визначення результату (прибутку) до виплати податків і відсотків за кредит;
- г) для визначення оптимальної ціни на нову продукцію.

2. Значна зміна операційного левериджу від обсягу продажів властива:

- а) роботі поблизу від точки беззбитковості;
- б) роботі на значному віддаленні від точки беззбитковості;
- в) оптимальній структурі змінних і постійних витрат;
- г) значному перевищенню постійних витрат над змінними.

3. Відомі наступні дані про підприємство. Обсяг реалізації становить 15 000 одиниць продукції; одинична ціна 10 грн., одиничні змінні витрати 3 грн., а постійні витрати – 35 000 грн. Чому дорівнює маржа безпеки:

- а) 10 000 грн.; б) 105 000 грн.;
- в) 50 000 грн.;
- г) 150 000 грн.

4. Коефіцієнт маржинального прибутку визначають шляхом:

- а) відношення суми маржинального прибутку до суми виручки +;
- б) віднімання суми виручки від суми операційних витрат;
- в) додавання суми маржинального прибутку до повної собівартості;
- г) множення точки беззбитковості на суму операційного прибутку.

5. Точка беззбитковості підприємства зростатиме в результаті:

- а) зменшення постійних витрат;
- б) збільшення коефіцієнту маржинального доходу;
- в) збільшення змінних витрат;
- г) зменшення змінних витрат;
- д) жодного з наведених вище варіантів.

6. Підприємство досягає критичної точки, коли:

- а) результат від реалізації дорівнює нулю;
- б) виручка від реалізації дорівнює загальній сумі сукупних витрат;

- в) маржа зі змінних витрат дорівнює сумі постійних витрат;
- г) маржинальний дохід перевищує постійні витрати.

7. Коефіцієнт маржинального доходу — це:

- а) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до суми постійних витрат;
- б) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до суми змінних витрат;
- в) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до ціни одиниці продукції;
- г) співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.

8. Відомі такі дані про діяльність підприємства, грн.: Продаж 1200 000. Змінні витрати 240000 Постійні витрати 6 0000 Точка беззбитковості підприємства дорівнює, грн.

- а) 60000;
- б) 300000;
- в) 75000;
- г) 240000.

9. Метод ціноутворення, при якому ціну визначають додаванням до собівартості певної частки прибутку у вигляді націнки, — це:

- а) економічна модель ціноутворення;
- б) ціноутворення за принципом «витрати плюс»;
- в) ціноутворення за принципом цільового калькулювання;
- г) ціноутворення з орієнтацією на ринкові ціни.

10. Що з наведеного не може бути базою для розрахунку рівня націнки?

- а) повна виробнича собівартість;
- б) ринкова ціна товару;
- в) змінні витрати на виробництво;
- г) прямі матеріальні витрати.

11. При використанні якої бази розрахунку рівень націнки буде найвищим:

- а) повна собівартість продукції;
- б) повна виробнича собівартість продукції;
- в) змінні виробничі витрати;
- г) загальні змінні витрати.

12. Рішення, пов'язане з разовою реалізацією продукції за ціною, нижчою, від звичайної ціни або собівартості це:

- а) рішення щодо ціноутворення
- б) рішення про ліквідацію сегмента
- в) рішення про спеціальне замовлення
- г) рішення “виробляти чи купувати”.

13. Внутрішній звіт, який використовується при прийнятті рішення про спеціальне замовлення це:

- а) звіт за системою обліку повних витрат
- б) звіт про фінансові результати
- в) звіт за системою обліку змінних витрат;
- г) звіт про виконання бюджету витрат.

14. Розрахуйте цільову суму балансового прибутку, виходячи з таких даних: цільова сума чистого прибутку підприємства, встановлена на плановий період, — 5200 тис. у.о., ставка податку на прибуток - 18%.

- а) 7826 тис. у.о.;
- б) 8254 тис. у.о.;
- в) 7428 тис. у.о.;
- г) 8210 тис. у.о.

15. Розрахуйте цільовий розмір прибули від реалізації продукції, виходячи з таких даних: цільова сума чистого прибутку підприємства рівна 5800 тис. у.о.; податок на прибуток — 18%; прибуток від іншої реалізації — 180 тис. у.о., прибуток від фінансових інвестицій — 220 тис. у.о.

- а) 7420 тис.у.о.;
- б) 7280 тис.у.о.;
- в) 7428 тис.у.о.;
- г) 7886 тис. у.о.

Ситуаційні завдання до розділу 5.

Завдання 5.1

Підприємство «Фокс» виготовляє і реалізує два види продукції.

Показники	Вид продукту		Разом
	А	Б	
Ціна грн/од.	0,45	0,55	X
Змінні витрати на од., грн	0,3	0,2	X
Маржинальний дох на од., грн	0,15	0,35	X
Питома вага продукту, %	40	60	100
Постійні витрати, грн	27 000		

На основі наведених даних необхідно розрахувати точку беззбитковості як по підприємству в цілому, так і по окремих продуктах.

Завдання 5.2

Необхідно: визначити, як вплине на результати діяльності компанії закриття цеху № 2, якщо це дозволить скоротити постійні виробничі витрати на 40000 грн., а постійні витрати на збут – на 10000 грн.

Дані для виконання завдання:

Керівництво ПАТ «Веста» незадоволено низьким рівнем прибутку. Вони розглядають можливість закриття цеху № 2.

Бухгалтер підприємства підготував таку інформацію, грн.:

Стаття	Разом	В тому числі	
		Цех №1	Цех №2
Чистий дохід	750000	435000	315000
Змінні витрати	390000	210000	180000
Маржинальний дохід	360000	225000	135000
Постійні витрати: – виробничі	217500	105000	112500
– на управління і збут	135000	82500	52500
Операційний прибуток (збиток)	7500	37500	(30000)

Завдання 5.3

Необхідно підготувати звіт, який обґрунтує доцільність пропозиції від аудиторської компанії щодо таких послуг, як аудит, ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та консалтинг з питань оподаткування.

Дані для виконання завдання:

Аудиторська компанія «Андерсон Хаус» пропонує три види послуг: аудит, ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та консультації з питань оподаткування. В табл. наведені дані про фінансові результати, отримані від надання кожного з цих видів робіт.

Дані в розрізі видів послуг аудиторської компанії

Показник	Види послуг, тис. грн.		
	Консалтинг	Ведення бухгалтерського обліку	Аудит
Доход від надання послуг	300	400	500
Змінні витрати	250	300	350
Маржинальний дохід	50	100	150
Постійні витрати	50	60	80
Операційний прибуток	0	40	70

Результати консалтингу викликають занепокоєння у керівництва. Тому розглядається варіант припинення цієї діяльності та збільшення обсягу робіт із ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Якщо припинити надавати послуги з консалтингу, то 60 % постійних витрат, пов'язаних з цією послугою, вдасться зекономити. Також очікується, що дохід від надання послуг ведення бухгалтерського обліку на підприємстві клієнту зросте на 40 %, а постійні витрати, пов'язані з наданням цієї послуги, збільшаться на 10 %. Доходи і витрати від аудиту не зміняться.

Завдання 5.4

Визначити трансфертну ціну напівфабрикату А, який використовується у виробництві продукту Б.

Дані для виконання завдання:

Продукція	Повна собівартість	У тому числі		Ціна
		матеріальні витрати	витрати на обробку	
А	120	50	70	?
Б	500	150	350	620

Пояснення. Трансфертна ціна на даному підприємстві визначається додаванням до собівартості напівфабрикату частини прибутку від загальної його величини в ціні готового виробу.

Завдання 5.5

Підприємство «АНКО» має два центри витрат: А і Б. Центр А виготовляє 10000 виробів, з яких 7000 використовуються для внутрішніх потреб підприємства, а решту реалізує зовнішнім покупцям за ціною 37,0 грн. за одиницю. Витрати підприємства включають: змінні виробничі витрати 10 грн/од., змінні витрати на збут 3,5 грн/од., постійні виробничі витрати 40000 грн. на місяць, постійні витрати на збут 50000 грн. на місяць.

Необхідно: прийняти рішення щодо ціноутворення, використовуючи за основу ціни витратний підхід, а саме визначення ціни на продукції на основі:

- виробничої собівартості
- змінних витрат
- змінних виробничих витрат і невиробничих витрат
- повної собівартості
- ринкової ціни.

Завдання 5.6

Підприємство виготовляє лак для підлоги за ціною 50 грн. за 1л. Виробнича потужність підприємства 50000 л. лаку в рік. Собівартість лаку складається із змінних і постійних витрат. Змінні витрати на 1л становлять: матеріальні витрати – 21 грн; заробітна плата – 8 грн; загальновиробничі витрати – 5 грн. Постійні витрати становлять 350000грн. підприємство отримало додаткове одноразове замовлення на виробництво 15000л. лаку за ціною 41 грн за 1л. Виробнича потужність підприємства дозволяє виконати замовлення. Сума постійних витрат не зміниться із виконанням замовлення.

Необхідно: прийняти рішення щодо спеціального замовлення і визначити мінімальну ціну реалізації 1л лаку та фінансовий результат від виконання фінансовий замовлення.

Завдання 5.7

Підприємство виготовляє один вид продукції і продає її постійному покупцеві за ціною 100 грн за одиницю. Змінні витрати на виготовлення одиниці продукції становлять 60 грн, постійні витрати компанії – 30000 грн за місяць.

Необхідно визначити та узагальнити в управлінському звіті:

- 1) точку безбитковості у натуральному і грошовому вимірниках; 2) обсяг реалізації, необхідний для отримання прибутку 8000 грн;
- 3) суму очікуваного прибутку при реалізації 1000 одиниць продукції;
- 4) суму очікуваного прибутку при реалізації продукції на суму 120000 грн.

Завдання 5.8

Підприємство вивчає можливості розширення ринків збуту одного виду власної продукції, використовуючи для цього наступну звітну інформацію (грн): – обсяг реалізації 400000 – кількість реалізованої продукції, од. 2000 – реалізаційна ціна за одиницю 200 – витрати на збут (постійні) 164000 – змінні витрати на одиницю продукції 90 Обсяг реалізації на нових ринках, як очікується, зросте на 500 од.; ціна реалізації залишиться без зміни – 200 грн/од.; постійні витрати зростуть на 18000 грн; змінні витрати залишаться на тому ж рівні – 90 грн/од. Необхідно визначити:

- 1) на підставі Звіту про фінансові результати пропорцію між змінними і постійними витратами, маржинальний доход та операційний прибуток;
- 2) точку беззбитковості до відкриття нових ринків та після їх освоєння;
- 3) очікуваний маржинальний доход і прибуток після відкриття нових ринків;
- 4) доцільність відкриття нових ринків продукції (дати висновки).

Залежно від видів діяльності розрізняють управлінську звітність в управлінні ризиками від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (послуг, робіт), яка забезпечує основну частку доходу та є головною метою створення підприємства.

Прийняття рішення в умовах певної сукупності прийняття інформації породжує в певній мірі непередбаченні наслідки, а отже невизначеність є джерелом ризику.

Виробничий ризик виступає частиною операційного ризику та означає імовірність збитків або додаткових витрат, спричинених порушенням або зупинкою виробничих процесів, порушенням технології виконання операцій, низькою якістю сировини, роботи персоналу, виготовленої продукції або наданих послуг.

Виокремлюють основні види ризиків операційної діяльності підприємства (рис. 6.1).

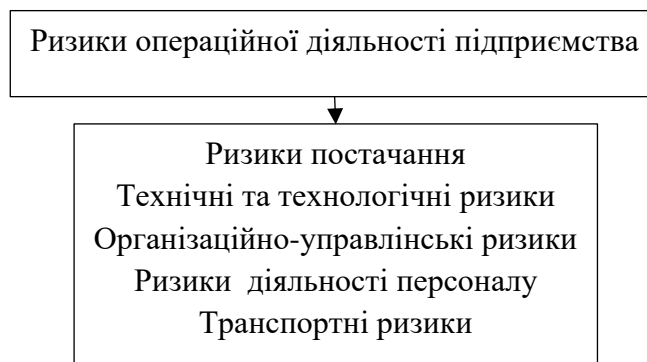


Рисунок 6.1 – Класифікація ризиків операційної діяльності підприємства

Постачальницькі ризики, які виникають у сфері здійснення підприємством операцій із партнерами (постачальники, банки, транспортні, страхові організації та ін.) з постачання сировини, матеріалів, комплектуючих, енергоресурсів. Класифікація ризиків стосовно постачальників представлена у додатку Н. На підприємстві повинен формуватися управлінський звіт оцінки рівня ризиків постачання (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Управлінський звіт оцінки рівня ризиків постачання

Постачальник	Рівень ризику	Заходи по зниженню (Да, Ні, N/A)	Рівень ризику після заходів	
			Керований	Некерований
Підприємство А	X	N/A	N/A	N/A
Підприємство В	-	Да	-	X
Підприємство Д	-	Ні	X	-

N/A – заходи неможливі

Технічні та технологічні ризики пов'язані об'єктами ризику, серед яких є наявне обладнання, виробничі площі, технологія, науково-дослідні і конструкторські роботи. Цей вид ризику є комплексним показником надійності внутрішнього технічного середовища підприємства. Він визначає ймовірність аварій з визначеним збитком під час експлуатації машин, механізмів, реалізації технологічних процесів, будівництві та експлуатації будівель. Розрахувати його можна за формулою:

$$R1 = \frac{\Delta T(t)}{T(f)} \quad (6.1),$$

де $R1$ – рівень технічного ризику;

ΔT – чисельність аварій на одиницю часу t на ідентичних технічних системах та об'єктах;

T – чисельність ідентичних технічних систем та об'єктів, що підлягають загальному фактору ризику f .

Джерела та чинники технічного ризику приведені у додатку П. Тому на підприємстві слід складати звіти можливих наслідків настання технічних ризиків (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Звіт можливих наслідків настання технічних ризиків на підприємстві

Структурний центр	Прояв технічного ризику	Частота прояву	Рівень технічного ризику	Заходи по зниженню (Да, Ні, N/A)	Рівень ризику після заходів
Центр відповідальності X	Ймовірне	1-0,1	Факт	Да	-
Центр відповідальності XX	Випадкове	0,01-0,01	Факт	Да	-
Центр відповідальності XXX	Малоймовірне	10^2 - 10^4	Факт	Ні	X
Центр відповідальності XXXX	Неправдоподібне	10^4 - 10^6	Факт	N/A	N/A
Центр відповідальності XXXXX	Неймовірне	менше 10^4	Факт	Да	-

Організаційно-управлінські ризики, пов'язані з процесом організації і управління виробництвом на рівні окремих підрозділів і підприємства загалом. Кваліфікаційний профіль управлінського персоналу, як правило, визначають за чотирма видами діяльності, а саме: 1) планування дій; 2) організаторська робота; 3) аналітична діяльність; 4) застосування технічних засобів обробки інформації.

Діагностика та аналіз системи управління надає змогу визначити необхідні значення ризику системи управління підприємствами. При цьому на основі додатку Р розраховується реальний потенціал системи управління підприємствами та визначаються ризики в управлінні (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Звіт щодо оцінки можливостей та ризиків системи управління підприємством

Вид оцінки	Компетенція	Можливості підвищення компетенції	Можливості розвитку		Реальний потенціал управління	Вимоги до управління	Ризик
			Організаційні умови	Організаційний клімат			
Поточна		+2	Ваговий коефіцієнт 1,1	Ваговий коефіцієнт -2,6		5	

Ризики діяльності виробничого пов'язані із суб'єктивними та об'єктивними факторами (низька кваліфікація, плинність кадрів, низька продуктивність праці тощо) (додаток С). Існування суб'єктивних та об'єктивних причин виникнення ризиків діяльності персоналу призводить до об'єктивних та суб'єктивних наслідків, які можуть мати позитивний або негативний характер. Взаємозв'язок ризиків та їхніх наслідків у діяльності виробничого персоналу підприємства відображено на рис. 6.2.



Негативні	Підвищення відповідальності та обсягу обов'язків працівника, зростання рівня ризику у діяльності працівника, втрата формальних та неформальних зв'язків із іншими працівниками тощо.	Зниження рівня кадрового потенціалу, скорочення кадрового резерву, погіршення результативності діяльності працівників, виникнення дисфункціональних конфліктів, летальні випадки тощо.
-----------	--	--

Рисунок 6.2 – Причинно-наслідкова матриця ризиків діяльності виробничого персоналу підприємства

Ризики діяльності управлінського персоналу слід узагальнювати в робочій таблиці з метою оперативного управління ними менеджерами середнього та нижчого рівня (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Робоча таблиця оцінки ризику діяльності виробничого персоналу підприємства та моніторингу заходів щодо їх усунення (умовний приклад)

Показник	Рівень ризику	Заходи по зниженню (Так, Ні, N/A)	Рівень ризику після заходів	
			Керований	Некерований
Розробка та реалізація кадрової політики та принципів діяльності підприємства	Ймовірний	Так	Так	X
Розробка штатного розкладу відповідно до стратегії підприємства та його структури	Високий	Так	Так	-
Розробка професійно-кваліфікаційних вимог до персоналу підприємства	Високий	Ні	Так	-
Забезпечення робочих місць спеціалістами, підбір та відбір персоналу	Середній	Так	-	-
Регулювання персоналу, ротація, призначення, висунення, вибори, переміщення	Високий	Ні		-
Атестація та оцінка персоналу, соціально-психологічна діагностика, тестування	Високий	Так	X	Так
Аналіз та координація міжособистісних і внутрішньогрупових взаємовідносин, профілактика соціальних та виробничих конфліктів, попередження небажаних стресів	Високий	Так	X	Так

В звіті повинні також знайти відображення показники, пов'язані з ефективністю діяльності різних апаратів управління. Так, прикладом може служити звіт про роботу бухгалтерії (табл. 6.6).

Звіт про роботу бухгалтерії

№	Функції підрозділу	Показник оцінки					Підсумок, %		
		Назва	Граничний розмір	Допустимий розмір	Факт	Відхилення	Питома вага	Допустимий	Факт
1	Функціональні задачі							69	37,95
1.1	Організація та ведення бухгалтерського обліку	Порушення строку закриття звітного періоду, дн.	5	1	3	2	0,15	80	40
1.2		Кількість коригувальних записів, шт.	10	3	5	2	0,05	70	50
...									

В кінці звіту потрібно вказати загальні витрати на бухгалтерію за місяць, середньоспискову чисельність бухгалтерів, середні витрати на одного працівника, фактичні та бюджетні витрати праці за період.

Транспортні ризики – ризики, які виникають у зв'язку з транспортними операціями, тобто процесом переміщення матеріальних цінностей (продукції, сировини, обладнання та ін.) і людей в просторі, пов'язаний з потенційною можливістю зниження споживчих властивостей об'єктів і порушенням умов їх переміщення (терміни, кінцевий пункт тощо). Транспортні ризики тісно пов'язані з логістичними (постачальницькими і збутовими), оскільки перевезення є джерелами їх виникнення.

Ступінь транспортного ризику можна значно знизити за умови правильного вибору виду транспорту залежно від специфіки товарів, що транспортуються, і відповідно до вимог, які висуваються до умов транспортування.

Операційна діяльність носить пріоритетний характер по відношенню до інвестиційної, фінансової та інших видів діяльності підприємства. Тому розвиток будь-яких інших видів діяльності не повинна вступати в протиріччя з розвитком операційної діяльності, а тільки підтримувати її. Відповідно і задачі підвищення ефективності використання капіталу в будь-яких інших видах діяльності підприємства не повинні вирішуватися за рахунок зниження цієї ефективності в операційному процесі.

6.2. Управлінська звітність в управлінні ризиками фінансової діяльності

В процесі формування управлінської звітності в управлінні ризиками фінансової діяльності основний акцент потрібно приділяти моніторингу управління ризиками. Він представляє собою зміну характеристик ризиків та ефективності реалізації заходів по управлінню ризиками. Моніторинг дозволяє відслідковувати статус ризику та визначати, чи досягнуто бажаного результату, чи зібрана уся достатня інформація для зниження ризику.

Моніторинг ризиків повинен здійснюватися відповідним центром відповідальності шляхом збору інформації по динаміці ризиків та здійсненню планів впровадження заходів по їх управлінню. За результатами моніторингу щоквартально або у разі необхідності складається звіт про виконання плану заходів управління ризиками підприємства з обов'язковим попереднім розглядом цього звіту на комітеті аудиту не пізніше 45 днів після закінчення відповідного кварталу.

Основну увагу слід приділити ризикам, пов'язаними з банками, небанківськими фінансово-кредитними установами, покупцями та замовниками.

Ризик відносин із банком – ризик невиконання зобов'язань контрагентами-банками, включає кредитний ризик на такі типи операцій: розміщення тимчасово вільних грошових коштів на розрахункових рахунках і депозитах в банку-контрагента, прийом векселів банків і купівля інших цінних паперів, емітованих банком-контрагентом, укладання контрактів із застосуванням похідних інструментів (форварди, опціони та інші), а також залучення банківських гарантій та відкриття покритих акредитивів. Для контролю такої заборгованості потрібно складати звіт про кредити та позики підприємства (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

Звіт про кредити та позики підприємства

Кредитор	Дата		Сума договору, тис. грн	Поточна процентна ставка, %	Залогодавець	Залогова вартість, тис. грн	Запечечення кредиту	Заборгованість, тис. грн						
	видачі	погашення						На початок періоду			На кінець періоду			
								тіло	процент	разом	тіло	процент	разом	
Приватбанк	10.03.2015	04.05.2017	5000	13	ПАТ КБ «Приватбанк»	19385	Основні засоби	19385						
.....														
Разом														

Ризик відносин з небанківськими кредитно-фінансовими організаціями – ризик невиконання зобов'язань контрагентами-небанківськими кредитно-фінансовими організаціями, включає кредитний ризик на такі типи операцій:

прийом векселів небанківських кредитно-фінансових організацій, видача поручительства, надання лізингових і факторингових послуг. Звіт доцільно складати за аналогічною формою, поданою у табл. 6.6.

Ризик відносин з покупцями та замовниками – ризик невиконання контрагентами підприємства зобов'язань по дебіторській заборгованості за договорами, що передбачає видачу авансів. Звіти про стан дебіторської заборгованості складаються практично на всіх підприємствах, однак слід їх більше деталізувати. Це дасть змогу контролювати строки сплати за договорами з відстрочкою платежів, а також отримувати дані про кошти, що надійшли, нараховані штрафи, залишки заборгованостей дебіторів на останню дату (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

Звіт про погашення дебіторської заборгованості

Клієнт	Номер договору	Номер рахунку	Менеджер	Сума боргу, грн	Пені та штрафи за прострочення, грн	Тривалість прострочення, дн.	Планова дата сплати	Фактична дата оплати	Сума, що надійшла, грн	Залишок заборгованості, грн
ТОВ «Корал»	6312	587	О. Янко	318000	2226	7	16.10.2017	38.10.2017	118000	202226
.....										

Доволі часто контрагенти звертаються з вимогою надати знижку чи відстрочити платіж клієнту. При удосконаленні інформаційного забезпечення формування доходів на підприємстві доцільно, перш за все, класифікувати знижки за видами:

- знижки, які надаються до реалізації товару;
- знижки, які надаються після реалізації товару.

Знижки, які надаються до продажу товарів, в свою чергу, слід поділяти на ті, що надаються при розпродажі сезонних, неліквідних товарів, та ті, що надаються контрагентам при виконанні певних договірних умов, як наприклад, обсяг придбання, термін співпраці тощо.

Знижки, що надаються після реалізації товару, знаходять своє відображення в обліку внаслідок виконання термінів прискореної оплати. Такі знижки впроваджуються тоді, коли підприємство стимулює своїх покупців за рахунок дострокових розрахунків за товари, що сприяє оборотності обігових коштів та запобігає виникненню простроченої заборгованості.

Така градація є важливою для управлінців і потребує облікового відображення, яке забезпечується коректністю використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку та відкриттям аналітичних рахунків.

В такому випадку доцільним є складання звіту про результати фінансового аналізу покупців та замовників, що дозволить прийняти адекватне управлінське рішення (табл. 6.8).

Таблиця 6.8

Звіт про результати фінансового аналізу покупців та замовників підприємства

Покупець	Сума відвантажень за 2016р.	Сума відвантажень за 2017р.	Приріст (зменшення) реалізації, %	Питома вага в загальній сумі виручки, %	Коефіцієнт автономії, %	Кількість партій в рік	Поточна дебіторська заборгованість, грн	Прострочена дебіторська заборгованість (понад 6 міс.), грн
Клієнт 1	5970840	841690	40,96	19,1	0,31	8	115500	-
Клієнт 2	16315147	12343437	(24,34)	27,87	,15	6	1099728	1099728
.....								

В процесі формування управлінської звітності за такими операціями підприємство складає робочу таблицю, в якій узагальнює за контрагентами можливості настання ризикових ситуацій (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

Робоча таблиця кредитних ризиків з контрагентами

№	Опис ризику	Ймовірність реалізації ризику, %	Ступінь впливу ризику, (тис.грн)	Заходи по управлінню ризиком
1.	Залучення банківської гарантії	10,3 %	15 000	Акумуляція грошових коштів з метою нівелювання ризику
			

Робочі таблиці можуть бути складені за такими групами ризиків:

— валютні та інфляційні ризики, що пов'язані з купівельною спроможністю грошей;

— ризики фінансової стійкості, пов'язані з порушенням рівноваги фінансового розвитку підприємства, або незбалансованою ліквідністю його активів;

— кредитні ризики чи ризики неповернення боргу;

— фінансово-інвестиційні ризики, які супроводжують інвестиційну діяльність підприємства;

— відсоткові ризики як окремий різновид фінансово-кредитних та фінансово-інвестиційних ризиків.

Надійність інформації, що відображена у звітності про ризики підприємства залежить від повноти та доступності інформації про контрагентів, а також від достовірності їх фінансової звітності.

6.3. Управлінська звітність в управлінні ризиками інвестиційної діяльності

Конкурентне середовище змушує підприємства знижувати витрати на виробництво, здійснювати пошук нових методів виробництва, нових технологій та нових продуктів, а це неможливо зробити без інвестицій.

Інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) та/або досягається соціальний та екологічний ефект. Інвестиційна діяльність підприємства в загальному випадку є збільшенням його капіталу.

Ризики інвестиційної діяльності розподіляються в залежності від форм інвестицій, що здійснюються на підприємстві. Шляхи збільшення капіталу різноманітні, однак загалом можна виділити основні форми інвестицій в капітал: у матеріальній формі; у фінансовому вигляді; у нематеріальній формі.

Основу розвитку підприємства складають інвестиції в матеріальній формі, оскільки вони направляються на вдосконалення технічної і технологічної бази виробництва підприємства, на розширення масштабів виробництва, на освоєння нових ринків продукції. З цією метою підприємства купують нерухомість і рухоме майно, будують нові цехи, виробничі комплекси, закупають нове прогресивне обладнання. Збільшення капіталу підприємства в матеріальній формі здійснюється у вигляді вкладень в основний капітал підприємства та його оборотні кошти. Збільшення капіталу можливо на існуючій технічній базі виробництва – це збільшення масштабу діючого виробництва. Зазвичай, такі підприємства виробляють товар, що має підвищений і незадоволений попит. Інвестиції такого роду характеризуються відомою заздалегідь ефективністю інвестицій і невеликим ступенем ризику. В процесі формування управлінської звітності про інвестиції в матеріальній формі повинні бути розраховані показники рентабельності інвестицій, термін окупності вкладень в інвестиційний проект, наведена чиста вартість і внутрішня норма рентабельності проекту. Головним для інвестора є показник внутрішньої норми рентабельності. Якщо цей показник нижче ставки рефінансування, інвестор віддасть перевагу вкласти свої кошти в більш ефективні активи.

