

Форма № 24

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Запорізька політехніка»

Бізнес-технології та менеджмент
(повне найменування факультету)
Кафедра бізнесу та управління
(повне найменування кафедри)

Пояснювальна записка

до дипломного проекту (роботи)

Бачив. мав
(ступінь вищої освіти)

на тему Констрактивний менеджмент в
(назва теми)
управлінні суб'єктами господарства

Виконав(ла): студент(ка) 4 курсу, групи БТЕ-111

Спеціальності 076 „Підприємство
(код і найменування спеціальності)
торгівлі та побутові послуги”

Освітня програма (спеціалізація)

менеджмент бізнесу

Поліщук Т.С.
(ПРІЗВИЩЕ та ініціали)

Керівник Поручєва Р.О.
(ПРІЗВИЩЕ та ініціали)

Рецензент Корсун А.С.
(ПРІЗВИЩЕ та ініціали)

Форма № 25

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Запорізька політехніка»

Факультет Бізнес - технології та економіки
Кафедра Бізнес та управління
Ступінь вищої освіти Бакалавр
Спеціальність 076. Підприємство, маркетинг та управління
(код і найменування)
Освітня програма (спеціалізація) Економіка бізнесу
(назва освітньої програми (спеціалізації))

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри Бізнес та управл.
Ірина Тихоненко
« » 20 року

ЗАВДАННЯ
НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЄКТ (РОБОТУ) СТУДЕНТА(КИ)

Полішко Ігор Сергійович
(ПРИЗВИЩЕ, ім'я, по батькові)

1. Тема проєкту (роботи) Контрактичний менеджмент в управління суб'єктами підприємства

керівник проєкту (роботи) І.є.п. праф. Погучко Т.О.
(науковий ступінь, вчене звання, ПРИЗВИЩЕ, ім'я, по батькові)

затверджені наказом закладу вищої освіти від «4» квітня 2025 року № 146

2. Строк подання студентом проєкту (роботи) 12.06.2025

3. Вихідні дані до проєкту (роботи) законодавчі та нормативні акти, наукові матеріали, статистичні дані ПАТ «ЗІМ»

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) Теоретичні основи організації контрактного менеджменту, форми організації менеджменту підприємства в системі управління підприємством ПАТ «ЗІМ». Удосконалення менеджменту та його вплив на розвиток підприємства

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень, кількість слайдів, плакатів)

6. Консультанти розділів проєкту (роботи)

Розділ	ПРИЗВИЩЕ, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	прийняв виконав завдан
1	Поліщук Г.О. д.е.н. проф.		
2	Поліщук Г.О. д.е.н. проф.		
3	Поліщук Г.О. д.е.н. проф.		

7. Дата видачі завдання « 28 » квітня 2025 року.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проєкту (роботи)	Строк виконання етапів проєкту (роботи)	Прим.
1.	Вступна робота	01.05.2025	
2.	Складання та укладання плану	04.05.2025	
3.	Написання вступу до роботи	08.05.2025	
4.	Написання 1 розділу	10.05.2025	
5.	Написання 2 розділу	16.05.2025	
6.	Оброблення роботи	18.05.2025	
7.	Перегляд роботи	19.05.2025	
8.	Протокол комісії	16.05.2025	
9.	Висновки	16.05.2025	

Студент(ка)

(підпис) Ігор Поліщук
(ім'я ПРИЗВИЩЕ)

Керівник проєкту (роботи)

(підпис) Тетяна Поліщук
(ім'я ПРИЗВИЩЕ)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 123 с., 19 табл., 18 рис., 51 джерел.

Об'єкт дослідження – ПАТ «Запорізький завод металоконструкцій».

Мета – впровадження контролінгу в систему управління підприємством.

Завдання роботи – визначення сутності та ролі контролінгу в системі управління підприємством; розглянути доцільність та методи впровадження контролінгу на підприємствах; навести організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства; проаналізувати організацію управлінського обліку та систему планування на підприємстві; за підсумками проведеного аналізу розробити шляхи вдосконалення системи контролінгу в механізмі управління підприємством.

В дипломній роботі розглянуті сутність та роль контролінгу в системі управління підприємством, дана організаційно-економічна характеристика діяльності ПАТ «Запорізький завод металоконструкцій», проаналізовано господарську діяльність досліджуваного підприємства за 2020-2022 рр. На основі проведеного аналізу організації управлінського обліку та системи планування на підприємстві були розроблені певні пропозиції щодо системи планування на ПАТ «ЗЗМК».

Методи дослідження: метод дедукції та індукції, узагальнення та угруповування, факторний аналіз, порівняння, розрахунково-аналітичний метод, статистичний, графічний.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛІНГ, СИСТЕМА ПЛАНУВАННЯ, ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ, ПРИБУТОК, SWOT-АНАЛІЗ, МАТРИЦЯ БКГ, КОНКУРЕНТНИЙ АНАЛІЗ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ, ЕКОНОМІЧНА ЕФЕКТИВНІСТЬ.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	9
1.1 Сутність та роль контролінгу в системі управління підприємством.....	9
1.2 Функції та деякі методичні інструменти контролінгу.....	18
1.3 Доцільність та методи впровадження контролінгу на підприємствах.....	40
2 АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ПАТ «ЗЗМК».....	50
2.1 Організаційно-економічна характеристика ПАТ «ЗЗМК».....	50
2.2 Аналіз господарської діяльності підприємства ПАТ «ЗЗМК».....	55
2.3 Аналіз організації управлінського обліку та системи планування на підприємстві ПАТ «ЗЗМК».....	70
3 УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	90
3.1 Шляхи впровадження контролінгу в систему управління підприємством.....	90
3.2 Методичні підходи до впровадження контролінгу в системі управління підприємством.....	106
ВИСНОВКИ.....	116
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	119

ВСТУП

В умовах сьогодення, коли Україну визнано світовим співтовариством, як країну з ринковою економікою, ще актуальнішою стає проблема здійснення дієвого та ефективного внутрішнього контролю діяльності суб'єктів господарювання. Сучасні ринкові відносини в Україні виставляють нові вимоги до якісного рівня управління, характеру розв'язуваних при цьому завдань, до методів їхнього вирішення.

Безперечною умовою вдосконалення методів управління є повне використання внутрішніх можливостей підприємства, тобто утворення такої системи управління, яка б могла своєчасно виявляти, координувати, контролювати, аналізувати відхилення, коригувати, планувати, здійснювати внутрішній консалтинг, інформувати вище керівництво про економіку підприємства. Вдосконалюючи систему управління, підприємства орієнтуються на досягнення головної мети – отримання оптимального прибутку, а також на вирішення конкретних оперативних, поточних та стратегічних задач.

Тому діяльність підприємств і організацій в умовах ринкової економіки вимагає нових підходів до управління: на перший план висуваються економічні, ринкові критерії ефективності, підвищуються вимоги до гнучкості управління. Науково-технічний прогрес і динаміка зовнішнього середовища змушують сучасні підприємства перетворюватись у все більш складні системи. Для забезпечення керованості таких систем необхідні нові методи, які відповідають складності внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємств та організацій.

Сьогодні відбувається цілком об'єктивний процес зростання ролі і значення таких функцій управління, як облік, аналіз, планування і контроль, з одночасним переосмисленням їх завдань, наповненням новим змістом. У зв'язку з цим особливо актуальним для теорії і практики вітчизняного управління є досвід країн з ринковою економікою.

Новим явищем в управлінні стала поява контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві, пов'язаного з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті, що забезпечує прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Координуючи, інтегруючи і направляючи діяльність всієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг виконує функцію управління підприємством чи організацією і є одночасно синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків і багато іншого.

Посідаючи особливе місце в системі управління підприємством, контролінг здійснює інформаційне забезпечення прийняття рішень з метою оптимального використання наявних можливостей, об'єктивної оцінки сильних і слабких сторін підприємства (організації), а також з метою запобігання кризових ситуацій і навіть банкрутства.

Контролінг як інформаційна система досить обширно реалізується зарубіжними підприємствами і приносить вагомі результати. Щодо управління економікою вітчизняних підприємств і організацій, то дана система поки що не знаходить належного застосування внаслідок того, що потреба у ній досить часто переважає над наявністю відповідних знань у цій сфері. Внаслідок цього вирішення проблем, пов'язаних з організацією і методикою побудови системи контролінгу, сприятиме підвищенню якості менеджменту, і, як наслідок, забезпеченню стабільного розвитку бізнесу підприємства чи організації.

Питанням організації контролю на підприємствах присвячено праці таких українських науковців, як Атамас П. Й., Говорушко Т. А., Давидович І.Є., Лень В. С., Петренко С. М., Семенюк Н. О., Ткаченко А. М., Зоріна О.А. та ін.; серед російських слід відзначити Евдокимова М. В., Калайтан Т. В., Івахненко С. В., Шеремета. А. Д., Яругову А. Н., Данилочкіну Н.Г. та ін.

Аналіз наукових публікацій показує, що останнім часом з'являються наукові праці з розроблення питань розвитку системи економічного

контролю на підприємстві. Проблема набуває особливої актуальності ще й у зв'язку з перенесенням у вітчизняну дійсність запозичених західних концепцій, що безпосередньо стосується проблеми контролю. З-поміж них певне місце охоплює концепція контролінгу, як один із можливих варіантів налагодження ефективного менеджменту.

Метою магістерської роботи є впровадження контролінгу в систему управління підприємством.

Для досягнення поставленої мети передбачається вирішення наступних завдань:

- визначення сутності та ролі контролінгу в системі управління підприємством;
- визначення функцій та методичних інструментів контролінгу;
- розглянути доцільність та методи впровадження контролінгу на підприємствах;
- навести організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства;
- проаналізувати господарську діяльність досліджуваного підприємства;
- проаналізувати організацію управлінського обліку та систему планування на підприємстві;
- за підсумками проведеного аналізу розробити шляхи вдосконалення системи контролінгу в механізмі управління підприємством.

Предмет дослідження: управлінський облік та система контролінгу на підприємстві.

Об'єкт дослідження: ПАТ «Запорізький завод металоконструкцій».

Методи дослідження: метод дедукції та індукції, узагальнення та угруповування, факторний аналіз, порівняння, розрахунково-аналітичний метод, статистичний, графічний.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Сутність та роль контролінгу в системі управління підприємством

В умовах глобалізації економічних процесів перед підприємствами постають все більш складні проблеми. Як реакція на розширення міжнародних економічних взаємозв'язків значно посилилася конкуренція. Перед керівниками підприємств стоїть завдання гнучко реагувати на швидкозмінні умови внутрішнього і зовнішнього середовища, ухвалювати обґрунтовані рішення з урахуванням чинника невизначеності ринкової кон'юнктури, здійснювати оперативне і стратегічне планування та управління підприємством.

Економічне середовище в даний час украй нестабільне. Науково-технічний прогрес і динаміка зовнішнього середовища примушують сучасні підприємства перетворюватися на все складніші системи. Для забезпечення керованості таких систем необхідні нові методи управління та системи збору, обробки, аналізу й інтерпретації інформації. Складність полягає в тому, що великий потік надходжень зовнішньої і внутрішньої інформації керівництво підприємством не в змозі обробити в умовах нестабільного навколишнього середовища і складної організаційної структури підприємства.

В той же час ухвалення оптимального управлінського рішення має базуватися на достовірній і оперативній інформації та виробленні альтернативних варіантів управлінських рішень.

Таким чином, для зниження ступеня ризику і підвищення конкурентоспроможності підприємство потребує створення особливої обліково-аналітичної підсистеми управління, яка в світовій і вітчизняній науці і практиці отримала назву «контролінг».

Контролінг – це концепція управління майбутнім станом підприємства,

що інтегрує і координує функції планування, контролю й інформаційного забезпечення.

Слово контролінг походить від англійського – контролювати, управляти, яке у свою чергу, є похідним від французького слова, що означає «реєстр, список перевірки» [36]. Але незважаючи на те, що найповніше його система уперше була описана і застосована в США, в англomовних джерелах термін «контролінг» практично не використовується: у Великобританії і США укорінився термін «управлінський облік», хоча працівників, до чийх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами. Власне термін «контролінг» прийнято в Німеччині, звідки він і поширився в Європі [23].

Дослідження наукової літератури свідчить, що серед представників різних наукових шкіл немає єдності у трактуванні цілей, сутності й функцій контролінгу. Проблема полягає в тому, що, з одного боку, одне й те саме визначення досить часто окремими авторами трактується по-різному, а з другого – один і той самий функціональний інструментарій характеризується різними термінами. Аналіз найцитованіших американських, німецьких, українських та російських видань дає змогу зробити висновок, що комплекс функцій, спрямованих на інформаційну підтримку менеджменту (фінансового менеджменту) підприємства різними авторами позначається як контролінг, управлінський облік або управлінський контроль.

Відомі представники німецької економічної школи (Й. Вебер, Г. Кюппер, Д. Хан, П. Хорвач, К. Штайнле та інші) під поняттям «контролінг» здебільшого мають на увазі систему координації планування і контролю або інформаційної підтримки менеджменту. У німецькомовній професійно орієнтованій літературі, присвяченій контролінгу, поняття «управлінський облік» та «управлінський контроль» зустрічаються досить рідко. Ці терміни вживаються переважно як синоніми при характеристиці процесу обліку й аналізу доходів і витрат. Управлінський облік за цим підходом є складовою системи контролінгу на підприємстві [41].

Найавторитетнішими представниками американської школи контролінгу вважаються Р. Ентоні, Р. Хілтон, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен. На відміну від німецьких колег, у своїх працях вони оперують здебільшого поняттями «управлінський облік» та «управлінський контроль». Як синонім до цих термінів інколи вживається також поняття «контролінг». Р. Ентоні та Д. Янг відстоюють позицію, за якою інформаційне забезпечення менеджменту, планування і контроль є компетенцією управлінського обліку. Інший підхід, сформований Ч. Хорнгреном, полягає у тому, що управлінський облік є складовою системи управлінського контролю. Трактують контролінг як системи, орієнтованої на облік, зустрічаємо у працях окремих вітчизняних авторів. Так, професор В.В. Сопко фактично ототожнює контролінг із внутрішнього-господарським (управлінським) обліком, завданням якого є розкриття відповідності або невідповідності витрат бізнес-плановим показникам [23].

Доречним буде в цьому плані сказати, що в Україні використовуються обидва терміни «управлінський облік» і «контролінг». Особливої уваги заслуговує думка М.Г. Чумаченко, який відзначає, що деякі автори ототожнюють зміст управлінського обліку з діючою в Німеччині системою контролінгу. Існує точка зору Л.А. Сухаревої, С.Н. Петренко [40, с. 3], які зазначають, що контролінг – принципово інша концепція інформації й управління, яка забезпечує підтримку внутрішнього балансу економіки підприємства шляхом формування інформації про витрати та доходи як основи для прийняття оптимальних управлінських рішень. У роботі С. Н. Петренко розглядає питання оперативного контролінгу в системі управління підприємством. З огляду на вищевикладене, можна зробити наступний висновок: зарубіжні науковці в основу контролінгу покладають управлінський облік, а вітчизняні – обліково-аналітичну систему. Безумовно, що людський фактор відіграє важливу роль у формуванні надійної та ефективної системи контролінгу. Узагальнюючи огляд наукових праць з контролінгу, доречно навести думку професора А.М. Ткаченко: контролінг –

це нове явище в теорії та практиці сучасного управління, яке виникло на межі економічного аналізу, планування, управлінського обліку та менеджменту [43].

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

Нижче наведені різні формулювання поняття контролінгу, в яких сконцентрована суть кожного варіанта бачення концепцій контролінгу:

- контролінг – це система орієнтована на майбутній розвиток підприємства чи регіону в цілому [24];

- «контролінг... система державного, управлінського і незалежного контролю» [38];

- «контролінг – філософія і спосіб мислення керівників, орієнтованих на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства в довгостроковій перспективі»;

- «контролінг – орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної і методологічної підтримки керівників у процесі планування, контролю, аналізу й ухвалення управлінських рішень у всіх функціональних сферах діяльності підприємства» [17];

- контролінг – це цілісна концепція економічного управління, яка забезпечує тривале існування підприємства, побудована на синтезі обліку, інформаційного забезпечення, аналізу, планування та контролю і спрямована на виявлення всіх шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням очікуваного прибутку [45].

Якщо систематизувати представлені варіанти визначення контролінгу, то найчастіше зустрічається точка зору, що контролінг – це концепція управління (або менеджменту).

Іноді контролінг помилково ототожнюють з контролем. Проте це не завжди вірно.

Контроль є лише елементом контролінгу, оскільки контролінг є

«комплексною міжфункціональною концепцією, метою якої є координація систем планування, контролю і інформаційного забезпечення».

Крім того, «контролінг не тотожний контролю: контроль займається фіксацією і оцінкою фактів, що вже відбулися в діяльності підприємства, а контролінг націлений на перспективу, у бік випереджаючого контролю», а також оперативного відстежування поточних подій.

Основною метою контролінгу є орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, що стоять перед підприємством [49]. Для цього контролінг забезпечує виконання таких функцій [10]:

- інформаційної;
- обліково-контрольної;
- аналітичної;
- функції планування;
- коментуючої.

Однією з найважливіших функцій контролінгу, яка вигідно відрізняє його від решти підсистем управління, є коментуюча. Коментуюча функція контролінгу забезпечує вироблення альтернативних варіантів управлінських рішень, кожен з яких розраховується і обґрунтовується, при цьому підвищуючи ефективність управління за рахунок ухвалення оптимального управлінського рішення керівництвом.

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

Узагальнивши ключові положення сучасної концепції контролінгу, можна сформулювати їх таким чином.

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

2) Контролінг слід розглядати як концепцію керівництва підприємством, орієнтовану на його довготривале й ефективне функціонування в умовах, що постійно змінюються.

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

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

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

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

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

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

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

10) Контролінг розробляє концепцію єдиної інформаційної системи

управління, її впровадження, координацію функціонування інформаційної системи, оптимізацію інформаційних потоків на підприємстві, а також методику збору і обробки даних.

Контролінг, як система управління економічними процесами [33], містить такі складові:

1) Фіксація фактичного стану справ. Допоміжним чинником тут може стати додатковий ретроспективний огляд останніх трьох років роботи підприємства.

2) Визначення завдань підприємства. Мета повинна бути реальною і враховувати тенденції останніх періодів, тобто очікуваний розвиток має відповідати реаліям розвитку в минулому. Не варто сподіватися, що введення контролінгу приведе до негайної позитивної зміни тенденції розвитку. Зазвичай, перші результати розкривають певною мірою середньотермінову перспективу. Зіставляючи намічену мету з дійсним розвитком, обумовленим конкретними обставинами, можна або досягти мети, або виявити розбіжність з нею.

3) Постійне отримання та оброблення інформації з метою створення потрібних умов для ухвалення рішень. Розбіжність з метою – це розрив між метою і фактичним перебігом справ, які варто виправляти, застосовуючи різні способи. Це може відбуватися на фазі пошуку та стимулювання.

4) Підготовка різноманітних допоміжних засобів, потрібних для управління підприємством. На цьому етапі пошуку дуже важливо розглянути всі можливості реального досягнення мети, тобто визначити рівні досягнення у плануванні.

5) Деталізоване планування. Після огляду можливих тенденцій і заходів, які було знайдено на фазі пошуку і стимулювання, фаза планування передбачає визначення кількісних характеристик мети. Планування повинно бути реалістичним, що є передумовою досягнення заданої мети. Якщо деталізоване планування покаже, що не все передбачене піддається

реалізації, необхідно переглянути або завдання, або заплановані заходи забезпечення заданої мети. Тут потрібна систематична погодженість між метою і планом. Коли мета і план збігаються, то планування здійснюється і контролюється в межах супутньої постійної перевірки в часовому його узгодженні.

6) Контроль діяльності через постійне спостереження за досягненням цілей підприємства і виконанням його планів, аналіз результатів діяльності (зіставлення фактичних показників з очікуваними, з'ясування причин відхилення і розбіжності даних). Супутня багаторазова перевірка дає можливість якомога раніше визначати відхилення. Виявлені відхилення між плановими та фактичними результатами дають можливість перейти до вирішального моменту контролінгу – аналізу відхилень.

Аналіз відхилень – це перевірка реальності планування. Він передбачає ґрунтовне вивчення причин виникнення відхилень для того, щоб поліпшити планування і вжити потрібних заходів. Аналіз відхилень показує також, якою мірою було досягнуто поставленої мети. Кількість відхилень у міру нагромадження досвіду в плануванні та у процесі постійного вживання потрібних заходів повинна мати тенденцію до зменшення. Фактична ситуація наприкінці планового періоду разом із проведеним аналізом відхилень повинна створювати основу для визначення нової мети та визначення розбіжностей з нею або знову служити базою для деталізованого планування на наступний період.

Необхідно зазначити, що сутність системи управління полягає у визначенні політики підприємства на перспективу, координації діяльності підрозділів, стратегічній політиці персоналу, розв'язанні основних завдань ведення бізнесу. При цьому окремі стадії управлінського процесу є логічними зв'язками та утворюють комплекс управлінського циклу, який постійно повторюється і для якого характерний прямий та зворотній зв'язки. Роль контролінгу, як підсистеми управління підприємством, полягає у підтримці та наданні допомоги керівнику. Беручи за основу дані

бухгалтерського обліку, як джерело інформації, служба контролінгу вивчає явища і процеси, що відбуваються на підприємстві, виявляє слабкі місця, порівнює фактичні показники із запланованими та аналізує причини відхилення, а також пропонує заходи щодо покращення ситуації на підприємстві.

Передумовами розвитку контролінгу в сучасних умовах є: [11]

- нестабільність, як зовнішніх (інтернаціоналізація економічного життя, загострення конкуренції на внутрішніх і світових ринках), так і внутрішніх (обсяги виробництва, пошук надійних партнерів) чинників;
- потреба пошуку новіших та удосконалення вже існуючих систем управління, що забезпечують гнучкість та надійність функціонування підприємства;
- істотні зміни в організації та методології системи інформаційного забезпечення;
- відсутність практики розгляду різних варіантів управлінських рішень.

Варто пам'ятати, що контролінг орієнтований, насамперед, на майбутнє. Минуле цікавить тільки тією мірою, як воно впливає на майбутнє, сприяє кращій реалізації завдань майбутнього. Мислення категоріями взаємозв'язку минулого з майбутнім допомагає через аналіз відхилень та їхніх причин нагромаджувати знання для пошуку оптимальних контрзаходів. У традиційному розумінні зворотній зв'язок і аналіз відхилень означають звичайне зіставлення того, що є, з тим, що передбачалося, тобто з прогнозними оцінками. Такий підхід дає змогу вчитися на минулих помилках, шукати реальні причини відхилень, які мали місце. Існує певна суперечність між тим, що контролінг, який будується на врахуванні операцій у минулому, використовується як інструмент, спрямований на виявлення «вузьких місць» у майбутньому.

Отже, контролінг відіграє дуже важливу роль у процесі управління підприємством, будучи однією з найсучасніших і ефективних систем

управління підприємством. Економічна сутність контролінгу полягає в динамічному процесі перетворення та інтеграції існуючих методів обліку, аналізу, планування, контролю і координації в єдину систему отримання, оброблення інформації для прийняття на її основі управлінських рішень, а точніше в систему управління підприємством, орієнтовану на досягнення всіх завдань, що постають перед підприємством.

1.2 Функції та методичні інструменти контролінгу

Контролінг, як один з механізмів управління економічними процесами на підприємстві, дає змогу прогнозувати господарську й комерційну ситуацію, визначати причини відхилення та оптимізувати співвідношення витрат і результатів (рисунок 1.1).

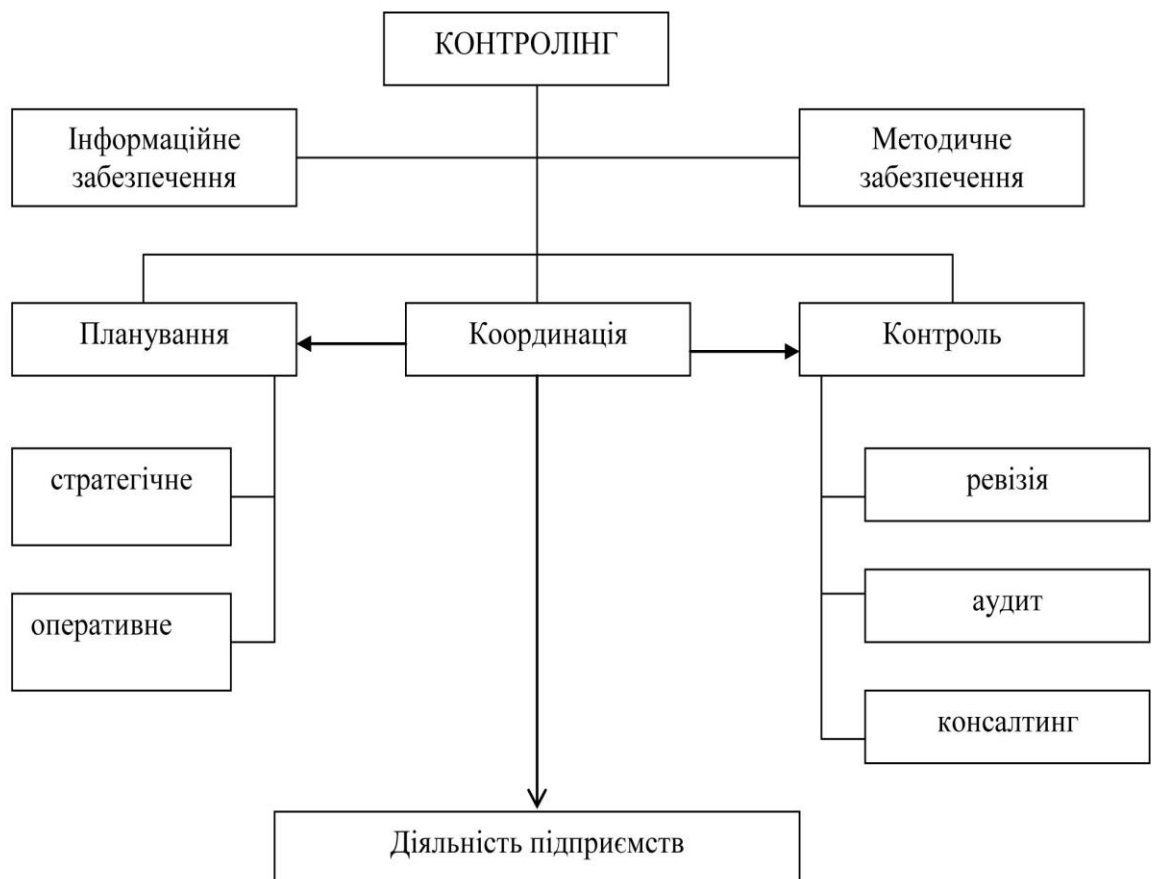


Рисунок 1.1 – Схема здійснення контролінгу на підприємстві

Таким чином, контролінг здійснює наступні функції:

- формування інформаційних каналів та інформаційне забезпечення підприємства;
- координацію планів і діяльності;
- стратегічне і оперативне планування;
- контроль, ревізію і аудит;
- методичне забезпечення і внутрішній консалтинг.

