

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Запорізька політехніка»

Бізнес-технології та економіка

(повне найменування факультету)

Бізнес та управління

(повне найменування кафедри)

Пояснювальна записка

до дипломного проєкту (роботи)

магістр

(ступінь вищої освіти)

на тему Впровадження контролінгу в
(назва теми)
систему управління підприємством

Виконав(ла): студент(ка) 2 курсу, групи БТЕ-1014

Спеціальності 073 Менеджмент
(код і найменування спеціальності)

Освітня програма (спеціалізація)

Управління проєктами

Антоненко А.В.

(ПРИЗВИЩЕ та ініціали)

Керівник Лончевська Т.О.

(ПРИЗВИЩЕ та ініціали)

Рецензент Личенко О.Г.

(ПРИЗВИЩЕ та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Запорізька політехніка»

Факультет Бізнес-технології та економіки
Кафедра Бізнес та управління
Ступінь вищої освіти магістр
Спеціальність 073 Інтернет
Освітня програма (спеціалізація) Управління проєктами
(код і найменування)
(назва освітньої програми (спеціалізації))

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

Ткаченко А. М.« » 20 року

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЄКТ (РОБОТУ) СТУДЕНТА(КИ)

Антоненко Антона Валентиновича

(ПРИЗВИЩЕ, ім'я, по батькові)

1. Тема проєкту (роботи) Впровадження контролю в системі управління підприємством

керівник проєкту (роботи) Попчук Т. О., д. е. н., проф.

(науковий ступінь, вчене звання, ПРИЗВИЩЕ, ім'я, по батькові)

затверджені наказом закладу вищої освіти від «01» 10 2025 року № 4522. Строк подання студентом проєкту (роботи) 10.12.25

3. Вихідні дані до проєкту (роботи) Законодавчі та нормативні акти, наукові джерела, статистичні дані ПАТ "ЗЗМК"

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) Теоретичні основи організації контролю на підприємстві; аналіз формування механізму контролю в системі управління підприємством ПАТ "ЗЗМК"; урешкодження механізму контролю в системі управління підприємством

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 виконане завдання
1, 2, 3	Попечуєв Т.О., професор		

7. Дата видачі завдання « 04 » 09 2025 року.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проєкту (роботи)	Строк виконання етапів проєкту (роботи)	Примітка
1.	Узгодження завдання	10.09.25	
2.	Огляд наукових джерел	25.09.25	
3.	Виконання першого розділу	28.10.25	
4.	Виконання другого розділу	17.11.25	
5.	Виконання третього розділу	04.12.25	
6.	Перевірка на плагиат	06.12.25	
7.	Нормоконтроль на оформлення на кафедру	10.12.25	

Студент(ка)

 Антон Антоненко
(підпис) (Ім'я ПРИЗВИЩЕ)

Керівник проєкту (роботи)

 Тетяна Попечуєв
(підпис) (Ім'я ПРИЗВИЩЕ)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота магістра: 132 с., 15 табл., 14 рис., 51 джерел.

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

Мета магістерської роботи – 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 2008-2010 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
Висновки до 1 розділу.....	49
2 АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ПАТ «ЗЗМК».....	51
2.1 Організаційно-економічна характеристика ПАТ «ЗЗМК».....	51
2.2 Аналіз господарської діяльності підприємства ПАТ «ЗЗМК».....	56
2.3 Аналіз організації управлінського обліку та системи планування на підприємстві ПАТ «ЗЗМК».....	71
Висновки до 2 розділу.....	90
3 УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	92
3.1 Шляхи впровадження контролінгу в систему управління підприємством.....	92
3.2 Методичні підходи до впровадження контролінгу в системі управління підприємством.....	108
Висновки до 3 розділу.....	117
ВИСНОВКИ.....	129
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	132

ВСТУП

Сучасне економічне середовище характеризується високою нестабільністю. Науково-технічний прогрес, прискорення інформаційних потоків і динамічність зовнішніх факторів трансформують підприємства у складні соціально-економічні системи. Для підтримання керованості таких систем потрібні нові управлінські підходи та інструменти, а також розвинені механізми збирання, оброблення, аналізу й інтерпретації даних. Водночас практична проблема полягає в тому, що значні обсяги внутрішньої та зовнішньої інформації за наявності складної організаційної структури і нестабільного середовища не завжди можуть бути своєчасно опрацьовані керівництвом підприємства.

На практиці контролінг інколи помилково ототожнюють із контролем, однак таке прирівнювання є методологічно некоректним. Контроль виступає лише однією зі складових контролінгу, тоді як контролінг у цілому є «комплексною міжфункціональною концепцією, метою якої є координація систем планування, контролю і інформаційного забезпечення». Відповідно, «контролінг не тотожний контролю»: контроль зосереджується на фіксації та оцінюванні фактів, що вже відбулися, натомість контролінг має виразну перспективну спрямованість — у бік випереджувального контролю та оперативного моніторингу поточних змін.

Контролінг слід розглядати як управлінську концепцію, що має виразну перспективну спрямованість: він орієнтується передусім на майбутні результати й створення умов для їх досягнення. Минулі події та показники набувають значення лише настільки, наскільки вони здатні пояснити поточні тенденції та вплинути на формування майбутніх управлінських рішень. Осмислення взаємозалежності минулого й майбутнього дає змогу, через аналіз відхилень і встановлення їх причин, накопичувати управлінські знання та обирати найбільш результативні коригувальні дії. У традиційному підході

зворотний зв'язок і аналіз відхилень трактуються як зіставлення фактичних результатів із плановими орієнтирами або прогнозними оцінками. Саме таке порівняння створює підґрунтя для навчання на попередньому досвіді, виявлення реальних джерел відхилень та коригування управлінських рішень з урахуванням допущених помилок. Водночас на перший погляд може виникати суперечність: контролінг, опираючись на дані про вже здійснені операції, використовується як інструмент випереджувального управління, спрямований на своєчасне виявлення потенційних «вузьких місць» і ризиків у майбутньому.

Отже, контролінг посідає вагоме місце в системі управління підприємством, оскільки належить до найбільш сучасних та результативних підходів організації управлінського процесу. Його економічна сутність проявляється у динамічній інтеграції наявних методів обліку, аналізу, планування, контролю та координації в єдину інформаційно-аналітичну систему. Така система забезпечує отримання, оброблення та інтерпретацію даних, необхідних для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень, і зрештою формує управлінський механізм, орієнтований на досягнення цілей і виконання завдань, що постають перед підприємством.

Контролінг, виступаючи важливим інструментом управління економічними процесами на підприємстві, забезпечує можливість прогнозування господарських і комерційних параметрів діяльності, ідентифікації причин відхилень фактичних результатів від запланованих, а також сприяє оптимізації співвідношення між понесеними витратами та досягнутими результатами

З огляду на характер і часовий горизонт реалізованих завдань у межах контролінгу прийнято виокремлювати стратегічний та оперативний його рівні. Насамперед доцільно зосередити увагу на функціях та інструментарії стратегічного контролінгу.

Базою стратегічного контролінгу є стратегічна діагностика, призначенням якої є оцінювання результативності обраної стратегії розвитку підприємства,

визначення його стратегічної позиції за окремими напрямками діяльності, а також ідентифікація сильних і слабких сигналів, що формуються під впливом внутрішнього та зовнішнього середовища. Першочерговим завданням у цьому контексті виступає комплексна перевірка ефективності загальної стратегії підприємства: її відповідності стратегічним цілям, адекватності умовам функціонування, а також здатності реагувати на виклики та обмеження середовища.

Розвиток контролінгу в сучасних умовах зумовлений низкою об'єктивних передумов: по-перше, зростанням нестабільності як зовнішнього, так і внутрішнього середовища функціонування підприємств; по-друге, необхідністю пошуку інноваційних та вдосконалення наявних систем управління, здатних забезпечити гнучкість і стійкість господарської діяльності; по-третє, недостатнім рівнем використання альтернативних управлінських сценаріїв у процесі ухвалення рішень.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Сутність та роль контролінгу в системі управління підприємством

За умов глобалізації економічних процесів підприємства стикаються з комплексом дедалі складніших управлінських завдань. Розширення міжнародних господарських взаємозв'язків закономірно посилює конкурентний тиск, унаслідок чого керівники мають оперативно адаптуватися до швидких змін як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі. Це передбачає ухвалення обґрунтованих рішень з урахуванням невизначеності ринкової кон'юнктури, а також поєднання оперативного й стратегічного планування з ефективним управлінням діяльністю підприємства.

Сучасне економічне середовище характеризується високою нестабільністю. Науково-технічний прогрес, прискорення інформаційних потоків і динамічність зовнішніх факторів трансформують підприємства у складні соціально-економічні системи. Для підтримання керованості таких систем потрібні нові управлінські підходи та інструменти, а також розвинені механізми збирання, оброблення, аналізу й інтерпретації даних. Водночас практична проблема полягає в тому, що значні обсяги внутрішньої та зовнішньої інформації за наявності складної організаційної структури і нестабільного середовища не завжди можуть бути своєчасно опрацьовані керівництвом підприємства.

Разом із тим оптимальне управлінське рішення має спиратися на надійну й актуальну інформацію та передбачати підготовку декількох альтернативних варіантів дій. Отже, з метою зниження ризиків і посилення конкурентоспроможності підприємству доцільно формувати спеціалізовану обліково-аналітичну підсистему управління, яка у вітчизняній і світовій практиці отримала назву «контролінг».

Контролінг доцільно трактувати як концепцію управління майбутнім станом підприємства, що забезпечує інтеграцію та узгодження функцій планування, контролю й інформаційного забезпечення. Етимологічно термін «контролінг» пов'язаний з англійським дієсловом «контролювати/управляти», яке, у свою чергу, походить від французького слова зі значенням «реєстр» або «перевірочний список» [36]. Попри те, що найбільш системно контролінг був описаний і впроваджений у США, в англійській літературі цей термін використовується обмежено: у США та Великобританії традиційно закріпилося поняття «управлінський облік», хоча фахівців, відповідальних за такі функції, часто називають контролерами. Натомість власне термін «контролінг» широко застосовується в Німеччині, звідки й поширився в країни Європи [23].

Огляд наукових публікацій засвідчує відсутність однозначності у визначенні цілей, змісту та функцій контролінгу в межах різних наукових шкіл. Складність полягає в тому, що тотожні визначення в роботах різних авторів нерідко тлумачаться по-різному, а схожий інструментарій описується відмінними термінами. Узагальнення підходів, представлених у найцитованіших американських, німецьких, українських і російських джерелах, дає підстави стверджувати: комплекс функцій, спрямованих на інформаційну підтримку менеджменту (зокрема фінансового), у літературі може позначатися як контролінг, управлінський облік або управлінський контроль.