Інвестиції у фінансові сфері направляються на придбання цінних паперів на фондовому ринку для отримання додаткового доходу підприємству. З іншого боку, продаж власних акцій підприємства використовують для отримання необхідних інвестицій в основний і оборотний капітал

підприємства. Даний вид інвестиційної діяльності носить не регулярний характер, а виникає при необхідності фінансування серйозних змін у виробництві, як додаткове джерело інвестицій.

Інвестиції в нематеріальну сферу полягають в оплаті процедури отримання торгової марки, придбання патентів, ноу-хау і франшизи на продукцію.

Інвестиційний ризик представляє собою можливість або ймовірність повного або часткового недосягнення (неотримання) очікуваних інвесторами результатів здійснення інвестицій. Іншими словами це можливість нездійснення запланованих цілей інвестування (таких, як прибуток або соціальний ефект) і отримання грошових збитків.

Управління інвестиційними ризиками являє собою сукупність різних прийомів і методів нейтралізації інвестиційних ризиків. Управління інвестиційними ризиками містить у собі:

- ідентифікація інвестиційних ризиків, що впливають на реалізацію інвестицій та визначення міри їх керованості;
- виявлення внутрішніх і зовнішніх факторів, які їх спричинили;
- оцінка різних видів інвестиційних ризиків;
- розробка заходів щодо зниження інвестиційних ризиків;
- реалізація розроблених заходів з метою нейтралізації інвестиційних ризиків.

Економічна ефективність інвестицій відбивається наступною групою показників: рентабельність виробництва; термін окупності; коефіцієнт ефективності; наведена чиста вартість; внутрішня норма рентабельності. Економічна ефективність фінансових інвестицій оцінюється показником рентабельності інвестицій, як відношення вкладених коштів в портфель інвестицій або окремих цінних папірів до отриманих коштів при їх реалізації на фондовому ринку. До цих груп показників можна віднести багато інших, що відображають економічну природу інвестицій.

За результатами аналізу ризиків складається спеціальний звіт (доповідь), в якому викладається:

- опис ризиків, механізму їх взаємодії та сукупного ефекту, заходів по захисту від ризиків, інтересів усіх сторін у подоланні небезпеки ризиків;
- оцінка виконаних експертами процедур аналізу ризиків, а також використовуваних ними вихідних даних;
- опис структури розподілу ризиків між учасниками проекту за контрактом із зазначенням того, які повинні бути передбачені компенсації за збитки, професійні страхові виплати, боргові зобов'язання і т. д .;

- рекомендації по тих аспектах ризиків, які вимагають спеціальних заходів або умов в страховому полісі.

Питання створення та використання на підприємстві резервів (фондів), які створюються для внутрішнього страхування підприємницьких ризиків, регулюється обліковою політикою суб'єкта господарювання, галузевими стандартами та іншими нормативно-правовими актами. До таких резервів/фондів можна віднести:

- 1) фонд ризику, який створюється на підприємствах торгівля та організаціях громадського харчування для списання втрат товарів;
- 2) резерв сумнівних боргів – для погашення безнадійної заборгованості;
- 3) резерви гарантійного обслуговування покупців та гарантійних зобов'язань;
- 4) фіскальні (податкові) резерви призначені для забезпечення регулярності платежів до бюджету за відповідними податками;
- 5) резерви відшкодування комерційних ризиків (виробничих, майнових ризиків, ризиків процесу реалізації, недостатнього та несвоєчасного розвитку);
- 6) резерви соціальної спрямованості, які створюються на випадок звільнення персоналу, для виплати відпусток, платежів у Пенсійний фонд та ін.;
- 7) резерв майбутніх витрат (і платежів);
- 8) резерви юридичного характеру, призначені для регулювання втрат від господарських спорів;
- 9) резерви під знецінення фінансових вкладень, зниження вартості (ліквідності) матеріальних активів та ряд інших резервів.

При страхуванні підприємницького ризику в обліку відображається сума зобов'язань підприємства за страховим договором у складі витрат відповідно до виду підприємницького ризику та виду господарської діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), що в свою чергу викликає збільшення заборгованості суб'єкта господарювання перед страховою компанією.

6.4. Управлінська звітність економічної безпеки підприємства

Економічна безпека — це стан економічної системи, який дозволяє їй розвиватися динамічно й ефективно, вирішувати соціальні завдання, при якому держава має можливість виробляти й проводити в життя незалежну економічну політику.

У загальному значенні під економічною безпекою слід розуміти найважливішу якісну характеристику економічної системи, яка визначає її здатність підтримувати нормальні умови життєдіяльності населення, стійке забезпечення ресурсами розвитку народного господарства.

Економічна безпека підприємства (фірми) — це такий стан даного господарського суб'єкта, при якому життєво важливі компоненти структури й діяльності підприємства характеризуються високим ступенем захищеності від небажаних змін. Для цього підприємству слід дотримуватися стратегії, яка забезпечує достатній рівень нарощування соціально-економічного потенціалу, стійкий розвиток бізнесу та підготовленість до можливих небажаних змін у сфері його життєдіяльності.

З позицій ризикованості безпека – це відсутність неприпустимого ризику, пов'язаного з можливістю завдання збитків. З урахуванням системного підходу безпека визначається як такий стан складної системи, коли дія зовнішніх і внутрішніх факторів не призводить до погіршення системи або до неможливості її функціонування й розвитку.

До основних завдань системи економічної безпеки підприємства включаються (рис. 6.3). Система економічної безпеки кожного підприємства абсолютно індивідуальна, а тому й показники, що відображаються в управлінській звітності носять індивідуальний характер.

Для постійного проведення моніторингу економічної безпеки підприємства необхідне відповідне методичне, організаційне, інформаційне та технічне забезпечення.

Внутрішній аналіз економічної безпеки підприємств здійснюється працівниками підприємств, а зовнішній – маркетинговими службами та службами економічної розвідки підприємства. Аналітичні відділи підприємства повинні здійснювати як зовнішній, так і внутрішній аналіз його економічної безпеки в комплексі.

Основні завдання системи економічної безпеки підприємства

збір вихідної інформації щодо можливості виникнення загроз;
оцінка та аналіз основних ризиків підприємства;
прогнозування стану захищеності підприємства при уникненні ризиків або при відшкодуванні їх наслідків;
дослідження інтерфейсної складової економічної безпеки підприємства (обґрунтування безпечності вибору партнерів, клієнтів та співробітників);
недопущення проникнення на підприємство структур економічної розвідки конкурентів, організованої злочинності й окремих осіб із протиправними намірами;
протидія проникненню до віртуальної бази даних підприємства в злочинних цілях;
забезпечення захисту конфіденційної інформації та комерційної таємниці;
забезпечення схоронності матеріальних цінностей підприємства;
багатоетапний захист банківських рахунків підприємства;
захист законних прав і інтересів підприємства і його співробітників;
своєчасне виявлення потенційних злочинних намірів щодо підприємства і його співробітників з боку джерел зовнішніх погроз безпеки;
виявлення, попередження й припинення можливої протиправної й іншої негативної діяльності співробітників підприємства, направлених на зниження рівня його економічної безпеки;
захист співробітників підприємства від насильницьких зазіхань;
формування ефективного інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління економічною безпекою підприємства;
формування та інтенсивне використання інноваційного забезпечення системи управління економічною безпекою підприємства;
вироблення та прийняття найбільш оптимальних управлінських рішень щодо стратегії й тактики забезпечення економічної безпеки підприємства;
фізична й технічна охорона будинків, споруд, території й транспортних засобів;
відшкодування матеріального й морального збитку, завданого в результаті неправомірних дій підприємства та окремих співробітників;
здійснення постійного контролю за ефективністю функціонування системи економічної безпеки, удосконалення її елементів тощо.

Рисунок 6.3 – Основні завдання системи економічної безпеки підприємства

Планово-економічний відділ (відділ економічного аналізу, аналітичний відділ) здійснює складання плану аналітичної роботи щодо економічної безпеки і контроль за його виконанням, методичне забезпечення внутрішнього та зовнішнього аналізу економічної безпеки, займається організацією й узагальненням результатів комплексного аналізу безпеки підприємства і його підрозділів, проводить дослідження можливостей потенційного забезпечення економічної безпеки в майбутньому, розробляє заходи щодо ефективної витрати ресурсів на поточне та потенційне забезпечення економічної безпеки.

Виробничий відділ аналізує випуск продукції основними цехами в натуральному вираженні, виконання плану випуску продукції за обсягом та асортиментом, ритмічність виробництва, підвищення якості продукції, упровадження нової техніки і технологій, комплексної механізації й автоматизації виробництва, роботу устаткування, витрати матеріальних ресурсів, тривалість технологічного циклу, комплексність випуску продукції, розробляє заходи щодо скорочення трудомісткості виготовлення продукції, вирішує питання технічної й організаційної підготовки виробництва тощо.

У розрізі економічної безпеки підприємства виробничий відділ повинен інтегрувати аналіз виробництва та маркетинговий аналіз, щоб дослідити доцільність випуску продукції в намічених розмірах та не допустити затоварювання готовою продукцією.

Технічні відділи головного механіка й енергетика аналізують безпечність стану експлуатації машин і устаткування, виконання планів-графіків ремонту і модернізації устаткування, якість і собівартість ремонтів, повноту використання устаткування і виробничих потужностей, раціональність споживання енергоресурсів. Підвищення рівня економічної безпеки підприємства такі відділи можуть забезпечити при наданні конкретних рекомендацій щодо впровадження енергозберігаючих технологій та нових більш ощадних технологічних процесів.

Відділ технічного контролю аналізує екологічну, токсичну або продовольчу безпечність сировини і готової продукції, брак і пов'язані з ним утрати, реклаमाції покупців. Відділ забезпечить підвищення рівня економічної безпеки підприємства у випадку розробки комплексу заходів щодо зменшення браку, підвищення якості продукції, дотримання технологічної дисципліни.

Відділ постачання контролює своєчасність і якість матеріально-технічного забезпечення виробництва, виконання плану постачань за обсягом, номенклатурою, термінами, якістю, станом і збереженістю складських запасів, дотримання норм відпустки матеріалів, транспортно-заготівельні витрати, фактичну вартість матеріальних ресурсів, що здобуваються [7]. Такий контроль є непрямим контролем надійності контрагентів, тобто інтерфейсної складової економічної безпеки підприємства.

Відділ збуту аналізує виконання договірних зобов'язань і планів постачань продукції споживачам за обсягом, якістю, термінами, номенклатурою, аналізує виконання плану реалізації продукції і витрат на неї, контролює дотримання норм складських запасів і збереженість готової

продукції, вивчає ринок збуту і раціональність господарських зв'язків. При цьому економічна безпека підприємства прямо пропорційно залежить від своєчасності розрахунків за відвантажену продукцію. Несвоєчасність розрахунків призводить до підвищення ризиків утрати частини реальної вартості продукції через інтенсифікацію інфляційних процесів.

Відділ праці і заробітної плати аналізує рівень організації праці, чисельність персоналу за всіма категоріями і професіями підприємства і його структурних підрозділів, рівень використання робочого часу, витрати фонду заробітної плати, аналізує ефективність форм і систем оплати і стимулювання праці, рівень продуктивності праці. Від рівня матеріального та морального стимулювання працівників залежить рівень економічної безпеки підприємства. При зниженні такого рівня працівник може продати конфіденційну інформацію конкурентам, розкрити комерційну таємницю, працівник не зацікавлений в підвищенні обсягів реалізації продукції.

Бухгалтерія та фінансовий відділ аналізує виконання кошторисів загальнопромислових, адміністративних витрат та витрат на збут, кошторису витрат на виробництво, собівартість реалізованої продукції, виконання плану прибутку і його використання, проводить аналіз бухгалтерського балансу, фінансового стану, витрати оборотних коштів і спеціальних фондів, контролює фінансовий стан і платоспроможність підприємства. Зовнішні контрагенти оцінюють рівень економічної безпеки підприємства, в першу чергу, своїми діями. Основною передумовою надання такої непрямой оцінки є фінансова звітність підприємства, яку розробляє бухгалтерія. Важливість роботи цього відділу важко переоцінити, зважаючи на те, що від нього залежить імідж, репутація підприємства, високий рівень яких можна досягнути лише при забезпеченні належного рівня економічної безпеки підприємства.

Загроза зниження рівня економічної безпеки підприємства, викликана зовнішнім активним втручанням в його роботу, проявляється у такому:

конкуренти можуть захопити частку ринку, яка належить підприємству з причин модернізації продукції, зниження ціни, упровадження енергоощадних технологій, зниження транспортних витрат конкурентами;

клієнти можуть відмовитись розрахуватись за відвантажену продукцію з причин відсутності коштів, браку продукції;

фінансові установи можуть відмовитись надавати кредити підприємству з причин зниження рівня його фінансової репутації, розголошення працівниками підприємства конфіденційної інформації;

міністерства можуть не надати фінансової допомоги підприємству або не надати державне замовлення на продукцію підприємства;

бізнес-партнери можуть розкрити фінансову таємницю підприємства конкурентам, несвоєчасно здійснити поставки своєї продукції, здійснити підробку важливих документів, займатись шантажем, здійснити рейдерське захоплення підприємства у випадку відчуття ними зниження рівня економічної безпеки підприємства;

органи місцевого самоврядування можуть прийняти рішення щодо закриття підприємства з причин не виплати місцевих податків, архітектурної невідповідності місцезнаходження та загального вигляду будівлі підприємства, порушення екологічної обстановки в регіоні;

зовнішні силові структури можуть здійснити силовий напад на підприємство або на окремих його працівників.

Комплексність забезпечення економічної безпеки підприємства та постійне зростання її рівня, недопущення неправомірного втручання зовнішніх структур у роботу підприємства можливі лише за умови спільної інтегрованої, злагодженої, оперативної роботи всіх підрозділів підприємства.

Концептуальні положення управління економічною безпекою підприємства:

1. Моніторинг та діагностику економічної безпеки підприємства необхідно проводити постійно.

2. Економічну безпеку підприємства необхідно досліджувати в статичному та динамічному аспекті.

3. Управління економічною безпекою підприємства повинне бути ключовою складовою стратегічного управління підприємства.

4. Повинно постійно здійснюватись удосконалення захисту інформації підприємства.

5. Повинен здійснюватись контроль доступу сторонніх осіб на територію підприємства.

6. Необхідно ретельно перевіряти контрагентів на предмет їх репутації та порядності ведення бізнесу.

7. Періодично необхідно здійснювати перевірки персоналу підприємства на предмет ймовірності розкриття комерційних таємниць підприємствам-конкурентам.

8. Необхідно знижувати ризики від озброєних пограбувань підприємства.

9. Оцінювально-аналітична система повинна стати центральною частиною управління економічною безпекою підприємства.

10. При оцінюванні рівня економічної безпеки підприємства необхідно враховувати не лише результати діяльності підприємства на поточну дату, а й потенціал, тобто здібності підприємства до забезпечення економічної безпеки підприємства в майбутньому.

11. При оцінюванні рівня економічної безпеки підприємства необхідно використовувати декілька альтернативних методичних підходів.

12. Оцінка значущості функціональних складових економічної безпеки підприємства повинна проводитись за допомогою добре перевірених евристичних методів.

13. Оцінка та аналіз економічної безпеки підприємства повинні базуватись на врахуванні технологічних особливостей підприємства.

14. Оцінювальні показники економічної безпеки підприємства повинні бути скориговані на коефіцієнт значущості стадії життєвого циклу підприємства.

15. Оцінювальні показники економічної безпеки підприємства повинні бути скориговані на коефіцієнт значущості ринкової стратегії підприємства.

16. Управління економічною безпекою підприємства необхідно здійснювати не лише за результатами, а й за потенціалом підприємства.

17. Працівники служби економічної безпеки підприємства повинні володіти навичками побудови економіко-математичних моделей, володіти найсучаснішими пакетами прикладних програм, знати основні підходи до оцінювання рівня економічної безпеки підприємства.

18. Працівники служби економічної безпеки підприємства повинні оперативно реагувати на зміни в зовнішньому середовищі.

Економічні показники для проведення оцінки і аналізу економічної безпеки підприємства повинні бути представлені у вигляді системи. Виділення саме таких систем обґрунтовується доцільністю проведення оцінки та аналізу не тільки досягнутого рівня економічної безпеки підприємства, а й його нарощування (або виснаження) потенціалу, тобто оцінки накопичення підприємством здатностей до формування високого рівня в майбутньому.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 6.1. Для чого потрібно аналізувати та оцінювати ризики?
- 6.2. Яка роль управлінської звітності в управлінні ризиками підприємства?
- 6.3. Визнання, оцінки та облікового відображення діяльності підприємств в умовах ризику.
- 6.4. Класифікація ризиків діяльності суб'єктів господарювання для цілей складання звітності
- 6.5. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку (в частині роботи облікового підрозділу) з урахуванням професійних ризиків бухгалтера.
- 6.6. Які існують параметри та показники якості управлінської звітності в процесі оцінки ризику?
- 6.7. Охарактеризуйте види управлінської звітності в процесі формування облікового забезпечення управління ризиками операційної діяльності.
- 6.8. Охарактеризуйте види управлінської звітності в процесі формування облікового забезпечення управління ризиками фінансової діяльності.
- 6.9. Охарактеризуйте види управлінської звітності в процесі формування облікового забезпечення управління ризиками інвестиційної діяльності.
- 6.10. Які існують складові системи фінансово-економічної безпеки?

Тестові завдання до розділу 6.

1. Відсутність різного роду економічних небезпек і загроз, або наявність можливостей щодо їх попередження, захисту своїх інтересів та недопущення втрат нижче критичної межі визначає:
 - а) економічну безпеку підприємства;
 - б) фінансову стійкість;
 - в) автономність;
 - г) платоспроможність.

2. Перша стадія кризових явищ на підприємстві характеризується та відображається у внутрішньогосподарській звітності:
 - а) падінням граничної ефективності капіталу, показників ділової активності підприємства, зниженням рентабельності й обсягів прибутку, внаслідок чого погіршується фінансовий стан підприємства
 - б) станом гострої неплатоспроможності
 - в) практичною відсутністю власних коштів у підприємства
 - г) банкрутством

3. Шляхом порівняння (зіставлення) величини загрози економічної безпеки та ефективності заходів її запобігання визначають:
 - а) інтегральний показник платоспроможності;
 - б) рівень ліквідності;
 - в) рівень економічної безпеки;
 - г) показник абсолютної ліквідності.

4. Бухгалтерська внутрішня звітність комерційної організації, призначена для забезпечення її фінансово-економічної безпеки та стійкості:
 - а) управлінська звітність підприємства;
 - б) фінансова звітність;
 - в) статистична звітність;
 - г) корпоративна фіскальна звітність.

5. Відповідальними особами за складання управлінської звітності в управлінні ризиками підприємства є:
 - а) бухгалтери-аналітики та конкретні виконавці контрольованих показників (статей);
 - б) юристи;
 - в) депозитарій компанії;
 - г) головний директор та головний бухгалтер.

6. Ймовірність виникнення збитків в результаті недоліків чи помилок у внутрішніх процесах корпоративних структур, в діях співробітників та інших осіб, в роботі інформаційних систем, або внаслідок зовнішнього впливу:

- а) ризик фінансової діяльності;
- б) операційний ризик;
- в) інвестиційний ризик;
- г) комплексний ризик інформаційної безпеки.

8. Якщо в корпорації є можливість здійснювати неприпустимі операції або не здійснювати необхідні, що в свою чергу обумовлено недосконалістю структури, то виникає:

- а) операційний ризик;
- б) інвестиційний ризик;
- в) ризик економічної безпеки;
- г) інформаційний ризик.

9. Операційний ризик можливо знизити шляхом:

- а) підвищення продуктивності праці;
- б) подвійного введення і підтвердження операцій;
- в) виконання бюджетів;
- г) надання премій працівникам.

10. Структура капіталу визначається співвідношенням:

- а) власних та позичкових джерелами формування фінансових ресурсів;
- б) активу балансу до власного капіталу;
- в) загального обсягу прибутку підприємства до чистого доходу за рік;
- г) позикових коштів до дебіторської заборгованості.

11. Система управління ризиками включає наступні блоки завдань:

- а) оптимізацію та планування;
- б) бюджетування та розрахунок собівартості;
- в) калькуляцію та зниження собівартості;
- г) ідентифікацію, оцінку ризиків та нейтралізацію.

13. Стадія управління ризиками, що передбачає визначення переліку систематичних ризиків, пов'язаних з господарською діяльністю підприємства в цілому:

- а) стадія ідентифікації ризиків;
- б) оцінка ризиків;
- в) нейтралізація;
- г) дана стадія не передбачена системою управління ризиками.

14. Зменшення рівня фінансових ризиків можна також досягти, застосовуючи механізм:

- а) диверсифікації;
- б) оптимізації;
- в) фінансового планування;
- г) ліквідності.

15. В основі економічної безпеки підприємства лежить:

- а) захист інтересів працівників даного підприємства;
- б) підвищення рівня виробництва даного підприємства;
- в) відстоювання конкурентоспроможності даного підприємства;
- г) нейтралізація факторів, які підривають стійкість економічного механізму;
- д) забезпечення належного рівня ресурсної бази даного підприємства.

Ситуаційні завдання до розділу 6.

Завдання 6.1

Фінансовий директор повинен прийняти рішення щодо вибору та реалізації одного з проектів. Оцінюючи можливі сценарії щодо отримання очікуваного доходу, визначити найбільш доходний та найменш ризиковий інвестиційний проект.

Можливі сценарії щодо отримання очікуваного доходу	Очікуваний дохід, тис. грн.		Значення ймовірності очікуваних доходів, %	
	Інвестиційний проект -1	Інвестиційний проект -2	Інвестиційний проект -1	Інвестиційний проект -2
Низький	10500	8000	0,4	0,3
Середній	12000	13000	0,7	0,8
Високий	15000	16000	0,28	0,25

Примітка: рівень ризику виходячи із коефіцієнту варіації.

Завдання 6.2

Визначити необхідний рівень резерву сумнівних боргів з дебіторської заборгованості, якщо загальний обсяг її — 200 тис. грн. Ризик неповернення 30 % заборгованості становить 2 %; 40 % заборгованості — 5 %; 20 % заборгованості — 10 %; 10 % заборгованості є безнадійною.

Визначити середній ризик неповернення та величину резерву сумнівних боргів за всім обсягом заборгованості. Як зміниться рівень ризику, якщо 50 % заборгованості, яка мала ризик неповернення 10 %, стане безнадійною?

Узагальнити результати в управлінському звіті.

Завдання 6.3

Грошові потоки за інвестиційним проектом складають у 2012 році 1000 грн., у 2013 році — 1500 грн., у 2014 році — 1500 грн., у 2015 і 2016 роках відповідно 1800 і 700 грн.

Частка безпечних надходжень за експертними оцінками складає у перший рік — 95%, у другий — 80%, у третій — 70%, четвертий — 60%, у п'ятий — 40%. Початкові інвестиції однакові і складають 1600 н. Безпечна дисконтна ставка складає 20%. Визначте доцільність даного проекту.

Узагальнити результати в управлінському звіті.

Завдання 6.4

Одна з філій компанії «Посейдон» має такі показники бюджету на наступний рік (грн):

1. Обсяг продаж (50 000 од. • 8 грн/од.) — 400 000.

2. Змінні витрати (50 000 од. • 6 грн/од.) — 300 000.
3. Маржинальний дохід — 100 000.
4. Постійні витрати — 75 000.
5. Прибуток підрозділу — 25 000.
6. Інвестований капітал у підрозділ — 150 000.
7. Мінімальна бажана норма прибутку на капітал — 20 %.

Необхідно визначити та узагальнити результати в управлінському звіті:

1) очікуваний показник прибутку на інвестований капітал (ПК) підрозділу за формулою $П/К \cdot 100$;

2) очікуваний показник залишкового прибутку (ЗП) підрозділу за формулою: $П - (К \cdot 0,2)$;

3) як зміниться показник залишкового прибутку (ЗП), якщо менеджер використає можливість продати 10 000 од. продукції по 7,50 грн/од., враховуючи, що змінні витрати залишаються на рівні бюджетних, постійні збільшаться на 5 тис. грн, а додаткові інвестиції в капітал становитимуть 20 000 грн;

4) як зміниться показник прибутку підрозділу, якщо його менеджер прийме рішення про продаж частини запланованої в бюджеті продукції обсягом 10 000 од. іншому підрозділу компанії «Посейдон» за ринковою ціною 7,20 грн/од., і як зміниться сумарний прибуток компанії в цілому.

Завдання 6.5

Дочірнє підприємство АТ «Сатурн» має можливість здійснювати додаткові інвестиції на суму 180 тис. грн в основні засоби, які використовуватимуться протягом наступних п'яти років і забезпечать одержання таких сум прибутку по роках відповідно: 9 тис, 9 тис, 14 тис, 64 тис. і 84 тис. грн.

Амортизація основних засобів на підприємстві нараховується прямолінійним методом. Залишкової (ліквідаційної) вартості після закінчення терміну їх використання не очікується. Вартість капіталу підприємства становить у середньому 16 %.

Необхідно визначити очікувані показники: прибуток на інвестований капітал (ПК) та залишкового прибутку (ЗП) за кожен рік майбутнього використання інвестицій, а також чисту приведену вартість (ЧПВ) і дати оцінку доцільності нових інвестицій. Довідково дисконтний множник для i — 16 % становить по роках відповідно: 0,862; 0,743; 0,641; 0,552; 0,476.

Завдання 6.6

Перед менеджером постала проблема вибору одного з двох альтернативних інвестиційних проектів. Перший проект передбачає початкові інвестиції в обсязі 120 тис. грн, другий – 165 тис. грн.

Від реалізації першого проекту очікується отримання таких грошових потоків: 1-й рік – 30 тис. грн, 2-й рік – 60 тис. грн, 3-й рік – 70 тис. грн, 4-й рік – 50 тис. грн. Від реалізації другого проекту очікується надходження постійних річних грошових потоків в розмірі 50 тис. грн протягом 6 років.

Для дисконтування сум грошових потоків від реалізації проектів ставки дисконту становлять відповідно: для першого проекту – 10 %, для другого – 12 %.

На підставі обчислення показника чистої теперішньої вартості проекту дайте рекомендації менеджеру щодо вибору проекту.

Завдання 6.7

Оцініть привабливість інвестиційного проекту на підставі показника індексу прибутковості, якщо початкові інвестиції склали 50 тис. грн., дисконтна ставка 10%. Від реалізації проекту очікуються такі грошові потоки: 1-й рік – 30 тис. грн, 2-й рік – 35 тис. грн.