Стосовно виконуваних функцій розрізняють стратегічний та оперативний контролінг. Розглянемо спочатку інструменти і функції стратегічного контролінгу.

В основі стратегічного контролінгу лежить стратегічна діагностика, що допомагає оцінити ефективність стратегії підприємства, зрозуміти його стратегічну позицію по кожному з напрямків діяльності, оцінити сильні та слабкі сигнали, які надходять із внутрішнього та зовнішнього середовища. Першим завданням в цьому плані є діагностика ефективності стратегії підприємства в цілому: наскільки вона правильно вибрана, наскільки відповідає цілям підприємства, чи адекватна викликам зовнішнього і внутрішнього середовища. Така діагностика здійснюється аналітичним шляхом, тобто в розрізі аналізу конкретних стратегій підприємства:

- товарної стратегії;
- стратегії ціноутворення;
- стратегії взаємодії з ресурсними ринками;
- стратегії повідінки на фінансових ринках;
- стратегії зниження трансакційних витрат;
- стратегії зовнішньоекономічної діяльності;
- стратегії зниження виробничих витрат;
- стратегії інвестиційної діяльності;
- стратегії стимулювання персоналу;
- стратегії запобігання банкрутству.

Другим завданням стратегічного контролінгу є аналіз стратегічної

позиції підприємства на ринку. Для цього застосовують спеціальні методи, найбільш розповсюджені з яких – SWOT-аналіз, матриця БКГ, матриця Мак-Кінзі, конкурентний аналіз. Найбільш широко застосовується на практиці SWOT-аналіз. Його перевагами є простота, логічність, зручність сприйняття. SWOT-аналіз передбачає аналіз зовнішнього середовища в розрізі можливостей та загроз та аналіз внутрішнього середовища в розрізі сильних і слабких сторін. Потім на цій основі виявляються ключові фактори успіху і формується стратегія. Після її аналізу і оцінки починається практична реалізація цієї стратегії. Основним недоліком SWOT-аналізу є його слаба формалізація. Через цей недолік з'явилися інші, складніші маналізу стратегічної позиції підприємства. наприклад, матриця БКГ розподіляє напрямки діяльності підприємства на чотири групи («зірки», «дійні корови», «дикі кішки», «собаки») в залежності від темпів росту ринку (стовпці матриці) і відносної частки ринку (рядки матриці) (рисунок 1.2) [49].



Рисунок 1.2 – Матриця БКГ

У відношенні до кожної з цих чотирьох груп необхідна своя стратегія. Так, «Зірки» є найкращим об'єктом для капіталовкладень, капіталовкладення «Дійних корів», обмежуються мінімумом, а їх прибуток інвестується в більш перспективні напрямки діяльності. Для «Диких кішок» є кілька стратегічних можливостей, зокрема, інвестувати в них з метою укріплення позицій на

перспективних ринках і перетворення на «Зірку» або ліквідувати даний напрямок діяльності, якщо можливостей інвестувати немає. «Собаки» – це безперспективний напрямок діяльності, якого підприємства намагаються позбутися. Модель БКГ має ряд переваг:

- передбачає диференційований підхід до розробки стратегії;
- може служити основою для аналізу взаємодії між різними напрямками діяльності;
- простота і зрозумілість.

В той же час для неї характерні й недоліки, наприклад, вона не враховує ефекту синергії, темпи росту ринку не завжди можуть служити адекватною оцінкою його привабливості і т.д. Через ці та інші недоліки матриця БКГ має обмежене застосування в стратегічному контролінгу. Подальшим розвитком і вдосконаленням матриці БКГ є матриця Мак-Кінзі. Вона має більш широку сферу застосування за рахунок гнучкішого підходу до формування стратегії. Замість темпу росту ринку використовується комплексний показник привабливості галузі, а замість відносної частки ринку комплексний показник конкурентноспроможності підприємства.

Ще одним важливим завданням стратегічного контролінгу є своєчасне виявлення стратегічних проблем підприємства. З цією метою суб'єкти господарювання повинні звертати особливу увагу на формування інформаційних каналів та інформаційне забезпечення підприємства.

Інформація – основа проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, оцінки ризиковості, планування, вироблення стратегії розвитку підприємства тощо. В стратегічному контролінгу функція забезпечення інформацією виконується на основі створення системи раннього попередження та реагування.

Система раннього попередження та реагування (СРПР) - це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики й шанси, які можуть насуватися на підприємство як із зовнішнього, так і з внутрішнього середовища. Першочерговим завданням системи раннього

попередження є своєчасне виявлення кризи на підприємстві, тобто ситуації безпосередньої чи опосередкованої загрози його існуванню. З іншого боку, з допомогою вказаної системи виявляються додаткові шанси для підприємства.

Процес створення системи раннього попередження складається з таких етапів:

- виокремлення сфер спостереження;
- визначення індикаторів раннього попередження, які можуть вказувати на розвиток того чи іншого негативного процесу;
- визначення цільових показників та інтервалів їх зміни в розрізі кожного індикатора;
- формулювання завдань для центрів обробки інформації (розробка висновків щодо впливу тієї чи іншої інформації на діяльність підприємства);
- формування інформаційних каналів: забезпечення інформаційного зв'язку між джерелами інформації та системою раннього реагування, між системою та її користувачами - керівниками усіх рівнів.

Одним із головних завдань СРПР є виявлення загрози банкрутства - прогнозування банкрутства, що полягає в своєчасній розробці контрзаходів, спрямованих на подолання в роботі підприємства негативних тенденцій. Коло осіб, для яких надзвичайно важливі результати прогнозування банкрутства, є достатньо широким. Сюди можна віднести як керівників, наглядову раду, власників даного підприємства, так і його споживачів, кредиторів, конкурентів, фінансові органи тощо. Існує думка, що прогнозування банкрутства (кризи) є оцінкою платоспроможності підприємства, тобто основний зміст його зводиться до прогнозування й оцінки можливих негативних сценаріїв розвитку підприємства, що можуть призвести до неплатоспроможності й втрати ліквідності даного підприємства, а отже, до неповернення кредитів і збитків для кредиторів.

Існує чимало підходів до прогнозування фінансової неспроможності суб'єктів господарювання. Будь-яка методика оцінки кредитоспроможності за своєю суттю є одночасно методикою прогнозування банкрутства. У

зарубіжній практиці досить поширеними є різноманітні моделі прогнозування банкрутства, найвідоміші з них - модель Альтмана та модель Спрінгейта.

З метою передбачення банкрутства в моделі Альтмана використовують показник, що має назву Z-рахунку Альтмана, який розраховується на підставі балансу і звіту про фінансові результати, а також ринкової вартості акції:

$$\begin{aligned} Z\text{-рахунок} = & [(O_K - Z_K) : \Pi] \cdot 1,2 + [(P + \Phi + \text{Пр}_H) : \Pi] \cdot 1,4 \\ & + (\text{Пр}_{\text{РЕАЛ}} : \Pi) \cdot 3,3 + (СК : 3) \cdot 0,6 + (B_{\text{ч}} : \Pi), \end{aligned} \quad (1.1)$$

де P – резерви;

Φ – фонди;

Пр_H – нерозподілений прибуток;

$\text{Пр}_{\text{РЕАЛ}}$ – результат від реалізації (тобто виторг від реалізації продукції, робіт, послуг за мінусом затрат на виробництво і реалізацію, але без урахування результатів від іншої реалізації та позареалізаційних операцій);

$СК$ – статутний капітал;

$B_{\text{ч}}$ – чистий виторг.

Одним з важливих завдань контролінгу є координація різних функціональних систем на підприємстві, зокрема, окремих ланок системи управління. Необхідність функції координації впливає із розділення системи управління на складові: організацію, систему планування та контролю, інформаційну систему, систему управління персоналом, систему цілей, систему постачання й збуту тощо.

Особливого прояву функція координації набуває в процесі планування фінансово-господарської діяльності підприємства. Йдеться про необхідність:

- узгодження «дерева цілей» із наявними у підприємства ресурсами;
- узгодження довгострокових планів із визначеними цілями та стратегією розвитку підприємства;
- приведення у відповідність оперативного планування з

довгостроковими планами;

- координації окремих планів підприємства і зведення їх у єдиний план;
- координації функцій контролю й планування;
- координації системи забезпечення інформацією з інформаційними потребами підприємства, які виникають у ході аналізу й планування;
- узгодження організаційної структури підприємства з виробничими потребами [42].

Координація забезпечує організацію ефективнішого використання всіх видів ресурсів (фінансових, трудових, виробничих), якими володіє підприємство.

До сфери функціональних компетенцій стратегічного контролінгу належить стратегічне планування, основні завдання якого зводяться до:

- визначення стратегічних напрямів діяльності підприємства;
- формулювання стратегії розвитку;
- вичленування стратегічних факторів успіху;
- окреслення горизонтів планування.

Виходячи зі стратегічних цілей і довгострокових планів розвитку підприємства, розробляються оперативні плани. Це вже функція оперативного контролінгу. Основною формою оперативного планування є бюджетування. Розглянемо основні характерні ознаки бюджетування. До таких ознак можна віднести:

- короткостроковість;
- високий рівень конкретизації;
- внутрішню спрямованість;
- тісну інтеграцію з контролем та аналізом відхилень.

Бюджетування охоплює розробку операційного бюджету та оперативного фінансового плану. Операційне бюджетування доповнюється розробкою виробничої програми, плану реалізації, плану затрат тощо. Оперативне фінансове планування доповнюється складанням балансу

надходжень і видатків, платіжного календаря, а також плануванням показників прибутків і збитків, і показників балансу підприємства.

Бюджети – це плани діяльності підприємств чи підрозділів у кількісному виразі. Вони охоплюють усі сфери фінансово-господарської діяльності підприємств: постачання, виробництво, реалізацію продукції, діяльність допоміжних підрозділів, управління потоками [13].

Бюджетування, як метод управління, за свій цикл виконує функції планування діяльності підприємства в цілому і за його підрозділами, підсумування всіх колективних пропозицій, розробки проектів бюджетів, прорахунку варіантів плану, внесення коригувань, кінцевого затвердження планів і обліку умов, що змінюються.

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

В процесі складання бюджетів реалізуються такі завдання:

- розробку концепції ведення бізнесу;
- планування фінансового – господарської діяльності підприємства на визначений період;
- оптимізацію витрат і прибутку підприємства;
- координацію – узгодження діяльності різноманітних підрозділів підприємства;
- комунікації – доведення планів до відома керівників різних рівнів;
- мотивацію керівників на місцях для досягнення цілей організації;
- контроль і оцінку ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативом;
- виявлення потреб у грошових ресурсах і оптимізацію фінансових потоків.

Розрізняють такі найбільш важливі етапи складання бюджету:

- 1) Повідомлення основних напрямків розвитку підприємства особам,

які відповідають за розробку бюджетів (крім відділу контролінгу, в розробці бюджетів повинні брати участь керівники даних підрозділів, а також інші економічні служби підприємства).

- 2) Визначення факторів, які обмежують випуск продукції.
- 3) Підготовка програми збуту.
- 4) Початкова підготовка бюджету.
- 5) Обговорення бюджетів з вищим керівництвом.
- 6) Координація і аналіз розглянутих бюджетів.
- 7) Кінцеве затвердження бюджетів.
- 8) Аналіз бюджетів [13].

Різноманіття форм бюджетів велике, проте всі вони містять:

- порівняння бюджетних і звітних даних;
- дані для специфічних управлінських рішень;
- довгострокові бюджети, які досить часто називають капітальними або проектними;
- гнучкі бюджети.

Серед усіх видів бюджетів, безперечно, вирішальна роль відводиться основному бюджету (master budget). Процес його складання є основою для прийняття рішень керівництвом підприємства, включаючи ціноутворення, встановлення графіка виробництва, капіталовкладень, досліджень, перспективи розвитку, кадрової політики.

Розглянемо окремо кожен вид бюджету.

У бюджеті реалізації вказується прогноз збуту за видами продукції в натуральному і вартісному виразі. Цей бюджет являє собою прогноз майбутніх доходів і є основою для всіх інших бюджетів: у кінцевому випадку витрати залежать від обсягу випуску, а обсяг випуску встановлюється на основі обсягу реалізації.

Прогноз кількості реалізованої продукції кожного виду, а також цін на них розробляється відділом маркетингу підприємства. Обсяг реалізації залежить як від попиту на продукцію, так і від виробничої потужності

підприємства. Оскільки прогноз реалізації завжди містить в собі деякий елемент невизначеності, корисно вказати максимально можливе, мінімально можливе і найбільш ймовірне значення.

Бюджет виробництва (виробнича програма) і бюджет перехідних запасів формуються тільки в кількісних показниках і входять до сфери відповідальності керівника виробництва. Метою програми є забезпечення обсягу виробництва, достатнього для задоволення попиту покупців і створення економного рівня запасів.

Перехідні запаси включають запаси готової і незавершеної продукції.

Необхідний запас готової продукції розраховується за формулою:

$$ГП_{KI} = (S_i \cdot t_i) / T, \quad (1.2)$$

де $ГП_{KI}$ – запас готової продукції i -го виду на кінець періоду;

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

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

T – тривалість майбутнього періоду (у днях).

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

$$НЗП_{KI} = B_i t_i K_r, \quad (1.3)$$

де $НЗП_{KI}$ – запас незавершеної продукції i -го виду на кінець періоду;

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

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

K_r – коефіцієнт готовності незавершеного виробництва.

У бюджеті виробництва визначається кількість продукції, яку передбачається виготовити виходячи з наміченого обсягу продажу і потреби

в запасах готової продукції. Виробничий бюджет складається за видами продукції на основі співвідношення:

$$ТП_i = РП_i + ГП_{KI} - ГП_{III}, \quad (1.4)$$

де $ТП_i$ – обсяг товарної продукції i -го виду, який повинен бути виготовлений у плановому періоді;

$РП_i$ – передбачуваний обсяг реалізації i -го виду продукції;

$ГП_{III}$ – запаси готової продукції i -го виду на початок періоду.

Бюджет потреби у матеріалах складають у натуральному і вартісному виразі. Його мета – визначення кількості матеріалів, необхідних для виробництва запланованого обсягу продукції і кількості матеріалів, які необхідно закупити впродовж запланованого періоду.

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

$$M = H \cdot Q + M_K, \quad (1.5)$$

де H – норма витрачання на одиницю продукції;

Q – обсяг виробництва;

M_K – запас матеріалів на кінець періоду.

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

$$M = H \cdot T \quad (1.6)$$

Обсяг закупівель O_3 дорівнює різниці між потребою в матеріалах M і запасом, який знаходиться на підприємстві до початку планового періоду M_{II} :

$$O_3 = M - M_{\Pi}, \quad (1.7)$$

Вартість закупівель V_3 визначається за формулою:

$$V_3 = O_3 \cdot Ц, \quad (1.8)$$

де O_3 – обсяг закупівель (у натуральному виразі);

$Ц$ – ціна одиниці ресурсу.

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

Бюджет прямих затрат на оплату праці складається на базі виробничої програми. Для визначення планових затрат на оплату праці, очікуваний обсяг виробництва кожного виду продукції помножують на трудомісткість одиниці продукції, а відтак отриману трудомісткість випуску помножують на вартість 1 людино-години, тобто середню тарифну ставку. Затрати на оплату праці також розраховують за центрами витрат, а відтак зводять в єдину формулу. Важливо, щоб при цьому зберігся розподіл на постійні і змінні витрати.

Бюджет загальновиробничих витрат включає планування цехових витрат і витрат на експлуатацію машин і устаткування. Ці затрати можуть бути як змінними, так і постійними. Загальна сума цих витрат у бюджеті буде залежати від динаміки витрат за окремими статтями стосовно прогнозованого рівня виробництва.

Бюджет цехової собівартості продукції зводить в єдине ціле затрати на матеріали, зарплату, організацію і підготовку територій та цехів з урахуванням зміни запасів незавершеного виробництва. Структура бюджету цехової собівартості продукції залежить від методу керівного звіту з собівартості, запровадженого на підприємстві, а також від того, чи включаються постійні затрати в собівартість продукції. У будь-якому разі

необхідно зберегти поділ затрат на постійні та змінні, причому змінні затрати необхідно показувати окремо для кожного виду продукції.

Затрати на матеріали визначаються виходячи з норм витрат матеріалів та ціни цих матеріалів (вихідні дані беруть із бюджету потреби в матеріалах). Витрати на оплату праці визначаються із бюджету прямих затрат на оплату праці. Загальновиробничі затрати переносять із відповідного бюджету, причому якщо на підприємстві функціонує або запроваджується директ-костинг, то на види продукції ці затрати не розподіляються, а включаються загальною сумою в собівартість продукції, реалізованої за даний період.

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

Бюджет загальногосподарських витрат складається за тим же принципом, що й бюджет загальновиробничих витрат.

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

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

Не менш важливу роль на будь-якому підприємстві відіграють фінансові бюджети. Їх застосування дає змогу:

- визначити цілі для всіх видів діяльності, за які відповідає менеджер кожного центру відповідальності (цілі можуть бути не тільки фінансовими, наприклад, підвищення якості продукції, зниження плинності кадрів тощо);
- встановити критерії досягнення цілі;
- дослідити альтернативні варіанти ведення кожного із видів діяльності;
- оцінити ефект від кожного з варіантів за встановленими критеріями;
- здійснити оцінку затрат для кожного із варіантів;

- оцінити можливі рівні асигнувань;
- визначити фактори, які обмежують обсяг діяльності центру відповідальності;
- сформулювати оптимальний набір видів діяльності для кожного можливого рівня асигнувань.

Одним з найважливіших видів бюджетів, який включається до складу зведеного (основного) бюджету є касовий консолідований бюджет. Його мета – забезпечити достатню кількість касової готівки на будь-який момент, яка відповідає рівню операцій по різних бюджетах. Залежно від рівня ділової активності (обсягу діяльності) розрізняють гнучкі і фіксовані бюджети.

Гнучкий бюджет показує розміри затрат і результати при різному обсязі діяльності певного центру відповідальності. Залежно від обсягу діяльності змінні і змішані затрати змінюються, а постійні – залишаються незмінними. Тому в гнучких бюджетах вказується ставка змінних затрат на одиницю продукції і приріст змішаних затрат на одиницю приросту обсягу продукції. Цією ставкою є норма, помножена на ціну. Постійні затрати виділяються окремо.

Фіксований бюджет не змінюється залежно від змін рівня ділової активності, тому його використовують для планування частково регульованих затрат, які не залежать безпосередньо від обсягу випуску і для яких взаємозв'язок «вхід-вихід» не носить настільки явного характеру.

Більшість підприємств мають стандарти щодо складання бюджету, які містять інструкції і схеми організаційних потоків. Слід зазначити, що є відмінності у деталях при складанні бюджетів підприємств, проте для виробничих підприємств бюджет має 9 кроків (етапів). Ними є:

Крок 1. Бюджет продажів або виторгу. Прогнозований обсяг продажів, як правило, є відправним моментом бюджетування.

Крок 2. Бюджет виробництва. Виробнича програма залежить від планового обсягу реалізації та від величини запасів.

Крок 3. Бюджет основних матеріалів. Виробнича програма є основною для розрахунку потреби матеріалів у кількісному і вартісному вимірах. Як і при плануванні обсягу виробництва, потреба основних матеріалів залежить від бюджетних потреб та рівня запасів:

Кількість придбання = Виробничі потреби + Задані залишки на кінець періоду - Залишки на початок періоду.

Крок 4. Трудовий бюджет. Ці затрати залежать від виду продукції, розцінки.

Крок 5. Бюджет виробничих накладних витрат. Сума цих затрат залежить від їх складу і поведінки відносно обсягу виробництва. Даний бюджет інакше називають ще бюджетом накладних витрат.

Крок 6. Бюджет запасів на кінець періоду. Даний крок показує розрахунок кінцевих запасів. Ця інформація потрібна не лише для виробничого бюджету і бюджету матеріального постачання, але й для звіту про прибутки та збитки і балансу.

Крок 7. Бюджет виробничої собівартості. Тут використовується інформація, яка була зібрана у кроках 3-6.

Крок 8. Бюджет комерційних і адміністративних витрат. Деякі з таких затрат, наприклад, комісійні, залежать від обсягу продажів. Інші витрати беруться загальною сумою.

Крок 9. Бюджет прибутку. Він складається на основі даних кроків 1,7,8. У разі, коли потрібна деталізація бюджету прибутку, то необхідно підготувати декілька додаткових розрахунків.

Ключовою функцією оперативного контролінгу є контроль. Основним об'єктом контролю в свою чергу є витрати. Відповідно до положення бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Існують різні кваліфікації витрат за різними критеріями.

Найважливішими видами та групами витрат для виконання функції контролю є загальні, прямі, непрямі, постійні та змінні витрати.

Загальні витрати – це витрати на весь обсяг продукції за певний період. Їх сума залежить від тривалості періоду і кількості виготовленої продукції.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції і можуть бути віднесені на її одиницю.

Непрямі витрати не можна безпосередньо віднести на окремі види продукції, бо вони пов'язані з виготовленням різних виробів.

Постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) виходу продукції істотно не змінюється.

Змінні витрати залежать від обсягу виробництва і змінюються у зв'язку з його коливаннями, тому не завжди між витратами і обсягом виробництва простежується чітка функціональна залежність.

Для прийняття управлінських рішень необхідно розрізняти релевантні і нерелевантні витрати. Релевантні – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень. Нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийняття рішень.

Виражені у грошовій формі витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва та реалізацією продукції називаються собівартістю продукції. Розрізняють:

- технологічну собівартість (включає лише прямі витрати);
- виробничу собівартість (включає прямі і загальновиробничі витрати);
- маржинальну собівартість (виробнича, що характеризує рівень прямих змінних витрат на одиницю продукції);
- повна собівартість (виробнича, збільшена на суму адміністративних, комерційних, збутових витрат).

Первинною ланкою обліку витрат для контролю та більш точного розподілу за об'єктами калькулювання є центри витрат.

Розрізняють наступні методи обліку витрат.

- 1) Облік за фактичною собіварістю, в тому числі за цінами минулого періоду і за плановими цінами.
- 2) Облік за нормативною собівартістю.
- 3) Облік за плановою собівартістю (стандарт-костинг). За цього методу планові величини базуються не на минулому досвіді, а на прогнозах на майбутнє.
- 4) Облік за неповною собівартістю, в тому числі простий директ-костинг, облік покриття постійних витрат, облік покриття постійних витрат з відносними прямими витратами, облік планових граничних витрат.

Важливе значення в процесі контролю витрат та інших показників надається аналізу відхилень фактичних показників від запланованих (нормативних чи кошторисних). За основу для визначення відхилень можуть служити й певні базові періоди господарювання – минулий рік, минулий квартал, минуле півріччя тощо.

Найбільш вагомого значення в сучасних умовах господарювання набувають відхилення від норм. Під відхиленнями від норм слід вважати абсолютні відмінності від діючих поточних норм витрачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, заробітної плати та інших прямих витрат на виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг і відносну величину розходжень фактичних й кошторисних непрямих витрат.

Відхилення бувають позитивними (економія) і негативними (перевитрати); облікованими і необлікованими; матеріальними і вартісними. Позитивні відхилення прямих затрат розглядаються з точки зору обґрунтованості норм і нормативів, розрахованих на одиницю продукції. Відхилення в частині постійних витрат аналізують за їх реагуванням на зміну обсягів виробництва й дотриманням гнучких кошторисів.

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

Обліковані відхилення – це відхилення, які фактично відображені у

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

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

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

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

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

Відхилення від норм виробничих затрат складаються з відхилень за матеріалами, відхилень за затратами праці основних виробничих робітників, відхилень за змінними накладними (загальновиробничими) витратами та

відхилень за постійними (загальновиробничими) накладними витратами. На кожне з названих відхилень безпосередній вплив мають ще інші відхилення, на яких зупинимось більш детально.

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

Для оцінки ефективності роботи підрозділів і правильності складання бюджетів проводять аналіз відхилень фактичних результатів від планових. Існують різні способи такого аналізу, але найбільш поширеним є факторний аналіз відхилень. Аналіз відхилень – основний інструмент оцінки діяльності центру витрат. Поточний контроль і аналіз відхилень дозволяють вчасно переналагодити систему управління виробництвом: менеджер має можливість у будь-який момент впливати на процеси, що протікають, не чекаючи закінчення періоду, на який були розроблені цілі і критерії, що відображають їх.

Економічний аналіз відхилень – це, насамперед, факторний аналіз. Його ціль – визначення і детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, що можуть призвести до виникнення відхилень.

Відхилення є наслідком зміни трьох основних факторів: обсягу виробництва, цін на ресурси і норм витрат на одиницю випуску, причому, як правило, усі фактори впливають одночасно. Це можна пояснити наступним:

- не витримані заплановані обсяги виробництва (внаслідок зміни попиту на різні види продукції чи через різні труднощі, пов'язані з її виробництвом, нестача потужностей, нестача оборотного капіталу тощо);
- змінилися ціни на ресурси (в умовах нестабільності ринку чим глибше загальноекономічна криза, тим складніше прогнозувати ціни);
- відбулися зміни норм витрат: зменшення (завищені норми були розроблені раніше для виконання планів, спущених «зверху»), збільшення (у наявності перевитрат ресурсів – необхідно виявити причину і вжити заходів для ліквідації відхилень).

