

1. Кузьмін О.С., Мельник О.Г. *Основи менеджменту: Підручник*. – К.: Академвидав, 2003. – 416 с. 2. *Управление организацией: Учебник / Под ред. А.Г. Поршнева, З.П.Румянцевой, Н.А. Саломатина*. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 669 с. 3. Шокин Г.В. *Организация и психология управления персоналом: Учеб-метод. пособие*. – К.: МАУП, 2002. – 832с.

УДК 339.138

Балик У.О.

Національний університет "Львівська політехніка"

## МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛІНГУ МАРКЕТИНГОВИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

© Балик У.О., 2004

Наведено основні методологічні аспекти бюджетного контролінгу маркетингових витрат підприємства. Розглянуто методи контролю витрат в маркетингу на основі аналізу нормального розподілу ймовірності виникнення витрат. Запропоновано новий підхід до аналізу відхилень фактичного значення маркетингових витрат від бюджетних величин на основі концепції "6 сігма".

**The basic concepts and sophisticated methods of marketing budgeting controlling are noted in this article. Most common algorithms and sequence of steps for efficient budgeting controlling under uncertainty conditions are briefly discussed. The new idea how to evaluate the difference between actual and budgeted costs in the marketing on the 6 sigma basis has been proposed.**

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковими та практичними завданнями. Дослідження теорії та практики бюджетування у сфері маркетингу, зокрема не лише маркетингових, але і рекламних витрат, переконливо показує недостатність висвітлення їх сутності у періодичних та монографічних наукових працях. Поза тим вміння діяти у сфері бюджетування маркетингових витрат є життєво важливим на сучасному етапі, оскільки від ефективності управління у цій галузі суттєво залежить отримання доходів підприємством загалом. Практика показує, що значну частину маркетингових витрат підприємства можуть становити рекламні витрати, котрі самі по собі можуть розглядатися як складний відокремлений об'єкт бюджетних операцій. Оскільки такі витрати можуть становити навіть декілька відсотків від обсягів продажу компанії, немає сумнівів у суттєвості та матеріальній значимості таких витрат. Отже, деколи в практичній діяльності такі витрати взагалі відокремлюють та складають окремий бюджет.

Аналіз існуючої практики та теоретичних напрацювань показує певні, проте незначні здобутки вчених та практиків у галузі самого складання маркетингових бюджетів. Зазначимо, що процес укладення бюджетів та навіть прийняття їх підприємством сам по собі до жодних позитивних зрушень не приводить. Отже, за таким бюджетом повинен стояти комплекс організаційно-технічних заходів, за допомогою яких ефективно вдасться досягнути стратегічних показників діяльності підприємства. Саме виконання такого комплексу заходів може призвести до виконання стратегічної місії підприємства. Проте досягнення цілей за допомогою зазначених вище заходів неможливо без реалізації контрольної функції менеджменту в системі бюджетного контролінгу підприємства, зокрема у сфері маркетингу. Отже, якщо сам процес бюджетування описаний достатньо повно, то бюджетний контролінг описаний явно недостатньо, чим і пояснюється актуальність даної теми.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Для вирішення описаної вище проблеми було проаналізовано ряд літературних джерел та

наукових публікацій. Частково питання бюджетування, контролінгу та застосування статистичних методів у бізнесі відображені у працях Р. Гаррісона, Е. Норіна, Х. Райта, Дж. Сігела, Е. Сігела, Д. Хана, Дж. Шима, Р. Шмідта. Зокрема Р. Шмідт та Х. Райт розглядають аспекти прогнозування, аналіз часових рядів, використання електронних таблиць при аналізі часових таблиць, короткотермінове прогнозування, прогнозування на основі залежності між двома змінними, лінійну регресію в програмі оброблення електронних таблиць, множинну регресію. Більш детально бюджетування висвітлено в працях Дж. Шима і Дж. Сігела, зокрема бюджетування продажів, рекламних кампаній і дистрибуції. Вказується, що менеджеру з маркетингу необхідний план із просування товару на ринок і проведення рекламних кампаній, план витрат на організацію продажів і маркетинговий план. Маркетинговий план має координуватися із планом організації продажів. Витрати із просування товару на ринок слід планувати стосовно до видів товарів, галузі діяльності, засобів, що використовуються, регіонів і продавців. За необхідності нетипових маркетингових витрат можна встановити відповідальність за них. Також ці автори з'ясували, що прямі витрати можна безпосередньо віднести на сегмент відповідальності не фінансового менеджера, тоді як непрямі витрати є спільними витратами, які розподіляються за певними сегментами. Витрати на одиничну операцію дорівнюють загальним витратам, поділеним на кількість у вибраних одиницях виміру. Менеджеру слід розглядати витрати на отримане замовлення, на виконане замовлення, на виконання окремого пункту замовлення, на одного клієнта, на транспортування в місяць, різних видів на одиницю відстані [2]. Отже, Дж. Шим і Дж. Сігел пропонують в процесі бюджетування маркетингових витрат застосовувати функціонально-вартісний підхід (ABC-costing). Проте згадані автори значно менше уваги приділяють контролюванню за дотриманням бюджетів.