Представники німецької економічної школи (Й. Вебер, Г. Кюппер, Д. Хан, П. Хорвач, К. Штайнле та ін.) найчастіше розглядають контролінг як систему координації планування та контролю або як механізм інформаційної підтримки менеджменту. У німецькомовній професійній літературі поняття «управлінський облік» і «управлінський контроль» трапляються нечасто й зазвичай застосовуються як близькі за змістом під час опису обліку та аналізу доходів і витрат; при цьому управлінський облік у межах цього підходу виступає елементом ширшої системи контролінгу [41, с. 137].

У межах американської школи найбільш авторитетними дослідниками вважають Р. Ентоні, Р. Хілтона, Р. Каплана та Ч. Хорнгрена. На відміну від німецьких авторів, вони переважно оперують категоріями «управлінський облік» і «управлінський контроль», а термін «контролінг» інколи використовують як близький за змістом. Так, Р. Ентоні та Д. Янг обґрунтовують підхід, відповідно до якого інформаційне забезпечення менеджменту, планування й контроль належать до компетенцій управлінського обліку. Натомість Ч. Хорнгрен підкреслює, що управлінський облік слід розглядати як складову системи управлінського контролю. В окремих працях вітчизняних авторів також зустрічається інтерпретація контролінгу як підсистеми, орієнтованої на облік: зокрема, В. В. Сопко фактично ототожнює контролінг із внутрішньогосподарським (управлінським) обліком, завданням якого є встановлення відповідності або невідповідності фактичних витрат бізнес-плановим показникам [23].

Варто підкреслити, що в українській теорії та практиці паралельно використовуються обидва терміни — «управлінський облік» і «контролінг». Значущою є позиція М. Г. Чумаченка, який звертає увагу на поширену тенденцію ототожнення управлінського обліку з німецькою моделлю контролінгу. Водночас Л. А. Сухарева та С. Н. Петренко [40, с. 3] наголошують: контролінг — це відмінна за змістом концепція інформаційного забезпечення й управління, спрямована на підтримання внутрішньої збалансованості економіки підприємства через формування даних про витрати та доходи як основи для оптимальних управлінських рішень. У своїх дослідженнях С. Н. Петренко окремо акцентує на питаннях оперативного контролінгу в системі управління підприємством. Узагальнюючи наведені підходи, можна констатувати: зарубіжні науковці частіше розглядають контролінг крізь призму управлінського обліку, тоді як у вітчизняній традиції більшою мірою акцент робиться на обліково-аналітичній системі. При цьому суттєве значення має людський фактор, адже саме компетентність персоналу визначає надійність і дієвість контролінгової

системи. У цьому контексті доречно навести тезу А. М. Ткаченка: контролінг є відносно новим явищем у теорії та практиці сучасного управління, що сформувалося на перетині економічного аналізу, планування, управлінського обліку та менеджменту [43, с. 14].

Як економічна категорія контролінг інтерпретується у науковому середовищі неоднозначно. Така варіативність підходів зумовлена, зокрема, історичними особливостями становлення й еволюції цього напрямку знань, а також різним акцентуванням його інструментальних і концептуальних складових у працях дослідників.

У науковій літературі трапляються різні визначення контролінгу, кожне з яких відображає певну логіку бачення відповідної концепції, зокрема:

- контролінг розглядається як система, спрямована на майбутній розвиток підприємства або регіону загалом [24];
- «контролінг... система державного, управлінського і незалежного контролю» [38];
- контролінг трактується як управлінська філософія та спосіб мислення керівників, зорієнтований на раціональне використання ресурсів і довгостроковий розвиток підприємства;
- «контролінг – орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної та методологічної підтримки керівників у процесах планування, контролю, аналізу й ухвалення управлінських рішень у всіх функціональних сферах діяльності підприємства» [17];
- контролінг визначається як цілісна концепція економічного управління, що забезпечує стале функціонування підприємства на основі синтезу обліку, інформаційного забезпечення, аналізу, планування та контролю й орієнтована на виявлення можливостей і ризиків, пов'язаних із формуванням прибутку [45].

Систематизація наведених трактувань дає підстави стверджувати, що найпоширенішою є позиція, відповідно до якої контролінг слід розуміти як

концепцію управління (менеджменту), що інтегрує ключові управлінські процеси.

На практиці контролінг інколи помилково ототожнюють із контролем, однак таке прирівнювання є методологічно некоректним. Контроль виступає лише однією зі складових контролінгу, тоді як контролінг у цілому є «комплексною міжфункціональною концепцією, метою якої є координація систем планування, контролю і інформаційного забезпечення». Відповідно, «контролінг не тотожний контролю»: контроль зосереджується на фіксації та оцінюванні фактів, що вже відбулися, натомість контролінг має виразну перспективну спрямованість — у бік випереджувального контролю та оперативного моніторингу поточних змін.

Ключова мета контролінгу полягає в орієнтації управлінського процесу на досягнення сукупності цілей підприємства [49]. Реалізація цієї мети забезпечується виконанням низки функцій [10], а саме:

- інформаційної;
- обліково-контрольної;
- аналітичної;
- планової;
- коментуючої.

Серед наведених функцій особливе місце займає коментуюча, оскільки саме вона забезпечує підготовку та порівняльне обґрунтування альтернативних управлінських рішень. Кожен варіант рішення підлягає розрахунку й аргументації, що підвищує результативність управління завдяки вибору оптимального рішення керівництвом.

На практиці контролінг інколи помилково ототожнюють із контролем, однак таке прирівнювання є методологічно некоректним. Контроль виступає лише однією зі складових контролінгу, тоді як контролінг у цілому є «комплексною міжфункціональною концепцією, метою якої є координація систем планування, контролю і інформаційного забезпечення». Відповідно, «контролінг не тотожний контролю»: контроль зосереджується

на фіксації та оцінюванні фактів, що вже відбулися, натомість контролінг має виразну перспективну спрямованість — у бік випереджувального контролю та оперативного моніторингу поточних змін. Узагальнення основних положень сучасної концепції контролінгу дозволяє подати їх у вигляді таких тез:

1. Контролінг є перспективним інструментом розв'язання завдань менеджменту, що відповідає умовам глобалізації та розвитку інформаційного суспільства.

2. Контролінг доцільно трактувати як концепцію керівництва підприємством, зорієнтовану на його довгострокове та ефективне функціонування в динамічному середовищі.

3. Контролінг спрямований на підвищення ефективності й конкурентоспроможності підприємства в умовах нестабільності та невизначеності ринку.

4. Контролінг виконує підтримувальну роль, сприяючи оптимізації процесів управління й ухвалення рішень.

5. Реалізація контролінгу базується на принципах системного підходу (інтеграції, взаємозв'язків, зворотних зв'язків) з урахуванням усіх рівнів управління підприємством.

6. Контролінг функціонує як інформаційно-аналітична підсистема, що обслуговує управлінський процес і формує дані для оптимізації рішень у межах логіки «витрати–прибуток».

7. Контролінг поєднує функції обліку, контролю, аналізу та планування, інтегруючи й координуючи їх без підміни базових управлінських функцій, переводячи управління на якісно вищий рівень.

8. Контролінг забезпечує цілісне бачення діяльності підприємства в ретроспективі, поточному стані та перспективі, підтримуючи комплексний підхід до ідентифікації проблем і пошуку рішень.

9. Контролінг сприяє переорієнтації облікової системи від фіксації минулого до формування інформаційної підтримки майбутніх управлінських рішень.

10. Контролінг передбачає розроблення концепції єдиної інформаційної системи управління, координацію її функціонування, оптимізацію інформаційних потоків, а також удосконалення методики збору та оброблення даних.

Як система управління економічними процесами контролінг охоплює низку послідовних складових [33]:

1. Фіксацію фактичного стану справ; як допоміжний елемент може застосовуватися ретроспективний аналіз результатів діяльності за останні три роки.

2. Визначення завдань підприємства: мета має бути досяжною та узгодженою з тенденціями попередніх періодів, адже очікувані результати повинні відповідати реаліям розвитку. Водночас не слід очікувати миттєвого ефекту від запровадження контролінгу — перші відчутні результати здебільшого проявляються у середньостроковому горизонті.

3. Безперервне отримання й оброблення інформації для створення належних умов ухвалення рішень. Розрив між запланованою метою та фактичним перебігом справ потребує корекції шляхом застосування відповідних управлінських методів, що активізуються на етапах пошуку та стимулювання.

4. Підготовку інструментів і допоміжних засобів, необхідних для управління підприємством; на цьому етапі важливо максимально повно оцінити можливості досягнення мети та визначити рівні планування.

5. Деталізоване планування, яке конкретизує кількісні параметри цілей на основі попередньо визначених тенденцій і заходів. План має бути реалістичним; якщо оцінка здійсненності показує неможливість реалізації частини запланованого, слід переглянути або мету, або набір заходів, забезпечивши узгодженість між цілями та планом.

6. Контроль виконання планів і досягнення цілей через систематичне спостереження, аналіз результатів, зіставлення фактичних і очікуваних показників та встановлення причин відхилень. Регулярні перевірки дають змогу завчасно виявляти відхилення та переходити до ключового етапу — аналізу відхилень.

Аналіз відхилень виступає інструментом перевірки обґрунтованості планування: він передбачає глибоке вивчення причин розбіжностей для подальшого вдосконалення планів і розроблення коригувальних заходів. Результати такого аналізу демонструють рівень досягнення цілей, а з накопиченням досвіду планування та регулярним впровадженням управлінських дій кількість відхилень має тенденцію до скорочення. Підсумковий стан наприкінці планового періоду разом із результатами аналізу відхилень формує інформаційну основу для постановки нових цілей та планування наступного циклу.

Водночас слід підкреслити, що сутність системи управління полягає у формуванні перспективної політики підприємства, координації діяльності підрозділів, реалізації кадрово-стратегічної політики та розв'язанні ключових завдань ведення бізнесу. Окремі стадії управлінського процесу утворюють безперервний управлінський цикл із прямими та зворотними зв'язками. У цьому циклі контролінг виконує роль підсистеми підтримки керівника: спираючись на дані бухгалтерського обліку як інформаційне джерело, служба контролінгу досліджує процеси на підприємстві, ідентифікує проблемні зони, зіставляє фактичні й планові показники, аналізує причини відхилень та ініціює пропозиції щодо поліпшення управлінських рішень і загального стану підприємства.

До передумов активного розвитку контролінгу в сучасних умовах належать [11]:

— нестабільність зовнішніх чинників (інтернаціоналізація економічного життя, загострення конкуренції на внутрішніх і міжнародних

ринках) та внутрішніх параметрів (динаміка виробництва, пошук надійних партнерів);

- потреба у впровадженні нових і модернізації наявних систем управління, здатних забезпечити гнучкість і надійність функціонування підприємства;

- істотні зміни в організації та методології інформаційного забезпечення;

- недостатня поширеність практики опрацювання альтернативних управлінських рішень.