Для ефективного оперативного управління необхідно виявити причини

відхилень (визначити, які відхилення, якими факторами викликані; встановити відповідальність за те, що відбулося; прийняти рішення, що дозволяють уникнути небажаних відхилень у майбутньому). Для цього на практиці використовують метод ланцюгових підстановок.

Метод ланцюгових підстановок дає змогу використати наступні формули для розрахунку відхилень фактичних змінних витрат від запланованих:

– за обсягом:

$$B_Q = (Q_F - Q_P) \cdot H_P \cdot C_P ; \quad (1.9)$$

– за ціною:

$$B_C = Q_F \cdot (C_F - C_P) \cdot H_P ; \quad (1.10)$$

– за нормою:

$$B_H = Q_F \cdot C_F \cdot (H_F - H_P), \quad (1.11)$$

де B – відхилення;

Q – обсяг випуску;

H – норма витрат ресурсів (матеріалів, енергії і т. п.) на одиницю випуску;

C – ціна одиниці ресурсів;

F, P – індекси фактичного і планового значень величин.

Для постійних затрат розраховують відхилення за загальною сумою $B_{ПЗ}$, причому кожен керівник відповідає за ту частину постійних витрат, на яку він реально може впливати:

$$B_{ПЗ} = X_{\Phi} - X_{П}, \quad (1.12)$$

де X_{Φ} , $X_{П}$ – фактичні і планові постійні затрати.

Відхилення за обсягом виробництва можна розбити на дві великі групи: відхилення за потужністю і за ефективністю. Відхилення за потужністю визначаються наступним чином:

$$B_{ПOT} = (B_{\Phi} - B_{П}) \cdot \Phi_{П}, \quad (1.13)$$

де B_{Φ} — вартість основних фондів (кількісний фактор);

Φ – фондівіддача (якісний фактор).

Відхилення за ефективністю (фондовіддачею):

$$B_{ПOT} = B_{\Phi} \cdot (\Phi_{\Phi} - \Phi_{П}) \quad (1.14)$$

Важливе значення в оперативному контролінгу має поділ витрат на постійні та змінні. Існують три основні методи диференціації витрат.

1) Графічний (статистичний) метод. Він базується на використанні кореляційного аналізу, але самі коефіцієнти кореляції не визначаються. На графік наносяться точки, що характеризують витрати. Через них проводиться лінія, точка перетину її з віссю координат вказує рівень постійних витрат.

2) Метод найбільших і найменших витрат. Цей метод полягає в тому, що з всієї сукупності даних по витратам вибираються два періоди, в яких мали місце найбільші і найменші витрати поряд з відповідними обсягами випуску продукції. Далі встановлюється різниця між ними і визначається ставка змінних загальновиробничих витрат шляхом ділення різниці витрат на різницю обсягів випуску. Для знаходження величини постійних загальновиробничих витрат необхідно помножити бсяг випуску за всі періоди на ставку змінних витрат і відняти цей добуток від загальної суми загальновиробничих витрат.

3) Метод найменших квадратів. Цей метод є найбільш точним.

За всіх трьох методів загальновиробничі витрати представляються у вигляді лінійної функції, вільний член якої – це постійні витрати, а коефіцієнт при змінній (обсягу випуску) є ставкою змінних витрат.

Також для аналізу витрат широко використовується методика спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку (модель «витрати-обсяг-прибуток»). Послідовність цього аналізу наступна.

- 1) Визначення точки беззбитковості.
- 2) Введення обмежувальних припущень і допусків.
- 3) Аналіз невизначеності та чутливості.
- 4) Використання маржинального доходу.
- 5) Вплив комбінації продажів на чистий прибуток.

Важливою функцією оперативного контролінгу є оперативна діагностика фінансово-господарського стану підприємства, що включає в першу чергу аналіз фінансового стану. Фінансовий стан підприємства необхідно розглядати в такій послідовності.

- 1) Відображення в балансі засобів підприємства.
- 2) Розподіл прибутку.
- 3) Утворення і використання фондів цільового фінансування.
- 4) Наявність власних обігових коштів.
- 5) Стан і використання обігових коштів.
- 6) Оборотність обігових коштів.

Для аналізу фінансового стану підприємства використовують показники рентабельності, оборотності, платоспроможності, фінансової стійкості підприємства.

До функцій контролінгу належить також внутрішній аудит і внутрішній консалтинг. Виконання функції консультування здійснюється службами контролінгу в ході розробки методичного забезпечення діяльності окремих підрозділів підприємства, підготовки на замовлення керівництва висновків і рекомендацій щодо розв'язання тих чи інших проблем, з якими стикається

підприємство в цілому або ж його структурні підрозділи. Консультаційні послуги можуть надаватися і під час проведення внутрішнього аудиту, у разі виявлення певних недоліків чи резервів.

Предметом внутрішнього аудиту є перевірка всіх комплексів завдань і підрозділів підприємства з метою визначення організаційно-правової відповідності їх діяльності. Внутрішній аудит – це незалежна експертна діяльність служби контролінгу підприємства з перевірки й оцінки адекватності та якості виконання обов'язків співробітниками. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізуванні інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності й у цілому ефективності операцій.

1.3 Доцільність та методи впровадження контролінгу на підприємствах

Динамічні зміни в навколишньому середовищі, глобалізація ринків і поступове підвищення конкурентної боротьби вимагають від керівництва вітчизняних підприємств застосування найсучаснішого інструментарію для виявлення існуючих в системах управління резервів ефективності. Тому все більших масштабів набуває впровадження контролінгу в діяльність підприємств.

Доцільність впровадження контролінгу на підприємствах визначається його спрямованістю на функціональну підтримку менеджменту підприємства, що включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг. Головна мета контролінгу – орієнтація управлінського процесу на досягнення цілей, що стоять перед підприємством.

Правильно побудована система контролінгу спрямована «вперед», а не «назад». Тобто її завданням є не лише звіт про фактично здійснені витрати або отримані прибутки, а забезпечення менеджменту підприємства повною і

якісною інформацією для прийняття рішень щодо планування майбутніх доходів і витрат [26].

У сучасних умовах господарської діяльності низький рівень менеджменту стає однією з причин виникнення кризової ситуації на багатьох вітчизняних підприємствах. Застарілі методи керівників щодо управління підприємствами призвели до кризового стану велику кількість суб'єктів господарювання. І в теперішній час істотним фактором, який зумовлює прийняття неефективних управлінських рішень, є відсутність на вітчизняних підприємствах системи контролінгу.

Чинники, що є підставою для створення системи контролінгу в організації [12]:

- погіршення економічних показників;
- поява нових цілей в умовах функціонування, що склалися;
- відсутність узгодження цілей;
- застарілі методи планування, калькуляції і аналізу, що не задовольняють менеджменту підприємства;
- відсутність ефективних методик обліку і аналізу та невідповідність вимогам відстежування діяльності та ухвалення управлінських рішень;
- дублювання або відсутність деяких функцій, наявність конфліктних ситуацій при їх виконанні.

За наявності одного або декількох вищенаведених чинників найчастіше з'являються передумови впровадження системи контролінгу за напрямками: організація, продукція, закупівлі, персонал, устаткування, система інформаційного забезпечення і звітність.

Організація: погане уявлення про організаційну структуру підприємства абсолютної більшості працівників, зокрема керівників підприємства; складна, багатоступінчаста система підпорядкування, що має протиріччя; відсутність чітко визначених сфер і рівнів компетенції і відповідальності керівників; перевантаженість окремих підрозділів.

Продукція: застарілі моделі і номенклатура продукції;

невідповідність вимогам сучасних вітчизняних і зарубіжних ринків за якістю виконання, дизайну та іншими споживчими властивостями; погані перспективи продукції, що випускається.

Закупівлі: низька якість матеріалів, що купуються, відсутність вхідного контролю; необґрунтовано великі запаси матеріалів на складі.

Персонал: сприйняття роботи як обов'язку, відмежування особистих інтересів співробітників від результатів діяльності компанії; невпевненість співробітників в завтрашньому дні.

Устаткування: застарілий парк основного устаткування і виробничих засобів; відсутність системи планово-запобіжних ремонтів, ремонт при виникненні поломок.

Система інформаційного забезпечення і звітність: відсутність у звіті пояснювальної та аналітичної частини; заповнення документів вручну; обмеженість вихідної інформації, призначеної для ухвалення важливих рішень; недостовірність інформації; відсутність або недостатність комп'ютерної підтримки інформаційного забезпечення; відсутність системи обліку і розрахунку витрат за носіями і об'єктами [18].

Процес впровадження починається з ухвалення рішення про розроблення системи контролінгу на підприємстві. Слушним моментом для початку побудови системи контролінгу є поява перших слабких сигналів (індикаторів) про можливі ризики для успішного функціонування підприємства. Йдеться як про внутрішні, так і про зовнішні відносно підприємства сигнали, що виявляються, як правило, у малопомітних тенденціях і ознаках. Після того, як прийнято рішення про розроблення системи контролінгу і призначені виконавці, починається етап формування інструментальної бази контролінгу. Насамперед йдеться про розроблення таких інструментів [39]:

- системи планування і бюджетування на підприємстві (мається на увазі як стратегічне, так і оперативне планування);
- методики розрахунку маржинального прибутку за підприємством

загалом, окремими підрозділами, продуктами, клієнтами і ринками;

- методів розрахунку витрат за видами, місцями виникнення і продуктами;
- системи звітності, орієнтованої на конкретних користувачів усередині підприємства;
- методики розрахунку ефективності інвестицій і поточної діяльності підприємства;
- методики аналізу відхилень планових і фактичних показників і т.д.

Всі інструменти контролінгу, що розробляються для конкретного підприємства, мають бути визнані користувачами. Контролери повинні вміти «продавати» власну продукцію усередині підприємства конкретним користувачам, інакше вживання розроблених контролерами інструментів в поточній діяльності менеджерів практично виключається. Контролери повинні продемонструвати дієвість розроблених інструментів і переконати менеджерів у необхідності їх вживання в практичній діяльності.

Про настання наступної фази – зміцнення позицій – можуть свідчити такі ознаки:

- задоволення менеджерів результатами діяльності контролерів помітно зростає;
- з'являється взаємна довіра, зростає обсяг спільних робіт і комунікацій;
- стає помітним поліпшення результатів роботи підрозділів, що користуються послугами контролерів;
- на підприємстві говорять про хорошу і корисну роботу підрозділу контролінгу.

Поява перерахованих вище ознак говорить про те, що зміцнилися позиції системи контролінгу: організаційно і інструментально створена служба контролінгу, а система контролінгу отримала визнання і поширення в підрозділах підприємства.

На більшості вітчизняних підприємств, що знаходяться на початкових

фазах розроблення і впровадження контролінгу, завдання останнього зводяться до створення і апробації методик обліку витрат і результатів в різних аспектах діяльності підприємства. Окремі підприємства вже практично пройшли етап створення системи управлінського обліку і знаходяться у стадії розроблення інструментарію для планування і бюджетування. Проте ще рано говорити про хорошу і корисну роботу підрозділу контролінгу [39].

Досвід впровадження служби контролінгу вказує на наступні можливі помилки:

1) Помилки в розумінні суті і завдань контролінгу. Керівник підприємства повинен спочатку зрозуміти, що таке контролінг, потім усвідомити його необхідність для фірми, і лише потім, крок за кроком, почати організацію системи контролінгу. Співробітники мають бути переконані в тому, що контролінг дає більше шансів мати роботу в довгостроковій перспективі, отримувати стійку і достатню заробітну плату, тобто привносить в життя працівників відчуття впевненості в майбутньому. Концептуальна помилка при побудові системи контролінгу виникає і в тому випадку, якщо контролеру ставиться завдання «вказувати керівникам підрозділів на їх помилки». Завдання контролінгу полягає не в пошуку винних осіб, а у виявленні й усуненні причин, які перешкодили досягненню мети. На підприємстві має бути створена атмосфера терпимого ставлення до промахів і помилок персоналу, бажання розібратися в причинах і обставинах неправильних дій. У протилежному випадку грубі помилки можуть повністю дискредитувати ідею і концепцію контролінгу.

2) Помилки у виборі цілей. Одне з визначень контролінгу звучить так: «Контролінг є такою концепцією організації, яка дає змогу виявити відповідальність за прибуток на підприємстві і запропонувати обґрунтовані заходи по досягненню заданого рівня прибутку». Більшість керівників вважають прибуток головною метою діяльності комерційного підприємства. На практиці ж багато підприємств ставлять супідрядні цілі:

високий рівень ліквідності, частка ринку, зростання обсягів продажу, збереження персоналу, зниження ризиків. Якщо прибуток вибраний як основна мета, то потрібно обов'язково уточнити часовий аспект: чи йдеться про прибуток у короткостроковому або довгостроковому періоді. Так, підприємство може помітно поліпшити ситуацію з прибутком, якщо воно відмовиться від інвестицій в нове устаткування, припинить профілактичні ремонти, понизить витрати на рекламу. Але це означає, що сьогоднішнє благополуччя досягнуте за рахунок перекладання проблем і труднощів на майбутні періоди.

3) Надлишкова або недостатня кількість інформації. На багатьох підприємствах стає практикою щомісячне надання звіту відділу контролінгу керівництву. Часто ці звіти мають або описовий характер, або нагадують детальний звіт аудитора або ревізора. Щоб уникнути цього, звіт контролінгу повинен відповісти на низку запитань:

- Чи досягнуто поставлених цілей? Якщо ні, то які причини перешкодили цьому?

- Які існують можливості для усунення встановлених відхилень або підвищення міри вірогідності досягнення мети?

- Поширена помилка полягає в надмірності контрольованих показників. Бажаючи оперативно і адекватно оцінювати економічну і фінансову ситуацію на підприємстві, керівництво вимагає від служби контролінгу створення системи контролю, що охоплює якнайбільшу кількість показників з щотижневою звітністю про їх стан.

4) Помилки у виборі джерел інформації. На багатьох підприємствах проблему джерел надходжень сигнальної інформації, на підставі якої судять про міру досягнення підприємством поставлених цілей, вирішують доволі просто, – сигнали повинні надходити з тих підрозділів, які займаються питаннями обліку, калькуляції, бухгалтерської і статистичної звітності. Проти такого підходу є ряд заперечень: система бухобліку і зовнішньої звітності регулюється юридичними нормативними актами

держави, тому завдання підрозділів фінансового обліку полягає зовсім не в тому, щоб відобразити реальний прибуток або рентабельність підприємства; зафіксовані в бухгалтерському обліку факти не завжди відповідають реальним подіям; головне у фінансовому обліку – інформація про процеси, що сталися на підприємстві у минулому, і її практично неможливо прямо використовувати для перспективного управління; існує небезпека, що всеосяжна система бухобліку сигналізуватиме про значні відхилення планових і фактичних величин за малоістотними показниками. Якщо все ж як джерела сигнальної інформації вибрані лише підрозділи обліку і зовнішньої звітності, то не слід чекати від контролера більшого, ніж він може дати в результаті аналізу і обробки наявної вторинної інформації.

5) Серед інших помилок як найпоширеніші можна назвати:

- зосередження уваги на витратах і суворий контроль бюджетів;
- відсутність аналізу доходів і ризиків;
- впровадження контролінгу без попереднього аналізу достовірності інформаційної бази підприємства і організаційно-технологічних процесів;
- вбудовування контролінгу в структуру фінансової або планово-економічної служби підприємства;
- спроба впровадити контролінг «знизу догори» [18].

Формування служби контролінгу відбувається на кожному окремому підприємстві індивідуально, і неможливо рекомендувати стандартну схему цієї служби. Наприклад, на одному підприємстві функції контролінгу може виконувати один контролер, а на іншому – взаємопов'язані відділи. Найчастіше служба контролінгу складається з 3–4 осіб. У деяких компаніях існують відділи економічного аналізу, внутрішнього контролю, управлінського обліку, планування, які, по суті, вирішують завдання контролінгу, використовуючи його методологію. В такому разі нівелюється конфлікт інтересів різних служб, і впровадження

контролінгу відбувається без проблем.

При створенні служби контролінгу на підприємстві необхідно враховувати такі основні вимоги [35]:

1) Служба контролінгу повинна мати можливість одержати необхідну їй інформацію з бухгалтерії, фінансово-розрахункового відділу, відділу економічного аналізу і планування, служби реалізації і збуту, служби матеріально-технічного постачання.

2) Служба контролінгу повинна мати можливість і повноваження організовувати за допомогою інших економічних служб збір додаткової інформації, що потрібна їй для аналізу і висновків, але не міститься в існуючих документах фінансово-економічних служб.

3) Служба контролінгу повинна мати можливість впроваджувати нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі. Питання про виплату компенсації співробітникам інших служб за збільшення навантаження повинні вирішувати керівники.

4) Служба контролінгу повинна мати можливість швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва підприємства.

5) Служба контролінгу повинна бути незалежною від тієї чи іншої фінансово-економічної служби.

Контролінг повинен забезпечити кожен етап управління:

1) Визначення цілей діяльності підприємства та відображення їх в системі показників результативності роботи компанії протягом певного періоду.

2) Порівняння досягнутих результатів із встановленими показниками. На цьому етапі необхідно зафіксувати відхилення, оцінити, наскільки вони значні, отримати усю можливу інформацію з даного питання. При цьому інформація повинна бути повною, точною та своєчасною.

3) Розробка варіантів управлінських дій для мінімізації відхилень фактичних показників від запланованих. Важливо розуміти, що наявність відхилень – це нормальне явище, оскільки вони показують зв'язок

зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, яке має тенденцію до змін.

Існує багато різних підходів щодо впровадження контролінгу в систему управління підприємством. Спеціалісти, зайняті вивченням проблем впровадження контролінгу в діяльність підприємств, виділяють наступні підходи до перетворень в організації [22]:

- 1) «малими кроками»;
- 2) «бомбометання»;
- 3) «планова еволюція».

Впровадження контролінгу за допомогою методу «малими кроками» передбачає невеликі перетворення в існуючій структурі управління з повільним просуванням до встановленої мети. Перевагою такого підходу є відсутність великого протистояння з боку колективу підприємства. Недоліком цього підходу є невизначеність кінцевого терміну останнього етапу впровадження контролінгу, можливість зупинення впровадження.

«Бомбометання» передбачає інтенсивну швидку реорганізацію існуючої системи управління. В результаті застосування такого підходу виникає небезпека активного протистояння впровадженню контролінгу, але в той же час імовірно швидке впровадження механізму контролінгу в діяльність підприємства.

Підхід, що має назву «планованої еволюції», має найбільш прийнятну форму для впровадження контролінгу в систему управління підприємством, оскільки використовує переваги вище означених методів впровадження контролінгу. Цей метод дає змогу знизити протистояння впровадженню контролінгу.

На початку на вищому рівні управління підприємством формується та затверджується концепція системи контролінгу, на основі якої розробляється стратегічний план впровадження контролінгу, що потім розбивається на окремі тактичні та оперативні плани, де визначаються строки, цілі, заходи щодо впровадження контролінгу. Результати

впровадження кожного етапу впровадження контролінгу аналізуються з метою вдосконалення системи контролінгу підприємства, коригування планів впровадження, оцінки ефективності впровадження та розробки заходів щодо її підвищення.

Однак слід зауважити, що сутність цього підходу до впровадження контролінгу не відповідає назві даного методу, оскільки еволюція не може здійснюватись по раніше запрограмованій схемі, тому, на нашу думку, більш доцільно називати даний підхід як підхід «програмованого впровадження».

Що стосується послідовності етапів впровадження системи контролінгу, то слід відзначити, що кожне підприємство повинно розробити склад та послідовність реалізації етапів впровадження контролінгу відповідно до потреб та можливостей підприємства.

Таким чином, контролінг – це концепція управління майбутнім станом підприємства, що інтегрує і координує функції планування, контролю і інформаційного забезпечення. Його основною метою є орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, що стоять перед підприємством.

Доцільність впровадження контролінгу на підприємствах визначається його спрямованістю на функціональну підтримку менеджменту, що включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг.

2 АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Об'єктом дослідження є Запорізький завод металевих конструкцій, юридична адреса: 69008, м. Запоріжжя, Південне шосе, 72. Акціонерне товариство «Запорізький завод металевих конструкцій» на загальних зборах акціонерів 14.04.2011 року було перейменовано на публічне акціонерне товариство (ПАТ) «Запорізький завод металевих конструкцій» (далі – завод) у зв'язку з необхідністю приведення організаційно-правової форми підприємства до вимог чинного законодавства. Загальна кількість працюючих на заводі становить 450 осіб.

Завод входить до складу холдингу ПрАТ (приватне акціонерне товариство) «Укрстальконструкція». Ця керуюча компанія виконує функції генерального підрядника, надає повний комплекс послуг з проектування, виготовлення та монтажу сталевих конструкцій різноманітних типів, а також контролює та координує операційну діяльність членів і партнерів холдингу.

Від часу свого заснування в 1936 році завод є ключовим постачальником металоконструкцій для підприємств промислового Сходу України. Спеціалізація заводу – виготовлення резервуарів, а також високоякісних зварних металоконструкцій для промислового та цивільного будівництва. Виробничі потужності підприємства складають 20 тисяч тон конструкцій на рік.

Основна номенклатура продукції:

- резервуари вертикальні різного призначення (зберігання нафти, нафтопродуктів, води, агресивних середовищ тощо) місткістю від 2 куб.м до 75 тис. куб.м, виготовлені методом рулонування або за листовою технологією складання, мокрі газгольдери;

- резервуари горизонтальні наземні та підземні місткістю від 5 куб.м до 100 куб.м;

- сталеві каркаси промислових і громадських споруд, спортивних і торгових комплексів;
- кожухи доменних печей і повітронагрівачів;
- конструкції силосів, бункерів, баків акумуляторів гарячої води;
- металоконструкції труб великого діаметру, виготовлені методом рулонування;
- опори трубопроводів, естакади, прольотні споруди;
- водонапірні башти, димові труби, повітроводи;
- зварні двутаври висотою до 3 м, у тому числі з перфорованою стінкою;
- зварні конструкції загальнобудівельного призначення, в тому числі колони, балки покриття та перекриття, монорельси, стійки фахверку, конструкції зв'язків, ферми кутникові та трубчаті;
- просічно-витяжний лист;
- вальцьовані конструкції.

Продукція заводу сертифікована відповідно до вимог УкрСЕПРО на резервуарні будівельні металоконструкції, також має сертифікат Росстандарта і невдовзі отримує сертифікат на відповідність вимогам стандарту «Американського інституту нафти API 650». Вхідний контроль матеріалів та вихідний контроль продукції здійснюється комплексом випробувань механічних властивостей сталі та зварювальних швів за допомогою рентгенівських апаратів, ультразвукового дефектоскопу та вакуум-камери. На підприємстві діє система менеджменту якості за стандартом ISO9001:2000.

Завод обладнано сучасним устаткуванням та технологічною оснасткою, в тому числі:

- сортозгинальними машинами;
- свердлильними верстатами;
- пресами для пробивання отворів;
- стругальними станками для обробки кромek листів;

- сгинальними пресами;
- машинами плазмового різання «Кристал»;
- гільотинами;
- напівавтоматами для зварювання в середовищі захисних газів;
- автоматами для зварювання під флюсом;
- мостовими кранами в кількості більше 40 одиниць.

Процес виготовлення резервуарних конструкцій в залежності від конструктивних особливостей складається з наступних стадій виробництва.

1) Центральна частина днища і стінка резервуару виготовляються методом рулонування укрупнених листових заготовок, які збираються із окремих листів (оброблених по всьому периметру механічною острожкою) в картини, що відповідають геометричним розмірам рогортки днища і стінки резервуара. Стики листів зварюються автоматичним зварюванням з поетапним контролем якості зварювальних швів методом вакуумування і рентгенівського опромінення. Заварені та перевірені картини намотуються на спеціальний каркас або шахтну дробину, фіксуються в намотаному стані і перевантажуються на транспортний засіб.

2) Покрівля резервуару виготовляється з окремих сегментних щитових елементів із центральним елементом у вигляді «корони». Щитові елементи виготовляються з елементів каркасу (радіальних і поперечних жорсткостей) із приварюванням листового настилу покрівлі. Стикові шви настилу покрівлі перевіряються методом вакуумування. Геометричні розміри перевіряються проведенням контрольних складань.

3) Резервуарні конструкції комплектуються кільцевими майданчиками з огороженнями, люками з патрубками та підсилюючими листами, а також іншими елементами.

Процес виготовлення металоконструкцій загальнобудівельного призначення складається з наступних стадій виробництва.

1) Заготівельні роботи по виготовленню заготовок з металу різанням (механічним, газовогняним чи плазмовим різанням). Вирізані деталі

обробляються за відповідною технологією (свердління отворів, острожка фасок під зварювання, вальцовка, утворення вирізів, згинання та ін.).

2) Оброблені деталі конструкцій проходять перевірку ВТК на відповідність робчим кресленням, після чого подаються на складання.

3) Складені конструкції подаються на пости напіваавтоматичного чи автоматичного зварювання, де відбувається обварювання конструкції.

4) Заварені конструкції подаються на дільницю зачищення, де проводиться механічне зачищення зварювальних швів від шлаку та інших пошкоджень.

5) ВТК проводить приймання зварених конструкцій, у тому числі за допомогою приладів ультразвукового або рентгенівського опромінення.

6) Прийняті конструкції подаються на малярно-відвантажувальну дільницю, де проводять підготовку поверхні під ґрунтовку і безпосередньо ґрунтовку лакофарбовими матеріалами.

7) Після перевірки якості виконання антикорозійного захисту ВТК надає дозвіл на відвантаження металоконструкцій замовнику.

ПАТ «ЗЗМК» зарекомендувало себе як надійний постачальник високоякісних металоконструкцій на багатьох об'єктах. Серед найбільш значних об'єктів, поставки для яких здійснювались упродовж останніх років, слід виділити наступні:

- резервуар місткістю 75 тисяч куб.м нафти (трубопровід «Одеса-Броди», м. Броди);
- парк з одинадцяти резервуарів загальною місткістю 220 тисяч куб.м для ПАТ «Нафтохімік Прикарпаття» (м. Надвірна);
- реконструкція та будівництво доменних печей на металургійному комбінаті «Міттал Стіл Кривий Ріг» (м. Кривий Ріг);

В кінці 2011 року ПАТ «ЗЗМК» уклало крупний міжнародний контракт відповідно до якого буде виготовлено на експорт для Туркменістану резервуари РВС-5000 і РВС-10000 вертикальні, циліндричні зі стаціонарною і щитовою покрівлею для дизельного палива і бензину. Орієнтовний обсяг

контракту – 2500 тон металоконструкцій.