Саме процес бюджетного контролінгу викладений в працях Д. Хана. В його книзі наведено принципову концепцію системи планування і контролю, яка містить інтегровані планово-контрольні розрахунки. Зокрема Д. Хан розглядає генеральне цільове, стратегічне, оперативне планування, а також планування результату і фінансове планування на рівні підприємства загалом. Особливу увагу Д. Хан приділяє стратегічному управлінню, орієнтованому на ринок і фінансовий результат, починаючи з аналізу цільових витрат і закінчуючи визначенням напрямів розвитку підприємства, оптимальних за критерієм цінності капіталу. Як бачимо, розглядаючи концепцію контролінгу Д. Хан зосереджується переважно на аспектах контролінгу операційної діяльності та стратегічного планування, недостатньо висвітлюючи при цьому сферу контролінгу в галузі маркетингу. Тобто таке дослідження є сьогодні актуальним та може заповнити існуючі прогалини [4].

**Цілі статті.** Виявлені вище проблеми бюджетування маркетингу та контролінгу спричинили розгляд у цій публікації таких задач:

- уточнення поняття контролінгу у сфері бюджетування маркетингових витрат;
- аналіз можливостей застосування системи із зворотним зв'язком в процесі контролінгу бюджетування маркетингових витрат та особливості контролінгу у рекламних витратах;
- дослідження можливостей застосування статистичних методів на основі побудови нормальних імовірнісних розподілів для контролінгу бюджетних витрат;
- дослідження можливостей застосування описаних вище підходів в системі гнучкого бюджетування маркетингу.

Розглянемо підходи до розв'язання поставлених задач.

**Основний матеріал дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Згідно з концепцією, запропонованою Д. Ханом, планування займає в теорії прийняття рішень центральне місце і являє собою орієнтований на майбутнє, регулярно повторюваний процес прийняття рішень, в якому поєднуються разом різні види управлінської діяльності: волевиявлення і втілення в життя цієї волі. З останнім тісно пов'язана діяльність з регулювання і контролю. Процеси планування і контролю за реалізацією планів багато в чому залежать від специфіки стилю управління підприємством і пов'язані з прийняттям керівниками на себе певної відповідальності. Тому теоретичну базу процесу управління утворюють також психологія, філософія і підприємницька етика.

Підхід до управління з точки зору теорії систем дозволяє перш за все охарактеризувати принципову модель підприємства, під якою розуміємо центр дій, де люди (кадровий потенціал), маючи певну мету, здійснюють для її досягнення дії з об'єктами, використовуючи для цього матеріальний потенціал підприємства.

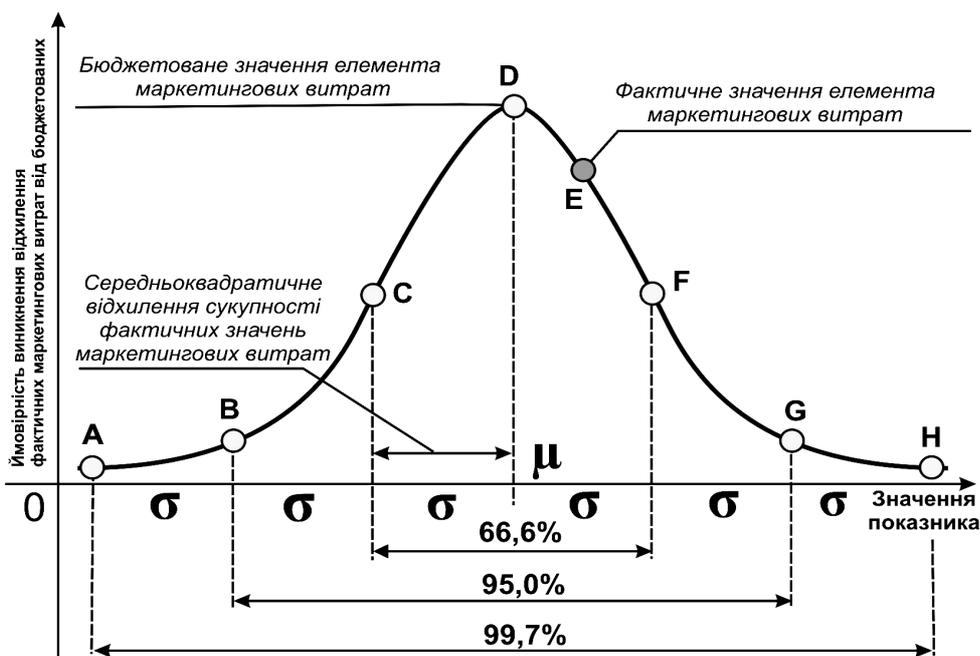
Відповідно до цих теоретичних положень формуються часткові комплекси (підсистеми) системи планування і контролю та блоки інтегрованих планово-контрольних розрахунків. Система планування і контролю та організаційна система підприємства мають відповідати одна одній.