Завдання 6.8

Суб'єкт підприємництва ухвалив рішення про придбання за власні кошти обладнання для виробництва ковбасних виробів вартістю 200 тисяч гривень і передбачуваною рентабельністю 10 % у місяць. За час поставки і монтажу служба сертифікації продукції змінила вимоги стосовно технології виробництва ковбаси. Тому нове обладнання виявилось непридатним для виробничих цілей. Які дії необхідно зробити з боку суб'єкта підприємництва для подолання такого виду ризику?

РОЗДІЛ 7

КОРПОРАТИВНА СОЦІАЛЬНА ЗВІТНІСТЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

План

- 7.1 *Соціальна звітність управління персоналом*
- 7.2 *Звітність для прийняття екологічних рішень*
- 7.3 *Звітність про співпрацю з партнерами*

Ключові слова та поняття: соціальна відповідальність підприємства, соціальна звітність управління персоналом, звітність для прийняття екологічних рішень, звітність про співпрацю з партнерами.

7.1 Соціальна звітність управління персоналом

Соціальні нефінансові звіти є сучасним шляхом оприлюднення інформації про діяльність підприємств. Українська модель соціальної нефінансової звітності знаходиться на стадії розвитку. Міжнародний досвід пропонує достатню кількість нефінансових звітів у всіх галузях.

Згідно з визначенням Єврокомісії нефінансова звітність, як інструмент соціальної відповідальності, є концепцією, згідно якої бізнес добровільно інтегрує соціальні й екологічні ініціативи, а також взаємодію із заінтересованими сторонами в комерційну діяльність.

Вітчизняні підприємства використовують різні способи донесення інформації щодо своєї корпоративної соціальної відповідальності, тобто про те, як вони розуміють і реалізують на практиці концепцію соціально відповідального здійснення бізнесу:

- відображають в річних нефінансових звітах окремим розділом;
- подають окремі відомості про кадрову політику;
- публікують нефінансові звіти, які відрізняються як за видами, так і за змістом.

Критерії, що дозволяють визначити підприємство як соціально відповідальне (рис. 7.1).

Суб'єктам бізнесових структур добровільно необхідно впроваджувати прості форми відображення інформації про соціальну відповідальність бізнесу, поступово розширюючи межі своєї нефінансової (соціальної) звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Соціальна (нефінансова) звітність – це публічний інструмент інформування акціонерів, співробітників, партнерів про те, як і якими темпами підприємство реалізує свою місію або стратегічні плани для розвитку економічної стійкості та соціального благополуччя.

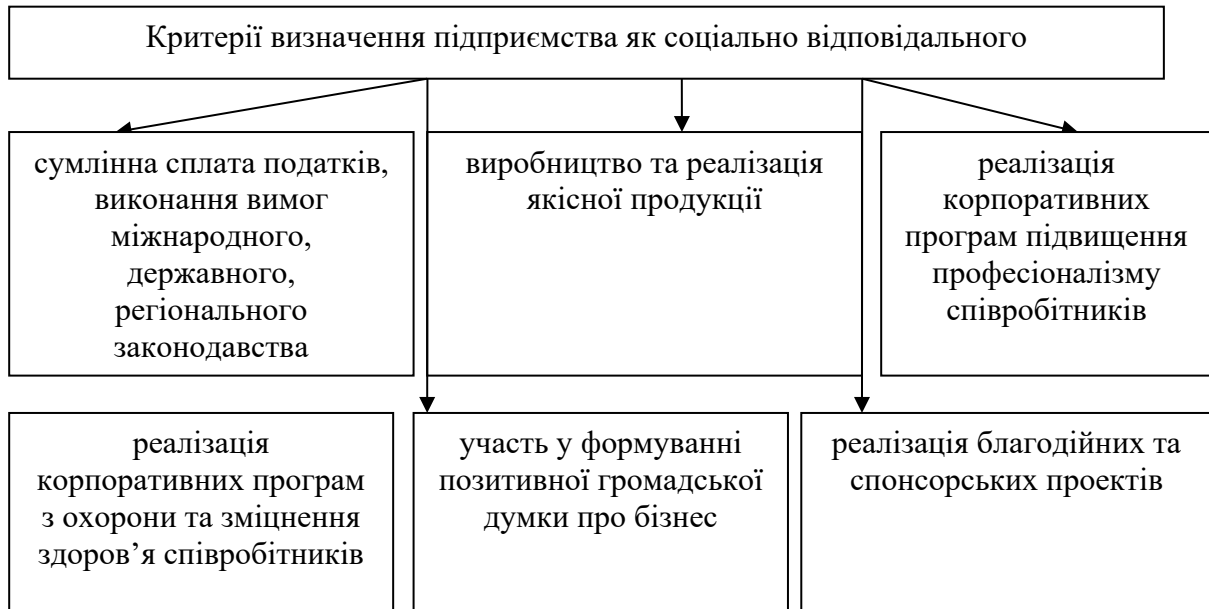


Рисунок 7.1 - Критерії визначення підприємства як соціально відповідального

Інформаційне забезпечення соціального аспекту діяльності підприємства здійснюється за допомогою соціальної (нефінансової) звітності.

В умовах євроінтеграції поведінка сучасного бізнесу має використовувати частину доходів на витрати, пов'язані із реалізацією соціальних цілей: навчання, підвищення кваліфікації персоналу і т.д.

Соціальна відповідальність бізнесу визначає поведінку підприємства щодо фізичних або юридичних осіб (стейкхолдерів), які мають легітимний інтерес у діяльності підприємства (рис. 7.2).

Соціальна (нефінансова) звітність – це документально оформлена сукупність даних підприємства, що відображає середовище його існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сферах.

Соціальна звітність є публічною і розглядається як інструмент інформування стейкхолдерів підприємства про те, як і якими темпами воно реалізує закладені в своїх стратегічних планах розвитку цілі щодо економічної стабільності та соціального добробуту.

Першочерговими адресатами звітності є причетні групи стейкхолдерів, які детально аналізують презентовані факти з урахуванням доступної їм інформації.

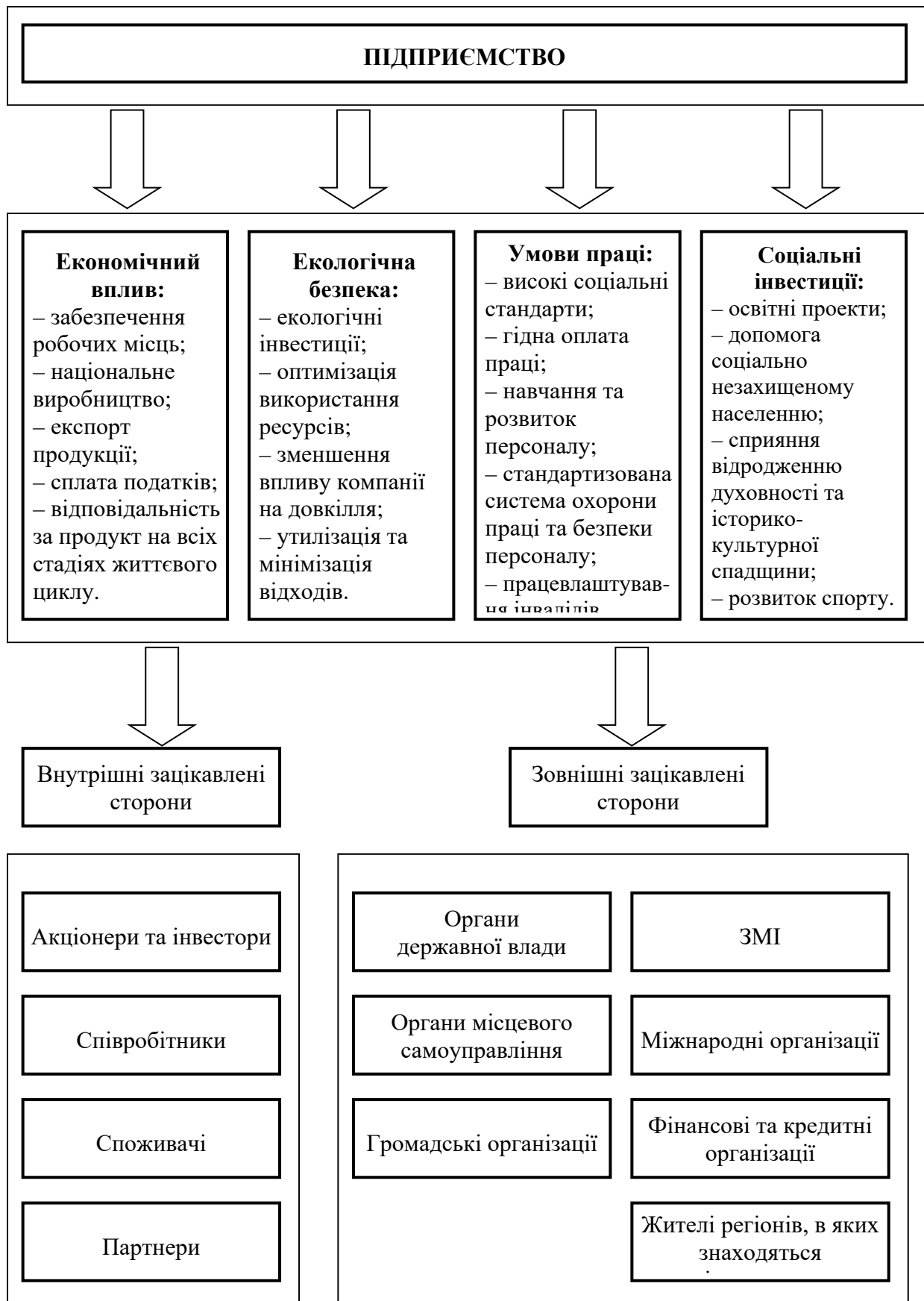


Рисунок 7.2 – Карта соціальної відповідальності підприємства

Трактування поняття «соціальна звітність» міжнародними організаціями наведено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Трактування поняття «соціальна звітність» міжнародними організаціями

Джерело	Визначення
Агентство з соціальної інформації (АСІ)	Соціальний звіт - документ, що висвітлює оцінку громадського впливу компанії
Асоціація дипломованих присяжних бухгалтерів (АССА)	Звітування в сфері сталого розвитку - звітування про економічні, соціальні та екологічні спекти діяльності організації
Асоціація дипломованих головних бухгалтерів (CGA - Canada)	Звіт про корпоративну стійкість - засіб комунікації із зацікавленими сторонами з приводу економічних, екологічних та соціальних результатів діяльності організації

Основні нефінансові показники, які відображаються у соціальних звітах:

- кадрова політика (інформація про створення робочих місць та трудову практику, розвиток людських ресурсів, охорона здоров'я і безпека персоналу);
- екологія;
- етичні питання ведення бізнесу з партнерами, допомога громадам;
- якість продукції;
- внесок підприємства в розвиток економіки регіону тощо.

Етапи процесу формування соціальної (нефінансової) звітності:

I етап - планування (визначення завдань соціальної відповідальності, характеристика цілей та стратегії її забезпечення, виявлення відповідальних виконавців);

II етап - складання звітності (збір та аналіз інформації, визначення методів оцінки для відображення в звітності, вибір формату та методики складання);

III етап - проведення соціального аудиту.

Одним з важливих розділів соціальної звітності є характеристика взаємодії підприємства з персоналом. Питання управління персоналом у фактичних публічних соціальних звітах представлені менше, ніж в стандартах соціальної звітності, але в соціальних звітах для внутрішнього користування вони висвітлені ширше.

Існує ряд міжнародних нормативних документів, що чинять вплив на структуру та процедуру складання нефінансових звітів суб'єктів господарювання (табл. 7.2).

Міжнародні нормативні документи,
що регламентують складання соціальної (нефінансової) звітності

Міжнародний нормативний документ	Основні положення	Передумови застосування
<p>ISO 26000:2010 Міжнародна організація по стандартизації (ISO)</p>	<p>Являє собою керівництво та рекомендації застосування принципів соціальної відповідальності, носить добровільний характер. Містить категоріальний апарат соціальної відповідальності, її принципи, основні керівництва щодо застосування, можливі практики соціальної відповідальності тощо. Звітність рахується як добровільна ініціатива підприємства. Чітка регламентація соціальної звітності відсутня.</p>	<p>Може використовуватись як своєрідний довідник по забезпеченню соціальної відповідальності підприємства. Сприяє впровадженню соціальної відповідальності бізнес структур, розробці відповідних ініціатив та стратегій розвитку.</p>
<p>Глобальний договір ООН</p>	<p>Містить 10 принципів, що орієнтовані на створення соціально відповідальних бізнес-структур через їх реалізацію. Має виключно добровільний підхід, в тому числі стосовно формування публічної звітності щодо реалізації передбачених принципів.</p>	<p>Використовується для застосування загальноприйнятої практики десяти принципів бізнесової діяльності у всьому світі та сприяє діяльності на забезпечення досягнення цілей ООН.</p>
<p>AA 1000 (Account Ability) AA 1000 APS, AA 1000 AS</p>	<p>Визначають особливості окремих компонентів соціальної відповідальності та відповідно впливають на формування соціальної звітності, так, наприклад SA 8000 визначає вимоги до запровадження соціальної відповідальності з точки зору соціального захисту працівників підприємства.</p>	<p>Може використовуватись для оцінки соціальної відповідальності системи менеджменту на підприємстві. Стосується в більшій мірі трудового аспекту соціальної відповідальності.</p>

Стандарти Саншайн	Наводяться керівні принципи відносно інформації, яку суб'єкти господарювання мають регулярно надавати в щорічному корпоративному звіті для зацікавлених сторін.	Використовуються для вкладання корпоративного звіту, узагальнюється інформація для клієнтів, працівників, для місцевого суспільства та широкого загалу, з врахуванням інформації, що буде цікавою для окремих зазначених користувачів.
Міжнародний нормативний документ	Основні положення	Передумови застосування
Стандарт GRI (The Global Reporting Initiative) Керівництвом зі звітності у сфері сталого розвитку	Містить підхід до розкриття інформації в звітності, набір основних показників та інформацію про розділи звітності. Носить добровільний характер. Звітність містить розділи: 1. Стратегія та аналіз. 2. Характеристика організації. 3. Параметри звіту. 4. Управління, зобов'язання та взаємодія з зацікавленими сторонами. 5. Інформація про підходи в області менеджменту і показники результативності. Звітність може формуватись щороку або один раз в два роки. Рекомендовано проходження зовнішнього підтвердження	Може використовуватись як керівництво при складанні соціальної звітності, що відображає економічні, екологічні та соціальні складові результатів діяльності підприємства. Підхід до формування звітності досить складний, але виправданий.

Основні форми соціальної звітності відповідно до світової практики:

- Стандартизований звіт (AA 1000, SA 8000, GRI (Global Reporting Initiative), ISO 14000, ISO 26000 та ін.);

- Комплексний звіт (за методом потрійного підсумку Triple Botton-Line; за методом Лондонської групи порівняльного аналізу (London Benchmarking Group); за методом групи корпоративного громадянства (Corporate Social Citizenship) та інші).

- Звіти у довільній формі.

Стандарт SA8000 або «Соціальна відповідальність 8000» (Social. A.A. Accauntability International) регламентує напрям виміру соціальної відповідальності бізнесу, розроблений в 1996 році як стандарт сертифікації компаній у сфері дотримання прав працівників, прав людини, побудови

добропорядної та надійної системи управління «людським капіталом». Стандарт SA8000 містить показники, що підлягають перевірці та необхідні для здійснення процедури її сертифікації. Спеціаліст, який працює в системі SA8000, зазвичай, контактує з громадськими організаціями, профспілками та іншими представниками місцевої громади, адже верифікація соціальної відповідальності не може базуватися лише на вивченні документів фірми та на розмовах з її менеджерами. Компанія, що добровільно проходить таку перевірку отримує сертифікат, має у всьому світі підтвержену характеристику фірми, яка на всіх етапах створення вартості продукції чи послуг враховує права працівників.

Українським підприємствам доцільно застосовувати стандарт серії AA1000 (AccountAbility 1000), розроблений Інститутом соціальної та етичної звітності (Лондон, 1999 р.). AA1000 дає основу для комплексної верифікації всієї соціальної звітності компанії, яким визначено вимоги щодо розкриття інформації про соціальну ефективність компанії на всіх ділянках її діяльності. Зазначений стандарт дає можливість врахувати в системі управління соціальними аспектами діяльності компанії запити й очікування всіх ключових груп стейкхолдерів: це підвищує його практичну та прогностичну цінність.

Основні етапи процесу складання соціальної звітності (згідно з вимогами стандарту AA1000):

I етап - планування (ідентифікація всіх груп стейкхолдерів, визначення чи уточнення корпоративно-етичних цінностей компанії);

II етап - звітність (виявлення найактуальніших питань, визначення індикаторів оцінки, збір та аналіз інформації);

III етап - підготовка звіту;

IV етап - здійснення аудиту зовнішньою організацією.

В українській соціальній нефінансовій звітності переважає описовість – надання загальної інформації про здійснені проекти без зазначення кількісних показників, що б вимірювали результативність та вплив від реалізації цих проектів. Показники, що сьогодні надаються у звітах, переважно є вибірковими і несистемними, стосуються точкових ініціатив, а не соціальної відповідальності бізнесу, як такої.

Під час підготовки нефінансової звітності господарюючим суб'єктам в Україні слід зважати на потребу узгодження показників та збору даних. Розв'язання цієї проблеми вимагає фахового діалогу між персоналом підприємства: спеціалістами соціальної відповідальності, фінансовими директорами, бухгалтерами та аудиторами в межах підприємства.

Розвиток нефінансової звітності в Україні суттєво відстає від зарубіжних компаній. На міжнародному рівні формують інтегровану звітність, яка враховує як фінансовий, так і нефінансовий вид діяльності підприємства.

Контроль за нефінансовою звітністю проводять шляхом її верифікації - процедури перевірки, аналізу та підтвердження одного або кількох аспектів:

1. Якості звіту (якісної та кількісної характеристики інформації);
2. Правдивості представлених даних;
3. Відповідності змісту наданого звіту до обраної системи звітності;
4. Об'єктивності результатів щодо взаємодії зі стейкхолдерами тощо.

Міжнародні стандарти перевірки нефінансової звітності:

1. Міжнародний стандарт з проведення аудиторських перевірок ISAE 3000 - застосовується аудиторами в якості основи для перевірки нефінансової звітності, розроблений в 2004 році Радою по міжнародним стандартами аудиту та підтвердження достовірності інформації.

2. Міжнародний стандарт перевірки - AA1000AS, розроблений в 2008 році британським інститутом Account Ability.

У деяких країнах також можуть застосовуватися національні стандарти, такі як стандарт AT101, прийнятий Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів, пропонує підхід, сумісний з міжнародними стандартами фінансової звітності, а саме: використання принципів звітності, а не жорстких правил, що регламентують кожну дію.

Результатом соціального аудиту є довготривале підвищення ефективності організації за допомогою вдосконалення систем управління персоналом, зростання ефективності формування та використання трудового потенціалу.

Нефінансова соціальна звітність надає значно більше інформації про вплив підприємства на персонал, економіку та навколишнє середовище.

Фінансова та нефінансова звітність оприлюднюються окремо, суттєво різняться за форматом і виконують різні цілі.

Фінансова звітність має чітко визначену мету – інформування акціонерів, кредиторів, інвесторів та регуляторів, нефінансова звітність – інформування ширшого кола заінтересованих сторін (стейкхолдерів) - працівників, громадських організацій, органів влади, експертів та ін.

Інтерес до соціальної відповідальності бізнес-стратегій стимулює підприємство до пошуку формату соціальної звітності, який інтегрує як фінансову, так і нефінансову звітність.

Нефінансова звітність може бути підготовлена і подана у 3-х форматах:

1. Звіт зі сталого розвитку, сформований відповідно до вимог системи GRI (Глобальної ініціативи зі звітності);
2. Звіт про Прогрес реалізації принципів Глобального договору ООН (COP – Communication on Progress);
3. Довільний соціальний звіт – за довільною структурою і самостійно обраним показникам.

1. «Звіт зі сталого розвитку» – це звітність, що одночасно охоплює економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності.

Нефінансова звітність зі сталого розвитку – це документально оформлена сукупність даних будь-якої бізнес-структури, що відображає середовище її існування, принципи і методи співпраці з групами впливу, а також результати діяльності в економічній, соціальній і екологічній сфері життя суспільства.

Оцінка рівня сталого розвитку підприємства визначається за трьома основними його складовими: культурного, соціального та економічного за методами:

- опитування працівників підприємства;
- середньозважених оцінок (-3, -2, -1, +1, +2, +3, +4, +5) за формулою 7.1:

$$E_{cz} = \sum_{j=1}^m \left[\frac{\sum_{i=1}^n K_i \times O_i}{n} \times K_j \right], \quad (7.1)$$

де: m – кількість складових соціокультурного партнерства, наприклад, $m = 3$;

n – кількість показників у j -й складовій, наприклад, відповідно $n = 11, 14, 7$;

K_i – ваговий коефіцієнт показника в межах j -ї складової партнерства;

O_i – оцінка i -го показника;

K_j – ваговий коефіцієнт складових соціокультурного партнерства, наприклад, відповідно $K_j = 0,5, 0,25, 0,25$.

Оцінка рівня сталого розвитку (ефективності соціокультурного партнерства на підприємстві) наведена у додатку Т.

Загалом, звіт зі сталого розвитку надає інформацію користувачам про економічні результати діяльності підприємства, управління персоналом, соціальні інвестиції, продукцію, екологічну культуру тощо.

2. «Звіт про Прогрес реалізації 10 принципів Глобального договору ООН» (Звіт про Прогрес) - це комунікативний інструмент неуніфікованої форми звітності, за допомогою якого підприємство регулярно демонструє стейкхолдерам (персоналу, клієнтам, інвесторам, ЗМІ, органам влади) рівень прогресу в діяльності за звітний рік. Це одна з легких форм нефінансової звітності, найбільш зручна для малого і середнього бізнесу.

Звіт про Прогрес є інтегрованою частиною річних звітів або Звітів зі сталого розвитку, оскільки у ньому висвітлена інформація з фінансових документів та форм публічної звітності. Загальний обсяг звітності не має принципового значення, може складатися з 2-3-х сторінок.

Звіт про Прогрес містить такі основні блоки принципів:

- права людини;
- трудові відносини;
- екологія;
- протидія корупції.

Формування Звіту про Прогрес складається з трьох послідовних кроків:

Крок I. Побудова системи ефективних комунікацій, зокрема необхідно:

а) декларувати постійну підтримку Глобального Договору у формі заяви (супровідного листа) вищого керівника;

б) описати практичні заходи з реалізації і підтримки десяти принципів Глобального Договору, проведені протягом звітного року, охоплюючи чотири складових елементи:

- акцентувати причетність до кожного принципу;
- правила, програми і системи менеджменту (структури менеджменту, опис документів, правил, кодів і політики, заходів для персоналу, підрядчиків і місцевої громадськості);

- практичні заходи;
- спроможність реалізації.

в) формалізувати критерії вимірювання якості результатів (стандартними показниками широко оцінити кількісну деталізацію заходів).

Крок II. Інформування стейкхолдерів.

Звіт є інструментом інформування стейкхолдерів про досягнуте просування в реалізації десяти принципів з використанням існуючих комунікативних каналів (щорічними звітами на корпоративному сайті, прес-релізами, офіційними заявами або іншими повідомленнями, якими користуються працівники та інші заінтересовані групи).

Крок III. Оприлюднення звіту в базі даних Глобального Договору.

Розміщення електронної версії Звіту про Прогрес (веб-лінк, на сайті Глобального Договору (globalcompact.org)).

3. Довільний соціальний звіт – це власна форма нефінансової звітності, у якій представлено збір, систематизацію і аналіз інформації за встановленими вимогами і правилами.

Соціальний звіт, сформований відповідно до власних підходів, містить три основні елементи: заява про підтримку від вищого керівництва, опис конкретних дій, показники результативності.

Фрагмент структури довільного Соціального звіту підприємства щодо подання інформації про управління персоналом та умови праці на підприємстві складено у відповідності із міжнародними стандартами нефінансової звітності зі сталого розвитку GRI v3 і вимогам оцінки «В».

Фрагмент структури Соціального звіту
щодо подання інформації про витрати на розвиток персоналу
та умови праці на підприємстві

Розкриття інформації у розділах	Текстовий опис	Додатки
<p>Умови праці та розвитку персоналу:</p> <ul style="list-style-type: none"> - підвищення рівня кваліфікації працівників; - отримання додаткової професійної освіти; - медичне обстеження, надання першої медичної допомоги; - профілактичне лікування; - розвиток соціальної сфери; - плинність кадрів; - оцінка компетентності персоналу, - підготовка до додаткового навчання персоналу (тренінги, інструктажі тощо); - надання соціальних пакетів (разову матеріальну допомогу на оздоровлення, путівки для дітей, грошові премії на свята, матеріальну допомогу при народженні дитини, при виході на пенсію, в разі одруження, в критичних ситуаціях), інше. 		
<p>Практика підприємства у сфері працевлаштування людей з особливими потребами:</p> <ul style="list-style-type: none"> - кількість осіб (у абсолютному та відносному вираженні); - посади, які займають працівники з інвалідністю; - професійні обов'язки працівники з інвалідністю на посадах; - наявність гнучкого графіку роботи; - надання прав на користування пільгами (на оздоровлення, матеріальну допомогу, преміювання тощо); - створення спеціальних умов для їх соціальної адаптації та професійного розвитку, інше. 		
<p>Охорона і безпека праці:</p> <ul style="list-style-type: none"> - наявність сертифікованих систем управління безпекою та гігієною праці; - характеристика показників смертельних випадків та нещасних випадків; - інженерно-технічні та організаційні заходи, спрямовані на охорону праці; - атестація робочих місць; - навчання та перевірка знань працівників з охорони і безпеки праці, інше. 		
<p>Відношення до рівні можливостей чоловіків і жінок (ведення справедливої гендерної політики)</p>		
<p>Корпоративна культура та волонтерство:</p> <ul style="list-style-type: none"> - випуск корпоративного видання – журналу (розвиток корпоративної культури та підвищення інформованості працівників); - участь працівників у добровільних роботах в соціальних програмах для збільшення суспільного блага; - корпоративне волонтерство; - внесок працівників у донорство крові. 		

У соціальній звітності повинні бути подані статистичні дані підприємства у динаміці за останні періоди (роки) для наочності у вигляді таблиць, графіків з детальним текстовим описом.

У робочій таблиці 7.4 надана інформація користувачам соціальної звітності про діяльність підприємства щодо персоналу та умов праці: підвищення професіоналізму працівників, покращення умов праці, безпеки виробничих процесів та гарантування їх соціального захисту.