Контролінг слід розглядати як управлінську концепцію, що має виразну перспективну спрямованість: він орієнтується передусім на майбутні результати й створення умов для їх досягнення. Минулі події та показники набувають значення лише настільки, наскільки вони здатні пояснити поточні тенденції та вплинути на формування майбутніх управлінських рішень. Осмислення взаємозалежності минулого й майбутнього дає змогу, через аналіз відхилень і встановлення їх причин, накопичувати управлінські знання та обирати найбільш результативні коригувальні дії. У традиційному підході зворотний зв'язок і аналіз відхилень трактуються як зіставлення фактичних результатів із плановими орієнтирами або прогнозними оцінками. Саме таке порівняння створює підґрунтя для навчання на попередньому досвіді, виявлення реальних джерел відхилень та коригування управлінських рішень з урахуванням допущених помилок. Водночас на перший погляд може виникати суперечність: контролінг, опираючись на дані про вже здійснені операції, використовується як інструмент випереджувального управління, спрямований на своєчасне виявлення потенційних «вузьких місць» і ризиків у майбутньому.

Отже, контролінг посідає вагоме місце в системі управління підприємством, оскільки належить до найбільш сучасних та результативних підходів організації управлінського процесу. Його економічна сутність проявляється у динамічній інтеграції наявних методів обліку, аналізу,

планування, контролю та координації в єдину інформаційно-аналітичну систему. Така система забезпечує отримання, оброблення та інтерпретацію даних, необхідних для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень, і зрештою формує управлінський механізм, орієнтований на досягнення цілей і виконання завдань, що постають перед підприємством.

1.2 Функції та методичні інструменти контролінгу

Контролінг, виступаючи важливим інструментом управління економічними процесами на підприємстві, забезпечує можливість прогнозування господарських і комерційних параметрів діяльності, ідентифікації причин відхилень фактичних результатів від запланованих, а також сприяє оптимізації співвідношення між понесеними витратами та досягнутими результатами (рисунок 1.1).

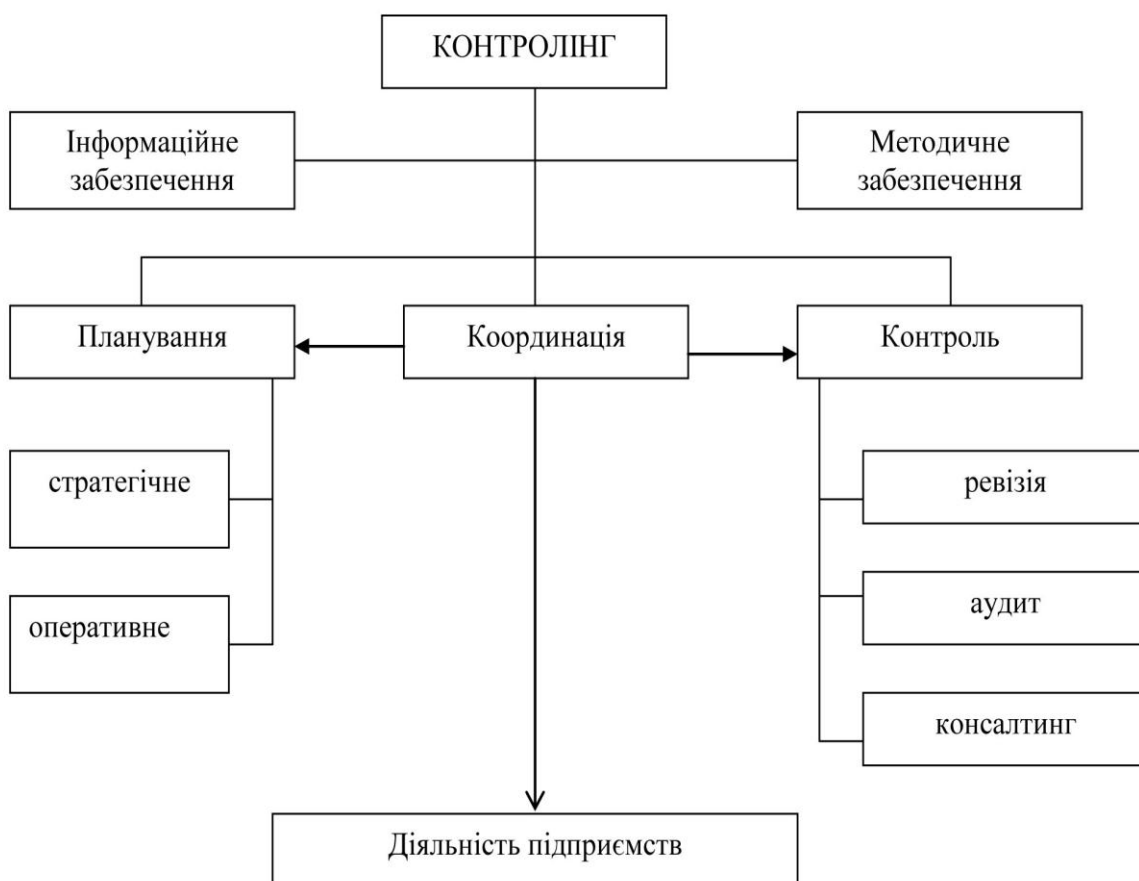


Рисунок 1.1 – Схема здійснення контролінгу на підприємстві

Таким чином, контролінг реалізує комплекс взаємопов'язаних функцій, серед яких ключовими є:

- формування та підтримка ефективних інформаційних потоків і системи інформаційного забезпечення підприємства;
- узгодження планів різного рівня та координація господарської діяльності;
- здійснення стратегічного й оперативного планування;
- організація контролю, ревізійних процедур і аудиторських перевірок;
- методичне супроводження управлінських процесів і надання внутрішнього консалтингу.

З огляду на характер і часовий горизонт реалізованих завдань у межах контролінгу прийнято виокремлювати стратегічний та оперативний його рівні. Насамперед доцільно зосередити увагу на функціях та інструментарії стратегічного контролінгу.

Базою стратегічного контролінгу є стратегічна діагностика, призначенням якої є оцінювання результативності обраної стратегії розвитку підприємства, визначення його стратегічної позиції за окремими напрямками діяльності, а також ідентифікація сильних і слабких сигналів, що формуються під впливом внутрішнього та зовнішнього середовища. Першочерговим завданням у цьому контексті виступає комплексна перевірка ефективності загальної стратегії підприємства: її відповідності стратегічним цілям, адекватності умовам функціонування, а також здатності реагувати на виклики та обмеження середовища.

Зазначена діагностика здійснюється на основі аналітичного опрацювання окремих складових стратегії підприємства, зокрема:

- товарної стратегії;
- стратегії ціноутворення;
- стратегії взаємодії з ресурсними ринками;
- стратегії поведінки на фінансових ринках;
- стратегії мінімізації трансакційних витрат;
- стратегії зовнішньоекономічної діяльності;
- стратегії скорочення виробничих витрат;
- інвестиційної стратегії;

- стратегії мотивації та стимулювання персоналу;
- стратегії запобігання кризовим явищам і банкрутству.

Наступним важливим завданням стратегічного контролінгу є аналіз ринкової позиції підприємства. Для його реалізації використовують спеціальні аналітичні методи, серед яких найбільш поширеними є SWOT-аналіз, матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ), матриця Мак-Кінзі та методи конкурентного аналізу. На практиці найчастіше застосовується SWOT-аналіз, що пояснюється його простотою, логічною структурою та зручністю інтерпретації результатів.

SWOT-аналіз ґрунтується на дослідженні зовнішнього середовища з позицій можливостей і загроз, а також внутрішнього середовища через призму сильних і слабких сторін підприємства. Узагальнення отриманих результатів дає змогу виокремити ключові фактори успіху та сформулювати стратегічні орієнтири розвитку. Після оцінювання та коригування стратегії відбувається її практична реалізація. Водночас обмеженням SWOT-аналізу є недостатній рівень формалізації, що зумовлює суб'єктивність окремих висновків.

Саме ця обставина сприяла розвитку більш формалізованих методів аналізу стратегічної позиції підприємства. Зокрема, матриця БКГ класифікує напрями діяльності підприємства на чотири групи — «зірки», «дійні корови», «знаки питання» та «собаки» — залежно від темпів зростання відповідного ринку та відносної частки підприємства на ньому, що дозволяє приймати більш обґрунтовані стратегічні рішення щодо розподілу ресурсів

(рядки матриці) (рисунк 1.2) [49].



Рисунок 1.2 – Матриця БКГ

Щодо кожної з чотирьох груп, виділених у межах матриці БКГ, формується специфічна стратегія поведінки. Так, напрями діяльності, віднесені до категорії «зірок», вважаються найбільш привабливими для інвестування, оскільки характеризуються високими темпами зростання та значним ринковим потенціалом. «Дійні корови», навпаки, не потребують істотних додаткових вкладень, а отриманий від них прибуток доцільно спрямовувати на фінансування перспективніших напрямів розвитку підприємства. Для так званих «знаків питання» (або «диких кішок») можливі альтернативні стратегічні рішення: або активне інвестування з метою посилення конкурентних позицій і подальшої трансформації в «зірки», або поступове згортання цього виду діяльності за відсутності достатніх ресурсів. Категорія «собак» об'єднує напрями з низьким потенціалом зростання та обмеженими перспективами, від яких підприємства зазвичай намагаються відмовитися.

Матриця Бостонської консалтингової групи має низку переваг, серед яких доцільно виділити:

- можливість застосування диференційованого підходу до формування стратегій;
- використання як інструменту аналізу взаємозв'язків між окремими

напрямами діяльності;

– простоту побудови та доступність інтерпретації результатів.

Разом із тим зазначена модель не позбавлена недоліків. Зокрема, вона не враховує ефекту синергії між бізнес-одинацями, а темпи зростання ринку не завжди адекватно відображають його реальну привабливість. З огляду на це сфера практичного застосування матриці БКГ у стратегічному контролінгу є певною мірою обмеженою.

Подальшим етапом розвитку та вдосконалення ідей, закладених у матриці БКГ, стала матриця Мак-Кінзі, яка вирізняється ширшими аналітичними можливостями та більш гнучким підходом до формування стратегічних рішень. У цій моделі замість показника темпів зростання ринку використовується інтегральна оцінка привабливості галузі, а замість відносної частки ринку — комплексний показник конкурентоспроможності підприємства, що дозволяє глибше оцінити стратегічну позицію суб'єкта господарювання.

Важливим напрямом стратегічного контролінгу є також своєчасне виявлення стратегічних проблем підприємства. Для досягнення цієї мети особливого значення набуває формування ефективних інформаційних каналів і системи інформаційного забезпечення управління. Саме інформація виступає основою для аналізу фінансово-господарської діяльності, оцінювання рівня ризиків, стратегічного планування та розроблення напрямів розвитку підприємства.