Для підвищення ефективності роботи такої системи пропонується застосовувати концепцію контролінгу, базовану на статистичній концепції "6 сігма". Сама концепція базується на властивості нормального розподілу, відповідно до якого відхилення на 3 сігма в той чи інший бік охоплює 99,7% випадків генеральної сукупності (рисунок), тоді як відхилення на 2 сігма в обидва боки охоплює лише 95%, а на 1 сігма – 66,6%. Ця характеристика імовірного розподілу може бути використана як для бенчмаркінгу фінансових показників, так і для аналізу суттєвості відхилень витрат від бюджетованих у маркетингу. Обчислення тільки фінансових показників не дає достатньо інформації для правильних висновків і прийняття рішень. Корисними висновки будуть тоді, коли значення, розраховані для певного підприємства, будуть порівняні з нормативами галузевого характеру. Отже, цим реалізується процедура так званого вертикального аналізу, або бенчмаркінгу фінансових показників [5].

Бенчмаркінг – процес порівняння отриманих значень із значеннями нормативними або середніми для формування правильних висновків.

Це саме стосується бенчмаркінгу фінансових показників. Підприємство повинно здійснювати моніторинг конкурентів і зберігати базу даних середньогалузевих показників для порівняння – тільки так можна отримати правильні висновки.

В ідеалі процес бенчмаркінгу повинен виглядати так, як показано на рисунку. Визначається не тільки єдиний середньогалузевий показник, але й розкид показників за підприємствами галузі, виражений значенням середньоквадратичного відхилення сігма. Практично вийде щось схоже на нормальний закон розподілу з власною асиметрією і ексцесом. Важливо встановити, де знаходиться значення для нашого підприємства в сукупності значень підприємств галузі. Якщо наше значення відповідає точці E на рисунку, то це означає, що підприємство знаходиться поблизу середнього значення в сукупності 66,6% підприємств галузі, відхилення показників яких від середнього не перевищує значення  $\pm 1\sigma$ .



Графічна модель бюджетного контролінгу маркетингових витрат на основі концепції "6 сігма"

Концепція використання сігма-значень для вимірювання дефектів була створена на початку 1980-х як спосіб отримати універсальну метрику якості, яку можна використовувати незалежно від складності продукту або відмінностей, існуючих між продуктами. Вищі значення у сігма свідчать про кращу продукцію, а нижчі значення показують менш бажані продукти, незалежно від того, якими у фізичному плані вони є. Якщо висловити цю думку стисло, то чим вищий рівень сігма, тим менша кількість дефектів на одиницю товару або послуги. І навпаки, чим нижчий рівень сігма, тим більша кількість таких дефектів на одиницю більша. Продукція, що випускається на рівні 6 сігма якості – це практично продукція без дефектів: за визначенням їх тільки 3,4 на мільйон можливих дефектів. Тому “6 сігма” стали визнаним стандартом найвищої якості товарів і послуг. Такий рівень якості різко відрізняється від історичних стандартів, до яких в минулому прагнули підприємства, – рівня 4 сігма, або 6210 дефектів на мільйон можливих. Іншими словами, стандарти 6 сігма приблизно у 1800 разів вимогливіші, ніж попередні стандарти. Звичайний підхід не може привести до вдосконалення у 1800 разів порівняно з минулими результатами. Таке екстраординарне покращення відбувається лише тоді, коли люди використовують екстраординарне обґрунтування, яке можна отримати, якщо тільки задавати нові питання про те, як створюється товар чи послуга. Крім того, щоб досягти такого рівня вдосконалення показників діяльності підприємства, необхідно застосовувати стратегію прориву.