Таблиця 7.4

Робоча таблиця щодо формування показників структури персоналу та умов праці на підприємстві

Показник	Одиниця виміру	2013	2014	2015	2016	2017
Загальна кількість працівників*	осіб	4885	5583	6111	6333	6376
Частка жінок *	%	32,24%	30,75%	29,88%	29,92%	30,10%
Кількість працівників з обмеженими можливостями*	осіб	188	217	257	269	278
Витрати на охорону праці*	тис. грн.	1884	40707	3060	3458	5164
* Дані по підприємству (включаючи територіально відокремлені структурні підрозділи, дочірні підприємства та підприємства із корпоративними правами).						
** Більше інформації можна знайти на офіційному сайті підприємства за посиланням http://XXXXXX/staff/						

У соціальних звітах слід враховувати зауваження зацікавлених сторін під час проведення панельних дискусій з обговорення минулорічного звіту та коментарі експертів.

Нефінансова звітність акумулює довіру з боку різних груп персоналу.

Для персоналу соціальна звітність є вагомим стимулом і свідченням статусності роботи, що підтверджує соціальну значущість їхньої праці. Нефінансова звітність сприяє формуванню іміджу відповідального роботодавця, зокрема серед молодих фахівців.

У процесі підготовки соціального звіту учасниками виступають представники корпоративної соціальної відповідальності, відділу по роботі з персоналом, адміністративного відділу, відділу з розвитку бізнесу, фахівці підприємства в галузі нефінансової звітності.

7.2 Звітність для прийняття екологічних рішень

Екологічна відповідальність підприємства по-різному інтерпретується представниками класичного та неокласичного напрямів.

Згідно класичного підходу, екологічна відповідальність виникла під дією екологічного законодавства: щоб уникнути санкцій, підприємства змушенні були переглянути свою екологічну політику і вжити заходів для зменшення негативного впливу своєї діяльності на навколишнє середовище.

Згідно неокласичного підходу, екологічна відповідальність є наслідком не лише нормативно-правових обмежень, але й моральної відповідальності виробників за заподіяння шкоди природі.

Екологічно відповідальний бізнес означає:

- виведення бізнесу з короткотермінових строків самозабезпечення і внесок власних ресурсів у довгостроковий розвиток внутрішнього і зовнішнього середовища;

- реалізацію соціальних заходів щодо прийняття екологічних рішень на основі збереження добре оплачуваних робочих місць, виробництва якісних товарів і послуг, охорони природи, застосування у бізнес відносинах чесної ділової поведінки;

- врахування суспільних очікувань у відношенні не тільки своєї продукції і підвищення прибутковості, але й своєї участі у формуванні національної та регіональної економіки.

Концепція сталого розвитку поєднує обмеження, встановлені екологічним законодавством та моральні зобов'язання представників бізнесу.

Суть екологічної відповідальності визначається через три функції:

- стимулююча (наявність економічних та нормативно-правових стимулів до охорони довкілля);

- компенсаційна (відшкодуванні збитків, завданих навколишньому природному середовищу у грошовому чи натуральному виразі);

- превентивна (застосування примусових засобів впливу на поведінку учасників екологічних відносин шляхом покарання та відшкодування завданих збитків).

Одним з найпоширеніших підходів до визначення екологічно відповідального підприємства є підхід, в основі якого закладено три критерії, які наведено у таблиці 7.5.

Бізнес, який враховує політику споживання ресурсів, повинен бути спрямований на:

- закріплення принципів в сфері охорони атмосферного повітря, збереження біологічної різноманітності, управління і захисту водних і земельних ресурсів, охорони надр і управління відходами у програмних стратегічних документах;

- аналізування джерел ресурсів і енергії, необхідних для безперебійної діяльності;

- вимір денного (місячного, квартального, річного) обсягу ресурсів, споживаної енергії, розроблювання плану енергозберігаючих заходів;

- зменшення продукування відходів від діяльності за умови доцільності повторного використання сировини або матеріалів;

- впровадження альтернативних видів використання енергії з акцентом на поновлювану енергію.

Таблиця 7.5

Критерії визначення екологічно відповідального підприємства

Критерії	Ознаки екологічної відповідності
1. Дотримання екологічних зобов'язань	<ul style="list-style-type: none"> - корпоративне бачення компанії повністю відповідає концепції сталого розвитку; - захист та відновлення природного середовища визначені стратегічними пріоритетами; - усвідомлюється, що економічна система функціонує в рамках екосистеми, яка є обмеженою; - діяльність відповідає вимогам екологічного законодавства; - відповідальність за шкоду, завдану довкіллю; - корпоративна культура заснована на екологічних цінностях.
2. Енергетичний та сировинний менеджмент	<ul style="list-style-type: none"> - ефективне використання природних ресурсів; - створення та використання відновлюваної енергії та матеріалів; - системне мислення; - мінімізація викидів вуглекислого газу; - аналіз екологічних досягнень та пошук нових екологічних рішень; - аналіз екологічних витрат та переваг.
3. Ефективне залучення стейкхолдерів	<ul style="list-style-type: none"> - інформування громадськості про екологічні наслідки своєї діяльності; - відповідальність перед стейкхолдерами за діяльність; - компанія враховує думки та побажання стейкхолдерів; - діяльність компанії є прозорою; - звіти про вплив на оточуюче середовище.

У процесі розвитку та становлення екологічної відповідальності виділено дві тенденції:

1) глобальна відповідальність за стан довкілля;

2) громадяни, з одного боку, щоразу більше переймаються тим, як вплине несприятлива екологічна ситуація на їх повсякденне життя, а, з іншого, - їх цікавить, як вони можуть сприяти вирішенню екологічних проблем.

Звітність для прийняття екологічних рішень має бути побудована на основних елементах екологічної відповідальності бізнесу (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

Елементи побудови звітності для прийняття екологічних рішень

Елементи звітності для прийняття екологічних рішень	Характеристика елементів звітності
Зміст корпоративної екологічної політики	Підприємства, які намагаються мінімізувати шкоду для природи, заповідяну своєю діяльністю, приймають систему екологічних принципів та стандартів (проголошується дотримання підприємством екологічного законодавства, провадиться відкрита екологічна політика, згідно якої працівники, партнери, члени місцевої громади та інші зацікавлені сторони інформуються про можливу екологічну шкоду від діяльності підприємства)
Екологічний аудит	<p>Визначення та перевірка основних засад екологічної політики, її напрямів задля оцінки реальних масштабів екологічної шкоди від діяльності підприємства (атмосферні викиди, забруднення водойм, відходи процесу переробки) та визначення пріоритетних напрямів екологічної політики як у довго-, так і в короткостроковій перспективі на добровільних засадах.</p> <p><i>Види екологічного аудиту:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ перевірка відповідності діяльності організації нормативним екологічним нормам та її екологічній політиці (compliance audit); ✓ проблемний аудит (issues audit); ✓ оцінювання безпечності роботи для працівників та можливого негативного впливу на їх здоров'я (health and safety audit); ✓ оцінювання екологічної ситуації певної території (site audit) - використовують при прийнятті рішення про передислокацію виробництва, відкриття нових представництв; ✓ корпоративний аудит (corporate audit) - повна аудиторська перевірка екологічної політики, основних виробничих та технологічних процесів; ✓ аудит товарного циклу (product or life cycle audit) передбачає аналіз впливу продукції на екологічну ситуацію на стадії її розробки, виробництва, реалізації, споживання, а також під час переробки відходів.

Залучення працівників до екологічних ініціатив	Керівництво підприємств, які формують звітність для прийняття екологічних рішень переконане, що ефективною екологічна політика може бути лише за умови, коли менеджмент, співробітники та члени їх сімей переймаються екологічними проблемами та намагаються долучитися до їх вирішення (екологічне виховання дітей, сортування сміття, придбання продуктів, виготовлених з найменшою шкодою для природи тощо). В іншому випадку деякі підприємства мають спеціальні програми для тих працівників, які виявляють неповагу та не дотримуються корпоративних екологічних принципів. Тобто затверджується екологічну відповідальність працівників крізь призму екологічної етики.
Елементи звітності для прийняття екологічних рішень	Характеристика елементів звітності
«Зелене постачання»	З метою забезпечення екологічності товарів та виробничих процесів обираються «зелені постачальники» (їх товари та послуги є менш шкідливими для навколишнього середовища, при виборі яких підприємства керуються не лише ціною та якістю товарів, але й їх екологічністю: сировина та матеріали повинні задовольняти внутрішні вимоги екологічних стандартів виробництва; вони мають видобуватися чи виготовлятися за природозберігаючими технологіями; для їх доставки повинні використовуватись найбільш екологічні транспортні схеми.
Виробництво «зелених» товарів	Підприємства-виробники повинні намагатися зробити свою продукцію екологічнішою шляхом використання для її виготовлення екологічно чистих матеріалів, застосування інноваційних технологій переробки відходів, використання технологій замкнених циклів. Традиційно вважають, що найбільшими забруднювачами є підприємства, які працюють в енергетичній, хімічній, металургійній промисловості. Стрімкий розвиток інформаційних та комунікаційних технологій активізував проблему інформаційного брухту (e-waste).
Система екологічного управління (Environmental Management System)	Дана система є спеціальним інструментом, що дозволяє підприємствам чітко визначати цілі природозахисної діяльності, досягати їх та постійно вдосконалювати екологічні заходи. В основу екологічного управління покладено 4-х рівневу структуру, що передбачає: 1) аналіз екологічних проблем та вияв найгостріших з них; 2) визначення екозберігаючих цілей та планування основних заходів для їх досягнення; 3) реалізацію заходів; 4) аналіз, оцінку ефективності запропонованих заходів, виявлення шляхів удосконалення екологічної політики.

На даний момент тільки в Європі налічується понад 300 законодавчих актів, що регулюють відносини в екологічній сфері.

Необхідним є розробка форм звітності для прийняття екологічних рішень, які дозволять проводити ґрунтовний контроль та аналіз діяльності підприємства в сфері охорони навколишнього середовища та соціального забезпечення. Це дасть можливість приймати ефективні управлінські рішення в даній сфері всіма учасниками господарських відносин, а також визначити місце окремого суб'єкта бізнесу в екологічному розвитку держави.

Для запобігання забрудненню навколишнього середовища керівництву необхідно:

- визначення джерел забруднення і відходів, пов'язаних з діяльністю, продуктами, послугами;
- вимірювання, реєстрування й інформування громадськості щодо значних джерел забруднення;
- розроблювання і оприлюднення програми, прийнятної для бізнесу, заінтересованих осіб і їх груп, орієнтовану на зменшення існуючих викидів, інформування громадськості про результати її реалізації.

У звітності для прийняття екологічних рішень підприємствам слід висвітлювати інформацію стейкхолдерам щодо:

- викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря і водні об'єкти;
- розміщення відходів;
- утворення радіоактивних відходів;
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад строк;
- контролю та аналізу впливу виробництва на навколишнє середовище;
- вдосконалення технологій відповідно до екологічних аспектів;
- мінімізації шкідливих викидів завдяки використанню найсучаснішого обладнання;
- виховання екологічної свідомості персоналу шляхом забезпечення довідковою інформацією, інструкціями та навчальними матеріалами тощо.

Важливою структурною складовою у звітності для прийняття екологічних рішень має бути наведений перелік запланованих та виконаних певних заходів у звітному періоді, які в подальшому призведуть до зменшення обсягів викидів забруднюючих речовин.

Екологічно відповідальні підприємства мають неухильно дотримуватися принципів гармонійного співіснування, взаємодії та постійного діалогу з суспільством, усвідомлювати свою відповідальність за стан навколишнього природного середовища. Зазначене вище реалізовується та впроваджується шляхом формування комплексної екологічної культури, яка визначена стандартом систем екологічного керування ISO 14000.

Результатом діяльності виступатиме постійне зменшення питомого впливу на навколишнє середовище (утворення відходів, споживання енергоресурсів і води, викидів в атмосферу).

Відображення специфічних показників у звітності щодо прийняття екологічних рішень у вигляді матриці екологічної діяльності (рис. 7.3).

Екологія виробничих процесів	Екологічні інноваційні проекти	Розвиток екологічної свідомості
Водні ресурси	Відходи виробництва	Колектив
Атмосфера	Упаковка продукції	Зелений офіс
Навколишнє середовище	Альтернативна енергетика	Зовнішні акції

Рисунок 7.3 – Матриця екологічної діяльності

Фрагмент структури звітності з прийняття екологічних рішень щодо подання інформації про екологічну діяльність підприємства складено у відповідності із стандартом систем екологічного керування ISO 14000 (табл. 7.7).

Таблиця 7.7

Фрагмент звітності з прийняття екологічних рішень щодо подання інформації про екологічну діяльність підприємства

Розкриття інформації у розділах	Текстовий опис	Додатки
<p>Екологія виробничих процесів:</p> <p>1. Водні ресурси</p> <ul style="list-style-type: none"> - ставлення до води (ощадливе тощо); - забезпечення повторного та зворотного водокористування для досягнення максимальної економії водних ресурсів, - постійна технологічна модернізація; - інше. <p>2. Атмосфера</p> <ul style="list-style-type: none"> - відповідальність у питаннях викидів у атмосферу; - основні забруднювачі атмосфери (автотранспортний парк, теплова станція, елеватор тощо); - програми енергоефективності (заходи зі зниження енерговитрат, рекуперація енергії); - управління витратами енергоресурсів (вдосконалення виробничих процесів для економії ресурсів з метою позитивного екологічного ефекту); - пошук зменшення витрат енергетичних ресурсів (реконструкції систем гарячого водопостачання з використанням); 		

<p>3. Вплив на навколишнє середовище</p> <ul style="list-style-type: none"> - реалізація, переробка та повторне використання відходів власного виробництва; - зниження показника питомого утворення відходів; - інформація щодо досягнення успіхів у зменшенні впливу на довкілля; - інше. 		
<p style="text-align: center;">Екологічні інноваційні проекти:</p> <p>1. Відходи виробництва</p> <ul style="list-style-type: none"> - інвестиції в екологічні проекти; - екологічна виробнича культура до своєї продукції на всіх етапах її життєвого циклу; - зменшення забруднення атмосфери (утворення побутових відходів); <p>2. Упаковка продукції</p> <ul style="list-style-type: none"> - розробка інноваційної системи збору і переробки упаковки продукції (тари і тарних матеріалів) задля мінімізації впливу на довкілля; - екологічні проекти зі збору власної тари (встановлення спеціальних контейнерів); - інше. <p>3. Альтернативна енергетика:</p> <ul style="list-style-type: none"> - заснування власної енергетичної компанії; - інші шляхи виробництва палива (із відходів тари та тарних матеріалів); - установка з переробки та утилізації промислових та побутових відходів; - інше. 		
<p style="text-align: center;">Розвиток екологічної свідомості</p> <p>1. Колектив</p> <ul style="list-style-type: none"> - виховання екологічної свідомості персоналу і населення; - запровадження ощадливих технологій не лише на виробництві, а й в будівлях і офісах; - екологічні знання є кваліфікаційною вимогою для посадових осіб, діяльність яких пов'язана з використанням природних ресурсів. <p>2. Зелений офіс</p> <ul style="list-style-type: none"> - ознайомлення працівників із принципами «зеленого офісу» і впровадження їх у життя; - інше. 		

У робочій таблиці 7.8 подана інформація користувачам звітності про

прийняття екологічних рішень: витрати на охорону навколишнього середовища, викиди в атмосферу, споживання електроенергії тощо.

Таблиця 7.8

Робоча таблиця щодо формування показників екологічної діяльності підприємства

Показник	Одиниця виміру	2013	2014	2015	2016	2017
Витрати на охорону навколишнього природного середовища	тис. грн..	3535	37131	5047	7828	20920
Загальний обсяг утворення відходів	тон	141519	196081	131442	103449	66923
Власна переробка, реалізація і повторне використання відходів	%	90,09%	86,83%	75,72%	88,66%	84,29%
Викиди в атмосферу від виробництва тепла	тон	32521	35181	46940	47426	54188
Споживання води	тис.м3	4409	4608	4525	3614	3537
Споживання електроенергії	тис. кВт/год.	78008	78165	83255	64558	68759
Споживання природного газу	тис.м3	15960	18532	23160	24829	26260
* Дані по підприємству (включаючи територіально відокремлені структурні підрозділи, дочірні підприємства та підприємства із корпоративними правами).						
** Більше інформації можна знайти на офіційному сайті підприємства за посиланням http://XXXXXX/staff/						

Корпорація McDonald's обрала 3 напрями щодо екологічних рішень своїх ресторанів:

- підвищення енергоефективності;
- забезпечення екологічності харчового пакування та зменшення обсягів відходів;
- «зелений дизайн» ресторанів.

Саме такі заходи дозволи їй стати найекологічнішою серед фаст-фудів, внаслідок чого суттєво збільшилась кількість клієнтів та підвищились доходи.

Екологічно відповідальними прагнуть бути не тільки великі корпорації, але й представники малого бізнесу. Власники таких підприємств вважають, що дотримання принципів екологічної відповідальності є нормою ведення бізнесу у сучасних умовах та переконані, що екологічно орієнтований бізнес може поліпшити імідж підприємства та слугувати його ефективним PR-інструментом, що дозволить підняти авторитет в очах громадськості.

Основними перешкодами, на думку власників підприємств малого бізнесу, є нестача коштів та часу.

Чинниками успіху у контексті корпоративної звітності для прийняття екологічних рішень є:

- зменшення негативного впливу на довкілля від діяльності підприємства;
- поліпшення екологічних характеристик планети;
- поліпшення здоров'я населення;
- збільшення вартості бренду та формування позитивної репутації;
- збільшення обсягів продажу, можливість виходу на нові ринки;
- доступ до нових джерел капіталу;
- зменшення витрат та зростання продуктивності праці.

Досвід багатьох підприємств свідчить, що корпоративна соціальна звітність за екологічними рішеннями значною мірою корелює з прибутками.

З усіх проявів соціальної відповідальності найбільш вираженим (та підтвердженим статистичними даними) є вплив екологічних ініціатив на фінансові результати діяльності підприємств.

За даними звіту Міжнародної Фінансової Корпорації компаніям, які працювали на ринках, що динамічно розвивались, та долучались до захисту навколишнього середовища, вдалося знизити витрати, підвищити доходи, а також отримати інші конкурентні переваги. Представники бізнесу також відзначили зниження витрат на персонал внаслідок підвищення лояльності працівників та зниження частки прогулів, зменшення витрат на юридичні послуги (значно знизилась кількість позовних заяв, пов'язаних з порушенням екологічних норм) тощо.

Більшість українських підприємств визнають лише юридичну екологічну відповідальність, тобто організують свою діяльність відповідно до вітчизняного екологічного законодавства. Проте із року в рік зростає кількість підприємств, керівництво яких усвідомлює гостроту глобальної екологічної кризи та намагається зробити свій внесок у поліпшення довкілля.

Екологічна складова соціальної звітності є однією з ключових вимог виходу українських компаній на світовий ринок. Експорторієнтовані українські підприємства повинні виготовляти продукцію, що відповідає європейським стандартам, зокрема екологічним, які значно суворіші, ніж вітчизняні.

Основними шляхами посилення відповідальності щодо екологічних рішень є:

1) Законодавче регламентування екологічної відповідальності. Екологічне законодавство України представлене кодексами й частковими, окремими законами, які регулюють окремі питання охорони довкілля, Указами Президента України й постановами Кабінету Міністрів України, а

також відомчими нормативно-правовими документами. Основним нормативно-правовим актом в системі екологічного законодавства є Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища». Проте норми даного Закону не в змозі врегулювати всі екологічні охоронні відносини. У Земельному, Лісовому, Водному кодексах, Кодексі про надра та інших законах викладено правові приписи, на основі яких регулюються особливості охорони відповідного природного об'єкта. Таким чином, в Україні існує ціла низка нормативних документів, які регулюють екологічні правовідносини. Відсутній єдиний документ, який би визначав концепцію сталого розвитку і межі екологічної відповідальності.

2) Екологічна освіта. Суть екологічної освіти полягає в тому, щоб кожна людина могла усвідомити пріоритетні загальнолюдські цінності, знала про основні джерела порушення природної рівноваги, віддавала собі звіт за скоєне як перед собою, так і перед сім'єю, суспільством, державою в цілому. Громадян потрібно інформувати про екологічні проекти, які проходять на різних рівнях (локальному, регіональному, національному та міжнародному), про можливості участі у еко-тренінгах, про волонтерські ініціативи. Екологічно відповідальні компанії та організації надають перевагу розміщенню електронних варіантів публікацій на веб-сайтах.

3) Система екологічної сертифікації. У світі розроблена ціла низка систем національної та міжнародної екологічної сертифікації. Відповідність продукції екологічним стандартам засвідчують екологічним маркуванням. Так, в Україні використовують знак «Екологічно чисто та безпечно», емблемою якого став «Зелений журавель». Україна входить до системи екологічної сертифікації GEN. Незважаючи на те, що в Україні існує така система екологічної сертифікації, вона є малопопулярною, про неї знають небагато виробників та споживачів. Здебільшого таку сертифікацію проходять компанії експортери, адже відповідність екологічним стандартам є ключовою вимогою виходу товару на європейський ринок.

7.3 Звітність про співпрацю з партнерами

Працюючи в тісному співробітництві з бізнес-партнерами, компанії можуть зменшувати складність і вартість продукції та підвищувати її якість. Вибір постачальників не завжди відбувається виключно через конкурсні тендерні процедури. Взаємини з партнерами з бізнес-об'єднань, спільних та торговельних підприємств, які зайняті збутом товарів підприємства за угодою франшизи, не менш важливі. Врешті решт, результатом установа

партнерських відносин можуть стати справедливі ціни, очікування й умови, а також якість і надійність постачання.

Запроваджуючи практику соціальної та екологічної відповідальності, підприємства повинні дотримуватися відповідних правил та законів про захист економічної конкуренції. Великі компанії є бізнес-партнерами для менших підприємств, що виступають у ролі клієнтів, постачальників, субпідрядників, конкурентів. На показники соціальної відповідальності підприємства можуть впливати дії всіх партнерів.

Ефект від заходів корпоративної соціальної відповідальності не обмежується межами самої компанії, а поширюється на її партнерів. Це характерно для великих компаній, які частину своєї діяльності передають зовнішнім підрядним організаціям і в такий спосіб можуть набувати додаткової відповідальності щодо цих постачальників та їх персоналу.

Від соціально відповідальних компаній очікують, серед іншого, що вони надаватимуть ті продукти і послуги, яких споживачі потребують. Очікується, що більш прибутковими є компанії, котрі будують міцні взаємовідносини з клієнтами, зосереджуючи увагу всієї своєї організації на прагненні зрозуміти, чого потребують клієнти, та надаючи їм найвищу якість, безпечність, надійність і сервіс.

Реалізація соціальної відповідальності відрізняється в залежності від економічного стану і розміру підприємства, мотивів власника, способів впливу і очікувань від споживача (табл. 7.9).

Таблиця 7.9

Особливості соціальної відповідальності
партнерів соціально-трудоих відносин

Соціальна відповідальність роботодавця		Соціальна відповідальність працівника
	Перед:	
Політика компанії у сфері оплати праці, виплати дивідендів та ін.	Працівники / роботодавці	Відповідальне ставлення до функціональних обов'язків, завдань, самовдосконалення
Характеристика обсягу продаж, географічний поділ за ринками, якість продукції	Споживачі	Характеристика обсягу продаж та якості продукції, відповідність якості національним стандартам
Економне використання сировини, енергії, води, природних ресурсів, контроль над викидами та їх мінімізація, вплив продукції на навколишнє середовище,	Навколишнє середовище	Формування раціоналізаторських пропозицій щодо економного використання сировини, енергії, води, природних ресурсів, контроль над викидами та їх

дотримання екологічних прав громадян, працівників		мінімізацією, вплив продукції на навколишнє середовище, дотримання екологічних норм
Вартість придбаних товарів, матеріалів, послуг, відсоток контрактів, за якими було виплачено кошти за домовленостями, за винятком штрафних санкцій	Постачальники	Відповідальність при оформленні документообігу з прийняття товарів, послуг, матеріалів, виконання домовленостей за встановленими термінами замовлення та оплати
Організація праці, зайнятості, відносини у колективі, охорона та умови праці, рівні можливості, виконання трудового законодавства, етика ведення бізнесу, соціальне партнерство, надання послуг, товарів відповідної якості, сплата податків, офіційна оплата праці	Суспільство	Дотримання правил безпеки та охорони праці на виробництві, дотримання прав колег, соціальне партнерство, запобігання хабарництва та корупції, перевірка у постачальників наявності необхідних документів, сертифікатів, надання послуг, товарів споживачам відповідної якості

Великі компанії демонструють корпоративну соціальну відповідальність бізнесу, підтримуючи підприємницькі ініціативи в регіоні, де вони здійснюють діяльність. Прикладами таких практик є:

- програми наставництва, впроваджені великими компаніями для новостворених малих підприємств і місцевого малого та середнього бізнесу;
- допомога невеликим фірмам з питань соціального звітування та інформування про заходи у сфері соціальної відповідальності бізнесу.

Підприємства, які прагнуть зміцнити конкурентні позиції на ринках, мають володіти інформацією та відповідати за діяльність усіх своїх постачальників.

Створення відповідальних ланцюгів постачання є основоположним для керівників не тільки великих компаній, а й невеликих виробничих підприємств.

Сутність, значення, основні складові та етапи відповідальних ланцюгів постачання представлено на рисунку 7.4.

Етапи ланцюгів постачання

Видобуток сировини	Виробництво продукції	Запакування продукції	Транспортування продукції
Умови видобування	Технологічний процес виробництва	Використання упаковки, виготовленої із вторинної сировини	Бажане використання біопалива
Вплив на навколишнє середовище	Умови мінімізації впливу на навколишнє середовище	Охорона та умови праці персоналу	Мінімізація кількості перевезень
Охорона та умови праці персоналу	Охорона та умови праці персоналу	Оплата праці персоналу	Охорона та умови праці персоналу
Оплата праці персоналу	Оплата праці персоналу	Технологічний процес виробництва	Оплата праці персоналу

Рисунок 7.4 - Етапи відповідальних ланцюгів постачання

До кожного з етапів такого ланцюга замовник висуває свої вимоги, яких постачальники повинні дотримуватися. Серед основних складових є дотримання умов праці, її охорона та своєчасна і повна оплата.

Відповідальні ланцюги постачання – це довгостроковий план, розроблений керівництвом підприємства з метою управління економічним, екологічним, соціальним впливом, а також мотивацією працівників підприємства-замовника та постачальників для забезпечення процесу розвитку і впровадження практики відповідального підходу до управління постачанням на всіх етапах створення, розробки та виробництва продукції.

Демонстрація значущості соціальних і екологічних пріоритетів у нефінансових звітах дають упевненість у тому, що бізнес надійний, стійкий і привабливий для потенційних інвесторів, корпоративних клієнтів, і, нарешті, для постачальників, яким не менш важливо мати постійних і надійних клієнтів. В сучасному світі «надійність» бізнесу вимірюється не тільки критеріями економічної ефективності та якості продукції і послуг, а також готовністю вирішувати соціальні проблеми.

Основою співробітництва з діловими партнерами підприємства є використання інтелектуального потенціалу підприємства в поєднанні з практичним досвідом фахівців для сприяння провідним підприємствам у досягненні поставлених перед ним завдань. Співпраця з партнерами допомагає

шукати нові можливості для розвитку, покращувати показники діяльності, керувати ризиками та підвищувати вартість бізнесу для усіх стейкхолдерів – клієнтів, державних органів, ділових та галузевих асоціацій.