У межах стратегічного контролінгу функція інформаційного забезпечення реалізується шляхом створення системи раннього попередження та реагування. Така система являє собою спеціалізований інформаційний механізм, призначений для своєчасного інформування керівництва про потенційні загрози та можливості, що формуються як у зовнішньому, так і у

внутрішньому середовищі підприємства. Основним її завданням є рання ідентифікація кризових явищ, тобто ситуацій прямої або опосередкованої загрози стабільному функціонуванню та подальшому існуванню підприємства. Водночас система раннього попередження дозволяє виявляти додаткові можливості розвитку, які можуть бути використані для зміцнення ринкових позицій.

Формування системи раннього попередження та реагування передбачає послідовне проходження таких етапів:

- визначення ключових сфер моніторингу;
- відбір індикаторів раннього попередження, що сигналізують про зародження негативних процесів;
- встановлення цільових значень показників і допустимих меж їх коливання для кожного індикатора;
- постановка завдань перед центрами оброблення інформації з метою оцінки впливу отриманих даних на результати діяльності підприємства;
- побудова інформаційних каналів, які забезпечують взаємозв'язок між джерелами інформації, системою реагування та користувачами — керівниками всіх рівнів управління.

Одним із ключових завдань системи раннього попередження є своєчасне виявлення загрози банкрутства шляхом прогнозування фінансової неспроможності підприємства. Таке прогнозування передбачає розроблення комплексу контрзаходів, спрямованих на нейтралізацію негативних тенденцій у діяльності суб'єкта господарювання. Результати оцінки ризику банкрутства мають важливе значення для широкого кола зацікавлених сторін, зокрема керівництва, наглядових органів, власників підприємства, а також кредиторів, інвесторів, контрагентів і фінансових установ.

У науковій літературі прогнозування банкрутства часто розглядається як оцінювання платоспроможності підприємства, сутність якого полягає у виявленні та аналізі можливих несприятливих сценаріїв розвитку, здатних призвести до втрати ліквідності та фінансової стійкості. Наслідками таких процесів можуть бути неповернення залучених коштів і фінансові втрати для кредиторів.

На сьогодні існує значна кількість підходів до прогнозування фінансової неспроможності підприємств. Фактично будь-яка методика оцінювання кредитоспроможності одночасно може розглядатися як інструмент прогнозування банкрутства. У міжнародній практиці широкого поширення набули різні дискримінантні моделі, серед яких найбільш відомими є модель Альтмана та модель Спрінгейта.

Зокрема, у межах моделі Альтмана для оцінювання ймовірності банкрутства використовується інтегральний показник — Z-рахунок Альтмана, який обчислюється на основі даних бухгалтерського балансу, звіту про фінансові результати та показників ринкової вартості акцій підприємства:

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

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;

В_ч – чистий виторг.

Одним із ключових завдань контролінгу є забезпечення узгодженості функціонування різних підсистем підприємства, зокрема окремих елементів системи управління. Потреба в координаційній функції зумовлена багатокomпонентною структурою управління, яка охоплює організаційну побудову, систему планування і контролю, інформаційне забезпечення, управління персоналом, систему цілей, логістику постачання та збуту тощо.

Найбільш виразно координаційна роль контролінгу проявляється у процесі планування фінансово-господарської діяльності підприємства. У цьому контексті особливо важливими є такі завдання:

- узгодження ієрархії цілей («дерева цілей») із реальними ресурсними можливостями підприємства;
- забезпечення відповідності довгострокових планів визначеним стратегічним орієнтирам і цілям розвитку;
- синхронізація оперативних планів із довгостроковими програмами;
- інтеграція окремих планів у зведений комплексний план підприємства;
- узгодження процесів планування та контролю;
- адаптація системи інформаційного забезпечення до інформаційних потреб, що виникають у ході аналізу й планування;
- приведення організаційної структури у відповідність до виробничих і управлінських потреб підприємства [42].

Реалізація координаційної функції сприяє більш раціональному використанню всіх видів ресурсів підприємства — фінансових, трудових і матеріально-виробничих.

До сфери відповідальності стратегічного контролінгу належить стратегічне планування, основні завдання якого полягають у:

- визначенні пріоритетних напрямів діяльності підприємства;
- формуванні та обґрунтуванні стратегії розвитку;
- виокремленні ключових стратегічних факторів успіху;
- встановленні часових горизонтів планування.

На основі стратегічних цілей і довгострокових планів розвитку формуються оперативні плани, що належать до функціонального поля оперативного контролінгу. Центральним інструментом оперативного планування виступає бюджетування. До його характерних рис належать:

- короткостроковий характер;
- високий ступінь деталізації показників;
- внутрішня орієнтація;
- тісний зв'язок із контролем і аналізом відхилень.

Бюджетування передбачає складання операційних бюджетів та оперативного фінансового плану. Операційне бюджетування доповнюється розробленням виробничої програми, планів реалізації продукції та витрат. У межах оперативного фінансового планування формуються баланс надходжень і видатків, платіжний календар, а також прогнозні показники прибутків і збитків та балансу підприємства.

Бюджети являють собою кількісно виражені плани діяльності підприємства або його структурних підрозділів і охоплюють усі сфери фінансово-господарської діяльності: постачання, виробництво, реалізацію продукції, роботу допоміжних служб і управління потоками ресурсів [13].

Як управлінський інструмент бюджетування протягом свого циклу виконує низку функцій: планування діяльності підприємства в цілому та за окремими підрозділами, узагальнення колективних пропозицій, розроблення проєктів бюджетів, розрахунок альтернативних варіантів планів, коригування показників з урахуванням змін зовнішнього та внутрішнього середовища, а також остаточне затвердження планів.

Переваги бюджетування проявляються, зокрема, у примусовому характері як короткострокового, так і довгострокового планування використання ресурсів підприємства, врахуванні поведінки конкурентів, а також аналізі поточного й прогнозованого ринкового попиту на продукцію.

У процесі формування бюджетів реалізуються такі ключові завдання:

- розроблення концепції ведення бізнесу;
- планування фінансово-господарської діяльності на визначений період;
- оптимізація витрат і прибутку;
- координація діяльності структурних підрозділів;
- забезпечення комунікації шляхом доведення планових показників до керівників різних рівнів;
- мотивація управлінського персоналу до досягнення цілей організації;
- контроль і оцінювання ефективності роботи керівників шляхом зіставлення фактичних і нормативних показників;
- визначення потреб у грошових ресурсах і оптимізація фінансових потоків.

Процес складання бюджету зазвичай охоплює такі основні етапи [13]:

доведення стратегічних орієнтирів розвитку підприємства до відповідальних за формування бюджетів осіб;

визначення факторів, що обмежують обсяги виробництва;

розроблення програми збуту;

попереднє формування бюджетів;

обговорення бюджетних проєктів із вищим керівництвом;

координація та аналіз узгоджених бюджетів;

остаточне затвердження бюджетів;

подальший аналіз виконання бюджетів.

Незважаючи на значну різноманітність форм бюджетів, усі вони, як правило, містять:

- порівняння планових і фактичних показників;
- інформацію для прийняття специфічних управлінських рішень;
- довгострокові (капітальні або проєктні) бюджети;
- гнучкі бюджети.

Серед усіх видів бюджетів провідне місце посідає основний (master budget), який слугує базою для ухвалення управлінських рішень щодо ціноутворення, виробничих графіків, капіталовкладень, інноваційної діяльності, перспектив розвитку та кадрової політики підприємства.

Бюджет реалізації відображає прогноз збуту продукції в натуральному й вартісному вимірі та фактично є прогнозом майбутніх доходів. Він виступає вихідною базою для формування інших бюджетів, оскільки обсяги

витрат залежать від рівня виробництва, а виробнича програма визначається очікуваним обсягом реалізації. Прогноз збуту й рівень цін, як правило, розробляються маркетинговими службами підприємства з урахуванням попиту та виробничих потужностей. Зважаючи на невизначеність прогнозів, доцільним є визначення мінімального, максимального та найбільш імовірного сценаріїв реалізації.

Бюджет виробництва та бюджет перехідних запасів формуються у кількісному виразі та належать до відповідальності керівника виробничого підрозділу. Їх метою є забезпечення такого обсягу виробництва, який дозволяє задовольнити попит споживачів і водночас підтримувати економічно обґрунтований рівень запасів. Перехідні запаси включають залишки готової та незавершеної продукції.

Необхідний обсяг запасів готової продукції визначається за відповідною розрахунковою 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 – об'єм реалізації продукції i -го виду в майбутньому періоді;

t_i – осередковий строк зберігання i -го типу готової продукції на складі (у днях);

T – тривалість прийдешньої стадії (у днях).

Запас незавершеної готової продукції розкривають подібно запасам готової продукції з отією відмінністю, що замість строку зберігання вважають на тривалість виробничого ланцюга:

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

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

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

t_i – тривалість виробничого ланцюга i -го типу продукції (у днях);

K_r – коефіцієнт готовності незавершеного виробництва.

У бюджеті виробництва виділяється кількість продукції, яку очікуватиметься випустити виходячи з наміченого об'єму продажу і потреби в резервах 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 в матеріальних ресурсах формується як у натуральних, так і у вартісних показниках. Його основне призначення полягає у визначенні обсягів матеріалів, необхідних для виготовлення запланованої кількості продукції, а також у розрахунку кількості ресурсів, що мають бути закуплені протягом планового періоду.

Оскільки переважна частка витрат на матеріали має змінний характер, потребу в матеріальних ресурсах у натуральному вимірі M доцільно визначати за відповідною розрахунковою 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 бувають матеріали, витрати котрих залежать не від діапазону

випуску, а від тривалості певного планового періоду T , зокрема, підсобні матеріали, каталізатори та ін. У подібному разі використовується формула:

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

Об'єм закупівель O_3 рівняється різності між попитом в матеріалах M і запасом, котрий перебуває на виробництві до початку планового періоду M_{Π} :

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

Ціна закупівель V_3 видається за формулою:

$$V_3 = O_3 \cdot Ц, \quad (1.8)$$

де O_3 – обсяг закупівель (у натуральному виразі);

$Ц$ – ціна одиниці ресурсу.

З урахуванням стандартного розміру партії матеріалів, періодичності здійснення закупівель та середніх строків розрахунків формується графік погашення кредиторської заборгованості перед постачальниками. Такий графік має важливе значення для прогнозування руху грошових коштів і є складовою фінансового планування підприємства.

Бюджет прямих витрат на оплату праці розробляється на основі затвердженої виробничої програми. Плановий фонд оплати праці визначається шляхом множення запланованого обсягу випуску кожного виду продукції на нормативну трудомісткість одиниці виробу, а отриманий результат коригується з урахуванням середньої вартості однієї людино-години (тарифної ставки). Розрахунки доцільно здійснювати за центрами витрат із подальшим агрегуванням у зведений бюджет, з обов'язковим поділом витрат на постійні та змінні.