Стратегія прориву “6 сігма” – це впорядкований метод використання дуже суворого збирання даних і статистичного аналізу для виявлення джерел помилок і способів їх видалення. “6 сігма” значною мірою опираються на метрики показників, а також на статистичний аналіз, оскільки це дозволяє видалити нестрогі та розмиті цілі, притаманні іншим програмам якості. Проекти вдосконалення якості, що використовують “6 сігма”, вибираються в результаті дій зворотного зв'язку від споживачів і з врахуванням потенційної економії на витратах, а не на ідеях покращань. Вдосконалення, що найбільше впливає на споживачів і приводить до значного впливу на доходи, отримує найвищий пріоритет. Іншими словами, перш за все ми зосереджуємося на вдосконаленнях, які найбільше впливають на наш бізнес. Знову ж, на відміну від інших програм якості, “6 сігма” не займаються якістю виключно заради самої якості. “6 сігма” займаються якістю тільки тоді, коли це підвищує цінність для споживача і для самого підприємства [5].

Методологія стратегії прориву передбачає використання спеціальних інструментів для зниження операційних маркетингових витрат, підвищення потужності маркетингових процесів, підвищення маржі прибутку, скорочення часу, необхідного для виходу з новим продуктом на ринок, скорочення запасів і виконання процесів за менший час і з меншою кількістю помилок. Стратегія прориву для вдосконалення використовує сфокусованість, схожу на промінь лазера: по-перше, завдяки використанню короткотермінової стратегії видалення дефектів, по-друге, завдяки довготерміновій стратегії покращання системи. Видалення важливих дефектів не тільки позитивно впливає в короткотерміновому плані на результати в підсумковому рядку рахунку прибутків і збитків у річному звіті, але й є фундаментом для подальшого вдосконалення всіх систем, що забезпечують вищу рентабельність. Покращання результатів вимагає, щоб процеси, які приводять до цих результатів, також вдосконалювалися. Коли підприємства розуміють це, вони вже пройшли частину шляху, щоб досягти рівня 6 сігма.

Для ефективного використання моделі “6 сігма” в системі контролінгу маркетинговими витратами підприємства необхідно вирішити ряд завдань в системі управління персоналом:

Завдання 1. Досягти довіри: стимулювати працівників відверто висловлювати свою думку про підприємство і про те, як вони виконують свою роботу, знаючи, що це не буде мати жодних негативних наслідків для їхньої кар'єри.

Завдання 2. Надання працівникам необхідних повноважень: люди, які виконують операції, знають їх краще за інших; тому, щоб скористатися цими знаннями працівників та їх унікальним становищем, необхідно надати кожному з них більше повноважень, очікуючи взамін більшої відповідальності за свою роботу.

Завдання 3. Ліквідувати непотрібну роботу: працівники повинні працювати не наполегливіше, а розумніше.

Завдання 4. Створити нову парадигму для підприємства: вона повинна сприяти працівникам визначати і створювати організацію без границь, в якій всі працівники прямують до загальних цілей; заохочувати працівників виявляти проблеми і пропонувати шляхи вирішення.

**Висновки.** Використання моделі “6 сігма” і стратегії прориву на рівні підприємства загалом має на меті вдосконалення маркетингової системи, використовуваної для управління підприємством. Системи, що вимірюють зворотний зв'язок споживача і якість продукції постачальників, діють зазвичай на рівні всього бізнесу і тому помітно впливають на ступінь його сфокусованості. Без систем, що оцінюють зворотний зв'язок споживачів або показників продукції постачальників, було б неможливо досягати принципово нових, суттєво вищих показників. Щоб отримати прорив на рівні бізнесу, потрібно постійне і сфокусоване використання стратегії прориву до систем цього рівня протягом трьох–п'яти років. Роль стратегії полягає у такому:

- виявити дійсний стан бізнесу;
- визначити, які плани слід розробляти, щоб досягти покращення на кожній дільниці;
- виміряти діяльність бізнес-систем, потрібних для підтримки цих планів;
- проаналізувати розриви, виявлені в показниках систем за допомогою бенчмаркінгу;
- покращити елементи систем, щоб досягти цільових показників діяльності;
- контролювати характеристики на рівні систем, критичних для збереження цінності;
- стандартизувати системи, які довели, що вони кращі у своєму класі;
- інтегрувати системи, кращі у своєму класі, в межах стратегічного планування.

1. *Managerial accounting* / Ray H. Garrison, Eric W. Noreen. - 8<sup>th</sup> ed. – The McGraw-Hill Companies, Inc., 1997. 2. Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел. *Основы коммерческого бюджетирования* / Пер. с англ. – СПб.: Азбука, 2001. 3. Сигел Эндрю. *Практическая бизнес-статистика.*: Пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2002. 4. Хан Д. *Планирование и контроль: концепция контроллинга*: Пер. с нем./ Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. 5. Хэрри М., Шредер Р. 6 SIGMA. – М.: Изд-во Эксмо, 2003. 6. Шмидт Р.А., Райт Х. *Финансовые аспекты маркетинга: Учеб. пособие для вузов* / Пер. с англ.. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.