Підприємства розробляють ключові показники ефективності, які потім включають в свою нефінансову звітність.

Деякі підприємства ставлять перед собою мету скорочення прямих і непрямих викидів парникових газів, інші вимірюють частку повторно використуваних матеріалів, треті - обсяг і стан водних ресурсів, на які впливає їх діяльність. Застосування принципу «продукція доступна кожному» (вироблення продуктів і послуг, придатних для якомога більшої кількості людей, зокрема, й споживачів з особливими потребами) – це важливий приклад корпоративної соціальної відповідальності. Стратегічні і поточні проблеми, які виникають у компаній, вимагають безперервного діалогу з інвесторами, споживачами, постачальниками.

Звітність є ключовим елементом, необхідним для побудови, підтримки і постійного розвитку взаємодії із зацікавленими сторонами. Звіти можуть послужити інструментом інформування про економічні, екологічні та соціальних можливостях компанії. Ця звітність здатна доповнити фінансові звіти інформацією, яка відображає перспективи компанії і здатна поліпшити розуміння користувачем таких важливих факторів, які визначають вартість підприємства, як формування людського капіталу, корпоративне управління, управління екологічними ризиками та зобов'язаннями, а також інноваційний потенціал компанії.

Нефінансова звітність підвищує прозорість бізнесу.

Неурядові організації, бізнес-партнери, органи влади і споживачі також певною мірою формують відношення до бізнесу з урахуванням наявності й змісту нефінансової звітності.

Певною мірою тема співпраці з місцевими громадами висвітлюється у нефінансових звітах через призму доброчинності. Це, зокрема, допомога у покращенні соціально-побутових умов у місцях розташування виробничих підрозділів компаній, допомога місцевим органам влади тощо. Водночас у деяких звітах зустрічаються приклади переходу від доброчинності до партнерства на місцевому рівні, коли мова йде про проекти співпраці з місцевими громадами та місцевими неурядовими організаціями для розв'язання конкретних соціальних або екологічних питань громади.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 7.1. Яким критеріям повинне відповідати соціально відповідальне підприємство?
- 7.2. Якими міжнародними стандартами регулюється складання нефінансової звітності підприємства?
- 7.3. Охарактеризувати напрями підготовки нефінансової звітності.
- 7.4. Яка специфіка відображення екологічних рішень в управлінській звітності?
- 7.5. Розкрийте суть та призначення звітності для прийняття екологічних рішень.
- 7.6. Яка інформація необхідна для ухвалення екологічних рішень?
- 7.7. Дайте характеристику основним елементам екологічної відповідальності бізнесу.
- 7.8. Яка інформація має відображатися у нефінансовій звітності для ухвалення соціальних рішень?
- 7.9. Які аспекти необхідно врахувати керівництву для запобігання забруднення навколишнього середовища?
- 7.10. Обґрунтуйте необхідність створення відповідальних ланцюгів постачання?

Тестові завдання до розділу 7.

1. Розвиток концепції соціальної відповідальності започаткував:

- а) А. Керолл;
- б) Г. Боуен;
- в) П. Друкер;
- г) А. Пейдж.

8. Країна, яка має національну політику з корпоративної соціальної відповідальності, це:

- а) Україна;
- б) Чехія;
- в) Польща;
- г) Угорщина.

9. В Україні сьогодні сформована така модель корпоративної соціальної відповідальності, як:

- а) американська;
- б) європейська;
- в) японська;
- г) модель країн Центрально-Східної Європи та СНД.

10. Екологічна нестабільність, зміни на ринку праці, підвищення ролі персоналу підприємства – це:

- а) передумови виникнення соціальної відповідальності бізнесу;
- б) необхідні умови виникнення соціальної відповідальності бізнесу;
- в) наслідки соціальної відповідальності бізнесу;
- г) правильна відповідь відсутня.

5. Споживачі продукції та послуг відносяться до:

- а) суб'єктів соціальної відповідальності бізнесу;
- б) об'єктів соціальної відповідальності бізнесу;
- в) соціально активних груп;
- г) правильна відповідь відсутня.

6. Сукупність етичних норм і принципів, якими повинна керуватися організація у сфері управління підприємства, що охоплює явища різних порядків – це:

- а) етика бізнесу;

- б) культура підприємництва;
- в) корпоративна культура підприємства.
- г) усі відповіді правильні.

7. Процедура складання соціальної (нефінансової) звітності підприємства, яка передбачає використання окремих спостерігачів (стейкхолдерів) це:

- а) соціальна звітність;
- б) соціальний аудит;
- в) соціальний рейтинг;
- г) фінансова звітність.

8. Видами відповідальності є:

- а) юридична;
- б) матеріальна;
- в) соціальна відповідальність;
- г) всі відповіді вірні.

9. Суб'єктами соціальної відповідальності є:

- а) фізичні особи;
- б) юридичні особи;
- в) держава;
- г) всі відповіді вірні.

10. Вид соціальної відповідальності, спрямований на підтримку суспільства і його окремих груп за допомогою добровільної участі в реалізації соціальних програм, це:

- а) економічна відповідальність;
- б) філантропічна;
- в) правова;
- г) екологічна.

11. Розвиток концепції соціальної відповідальності в Україні розпочався у:

- а) 1995 році;
- б) 2000 році;
- в) 2005 році;
- г) 2010 році.

12. До суб'єктів соціальної відповідальності бізнесу належать:

- а) працівники підприємства;
- б) інвестори;
- в) підприємці;
- г) громадяни.

13. Які виділяють чинники успіху у контексті екологічної відповідальності підприємства?

- а) поліпшення здоров'я населення;
- б) поліпшення екологічних характеристик планети;
- в) зменшення негативного впливу на довкілля від діяльності компанії;
- г) всі відповіді вірні.

14. Назвіть основні елементи корпоративної соціальної відповідальності за екологічними рішеннями бізнесу?

- а) залучення працівників до спонсорства;
- б) екологічний аудит;
- в) запровадження корпоративної культури;
- г) зниження собівартості продукції.

15. До заінтересованих сторін як учасників нефінансової звітності відносять:

- а) власники, акціонери, персонал, споживачі, покупці, місцева громада;
- б) Державна фіскальна інспекція;
- в) Пенсійний фонд України;
- г) Міські та обласні ради.

Ситуаційні завдання до розділу 7.

Завдання 7.1

Найбільш ефективним варіантом використання земельної ділянки є будівництво торговельного центру, вартість якого оцінюється в 1,5 млн. грн. За прогнозними розрахунками щорічний чистий операційний дохід від експлуатації нерухомості (земельна ділянка та приміщення під торговельний центр) дорівнюватиме 200 тис. грн., коефіцієнт капіталізації для земельної ділянки - 10 %, для будівлі - 12 %. Оцінити вартість земельної ділянки.

Завдання 7.2

Проаналізувати звіт про соціальну відповідальність компаній «Київстар», «КокаКола», «Оболонь» за критеріями: складові звітності, наявність цифрових показників, обґрунтованість аналітичної частини звіту.

Завдання 7.3

Фірми, які дбають про свій персонал, створюють дитячі заклади. Звичайно, на це потрібні значних кошти, але керівники компанії вважають, що справа того варта. Олена Чернікова – хімік, працює в корпорації «Corning Glass». Вона залишає на цілий день свою півторарічну доньку в Центрі з догляду за дітьми, який побудувала корпорація. «Для нас багато простіше, якщо донька так близько», говорить Олена.

Центри догляду за дітьми вирішують проблеми, через які компанії часто втрачають талановитих робітників, таких як Олена. «Для мене зрозуміло, що такі центри це чудова можливість залучити до роботи і втримати себе відмінних спеціалістів», говорить менеджер корпорації «Corning Glass».

Страхова компанія вважає, що догляд за дітьми це гарний спосіб вкладання капіталу. Це допомагає компанії залучити й утримати кваліфікованих службовців, особливо жінок, які намагаються зробити успішну кар'єру.

У компанії є й інші підстави забезпечити догляд за дітьми своїх співробітників. Це не тільки допомагає створенню морального клімату на підприємстві й зростанню продуктивності, а є ефективним способом зменшення кількості невиходів на роботу і плинності кадрів. Матері не стануть пропускати більше роботи в пошуках людини, яка доглянула б дитину в робочий час.

Хоча не всі компанії мають такі Центри, але з кожним роком їх кількість зростає. Корпорації передбачають також інші види послуг. Часто на території підприємства розміщені дрібні магазинчики, ресторани і спортивні центри.

Завдання та питання для обговорення

Наведіть аргументу «за» і «проти» створення Центру догляду за дітьми у випадку, якщо ви представник вищої ланки управління великого підприємства.

Які проблеми можуть виникнути у великого промислового підприємства в разі створення поряд з ним такого Центру?

Які ще види соціальної допомоги може надати своїм робітникам велика корпорація, мале підприємство?

Завдання 7.4

Розрахуйте кількісні індекси соціальних інвестицій на підприємстві, використовуючи вихідні дані. Визначити рівень соціальної активності на підприємстві та узагальнити результати в управлінському звіті.

Вихідні дані:

Показники	2016 рік	2017 рік	Темпи зростання, %
Розмір коштів, виділених на добродійність, тис. грн.	25	27	
Витрати на організацію харчування працівників, тис. грн.	288	320	
Витрати на проведення свят, тис. грн.	150	160	
Витрати на вакцинацію працівників, тис. грн.	3,5	4,5	
Витрати на організацію екологічно безпечного виробництва, тис. грн.	40	45	
Кількість працівників, осіб	48	52	
Обсяг продажів, тис. грн.	4257,6	5469,8	
Величина прибутку, тис. грн.	538,7	846,2	
Величина соціальних інвестицій на одного працівника, грн.			
Співвідношення соціальних інвестицій до обсягу валових продаж, %			
Питома вага соціальних інвестицій у прибутку, %			

Завдання 7.5

Оцініть рівень соціальних інвестицій на підприємствах хімічної галузі на основі розрахунку показників: індикатору та комплексного індексу соціальних інвестицій. Вихідні дані наведено у таблиці.

Вихідні дані:

Показники, тис. грн.	Підприємство 1	Підприємство 2
Витрати підприємств на:		
розвиток персоналу	43,2	0
добродійність	68,3	0
виросування багаторічних насаджень	0	37,6

будівництво об'єктів соціальної сфери	264,8	326,8
організацію відпочинку співробітників та їх дітей	234,5	0
виплата екологічного податку	16,5	17,2
витрати виробничого призначення	1 457,9	1 328,5
Чистий прибуток	323,5	215,4

Завдання 7.6

Оцініть рівень соціальної відповідальності підприємства перед персоналом та топ-менеджерами на основі управлінського звіту перед персоналом шляхом розрахунку відповідних показників, користуючись даними таблиці. Чисельність персоналу складає 150 осіб.

Фрагмент соціального звіту підприємства «Вітязь» з управління персоналом

Назва показника	Значення
Середній розмір заробітної плати на підприємстві, грн.	6550
Середній розмір заробітної плати у галузі, грн.	6700
Розмір коштів, які були виділені на навчання, грн.	100000
Сума коштів, які виділені на надання соціального пакета працівникам, грн.;	112500
Витрати на персонал, грн.	11790000
Кількість місяців, за які заробітна плата виплачувалася нестабільно	4

Завдання 7.7

Оцініть рівень соціальної відповідальності підприємства на основі управлінського звіту перед суспільством шляхом розрахунку відповідних показників, користуючись даними таблиці.

Управлінський звіт підприємства «Вітязь» перед суспільством

Назва показника	Значення
Чисельність місцевого населення серед працівників підприємства, осіб	146
Загальна чисельність працюючих, осіб	150
Розмір коштів, які були виділені на участь у благодійних акціях, тис. грн.	37
Інші операційні витрати підприємства, тис. грн.	278
Розмір коштів, які були виділені на спонсорську допомогу місцевих культурних, освітніх і спортивних заходів, тис. грн.	25
Кількість соціальних програм розвитку місцевих громад у яких підприємство бере участь	4
Кількість соціальних програм, що реалізуються в районі	8
Обсяг шкідливих викидів до атмосфери, м3	0
Територія забрудненого регіону, м2	-
Розмір коштів, які були виділені на організацію екологічно безпечного виробничого процесу, тис. грн.	0
Витрати на охорону праці та техніку безпеки підприємства, тис. грн.	85

Завдання 7.8

Оцініть рівень соціальної відповідальності підприємства перед бізнес-партнерами на основі управлінського звіту співпраці з партнерами шляхом розрахунку відповідних показників, користуючись даними таблиці.

Управлінський звіт підприємства «Вітязь» по співпраці з партнерами

Назва показника	Значення
Ціна певного виду продукції, яку встановлює підприємство, грн.	120
Ціна в галузі на відповідну продукцію, грн.	200
Рівень безпечності відповідної продукції, %	100
Стандартний рівень безпечності на відповідну продукцію	100
Кількість найменувань продукції, які входять до певної групи асортименту	10
Максимально можлива кількість найменувань певної групи асортименту	40
Кількість замовлень на рік на певний вид продукції	64
Кількість оплачених замовлень у строк та за умовами договору	60
Загальна кількість замовлень	120
Розмір коштів, які були виділені на публікацію інформації про підприємство для всіх зацікавлених сторін, тис. грн.	45
Витрати на реалізацію продукції підприємства, тис. грн.	350

Завдання 7.9

Оцініть рівень соціальної відповідальності підприємства перед державою на основі розрахунку відповідних показників, користуючись даними таблиці.

Вихідні дані

Назва показника	Значення
Сума податкових відрахувань підприємства, млн. грн.	52
Сума податкових відрахувань відповідно до норм законодавства, млн. грн.	52
Кількість виконаних держзамовлень	380
Загальна кількість замовлень	600
Розмір коштів, які були виділені на проведення програм співтовариства з органами державного управління та іншими громадськими організаціями, тис. грн.	25
Загальні витрати підприємства, тис. грн.	3426,5

ГЛОСАРІЙ

Актив – ресурс, отриманий або контрольований конкретним господарюючим суб'єктом, який виник у результаті здійснених у минулому операцій або подій та є джерелом передбачуваних економічних вигод у майбутньому.

Альтернативна вартість – оцінка ресурсів не за витратами на їх створення (придбання), а по вартості, що відбиває максимальне значення упущеної вигоди, пов'язаної з їх найкращим можливим альтернативним використанням.

Аналіз беззбитковості – аналіз результатів діяльності підприємства на основі співвідношення обсягів виробництва, прибутку та витрат, дозволяє визначити взаємозв'язок між витратами і доходами при різних обсягах виробництва. Його особливість полягає в тому, що він показує одночасно і обсяг, при якому не виникають ні прибуток, ні збиток, і вплив постійних і змінних чинників на очікуваний прибуток при різних обсягах виробництва.

Аналіз витрат – аналіз величини, структури та динаміки витрат з метою виявлення їх можливого зниження і більш ефективного використання наявних ресурсів.

Аналіз відхилень – визначення значень та виявлення причин відхилень фактичних витрат від нормативних, планових або розрахункових.

Аналіз доданої вартості – аналіз операційної діяльності та господарських процесів з метою визначення розміру вартості, додається в результаті вчинення певних операцій і процесів, а також цінності (корисності) продукції і послуг для споживачів. Аналіз доданої вартості спрямований на оптимізацію бізнес-процесів, усунення непродуктивних дій та підвищення ефективності діяльності.

Аналітична управлінська звітність – звітність, що надається тільки за запитами менеджерів та містять інформацію, що розкриває причини і наслідки результатів по окремих аспектах діяльності.

Асоційована компанія – підприємство, яке не є ні дочірнім, ні спільним, але на діяльність якого інвестор має суттєвий вплив, тобто має право брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контролювати таку політику.

Аудит відповідності – перевірка окремих операцій на предмет відповідності встановленим нормам, умовам контракту або заявленого опису.

Аудит результатів діяльності – дослідження з метою оцінки продуктивності та ефективності ведення діяльності.

Афілійовані компанії - юридичні особи, що не входять в групу, але здатні впливати на діяльність компаній групи в силу того, що мають тих же акціонерів (власників), що і компанії групи.

Багатоступеневий облік витрат — процес ступеневого нагромадження маржинального доходу, що дає можливість визначити тенденції розширення виробництва окремих видів продукції; рентабельність окремих підрозділів підприємства; нижню межу відпускну ціни за окремими видами продукції тощо.

База розподілу непрямих витрат — показник, пропорційно до якого непрямі витрати розподіляються за носіями витрат.

Базисний (вихідний) бюджет – бюджет, що встановлюється на початку року. Порівняльний аналіз фактичних даних з початковим бюджетом показує розмір відхилення від початкового плану. Порівняння поточного бюджету з вихідним дозволяє оцінити, яка частина цього відхилення викликана змінами поточних умов від початку передбачуваних.

Базова нормативна собівартість – нормативна собівартість, що представляє собою історично сформований виробничий стандарт. Вона залишається незмінною до тих пір, поки не відбудеться значна зміна сутності виробничих операцій. До перегляду базової нормативної собівартості можуть привести і такі події, як, наприклад, зростання цін на використовувані ресурси (сировину, матеріали, енергоносії, працю).

Бюджет — кількісний план у грошовому вимірі, підготовлений і прийнятий до певного періоду часу, який звичайно відображує заплановані на цей період величини доходів, витрат та капіталу, необхідні для досягнення поставленої мети.

Бюджет головний – бюджет, який консолідує всі підбюджети в загальний план і на основі якого здійснюється управління.

Бюджет доходів і витрат - плановий звіт, що включає в себе доходи від реалізації продукції та / або виконуваних послуг на майбутній період, розраховані на основі операційних бюджетів: продажів і виробничих послуг, а також враховує поточні витрати підприємства та очікувані показники прибутку.

Бюджет жорсткий – бюджет, який планує конкретні суми доходів і витрат для кожної бюджетної статті, без урахування рівня активності.

Бюджет закупівель – план витрат і часу на певний період, які необхідні для забезпечення матеріальних потреб підприємства, передбачених бюджетом, в розрізі матеріалів.

Бюджет капіталовкладень – план передбачуваних витрат на придбання довгострокових активів і засоби фінансування цих придбань.

Бюджет капітальних інвестицій — бюджет, що містить інформацію про заплановані капітальні інвестиції (модернізація існуючих та створення нових засобів праці) та величину коштів, необхідних для їх здійснення.

Бюджет ковзний – динамічне прогнозування фінансових операцій на ряд найближчих періодів (тижнів, місяців або кварталів). В наприкінці кожного періоду та частина бюджету, яка відповідає минулому періоду, видаляється, а новий розділ бюджету за аналогічний за тривалістю період додається.

Бюджет продажів – затверджений для підприємства план продажів, очікуваних протягом певного періоду, класифікований за центрами відповідальності, видами продукції та/або регіонам.

Бюджет проекту – бюджет витрат і капітальних вкладень, складається для певного проекту на період терміну його реалізації в розрізі ресурсів і функцій; термін реалізації проекту може охоплювати кілька періодів операційного бюджету.

Бюджет проекту - відокремлений бюджет по окремому напрямку діяльності (програмі, проекту, об'єкту), що складається з аналогічних зведеним бюджетом статей доходів і витрат, необхідних для реалізації проекту.

Бюджет прогнозного балансу - плановий звіт, що дозволяє оцінити зміни у фінансовому стані підприємства на кінець бюджетного періоду і висловити їх у вигляді фінансових показників: ліквідності, рентабельності і фінансової стійкості.

Бюджет руху грошових коштів - плановий звіт, що відображає надходження і витрачання грошових коштів у майбутньому періоді окремо по операційній, інвестиційній діяльності, а також враховує рух грошових коштів від залучених фінансових ресурсів.

Бюджет центру відповідальності – бюджет, встановлює плани у розрізі осіб, відповідальних за їх виконання. Являє механізм контролю функціонування менеджерів центрів відповідальності, оскільки в ньому закріплюються очікувані показники ефективності їх роботи.

Бюджет цільової програми – бюджет, структура якого націлена на відображення доходів та витрат за цільовими програмами, що реалізуються підприємством.

Бюджетна структура - ієрархія операційних, функціональних і підсумкових бюджетів підприємства.

Бюджетний комітет - колегіальний орган, що складається з менеджерів вищої ланки, до компетенції якого належить затвердження та контроль виконання бюджетних планів. Робота бюджетного комітету спрямована на підвищення ефективності планування, розподілу фінансових ресурсів, виконання та контролю прийнятих рішень в рамках бюджетного управління.

Бюджетний цикл – циклічно повторювана послідовність дій, спрямованих на підготовку бюджету, контроль та необхідні коригування у ході його виконання.

Бюджетні витрати – оціночні витрати на визначений майбутній період, включені в бюджет.

Бюджетування – технологія управління, призначена для формування, коригування та контролю виконання фінансових і об'ємних планів, характеризують операційну, інвестиційну та фінансову діяльність організації, розроблених на підставі стратегічних цілей, встановлених вищим керівництвом компанії.

Виробнича потужність — обсяг виробництва продукції, який підприємство може виконати в даний період часу за реально існуючого обсягу виробничих ресурсів.

Виробнича собівартість – вартість матеріалів, праці та накладних витрат, спожитих у процесі виробництва продукції або послуг. В цю собівартість не включаються витрати на реалізацію і дистрибуцію.

Виробничі накладні витрати – частина собівартості продукції, до якої не входять прямі матеріальні витрати і прямі трудовитрати. До її складу можуть входити адміністративні витрати, витрати на електроенергію і утримання будівель.

Витрати – зменшення економічних вигод у результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна), виникнення зобов'язань, що приводить до зменшення капіталу організації, за винятком зменшення внесків за рішенням учасників (власників майна).

Витрати звітного періоду – витрати, що відносяться на поточний період (на відміну витрат, що включаються до собівартості виробленої за цей період продукції).

Віднесення витрат – розподіл елемента витрат на один або декілька об'єктів обліку витрат, що є причиною їх виникнення (прямі витрати відносяться безпосередньо, непрямі підлягають розподілу).

Відхилення бюджетне – відхилення фактичних результатів від планових за результатами порівняння фактично отриманих доходів або понесених витрат з відповідними статтями бюджету.

Відхилення від норм — різниця між величиною фактичних і нормативних витрат.

Вітрини даних – структуровані, предметно-орієнтовані інформаційні масиви. Інформація у вітринах даних зберігається в спеціальному вигляді, найбільш зручному для вирішення конкретних аналітичних завдань або обробки запитів певної групи аналітиків.

Внутрішні корпоративні соціальні програми – програми підприємства у сфері праці та соціально-трудових Відносин, спрямовані, як правило, на розвиток персоналу, охорону здоров'я і створення безпечних умов праці, а також соціально – відповідальну реструктуризацію.

Внутрішня звітність підрозділів - це визначена система взаємопов'язаних економічних показників, що характеризує результати діяльності підрозділів за певний проміжок часу (годину, добу, декаду, місяць, квартал, рік).

Внутрішня корпоративна соціальна відповідальність – постійний обов'язок бізнесу дотримуватися етики та сприяти економічному розвитку, покращуючи при цьому стандарти життя працівників та їх родин.

Гнучкий Бюджет – бюджет, показники якого можуть регулюватися залежно від рівня діяльності.

Гнучкий бюджет — бюджет, складений на підставі запланованих (нормативних) даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації.

Горизонт планування – період часу у майбутньому, охоплюваний планом.

Господарська операція - найпростіше подія в діяльності підприємства, яке зумовило виникнення доходів, витрат, витрат, надходжень (виплат) грошових коштів, формування залишків або рух товарно-матеріальних цінностей.

Графік беззбитковості— графік, що відображає залежність сумарних доходів і витрат від обсягу реалізації при постійному значенні ціни реалізації одиниці продукції; деякі витрати є постійними, а деякі змінюються пропорційно реалізації.

Графік маржинального доходу — графічне зображення динаміки приросту маржинального доходу і, відповідно, прибутку.

Графік прибутку — графічне відображення залежності прибутку від зміни обсягу діяльності.

Джерела управлінської інформації - факти господарської діяльності, документи, облікові дані, результати спостережень і аналізу.

Директ-костинг — система обчислення собівартості продукції на підставі прямих (змінних) витрат.

Диференційні витрати — додаткові витрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції.

Диференційні доходи — додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу.

Довільний соціальний звіт – це власна форма нефінансової звітності, у якій представлено збір, систематизацію і аналіз інформації за встановленими вимогами і правилами.

Достовірність – ступінь надійності інформації, в ідеальному випадку означає відсутність помилок і відхилень.

Доступні потужності – здатність виробничої системи випустити певну кількість продукції за певний період часу.

Доходи – надходження за період або інші форми підвищення вартості активів господарської одиниці або зміна стану її зобов'язань (або комбінація того й іншого) від поставки або виробництва продукції, надання послуг або інших операцій, що є основною діяльністю господарської одиниці.

Економічна додана вартість— показник, який визначається як різниця між чистим операційним прибутком після сплати податків і вартістю капіталу компанії, використовуюваного для одержання цього прибутку.

Залежний попит – потреба, безпосередньо пов'язана з попитом на які-небудь інші вироби. Така потреба може бути визначена розрахунковим шляхом, а не методом прогнозування. Один і той же виріб може одночасно бути виробом залежного і незалежного попиту. Наприклад, певна деталь може бути і елементом збірки (виріб залежного попиту), і запасною частиною, що продається окремо (виріб незалежного попиту).

Замовлення — заявка клієнта на певну кількість спеціально виготовлених для нього виробів.

Замовлення (order) – узагальнений термін для позначення будь-яких операцій, пов'язаних з «переміщенням», перетворенням у часі і просторі матеріальних ресурсів, грошей або послуг. Може відноситися до різних об'єктів, як замовлення на закупівлю, замовлення на виробництво, замовлення клієнта, запланований замовлення і т. д.

Запас міцності — максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток.

Зведений бюджет — узагальнюючий фінансово-операційний план, який містить інформацію про майбутні операції всіх підрозділів підприємства.

Звіт в сфері сталого розвитку - звітування про економічні, соціальні та екологічні спекти діяльності організації.

Звіт про корпоративну стійкість - засіб комунікації із зацікавленими сторонами з приводу економічних, екологічних та соціальних результатів діяльності організації

Звіт про прибутки і збитки – фінансовий звіт, відображає доходи, витрати, прибутки і збитки за обліковий період, зазвичай в порівнянні з сумами за один або декілька минулих періодів.

Звіт про Прогрес - це комунікативний інструмент неуніфікованої форми звітності, за допомогою якого підприємство регулярно демонструє стейкхолдерам (персоналу, клієнтам, інвесторам, ЗМІ, органам влади) рівень прогресу в діяльності за звітний рік.

Звіт про результати діяльності – звіт про порівняння фактичних результатів роботи з очікуваними або минулими. Мета такого звіту - виявити значні відхилення для використання їх в якості базису прийняття управлінських рішень і заходів.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, у якому грошові надходження і виплати групуються за джерелами їх походження, в результаті операційної діяльності, вкладення інвестицій або фінансової діяльності.

Звітність - це система взаємопов'язаних показників, що характеризують умови та результати діяльності підприємства або складових його елементів за минулий період.