Бюджет загальновиробничих витрат охоплює планування цехових

витрат, а також витрат на утримання й експлуатацію обладнання та машин. Зазначені витрати можуть мати як змінний, так і постійний характер, а їх загальна величина залежить від динаміки окремих статей витрат відносно прогнозованого рівня виробництва.

Бюджет цехової собівартості продукції інтегрує витрати на матеріали, оплату праці, організацію та підготовку виробничих площ із урахуванням змін у залишках незавершеного виробництва. Його структура визначається методикою управлінської звітності з собівартості, застосовуваною на підприємстві, а також підходом до включення постійних витрат у собівартість продукції. За будь-якого варіанта принципово важливо зберігати розмежування витрат на постійні та змінні, причому змінні витрати мають відображатися окремо за кожним видом продукції.

Витрати на матеріали розраховуються на основі встановлених норм їх споживання та цін придбання, використовуючи дані бюджету потреби в матеріальних ресурсах. Витрати на оплату праці формуються за показниками бюджету прямих трудових витрат. Загальновиробничі витрати переносяться з відповідного бюджету; у разі застосування системи директ-костинг вони не розподіляються між видами продукції, а включаються загальною сумою до собівартості реалізованої продукції за звітний період.

Бюджет комерційних витрат охоплює поточні витрати, пов'язані зі збутом продукції та маркетинговою діяльністю, і передбачає їх поділ на постійні та змінні. Бюджет загальногосподарських витрат формується за аналогічними принципами, що й бюджет загальновиробничих витрат.

Бюджет прибутків і збитків являє собою прогнозну форму звіту про фінансові результати, яка акумулює інформацію з усіх інших бюджетів і дає змогу оцінити очікуваний фінансовий результат підприємства у плановому періоді. На його основі здійснюється аналіз узгодженості бюджетної системи та обґрунтовується необхідність коригування окремих планових показників.

Важливу роль у системі управління відіграють фінансові бюджети, використання яких дозволяє:

- визначити цілі для кожного виду діяльності та центрів відповідальності (у тому числі нефінансові — підвищення якості продукції, зменшення плинності кадрів тощо);
- установити критерії досягнення визначених цілей;
- проаналізувати альтернативні варіанти здійснення діяльності;
- оцінити ефективність кожного варіанта за обраними критеріями;
- визначити обсяги витрат і допустимі рівні фінансування;
- ідентифікувати фактори, що обмежують діяльність центрів відповідальності;
- сформулювати оптимальний набір видів діяльності для кожного можливого рівня асигнувань.

Одним із ключових елементів зведеного (основного) бюджету є консолідований касовий бюджет, метою якого є забезпечення платоспроможності підприємства в будь-який момент часу відповідно до масштабів операційної діяльності. Залежно від рівня ділової активності застосовуються гнучкі та фіксовані бюджети.

Гнучкий бюджет відображає зміну витрат і результатів за різних обсягів діяльності центру відповідальності: змінні та змішані витрати коригуються пропорційно рівню випуску, тоді як постійні витрати залишаються стабільними. У таких бюджетах окремо визначається ставка змінних витрат на одиницю продукції та приріст змішаних витрат на одиницю приросту обсягу виробництва, тоді як постійні витрати виділяються самостійно.

Фіксований бюджет, на відміну від гнучкого, не змінюється залежно від коливань рівня ділової активності і використовується для планування частково регульованих витрат, які не мають прямого функціонального зв'язку з обсягом випуску продукції.

У практиці бюджетування більшість підприємств користуються внутрішніми стандартами, що регламентують порядок складання бюджетів і містять відповідні інструкції та схеми інформаційних потоків. Незважаючи

на відмінності в деталях, для виробничих підприємств типовим є дев'ятиетапний процес формування бюджету, який включає:

1. складання бюджету продажів (виручки), що слугує вихідною точкою бюджетування;
2. формування бюджету виробництва з урахуванням планового обсягу реалізації та рівня запасів;
3. розрахунок бюджету основних матеріалів відповідно до виробничої програми та змін у запасах (кількість закупівель визначається як сума виробничих потреб і планових залишків на кінець періоду за вирахуванням залишків на початок періоду);
4. складання трудового бюджету з урахуванням виду продукції та діючих розцінок;
5. формування бюджету виробничих накладних витрат залежно від їх структури та поведінки щодо обсягу виробництва;
6. розрахунок бюджету запасів на кінець періоду для потреб фінансової звітності;
7. складання бюджету виробничої собівартості на основі попередніх етапів;
8. формування бюджету комерційних і адміністративних витрат;
9. розроблення бюджету прибутку на основі даних про продажі, собівартість і операційні витрати з можливістю додаткової деталізації за потреби.

Ключовим призначенням оперативного контролінгу виступає контроль, а його центральним об'єктом у практиці управління є витрати. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються зменшення активів або збільшення зобов'язань, що спричиняють зниження власного капіталу підприємства, за умови можливості їх достовірного вимірювання.

У науковій та прикладній площині витрати класифікують за різними ознаками. Для реалізації контрольної функції найбільш значущими є такі

групи: загальні, прямі, непрямі, постійні та змінні витрати.

Загальні витрати відображають сукупні витрати на весь обсяг виробництва за певний період і змінюються залежно від тривалості періоду та кількості виготовленої продукції. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з випуском конкретного продукту та можуть бути віднесені на одиницю виробу. Непрямі витрати, навпаки, не підлягають прямому віднесенню до окремого виду продукції, оскільки формуються у процесі виготовлення різних виробів і потребують розподілу. Постійні витрати характеризуються відносною стабільністю абсолютної величини при зміні обсягу випуску в певному діапазоні. Змінні витрати залежать від масштабів виробництва й змінюються відповідно до його коливань; водночас зв'язок «витрати – обсяг» не завжди є строго лінійним через вплив технологічних, організаційних та ринкових факторів.

Для обґрунтування управлінських рішень принципово важливим є розмежування релевантних і нерелевантних витрат. Релевантними вважаються ті витрати, що можуть змінюватися залежно від прийнятого рішення, тоді як нерелевантні не зазнають впливу управлінського вибору в межах відповідного горизонту планування.

Витрати, виражені у грошовій формі та пов'язані з підготовкою, організацією, здійсненням виробництва і реалізацією продукції, формують собівартість. Залежно від складу включених елементів доцільно виокремлювати:

- технологічну собівартість, що охоплює лише прямі витрати;
- виробничу собівартість, яка включає прямі витрати та загальновиробничі;
- маржинальну собівартість, що відображає рівень прямих змінних витрат на одиницю продукції;
- повну собівартість, тобто виробничу, доповнену адміністративними,

комерційними та збутовими витратами.

Первинною організаційною одиницею обліку витрат для цілей контролю та коректного розподілу за об'єктами калькулювання є центри витрат, що забезпечують локалізацію відповідальності й підвищують точність управлінської інформації.

У практиці підприємств застосовуються різні методи обліку витрат, зокрема:

- облік за фактичною собівартістю (у тому числі з використанням цін попереднього періоду або планових цін);

- облік за нормативною собівартістю;

- облік за плановою собівартістю (стандарт-костинг), за якого планові величини ґрунтуються не лише на ретроспективних даних, а й на прогнозних оцінках;

- облік за неповною собівартістю, включаючи директ-костинг та його модифікації (облік покриття постійних витрат, підходи із розширеним віднесенням прямих витрат, планові граничні витрати тощо).

Суттєвим інструментом контролю витрат і результативних показників є аналіз відхилень фактичних значень від планових (нормативних або кошторисних). Базою для порівняння можуть слугувати як планові параметри, так і визначені еталонні періоди діяльності (попередній рік, квартал, півріччя тощо).

У сучасних умовах найбільшу управлінську значущість мають відхилення від норм. Під ними доцільно розуміти абсолютні відхилення від діючих поточних норм споживання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, оплати праці та інших прямих витрат, а також відносні розбіжності між фактичними й кошторисними непрямыми витратами.

Відхилення можуть бути: позитивними (економія) або негативними (перевитрати); документованими (облікованими) чи недокументованими (необлікованими); матеріальними або вартісними. Позитивні відхилення за прямими витратами аналізують, насамперед, з позицій обґрунтованості

діючих норм і нормативів на одиницю продукції. Відхилення за постійними витратами оцінюють через їх реакцію на зміну обсягів випуску та дотримання параметрів гнучких кошторисів. Негативні відхилення прямих витрат, своєю чергою, потребують аналізу дотримання технологічної дисципліни, стандартів організації виробництва та ефективності управлінських процедур у розрізі конкретних виробів, робіт або послуг.

Документовані відхилення відображаються у первинних бухгалтерських і сигнальних документах: вони можуть бути виявлені до старту виробничого процесу, у ході виконання завдання або розрахунковим шляхом після завершення звітного періоду (від кількох годин до кількох місяців). Необліковані відхилення визначаються переважно за результатами інвентаризації незавершеного виробництва, готової продукції, браку, матеріальних цінностей тощо. Причинами таких відхилень можуть виступати помилки обліку та відпуску матеріалів, приховування браку, втрати, псування, недостачі, а також неточності інвентаризаційних процедур. Наявність значного обсягу необлікованих відхилень зазвичай сигналізує про недостатній рівень організації виробництва та управлінського обліку.

Матеріальні відхилення найчастіше виникають у постачальницько-заготівельній та виробничій діяльності й розподіляються між залишками матеріалів, незавершеним виробництвом, готовою та реалізованою продукцією. Вартісні відхилення, як правило, відносять на собівартість реалізованої продукції.

Процедури аналізу відхилень охоплюють послідовне визначення впливу факторів на фінансовий результат. Зокрема, на відхилення прибутку впливають: відхилення виручки від реалізації, відхилення від норм виробничих витрат і відхилення від норм витрат, пов'язаних зі збутом. Відхилення у сфері збуту, своєю чергою, формуються під впливом зміни цін реалізації та обсягу продажів.

Відхилення від норм виробничих витрат включають: відхилення за

матеріалами, відхилення за витратами праці основних виробничих робітників, відхилення за змінними накладними витратами та відхилення за постійними накладними витратами. Наприклад, відхилення за матеріалами визначаються, передусім, двома чинниками — ціною матеріалів та кількістю матеріалів, фактично використаних у виробництві.

Для оцінювання ефективності центрів відповідальності та перевірки якості бюджетного планування застосовують різні підходи до аналізу відхилень, серед яких найбільш поширеним є факторний аналіз. Він є базовим інструментом оцінювання діяльності центру витрат і забезпечує можливість оперативного управлінського впливу — керівник може своєчасно коригувати процеси без очікування завершення планового періоду.