Деякі техніко-економічні характеристики підприємства в розрізі 2021-2022 років наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Техніко-економічні показники ПАТ «ЗЗМК»

Найменування показників	Од. вим.	2021 рік	2022 рік	Зміни	
				тис. грн..	темп приросту, %
Обсяг виробництва в грошовій формі	тис.грн.	125 467	97 393	-28 074	77,62
Чистий прибуток/збиток	тис.грн.	22 947	-5 723	-28 670	-24,94
Обсяг виробництва в натуральній формі, в т.ч.:	тн	7 931	10 448	2 517	131,74
- металоконструкції будівельні	тн	1 649	2 059	410	124,86
- металоконструкції резервуарні	тн	6 282	8 389	2 107	133,54
Коефіцієнт використання проектної потужності	%	39,7	52,2	13	131,49
Основні засоби виробничого призначення (на кінець періоду), в т.ч.:	тис.грн.	11 365	10 851	-514	95,48
- будівлі та споруди	тис.грн.	8 012	7 649	-363	95,47
- машини та обладнання	тис.грн.	2 509	2 475	-34	98,64
- транспортні засоби	тис.грн.	725	619	-106	85,38
- інші	тис.грн.	119	108	-11	90,76
Середньооблікова чисельність працівників	чол.	494	451	-43	91,30
Фонд оплати праці	тис.грн.	9 826,8	11 970,6	2 144	121,82
Середньомісячна заробітна плата	грн.	1 658	2 212	+554	133,41

За даними таблиці 2.1 видно, що обсяг виробництва значно знизився на 28074 тис. грн. або на 22,38% порівняно до 2022 р. У 2022 р. підприємство отримало збитки в розмірі 5723 тис. грн., що на 28670 тис. грн. менше, ніж торік.

Обсяг виробництва в натуральному вираженні збільшився на 2517 тн або на 31,74% порівняно до 2021 р., але збитковість викликана збільшення

витрат та зростанням собівартості продукції.

Основні засоби виробничого призначення використовуються ефективно, оскільки коефіцієнт використання потужності зростає на 13% порівняно до 2022 р.

У 2022 р. на підприємстві відбулося скорочення чисельності на 43 чол. Фонд річної заробітної плати ріс на 2144 тис. грн., середньомісячна заробітна плата складає 2212 грн, що на 554 грн. більше ніж у 2021 р.

2.2 Аналіз господарської діяльності підприємства

Аналіз господарської діяльності підприємства може здійснюватися з різною метою. Одним із ключових завдань, які розв'язуються службою контролінгу на підприємстві є аналіз і діагностика його фінансового стану. Тому господарську діяльність підприємства доцільно аналізувати в частині діагностики фінансово-господарського стану, за рахунок чого можна зформувати базу для прийняття управлінських рішень.

Аналіз фінансового стану дозволяє визначити, на скільки стійке підприємство, чи здатне воно вчасно розрахуватися з кредиторами, за рахунок чого і в якому обсязі формується прибуток тощо. Основна мета аналізу фінансово-економічного стану – це оцінка минулої діяльності підприємства, його стану на даний момент і його майбутнього потенціалу.

Важливим завданням аналізу фінансово-економічного стану є визначення й аналіз прибутку підприємства, який розуміється як різниця між доходами і витратами. Для цього використовуються показники рентабельності, зокрема рентабельність власних засобів, рентабельність капіталу, коефіцієнт рентабельності діяльності та інші. Визначимо ці та інші показники для ПАТ «ЗЗМК» за період 2020, 2021, 2022 років. Для цього використаємо дані балансу та звіту про фінансові результати ПАТ «ЗЗМК» за відповідні роки.

1) Визначимо рентабельність власних засобів, що дорівнює прибутку, який припадає на одну гривню власних засобів:

$$P_{B3} = \frac{\Pi}{B3}, \quad (2.1)$$

де Π – прибуток;

$B3$ – власні засоби (підсумок 1 розділу пасиву балансу: статутний капітал, резерви, нерозподілений прибуток).

$$2022: \quad P_{B3} = \frac{-6042}{51035} = -0,118$$

$$2021: \quad P_{B3} = \frac{31208}{56758} = 0,550$$

$$2020: \quad P_{B3} = \frac{18111}{34102} = 0,531$$

Коефіцієнт рентабельності власних засобів характеризує ефективність їх використання. Чим він вищий, тим більшу вигоду підприємство приносить своїм власникам. Розрахунок показує, що в 2021 році рентабельність власних засобів дещо зросла в порівнянні з 2020 роком, що є сприятливою тенденцією. Але 2022-й рік був збитковий, що свідчить про неефективне використання власних засобів у 2022 році.

2) Визначимо показник рентабельності капіталу, що характеризує ефективність використання довгостроковоінвестованих у підприємство засобів незалежно від джерела цих засобів:

$$P_K = \frac{\Pi}{K}, \quad (2.2)$$

де $K = B3 + Z_d$ – капітал (сума власних засобів і довгострокових позикових засобів).

$$2022: \quad P_K = \frac{-6042}{51035 + 19904} = \frac{-06042}{70939} = -0,085$$

$$2021: \quad P_K = \frac{31208}{56758 + 3719} = \frac{31208}{60477} = 0,516$$

$$2020: \quad P_K = \frac{18111}{34102 + 3411} = \frac{18111}{37513} = 0,483$$

Чим вище рентабельність капіталу, тим ефективніше він використовується. Розрахунок показує зростання ефективності використання капіталу в 2021 році проти 2020 року. Збитки, отримані підприємством у 2010 році звели нанівець цю позитивну тенденцію

3) Коефіцієнт рентабельності діяльності показує частку прибутку у виторгу підприємства:

$$P_D = \frac{\Pi}{B}, \quad (2.3)$$

де B – виручка від реалізації продукції.

$$2022: \quad P_D = \frac{-6042}{97393} = -0,062$$

$$2021: \quad P_D = \frac{31208}{125467} = 0,249$$

$$2020: \quad P_D = \frac{18111}{124451} = 0,146$$

Величина цього показника значною мірою залежить від специфіки конкретної галузі виробництва. Розрахунок показує позитивну тенденцію по коефіцієнту рентабельності діяльності в 2020-2021 роках і різке падіння показника в 2022 році через збитковість діяльності підприємства в цьому році.

Зведемо отримані в процесі розрахунків показники рентабельності в таблицю 2.2 з метою аналізу відхилень.

Таблиця 2.2 – Показники рентабельності діяльності ПАТ «ЗЗМК»

Показники	2020	2021	Відхилення		2022	Відхилення	
			абс.	%		абс.	%
Рент. власних засобів ($P_{вз}$)	0,531	0,550	0,019	3,6	-0,118	-0,668	-121,5
Рент. капіталу (P_k)	0,483	0,516	0,033	6,8	-0,085	-0,601	-116,5
Рент. діяльності (P_d)	0,146	0,249	0,103	70,6	-0,062	-0,311	-124,9

Динаміку показників наведено на рисунку 2.1.

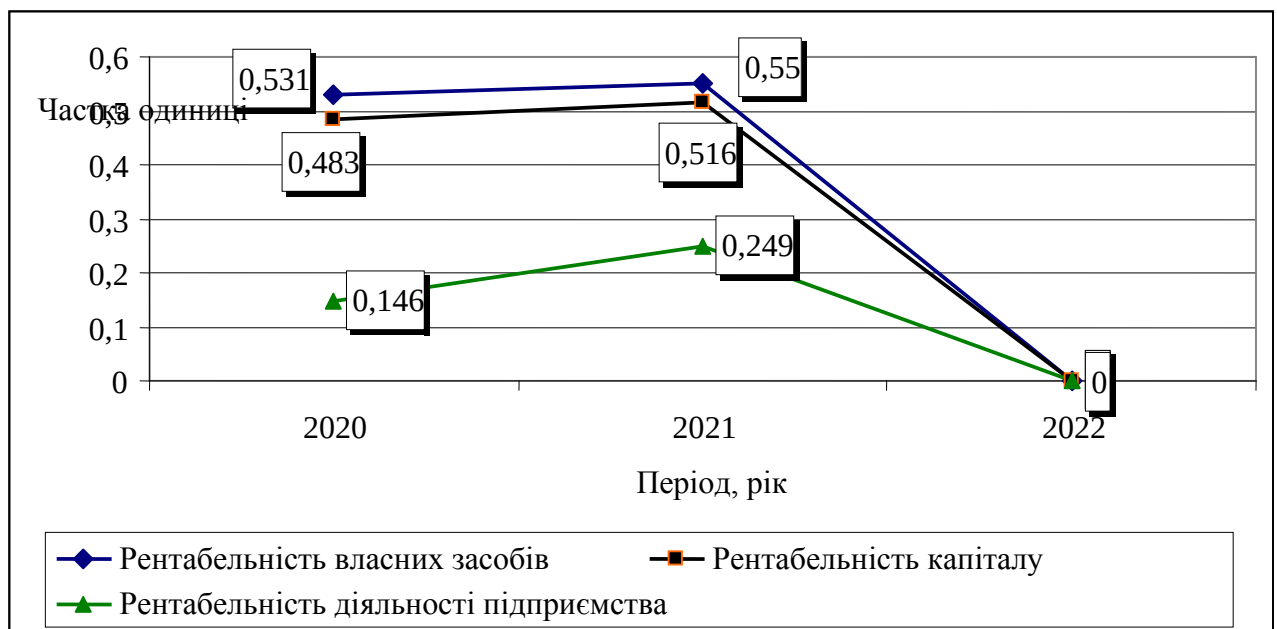


Рисунок 2.1 – Динаміка показників рентабельності ПАТ «ЗЗМК» за 2020-2022 рр.

Важливими показниками, що характеризують ефективність використання засобів підприємства, є показники оборотності. Економічний сенс цих показників – показати, скільки разів за аналізований період активи перетворюються в гроші, тобто обернуться. Це такі показники як оборотність капіталу, в тому числі оборотність основних засобів і оборотність оборотного капіталу, терміни оборотності.

1) Визначимо оборотність капіталу, що показує, скільки разів за

розглянутий період капітал перетвориться в гроші, тобто, який виторг приносить кожна гривня капіталу:

$$O_K = \frac{B}{K} \quad (2.4)$$

$$2022: \quad O_K = \frac{97393}{65708} = 1,48$$

$$2021: \quad O_K = \frac{125467}{48995} = 2,56$$

$$2020 \quad O_K = \frac{124451}{29775} = 4,18$$

Чим вище оборотність капіталу, тим краще. Розрахунок показує, що оборотність капіталу на ПАТ «ЗЗМК» щороку зменшувалась, що є негативною тенденцією. Аналіз оборотності капіталу показує, що на її величину впливає оборотність основних засобів і оборотність оборотного капіталу.

2) Визначимо оборотність основних засобів:

$$O_{OЗ} = \frac{B}{OЗ} \quad (2.5)$$

$$2022: \quad O_{OЗ} = \frac{97393}{11154} = 8,73$$

$$2021: \quad O_{OЗ} = \frac{125467}{11708} = 10,72$$

$$2020: \quad O_{OЗ} = \frac{124451}{11820} = 10,53$$

Коефіцієнт оборотності основних засобів характеризує ефективність їх використання. Розрахунок показує, що в 2020-2021 роках мала місце позитивна тенденція зростання оборотності основних засобів, але в 2022 році цей показник досить різко знизився.

3) Визначимо оборотність оборотного капіталу:

$$O_{ок} = \frac{B}{OA - Z_k}, \quad (2.6)$$

де OA – оборотні активи;

Z_k – короткострокова заборгованість.

$$2022: \quad O_{ок} = \frac{97393}{54061} = 1,80$$

$$2021: \quad O_{ок} = \frac{125467}{37264} = 3,37$$

$$2020: \quad O_{ок} = \frac{124451}{17189} = 7,24$$

Розрахунок показує стійку тенденцію щорічного зниження ефективності використання підприємством оборотного капіталу. Щоб простежити весь ланцюжок перетворення активів у гроші, деталізуємо аналіз оборотного капіталу, розрахувавши оборотність кожної групи активів, що входять до складу оборотних коштів.

4) Визначаємо оборотність запасів і термін оборотності запасів:

$$O_3 = \frac{B}{3}, \quad (2.7)$$

$$T_3 = \frac{T}{O_3}, \quad (2.8)$$

де O_3 – оборотність запасів;

3 – середня вартість запасів за відповідний рік;

T_3 – термін оборотності запасів;

T – 365 днів.

$$2022: \quad O_3 = \frac{97393}{19875} = 4,90 \qquad T_3 = \frac{365}{4,9} = 74,5$$

$$\begin{array}{ll}
 2021: & O_3 = \frac{125467}{16460} = 7,62 \qquad T_3 = \frac{365}{7,62} = 48 \\
 2020: & O_3 = \frac{124451}{15768} = 7,89 \qquad T_3 = \frac{365}{7,89} = 46
 \end{array}$$

Чим вище оборотність запасів, тим менше їх потрібно підприємству для отримання відповідної виручки. Але як видно з розрахунків негативна тенденція зменшення оборотності запасів, що мала місце в 2020-2021 роках в незначних масштабах, в 2022 році різко посилилась. Відповідно, в 2022 році різко зростає термін оборотності запасів.

5) Визначаємо оборотність дебіторської заборгованості і термін оборотності дебіторської заборгованості в днях:

$$O_{дз} = \frac{B}{D_3}, \quad (2.9)$$

$$T_{дз} = \frac{T}{O_{дз}}, \quad (2.10)$$

де $O_{дз}$ – оборотність дебіторської заборгованості;

D_3 – середня величина дебіторської заборгованості за відповідний рік;

$T_{дз}$ – термін оборотності дебіторської заборгованості.

$$\begin{array}{ll}
 2022: & O_{дз} = \frac{97393}{40162} = 2,43 \qquad T_{дз} = \frac{365}{2,43} = 150 \\
 2021: & O_{дз} = \frac{125467}{39298} = 3,19 \qquad T_{дз} = \frac{365}{3,19} = 114 \\
 2020: & O_{дз} = \frac{124451}{29407} = 4,23 \qquad T_{дз} = \frac{365}{4,23} = 86
 \end{array}$$

Як видно з розрахунку, існує тенденція до зменшення оборотності дебіторської заборгованості за період 2008-2010 роки і, відповідно, до

зростання терміну оборотності дебіторської заборгованості. Це означає, що підприємство повільніше отримує гроші за відвантажену покупцям продукцію, що негативно впливає на його фінансовий стан.

б) Визначаємо оборотність кредиторської заборгованості і термін оборотності кредиторської заборгованості:

$$O_{\text{кз}} = \frac{B}{K_3}, \quad (2.11)$$

$$T_{\text{кз}} = \frac{T}{O_{\text{кз}}}, \quad (2.12)$$

де $O_{\text{кз}}$ – оборотність кредиторської заборгованості;

K_3 – середня величина кредиторської заборгованості за відповідний рік;

$T_{\text{кз}}$ – термін оборотності кредиторської заборгованості.

$$2022: \quad O_{\text{кз}} = \frac{97393}{15417} = 6,32 \quad T_{\text{кз}} = \frac{365}{6,32} = 58$$

$$2021: \quad O_{\text{кз}} = \frac{125467}{24474} = 5,13 \quad T_{\text{кз}} = \frac{365}{5,13} = 71$$

$$2020: \quad O_{\text{кз}} = \frac{124451}{19586} = 6,35 \quad T_{\text{кз}} = \frac{365}{6,35} = 57,5$$

Відповідно до розрахунку, маємо доволі високу оборотність кредиторської заборгованості. В 2021 році спостерігалось деяке зниження оборотності кредиторської заборгованості, що вигідніше підприємству, оскільки воно довше користується безпроцентним кредитом від постачальника. Але в 2022 році показник оборотності кредиторської заборгованості повернувся майже до значення 2020 року.

На основі розрахованих термінів оборотності складових оборотного капіталу можна розрахувати термін оборотності всього оборотного капіталу:

$$T_{\text{об}} = T_3 + T_{\text{дз}} + T_{\text{кз}} \quad (2.13)$$

$$2022: \quad T_{\text{ОБ}} = 74,5 + 150 - 58 = 166,5$$

$$2021: \quad T_{\text{ОБ}} = 48 + 114 - 71 = 91$$

$$2020: \quad T_{\text{ОБ}} = 46 + 86 - 57,5 = 74,5$$

Показник оборотності оборотного капіталу показує, за скільки днів оборотний капітал перетворюється в гроші. Чим швидше це відбувається, тим краще для фінансового стану підприємства. Але з розрахунку видно, що за період 2020-2022 роки даний показник погіршився, найбільш значним чином у 2022 році.

Зведемо показники оборотності в таблицю 2.3 та визначимо відхилення у порівнянні з попередніми періодами.

Таблиця 2.3 – Показники оборотності ПАТ «ЗЗМК»

Показники	2020	2021	Відхилення		2022	Відхилення	
			абс.	%		абс.	%
Оборотність капіталу (O_K)	4,18	2,56	-1,62	-38,8	1,48	-1,08	-42,2
Оборотність осн. засобів ($O_{OЗ}$)	10,53	10,72	0,19	1,8	8,78	-1,99	-18,6
Оборотність об. капіталу (O_{OK})	7,24	3,37	-3,87	-5,35	1,80	-1,57	-46,6
Оборотність запасів ($O_З$)	7,89	7,62	-0,27	-3,4	4,90	-2,72	-35,7
Оборотність деб. заборг. ($O_{ДЗ}$)	4,23	3,19	-1,04	-24,6	2,43	-0,76	-23,8
Оборотність кред. заборг ($O_{KЗ}$)	6,35	5,13	-1,22	-19,2	6,32	1,19	23,2
Термін оборотності ($T_{\text{ОБ}}$)	74,5	91	16,5	22,2	166,5	75,5	83,0

Аналіз відхилень показує наростання проблем з ефективністю використання підприємством активів в 2022 році.

Динаміку розрахованих показників представлено на рисунку 2.2.

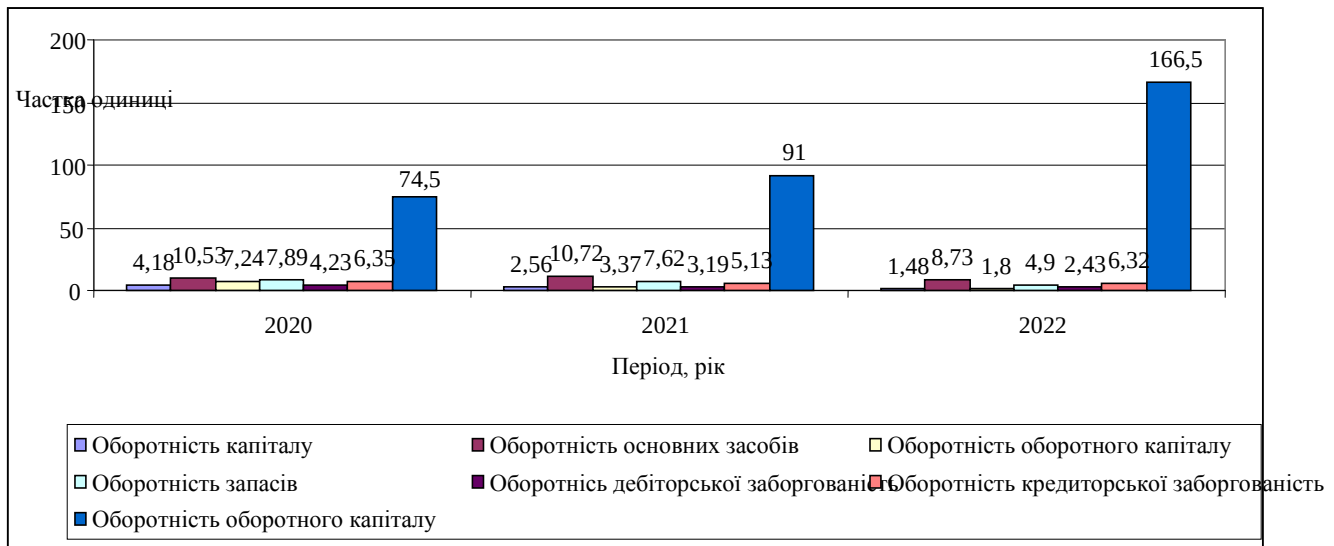


Рисунок 2.2 – Показники оборотності (ділової активності) ПАТ «ЗЗМК»

З показниками оборотності тісно пов'язані показники платоспроможності, які характеризують здатність підприємства вчасно розрахуватися за своїми боргами. Основні показники платоспроможності – це коефіцієнт покриття, коефіцієнт термінової ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності.

1) Визначимо коефіцієнт покриття, що характеризує здатність підприємства покрити свої короткострокові зобов'язання з найбільш легко реалізованої частини активів – оборотних коштів:

$$K_{\Pi} = \frac{\text{Об.к.}}{З_{\text{к}}}, \quad (2.14)$$

де Об.к. – оборотні кошти;

З_к – короткострокові зобов'язання.

$$2022: \quad K_{\Pi} = \frac{95821}{36894} = 2,60$$

$$2021: \quad K_{\Pi} = \frac{90614}{41420} = 2,19$$

$$2020: \quad K_{\Pi} = \frac{75465}{50132} = 1,51$$

Оптимальним вважається коефіцієнт покриття не нижче 1-2. Як видно з розрахунку, в 2021-му і особливо в 2022 роках коефіцієнт покриття перевищує оптимальне значення, що свідчить про наявність надмірних запасів оборотних коштів.

2) Визначаємо коефіцієнт термінової ліквідності, що характеризує можливість погашення короткострокової заборгованості на першу вимогу:

$$K_{\text{ТЛ}} = \frac{\text{Об.к.} - \text{З}}{\text{З}_\text{к}} \quad (2.15)$$

$$2022: \quad K_{\text{ТЛ}} = \frac{95821 - 25248}{36894} = 1,91$$

$$2021: \quad K_{\text{ТЛ}} = \frac{90614 - 14502}{41420} = 1,84$$

$$2020: \quad K_{\text{ТЛ}} = \frac{75465 - 18419}{50132} = 1,14$$

Нормальним вважається значення коефіцієнта термінової ліквідності не нижче 1. Розрахунок показує, що коефіцієнт термінової ліквідності по підприємству знаходиться в межах нормальних значень.

3) Визначаємо коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$K_{\text{АЛ}} = \frac{\Gamma_{\text{к}} - \Phi_{\text{к}}}{\text{З}_\text{к}}, \quad (2.16)$$

де $\Gamma_{\text{к}}$ – грошові кошти;

$\Phi_{\text{к}}$ – короткострокові фінансові вкладення.

$$2022: \quad K_{\text{АЛ}} = \frac{4645 + 1480 - 0}{36894} = 0,17$$

$$2021: K_{\text{АЛ}} = \frac{5442 + 3792 - 0}{41420} = 0,22$$

$$2020: K_{\text{АЛ}} = \frac{205 + 4729 - 0}{50132} = 0,1$$

Нормальним вважається значення коефіцієнта абсолютної ліквідності не нижче 0,1. Розрахунок показує, що коефіцієнт абсолютної ліквідності по підприємству знаходиться в межах нормальних значень.

Зведемо показники платоспроможності в таблицю 2.4 та розрахуємо відхилення.

Таблиця 2.4 – Показник платоспроможності ПАТ «ЗЗМК»

Показники	2020	2021	Відхилення		2022	Відхилення	
			абс.	%		абс.	%
Коефіцієнт покриття ($K_{\text{П}}$)	1,51	2,19	0,69	45,7	2,6	0,41	18,7
Кое-нт термін. лікв. ($K_{\text{ТЛ}}$)	1,14	1,84	0,7	61,4	1,91	0,07	3,7
Кое-нт абс. лікв. ($K_{\text{АЛ}}$)	0,1	0,22	0,12	120	0,17	-0,05	-22,7

Динаміку показників подано на рисунку 2.3.

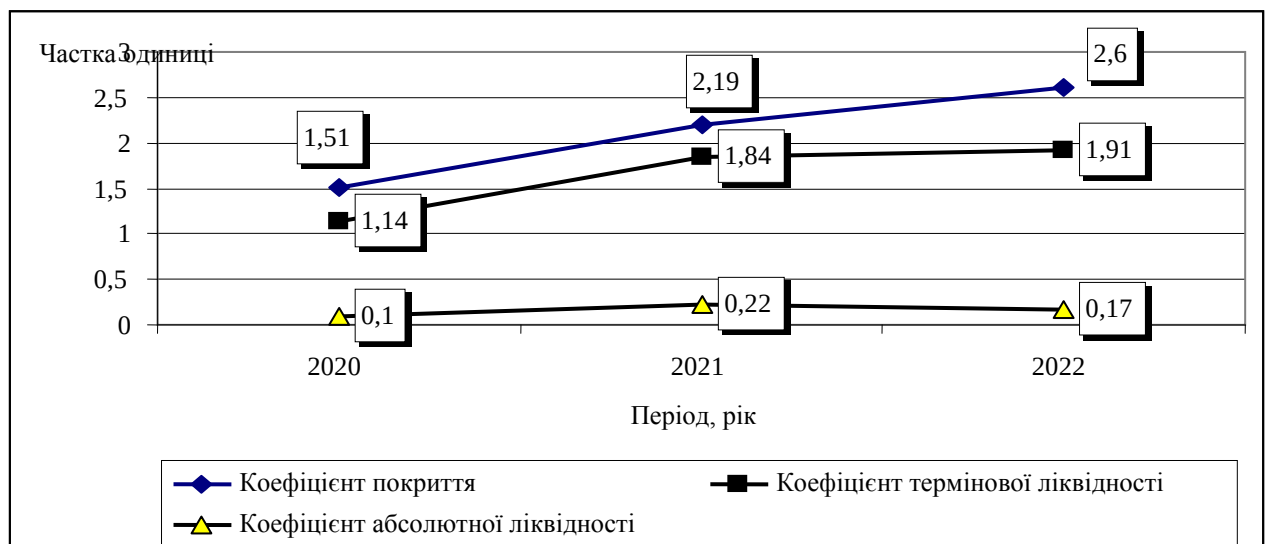


Рисунок 2.3 – Динаміка показників платоспроможності Пат «ЗЗМК»

Важливе значення в аналізі фінансово-економічного стану підприємства займають показники оцінки фінансової стійкості, найважливішими з яких є коефіцієнт автономії і коефіцієнт маневреності власних засобів.