Зворотне планування – техніка розрахунку дат початку і завершення операцій. При цьому графік виробництва розраховується, виходячи з запланованої дати виконання замовлення, а дати початку і завершення кожної з попередніх операцій визначаються за принципом «з майбутнього у минуле».

Зміна норм — різниця між новою і старою нормою витрат.

Змінні витрати – операційні витрати, які прямо пропорційно змінюються при зміні рівня активності (обсягу виробництва чи реалізації, використання потужностей).

Змішані витрати – витрати, що складаються з постійних і змінних елементів.

Ідентифікуючі чисті активи – сукупність активів і зобов'язань компанії, які можуть бути виведені з бізнесу (продані) без припинення бізнесу в цілому. Крім матеріальних і грошових елементів, включають деякі невідчутні активи, наприклад, патенти, ліцензії, торгові марки.

Інвестиційний бюджет - плановий звіт, що відображає розрахунок суми коштів, доступних для інвестування, і плановані інвестиційні витрати підприємства.

Інвестиційний ризик – імовірність відхилення величини фактичного інвестиційного доходу від очікуваної величини.

Калькулювання — науково обґрунтоване визначення собівартості продукції підприємства, її окремих видів та одиниць за статтями витрат.

Калькуляційна одиниця — вимірювач об'єкта калькуляції, який застосовується під час визначення його собівартості.

Калькуляція — розрахунок собівартості продукції. Розрізняють такі основні її види: проектна, планова, нормативна, кошторисна, звітна, госпрозрахункова.

Калькуляція собівартості – накопичення та віднесення витрат на об'єкти обліку витрат (одиниці продукції, підрозділу тощо), для яких потрібно роздільна калькуляція або оцінка.

Калькуляція собівартості за фактичними витратами – метод калькуляції собівартості, при якому в собівартість продукції включаються фактичні прямі витрати на матеріали і працю, а також виробничі накладні витрати.

Капітальні вкладення – інвестиції в основний капітал (основні кошти), у тому числі витрати на будівництво, розширення, реконструкцію, технічне переоснащення діючих підприємств, придбання машин, устаткування, інструментів, інвентарю, проектно-дослідницькі роботи й інші витрати.

Карта стратегії – візуалізоване уявлення стратегії компанії у вигляді стратегічних цілей, показників і причинно-наслідкових зв'язків.

Класифікатор бюджетів - це сукупність всіх бюджетів, що утворюють бюджетну структуру підприємства.

Ключовий показник діяльності – показник, який використовується для оцінки діяльності компанії, які піддаються кількісному вимірюванню і є значущими з точки зору досягнення цілей і завдань компанії показників діяльності.

Коефіцієнт маржинального доходу — співвідношення маржинального доходу та доходу від реалізації продукції.

Комбінація продажу — співвідношення кількості різних видів продукції, реалізованих за період.

Комерційні витрати – витрати, пов'язані з просуванням продукції на ринку, включаючи транспортні і складські витрати. В деяких галузях ці витрати можуть також включати витрати на торгівлю та рекламу.

Комплексна підсумкова управлінська звітність – звітність, яка містить інформацію про виконання планів і використанні ресурсів за даний період, про доходи та витрати за центрами відповідальності, про виконання бюджету витрат, рентабельність, рух грошових коштів та інших показників для загальної оцінки і контролю діяльності підприємства.

Ліквідність – здатність активів звертатися в грошові кошти, вимірюється за допомогою коефіцієнтів.

Маржинальний дохід на зведену одиницю продукції — сума величин маржинальних доходів різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

Маржинальний дохід на одиницю обмежуючого чинника — маржинальний дохід, який розраховується як співвідношення маржинального доходу на одиницю продукції та значення того ресурсу, що обмежує діяльність підприємства.

Маржинальний дохід— різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.

Маржинальний метод – метод калькулювання, при якому розрахунок собівартості продукції включаються змінні (прямі і непрямі) виробничі витрати, а постійні непрямі витрати обліковуються як витрати періоду.

Межа безбитковості – різниця між фактичними або бюджетними показниками обсягу реалізації та відповідними значеннями в точці безбитковості. Зазвичай виражається в грошових одиницях, може також виражатися в одиницях продукції або коефіцієнтом.

Мета управлінської звітності — задоволення інформаційної потреби керівників різних рівнів управління.

Метод калькулювання — науково обґрунтована сутність прийомів, які застосовуються під час калькулювання собівартості продукції (як усієї товарної продукції, так і окремих її видів).

Метод нарахувань – метод визнання доходів за фактом їх отримання (наприклад, у момент відвантаження товарів або здачі послуг) і витрат, – у момент їх виникнення, незалежно від часу проведення платежу.

Метод повного поглинання – метод калькуляції виробничої собівартості, при якому прямі матеріальні та трудові витрати, а також всі елементи виробничих непрямих витрат (як змінні, так і постійні) включаються в собівартість продукції.

Метод середньої вартості – метод оцінки матеріально-виробничих запасів по середній собівартості. Оцінка проводиться по кожній групі (виду) запасів шляхом ділення загальної собівартості групи (виду) запасів на їх кількість, що складаються відповідно із собівартості та кількості залишку на початок місяця і запасів, що надійшли протягом цього місяця.

Місія – вираження сенсу існування організації. Зазвичай декларує принципи роботи підприємства щодо ключових груп впливу, спрямована в майбутнє і не залежить від поточного стану організації.

Місце виникнення витрат — структурний підрозділ підприємства (робоче місце, дільниця, цех), за яким організовується планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю і управління ними.

Незалежний попит – попит на певний виріб, не пов'язаний з попитом на які-небудь інші вироби. Приклади виробів незалежного попиту: готова продукція, запасні частини.

Непрямі витрати – витрати, які неможливо безпосередньо віднести на конкретний об'єкт витрат. Ці витрати розподіляються на кілька результуючих об'єктів витрат або хоча б на один проміжний об'єкт витрат. Синонім: накладні витрати (overheads).

Нерозподілений прибуток – чистий прибуток, накопичена протягом усього періоду діяльності підприємства, за вирахуванням дивідендів, сплачених грошима або акціями.

Нефінансова звітність зі сталого розвитку – це документально оформлена сукупність даних будь-якої бізнес-структури, що відображає середовище її існування, принципи і методи співпраці з групами впливу, а також результати діяльності в економічній, соціальній і екологічній сфері життя суспільства.

Нормативна собівартість — собівартість продукції (робіт, послуг), яка визначається до початку виробництва на підставі чинних норм.

Нормативна собівартість – собівартість, розрахована з використанням нормативних значень.

Носій витрат – фактор, який має причинно-наслідковий зв'язок з витратами і використовується для віднесення витрат на об'єкт.

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Об'єкт калькуляції (носії витрат) — вид продукції (робіт, послуг), призначений для реалізації.

Об'єкт обліку витрат — місце виникнення витрат, види або групи однорідних продуктів.

Об'єкт обліку витрат – функція, організаційний підрозділ, контракт або інша робоча одиниця, для якої потрібно організувати ведення даних по витратах і накопичення і вимірювання вартості процесів, продукції, робіт, капітальних проектів.

Об'єкти управлінського обліку - компанія в цілому, її структурних підрозділів, види діяльності, центри відповідальності, відокремлені проекти.

Облік витрат – класифікація, реєстрація, розподіл, узагальнення і подання звітів поточних і майбутніх витрат. Також включає в себе розробку і введення в дію системи та процедур обліку; методи формування витрат за підрозділами, функціями, обов'язками, видами діяльності, видами продукції,

територіям, звітними періодами та іншим категоріям; методи прогнозування майбутніх очікуваних або нормативних, а також минулих витрат; порівняння витрат за різні періоди, а також фактичних з оціночними, бюджетуємими або нормативними витратами; порівняння альтернативних витрат; подання та розшифровку даних по витратах керівництву, що дозволяє їм управляти поточними і майбутніми операціями.

Облік відповідальності — система обліку, що забезпечує контроль і оцінку центрів відповідальності.

Облік по центрах відповідальності (responsibility accounting) – система, при якій доходи, витрати і капітал враховуються в розрізі центрів відповідальності.

Облік соціальних наслідків економічної діяльності – ідентифікація, вимірювання й облік витрат і вигод від економічної діяльності в соціальному розрізі. Відображає позитивний і негативний вплив (соціальні вигоди або витрати) діяльності підприємства на фінансовий, фізичний і емоційний стан всіх тих, хто безпосередньо має справу з підприємством (тобто інвесторів, працівників, постачальників, замовників або клієнтів), а також всіх, чиє стан залежить від діяльності підприємства в силу географічної близькості та інших аналогічних причин.

Обліковий цикл – послідовність етапів або процедур у процесі ведення обліку, яка активізується на підставі фактів господарської діяльності і завершується по закінченні кожного звітного періоду. Починається з аналізу господарської операції та закінчується складанням звітності і закриттям рахунків.

Обмежене завантаження – призначення робочого центру обсягу робіт, що не перевищує рівня, який цей робочий центр може забезпечити протягом певного періоду часу.

Обов'язкові витрати – витрати, які підприємство повинно понести в майбутньому за раніше встановленою домовленістю з контрагентом.

Оборотний (робочий) капітал – різниця між поточними активами і поточними зобов'язаннями.

Обслуговуючий центр витрат – центр витрат, надає послуги іншим підрозділам підприємства. Зазвичай нараховує витрати, пов'язані з такими послугами, своїм замовникам.

Операційний бюджет - план, що є структурною частиною основного бюджету (бюджет окремого підрозділу або статті витрат). Складається для кожної значимої функціональної сфери діяльності підприємства.

Операційний цикл – середній час між придбанням матеріалів або послуг і отриманням виручки від реалізації готової продукції.

Операційні бюджети — сукупність бюджетів, які відображують доходи та витрати підприємства.

Основний виробничий план – передбачуваний план виробництва виробів (як правило, кінцевої продукції). Цей план, у свою чергу, перетворюється в ряд планових показників, які служать основою для подальшого планування потреб у матеріальних ресурсах. MPS виражається у визначеному для виробництва асортименті виробів, обсяги і терміни виробництва. При складанні MPS слід брати до уваги прогнози, укрупнений виробничий план, маркетингові плани, а також інші дані, такі як незавершене виробництво, наявність матеріалів і виробничих потужностей.

Остаточний дохід центру відповідальності — дохід, який залишається після вирахування з валового прибутку прямих операційних витрат центру.

Переділ — частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), яка завершується отриманням готового напівфабрикату, що може бути відправлений на наступний переділ або реалізований на стороні.

Підсумкові бюджети - результат консолідації функціональних бюджетів, що відображає стан платоспроможності (бюджет руху грошових коштів), прибутковості (бюджет доходів і витрат) і вартості (бюджет по балансу) підприємства.

Поведінка витрат – зміна або відсутність зміни в сумі по статті витрат, пов'язаний зі змінами на рівні господарської операції.

Позамовна калькуляція собівартості – метод обліку витрат, при якому витрати відносяться на окремі замовлення (роботи).

Показники діяльності – кількісні характеристики різних аспектів діяльності (досягнення стратегічних цілей, стан ключових факторів успіху, ефективність конкретних дій тощо).

Показники ефективності (результативності) – індикатори, що характеризують співвідношення фактичних результатів діяльності з бажаними (цільовими, нормативними, плановими та ін) Зазвичай використовуються для виявлення аспектів діяльності, які потребують управлінського втручання.

Покрокові витрати – витрати, збільшення яких відбувається поетапно із зростанням обсягу діяльності.

Попереджувальні індикаторів – показники, характеризують передумови результативності діяльності у майбутньому і дозволяють керівництву компанії вживати попереджувальні заходи щодо усунення проблем або розвитку успіху.

Попроцесна калькуляція собівартості – метод обліку витрат, при якому витрати спочатку збираються в розрізі бізнес-процесів, а потім відносяться на окремі центри витрат і на кожну одиницю продукції.

Постійні витрати – елемент витрат чи витрат, що не залежить від обсягу діяльності в короткостроковій перспективі.

Поточні активи – кошти та інші активи, які передбачається продати, конвертувати в грошові кошти або якимось іншим чином вжити протягом звичайного операційного циклу підприємства або протягом одного року (в залежності від того, який з цих періодів є більш тривалим).

Прогнозний баланс – є прогнозним балансовим звітом, формує майбутню структуру активів і пасивів підприємства та виступає контрольним інструментом усіх інших бюджетів.

Проект (project) – план діяльності, яка має певну мету, яка повинна бути досягнута за намічений термін і при дотриманні встановлених фінансових обмежень, що підлягає затвердженню або виконання.

Пряме віднесення витрат – віднесення вартості продуктів і послуг на певні об'єкти обліку витрат з достатнім ступенем впевненості в тому, що ці об'єкти обліку витрат є причиною їх нарахування.

Прямі витрати – витрати, пов'язані безпосередньо з певним об'єктом обліку витрат.

Результати діяльності – оцінка діяльності підприємства або її окремої сфери за певний період. Зазвичай ґрунтується на деяких нормативних показниках, наприклад, прогнозованих витрат, базової ефективності, адміністративної відповідальності або підзвітності.

Релевантна інформація — інформація про доходи та витрати, яка може вплинути на рішення, що приймається.

Релевантні (доречні) витрати – витрати, які необхідно враховувати при виборі альтернативного рішення. Для прийняття рішень доречними є тільки ті витрати, які ще не понесені (є майбутніми) і відрізняються від альтернативних (диференціальних).

Рух грошових коштів – потоки грошових надходжень і виплат підприємства або його сегмента за звітний період. З аналітичної точки зору представлення потоків грошових коштів повинен відображати час, суму і джерело грошових надходжень, а також характер грошових витрат.

Сегмент діяльності — організаційна одиниця, в межах якої регулярно порівнюються можливості з їх реалізацією по витратах, доходах результатах.

Сегментна звітність – щорічне розкриття фінансової інформації в розрізі звітних промислових сегментів компанії, її зовнішньоторговельних операцій та експортних продажів, а також основних замовників.

Середньозважена вартість – метод оцінки вартості матеріально-виробничих запасів, згідно з яким середня вартість одиниці запасів перераховується шляхом ділення вартості запасів на початок періоду плюс вартість надходжень за період на загальну кількість одиниць.

Середньозважений маржинальний дохід — сума добутку маржинального доходу на одиницю кожного виду продукції та комбінації продажу відповідного виду продукції.

Соціальна (нефінансова) звітність – це документально оформлена сукупність даних підприємства, що відображає середовище його існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сферах.

Соціальна відповідальність – певний рівень добровільного реагування організації на соціальні проблеми розвитку суспільства.

Соціальний звіт - документ, що висвітлює оцінку громадського впливу компанії

Справедлива вартість – вартість, за якою можлива реалізація активу або зобов'язання між добре обізнаними, незалежними один від одного і бажають здійснити операцію сторонами.

Сприятливе відхилення — відхилення від норм, яке справляє позитивний ефект на операційний прибуток підприємства.

Стандарт-кост — система обліку і калькулювання, що ґрунтується на жорсткому нормуванні всіх витрат і дає змогу визначити «стандартну» (нормативну) собівартість. Передбачає облік і аналіз відхилень фактичних витрат від стандартних з подальшим покладанням відповідальності за несприятливі відхилення на керівництво відповідних центрів витрат.

Стандартна собівартість (standard costs) – планова собівартість операції, процесу або продукту, з урахуванням прямих витрат на матеріали, прямих трудовитрат, накладних витрат, розрахованих за встановленими нормативами.

Стаття бюджету - його складова частина, по якій здійснюються планування і облік господарських операцій одного типу.

Стейкхолдери – фізичні та юридичні особи, які мають легітимний інтерес у діяльності організації, тобто певною мірою залежать від неї або можуть впливати на її діяльність.

Стратегічна управлінська звітність — це мобільна система взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у вигляді сукупності форм звітності в зручному для сприйняття форматі, що характеризують ефективність реалізації стратегії підприємства в специфічних умовах макро- і мікросередовища, що дозволяє приймати стратегічні управлінські рішення щодо оптимізації стратегії зростання конкурентоспроможності підприємства в довгостроковій перспективі та оперативно реагує на зміну стратегії підприємства та інформаційні запити системи управління.

Стратегічний бізнес-план – форма управлінської звітності щодо визначення та впорядкування дій, спрямованих на виконання місії організації і досягнення її глобальних цілей.

Стратегічні ініціативи — реальні дії та/або програми дій, спрямовані на досягнення стратегічних цілей.

Стратегія – система цілей компанії, а також припущень про причини і наслідки, використання і досягнення яких має наблизити компанію до здійснення її місії.

Суттєвість – концепція, що базується на положенні про те, що в бухгалтерському обліку повинні відображатися тільки факти, щодо значущі для інтерпретації звітності підприємства. Інформація є істотною для обліку, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на прийняття рішень або змінити їх.

Тематична управлінська звітність – представляється по мірі виникнення необхідності за такими найбільш важливим для успішного функціонування підприємства показниками як: обсяг продажів, втрати від браку, недопоставки за замовленнями, графік виробництва продукції та іншими показниками, підконтрольним центру відповідальності.

Точка безбитковості – обсяг реалізації, при якому суми доходів і витрат рівні, тобто починаючи з якого випуск продукції повинен приносити прибуток. Розраховується як відношення величини постійних витрат до різниці ціни продукції і величини змінних витрат, діленої на обсяг реалізації продукції.

Трансфертна ціна — умовна (розрахункова) ціна на продукцію (роботи, послуги), яка передається одним підрозділом (ЦВ) підприємства іншому.

Тренд – довгострокова динаміка часових рядів даних, характеризується відсутністю або наявністю мінімальних змін.

Управління за відхиленнями – принцип управління, згідно з якою основну увагу необхідно сконцентрувати на тих аспектах реальних бізнес-процесів, показники яких істотно відхиляються від очікуваних.

Управління ланцюжками поставок – планування, організація і контроль операцій, пов'язаних з ланцюжками поставок (син. логістичними ланцюжками), тобто відносинами між постачальниками матеріалів і послуг, що охоплюють весь цикл трансформації матеріальних ресурсів з вихідної сировини в кінцеві продукти і послуги, а також доставку цих продуктів і послуг кінцевому споживачеві.

Управлінська звітність - звітність для внутрішніх користувачів, яка включає інформацію про господарську діяльність підприємства та умови її здійснення, підготовлена з використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку, планування, аналізу, контролю й інших дисциплін.

Управлінський звіт про результати діяльності підприємства - надає користувачам інформацію про розмір отриманих доходів і понесених витрат в розрізі видів діяльності, що здійснює підприємство. Формат стратегічної управлінської звітності – це спосіб розташування показників звітності, що дозволяє більш оперативно та економічно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління.

Управлінський звіт про фінансовий стан (баланс) - це баланс активів і пасивів підприємства, сформований для цілей прийняття ефективних управлінських рішень. Він відрізняється від фінансового звіту тим, що складається за даними управлінського обліку, а статті активів і пасивів представлені в такому вигляді, щоб їх можна було аналізувати з точки зору оперативного і стратегічного управління підприємством. При цьому зберігається підхід до формування звіту як за даними фінансового обліку, однак, статті традиційного Звіту про фінансовий стан перереформатовані, але принцип рівноваги між активами і пасивами залишається непорушним.

Управлінський контроль – організований комплексний процес, спрямований на формування структури, в рамках якої управлінський апарат здатний досягти корпоративних цілей раціонально і ефективно. Цей процес охоплює все підприємство, визначаючи чітко визначені одиниці виміру результатів і оцінки, і концентрується на постійному проведенні порівняння фактичних показників з плановими та бюджетними.

Фінансові бюджети — сукупність бюджетів, які містять інформацію про заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Форма стратегічної управлінської звітності - сегмент системи взаємопов'язаних фінансових і не фінансових стратегічних показників, отриманих у процесі обліку та аналізу, представлених у відповідному форматі, зручному для сприйняття та оцінки стану конкретного об'єкта стратегічного управління або групи взаємозалежних об'єктів.

Формат стратегічної управлінської звітності – це спосіб розташування показників звітності, що дозволяє більш оперативно та економічно задовольняти потреби внутрішніх користувачів в інформації про стан об'єктів стратегічного управління.

Функціональний бюджет - бюджет, що описує певну функціональну область діяльності підприємства (збут, постачання, виробництво тощо).

Центр витрат (cost center) – об'єкт віднесення витрат, де акумулюються витрати, пов'язані з одним або кількома взаємопов'язаними функціями або видами діяльності. В системі віднесення витрат на виріб елементи витрат спочатку збираються за центрами витрат і вже потім ставляться на виріб. З цієї причини центри витрат часто називають проміжним об'єктом віднесення витрат, на відміну від кінцевого об'єкта – виробу.

Центр відповідальності — сегмент діяльності, в межах якої встановлюють персональну відповідальність менеджера за показниками діяльності, які він має контролювати.

Центр доходів (revenue center) – центр відповідальності, фінансові результати якого визначаються через дохід. **Центр доходу** - структурний підрозділ, що відповідає за дохід, яке воно приносить підприємству своєю діяльністю.

Центр інвестицій - структурний підрозділ, що має право розпоряджатися необоротні активи підприємства (здійснювати інвестиції і дезінвестиції) і відповідає за величину ROI (віддача від інвестицій).

Центр маржинального доходу - структурний підрозділ, що відповідає за маржинальний дохід (різниця між виручкою і прямими витратами) в рамках своєї діяльності.

Центр прибутку - структурний підрозділ, що відповідає за величину заробленої прибутку в рамках своєї діяльності (різниця між виторгом і загальними витратами).

Центр фінансової відповідальності (ЦФО) - структурний підрозділ (або група підрозділів), що здійснює певний набір господарських операцій, здатне надавати безпосередній вплив на витрати і (або) доходи від цієї діяльності і, відповідно, що відповідає за ці статті витрат і (або) доходів.

Цільове управління (management by objectives, MBO) – розробка і формулювання особистих цілей у відповідності з глобальними цілями організації. При цьому ефективність роботи менеджера оцінюється згідно з раніше визначеним критерієм. Основна мета такого управління – уникнути конфлікту інтересів організації та менеджера.

Чиста поточна (дисконтована) вартість (net present value, NPV) – різниця між поточною вартістю грошових надходжень за проектом або інвестицій і поточною вартістю грошових виплат на отримання інвестицій, або на фінансування проекту, розрахована за фіксованою ставкою дисконтування.

Фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Звіт про управління - документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бандура З. Л. Облік і аналіз в системі стратегічного управління підприємством: монографія / З. Л. Бандура, В. Р. Шевчук, Л. В. Семенюк ; за наук. ред. О. М. Ковалюка ; Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. - Львів : ЛНУ, 2016. - 247 с.
2. Бердар М.М. Фінанси підприємств. Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 352 с
3. Боцян Т.В. Етичність бізнесу в Україні крізь призму нефінансової звітності / Т.В. Боцян [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://soskin.info/ea/2013/3-4/201317.html>.
4. Брадул О. М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій: монографія / О. М. Брадул. — К. : КНТЕУ, 2009. — 356 с.
5. Ворона О.В. Соціальна відповідальність як сучасна концепція бізнесу // Вісник економіки транспорту і промисловості / О.В. Ворона – 2010. – № 29. – с. 410-417 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Natural/Vetp/2010_29/10vovcsc.pdf
6. Гладій І.О. Впровадження системи управлінського обліку за теорією обмежень / І.О. Гладій// ВІСНИК Київського національного університету технологій та дизайну. – №2 (97).–2016.–Київ: КНУХТ, 2016 – С. 103- 108
7. Гладій І.О. Облікове забезпечення системи управління за центрами відповідальності / І.О. Гладій / Економічний простір: Збірник наукових праць. – № 96.– Дніпропетровськ: ПДАБА, 2015 – С. 177-186.
8. Гладій І.О. Управлінська звітність в процесі реалізації стратегії підприємства/ І.О. Гладій, О.М. Дзюба, Л.А. Майстер // Науково-практичний журнал «Подільський науковий вісник». – Науки: економіка, педагогіка. – 2017. – №4. – С. 113-118.
9. Гладій І.О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування / І.О. Гладій // Електронне наукове фахове видання «Глобальні та національні проблеми економіки». – Випуск 23. -2018 – С. 604-609.
10. Гладій І.О. Управлінська звітність як інструмент управління ризиками підприємства / І.О. Гладій // Наукове видання «Причорноморські економічні студії». – Випуск 33. – 2018. - С. 259-264.
11. Голов С. Ф. Управлінський облік : Підручник / С. Ф. Голов. – Київ «Центр учбової літератури», 2018. – 534с.
12. Гуменна О.В. Соціальна відповідальність бізнесу в контексті інноваційного розвитку економіки / О.В. Гуменна [Електронний ресурс]. -

Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Oum/Nvamu/Ekon/2009_7/09g_avdoe.pdf

13. Дзюба О. Нефинансовая отчетность: социальный аспект / И. Гладий, О. Дзюба. - Scientific letters of academic society of Mikhail Baludansky ISSN 1388-9432. - Kosice, - Volume 1, No. 1.2015.- P. 35-38

14. Дзюба О.М. Загальні основи організації процесу бюджетування на підприємстві [Електронний ресурс] / О.М. Дзюба // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2018. – №23. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/component/content/article/31-vipusk-23-cherven-2018/4172-dzyuba-o-m-zagalni-osnovi-organizatsiji-protsesu-byudzhetuвання-na-pidpriemstvi>.

15. Дзюба О.М. Звітність як інструмент побудови ефективної системи соціальної відповідальності підприємства / О.М. Дзюба, І.О. Гладій. – Accounting, analysis and audit activities of the enterprises: problems, trends, prospects: Collective monograph. – SAUL Publishing, Dublin, Ireland, 2016. – P. 28-38

16. Дзюба О.М. Організаційна складова процесу бюджетування на підприємстві / О.М. Дзюба. // Збірник наукових праць «Проблеми та перспективи розвитку підприємництва». – 2017. – № 2 (17). – С. 79-85

17. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / Сопко В.В., Бенько М.М., Гончаренко О.М., Зима Ю.П., Король С.Я., Фоміна О.В. та інші // за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. В. В. Сопко ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - Київ : КНТЕУ, 2016. - 455 с. - С. 1-455.

18. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; Под ред. Табалиной С.А. – М : ЮНИТИ, 1997. – 560с.

19. Економічна безпека підприємства : навчальний посібник / укл. І. П. Отенко, Г. А. Іващенко, Д. К. Воронков. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2012 – 256 с.

20. Каплан Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Р. Каплан, Д. Нортон ; пер. с англ. – Москва : Олимп – Бизнес, 2004. – 416 с.

21. Каплан Р. Сбалансированная система показателей / Р. Каплан, Д. Нортон. ; пер. с англ. – Москва : ЗАО «Олимп – бизнес», 2009. – 210 с.

22. Керівництво зі звітності в сфері сталого розвитку [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf>.

23. Кизим М. О. Збалансована система показників : монографія / М. О. Кизим, А. А. Пилипенко, В. А. Зінченко. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 192 с.