Економічний аналіз відхилень у своїй основі є саме факторним: його мета полягає у виявленні та кількісній оцінці кожної причини й кожного чинника, що формують відхилення. Зазвичай відхилення є результатом одночасної зміни трьох базових факторів:

- обсягу виробництва;
- цін на ресурси;
- норм витрат на одиницю продукції.

Практично це може бути зумовлено недовиконанням або перевищенням планових обсягів випуску (через зміну попиту, дефіцит потужностей чи оборотного капіталу), коливанням цін на ресурси в умовах ринкової нестабільності, а також переглядом норм витрат (як у бік зменшення, так і у бік зростання, що потребує встановлення причин перевитрат і розроблення коригувальних заходів).

Для результативного оперативного управління необхідно ідентифікувати першопричини відхилень: визначити фактори, що їх спричинили, встановити відповідальних осіб та сформулювати рішення, здатні мінімізувати небажані відхилення в майбутньому. На практиці для цього широко використовується метод ланцюгових підстановок, який дозволяє

розкласти загальне відхилення змінних витрат на складові та застосувати відповідні розрахункові формули від запланованих:

– за обсягом:

$$B_Q = (Q_{\Phi} - Q_{\Pi}) \cdot H_{\Pi} \cdot C_{\Pi}; \quad (1.9)$$

– за ціною:

$$B_C = Q_{\Phi} \cdot (C_{\Phi} - C_{\Pi}) \cdot H_{\Pi}; \quad (1.10)$$

– за нормою:

$$B_H = Q_{\Phi} \cdot C_{\Phi} \cdot (H_{\Phi} - H_{\Pi}), \quad (1.11)$$

де B – відхилення;

Q – обсяг випуску;

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

C – ціна одиниці ресурсів;

Φ, Π – індекси дійсного і запланового значень величин.

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

$$B_{\PiЗ} = X_{\Phi} - X_{\Pi}, \quad (1.12)$$

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

Відхилення за об'ємом підприємства можна розділити на дві великі групи: відхилення за потужністю і за ефективністю. Відхилення за

потужністю визначаються наступним чином:

$$V_{\text{ПОТ}} = (V_{\text{Ф}} - V_{\text{П}}) \cdot \Phi_{\text{П}}, \quad (1.13)$$

де $V_{\text{Ф}}$ — вартість основних фондів (кількісний фактор);

Φ — фондівіддача (якісний фактор).

Відхилення за ефективністю (фондовіддачею):

$$V_{\text{ПОТ}} = V_{\text{Ф}} \cdot (\Phi_{\text{Ф}} - \Phi_{\text{П}}) \quad (1.14)$$

В оперативному контролінгу принципове значення має класифікація витрат на постійні та змінні, оскільки саме вона створює методичну основу для аналізу витратної поведінки та прийняття управлінських рішень. У практиці управлінського обліку застосовують кілька підходів до диференціації витрат, серед яких найбільш поширеними є три методи.

Першим є графічний (статистичний) метод, який ґрунтується на візуалізації взаємозв'язку між рівнем витрат і обсягом діяльності. На координатній площині відображаються точки, що характеризують фактичні витрати за різних обсягів випуску. Проведена через ці точки лінія тренду дає змогу визначити рівень постійних витрат за точкою її перетину з віссю ординат. Хоча цей підхід спирається на ідеї кореляційного аналізу, числові значення коефіцієнтів кореляції при цьому, як правило, не розраховуються.

Другим є метод найбільших і найменших значень витрат, який передбачає вибір із сукупності спостережень двох періодів — із максимальним і мінімальним рівнем витрат за відповідних обсягів виробництва. На основі різниці між цими показниками визначається ставка змінних загальновиробничих витрат шляхом ділення приросту витрат на приріст обсягу випуску. Величина постійних витрат розраховується шляхом

віднімання добутку ставки змінних витрат і обсягу виробництва від загальної суми загальновиробничих витрат.

Найбільш точним з погляду аналітичної обґрунтованості вважається метод найменших квадратів, який дозволяє кількісно оцінити залежність витрат від обсягу діяльності на основі статистичного моделювання.

У межах усіх зазначених методів загальновиробничі витрати подаються у вигляді лінійної функції, де вільний член інтерпретується як постійна складова витрат, а коефіцієнт при змінній, що характеризує обсяг випуску, відображає ставку змінних витрат.

Для поглибленого аналізу взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності та фінансовим результатом широко застосовується модель «витрати – обсяг – прибуток» (CVP-аналіз). Послідовність такого аналізу зазвичай включає:

1. визначення точки беззбитковості;
2. формування системи припущень і обмежень;
3. невизначеності та чутливості результатів до зміни параметрів;
4. використання показника маржинального доходу;
5. оцінювання впливу структури продажів на величину чистого прибутку.

Важливою складовою оперативного контролінгу є оперативна діагностика фінансово-господарського стану підприємства, яка передусім передбачає аналіз його фінансового стану. Доцільно здійснювати таку оцінку у визначеній логічній послідовності:

1. аналіз структури та складу активів, відображених у балансі;

2. дослідження напрямів розподілу прибутку;

3. оцінювання формування та використання фондів цільового фінансування;

4. визначення наявності власних оборотних коштів;

5. аналіз стану й ефективності використання оборотного капіталу;

6. розрахунок показників оборотності оборотних коштів.

Для комплексної оцінки фінансового стану підприємства застосовують систему показників рентабельності, ділової активності (оборотності), платоспроможності та фінансової стійкості, що дозволяє сформулювати цілісне уявлення про результати й потенціал його діяльності.

До функціональних обов'язків контролінгу також належать внутрішній аудит і внутрішній консалтинг. Консультаційна функція реалізується службами контролінгу у процесі розроблення методичного забезпечення діяльності підрозділів, а також шляхом підготовки на запит керівництва аналітичних висновків і рекомендацій щодо вирішення управлінських проблем, які виникають на рівні підприємства або його структурних одиниць. Консалтингові послуги можуть надаватися і в межах проведення внутрішнього аудиту, зокрема у разі виявлення недоліків або резервів підвищення ефективності.

Предметом внутрішнього аудиту є перевірка діяльності всіх підрозділів і функціональних напрямів підприємства з метою оцінювання їх організаційно-правової відповідності та результативності. Внутрішній аудит слід розглядати як незалежну експертну діяльність служби контролінгу, спрямовану на перевірку й оцінювання якості виконання посадових обов'язків персоналом. Основна увага при цьому зосереджується на аналізі інформаційної системи підприємства, зокрема системи бухгалтерського

обліку та пов'язаних з нею контрольних процедур, дослідженні фінансової й операційної інформації, а також оцінюванні економічності та загальної ефективності господарських операцій.

1.3 Доцільність та методи впровадження контролінгу на підприємствах

Динаміка змін зовнішнього середовища, процеси глобалізації ринків і посилення конкурентного тиску обумовлюють необхідність використання вітчизняними підприємствами сучасних управлінських інструментів, спрямованих на виявлення та мобілізацію внутрішніх резервів підвищення ефективності управління. У зв'язку з цим дедалі більшого поширення набуває впровадження контролінгу як інтегрованої управлінської концепції в практику діяльності підприємств.

Обґрунтованість запровадження контролінгу на підприємстві визначається його функціональною спрямованістю на всебічну підтримку менеджменту, що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг. Ключовою метою контролінгу є концентрація управлінського процесу на досягненні стратегічних і тактичних цілей розвитку підприємства.

Ефективно сформована система контролінгу має чітку орієнтацію на перспективу, а не лише на ретроспективний аналіз. Її призначення полягає не тільки у фіксації фактично понесених витрат або отриманих фінансових результатів, а передусім у забезпеченні керівництва підприємства повною, релевантною та своєчасною інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо планування майбутніх доходів і витрат [26].

У сучасних умовах господарювання недостатній рівень управлінської культури та неефективні управлінські підходи часто стають однією з ключових причин виникнення кризових явищ на вітчизняних підприємствах. Використання застарілих методів управління призвело до погіршення

фінансово-економічного стану значної кількості суб'єктів господарювання. Одним із суттєвих чинників прийняття неефективних управлінських рішень залишається відсутність або фрагментарність системи контролінгу на підприємствах.

До основних передумов формування системи контролінгу в організації належать такі чинники [12]:

- погіршення ключових економічних показників діяльності;
- поява нових цілей розвитку за збереження попередніх умов функціонування;
- відсутність узгодженості між стратегічними та оперативними цілями;
- застосування застарілих методів планування, калькулювання та аналізу, які не відповідають потребам менеджменту;
- недосконалість систем обліку й аналітичного забезпечення та їх невідповідність вимогам прийняття управлінських рішень;
- дублювання або відсутність окремих управлінських функцій, а також конфлікти між підрозділами у процесі їх виконання.

За наявності одного або кількох зазначених чинників, як правило, формуються передумови для впровадження контролінгу за ключовими напрямками діяльності підприємства: організаційна структура, продукція, закупівельна діяльність, персонал, виробниче устаткування, система інформаційного забезпечення та управлінська звітність.

У сфері організації типовими проблемами є недостатня обізнаність працівників, у тому числі керівників, щодо реальної організаційної структури підприємства; надмірно складна та багаторівнева система підпорядкування з внутрішніми суперечностями; відсутність чітко визначених зон відповідальності й компетенцій; перевантаження окремих структурних підрозділів.

У продуктовому напрямі спостерігаються застарілі моделі та асортимент продукції, їх невідповідність вимогам сучасних внутрішніх і зовнішніх ринків за якісними, дизайнерськими та споживчими

характеристиками, а також обмежені перспективи подальшого розвитку продукції.

У сфері закупівель проблемами виступають низька якість матеріальних ресурсів, відсутність належного вхідного контролю та формування економічно необґрунтованих складських запасів.

Щодо персоналу характерними є формальне ставлення до виконання трудових обов'язків, відчуження особистих інтересів працівників від результатів діяльності підприємства, а також зростання соціальної невизначеності.

У технічному забезпеченні підприємств поширеними є зношеність основних засобів, застарілий парк обладнання та відсутність системи планово-попереджувального обслуговування, що зумовлює ремонти лише після виникнення аварійних ситуацій.

Суттєві недоліки притаманні системі інформаційного забезпечення та звітності: відсутність аналітичних і пояснювальних матеріалів у звітах, значна частка ручної обробки даних, обмеженість інформації для прийняття стратегічних рішень, її недостовірність, недостатній рівень автоматизації, а також відсутність системи обліку витрат за носіями та об'єктами калькулювання [18].

Процес упровадження контролінгу розпочинається з ухвалення управлінського рішення щодо розроблення відповідної системи на підприємстві. Оптимальним моментом для старту побудови контролінгу є поява перших «слабких сигналів» — індикаторів потенційних ризиків для стабільного функціонування підприємства. Такі сигнали можуть мати як внутрішнє, так і зовнішнє походження та зазвичай проявляються у вигляді малопомітних тенденцій і відхилень.