1) Визначаємо коефіцієнт автономії, що характеризує ступінь незалежності підприємств від зовнішніх джерел фінансування:

$$K_A = \frac{BK}{ВБ}, \quad (2.17)$$

де ВК – власний капітал;

ВБ – валюта балансу.

$$2022: \quad K_A = \frac{51035}{108757} = 0,47$$

$$2021: \quad K_A = \frac{56758}{102157} = 0,56$$

$$2020: \quad K_A = \frac{34102}{87728} = 0,39$$

Розрахунок показує, що тільки в 2009 році коефіцієнт автономії підприємства знаходився в межах рекомендованих значень (більше 0,5), а в 2020 і 2022 роках був меншим за 0,5, що свідчить про можливі складності при погашенні боргу.

2) Визначаємо коефіцієнт маневреності власних засобів, що показує частку власних засобів підприємства, вкладену в обігові кошти:

$$K_A = \frac{Об.к. - Зк}{ВК} \quad (2.18)$$

$$2022: \quad K_M = \frac{95821 - 36894}{51035} = 1,15$$

$$2021: K_M = \frac{90614 - 41420}{56758} = 0,87$$

$$2020: K_M = \frac{75465 - 50132}{34102} = 0,74$$

Динаміку показників автономії та маневреності капіталу подано на рисунку 2.4.

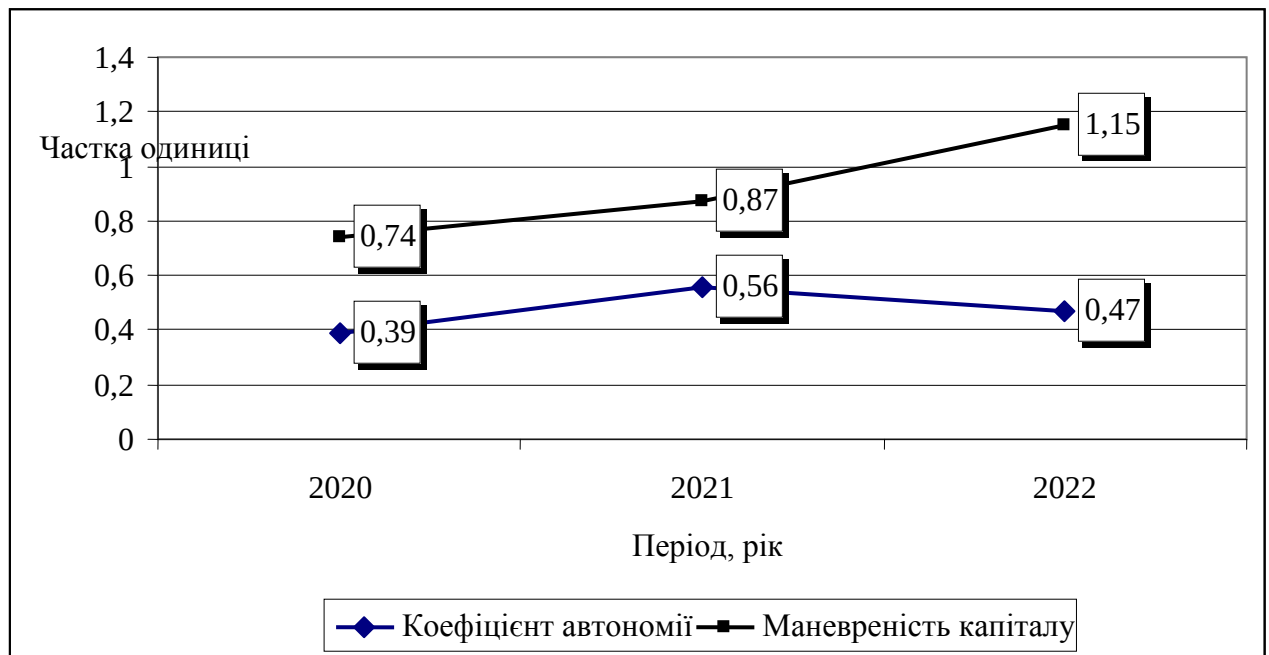


Рисунок 2.4 – Динаміка коефіцієнта автономії та маневреності капіталу ПАТ «ЗЗМК» у 2020-2022 рр.

Розрахунок даного коефіцієнта показує, що він позитивний, і деяка частина власних засобів приймає участь у формуванні оборотного капіталу.

Одним з важливих завдань контролінгу на підприємстві є своєчасне виявлення проблем фінансового стану підприємства і відстеження слабких сигналів про можливість банкрутства. З метою передбачення банкрутства розрахуємо показник Z-рахунку Альтмана.

$$\begin{aligned}
 2022: \quad Z &= [(95821-36894) : 108757] \cdot 1,2 + [(80+40846) : 108757] \cdot 1,4 + \\
 &+ (9275 : 108757) \cdot 3,3 + (320 : 19904) \cdot 0,6 + (90320 : 108757) = \\
 &= 0,65+0,53+0,28+0,01+0,83 = 2,3
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 2021: \quad Z &= [(90614-41420) : 102157] \cdot 1,2 + [(80+46566) : 102157] \cdot 1,4 + \\
 &+ (35048 : 102157) \cdot 3,3 + (320 : 3719) \cdot 0,6 + (119278 : 102157) = \\
 &= 0,58+0,64+1,13+0,05+1,17 = 3,57
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 2020: \quad Z &= [(75465-50132) : 87728] \cdot 1,2 + [(80+23910) : 87728] \cdot 1,4 + \\
 &+ (27166 : 87728) \cdot 3,3 + (320 : 3411) \cdot 0,6 + (109594 : 87728) = \\
 &= 0,35+0,38+1,02+0,06+1,25 = 3,06
 \end{aligned}$$

Динаміка розрахованого критерію Альтмана наведено на рисунку 2.5.



Рисунок 2.5 – Динаміка Z-рахунку Альтмана ПАТ «ЗЗМК» за 2020-2022 рр.

В 2020-му і в 2021-му роках Z-рахунок Альтмана перевищував 2,9, що означає дуже низьку можливість банкрутства. Але в 2022 році цей показник склав 2,3, що за шкалою означає високу можливість банкрутства.

Таким чином аналіз фінансово-економічного стану ПАТ «ЗЗМК» показує, що його стан різко погіршився у 2022 році у порівнянні з попередніми роками, про що свідчать значення та динаміка майже всіх розглянутих показників.

2.3 Аналіз організації управлінського обліку та системи планування на підприємстві

Апарат працівників, що здійснює планування на підприємстві ПАТ «ЗЗМК», функціонує у формі організаційної структури, яка встановлює необхідну кількість працівників, їх права, обов'язки й відповідальність, вимоги до їх професійного рівня, регламентує лінійні, функціональні й інформаційні зв'язки між працівниками й структурними підрозділами підприємства. Організаційно централізоване планування на ПАТ «ЗЗМК», як і на більшості великих і середніх підприємств, здійснюється «зверху вниз» (рисунок 2.7).

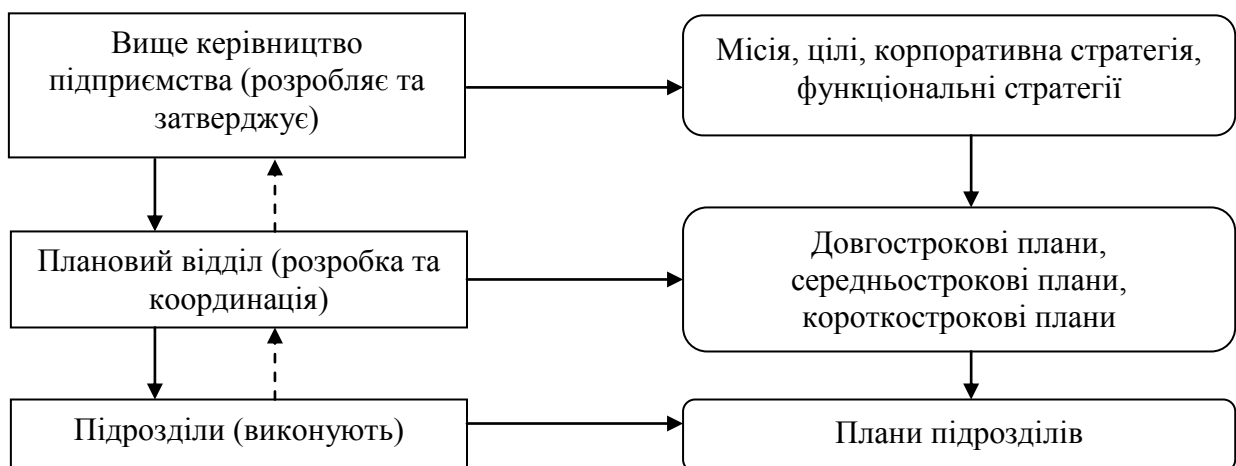


Рисунок 2.7 – Схема планування виробничої діяльності на ПАТ «ЗЗМК»

При такому підході планові стратегії ПАТ «ЗЗМК» розробляються на вищому рівні управління, де визначаються цілі, основні напрямки й головні господарські завдання розвитку підприємства й проводиться взаємоузгодження нових пропозицій і механізму їхньої реалізації. Потім ці цілі, завдання й показники в більш деталізованій конкретній формі в міру просування на більше низькі рівні структури управління підприємством включаються в плани підрозділів. Після узгодження планових завдань із

конкретними виконавцями плани остаточно затверджуються вищим керівництвом підприємства.

При плануванні «зверху-вниз» базова інформація, завдання кожному підрозділу формується на рівні підприємства в цілому й служить для оперативних підрозділів провідною лінією, а останні являють собою так звані поточні плани. У цьому випадку плановий відділ відіграє важливу роль і є центральним відділом планування, а оперативні підрозділи мають менші права у формуванні планової політики.

Така організація побудована на централізації найважливіших рішень в сфері планування на вищому рівні управління підприємством ПАТ «ЗЗМК», разом з тим вона допускає певну самостійність цехів і інших підрозділів у розробці календарних планів на базі показників, єдиних для всього підприємства. Централізована система планування сприяє координації роботи взаємопов'язаних структурних підрозділів підприємства.

Метою планування собівартості на досліджуваному підприємстві є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва кожного виду та всієї промислової продукції підприємства, які відповідає вимогам щодо якості.

Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін.

Витрати підприємства є одним із результативних показників господарської діяльності.

Метою розробки плану витрат підприємства є визначення планових економічно обґрунтованих витрат щодо:

- валового, товарного і реалізованого обсягу господарської діяльності з виробленої продукції (наданих послуг; виконаних робіт, придбаних товарів);

- здійснення загальногосподарського управління підприємством;
- виконання господарських операцій по збуту продукції;
- сплати податкових платежів;
- здійснення капітальних інвестицій;
- виконання господарських операцій у сфері фінансової діяльності.

У процесі планування здійснюється:

- розрахунок вартості ресурсів, необхідних для кожного виду діяльності, за переліком об'єктів і підприємства в цілому;
- обчислення виробничої собівартості кожного виду продукції, робіт, послуг за структурними підрозділами і підприємства в цілому;
- визначення загального розміру обсягу витрат на плановий обсяг господарської діяльності підприємства [38].

Вихідними даними для планування витрат є:

- планові обсяги виробництва, придбання та реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у натуральному та вартісному виразах;
- обсяги капітальних інвестицій щодо забезпечення обсягів господарської діяльності;
- норми витрат матеріальних ресурсів для здійснення господарської діяльності та розрахунок потреби в ресурсах у натуральному виразі;
- ціни на матеріально-технічні ресурси та послуги сторонніх організацій, необхідних для господарської діяльності;
- облікові ціни підприємства на ресурси, необхідні для здійснення господарської діяльності;
- норми затрат праці, розрахунки чисельності та професійного складу працівників, умови оплати їх праці, що визначаються на підприємстві;
- економічні нормативи: норми амортизаційних відрахувань, ставки відрахувань на соціальні заходи та податкові платежі тощо;
- плани організаційно-технічних заходів щодо економії матеріальних цінностей, поліпшення використання трудових ресурсів і необоротних активів.

Розробці плану собівартості на підприємстві ПАТ «ЗЗМК» передую всебічний аналіз його виробничо-господарської діяльності за попередній період, виявляються внутрішньовиробничі резерви та розробляються організаційно-технічні заходи підвищення економічної ефективності виробництва.

Результати планових розрахунків виражаються показниками абсолютної величини, відносного рівня та динаміки витрат, що обчислюються для одиниці або до загального обсягу випуску певного виду продукції та продукції, що реалізується.

Під абсолютною величиною витрат на виробництво продукції розуміють її суму на плановий або звітний період. Відносний рівень витрат являє собою відношення витрат до обсягу продукції. Показником відносного рівня витрат різномірної продукції є витрати на одну гривню товарної продукції. Розраховується він діленням загальної суми витрат на обсяг продукції у вартісному виразі.

Матеріальні витрати, що включають вартість сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів, займають найбільшу питому вагу у складі собівартості продукції ПАТ «ЗЗМК», що свідчить про важливість здійснення контролю за їхнім використанням і правильним віднесенням на окремі види продукції. Відпустка сировини, матеріалів і напівфабрикатів і виробництво провадиться по встановлених нормах видатку. Контроль за дотриманням норм видатку здійснюється працівниками цехів позмінно за допомогою оперативно-технічного обліку, а по закінченні місяця – за даними звітних калькуляцій.

Витрачені сировину, основні матеріали й напівфабрикати становлять задане у виробництво й у собівартість окремих видів продукції та включаються прямим шляхом на підставі первинних документів оперативно-технічного й бухгалтерського обліку. У звітних калькуляціях видаток матеріалів показується по окремих їхніх видах. Одні й ті ж напівфабрикати

власного виробництва й отримані з боку відображаються в обліку й звітній калькуляції обособлено по окремих позиціях.

Відпуск у виробництво сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів у цехах оформляється в шихтових книгах, журналах і документах. На основі їхніх даних складається технічний відліт про роботу цеху за місяць, у якому витрачена кількість сировини, матеріалів і напівфабрикатів відображають по агрегатах (доменним і мартенівським печам, конверторам, прокатним станам) і видам виробленої продукції.

У продовж місяця напівфабрикати із цеху в цех передаються в супроводі відомості на передачу матеріалів. По закінченні місяця на фактичний видаток сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів виписуються вимоги. Дані для їхнього заповнення беруться із цехового технічного звіту. Правильність оформлення вимог, і заповнення шихтових книг, журналів і звітів перевіряється працівниками бухгалтерії.

У такому ж порядку, як по сировині й основних матеріалах оформляється й ураховується видаток додаткових і допоміжних матеріалів, а також палива на технологічні цілі. На кожний вид матеріальних цінностей виписується окрема вимога для одержання зі складу. При цьому додаткові й допоміжні матеріали виділяються у звітних калькуляціях в окремі статті видатків, а паливо технологічне в доменному цеху входить до складу заданого у виробництво в інших цехах воно включається у видатки по переділі. Сировина, основні матеріали й напівфабрикати, що задаються у виробництво, ураховують по фактичній собівартості їхнього придбання підприємством і списують на виробництво по середньозваженої собівартості придбання, тобто виходячи із ціни, отриманої від розподілу суми фактичної собівартості залишку на початок місяця й надходження цих матеріальних цінностей за звітний місяць на сумарну кількість залишку на початок місяця й приходу за звітний місяць.

Основна й додаткова заробітна плата виробничих робітників, а також відрахування на соціальне страхування в чорній металургії є непрямыми

видатками й входять окремими статтями у видатки по переділі.

Нарахована заробітна плата з метою включення у витрати виробництва групується у відомості її розподілу по цехах, печах, прокатних станах і статтях витрат. При складанні відомості розподілу до заробітної плати кожного цеху додається заробітна плата робітників інших цехів, які робіт у цьому цеху, і віднімається заробітна плата робітників даного цеху у звітному місяці в інших цехах.

Додаткова заробітна плата нараховується по встановленому відсотку до основної заробітної плати, а відрахування на соціальне страхування-по ставці до суми основної й додаткової заробітної плати. Нарахування додаткової заробітної плати й відрахувань на соціальне страхування проводиться безпосередньо у відомості їхнього розподілу.

Дані відомості розподілу заробітної плати переносяться у відомість аналітичного обліку витрат на виробництво журнали-ордера, а також використовуються при заповненні звітні калькуляції про всю суму заробітної плати, віднесеної на витрати цеху.

Аналіз, виконаний в пункті 2.2, показує, що погіршення фінансово-економічного стану підприємства у 2022 році сталося через високі витрати на виробництво продукції та низькі ціни її реалізації.

Причому, це погіршення сталося навіть в умовах, коли в 2022 році було випущено більший обсяг продукції в натуральному вимірі: 10 448 тн проти 7 931 тн металоконструкцій у 2021 році. При цьому практично не мав впливу на ціну реалізації продукції в 2022 році структурний чинник, що видно з таблиці 2.5 . Отже основним чинником низької ціни реалізації продукції в 2010 році був чинник ринкової кон'юнктури. В цих умовах підприємство не зреагувало заходами зі зниження собівартості продукції, що свідчить про існуючі проблеми в тому числі і в сфері управлінського обліку, який має здійснювати контроль за рівнем витрат і собівартості.

Таблиця 2.5 – Аналіз структури виробництва на ПАТ «ЗЗМК» у 2021, 2022 рр.

Вид продукції	Од. виміру	2021		2022		Відхилення питомої ваги, %
		абсолют. значення	питома вага, %	абсолют. значення	питома вага, %	
Будівельні МК	тн	1 649	20,8	2 059	19,7	- 5,3
Резервуарні МК	тн	6 282	79,2	8 389	80,3	+ 1,4
Всього	тн	7 931	100	10 448	100	0

Розглянемо детально систему управлінського обліку на підприємстві. На ПАТ «ЗЗМК» прийнята система калькулювання собівартості за замовленнями. Вона передбачає обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат на виробництво кожної металоконструкції в межах одного замовлення. При цьому об'єктом обліку витрат є конкретне замовлення. Доцільність застосування цього методу калькулювання собівартості на ПАТ «ЗЗМК» пояснюється тим, що продукція підприємства хоч і однотипна (металоконструкції), але індивідуальна по кожному замовленню. В крайньому випадку зустрічаються дрібні серії в межах конкретного замовлення.

Організація обліку витрат на прикладі конкретного замовлення показана на рисунку 2.8. На основі кожного замовлення бухгалтерія заводу відкриває окремий аналітичний рахунок для обліку витрат, кожному замовленню присвоюють код, який вказують на всіх документах з обліку витрат на виконання цього замовлення. Всі витрати по даному замовленню заносяться у відомість обліку витрат на замовлення, на основі якої і обчислюється собівартість продукції. Прямі витрати матеріалів (металопрокату, електродів, флюсу, витратних матеріалів) відносять на конкретне замовлення на підставі первинних документів, а саме лімітно-заборних карт по виготовленню конкретних конструкцій і накладних з центрального матеріального складу.



Рисунок 2.8 – Організація обліку витрат на ПАТ «ЗЗМК»

Аналогічно відносять заробітну плату на підставі закритих нарядів. Загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до фактичного обсягу встановленої бази розподілу, за яку на ПАТ «ЗЗМК» прийнято суму прямих витрат. Ставка розподілу загальновиробничих витрат для будівельних та резервуарних конструкцій приймається у відповідності зі стандартом підприємства, базою розподілу є обсяг прямих витрат.

Собівартість закінченого замовлення визначають одразу після його завершення. Вартість незавершеного виробництва на кінець звітної періоду розраховують за даними відомостей обліку витрат за незакінченими замовленнями.

В основі цієї методики калькулювання собівартості лежить списання загальновиробничих витрат за нормативними ставками, визначеними за делегідь, виходячі з планової суми загальновиробничих витрат. Така система зумовлює можливі відхилення фактичних загальновиробничих

витрат від розподілених. В кінці звітної періоду ці відхилення відносять на собівартість реалізованої продукції.

Необхідно відзначити, що прийнята на ПАТ «ЗЗМК» система калькулювання собівартості має ряд переваг:

- реалізація передуює виробництву, тобто підприємство виготовляю вже замовлену продукцію, яка точно буде придбана;
- обсяг необхідних матеріалів попередньо відомий, їх можна придбати під замовлення;
- загальновиробничі витрати відносно невисокі, а методика їх віднесення проста;
- виробничий період відносно короткий і за делегитів визначений;
- собівартість замовлення визначається після закінчення робіт за цим замовленням.

Таким чином, для даного методу калькулювання собівартості характерне більш конкретне віднесення витрат, а отже і більш точне визначення собівартості конкретних виробів. Все це створює умови для контролю витрат та управління їх рівнем.

Але є й проблеми. По-перше, в умовах ПАТ «ЗЗМК» практично неможливо реалізувати придбання матеріалів під замовлення. Основним матеріалом для виготовлення металоконструкцій є металопрокат. Якщо на резервуарні конструкції витрати прокату біль-менш уніфіковані – листи стінок, днища і покрівлі та фасонний прокат для виготовлення ребер жорсткості та дрібних елементів, то для будівельних конструкцій перелік різних видів прокату по одному замовленню може сягати кількох десятків, причому все в різних кількостях – від кількох кілограм до кількох десятків тон. Але закуповується металопрокат на меткомбінатах і металургійних заводах, як правило, вагонними нормами. Таким чином на центральному матеріальному складі формуються перехідні залишки по всій номенклатурі металопрокату з різною ціною придбання. Крім того в цеху заготовки і в складальних цехах формуються перехідні залишки заготовки найбільш

поширених типорозмірів, виготовленої з металопрокату, випущеного з центрального складу в різний час і за різною ціною. В результаті розрахунок собівартості по замовленню залежить від методу оцінки запасів. На ПАТ «ЗЗМК» прийнято оцінювати запаси за середньозваженою ціною (для металопрокату та матеріалів) або за середньозваженою собівартістю (для заготовки). Такий підхід може призвести до викривлень в процесі визначення собівартості продукції.

По-друге, простота визначення і розподілу загальновиробничих витрат не гарантує точної відповідності обсягу цих витрат по конкретним замовленням. Адже кожне замовлення складається з певної кількості індивідуальних чи дрібносерійних виробів, що значно відрізняються за трудомісткістю, енергомісткістю та обсягом проектно-технологічного і проектно-конструкторського супроводу. Іншими словами, прийняті норми визначення та розподілу загальновиробничих витрат не відображають реальних витрат.

Ці та інші недоліки прийнятої на підприємстві системи обліку витрат ускладнюють їх контроль, що може бути суттєвою причиною відхилень від планової величини витрат, а також призводити до перевищення витрат у порівнянні з попередніми періодами. Проаналізуємо динаміку витрат за 2021, 2022 роки за елементами операційних витрат.

За даними таблиці 2.6 видно, що операційні витрати мають тенденцію до збільшення, їх загальна величина збільшилася на 8341 тис. грн. або на 8,87% порівняно до 2022 р. У структурі операційних витрат найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати: 77,82% та 68,32%, хоча і мають тенденцію до зниження в абсолютному вираженні (на 3207 тис. грн.) та у структурі (на 9,47%).

Зростає заробітна плата на 2022 тис.грн. (або на 23,08%) та в структурі на 1,22%.

Таблиця 2.6 – Показники операційних витрат ПАТ «ЗЗМК»

Найменування показника	2021 рік		2022 рік		Зміни		
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	у структурі, %	темپ приросту, %
Матеріальні витрати, тис.грн.	73167	77,82	69960	68,35	-3207	-9,47	95,62
Зарплата, тис.грн.	8761	9,32	10783	10,53	2022	1,22	123,08
Відрахування на соцстрах, тис.грн.	3682	3,92	4534	4,43	852	0,51	123,14
Амортизація, тис.грн.	1076	1,14	1063	1,04	-13	-0,11	98,79
Інші операційні витрати, тис.грн.	7330	7,80	16017	15,65	8687	7,85	218,51
Всього	94016	100	102357	100	8341	0,00	108,87

Відповідно зростають і відрахування на соціальні заходи: на 852 тис. грн. (або на 23,14%) та у структурі 0,51%. Дещо знижено амортизаційні відрахування через скорочення парку основних засобів: на 13 тис. грн. (або на 1,21%) та у структурі на 0,11%. Значного збільшення набули інші операційні витрати: на 8341 тис. грн. (або на 118,51%) та у структурі на 7,85%.

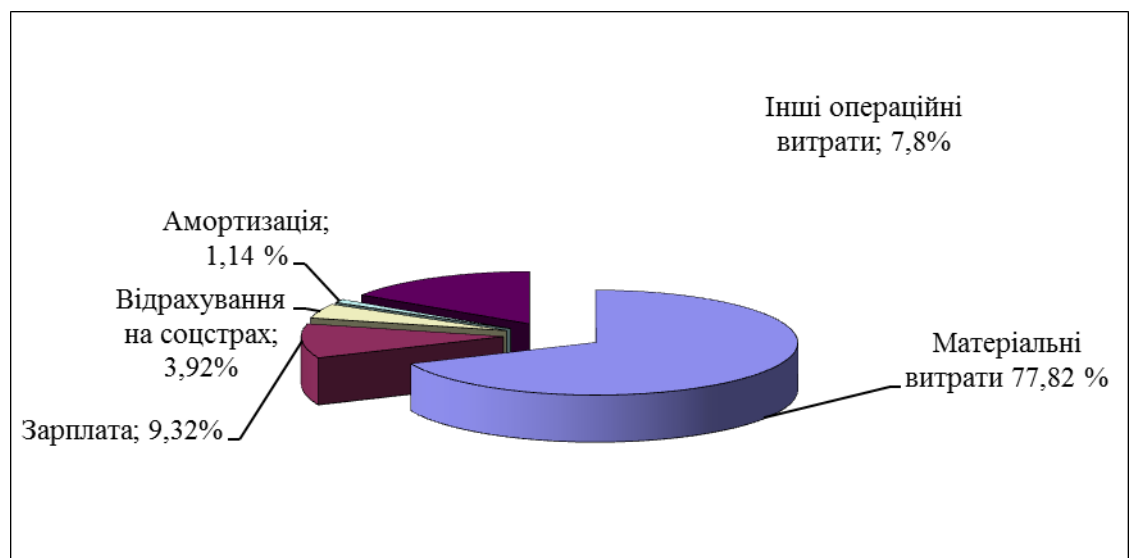


Рисунок 2.9 – Структура операційних витрат ПАТ «ЗЗМК» у 2021 р.