24. Король С.Я. Обліково-інформаційне забезпечення управління соціально-відповідальним підприємством [Текст] : дис. ...д-ра екон. наук / С. Я. Король ; 08.00.09 - бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльн.); наук. консультант А.А. Мазаракі. – Київ, 2017. – 638 с. – (КНТЕУ).- <https://www.knteu.kiev.ua/file/Mg==/da704a0c6ac0848bc51414ce3d92d08a.pdf>.

25. Король С.Я. Соціальна відповідальність бізнесу: теорія та методологія обліку : монографія / С.Я. Король. – Київ : Київ нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 416 с.

26. Криштопа І. І. Стратегічна звітність в управлінні грошовими потоками промислового підприємства [Електронний ресурс] / І. І. Криштопа // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 219-222. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_2_32

27. Любимов М. О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості).- Дисертація канд. екон. наук: 08.00.09, Одес. нац. екон. ун-т. - О., 2012.- 200 с.

28. Матюха М. М. Методичні аспекти побудови аналітичного балансу як форми управлінської звітності [Текст] / М. М. Матюха // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 2. – С. 9-13.

29. Матюха М. М. Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) [Електронний ресурс] / М. М. Матюха // Економічний часопис-XXI. - 2013. - № 1-2(2). - С. 45-48. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_1-2\(2\)__16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_1-2(2)__16)

30. Матюха М. М. Управлінська звітність про рух грошових коштів як елемент поточного і стратегічного інформаційного забезпечення прийняття рішень [Електронний ресурс] / М. М. Матюха // Бізнес Інформ. - 2013. - № 2. - С. 59-63. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_2_13

31. Нападовська, Л. В. Управлінський облік : підручник / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : КНТЕУ, 2010. – 648 с.

32. Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності : монографія / І. Ф. Баланюк, С. В. Бардаш, Н. І. Пилипів та ін. – Івано-Франківськ : Видавництво : Друкарня Фоліант, 2014 – 293 с.

33. Обліково-аналітичне забезпечення стратегії розвитку підприємств в сучасних умовах господарювання : колект. монографія / [В. І. Кузь, С. А. Ілашук, Л. Ф. Маценко та ін.] ; Буковин. держ. фінанс.-екон. ун-т, Каф. обліку, аудиту і екон. аналізу. - Чернівці : Технодрук, 2016. - 239 с.

34. Одінцева Т.М. Забезпечення прозорості корпоративної звітності як елемент модернізації світової фінансової архітектури / Т.М. Одінцева

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.un.org.ua/ua/main/corporate-social-responsibility-and-global-compact>

35. Організація оцінки і обліку доходів та витрат в системі економічної безпеки підприємства / Сопко В.В., Ромашко О.М. // [Електронний ресурс] // Фінанси, облік і аудит . - 2013. - Вип. 2. - С. 241-251.

36. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства : монографія / М. В. Болдуєв, О. В. Болдуєва, Т. П. Макаренко. – Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2014. – 164 с.

37. Петренко С.М. Формування об'єктів соціально орієнтованого обліку та розкриття інформації про них у фінансовій та соціальній звітності / С.М. Петренко, В.О. Бесарабов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe ...
Петренко%20С\$

38. Полякова О. М. Особливості формування і розвитку соціальної відповідальності підприємств в Україні / О. М. Полякова, П. Ю. Кас // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2010. – Вип. 32. – С. 284-289.

39. Проданчук М.А. Нефінансова звітність – ефективний інструмент в реалізації управлінських рішень / М.А. Проданчук // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(2). – С. 202-214.

40. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М.С. Пушкар – Тернопіль; Карт-бланк. – 2015. - 86 с.

41. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан ; Под ред. Микрюкова В.А. – Пер.с англ. – М : Аудит,ЮНИТИ, 1998. – 616с. –

42. Сайт Агентства соціальної інформації [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.soc-otvet.ru/asi/nonfinancialreporting>.

43. Стандарт верификации отчетов AA1000, «AccountAbility» / Перевод с английского и общая редакция Агентства социальной информации. — М., 2013. — 26 с.

44. Сулима М.О. Нефінансова звітність банків: обліково-аналітичний аспект / М.О. Сулима // Наука й економіка. – 2014. – № 1 (33). – С. 57-62

45. Фаріон І.Д. Управлінський облік. Підручник затверджений МОН України. - Київ : Центр учбової літератури, 2017. - 792 с.

46. Фінанси підприємств: підручник / [Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Буряк Л.Д. та ін.]; кер. кол.авт. і наук. ред. проф.А.М.Поддєрьогін. – Восьме вид., перероб. і доп.. – К.: КНЕУ, 2013. – 219 с.

47. Фоміна О. В. Управлінський облік у торгівлі : монографія / О. В. Фоміна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 468 с.

48. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; Под ред. Соколова Я.В. – Пер. с англ. – М : Финансы и статистика, 1995. – 416с.

49. CRRA CRReportingAwards'10 Global Winners and Reporting Trends, 2010 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.corporateregister.com/pdf/CRRA10.pdf>

50. Darrell K. R. Management Tools 2013 [Электронный ресурс] / K. R. Darrell. – Boston : Bain & Company Inc, 2013. – Режим доступа : <http://www.bain.com/publications/articles/management-tools-2013-an-executivesguide.aspx>

51. Giannopoulos G. The Use of the Balanced Scorecard in Small Companies [Электронный ресурс] / George Giannopoulos, Andrew Holt, Ehsan Khansalar // International Journal of Business and Management. – Ottawa : Canadian Center of Science and Education, 2013. – Vol. 8. – Issue 14. – Режим доступа : <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v8n14p1>.

52. Granlund H. Balancing Multiple Competing Objectives with a Balanced Scorecard / Heidi Granlund, Markus Brown // European Accounting Review. – Brussels : EAA, 2010. – Vol. 19. – Issue 2. – P. 203–246.

ДОДАТКИ

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АБО АНАЛІТИЧНИЙ БАЛАНС

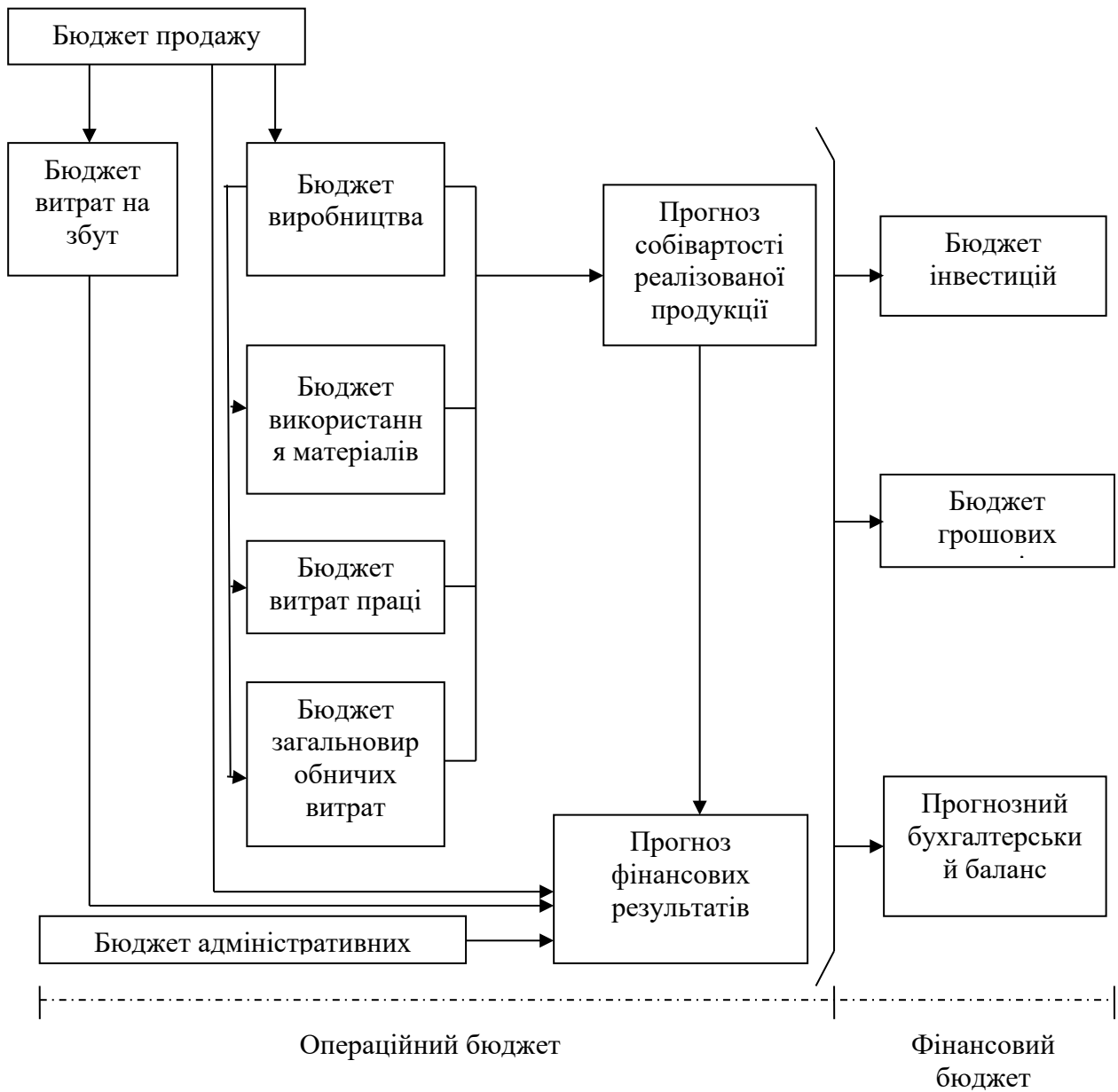
Горизонтальний аналіз

Статті	На початок періоду	На кінець періоду	Зміни (+,-)	
	тис. грн.	тис. грн.	в тис. грн.	у %
АКТИВ				
Необоротні активи - всього, в тому числі:	12251	14507	+2256	+18,41
Нематеріальні активи	0	0	0	0
Основні засоби	11550	14345	+2795	24,20
Незавершене будівництво	678	63	-615	-90,71
Вкладення в матеріальні цінності	0	0	0	0
Довгострокові фінансові вкладення	23	23	0	0
Податкові активи	0	0	0	0
Інші необоротні активи	0	76	76	0
Оборотні активи - всього, в тому числі:	30294	45292	+14998	+49,51
Запаси	24551	31605	+7054	+28,73
Довгострокова дебіторська заборгованість	373	564	+191	+51,21
Короткострокова дебіторська заборгованість	3884	8487	+4603	+ 118,5
Короткострокові фінансові вкладення	261	0	-261	-100,0
Грошові кошти	1225	4636	+3411	+278,5
Інші оборотні активи	0	0	0	0
ВСЬОГО АКТИВІВ	42545	59799	+17254	+40,55
ПАСИВ				
Капітал і резерви - всього, в тому числі:	39841	52212	+12371	+31,05
Статутний капітал	13046	13046	0	0
Власні акції, викуплені в акціонерів	0	0	0	0
Додатковий капітал	221	221	0	0
Резервний капітал	913	914	+1	+0,11
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	25661	38031	+12370	+48,21
Довгострокові зобов'язання - всього, в тому числі:	0	469	+469	0
Позики і кредити	0	0	0	0
Відкладені податкові зобов'язання	0	469	+469	0
Інші довгострокові зобов'язання	0	0	0	0
Короткострокові зобов'язання - всього, в тому числі:	2704	7118	+4414	+163,24
Позики і кредити	0	0	0	0
Кредиторська заборгованість	2692	4740	+2048	+76,08
Заборгованість перед учасниками з виплати доходів	12	2378	+2366	+ 19716
Доходи майбутніх періодів	0	0	0	0
Резерви майбутніх витрат	0	0	0	0
Інші короткострокові зобов'язання	0	0	0	0
ВСЬОГО ПАСИВІВ	42545	59799	+17254	+40,55

Вертикальний аналіз

Статті	Питома вага на початок року, %	Питома вага на кінець року, %	Зміна за структурою (+ -)
АКТИВ			
Необоротні активи - всього, в тому числі:	28,80	24,26	-4,54
Нематеріальні активи	0	0	0
Основні засоби	27,15	23,99	-3,16
Незавершене будівництво	1,59	0,11	-1,48
Вкладення в матеріальні цінності	0	0	0
Довгострокові фінансові вкладення	0,05	0,04	-0,01
Податкові активи	0	0	0
Інші необоротні активи	0	0	0
Оборотні активи - всього, в тому числі:	71,20	75,74	+4,54
Запаси	57,71	52,85	-4,86
Довгострокова дебіторська заборгованість	0,88	0,94	+0,06
Короткострокова дебіторська заборгованість	9,13	14,19	+5,06
Короткострокові фінансові вкладення	0,61	0	-0,61
Грошові кошти	2,88	7,75	+4,87
Інші оборотні активи			
ВСЬОГО АКТИВІВ	100	100	0
ПАСИВ			
Капітал і резерви - всього, в тому числі:	93,64	87,31	-6,33
Статутний капітал	30,66	21,82	-8,84
Власні акції, викуплені в акціонерів	0	0	0
Додатковий капітал	0,52	0,37	-0,15
Резервний капітал	2,15	1,53	-0,62
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	60,31	63,60	+3,29
Довгострокові зобов'язання - всього, в тому числі:	0	0,78	+0,78
Позики і кредити	0	0	0
Відкладені податкові зобов'язання	0	0,78	+0,78
Інші довгострокові зобов'язання	0	0	0
Короткострокові зобов'язання - всього, в тому числі:	6,36	11,90	+5,54
Позики і кредити	0	0	0
Кредиторська заборгованість	6,33	7,93	+1,6
Заборгованість перед учасниками з виплати доходів	0,03	3,98	+3,95
Доходи майбутніх періодів	0	0	0
Резерви майбутніх витрат	0	0	0
Інші короткострокові зобов'язання	0	0	0
ВСЬОГО ПАСИВІВ	100	100	0

СТРУКТУРА ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ ПІДПРИЄМСТВА



**ПРИКЛАД КЛАСИФІКАТОРУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА
(СТАТТІ БЮДЖЕТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ)**

№ з/п	Статті бюджету доходів та витрат
1	Доходи
1.1	Доходи від основної діяльності (реалізації)
1.1.1	Доходи від реалізації продукції № 1
1.1.2	Доходи від реалізації продукції № 2
1.2	Доходи від іншої діяльності
1.2.1	Надання послуг
2	Собівартість реалізованої продукції
2.1	Собівартість реалізації продукції № 1
2.1.1	Сировина та матеріали
2.1.2	Оплата праці
2.1.3	Електроенергія
2.1.4	Амортизація
2.1.5	Податки
2.1.6	Інші витрати, що входять до складу собівартості
2.2	Собівартість реалізації продукції № 2
2.2.1	Сировина та матеріали
2.2.2	Оплата праці
2.2.3	Електроенергія
2.2.4	Амортизація
2.2.5	Податки
2.2.6	Інші витрати, що входять до складу собівартості
2.3	Собівартість послуг
2.3.1	Оплата праці
2.3.2	Інші витрати, що входять до складу собівартості
3	Валовий прибуток
3.1	Валовий прибуток від реалізації продукції № 1
3.2	Валовий прибуток від реалізації продукції № 2
3.3	Валовий прибуток від реалізації послуг
4	Комерційні витрати
4.1	Транспортні витрати

4.2	Витрати на зберігання
4.3	Комісійна винагорода посередникам
4.4	Витрати на рекламу та маркетинг
5	Адміністративні витрати
5.1	Оплата праці
5.2	Експлуатаційні витрати
5.3	Амортизація
5.4	Придбання ТМЦ
5.5	Оренда
5.6	Інші витрати
6	Операційний прибуток
7	Інші доходи
7.1	Відсотки
7.2	Інші доходи, до входять до складу інших доходів
8	Інші витрати
8.1	Відсотки
8.2	Інші витрати, до входять до складу інших витрат
9	Прибуток до оподаткування
10	Податок на прибуток
11	Чистий прибуток

ПРИКЛАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Центр відповідальності	Підрозділ	Права	Обов'язки	Контрольні показники	Бюджети, що формуються
Центр доходів	Відділ збуту Відділ маркетингу	Організовувати і проводити комплекс заходів по реалізації готової продукції підприємства Формувати і розвивати збутову мережу, вибудовувати договірні відносини з контрагентами Визначати обсяг продажів продукції, ціни реалізації та розміри знижок в межах наданих керівництвом підприємства Розпоряджатися фінансовими ресурсами в рамках виділеного йому бюджету комерційних витрат Стимулювати персонал	Взаємодіяти з іншими центрами відповідальності відповідно до регламенту планування і контролю Виконувати затверджений план продажів і бюджет надходжень Здійснювати заходи щодо збору дебіторської заборгованості Дотримуватися нормативів дебіторської та кредиторської заборгованості покупців Дотримуватися лімітів комерційних витрат Дотримуватися регламентів планування та обліку	Обсяг продажів в натуральному і вартісному вираженні обсяг надходження фінансових ресурсів від покупців Обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості покупців і підрядників Дотримання лімітів і норм витрат, в тому числі: обсяг видатків на здійснення продажів Обсяг видатків на рекламні заходи обсяг витрат на відрядження Обсяг видатків по ФОП (в частині фонду стимулювання)	Бюджет продажів Бюджет надходження грошових коштів за реалізацію продукції Бюджет витрат на маркетинг і рекламу Бюджет комерційних витрат
Центр витрат	Виробничі підрозділи підприємства	Визначати обсяги виробництва продукції визначати потребу основної сировини і матеріалів на виробничу програму в натуральному вираженні Погоджувати обсяги і терміни проведення поточних і капітальних ремонтних робіт Брати участь в нормуванні використання сировини і матеріалів для виробництва	Здійснювати господарську діяльність в межах затверджених бюджетів Своєчасно виконувати планові завдання за обсягами виробництва, асортименту та якості відповідно до плану виробництва Дотримуватися встановлених лімітів витрат і норм витрат сировини і матеріалів Дотримуватися нормативів запасів матеріально-матеріальних ресурсів і готової продукції на	Обсяг виробництва Обсяг запасів сировини і матеріалів на цехових складах Обсяг витрат основної сировини і допоміжних матеріалів Обсяг закупівель послуг сторонніх організацій Обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості підрядників Обсяг ФОП (в частині фонду стимулювання)	Потреба в матеріальних ресурсах Виробнича програма Матеріально-вартісний баланс

		готової продукції визначати нормативи запасів ТМЦ і готової продукції на складах (спільно з фінансово-економічною службою і відділами, що займаються продажем)	складах Дотримуватися регламентів планування та обліку		
Центр витрат	Відділи, що обслуговують виробництво	Визначати обсяги робіт з ремонтів та утримання основного і допоміжного технологічного обладнання, з проведення ремонтно-будівельних робіт визначати обсяги закупівлі послуг сторонніх організацій визначати обсяги закупівлі запчастин, комплектуючих та інших матеріальних ресурсів визначати нормативи запасів запчастин і комплектуючих в натуральному і вартісному (спільно з ФЕС) вираженні	Здійснювати господарську діяльність в межах затверджених бюджетів Виконувати затверджені бюджет закупівель послуг, плани робіт з ремонтів Дотримуватися нормативи запасів матеріально-технічних ресурсів Дотримуватися нормативів дебіторської та кредиторської заборгованості Дотримуватися регламентів планування та обліку	Обсяг закупівель енергоресурсів в натуральному і вартісному вираженні обсяг закупівель послуг сторонніх організацій (в частині ремонтних робіт) обсяг запасів запчастин обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості підрядників обсяг ФОП (в частині фонду стимулювання)	План закупівель енергоресурсів Бюджет витрат на технічне обслуговування і ремонт обладнання Бюджет капітальних вкладень
Центр витрат	Відділ постачання	Визначення обсягів закупівлі матеріально-технічних ресурсів Визначення обсягів і видів закуповуваних послуг сторонніх організацій, пов'язаних з придбанням матеріально-технічних ресурсів Визначення нормативів запасів матеріально-технічних ресурсів на складах підприємства в натуральному (спільно з функціональними підрозділами) і вартісному (спільно з ФЕС заводу) вираженні	Здійснювати господарську діяльність в межах затверджених бюджетів Своєчасно виконувати затверджені план закупівель, бюджет витрачання фінансових ресурсів, бюджети закупівель послуг сторонніх організацій Дотримуватися нормативи запасів матеріально-технічних ресурсів Дотримуватися нормативи кредиторської та дебіторської заборгованості Вести договірну роботу з контрагентами, моніторинг фінансування закупівель Дотримуватися регламентів планування та обліку	Обсяг запасів МШП в натуральному і вартісному вираженні обсяг закупівель МШП в натуральному і вартісному вираженні обсяг закупівель транспортних послуг сторонніх організацій, пов'язаних з придбанням МШП обсяг витрачання фінансових ресурсів на закупівлі Обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості підрядників Обсяг видатків на відрядження Обсяг видатків по ФОП (в части фонду стимулювання)	Бюджет закупівель Бюджет витрачання грошових коштів Матеріально-вартісної баланс

Центр витрат	Фінансовий відділ Бухгалтерія Планово-економічний відділ	Розробляти і подавати керівництву пропозиції щодо коригування планових показників, пропозицій щодо усунення негативних тенденцій, виявлених в ході аналізу Визначати обсяг залучених позикових коштів Контролювати дотримання методології планування, обліку, аналізу та контролю	Здійснювати господарську діяльність в межах затверджених бюджетів здійснювати розрахункові операції Виконувати затверджений БДДС, інші плани і бюджети Виконувати планово-економічні розрахунки і своєчасно формувати зведені бюджети і плани Вести бухгалтерський, податковий, управлінський облік і своєчасно формувати звітність здійснювати аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства Дотримуватися регламентів планування та обліку	Обсяг залучених кредитних ресурсів Сума платежів з податків і відрахувань обсяг закупівель послуг сторонніх організацій Обсяг видатків на відрядження Обсяг видатків по ФОП (в частині фонду стимулювання)	Бюджет витрат на виробництво продукції, бюджет руху ОЗ, НМА та амортизації, а також бюджети податків, адміністративно-господарських витрат, інших доходів і витрат, прогнозний баланс, інвестиційна програма, бюджети залучення позикових коштів і довгострокових фінансових вкладень
Центр витрат	Служба охорони та безпеки	Визначати обсяги закупівлі матеріально-технічних ресурсів на здійснення функціональної діяльності (в натуральному вираженні) визначати обсяги закупівлі послуг сторонніх організацій на здійснення функціональної діяльності	Здійснювати господарську діяльність в межах затверджених бюджетів Дотримання нормативів дебіторської та кредиторської заборгованості Вести договірну роботу з контрагентами Дотримуватися регламенти планування та обліку	Обсяг закупівель матеріальних ресурсів (в натуральному вираженні) Обсяг закупівель послуг сторонніх організацій обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості підрядників обсяг ФОП (в частині фонду стимулювання)	Потреба в матеріально-технічних ресурсах
Центр витрат	Відділ праці та заробітної плати	Визначати обсяг ФОП відповідно до затверджених нормативів чисельності, праці і заробітної плати визначати обсяги витрат на стимулювання відповідно до затвердженої методики визначати обсяги закупівлі послуг сторонніх організацій (в частині обов'язкового навчання, підбору персоналу)	Здійснювати господарську діяльність в межах затверджених бюджетів Виконувати затвержені бюджети по ФОП, закупівель послуг сторонніх організацій Дотримання нормативів дебіторської та кредиторської заборгованості Вести договірну роботу з контрагентами Дотримуватися регламенти планування та обліку	Обсяг ФОП Обсяг видатків по ФОП (в частині фонду стимулювання власного персоналу і окремих підрозділів) Обсяг закупівель послуг сторонніх організацій (в частині розвитку та підбору персоналу) обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості підрядників Обсяг видатків на відрядження	Бюджет витрат на оплату праці Бюджет витрат на управління персоналом
Центр витрат	Відділ ІТ	Визначати обсяги закупівель обчислювальної техніки і	Здійснювати господарську діяльність в межах затверджених	Обсяг закупівель послуг сторонніх організацій обсяг	Бюджет закупівель Бюджет витрат на

		<p>програмного забезпечення визначати обсяги закупівлі матеріально-технічних ресурсів на роботи по ремонту і утриманню обчислювальної техніки визначати обсяги закупівлі послуг сторонніх організацій (в частині ремонту обчислювальної техніки і обслуговування програмного забезпечення)</p>	<p>бюджетів Дотримуватися нормативи запасів матеріально-технічних ресурсів Дотримуватися нормативи дебіторської та кредиторської заборгованості Вести договірну роботу з контрагентами Дотримуватися регламенти планування та обліку</p>	<p>дебіторської та кредиторської заборгованості підрядників і постачальників Обсяг ФОП (в частині фонду стимулювання) Обсяг закупівель матеріальних ресурсів Обсяг видатків на відрядження</p>	<p>інформаційні технології Бюджет капітальних вкладень</p>
<p>Центр витрат</p>	<p>Юридичний відділ</p>	<p>Визначати обсяги закупівлі послуг сторонніх організацій на здійснення функціональної діяльності визначати обсяги закупівлі МТР на здійснення функціональної діяльності (в натуральному вираженні) визначати обсяги позареалізаційних доходів і витрат (в частині пені, штрафів тощо)</p>	<p>Здійснювати господарську діяльність в межах затверджених бюджетів Забезпечувати підрозділи підприємства товарно-матеріальними цінностями загальногосподарського призначення Дотримуватися нормативи запасів матеріально-технічних ресурсів Дотримання нормативів дебіторської та кредиторської заборгованості Вести договірну роботу з контрагентами Дотримуватися регламенти планування та обліку</p>	<p>Обсяг закупівель послуг сторонніх організацій обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості підрядників Обсяг позареалізаційних доходів і витрат (штрафи, пені та ін.) Обсяг ФОП (в частині фонду стимулювання) Обсяг представницьких витрат Обсяг закупівель матеріальних ресурсів (в натуральному вираженні) обсяг витрат на відрядження</p>	<p>Бюджет адміністративно-господарських витрат Потреба в матеріально-технічних ресурсах Бюджет інших доходів і витрат</p>

БЮДЖЕТ ПРОДАЖ (ВИТЯГ)

№ з/п	Ринок збуту продукції/ тип договору	Покупець	I квартал			IV квартал		
			Обсяг реалізації	Ціна за одиницю, грн	Вартість, грн.		Обсяг реалізації	Ціна за одиницю, грн	Вартість, грн.
1	Зовнішній ринок	–	1000	1,00	1000,00		1200	1,00	1200,00
1.1	Продукція 1	Покупець 1	1000	1,00	1000,00		1200	1,00	1200,00
...							
2	Внутрішній ринок	–	1000	1,00	1000,00		1200	1,00	1200,00
2.1	Прямі договори	–	500	1,00	500,00		400	1,00	400,00
2.1.1	Продукція 1	Покупець 2	100	1,00	100,00		400	1,00	400,00
2.1.2	Продукція 2	Покупець 3	200	1,00	200,00		-	-	-
2.1.3	Продукція 3	Покупець 4	200	1,00	200,00		-	-	-
2.2	По іншим договорам	–	500	1,00	500,00		800	1,00	800,00
2.2.1	Продукція 1	Покупець 5	250	1,00	250,00		400	1,00	400,00
2.2.2	Продукція 2	Покупець 6	250	1,00	250,00		400,00	1,00	400,00
	Разом	–	2000	1,00	2000,00		2400	1,00	2400,00