Після прийняття рішення та визначення відповідальних осіб розпочинається етап формування інструментальної бази контролінгу, що включає розроблення таких ключових елементів [39]:

- системи стратегічного й оперативного планування та бюджетування;

- методик розрахунку маржинального прибутку в розрізі підприємства, підрозділів, продуктів, клієнтів і ринків;
- підходів до обліку витрат за видами, місцями їх виникнення та продуктами;
- системи управлінської звітності, орієнтованої на конкретних внутрішніх користувачів;
- методик оцінювання ефективності інвестиційної та поточної діяльності;
- інструментів аналізу відхилень між плановими та фактичними показниками.

Усі інструменти контролінгу, що розробляються з урахуванням специфіки конкретного підприємства, мають бути сприйняті та прийняті користувачами. Контролери повинні вміти аргументовано доводити корисність і практичну цінність власних розробок, фактично «презентуючи» їх внутрішнім споживачам. Без такого визнання використання інструментарію контролінгу в повсякденній управлінській практиці є малоімовірним.

Про перехід до наступної фази — зміцнення позицій контролінгу — свідчать такі ознаки:

- зростання задоволеності менеджерів результатами роботи контролерів;
- формування взаємної довіри та інтенсифікація комунікацій;
- помітне поліпшення результатів діяльності підрозділів, що користуються послугами контролінгу;
- позитивна репутація служби контролінгу всередині підприємства.

Наявність зазначених ознак свідчить про те, що система контролінгу не лише організаційно й інструментально сформована, а й отримала реальне визнання та поширення в управлінській практиці підприємства.

На переважній більшості вітчизняних підприємств, які перебувають на початкових етапах розроблення та впровадження контролінгу, практичні

завдання цієї системи здебільшого зосереджуються на створенні, адаптації та апробації методичних підходів до обліку витрат і результатів у різних розрізах господарської діяльності. Частина підприємств уже фактично завершила етап формування управлінського обліку й перейшла до розбудови інструментарію планування та бюджетування. Водночас у багатьох випадках говорити про повноцінну, стабільно корисну та результативну роботу підрозділу контролінгу поки що передчасно [39].

Практика формування служб контролінгу дозволяє виділити низку типових помилок, які істотно знижують ефект упровадження.

1) Помилки у трактуванні сутності та ролі контролінгу.

Перед початком організаційних змін керівник має чітко усвідомити зміст контролінгу, оцінити його доцільність для підприємства, і лише після цього — поетапно вибудовувати систему. Важливо, щоб персонал сприймав контролінг не як «додатковий контроль», а як механізм, що підсилює стабільність підприємства, створює довгострокові гарантії зайнятості, забезпечує прогнозованість доходів і формує відчуття впевненості у майбутньому. Концептуальною помилкою є постановка контролеру завдання «викривати помилки керівників підрозділів». Контролінг не орієнтується на пошук винних, його призначення — виявляти та усувати причини відхилень, які завадили досягненню поставлених цілей. Відтак на підприємстві має формуватися культура конструктивного ставлення до помилок: аналіз обставин, причин і рішень, а не покарання. Інакше грубі управлінські помилки здатні дискредитувати саму ідею контролінгу та зруйнувати довіру до системи.

2) Помилки у виборі та конкретизації цілей.

Контролінг часто визначають як концепцію організації, що дозволяє ідентифікувати відповідальність за фінансовий результат і сформувати обґрунтовані заходи для досягнення запланованого рівня прибутковості. Однак на практиці підприємства орієнтуються не лише на прибуток, а й на низку підцілей: підтримання ліквідності, збереження ринкової частки,

нарощення обсягів продажів, утримання ключового персоналу, обмеження ризиків. Якщо базовою метою обрано прибуток, необхідно чітко визначити часовий горизонт — коротко- чи довгостроковий. Спроби швидко «покращити прибуток» через згортання інвестицій у модернізацію, відмову від профілактичних ремонтів або зменшення витрат на маркетинг можуть створити тимчасовий ефект, але фактично означають перенесення проблем на майбутні періоди.

3) Дефіцит або надлишок інформації.

Поширеною практикою є щомісячна звітність підрозділу контролінгу перед керівництвом, однак нерідко такі звіти або надмірно описові, або нагадують результати аудиту/ревізії. Щоб уникнути цього, управлінська звітність контролінгу має давати відповіді на ключові питання:

- чи досягнуто поставлених цілей; якщо ні — що саме стало перешкодою;
- які інструменти й варіанти рішень доступні для усунення відхилень або підвищення ймовірності досягнення мети.

Окремою проблемою є надлишок контрольованих індикаторів: прагнучи швидко й точно оцінювати ситуацію, керівництво часто ініціює системи моніторингу з великою кількістю показників та дуже частою звітністю (наприклад, щотижневою). Надмірна деталізація призводить до інформаційного шуму й знижує аналітичну цінність контролінгу.

4) Помилки у виборі джерел інформації.

На багатьох підприємствах джерела сигнальної інформації обмежують підрозділами, що ведуть бухгалтерський облік, калькулювання, статистичну та фінансову звітність. Такий підхід має суттєві обмеження: фінансовий облік і зовнішня звітність регламентуються нормативними актами, а їхня логіка не завжди спрямована на відображення «економічної реальності» прибутковості чи рентабельності; бухгалтерські факти можуть не повністю відтворювати реальні події; фінансовий облік орієнтований переважно на минулі процеси й має обмежену придатність для перспективного управління;

до того ж він може «сигналізувати» про значні відхилення за другорядними показниками, відволікаючи увагу від критичних факторів. Якщо сигнальна база контролінгу зводиться лише до вторинних даних обліку і зовнішньої звітності, то не варто очікувати від контролера більшого, ніж може бути отримано шляхом обробки такої інформації.

5) Інші типові помилки впровадження.

Найчастіше до них відносять:

- концентрацію лише на витратах і жорсткому бюджетному контролі;
- ігнорування аналізу доходів та ризиків;
- упровадження контролінгу без попередньої перевірки надійності інформаційної бази та організаційно-технологічних процесів;
- включення контролінгу до структури фінансової або планово-економічної служби, що знижує його незалежність;
- спроби реалізувати контролінг «знизу догори» без підтримки вищого керівництва [18].

Формування служби контролінгу завжди має індивідуальний характер, тому універсальної організаційної моделі запропонувати неможливо. На одному підприємстві функції контролінгу може виконувати один спеціаліст, на іншому — взаємопов'язані підрозділи. Типово служба контролінгу налічує 3–4 працівники. У низці компаній наявні відділи економічного аналізу, внутрішнього контролю, управлінського обліку, планування — вони фактично виконують завдання контролінгу, застосовуючи його методологічні підходи. У такому разі зменшується конфлікт інтересів між службами, а впровадження відбувається відносно безболісно. Під час створення служби контролінгу доцільно враховувати такі базові вимоги [35]:

підрозділ контролінгу має отримувати потрібні дані з бухгалтерії, фінансово-розрахункового відділу, підрозділів аналізу й планування, збуту, а також матеріально-технічного постачання;

служба контролінгу повинна мати повноваження організовувати збір додаткових даних через інші економічні служби, якщо ці дані необхідні для

аналітики, але відсутні в наявних документах;

контролінг має мати можливість запроваджувати нові процедури систематичного збору аналітичної інформації, а питання компенсації додаткового навантаження іншим службам повинні вирішувати керівники;

результати аналізу мають швидко доводитися до вищого керівництва;

служба контролінгу повинна бути інституційно незалежною від конкретної фінансово-економічної служби.

Контролінг доцільно розглядати як інструмент підтримки кожного етапу управлінського циклу:

формулювання цілей підприємства та їх відображення у системі показників результативності на визначений період;

зіставлення фактичних результатів із плановими, фіксація відхилень, оцінка їх значущості та отримання повної, точної й своєчасної інформації;

розроблення альтернатив управлінських дій для мінімізації відхилень між планом і фактом. Важливо розуміти, що відхилення є природним проявом взаємодії підприємства з мінливим внутрішнім і зовнішнім середовищем.

У науково-практичній літературі виділяють кілька підходів до впровадження контролінгу в систему управління підприємством [22]:

підхід «малими кроками»;

підхід «бомбометання»;

підхід «планованої еволюції».

Запровадження «малими кроками» передбачає поступові локальні зміни в управлінській структурі з поетапним наближенням до цільової моделі. Перевага — нижчий рівень опору персоналу; недолік — невизначеність строків завершення та ризик зупинки процесу. Підхід «бомбометання» означає швидку та інтенсивну реорганізацію системи управління: він потенційно скорочує строки впровадження, але водночас підвищує імовірність конфліктів і активного спротиву.

Найбільш збалансованим вважається підхід, який традиційно

називають «планованою еволюцією», оскільки він поєднує переваги поступовості та керованості змін, зменшуючи рівень протидії впровадженню контролінгу. На вищому рівні управління формується й затверджується концепція контролінгу, далі розробляється стратегічний план упровадження, який деталізується у тактичні та оперативні плани із визначенням строків, цілей і заходів. Результати кожного етапу оцінюються для коригування планів, удосконалення системи та підвищення її ефективності.

Водночас слід зауважити, що термін «еволюція» не повністю відображає сутність підходу, оскільки еволюційні зміни не можуть бути повністю запрограмовані. Тому більш коректним є визначення цього підходу як «програмованого впровадження».

Щодо послідовності етапів упровадження системи контролінгу, то кожне підприємство має самостійно визначати їх склад і порядок реалізації, виходячи з власних потреб, ресурсів і організаційних можливостей.

Отже, контролінг можна розглядати як управлінську концепцію, орієнтовану на майбутній стан підприємства, що інтегрує та узгоджує планування, контроль і інформаційне забезпечення. Його стратегічне призначення полягає в спрямуванні управлінського процесу на досягнення комплексу цілей, визначених підприємством.

Висновки до розділу 1

Обґрунтовано, що контролінг доцільно розглядати як цілісну управлінську концепцію, спрямовану на формування та регулювання майбутнього стану підприємства шляхом інтеграції і координації функцій планування, контролю та інформаційно-аналітичного забезпечення. Ключовим призначенням контролінгу є спрямування управлінського процесу на досягнення сукупності стратегічних і тактичних цілей підприємства.

Сучасна управлінська практика засвідчує, що економічна природа контролінгу полягає у використанні його як інструменту проактивного

управління, орієнтованого на виявлення слабких ланок і усунення «вузьких місць» у діяльності організації, а також на забезпечення випереджального реагування відповідно до визначених стратегічних орієнтирів розвитку.