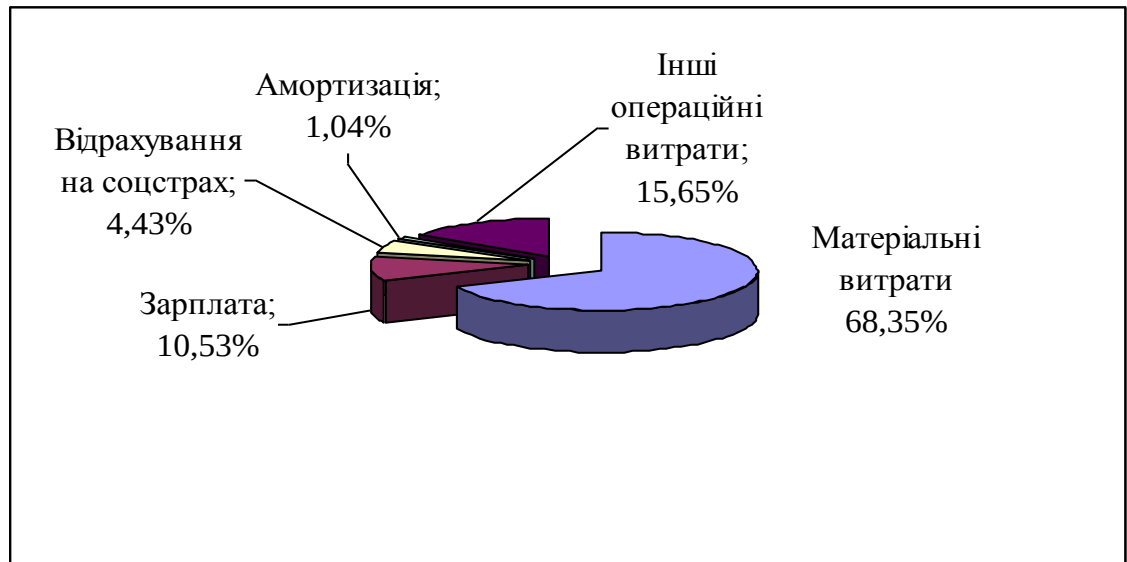


Рисунок 2.10 – Структура операційних витрат ПАТ «ЗЗМК» у 2022 р.

Для того, щоб показники операційних витрат були порівняними, визначимо їх з розрахунку на одну тону продукції, враховуючи, що структура виробництва в 2021 і в 2022 роках була майже однаковою. Результати розрахунку зведені в таблицю 2.7.

Таблиця 2.7 – Показники операційних витрат ПАТ «ЗЗМК»

Найменування показника	2021		2022	
	всього	на тону	всього	на тону
Матеріальні витрати, тис.грн.	73 167	9,2	69 960	6,7
Зарплата, тис.грн.	8 761	1,1	10 783	1,03
Відрахування на соцстрах, тис.грн.	3 682	0,46	4 534	0,43
Амортизація, тис.грн.	1 076	0,14	1 063	0,1
Інші операційні витрати, тис.грн.	7 330	0,92	16 017	1,53
Всього	94 016	11,85	102 357	9,8

Розрахунок показує, що загальні витрати на тону продукції в 2022-му році зменшилися, в основному за рахунок більш низьких матеріальних витрат. Це як раз пов'язано з тим, що значну частину продукції в 2022 році було виготовлено за рахунок перехідних запасів металопродукату, придбаному в 2021-му році за низькими цінами, що мали місце в результаті обвалку

ринків під час фінансово-економічної кризи. В той же час значно зросли інші операційні витрати, певна частина яких «сидять» в складі загальновиробничих витрат.

Ситуація, коли підприємство відпрацювало в 2022 році значною мірою на перехідних залишках сировини фактично сприяло тому, що завод залишився у функціональному стані, оскільки в 2022-му році мав місце кон'юнктурний спад на ринку металоконструкцій, через що заводу довелося реалізовувати продукцію за низькими цінами.

Можливо в разі вдосконалення обліку витрат вони були б враховані точніше, що не призвело б до різкого погіршення фінансово-економічного стану підприємства в 2022 році.

Розглянемо систему планування витрат на підприємстві. Витрати підприємства є комплексним показником, в якому при плануванні повинна бути відображена значна кількість факторів, що впливають на його рівень, в тому числі:

- зміна цін на ресурси, які підприємство отримує від постачальників;
- зміна розмірів заробітної плати та обов'язкових платежів;
- зміна продуктивності праці;
- зміна трудомісткості та матеріаломісткості продукції.

Витрати операційної діяльності плануються за економічними елементами. На ПАТ «ЗЗМК» використовується наступна методика планування витрат за елементами.

1) Матеріальні витрати.

$$B_M = O_{\Pi} \cdot НВ, \quad (2.19)$$

де O_{Π} – плановий обсяг виробництва продукції в натуральному чи вартісному виразі;

НВ – норма витрат металопрокату і матеріалів у натуральному виразі на натуральну одиницю продукції чи у вартісному виразі на вартісну одиницю продукції.

До складу матеріальних витрат на ПАТ «ЗЗМК» входять витрати на:

- металопрокат;
- електроди, флюси та інші витратні матеріали для зварювання;
- лакофарбові та матеріали для антикорозійного покриття;
- запчастини для ремонту основних засобів;
- інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг;
- витрати на малоцінні й швидкозношувані предмети.

При плануванні матеріальних витрат на ПАТ «ЗЗМК» їх оцінка здійснюється за методом середньозваженої собівартості, а розрахунки ведуться за укрупненими усередненими нормами витрат на тону будівельних металоконструкцій і на тону резервуарних металоконструкцій.

2) Витрати на оплату праці.

$$V_{\text{оп}} = O_{\text{п}} \cdot \text{ЗП}, \quad (2.20)$$

де $O_{\text{п}}$ – плановий обсяг виробництва продукції в натуральному виразі;

ЗП – усереднена оплата праці за виготовлення тони будівельних металоконструкцій або тони резервуарних металоконструкцій.

До складу витрат на оплату праці входять:

- зарплата за окладами і тарифами;
- надбавки та доплати до тарифів;
- премії;
- компенсації;
- оплата відпусток;
- інші витрати на оплату праці.

Всі зазначені складові враховані показником ЗП, що визначений на

заводі статистичним методом.

3) Витрати на соціальне страхування. Розраховуються у відповідності доставки єдиного соціального внеску.

4) Амортизація.

$$A = B_{O3} \cdot HA/100, \quad (2.21)$$

де B_{O3} – вартість основних засобів;

HA – норма амортизації основних засобів.

Амортизація розраховується по кожній групі основних засобів.

6) Інші операційні витрати плануються на підставі аналізу аналогічних витрат за попередні періоди.

На основі виконаних розрахунків по всім елементам складається зведений кошторис витрат на виробництво по всьому підприємству. Аналогічно формуються кошториси витрат по цехам, вони є складовими зведеного кошторису витрат.

Частиною управлінського аналізу на підприємстві є аналіз обсягу випуску продукції та її реалізації з метою обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності виробництва.

Аналіз беззбитковості – (чи аналіз витрат, обсягів виробництва і прибутковості підприємства) – це метод вивчення взаємозв'язку між витратами і доходами при різному рівні виробництва, і саме тому він надзвичайно корисний на стадії підготовки й аналізу майбутнього проекту, а також на стадії його реалізації. Цей аналіз проводиться з метою обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності виробництва.

Рівень беззбитковості по прибутку досягається при такому обсязі реалізації, виторгу від який досить для покриття всіх операційних витрат, включаючи амортизацію; рівень беззбитковості по грошовому потоці може бути отриманий, якщо замінити суму зносу основних активів на суму,

необхідну для погашення заборгованості.

Аналіз беззбитковості побудований на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також обчислення точки беззбитковості, що визначає критичний обсяг продажу. Точка беззбитковості (Break-Even Point) – обсяг продажу (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам або маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам. Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях або у відсотках до нормальної потужності.

Крім рівня беззбитковості важливим показником для фінансового й виробничого планування є маржинальний прибуток. Під маржинальним прибутком розуміється різниця між отриманими доходами й прямими видатками.

Особливе значення маржинальний аналіз здобуває у випадку багатомоноклітурного виробництва.

Маржинальний прибуток одиниці продукту = Ціна - Прямі витрати;

Маржинальний прибуток продукту = Маржинальний прибуток одиниці продукту × Обсяг випуску даного продукту.

Зміст маржинального прибутку полягає в наступному. Формування прямих витрат здійснюється безпосередньо по кожному виді продукції. Формування ж накладних видатків здійснюється в рамках усього підприємства. Тобто, різниця між ціною продукту й прямими витратами на його виробництво може бути представлена як потенційний "внесок" кожного виду продукту в загальний кінцевий результат діяльності підприємства. Або, маржинальний прибуток – це граничний прибуток, що може одержати підприємство від виробництва й продажу кожного виду продукту.

При багатомоноклітурному випуску аналіз асортиментів по показнику маржинального прибутку (так званий маржинальний аналіз) дає можливість визначити найбільш вигідні з погляду потенційної прибутковості види продукції, а також виявити продукцію, що підприємству не вигідно (або збитково) провадити. Тобто, маржинальний аналіз дозволяє ранжувати

асортиментний ряд у порядку зростання "граничної (потенційної) прибутковості" різних видів продукції й виробити відповідні управлінські рішення щодо зміни асортиментів випуску.

Проведемо аналіз беззбитковості ПАТ «ЗЗМК» у 2021-2022 рр. за наступним алгоритмом:

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}} \quad (2.22)$$

$$\text{Точка беззбитковості в грошових одиницях} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (2.23)$$

Розрахунки за 2021-2022 р. наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Аналіз беззбитковості продукції і підприємства ПАТ «ЗЗМК»

Вироби	Обсяг виробництва, т	Ціна (середньорічна) од., грн	Змінні витрати, грн./т.	МП, грн./т (ст. 2 – ст. 3)	Постійні витрати	ТБ, т	К _{виручки}	ТБ, грн
А	1	2	3	4	5	6	7	8
2021 рік								
Будівельні МК	1649	5483,09	3514,8	1968,29	32362	16,44	0,36	11617,96
Резервуарні МК	6282	4817,85	2719,6	2098,25	28917	13,78	0,44	65720,45
Разом	7931	×	×	×	61279	30,22	×	77338,41
2022 рік								
Будівельні МК	2059	5778,1	3788,3	1989,8	35621	17,90	0,34	103438,39
Резервуарні МК	8389	5016,2	3126,1	1890,1	31216	16,52	0,38	82845,19
Разом	10448	×	×	×	66837	34,42	×	186283,58

Коефіцієнт виручки (маржинального доходу) у 2021 році складає:

$$KB = \frac{(1968,29 \text{ грн./т.} \times 1649)}{(1649 \times 5483,09)} = 0,36 \text{ грн.}$$

$$KB = \frac{(2098,25 \text{ грн./т.} \times 6282)}{(6282 \times 4817,85)} = 0,44 \text{ грн.}$$

Коефіцієнт виручки (маржинального доходу) у 2021 році складає:

$$KB = \frac{(1989,8 \text{ грн./т.} \times 2059)}{(2059 \times 5778,1)} = 0,34 \text{ грн.}$$

$$KB = \frac{(1890,1 \text{ грн./т.} \times 8389)}{(8389 \times 5016,2)} = 0,38 \text{ грн.}$$

Графічно беззбитковий обсяг виробництва у натуральному та грошовому вимірах наведено на рисунках 2.11 та 2.12.

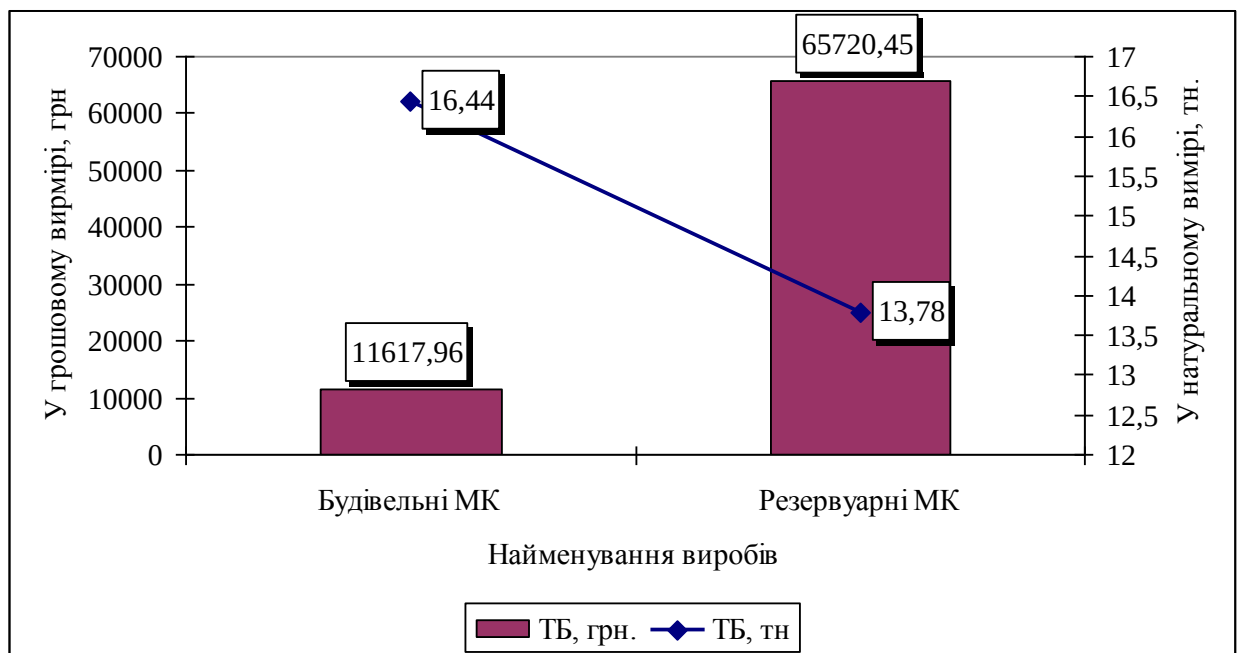


Рисунок 2.11 – Беззбитковий обсяг виробництва у натуральному та грошовому вимірах ПАТ «ЗЗМК» у 2021 р.

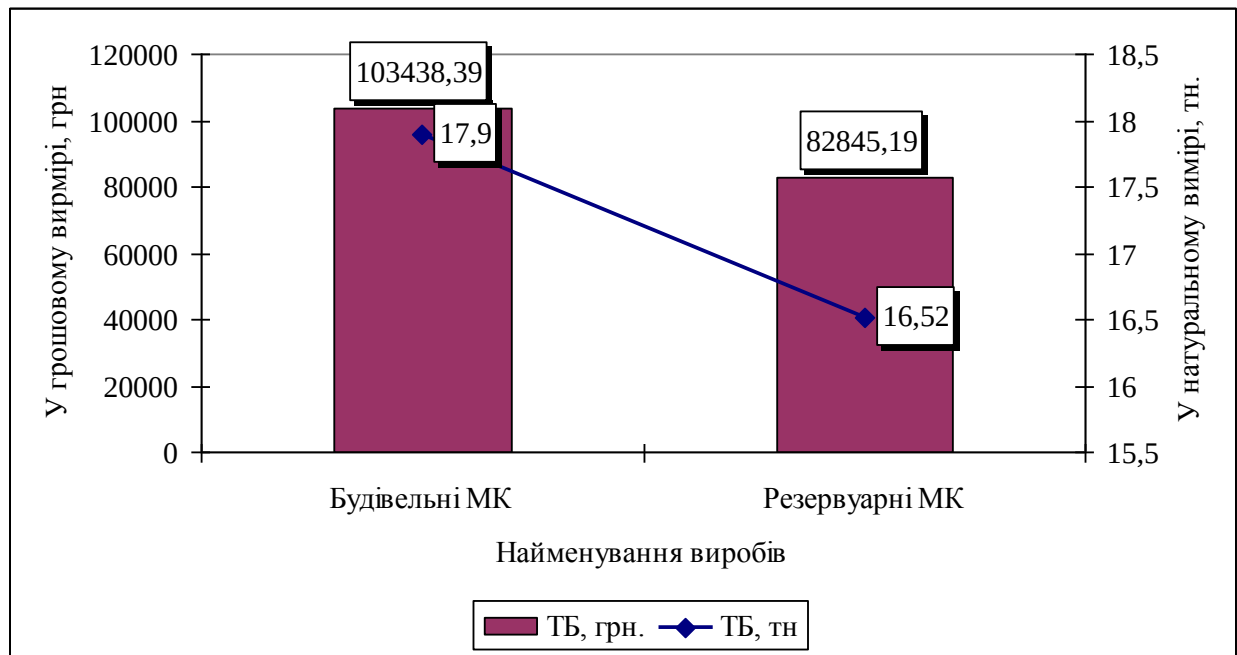


Рисунок 2.12 – Беззбитковий обсяг виробництва у натуральному та грошовому вимірах ПАТ «ЗЗМК» у 2022 р.

Таким чином, сумарний беззбитковий обсяг реалізації в грошових одиницях у 2009 році склав 77338,41 грн. і 186283,58 грн. Такий аналіз дозволяє оцінити ступінь безпеки підприємства та при від'ємному значенні «безпеки» зняти з виробництва окремі види продукції, або змінити умови виробництва и тим самим знизити витрати виробництва.

З поняття беззбиткового обсягу виробництва тісно пов'язане поняття «запас фінансової міцності» (або «зона безпеки»). Запас фінансової міцності, або зона безпеки, представляє собою різницю між фактичним и беззбитковим обсягами. За нижче наведеними розрахунками і таблиці 2.9 визначимо запас фінансової міцності для ПАТ «ЗЗМК».

Розрахунок показав, запас фінансової міцності у 2022 р. значно знизився і у відсотковому значенні має від'ємний показник, що викликано значним зниженням виручки від реалізації продукції та зростанням операційних витрат. Відповідно при зростанні операційних витрат і зниженні виручки від реалізації підприємство втрачає зону безпеки виробництва.

Таблиця 2.9 – Зона безпеки продукту ПАТ «ЗЗМК» у 2021-2022 рр.

Вироби	Обсяг виробництва, т.	Постійні витрати, грн	Змінні витрати, тис. грн.	Виручка, тис. грн.	ТБ, т.	ТБ, грн	ЗБ, од. (ст. 1 – ст. 5)	ЗБ, % (ст. 4 – ст. 6) / ст. 4 × 100
А	1	2	3	4	5	6	7	8
2021 рік								
Будівельні МК	1649	323622	3514,8	50951	16,44	11617,96	1632,56	77,20%
Резервуарні МК	6282	28917	2719,6	74516	13,78	65720,45	6254,44	11,80%
Разом	7931	61279	х	125467	30,22	77338,41	7887,0	89,0%
2022 рік								
Будівельні МК	2059	35621	3788,3	37977	17,9	103438,39	2041,10	-172,4%
Резервуарні МК	8389	31216	3126,1	59416	16,52	82845,19	8372,48	-39,43%
Разом	10448	66837	х	97393	34,42	186283,58	10413,58	-211,8%

Таким чином, проведений аналіз підтверджує беззбитковість виробництва у 2021 р. та збиткову діяльність у 2022 р. Це у свою чергу свідчить про і проблеми ПАТ «ЗЗМК» у процесі виробничо-господарської діяльності, які значною мірою спричинені зовнішніми факторами. У подальшому підприємству необхідно впровадити заходи щодо удосконалення управлінського обліку на підприємстві.

3 ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМУ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1 Шляхи впровадження контролінгу в систему управління підприємством

Контролінг, будучи концепцією системного управління, організовується, як правило, там, де управління знаходиться в кризі або господарська діяльність не відповідає сучасним вимогам ринку.

Процес упровадження починається з ухвалення рішення про розроблення системи контролінгу на підприємстві.

Вирішальним моментом для початку побудови системи контролінгу є поява перших сигналів або прогнозів про можливі ризики та загрози для успішного функціонування підприємства. Йдеться як про внутрішні, так і про зовнішні щодо підприємства події та чинники, що виявляються зазвичай або в малопомітних тенденціях і ознаках, або миттєво із зміною зовнішніх чинників (законодавство, контрагенти, курс акцій і т. д.). Після того як прийнято рішення про розроблення системи контролінгу та призначені виконавці починається етап формування інструментальної бази контролінгу.

Необхідність впровадження контролінгу в діяльність підприємства ПАТ «ЗЗМК» обумовлена наступними передумовами:

- законодавчими (формування пакету нормативних та законодавчих документів, що забезпечують економічну свободу в рамках податкового законодавства),
- теоретичними (трансформація вітчизняної обліково-аналітичної і економічної школи;
- адаптація закордонного обліку до вітчизняної теорії і практики) та практичними (необхідність впровадження якісно нових технологій управління підприємством з метою адаптації системи управління підприємством до мінливих умов господарювання;

- підвищення конкуренції на ринку України, та необхідність системи, що забезпечить своєчасність отримання конкурентних переваг підприємства та їх ефективного використання;

- достатній рівень ресурсного забезпечення підприємства;
- підвищення рівня кваліфікації робітників;
- орієнтація діяльності підприємства на маркетинг.

Основною ідеєю в ході впровадження контролінгу має бути спрямованість на швидкий збір контролінгової інформації для того, щоб керівництво підприємства побачило реальну віддачу від роботи служби контролінгу.

Послідовність робіт із впровадження системи контролінгу на підприємстві така:

- по-перше, проведення комплексного дослідження наявної системи планування витрат на підприємстві;
- по-друге, розробка методичних положень для збору даних службою контролінгу на підприємстві;
- по-третє, впровадження системи збору даних для служби контролінгу (організаційні та методичні аспекти);
- по-четверте, початок регулярної роботи системами контролінгу зі збору та обробки фактичної інформації;
- по-п'яте, розробка методичних положень для перетворення системи планування на підприємстві [27].

З метою забезпечення ефективної роботи підприємства рекомендується почати впровадження контролінгу із створення діючої системи внутрішнього контролю. Функціонування цієї системи спрямоване на вироблення інформації визначеної ємкості, що дозволяє керівництву приймати оптимальні управлінські рішення. З урахуванням цього запропоновані етапи впровадження контролінгу, що відбивають необхідний обсяг робіт, пов'язаний з реалізацією кожного етапу (рисунок 3.1).

Перший етап полягає у вивченні цілей і пріоритетних напрямків розвитку підприємства для того, щоб завдання контролінгу органічно підпорядкувати завданням підприємства з урахуванням можливості і ступеня впливу внутрішніх і зовнішніх факторів.

Метою другого етапу є формування системи підконтрольних показників, здатних щонайкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Третій етап впровадження підсистеми оперативного контролінгу визначає обсяг робіт, пов'язаних з виявленням відхилень фактичних підконтрольних показників від планових. Мета даного етапу полягає формуванні внутрішньої документації (звітності), що визначає місця виникнення відхилень, причини і винуватців їхньої появи.

Четвертий етап впровадження оперативного контролінгу характеризується особливостями функціонування системи внутрішнього документообігу на підприємстві, що припускають поступальне просування звітів структурних підрозділів (центрів відповідальності) у єдиний контролінговий центр (рисунки 3.1).

Усі інструменти контролінгу, що розробляються для підприємства ПАТ «ЗЗМК», мають бути ефективними і зрозумілими користувачам. Обов'язковою умовою є результативність інструменту. Контролери повинні вміти подати власну продукцію усередині підприємства конкретним користувачам, бо інакше застосування розроблених контролерами інструментів у поточній діяльності менеджерів практично унеможливлюється. Контролери мають продемонструвати дієвість розроблених інструментів і переконати менеджерів у необхідності їх упровадження у практичній діяльності.