БЮДЖЕТ НАДХОДЖЕННЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ

№ з/п	Ринок збуту/ покупець/ тип договору	Заборгованість на початок року	I квартал		IV квартал		Заборгованість на кінець року
			Обсяг реалізації, грн.	Надходження грошових коштів, грн.		Обсяг реалізації, грн.	Надходження грошових коштів, грн.	
1	Зовнішній ринок	500,00	1000,00	500,00		1000,00	500,00	1500,00
1.1	Покупець 1	500,00	1000,00	500,00		1000,00	500,00	1500,00
1.2	Покупець 2	-	-	-		-	-	-
2	Внутрішній ринок	200,00	1000,00	800,00		1000,00	800,00	600,00
2.1	Прямим договорам	0	500,00	400,00		500,00	400,00	200,00
2.1.1	Покупець 3	0	250,00	200,00		250,00	200,00	100,00
2.1.2	Покупець 4	0	250,00	200,00		250,00	200,00	100,00
2.2	По іншим договорам	100,00	500,00	500,00		500,00	500,00	100,00
2.2.1	Покупець 5	0,00	400,00	400,00		400,00	400,00	0
2.2.2	Покупець 6	100,00	100,00	100,00		100,00	100,00	100,00
	Разом	700,00	2000,00	1300,00		2000,00	1300,00	2100,00

БЮДЖЕТ ВИРОБНИЦТВА АБО ВИРОБНИЧА ПРОГРАМА (ВИТЯГ)

№ з/п	Цех/ продукція	I квартал		IV квартал	
		Виготовлено	Відвантажено		Виготовлено	Відвантажено
1	Цех 1	550	500		600	600
1.1	Продукція 1	100	100		100	100
1.2	Продукція 2	250	200		300	300
1.3	Продукція 3	200	200		200	200
2	Цех 2	550	500		600	600
2.1	Продукція 1	200	200		100	100
2.2	Продукція 2	200	100		300	300
2.3	Продукція 3	100	100		200	200
	Разом	1100	1000		1200	1200

СТРУКТУРА БЮДЖЕТУ РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ

№ з/п	Статті бюджету руху грошових коштів
1	Залишок грошових коштів на початок періоду
2	Операційна діяльність
2.1	Надходження від операційної діяльності, в тому числі:
2.1.1	Надходження від покупців по основним видам діяльності
2.1.2	Надходження від покупців по іншим видам діяльності
2.2	Платежі по операційній діяльності, в тому числі:
2.2.1	Сировина та матеріали
2.2.2	Оплата праці
2.2.3	Комунальні послуги
2.2.4	Податки
2.2.5	Інші платежі
2.3	Чистий грошовий потік від операційної діяльності
3	Інвестиційна діяльність
3.1	Надходження від інвестиційної діяльності, в тому числі:
3.1.1	Надходження від реалізації основних засобів та нематеріальних активів
3.2	Платежі по інвестиційній діяльності в тому числі:
3.2.1	Капітальне будівництво
3.2.1.1	Нове будівництво
3.2.1.2	Модернізація
3.2.1.3	Реконструкція
3.2.2	Придбання основних засобів та нематеріальних активів
3.2.2.1	Будівлі
3.2.2.2	Обладнання
3.2.2.3	Транспортні засоби
3.2.2.4	Інше
3.2.2.5	Нематеріальні активи
3.3	Чистий грошовий потік від інвестиційної діяльності
4	Фінансова діяльність
4.1	Надходження грошових коштів від фінансової діяльності:
4.1.1	Залучення кредитів та позик
4.1.2	Отримання виданих позик, в тому числі відсотки
4.2	Платежі по фінансовій діяльності, в тому числі:
4.2.1	Видача позик
4.2.2	Повернення кредитів, позик, в тому числі відсотки
4.3	Чистий грошовий потік від фінансової діяльності
5	Залишок грошових коштів на кінець періоду

БАЛАНСОВИЙ ЗВІТ (ПРОГНОЗНИЙ БАЛАНС)

№ з/п	Статті балансу	Джерело даних
АКТИВИ		
Необоротні активи		
1	Нематеріальні активи	Бюджет руху основних засобів і нематеріальних активів - вартість нематеріальних активів на кінець планованого періоду
2	Основні засоби	Бюджет руху основних засобів і нематеріальних активів - вартість основних засобів на кінець планованого періоду (стаття може бути деталізована за групами / видам основних засобів)
3	Незавершене будівництво	Інвестиційний бюджет і бюджет капітального будівництва - вартість незавершеного будівництва на кінець планованого періоду (стаття може бути деталізована по об'єктах капітального будівництва)
4	Довгострокові фінансові вкладення	Інвестиційний бюджет і бюджет довгострокових фінансових вкладень - сума довгострокових фінансових вкладень на кінець періоду (стаття може бути деталізована за видами довгострокових фінансових вкладень)
5	Прибуткові вкладення в матеріальні цінності	Бюджет руху основних засобів і нематеріальних активів - планована на кінець періоду вартість основних засобів, що здаються в оренду (стаття може бути деталізована за номенклатурою основних засобів)
6	Відкладені податкові активи	Бюджет податків
Оборотні активи		
7.	Запаси	
7.1	Сировина, матеріали	Матеріально-вартісний баланс - плановані залишки сировини і матеріалів на кінець періоду у вартісному вираженні (стаття може бути деталізована за видами сировини і матеріалів)
7.2	Незавершене виробництво	Матеріально-вартісний баланс - заплановані залишки незавершеного виробництва
7.3	Готова продукція	Матеріально-вартісний баланс - заплановані залишки готової продукції на складі (стаття може бути деталізована по номенклатурних групах)
7.4	Товари в дорозі	Матеріально-вартісний баланс і бюджет продажів - інформація про плановану величиною товарів в дорозі (стаття може бути деталізована по номенклатурних групах)

7.5	Товари для перепродажу	Матеріально-вартісний баланс - прогнозна величина товарів, придбаних для перепродажу (стаття може бути деталізована по номенклатурних групах)
7.6	Витрати майбутніх періодів	Бюджет витрат
7.7	Інші запаси і витрати	Матеріально-вартісний баланс
8	Дебіторська заборгованість	Бюджет продажів (бюджет надходження грошових коштів за реалізацію продукції або послуги) - величина дебіторської заборгованості на кінець планованого періоду (стаття може бути деталізована по контрагентам)
9	Аванси видані	Бюджет закупівель (бюджет витрачання грошових коштів на придбання матеріально-технічних ресурсів, послуг) - величина авансів, виданих на кінець планованого періоду (стаття може бути деталізована по контрагентам)
10	ПДВ по придбаних матеріальних цінностей	Бюджет податків
11	Короткострокові фінансові вкладення	Бюджет короткострокових фінансових вкладень - сума короткострокових фінансових вкладень на кінець планованого періоду (стаття може бути деталізована за видами вкладень)
12	Грошові кошти	Бюджет руху грошових коштів - залишок грошових коштів на кінець періоду
13	Інші оборотні активи	Може бути використана як регулююча стаття
ПАСИВ		
Капітал і резерви		
1	Статутний капітал	Бюджет руху власного капіталу - планована вартість статутного капіталу
2	Власні акції, викуплені в акціонерів	Бюджет руху власного капіталу - планована вартість власних акцій, викуплених у акціонерів
3	Додатковий капітал	Бюджет руху власного капіталу - планована вартість додаткового капіталу
4	Резервний капітал У тому числі: - резерви, утворені відповідно до законодавства; - резерви, утворені відповідно до статутних документів	Бюджет руху власного капіталу - планована величина резервного капіталу
5	Цільове фінансування	Бюджет цільового фінансування і бюджет руху грошових коштів - планована сума цільового фінансування
6	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Бюджет руху власного капіталу - планована величина нерозподіленого прибутку або непокритого збитку
Довгострокові зобов'язання		
7	Позики і кредити	Бюджет запозичень (в частині довгострокових запозичень) - планована величина довгострокових позик і кредитів (терміном більше одного року)

8	Відкладені податкові зобов'язання	Бюджет податків - планована сума відкладених податкових зобов'язань
Короткострокові зобов'язання		
10	Позики і кредити	Бюджет запозичень (в частині короткострокових запозичень) - планована величина короткострокових позик і кредитів (терміном менше одного року)
11	Кредиторська заборгованість, в тому числі постачальники та підрядники	Бюджет закупівель - планована сума кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядниками (стаття може бути деталізована по великим постачальникам і підрядникам)
12	Заборгованість перед персоналом організації	Бюджет витрат на оплату праці - інформація про плановану суму заборгованості по оплаті праці перед персоналом
13	Заборгованість перед державними і позабюджетними фондами	Бюджет податків - планована сума заборгованості перед державними і позабюджетними фондами
14	Заборгованість з податків і зборів	Бюджет податків - планована сума заборгованості з податків і зборів
15	Інші кредитори	Бюджет закупівель - планована величина кредиторської заборгованості за надані послуги, ТМЦ та ін.
16	Заборгованість перед засновниками по виплаті доходів	Бюджет руху власного капіталу - планована заборгованість перед засновниками по виплаті доходів
17	Доходи майбутніх періодів	бюджет продажів
18	Резерви майбутніх витрат	Бюджет по оплаті праці - планована сума резерву майбутніх витрат на виплату заробітної плати співробітникам

Ризики постачання та причини їх виникнення

Вид ризиків	Причини виникнення
Ризик незнаходження постачальників необхідних (або унікальних) ресурсів	Техніко-технологічні особливості виробництва продуктів (ступінь імовірності виникнення цього ризику значно зростає за умови, якщо устаткування, необхідне для організації виробничого процесу, або нестандартні (унікальні) комплектаційні вироби, матеріали, послуги самі по собі потребують розробки та освоєння).
Ризик незнаходження постачальників за запланованими цінами	<ul style="list-style-type: none"> • функціонування підприємства в умовах підвищеної (більш високої порівняно зі світовим рівнем) інфляції; • непередбачене раніше зростанням цін на матеріали, що використовуються (наприклад, подорожчання пшениці внаслідок її неврожаю тощо); • недоопрацьованість (недостатня проробка) в плані діяльності підприємства питання про конкретних суб'єктів господарювання, до яких можна звернутися з пропозиціями щодо виробництва необхідної сировини або матеріалів; • відсутність у плані діяльності підприємства орієнтації на конкретно визначених постачальників
Ризик відмови запланованих постачальників від укладання контрактів на поставку	<ul style="list-style-type: none"> • наявність імовірності того, що фірми-постачальники переключаться на покупців-конкурентів з певних причин (вигідніша ціна, привабливіші умови постачання ресурсів, більш наступальний характер переговорів конкурентів тощо); • наявність імовірності погіршення кон'юнктури постачання для фірм-постачальників, унаслідок чого замовлення, запропоноване фірмою-виробником за раніше узгодженою ціною, є збитковим або нереальним для виконання
Ризик необхідності укладання контракту на постачання сировини й матеріалів на умовах, відмінних від найбільш прийнятних або звичайних для фірми-виробника та галузі, у якій вона працює	Імовірність укладання контракту на умовах, відмінних від найбільш прийнятних або звичайних для фірми-виробника і галузі
Ризик затягування ускладненої кампанії з організації закупівлі капітальних товарів	Неефективне управління фірмою-виробником за оптимізації закупівель
Ризик укладання контрактів щодо обсягів поточного постачання виробництва, не забезпеченого збутом готової продукції	Імовірність замовлення фірмою сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо в обсягах, більших ніж буде потрібно для виготовлення запланованого раніше обсягу продукції

Джерела та чинники технічного ризику

Джерело технічного ризику	Найбільш поширені фактори технічного ризику
Низький рівень науково-дослідних робіт	Помилковий вибір за критеріями безпеки напрямків розвитку техніки і технології
Низький рівень дослідно-конструкторських робіт	Вибір потенційно небезпечних конструктивних схем і принципів дії технічних систем. Помилки у визначенні експлуатаційних навантажень. Неправильний вибір конструкційних матеріалів. Недостатній запас міцності. Відсутність в проектах технічних засобів безпеки
Дослідне виробництво нової техніки	Неякісна доведення конструкцій, технології, документації по критеріям безпеки
Серійний випуск небезпечної техніки	Відхилення від заданого хімічного складу конструкційних матеріалів. Недостатня точність конструктивних розмірів. Порушення режимів термічної і хіміко-термічної обробки деталей. Порушення регламентів збірки деталей, вузлів і монтажу конструкцій і машин
Порушення правил безпечної експлуатації технічних систем	Використання техніки не за призначенням. Порушення паспортних (проектних) режимів експлуатації. Несвоєчасні профілактичні огляди та ремонти. Порушення вимог транспортування і зберігання
Помилки персоналу	Слабкі навички дії в складній ситуації. Невміння оцінювати інформацію про стан процесу. Слабке знання суті процесу, що відбувається. Відсутність самовладання в умовах стресу. недисциплінованість

Таблиця 1

Оцінка ризиків системи управління підприємством
(Компетенція та можливості персоналу управління)

Компетенція		Можливості		Оцінка ризику
Показники	Здатність, уміння реагувати	Тип реагування	Діапазон реакції	
Планування дій	Здатність вирішувати проблеми обґрунтовано, послідовно, оригінально, підготовлювати рішення	Методи вирішення проблем	Дослідний, проб та помилок	1
			Альтернативний	2
			Творче піднесення	3
Організаторська діяльність	Здатність організувати роботу, реалізувати рішення в одній або кількох ланках (масштабно)	Масштаб вирішення проблеми	Послідовна та поступова реалізація	1
			Послідовно-паралельна реалізація	2
			Паралельна масштабна реалізація	3
Аналітична діяльність	Здатність вести пошук інформації, аналізувати її цінність, вибірковість та інтуїція	Способи отримання інформації	Збір фактичних даних	1
			Екстраполяція	2
			Прогнозування	3
Застосування технічних засобів	Уміння здійснювати комп'ютерний пошук та обробку інформації (вміння користуватися ПК, знання бази даних, програмування, моделювання)	Методи обробки інформації	Обробка більшої частини інформації вручну	1
			Використання стандартних програм	2
			Побудова системи підтримки рішень	3

Таблиця 2

Оцінка ризиків системи управління підприємством
(Оцінка організаційного клімату управління підприємства)

Показник	Значення	Оцінка ризику	Загальна оцінка
1	2	3	4
Ставлення до змін (мотиви змін)	Зміни, потрібні за умов кризи		
	Зміни, потрібні за низьких результатів		
	Зміни, що дадуть нові досягнення		
	Вимагають змін зовнішні фактори		
Відкритість мислення	Увага до внутрішніх проблем		
	Внутрішні проблеми в поєднанні з зовнішніми		
	Оцінка зовнішніх факторів		
	Увага до навколишнього середовища		
Перспективність мислення	Орієнтація на сьогодні		
	Пошуки найближчих перспектив		
	Середньострокове планування (2–3 роки)		
	Прихильність до довгострокової стійкої діяльності		
Готовність до ризику	Готовність до ризику відсутня		
	Готовність до тимчасових труднощів		
	Готовність до подолання труднощів та тимчасових невдач		
	Невдачі не змінюють готовності до ризику		
Організаційні цілі та інтереси коаліції	Прагнення до прибутку		
	Збільшення частки ринку		
	Гуманізація цін та завоювання престижу		
	Збереження коаліції та організації		
Бачення факторів успіху	Певна невизначеність щодо шляхів досягнення успіху		
	Існування шляхів досягнення успіху		
	Можливість прогнозування досягнення успіху		
	Чітка перспектива послідовності шляхів досягнення успіху		

Таблиця 3

Оцінка ризиків системи управління підприємством
(Діагностика організаційного клімату)

Ставлення до змін – відкритість мислення		Готовність до ризику – перспективність мислення		Організаційні цілі – бачення факторів успіху		Загальна оцінка клімату
Характеристика	Бали	Характеристика	Бали	Характеристика	Бали	
Зміни, потрібні при загрозі банкрутства	1	Орієнтація на сьогоднішні успіхи, неможливість ризикувати	1	Прагнення до прибутку	1	
Зміни, потрібні при кризових явищах	2	Орієнтація на короткострокові плани без ризику	2	Збільшення прибутку за рахунок економії витрат та підвищення цін	2	
Зміни, потрібні через низькі результати господарювання	3	Орієнтація на близьку перспективу	3	Збільшення частки ринку при агресивній конкуренції	3	
Зміни, потрібні у зв'язку з невідповідністю господарської діяльності обстановці	4	Планомірний розвиток, що ґрунтується на виважених розрахунках	4	Збереження частки ринку за рахунок підвищення якості	4	
Зміни, необхідні у зв'язку з недоліками у роботі	5	Довгострокові перспективи без ризикованих кроків	5	Збереження прибутковості за рахунок реорганізації виробництва	5	
Зміни, викликані новими вимогами	6	Готовність діяти у складній ситуації	6	Збереження коаліцій та їхньої прибутковості	6	
Зміни, що повинні здійснюватись при досягненні нових результатів	7	Орієнтація на довгостроковий плановий розвиток	7	Інтеграція коаліцій – шлях збереження усталеності	7	
Зміни, що диктуються зовнішніми факторами	8	Готовність до довгострокового розвитку з можливими невдачами	8	Гуманізація зовнішньої політики заради престижу	8	
Зміни, що повинні упереджувати зміни навколишнього середовища	9	Прихильність до довгострокового стійкого розвитку	9	Збереження організації	9	

Класифікація ризиків діяльності персоналу за функціями менеджменту*

Загальні функції менеджменту	Види ризиків	
	Функціональні	Загальні
Планування	Ризик помилкового цілепокладання, ризик аналізування та систематизування, ризик вибору альтернатив, ризик адекватного розподілу ресурсів між персоналом	Ризики: компетентності персоналу, конфліктності, плинності кадрів, ефективності діяльності персоналу, порушення трудової дисципліни, професійного травматизму та летальних випадків, гендерний, лідерства, ризик нехтування корпоративними цінностями та опортуністичної поведінки персоналу, надмірних фінансових витрат на персонал, довіри персоналу до керівників, інтенсивності праці та “згорання” на робочому місці, трудоголізму
Організування	Ризик неефективних організаційних структур, ризик централізації та децентралізації управління, ризик бюрократичності та корумпованості діяльності персоналу, ризик соціально-психологічної сумісності працівників, ризик організаційної взаємодії персоналу	
Мотивування	Ризик мотивованості персоналу, ризик пріоритетності стимулювання персоналу, ризик реалізації потенціалу працівника, ризик відповідності посади потенціалу працівника	
Контролювання	Ризик аудиту та контролю, ризик вибору критеріїв контролювання, ризик співставності контрольних норм та результатів діяльності персоналу	
Регулювання	Ризик змін в діяльності персоналу, ризик групового та індивідуального опору змінам, ризик зміни корпоративної культури, ризик зміни владних повноважень	

Оцінка рівня сталого розвитку
(ефективності соціокультурного партнерства на підприємстві)

№	Показники	Ваговий коефіцієнт, K_i	Оцінка, O_i	$K_i \times O_i$
А. Духовно-моральний розвиток трудового колективу				
1	Ступінь патерналістського стилю управління керівника;	0,3	+2	+0,6
2	Частка духовно моральних членів трудового колективу: 1-5% – +1, 6-10% – +2, 11-30% – +3, 31-60% – +4, 61-100% – +5;	0,2	+1	+0,2
3	Частка трудового колективу, яка добровільно навчається на підприємстві на семінарі з духовно-моральної культури життєдіяльності (оцінку див. п. 2);	0,1	+2	+0,2
4	Ступінь дотримання культурно-професійного кодексу трудового колективу (оцінку див. п. 2);	0,05	+3	+0,15
5	Рівень законодавчо-нормативних актів щодо духовно-моральної культури життєдіяльності та господарювання;	0,05	+1	+0,05
6	Ступінь корупції та тіньової економіки;	0,05	-3	-0,15
7	Рівень довіри працівників до керівника (оцінку див. п.2);	0,05	+2	+0,1
8	Ступінь гармонізації (єдності, безконфліктності) трудового колективу (оцінку див. п. 2);	0,05	+2	+0,1
9	Рівень довіри керівників підприємства до партнерів господарської діяльності;	0,05	+4	+0,2
10	Рівень довіри керівників підприємства до діяльності споріднених суб'єктів господарювання;	0,05	-1	-0,05
11	Рівень довіри керівників підприємства до органів державної влади;	0,05	+4	+0,2
Усього, середньозважений коефіцієнт (оцінка рівня духовно-морального розвитку трудового колективу) $O_{сзА} = \sum(K_i \times O_i) : n, n = 11$		1,0	$O_{сзА} = 1,6 : 11 = 0,14$	
Б. Соціальний розвиток підприємства				
1	Можливість професійного навчання, наставництва та підвищення кваліфікації (оцінку див. п. 2);	0,05	+5	+0,25
2	Частка колективу, яка бере участь у самоврядуванні (оцінку див. п. 2А);	0,05	+3	+0,15
3	Рівень зайнятості у шкідливих умовах праці: 1-10% – -1, 11-30% – -2, 31-100 – -3;	0,1	-1	-0,1
4	Рівень виробничого травматизму: $\leq 1\%$ – -1, 2-3% – -2, $\geq 4\%$ – -3;	0,1	-1	-0,1
5	Рівень пільг, компенсацій та субсидій за місцем роботи (оцінку див. п. 2А);	0,05	+3	+0,15
6	Ефективність діяльності культурно-професійних спілок (ступінь виконання соціальних планів): $\geq 30\%$ – +1, $\geq 40\%$ – +2, $\geq 60\%$ – +3, $\geq 70\%$ – +4, $\geq 80\%$ – +5;	0,1	+2	+0,2

7	Рівень благочинності нужденним членам суспільства та трудового колективу здебільшого продукцією: $\leq 0,1\%$ виробленої продукції – +1, $\leq 0,12\%$ – +2, $\leq 0,15\%$ – +3, $\leq 0,16\%$ – +4, $> 0,16\%$ – +5;	0,05	+1	+0,05
8	Рівень відповідності оплати праці її мінімальному розмірі, якості, кількості, умовам праці, чисельності непрацевдатних членів родини, забезпеченню потреб сім'ї працівника;	0,2	+3	+0,6
9	Співвідношення росту доходів працівників підприємства до росту цін в суспільстві: $\leq 0,6$ (наприклад, 3%:5%) – -3, $\leq 0,8$ – -2, $\leq 0,99$ – -1, ≥ 1 – +1, $\geq 1,1$ – +2, $\geq 1,3$ – +3, $\geq 1,4$ – +4, $\geq 1,5$ – +5;	0,05	-1	-0,05
10	Своєчасність виплати місячної зарплати: затримка ≥ 1 місяця – -3, ≥ 15 днів – -2, ≥ 6 днів – -1;	0,05	-1	-0,05
11	Соціальний рівень житлових умов працівників та членів їхніх родин: здійснено кап. ремонт житла – +5, косметичний ремонт – +4, без ремонту, але розмір житлової площі на одну особу за нормативами – +3, розмір площі не відповідає нормативу – +2, старе житло за нормативами – +1, старе житло не відповідає нормативам – -1, дуже старе житло не відповідає нормативам – -2, відсутність житла – -3;	0,04	+3	+0,12
12	Плинність кадрів за рік: $\geq 0\%$ – +5, $\geq 2\%$ – +4, $\geq 5\%$ – +3, $\geq 7\%$ – +2, $\geq 10\%$ – +1, $\geq 12\%$ – -1, $\geq 15\%$ – -2, $> 20\%$ – -3;	0,02	+3	+0,06
13	Тривалість праці на одному підприємстві за умови довічного добровільного працевлаштування: ≥ 1 року – +1, ≥ 5 років – +2, ≥ 10 років – +3, ≥ 15 років – +4, ≥ 20 років – +5;	0,04	+4	+0,16
14	Рівень задоволення працівників своїм соціальним станом: за опитуванням;	0,1	+3	+0,3
Усього, середньозважена оцінка рівня соціального розвитку $O_{сзБ} = \sum(K_i \times O_i):n, n = 14$		1,0	$O_{сзБ} = 1,74:14 = 0,13$	
В. Економічний розвиток підприємства				
1	Частка доброякісної продукції: 0% – -3, $\leq 5\%$ – -2, $\leq 10\%$ – -1, $> 10\%$ – +1, $\geq 20\%$ – +2, $\geq 40\%$ – +3, $\geq 60\%$ – +4, $\geq 80\%$ – +5;	0,2	+4	+0,8
2	Співвідношення попиту на продукцію підприємства у натуральному вимірі до його продуктивності: 1-29% – -3, $\geq 30\%$ – -2, $\geq 40\%$ – -1, $\geq 50\%$ – +1, $\geq 55\%$ – +2, $\geq 60\%$ – +3, $\geq 70\%$ – +4, $\geq 80\%$ – +5;	0,2	+2	+0,4
3	Частка споживачів, потреби яких задовольняє підприємство через продаж, натуральний обмін, оренду, лізинг та благочинність: до 3% – -3, $\geq 3\%$ – -2, $\geq 6\%$ – -1, $\geq 10\%$ – +1, $\geq 20\%$ – +2, $\geq 30\%$ – +3, $\geq 40\%$ – +4, $\geq 50\%$ – +5;	0,2	+1	+0,2
4	Тривалість безбитково-прибуткової діяльності підприємства: 0 років – -3, до 1 року – -2, ≥ 1 років – -1, ≥ 3 років – +1, ≥ 4 років – +2, ≥ 6 років – +3, ≥ 8 років – +4, ≥ 10 років – +5;	0,1	+3	+0,3
5	Ступінь задоволеності споживачів (позитивної суспільної думки);	0,2	+3	+0,6

6	Ступінь кооперації зі спорідненими підприємствами у залежності від кількості партнерів та якості співпраці: 0% – -3, до 5% – -2, до 10% – -1, $\geq 10\%$ – +1, $\geq 20\%$ – +2, $\geq 40\%$ – +3, $\geq 60\%$ – +4, $\geq 80\%$ – +5;	0,05	-3	-0,15
7	Ступінь взаємодії з державними органами влади (дотримання чинного законодавства, участь у державних проектах, консультації, пропозиції).	0,05	+1	+0,05
Усього, середньозважена оцінка рівня економічного розвитку $O_{czB} = \sum(K_i \times O_i) : n$, $n = 7$		1,0	$O_{czB} = 2,2 : 7 = 0,32$	

ДЛЯ НОПЦАТЮК

ДЛЯ НОПЦАТЮК

ДЛЯ НОПЦАТЮК

Гладій І.О., Дзюба О.М., Майстер Л.А.

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ

Навчальний посібник

Редактор: Фатєєва Т. Д.

Комп'ютерна верстка: Тертична Я. М.

Підп. до друку 26.03.2019 р. Формат 60x84/16. Папір офсетний

Друк різнографічний. Ум. друк. арк. 15,11.

Обл.-вид. арк.11,49 Тираж 300. Зам. № 140

Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ
21000, м. Вінниця, вул. Хмельницьке шосе, 25