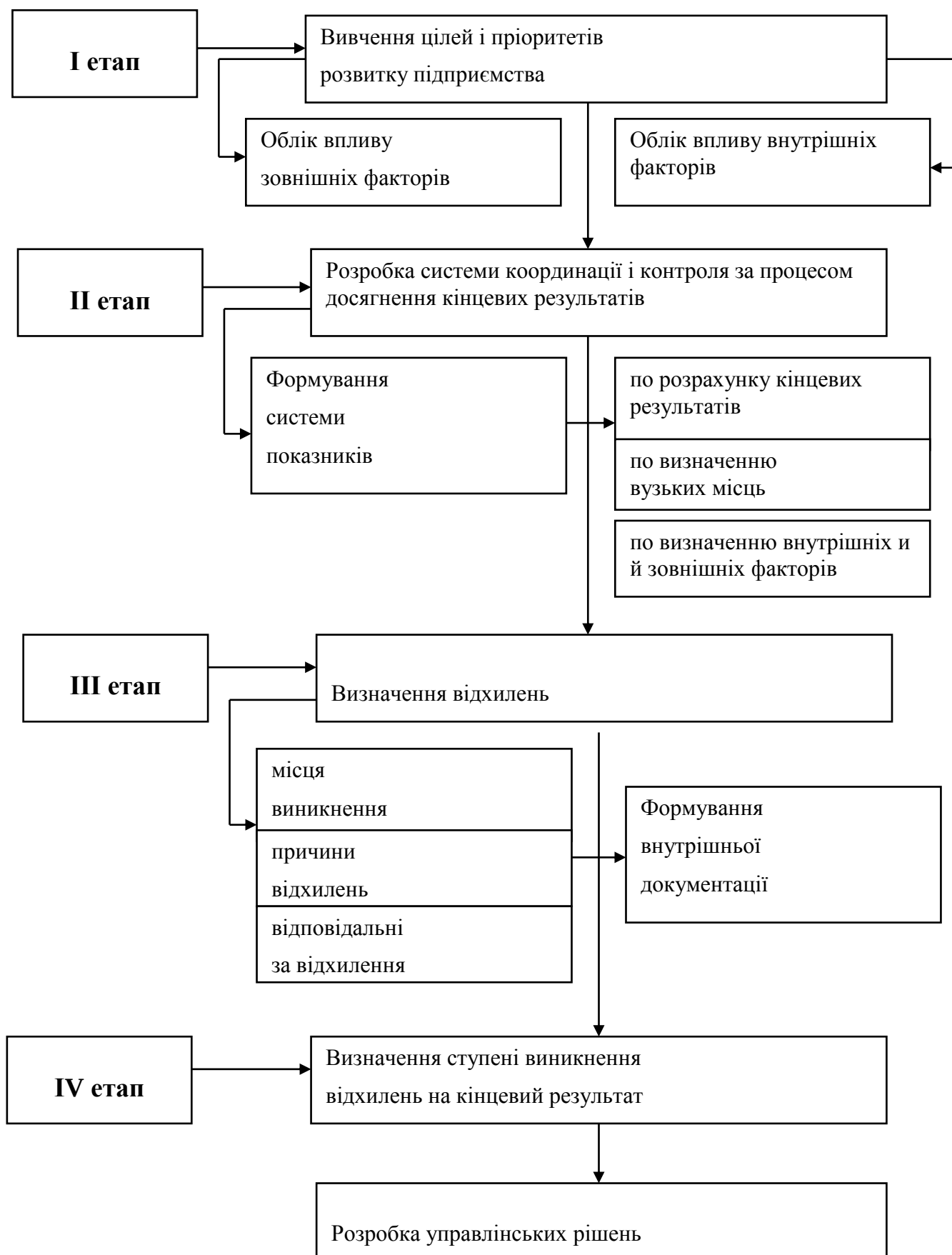


Рисунок 3.1 – Етапи впровадження системи оперативного контролінгу

Як показує практика, запровадження контролінгу на підприємствах супроводжується численними проблемами. Виділимо основні групи чинників, що перешкоджають успішній організації контролінгу на підприємстві (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Чинники, що перешкоджають успішній організації контролінгу

Група чинників	Характеристика групи
Історичні	Зумовлені сформованими впродовж багатьох років поглядами на ведення бізнесу, непрозорістю, не завжди достатніми економічними знаннями менеджерів
Психологічні	Пов'язані зі скептичними поглядами керівництва на впровадження фінансового контролінгу, результати якого помітні не одразу, а запровадження досить дороге і тривале
Організаційні	Зумовлені відсутністю досвіду формування бажаних результатів від впровадження фінансового контролінгу, складністю залучення кваліфікованих працівників до цього процесу
Методичні	Виникають у наслідок ігнорування потрібної реструктуризації бізнесу, невдалого виділення на підприємстві центра відповідальності, вибору неадекватних принципів трафертного ціноутворення, насадження деструктивних мотиваційних моделей, ігнорування потреби створення пакету корпоративних стандартів контролінгу

Для реалізації своїх функцій контролінг повинен займати відповідне місце в організаційній структурі підприємства. Існують декілька підходів до визначення підпорядкування служби контролінгу на підприємстві: фінансовому директору; директору підприємства.

Беручи до уваги головну мету, завдання і функції контролінгу, на нашу думку, служба контролінгу повинна підпорядковуватися власнику підприємства. У випадку, коли підприємством володіє декілька власників (наприклад, у акціонерному товаристві), доцільно, щоб служба контролінгу підпорядковувалась органу, який представляє інтереси власників (рада товариства, спостережна рада). У цьому випадку служба контролінгу матиме

достатньо повноважень, щоб повною мірою виконувати свої функції та покладені на неї завдання.

Слід зауважити, що служба контролінгу не виконує функції управління підприємством, а лише створює відповідні передумови для ефективного менеджменту, який здійснює керівник підприємства. Тому проблеми подвійного підпорядкування структурних підрозділів директору та службі контролінгу на підприємстві не виникає.

Підрозділи зобов'язані надавати необхідну інформацію службі контролінгу, але не зобов'язані виконувати її наказів. Адже право на управління підприємством належить лише директору підприємства, а служба контролінгу може надавати консультації керівникам підрозділів.

Щодо відносин із керівником підприємства, то у цьому випадку служба контролінгу зобов'язана надавати керівнику структуровану об'єктивну і своєчасну інформацію про стан справ на підприємстві, інформувати про відхилення від запланованих показників, розробляти плани, рекомендації, проекти управлінських рішень, консультувати.

При такому підході служба контролінгу виступає як радник керівника підприємства. Ефективній взаємодії служби контролінгу та керівника підприємства сприятиме їх солідарна відповідальність за результати діяльності підприємства перед спостережною радою і власниками підприємства.

За допомогою розробки концепцій ефективного управління контролінг звільняє керівництво від ряду проблем з планування, контролю і забезпечення інформацією. Отже, знаходячись на перетині функцій обліку, контролю, аналізу та планування, контролінг займає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством. Він синтезує, пов'язує всі вищевказані функції, інтегрує і координує їх, не підмінюючи собою жодну із функцій управління, підносить управління підприємством на якісно новий рівень.

Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства являє собою найбільш загальний підхід, разом з тим він цілком підходить до промисловим підприємствам регіону, оскільки характеризує мету крізь призму аналізу факторів внутрішнього і зовнішнього середовища (найбільш важливих для дослідження) і забезпечує постановку завдань контролінгу на етапі виконання поставлених цілей.

Системні проблеми ПАТ «ЗЗМК» у процесі виробничо-господарської діяльності в 2010 році значною мірою спричинені зовнішніми факторами. Вони є наслідком фінансово-економічної кризи в 2020-2021 року, яка на багатьох підприємствах відчувалася і в 2022 році. На ПАТ «ЗЗМК» 2021 рік був відносно сприятливим. Завод хоч і не мав достатнього завантаження (таблиця 2.1), проте спрацював з прибутком. 2022-й рік був фактично збитковим. Це пояснюється певним лагом як в процесі виконання контрактів, так і в процесі придбання основних матеріалів для їх виконання. В 2021 році завод значною мірою виконував контракти, укладені в 2020 році, в умовах сприятливої кон'юнктури на ринку металоконструкцій. Ціни цих контрактів були достатньо високими. В той же час металопрокат для виконання цих замовлень закуповувався в кінці 2020 - на початку і на протязі 2021-го року, в умовах падіння ринків металопрокату і низьких цін на нього. В 2022 році навпаки, завод виконував контракти, укладені в 2021-2022 роках, в умовах кон'юнктурного спаду на ринку металоконструкцій і відповідно низьких цін на них. Основні матеріали для виконання цих замовлень купувались протягом 2022 року, коли ринок металопрокату увійшов у фазу кон'юнктурного пожвавлення, і металопрокат почав зростати в ціні. Таким чином, у 2022 році ПАТ «ЗЗМК» змушений був виконувати фактично малорентабельні замовлення в умовах неспівпадіння фаз кон'юнктурного циклу на ринку сировини і на ринку продукції.

Але ситуація на підприємстві могла бути і кращою в разі більш високої адаптивної здатності системи управління заводу до несприятливої кон'юнктурної динаміки ринків сировини і продукції. Наразі система

управління підприємством слабо адаптована до жорстких умов ринку і багато в чому успадкувала підходи радянського періоду. Цілий ряд нормативів і внутрішньозаводських стандартів залишились у використанні з 90-х років без змін. На підприємстві запроваджено ряд прогресивних заходів з організації обліку, але механізм контролінгу фактично не сформовано, не використовуються й інші сучасні підходи до управління. Системи планування та управлінського обліку застаріли, як це було показано у розділі 2, і не відповідають вимогам необхідності реагування на швидкі зміни зовнішнього середовища.

З метою удосконалення системи управління на підприємстві пропонується впровадити механізм контролінгу. Але така робота має бути поетапною. Основні шляхи впровадження механізму контролінгу на першому етапі наступний.

1) Створення відділу контролінгу. Цей захід має бути реалізований через реструктуризацію функціональних служб системи управління заводу без збільшення кількісного складу управлінського персоналу. Необхідно залучити до відділу контролінгу фахівців планово-економічного відділу, бухгалтерії, виробничого відділу з відповідним перерозподілом функціональних обов'язків між відділами. Для ПАТ «ЗЗМК» на етапі впровадження механізму контролінгу кількісний склад відділу контролінгу пропонується з трьох працівників: начальнику відділу та два контролера. За начальником відділу закріплюються функції стратегічного контролінгу, керівництво відділом та комунікації з керівництвом підприємства. Контролери мають здійснювати оперативне бюджетування і контроль витрат. Основні вимоги до працівників відділу контролінгу:

- необхідні знання в галузі бухгалтерського обліку, фінансів, планування і управління.
- володіння сучасними методами обліку витрат, обліку капіталовкладень і методів оцінки ефективності.

– навик у використанні персональних комп'ютерів і програмного забезпечення.

2) Визначити пріоритети на основі зосередження роботи новоствореному відділу контролінга на виявлених в результаті оперативної діагностики (розділ 2) слабких місцях в системі планування і контролю. Отже, для мінімізації негативних зовнішніх і внутрішніх чинників та підвищення ефективності управлінських рішень пріоритетним має бути посилення:

- планування та контролю придбання і витрат основних матеріалів (бюджетування, облік і контроль витрат основних матеріалів);
- планування та контролю витрат і прибутку (бюджетування, облік і контроль витрат, бюджетування і контроль прибутку);
- прогнозованості доходів і витрат на основі використання аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

Розглянемо детально характеристики кожного із зазначених пріоритетів.

При складанні бюджету основних матеріалів пропонується помісячне планування придбання металопрокату. Існуюча методика визначення потреби основних матеріалів представлена в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Облік потреби основних матеріалів

	Поз. 1	Поз. 2	...	Поз. n
Замовлення 1	x	x	x	x
Замовлення 2	x	x	x	x
...	x	x	x	x
Замовлення n	x	x	x	x
Всього	x	x	x	x
Запаси на 1.01.2011	x	x	x	x
Потреба	x	x	x	x

По кожній позиції номенклатури основних матеріалів визначаються потреби з розрахунку на кожне замовлення відповідно до контрактів на рік, після чого визначається загальна потреба за мінусом запасів станом на 1.01. У визначених обсягах основні матеріали закуповуються вагонними нормами

з рівномірною розбивкою закупівель по кварталам і місяцям. Така система була ефективною в часи, коли завантаження заводу досягало проектної потужності. В сучасних умовах, коли завантаження не досягає й половини проектної потужності, застосування такої системи закупівель призводить до нераціонального використання оборотних коштів, затоварення складських площ, утворення неліквідів.

Тому пропонується більш гнучка система планування і закупівель основних матеріалів (таблиця 3.3). По кожній позиції номенклатури основних матеріалів пропонується визначати потребу в розрізі замовлень і всього на кожний місяць.

Основні матеріали по кожній позиції закуповуються з розрахунку на місяць незалежно від того чи досягає обсяг потреби вагонної норми.

Таблиця 3. 3 – Облік потреби основних матеріалів (пропозиція)

Замовлення	Запаси на 1.01.	місяці											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Замовлення 1	-	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Замовлення 2	-	x	x			x	x			x	x		
...	-		x	x					x	x	x	x	x
Замовлення n	-	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Всього	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Потреба	-	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Стосовно планування прибутку пропонується застосувати для складання бюджету прибутку маржинальний підхід. Сутність цієї пропозиції стане зрозумілою після порівняння існуючої методики планування прибутку (рисинку 3.2) і пропонованої (рисунки 3.3).

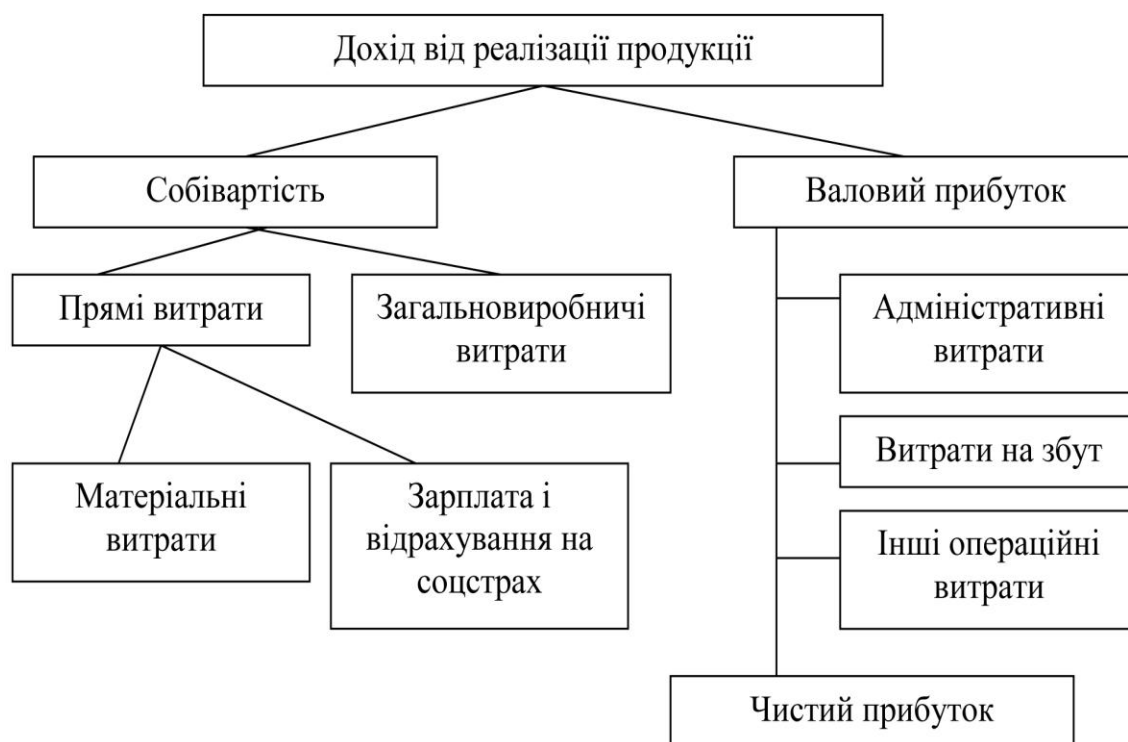


Рисунок 3.2 – Блок-схема існуючої системи планування прибутку на підприємстві

Як видно з рисунка 3.2, на ПАТ «ЗЗМК» використовується традиційний підхід до планування прибутку. Запропонований маржинальний підхід (рисунок 3.3) концептуально відрізняється від традиційного. Зазвичай маржинальний підхід використовується при проведенні економічного аналізу і виробленні управлінських рішень на основі групування витрат залежно від їх поведінки. Його використання поширене при складанні звіту про результати господарської діяльності, в якому виділяються змінні і постійні витрати та визначається величина маржинального прибутку як різниця між доходом від реалізації і змінними витратами. Така практика групування витрат і обчислення прибутку необхідна управлінцям для контролю, але вона не менш важлива і для планування в рамках формування бюджету прибутку. Маржинальний прибуток є зручним інструментом як для аналізу, так і для планування прибутку підприємства. Крім того маржинальний прибуток

широко використовується для визначення цілого ряду інших показників, за допомогою яких готуються різноманітні управлінські рішення.



Рис. 3.3 – Блок-схема формування бюджету прибутку на основі маржинального підходу (пропозиція)

Важливою умовою застосування маржинального підходу є диференціація витрат. Необхідно зазначити, що поділ витрат на постійні і змінні в залежності від обсягів виробництва займає важливе місце в контролінгу. Адже ігнорування особливостей поведінки витрат може мати негативні наслідки для виробничо-господарської діяльності підприємства. Поведінку змінних і постійних витрат при зміні обсягу виробництва наведено в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Поведінка змінних і постійних витрат при зміні обсягу виробництва

Обсяг виробництва	Змінні витрати		Постійні витрати	
	сукупні	на одиницю продукції	сукупні	на одиницю продукції
Зростає	Збільшуються	Незмінні	Незмінні	Зменшуються
Знижується	Зменшуються	Незмінні	Незмінні	Збільшуються

Система планування і розподілу загальновиробничих витрат на ПАТ «ЗЗМК» предсавлена на рисунку 3.4.



Рисунок 3.4 – Блок-схема існуючої системи планування і розподілу загальновиробничих витрат на ПАТ «ЗЗМК»

Слід зазначити, що на ПАТ «ЗЗМК» диференціація витрат на змінні та постійні в частині найбільш проблемних – загальновиробничих витрат, не використовується. Загальновиробничі витрати плануються на основі нормативу, а при перевищенні фактичними витратами планових відхилення розподіляються пропорційно обсягу виробництва.

За даної системи обліку і планування загальновиробничих витрат досить складно їх контролювати і оперативно реагувати на відхилення, а також аналізувати ці відхилення на предмет виявлення їх причин. Тому в рамках маржинального підходу до бюджетування прибутку та витрат пропонується наступна система обліку і планування витрат (рисунок 3.5).

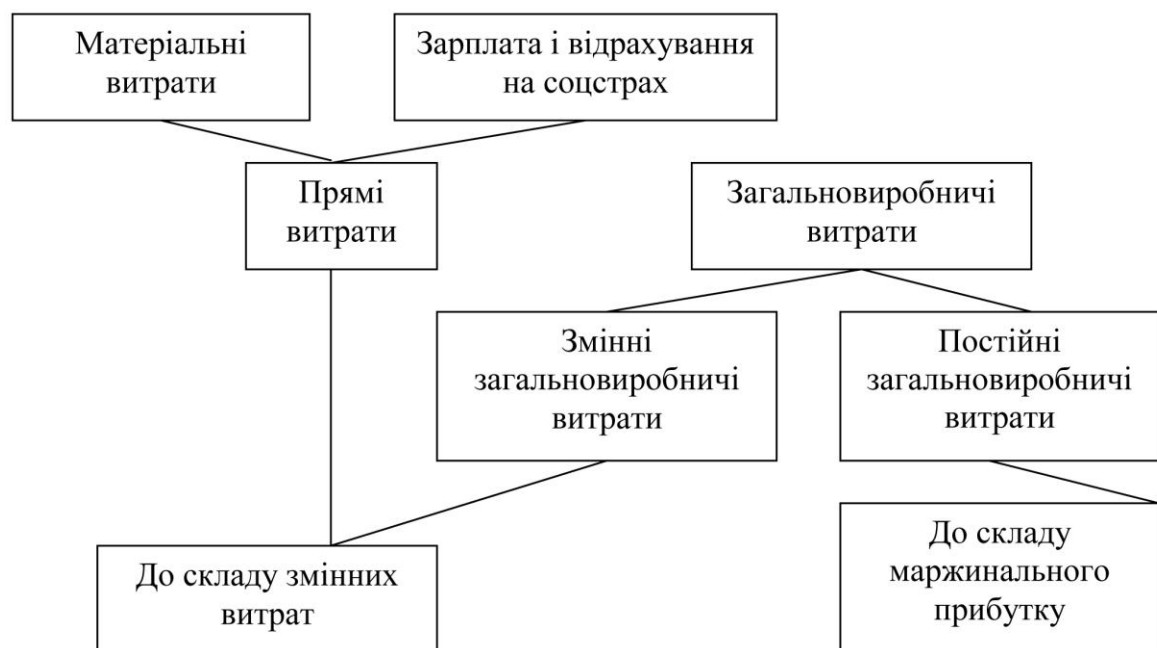


Рисунок 3.5 – Блок-схема обліку і планування загальновиробничих витрат (пропозиція)

Диференціація витрат на постійні та змінні також є ключовим елементом проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку. Такий аналіз є методом системного дослідження з метою визначення обсягу реалізації продукції, що забезпечує потрібний прибуток,

визначення величини прибутку при певному обсязі реалізації, визначення впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток, визначення оптимальної структури витрат. Маржинальний прибуток є базовим показником в системі основних показників, що застосовуються при спільному аналізі витрат, обсягу діяльності і прибутку, а цей аналіз, в свою чергу, є основним інструментом для підготовки управлінських рішень, оскільки являється засобом розкриття потенційного прибутку, якого може досягнути підприємство.

За допомогою розробки концепцій ефективного управління контролінг звільняє керівництво від ряду проблем з планування, контролю і забезпечення інформацією. Отже, знаходячись на перетині функцій обліку, контролю, аналізу та планування, контролінг займає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством. Він синтезує, пов'язує всі вищевказані функції, інтегрує і координує їх, не підмінюючи собою жодну із функцій управління, підносить управління підприємством на якісно новий рівень.

Стосовно оцінки готовності підприємства до впровадження контролінгу є чотири площини, в яких необхідно її визначити й оцінити:

- 1) Готовність психологічна. Готовність власника, вищого керівництва, лінійного менеджменту та ключових співробітників, адже вони стануть носіями або частково виконавцями та користувачами контролінгу. Особливо це стосується готовності керівництва передати частку повноважень нижчим ієрархічним ланкам та готовності лінійних менеджерів брати на себе більше відповідальності. Окрім того, визначення психологічної готовності дозволяє передбачити майбутні конфлікти інтересів, які можуть відбуватися, оскільки при впровадженні контролінгу керівництво підприємства ризикує втратити владу, бухгалтерію лякає поява конкуренції в питаннях інформаційного забезпечення, відділ збуту лякає об'єктивна оцінка успіхів продажу, які досягнуті в галузі, виробничі підрозділи прогнозують початок неприємного для них контролю економічної доцільності виробництва та собівартості

тощо. Найпростіше це можна зробити завдяки опитуванню на основні теми. Анкети потрібно роздати ключовим співробітникам, які ймовірно в майбутньому будуть мати справу з контролінгом. Бажано провести анонімне анкетування для підвищення його репрезентативності. За його результатами можна зробити висновок про психологічну готовність. Інакше можливо зробити короткий інформативний семінар для покращення цього результату.

2) Готовність культурна – на підприємстві повинні якнайменше проявлятися ознаки корпоративної культури, особливо стосовно комунікації та інновацій. Як правило, подібне дослідження дуже швидко проведуть спеціалізовані зовнішні консультанти. Не варто на цьому етапі заглиблюватися в детальні дослідження корпоративної культури на підприємстві. У рамках нескладного опитування, яке буде зручно додати до опитувального листа на тему психологічної готовності, необхідно лише виявити, чи є взагалі на підприємстві ознаки корпоративної культури, особливо стосовно культури комунікації та інновацій.

3) Готовність організаційна – ступінь організаційної формалізації. Контролінг не може бути впроваджено, якщо на підприємстві не існує щонайменше формально визначеної організаційної й ієрархічної структури або вона існує, але співробітники не мають про неї уявлення.

4) Готовність ресурсна – інфраструктура, ІТ, фінансування проекту, персональні ресурси потребують визначення, але вони повинні бути в достатній кількості та відповідному якісному стані. Наприклад, неможливо впровадити SAP/R3 на застарілій комп'ютерній базі та при відсутності комп'ютерної мережі. Тому на цьому етапі необхідно зробити низку аксіоматичних припущень та спрогнозувати, яка кількість і яких ресурсів може знадобитися для проекту впровадження контролінгу, та проаналізувати, чи достатньо цих ресурсів має підприємство [29].

Характеризуючи систему управління на ПАТ «ЗЗМК», необхідно відзначити, що вона формувалася в процесі пасивної адаптації досвіду управління в умовах планової економіки до умов трансформаційного

періоду. В період кризи 2020-2021 років і в посткризовий 2022 рік ця система все більше втрачає дієздатність через кон'юнктурні сплески та інші ускладнення зовнішнього середовища виробничо-господарської діяльності. Контролінг надає адекватний інструментарій для подолання цих проблем. Перший етап упровадження механізму контролінгу в систему управління підприємством шляхом створення відділу контролінгу з запропонованими пріоритетами його діяльності значно посилить контрольованість витрат і виробничо-господарської діяльності в цілому з боку управлінського персоналу, а також створить умови для запровадження інших інструментів контролінгу на наступних етапах.

3.2 Методичні підходи до впровадження контролінгу в системі управління підприємством ПАТ «ЗЗМК»

Розглянемо методичні аспекти впровадження контролінгу на прикладі окремих елементів контролінгової діяльності.

Методика спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку базується на обліку характеру поведінки витрат і направлена на вивчення впливу на прибуток таких чинників, як продажна ціна продукції, обсяг її виробництва і реалізації, змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції, постійні витрати й асортимент продажу. Крім того, маржинальний прибуток, що призначений для покриття постійних витрат підприємства, і, відповідно, для утворення його чистого прибутку, теж базується на обліку характеру поведінки витрат. Таким чином, ключовим елементом методичного забезпечення впровадження контролінгу на даному підприємстві є диференціація витрат, в першу чергу загальновиробничих.

Для диференціації витрат на постійні та змінні можна використати фактичні дані помісячного списання загальновиробничих витрат і розрахувати одним з методів (або всіма методами для більш точного результату) постійну і змінну частину загальновиробничих витрат. Поряд із

зазначеним підходом до диференціації витрат пропонується в якості допоміжного інструмента підхід на основі використання даних по загальновиробничих витратах за попередні роки. Метою його використання є підвищення рівня обґрунтованості диференціації витрат на постійні і змінні.

Проілюструємо розрахунок змінної та постійної частини загальновиробничих витрат в загальнорічному вимірі на основі даних 2008-2010 років. За даними ПАТ «ЗЗМК» обсяги реалізації продукції в зазначений період склали:

- в 2020-му році – 11800 тн металоконструкцій при обсязі виробництва 14400 тн;
- в 2021-му році – 10537 тн металоконструкцій при обсязі виробництва 7931 тн;
- в 2022-му році – 9996 тн металоконструкцій обсязі виробництва 10448 тн.

Оскільки інформація про фактичні загальновиробничі витрати підприємства є конфіденційною, для розрахунку використаємо обсяги загальновиробничих витрат, визначені непрямим методом, через структуру собівартості продукції, виходячи з припущення про сталість цієї структури. В структурі собівартості продукції матеріальні витрати склали 64,9%, витрати на заробітну плату і відрахування на соціальне страхування склали 14%, загальновиробничі витрати склали 21,1% (додаток В). Використовуючи дані фінансових звітів по собівартості реалізованої продукції (додатки А, Б, В), визначаємо відповідні обсяги загальновиробничих витрат по роках:

- в 2020-му році $ЗВВ = СВ \cdot 0,211 = 82428 \times 0,211 = 17392$ тис.грн.;
- в 2021-му році $ЗВВ = СВ \cdot 0,211 = 84230 \times 0,211 = 17773$ тис.грн.;
- в 2022-му році $ЗВВ = СВ \cdot 0,211 = 81045 \times 0,211 = 17100$ тис.грн.

На відміну від розрахунку диференціації загальновиробничих витрат на основі даних в розрізі помісячних фактичних загальновиробничих витрат, у розрахунку в розрізі загальнорічних даних може мати суттєвий вплив інфляційний чинник. Для його нейтралізації використаємо корегуючі

коефіцієнти, що визначаються експертним шляхом на основі інформації про індекси інфляції за відповідні роки і оцінки впливу інфляції на різні складові загальновиробничих витрат. Для розрахунку прийmemo: $k_1=1,05$ для 2021 року і $k_2= 1,07$ для 2020-го року.

Тоді можна визначити скореговані обсяги загальновиробничих витрат за ці роки:

- в 2020-му році $ZBV=17392 \cdot k_1 \cdot k_2 = 19540$ тис.грн.;
- в 2021-му році $ZBV=17773 \cdot k_1 = 18662$ тис.грн.

Визначимо постійні та змінні загальновиробничі витрати найбільш точним методом – методом найменших квадратів. Він передбачає подання загальновиробничих витрат у вигляді:

$$y = a + vx, \quad (3.1)$$

де y – загальновиробничі витрати;

a – постійні загальновиробничі витрати;

v – ставка змінних загальновиробничих витрат;

x – обсяг випущеної продукції, в нашому випадку – обсяг реалізованої продукції .

Алгоритм визначення даних для розрахунку a і v наведено в таблиці 3.5.

Ставка змінних загальновиробничих витрат визначається за наступною формулою:

$$v = \frac{\sum (x - x_c) \cdot (y - y_c)}{\sum (x - x_c)^2} \quad (3.2)$$

Таблиця 3.5 – Алгоритм визначення даних для розрахунку а і в

Рік	Обсяг наданих послуг (x)	Загально виробничі витрати (y)	$x - x_c$	$y - y_c$	$(x - x_c)^2$	$(x - x_c) \cdot (y - y_c)$
2008	11800	19540	1022	1106	1044484	1130332
2009	10537	18662	-241	228	51984	-54948
2010	9996	17100	-782	-13,34	1779556	1043188
Середні значення	10778	18434				

Використовуючи результати, наведені в таблиці 3.5, розрахуємо сумарні значення для визначення в.

$$\sum(x-x_c)(y-y_c)=2118572$$

$$(x-x_c)^2= 2876024$$

$$v=2118572 : 2876024=0,737$$

Таким чином ставка змінних накладних витрат складає 0,737 тис. грн. на тону металоконструкцій. Визначимо постійну складову загальновиробничих витрат через середнє значення:

$$ЗВВ_{\text{пост.}} = 18434 - 0,737 \cdot 10778 = 10491$$

Маємо вираз для визначення загальновиробничих витрат через постійну і змінну складові:

$$ЗВВ = 10491 + 0,737 \cdot x ,$$

де x – обсяг реалізації виготовленої продукції.

Наведена методика може слугувати допоміжним інструментом для уточнення диференціації загальновиробничих витрат на постійні і змінні. Для розрахунку можна використовувати більшу кількість років, але це може відобразитися на точності розрахунків через застосування корегуючих коефіцієнтів, що враховують інфляційні чинники, адже вони визначаються експертним шляхом. Цю ж методику можна застосовувати в якості допоміжного інструменту і для диференціації інших витрат (адміністративних, збутових). Хоча ці витрати можуть значною мірою змінюватися по рокам, що мало місце, наприклад, в 2022-му році для адміністративних витрат .

Диференціація витрат дозволяє визначити маржинальний прибуток і використати його для бюджетування прибутку, витрат, а також для аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності і прибутку. Для ілюстрації використання диференційованих витрат при визначенні показників для спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку скористаємось результатами попередніх розрахунків. Слід зауважити, що для відповідного аналізу в реальному вимірі постійні і змінні витрати визначаються на основі аналізу витрат в помісячному розрізі з уточненням шляхом урахування результатів, отриманих за наведеною методикою аналізу витрат в річному розрізі.

Визначимо питомий маржинальний прибуток (маржинальний прибуток у розрахунку на одиницю продукції) на 2025 рік:

$$П_{п.м.} = Ц - В_{п.зм.}, \quad (3.3)$$

де $П_{п.м.}$ – питомий маржинальний прибуток;

$Ц$ – ціна продажу одиниці продукції;

$В_{п.зм.}$ – питомі змінні витрати (змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції).

Для визначення ціни продажу скористаємось звітними даними про випуск продукції за 2025 рік .

– для будівельних конструкцій $Ц=11559$ грн./тн;

– для резервуарних конструкцій $Ц=10727$ грн./тн.

За умови, що питома вага собівартості в ціні продукції не зміниться, а також залишиться сталою структура витрат у складі собівартості, визначимо прогнозні прямі змінні витрати:

– для будівельних конструкцій $МВ=11559 \cdot 0,83 \cdot 0,649 = 6226$ грн., де 0,83 – питома вага собівартості в ціні конструкції, 0,649 – питома вага матеріальних витрат в структурі собівартості;

– для резервуарних конструкцій $MB=10727 \cdot 0,83 \cdot 0,649 = 5778$ грн., де 0,83 – питома вага собівартості в ціні конструкції, 0,649 – питома вага матеріальних витрат в структурі собівартості;

– для будівельних конструкцій $ЗП=11559 \cdot 0,83 \cdot 0,14 = 1343$ грн., де 0,83 – питома вага собівартості в ціні конструкції, 0,14 – питома вага заробітної плати і відрахувань на соціальне страхування в структурі собівартості;

– для резервуарних конструкцій $ЗП=10727 \cdot 0,83 \cdot 0,14 = 1246$ грн., де 0,83 – питома вага собівартості в ціні конструкції, 0,14 – питома вага заробітної плати і відрахувань на соціальне страхування в структурі собівартості.

Змінні загальновиробничі витрати складають 737 грн. на тону металоконструкцій. Для спрощення розрахунку приймемо, що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати є постійними. Тоді:

– для будівельних конструкцій $П_{п.м.}=11559-6226-1343-737=3253$ грн./тн;

– для резервуарних конструкцій $П_{п.м.}=10727-5778-1246-737=2966$ грн./тн;

Показник питомого маржинального прибутку можна використовувати для оцінки результативності різних варіантів при спільному аналізі витрат, обсягу діяльності і прибутку, при плануванні прибутку. Для вимірювання впливу змін обсягу реалізації на величину маржинального і чистого прибутку, а також впливу змін структури обсягу реалізації використовують спеціальний показник – коефіцієнт маржинального прибутку:

$$K = П_{п.м.} : Ц \quad (3.4)$$

Для будівельних конструкцій $K=3253:11559=0,28$.

Для резервуарних конструкцій $K=2966:10727=0,275$.

Для вимірювання впливу різних процентних змін у виторгу від реалізації на процент змін чистого прибутку використовують показник міри операційного важеля:

$$C_{\text{оп.в.}} = P_M : P_{\text{ч}}, \quad (3.5)$$

де $C_{\text{оп.в.}}$ – міра (сила) операційного важеля;

P_M – маржинальний прибуток, $P_M = P_{\text{м.}} \cdot x$ (x – обсяг реалізованої продукції);

$P_{\text{ч}}$ – чистий прибуток.

Для планування прибутку і вибору оптимальних управлінських рішень при різних змінах чинників, що беруться до уваги при проведенні спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку використовують показник критичної точки:

$$T_{\text{кр}} = B_{\text{пост}} : K \quad (3.6)$$

Для встановлення межі, до якої може знижуватися виторг від реалізації без збитку для підприємства, а також для визначення максимально можливого зниження відсотка виторгу від реалізації, в межах якого підприємство буде беззбитковим, визначають показник межі безпеки:

$$M_B = \text{Дохід від реалізації} - \text{Дохід від реалізації в критичній точці}$$

Визначимо специфічні особливості проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва і прибутку стосовно підприємства ПАТ «ЗЗМК».

На першому етапі аналізу – етапі визначення точки беззбитковості, розрахунки проводяться виходячи з припущення, що структура витрат у складі собівартості є однаковою як для будівельних, так і для резервуарних конструкцій (тобто так, як і було наведено в розрахунках показника питомого

маржинального прибутку). Насправді резервуарні конструкції більш технологічні завдяки вищому рівню уніфікації. Таким чином, дане припущення з одного боку спрощує розрахунки, з іншого боку створює певний «запас міцності», оскільки останніми роками структура портфелю замовлень заводу відрізняється від структури проектної потужності на користь резервуарних конструкцій.

На другому етапі – введенні обмежувальних припущень, до загально прийнятих обмежень про те, що поведінка витрат знаходиться під впливом більшої кількості факторів ніж обсяг виробництва, про те, що витрати можуть бути точно поділені на постійні та змінні, про застосування аналізу тільки по відношенню до релевантного діапазону діяльності тощо, додаються наступні конкретні обмеження.

1) Ціни на металопрокат, електроди, флюси визначаються на основі цін попереднього періоду і прогнозного індексу цін промислових товарів, який може прийматися на рівні цього ж індексу попереднього періоду.

2) На всьому релевантному діапазоні діяльності поведінка і обсягу доходу від реалізації, і витрат, є лінійною.

3) Структура виробництва (співвідношення обсягів виробництва будівельних і резервуарних конструкцій) приймається у відповідності з портфелем вже укладених на наступний період контрактів.

4) Рівність між обсягами виробництва і реалізації, або співвідношення між ними, встановлене з урахуванням фактичних залишків нереалізованої продукції.

5) Продуктивність залишається незмінною.

6) Тотожність цінності грошей, отриманих на початку періоду, їх цінності в кінці періоду.

На третьому етапі – етапі аналізу невизначеності та чутливості, проводиться аналіз чутливості прибутку до зміни ставки змінних витрат і аналіз чутливості прибутку до зміни постійних витрат.

На четвертому етапі порівнюють маржинальний прибуток з валовим прибутком з метою оптимального використання обмежених ресурсів.

На п'ятому етапі виконується аналіз впливу змін структури реалізації на чистий прибуток.

В умовах скорочення попиту на продукцію заводу через продовження рецесії в економіці України виникають значні проблеми при формуванні портфелю замовлень. Тому актуальність аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва і прибутку як одного з основних інструментів контролінгу, зростає. Особливо важливо те, що такий аналіз дозволяє визначити шляхи мінімізації (чи оптимізації) витрат, як змінних, так і постійних.

Для оптимізації змінних витрат в частині матеріальних витрат велике значення має формування бюджету основних матеріалів. З методичної точки зору для цього доцільно застосувати ABC-аналіз. Сутність ABC-аналізу полягає в оцінюванні сукупної вартості придбання основних матеріалів за кожною позицією номенклатури основних матеріалів на певний період. Як зазначено в пункті 3.1, таким періодом має бути місяць. Після чого номенклатурні позиції послідовно групуються по зменшенню місячної вартості їх придбання. Перші десять відсотків позицій у місячній вартості придбання відносять до категорії А, наступні двадцять відсотків – до категорії В, і ще сімдесят відсотків – до категорії С. На ПАТ «ЗЗМК» листовий металопрокат є основним матеріалом для виробництва резервуарних конструкцій. Його питома вага у витратах металопрокату на виробництво резервуарних конструкцій перевищує 95%. В той же час профільний прокат для резервуарних конструкцій використовується в незначній кількості, в основному використовується для виробництва будівельних конструкцій. Враховуючи стійку тенденцію зростання питомої ваги резервуарних конструкцій в структурі виробництва заводу, пропозиції з розподілу основних матеріалів на ПАТ «ЗЗМК» за групами А, В, С наведено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Розподіл основних матеріалів на ПАТ «ЗЗМК» за групами А, В, С

Основні матеріали	А	В	С
1	2	3	4
Листовий прокат, в тому числі: до 4 мм від 4 мм до 20 мм більше 20 мм	- Х Х	Х - -	- - -
Профільний прокат, в тому числі: кутники швелер двутавр гнуті профілі	Х - - -	- Х Х Х	- - - -
Труби, в тому числі: діаметром до 100 мм діаметром більше 100 мм	- -	Х Х	- -
Арматура, дріт	-	-	Х
Електроди, зварювальний дріт	-	-	Х
Флюси	-	-	Х

Постачання основних матеріалів групи А слід планувати вагонними нормами, оскільки обсяги їх щомісячної потреби як правило перевищують вагонну норму. Постачання основних матеріалів групи В слід диференціювати. Якщо обсяги потреби на місяць перевищують половину вагонної норми, то постачання таких матеріалів слід планувати вагонними нормами. Постачання всіх інших матеріалів групи В доцільно планувати дрібнішими партіями від 10 тн автотранспортом. Це дасть можливість ефективніше використовувати оборотні кошти на придбання матеріалів, не «заморожуючи» їх в залишках на кілька місяців. Постачання матеріалів групи С теж доцільно планувати дрібними партіями до 10 тн.

ВИСНОВКИ

Результати дослідження магістерської роботи дозволяють зробити наступні висновки.

1) Досліджено сутність та економічний зміст контролінгу та визначено, що контролінг є концепцією управління майбутнім станом підприємства, що інтегрує і координує функції планування, контролю і інформаційного забезпечення. Його основною метою є орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, що стоять перед підприємством.

Економічна сутність контролінгу передбачає використання контролінгу як інструменту, що забезпечує пошук слабких і ліквідацію вузьких місць в діяльності організації і орієнтованого на майбутнє відповідно до поставлених стратегічних цілей підприємства.

2) Визначені передумовами розвитку контролінгу в сучасних умовах, це: по-перше, нестабільність, як зовнішніх, так і внутрішніх чинників; по-друге, потреба пошуку новіших та удосконалення вже існуючих систем управління, що забезпечують гнучкість та надійність функціонування підприємства; по-третє, відсутність практики розгляду різних варіантів управлінських рішень.

3) Відокремлено стратегічний та оперативний контролінг стосовно виконуваних функцій та визначено, що до сфери стратегічного контролінгу належать система виявлення стратегічних проблем підприємства, в тому числі виявлення загрози банкрутства, визначення стратегічних напрямів діяльності підприємства, формулювання і діагностика стратегії розвитку, діагностика стратегічної позиції підприємства. До функцій оперативного контролінгу належать оперативне планування, основною формою якого є бюджетування, оперативна діагностика фінансово-господарського стану підприємства, облік і контроль витрат.

4) Доведено доцільність впровадження контролінгу на сучасних підприємствах, яка визначається його спрямованістю на функціональну

підтримку менеджменту, що включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг.

5) Проаналізовано господарську діяльність та економічний стан ПАТ «ЗЗМК», що показало, що 2010 рік був фактично збитковим для підприємства, адже в цьому році значно погіршилися показники рентабельності, оборотності, платіжоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості підприємства. Розрахунок Z-рахунку показав зростання ймовірності банкрутства підприємства.

6) Визначено, що на досліджуваному підприємстві ПАТ «ЗЗМК» використовується традиційний підхід до планування прибутку. Диференціація витрат на змінні та постійні в частині найбільш проблемних – загальновиробничих витрат, не використовується. Загальновиробничі витрати плануються на основі нормативу, а при перевищенні фактичними витратами планових відхилення розподіляються пропорційно обсягу виробництва.

7) Визначено основні проблеми підприємства, які пов'язані з неефективним використанням основних засобів і оборотних коштів, неефективним контролем витрат підприємства та недоліками в плануванні, їх невідповідність вимогам до сучасних систем управління підприємством. Це в свою чергу доводить про необхідність удосконалення системи управління підприємством, особливо в частині планування, обліку і контролю витрат.

Вказані вище проблеми певною мірою можуть бути вирішені за рахунок використання методичного інструментарію контролінгу в різних сферах управління ПАТ «ЗЗМК», в першу чергу, в управлінні витратами.

8) Запропонований маржинальний підхід, який використовується при проведенні економічного аналізу і виробленні управлінських рішень на основі групування витрат залежно від їх поведінки. Маржинальний прибуток є зручним інструментом як для аналізу, так і для планування прибутку підприємства. Такий підхід необхідний управлінцям для контролю, але не менш важливий і для планування в рамках формування бюджету прибутку.

9) З організаційної позиції пропонується впроваджувати контролінг в систему управління підприємством ПАТ «ЗЗМК» шляхом створення відділу контролінгу та визначення пріоритетів його діяльності, а саме посилення:

- планування та контролю придбання і витрат основних матеріалів (бюджетування, облік і контроль витрат основних матеріалів);
- планування та контролю витрат і прибутку (бюджетування, облік і контроль витрат, бюджетування і контроль прибутку);
- прогнозованості доходів і витрат на основі використання аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

10) Запропоновано етапи проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва і прибутку стосовно підприємства ПАТ «ЗЗМК». На першому етапі доцільно здійснювати аналіз беззбитковості з метою створення «запасу міцності», оскільки останніми роками структура портфелю замовлень заводу відрізняється від структури проектної потужності на користь резервуарних конструкцій. На другому етапі – застосування аналізу тільки по відношенню до релевантного діапазону діяльності. На третьому етапі – аналізу невизначеності та чутливості, а саме проводиться аналіз чутливості прибутку до зміни ставки змінних витрат і аналіз чутливості прибутку до зміни постійних витрат. На четвертому етапі порівнюють маржинальний прибуток з валовим прибутком з метою оптимального використання обмежених ресурсів. На п'ятому етапі виконується аналіз впливу змін структури реалізації на чистий прибуток.

11) Запропоновано скоротити термін планування постачання основних матеріалів та використовувати ABC-аналіз для планування постачання основних матеріалів оскільки в умовах скорочення попиту на продукцію заводу через продовження рецесії в економіці України виникають значні проблеми при формуванні портфелю замовлень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1) Азаренкова Г. М. Фінанси підприємств: Навч. посіб. для самост. вивч. дисц. / Г.М. Азаренкова, Т.М. Журавель, Р.М. Михайленко. – К.: Знання-Прес, 2018. – 287с.
- 2) Афанасьев Н. В. Экономика предприятия: Учеб. пособие / Н.В. Афанасьев, А.Б. Гончаров. – Х.: ИД ИНЖЭК, 2016. – 568с.
- 3) Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія і практика / О.Я. Базилінська. – К.: ЦУЛ, 2017. – 328 с.
- 4) Бармута К.А. Управление на предприятиях в условиях кризиса / К.А. Бармута. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 282 с.
- 5) Білик М.Д. Фінансовий аналіз / М.Д. Білик, О.В. Павловська, Н.М. Притуляк, Н.Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2017. – 592 с.
- 6) Ареф'єва О. В. Історія виникнення контролінгу та сутність контролінгу бізнес-процесів / О. В. Ареф'єва, Л. Л. Дякон // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №8. – С. 165-171.
- 7) Атамас П. Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навч. посібник / Атамас П. Й. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
- 8) Білобловський С. В. Модель бюджетування операційних витрат на підприємстві / С. В. Білобловський // Економіка, фінанси, право. – 2004. – №8. – С.7-5.
- 9) Бойчик І. М. Економіка підприємства: 2-ге вид. Навч. Посібник / Бойчик І. М. – К. : Атіка, 2007. – 528 с.
- 10) Буреніна Н. Б. Концепція контролінгу в умовах глобалізації економічних процесів / Н. Б. Буреніна // Механізм регулювання економіки. – 2008. – №3. – С. 167-172.
- 11) Воляник Г. М. Контролінг в системі управління підприємством / Г. М. Воляник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – № 19.4. – С. 151-155.

12) Говорушко Т. А. Проблемні аспекти впровадження контролінгу в Україні / Т. А. Говорушко, Д. О. Кроніковський // Економіка та управління підприємством. – 2011. – №1. – С. 51-53.

13) Давидович І. Є. Контролінг. Навчальний посібник / Давидович І. Є. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.

14) Деменіна О. М. Методика визначення оптимального рівня витрат на оперативне регулювання в системі контролінгу / О. М. Деменіна // Актуальні проблеми економіки. – 2004.- №10. – С. 114-120.

15) Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства. Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей заочної форми навчання і слухачів системи виробничо-економічної підготовки кадрів / Добикіна Е. К., Ровенська В.В., Рижиков В.С. – К. : Видавничий Дім «Слово», 2005. – 272 с.

16) Евдокимова М. В. Современное состояние и проблемы развития оперативного контроллинга на предприятиях промышленности / М. В. Евдокимова // Управленческий учет. – 2006. – №1. – С. 26-32.

17) Зоріна О. А. Місце контролінгу в системі управління підприємством / О. А. Зоріна // Науковий вісник Національного університету ДПС України (Економіка, право). – 2010. – №2 (45). – С. 59-65.

18) Зоріна О. А. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики. / О. А. Зоріна // Науковий вісник Національного університету ДПС України (Економіка, право). – 2009. – № (49). – С. 350-355.

19) Зятковський І. В. Бюджетування як основа впровадження контролінгу на підприємстві / І. В. Зятковський // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №4. – С. 48-51.

20) Івахненко С. В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології / С. В. Івахненко, О. В. Мелих. – К. : Знання, 2009. – 319 с.

21) Калайтан Т. В. Контролінг. Навчальний посібник / Калайтан Т. В. – Л. : Новий світ – 2000, 2010. – 252 с.

22) Коковіхіна О. О. Основні етапи впровадження контролінгу в управління залізничними підприємствами / О. О. Коковіхіна // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2011. – №35. – С. 144-147.

23) Контролінг у системі управління підприємством [Електронний ресурс] / В. В. Прохорова., А. О. Микитюк. – Режим доступу : http://www.confcontact.com/2008dec/7_prohorova.php

24) Контролінг як комплексна система управління підприємством [Електронний ресурс] / Г. О. Яцюк // Матеріали міжнародної наукової конференції «Актуальні проблеми економіки, обліку та менеджменту - 2010». – Львів. – 2010. – Режим доступу : http://viem.edu.ua/konf_V4_1/art.php?id=0158

25) Лень В. С. Управлінський облік: науковий посібник / Лень В. С. – К. : Знання-прес, 2003. – 287 с.

26) Необхідність впровадження контролінгу на підприємствах [Електронний ресурс] / Г. А. Моніч. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/2_KAND_2011/Economics/77669.doc.htm

27) Необхідність впровадження контролінгу на підприємствах [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/9_KPSN_2011/Economics/6_84165.doc.htm

28) Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства / Орлов О. О. – К. : Наукова думка, 2003. – 352 с.

29) Оцінка готовності та доцільності впровадження контролінгу на підприємстві [Електронний ресурс] / О. А. Вержбицький. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/pprbsu/texts/2009_26/26.1.02.pdf

30) Партин Г. О. Управлінський облік. Навч. Посіб. : 2-ге вид., випр. і доп / Партин Г. О., Загородній А. Г. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

31) Петренко С. М. Контролінг / Петренко С. М. – К. : Ніка-Центр 2003. – 353 с.

32) Попкова Л. В. Контроллинг: Учебное пособие / Попкова Л. В., Исакова Р. Е., Головина Т. А. – М. : Издательство «Дело и Сервис», 2003.

33) Роль контролінгу в системі управління сучасним підприємством [Електронний ресурс] / Н. Гринюк. – Режим доступу : <http://conf-cv.at.ua/forum/53-479-1>

34) Семенов Г. А. Економіка підприємства: Навч. посібник для вузів. – 2-ге вид., перероб. та доп. / Семенов Г. А., Панкова М. О., Семенов А.Г. - К. : Центр навч. літератури, 2005. – 326 с.

35) Семенюк Н. О. Необхідність контролінгу як системи ефективного управління діяльністю підприємства / Н. О. Семенюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – №1, Т.1. – С. 39-41.

36) Система контролінгу: сутність і необхідність формування організаційно-методичних основ на підприємствах [Електронний ресурс] / О. Б. Акентьєва, І. Саломаткіна, Н. Саломаткіна. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/13_NPT_2008/Economics/31703.doc.htm

37) Стефаненко М. М. Методичні аспекти оцінки управлінських рішень у контролінгу / М. М. Стефаненко // Формування ринкових відносин України. – 2007. – №1. – С. 10-15.

38) Стефанюк І. Б. Контролінг: історичні аспекти становлення і розвитку / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2004. – №6. – С. 35-42.

39) Стимулирование сбытовой деятельности предприятия [Електронний ресурс] / І. О. Мехеда. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/3_ANRR_2009/Economics/39986.doc.htm

40) Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Сухарева Л. А., Петренко С. Н. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.

41) Терещенко О. О. Поняття «Контролінг» та «Управлінський облік» у теорії і практиці / О. О. Терещенко // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 137-146.

42) Терещенко О. О. **Фінансова діяльність суб'єктів господарювання:** Навч. посіб-ник / Терещенко О. О. — К. : КНЕУ, 2003. — 554 с.

43) Ткаченко А.М. Контролінг в системі управління промисловим підприємством: Монографія. – Запоріжжя: Видавництво Запорізької державної інженерної академії, 2006.- 194 с.

44) Третьяков О. В. **Охорона праці** : навч. посіб. з тестовим комплексом на CD / Третьяков О. В., Зацарний В. В., Безсонний В. Л.— К. : Знання, 2010. — 167 с.

45) Троян О. В. Механізм контролінгу в системі управління промисловим підприємством / О. В. Троян // Держава та регіони (економіка та підприємництво). – 2009. – №1. – С.218-225.

46) Хома І. Б., Гринчук І. В. Організація системи фінансового контролінгу на підприємстві / І. Б. Хома, І. В. Гринчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – № 21.10. – С. 330-335.

47) Циглик І. І, Мозіль І. О., Кірдякіна Н. В. Контролінг в системі управління/ І. І. Циглик, І. О. Мозіль, Н. В. Кірдякіна // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – №3. – С. 117-123.

48) Шваб Л. І. Економіка підприємства: Навч. посібник для вузів. – 4-е вид. / Шваб Л. І. – К. : Каравела, 2007. – 584 с.

49) Шепітко Г. Ф. Контролінг: посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання) / Шепітко Г. Ф. - К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2004. - 136 с.

50) <http://smida.gov.ua/>

51) <http://www.zmkzp.com/>