Розвиток контролінгу в сучасних умовах зумовлений низкою об'єктивних передумов: по-перше, зростанням нестабільності як зовнішнього, так і внутрішнього середовища функціонування підприємств; по-друге, необхідністю пошуку інноваційних та вдосконалення наявних систем управління, здатних забезпечити гнучкість і стійкість господарської діяльності; по-третє, недостатнім рівнем використання альтернативних управлінських сценаріїв у процесі ухвалення рішень.

З огляду на функціональну спрямованість, у межах концепції контролінгу виокремлюють стратегічний та оперативний рівні. До сфери стратегічного контролінгу належать ідентифікація та аналіз стратегічних проблем підприємства, у тому числі своєчасне виявлення ризиків кризового характеру й загрози банкрутства, визначення пріоритетних напрямів діяльності, формування та діагностика стратегії розвитку, а також оцінювання стратегічної позиції підприємства в конкурентному середовищі.

Оперативний контролінг, у свою чергу, зосереджується на забезпеченні поточного управління і включає оперативне планування, базовою формою якого є бюджетування, проведення оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємства, а також облік і контроль витрат. Основу аналітичного інструментарію оперативного контролінгу становить аналіз відхилень фактичних показників від запланованих.

Доцільність упровадження контролінгу на підприємствах визначається його орієнтацією на комплексну функціональну підтримку менеджменту, що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію управлінських процесів, контроль виконання управлінських рішень і внутрішній консалтинг.

2 АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ В СІСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

3

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Об'єктом дослідження є публічне акціонерне товариство «Запорізький завод металевих конструкцій», розташоване за адресою: 69008, м. Запоріжжя, Південне шосе, 72. У межах приведення організаційно-правової форми у відповідність до вимог чинного законодавства відкрите акціонерне товариство було перейменовано на публічне акціонерне товариство (далі — завод). Чисельність персоналу підприємства становить близько 450 працівників.

ПАТ «Запорізький завод металевих конструкцій» входить до складу холдингової структури ПрАТ «Укрстальконструкція». Керуюча компанія холдингу виконує функції генерального підрядника, забезпечує повний цикл робіт — від проектування до виготовлення та монтажу сталевих конструкцій різного призначення, а також здійснює координацію й контроль операційної діяльності підприємств-учасників і партнерів об'єднання.

З моменту заснування у 1936 році завод є одним із провідних виробників металоконструкцій для промислового комплексу сходу України. Основними напрямками спеціалізації підприємства є виготовлення резервуарів різного призначення, а також зварних металевих конструкцій для промислового й цивільного будівництва. Річна виробнича потужність заводу сягає 20 тис. тонн металоконструкцій.

До основної номенклатури продукції підприємства належать:

- вертикальні резервуари різного функціонального призначення (для зберігання нафти, нафтопродуктів, води, агресивних середовищ тощо)

- об'ємом від 2 до 75 тис. м³, виготовлені рулонним або листовим способом, а також мокрі газгольдери;
- горизонтальні наземні та підземні резервуари місткістю від 5 до 100 м³;
 - сталеві каркаси промислових, громадських, спортивних і торговельних об'єктів;
 - кожухи доменних печей і повітронагрівачів;
 - конструкції силосів, бункерів і баків-акумуляторів гарячої води;
 - металоконструкції труб великого діаметра, виготовлені методом рулонування;
 - опори трубопроводів, естакади, прогонові споруди;
 - водонапірні башти, димові труби, повітроводи;
 - зварні двотаврові балки висотою до 3 м, у тому числі з перфорованою стінкою;
 - зварні загальнобудівельні конструкції (колони, балки покриття і перекриття, монорельси, фахверкові стійки, зв'язки, кутникові й трубчасті ферми);
 - просічно-витяжний лист;
 - вальцьовані металоконструкції.

Продукція підприємства сертифікована відповідно до вимог системи УкрСЕПРО для резервуарних і будівельних металоконструкцій, має сертифікат Росстандарту, а також перебуває на етапі завершення сертифікації за стандартом API 650 Американського інституту нафти. Вхідний контроль матеріалів і вихідний контроль готової продукції здійснюються із застосуванням комплексу випробувань механічних властивостей сталі та якості зварних з'єднань з використанням рентгенівських установок, ультразвукових дефектоскопів і вакуумних камер. На підприємстві впроваджено та функціонує система менеджменту якості відповідно до стандарту ISO 9001:2000.

Виробничий процес забезпечується сучасним обладнанням і технологічною оснасткою, зокрема сортозгинальними машинами, свердлильними

верстатами, пресами для пробивання отворів, стругальними та згинальними станками, плазовими установками різання «Кристал», гільйотинами, напіваавтоматичними та автоматичними зварювальними апаратами, а також більш ніж 40 мостовими кранами.

Технологія виготовлення резервуарних конструкцій залежно від їх конструктивних особливостей включає такі основні етапи. Центральні частини днища та стінки резервуарів формуються методом рулонування укрупнених листових заготовок, зварених у картини відповідно до геометрії розгортки. Якість зварних швів контролюється поетапно з використанням вакуумного та рентгенівського методів. Після цього заготовки транспортуються у згорнутому вигляді. Покрівлі резервуарів виготовляються зі щитових сегментів із центральним елементом типу «корона», з контролем геометрії та герметичності швів. На завершальному етапі резервуари комплектуються кільцевими майданчиками, люками, патрубками, підсилювальними елементами та іншими конструктивними деталями.

Виготовлення загальнобудівельних металоконструкцій здійснюється послідовно через заготівельні роботи, механічну обробку, контроль відповідності кресленням, складання, зварювання, очищення зварних швів, контроль якості (включно з ультразвуковими та рентгенівськими методами), антикорозійну обробку й підготовку до відвантаження замовнику.

ПАТ «Запорізький завод металевих конструкцій» зарекомендувало себе як надійний виробник і постачальник металоконструкцій для масштабних промислових об'єктів. Серед ключових проєктів останніх років — будівництво резервуарів для нафтопроводу «Одеса–Броди», резервуарних парків для підприємств «Нафтохімік Прикарпаття» та «Дніпрспецсталь», реалізація проєктів на комбінатах «Запоріжсталь», «АрселорМіттал Кривий Ріг» і «Азовсталь».

Наприкінці 2021 року підприємство уклало значний міжнародний контракт, відповідно до якого для експорту до Туркменістану передбачено виготовлення вертикальних циліндричних резервуарів типу РВС-5000 та

РВС-10000 зі стаціонарною і щитовою покрівлею для зберігання дизельного палива та бензину. Загальний обсяг замовлення становить орієнтовно 2500 тонн металоконструкцій. Деякі техніко-економічні характеристики підприємства в розрізі 2019-2020 років наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Техніко-економічні показники ПАТ «ЗЗМК»

Найменування показників	Од. вим.	2019 рік	2020 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

Аналіз даних, наведених у таблиці 2.1, свідчить про істотне скорочення обсягів виробництва підприємства — на 28 074 тис. грн, або 22,38 % порівняно з 2020 роком. За підсумками 2020 року діяльність підприємства була збитковою: фінансовий результат становив –5 723 тис. грн, що на 28 670

тис. грн менше порівняно з попереднім роком.

Водночас у натуральному вимірі обсяг виробництва зріс на 2 517 т, або 31,74 % відносно 2019 року. Незважаючи на зростання фізичних обсягів випуску, збитковість діяльності зумовлена підвищенням виробничих витрат і відповідним зростанням собівартості продукції.

Основні виробничі фонди підприємства використовуються відносно ефективно, що підтверджується зростанням коефіцієнта завантаження виробничих потужностей на 13 % порівняно з 2020 роком.

У 2020 році на підприємстві відбулося скорочення чисельності персоналу на 43 особи. Водночас річний фонд оплати праці збільшився на 2 144 тис. грн, а середньомісячна заробітна плата одного працівника досягла 2 212 грн, що на 554 грн перевищує рівень 2019 року.

2.2 Аналіз господарської діяльності підприємства

Дослідження господарської діяльності підприємства може здійснюватися залежно від поставлених аналітичних цілей. Одним із пріоритетних напрямів роботи служби контролінгу є оцінювання та діагностика фінансово-господарського стану суб'єкта господарювання. У цьому контексті аналіз діяльності підприємства доцільно зосередити на фінансових аспектах, що дає змогу сформуванню обґрунтовану інформаційну основу для ухвалення управлінських рішень.

Аналіз фінансового стану дозволяє встановити рівень економічної стійкості підприємства, оцінити його платоспроможність і здатність своєчасно виконувати зобов'язання перед кредиторами, а також з'ясувати джерела формування та масштаби отриманого фінансового результату. Ключовою метою фінансово-економічного аналізу є комплексна оцінка результатів діяльності підприємства в ретроспективі, визначення його поточного стану та прогнозування подальших можливостей розвитку.

Важливою складовою аналізу фінансово-економічного стану є дослідження прибутковості підприємства, що визначається як різниця між отриманими доходами та понесеними витратами. Для цього застосовується система показників рентабельності, зокрема рентабельність власного капіталу, рентабельність сукупного капіталу, коефіцієнт рентабельності діяльності та інші індикатори ефективності. У межах дослідження зазначені показники будуть розраховані для ПАТ «Запорізький завод металевих конструкцій» за 2018–2020 роки на основі даних бухгалтерського балансу та звіту про фінансові результати.

1) Рентабельність власного капіталу визначається як відношення прибутку підприємства до середньорічної величини власних коштів і характеризує обсяг фінансового результату, отриманого з кожної гривні власного капіталу:

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

де Π – прибуток;

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

$$2020: P_{B3} = \frac{-6042}{51035} = -0,118$$

$$2019: P_{B3} = \frac{31208}{56758} = 0,550$$

$$2018: P_{B3} = \frac{18111}{34102} = 0,531$$

2) Показник рентабельності власного капіталу відображає рівень ефективності використання коштів, інвестованих власниками у діяльність підприємства. Зростання його значення свідчить про підвищення віддачі вкладеного капіталу та зростання економічної привабливості підприємства для акціонерів. Результати розрахунків демонструють, що у 2019 році спостерігалось певне підвищення рентабельності власного капіталу порівняно з 2018 роком, що можна оцінити як позитивну динаміку. Водночас у 2020 році діяльність підприємства стала збитковою, що зумовило від'ємне значення показника та свідчить про зниження ефективності використання власного капіталу в зазначеному періоді

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

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

$$2020: \quad P_k = \frac{-6042}{51035 + 19904} = \frac{-06042}{70939} = -0,085$$

$$2019: \quad P_k = \frac{31208}{56758 + 3719} = \frac{31208}{60477} = 0,516$$

$$2018: \quad P_k = \frac{18111}{34102 + 3411} = \frac{18111}{37513} = 0,483$$

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

:

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

де B – виручка від реалізації продукції.

$$2020: \quad P_d = \frac{-6042}{97393} = -0,062$$

$$2019: \quad P_d = \frac{31208}{125467} = 0,249$$

$$2018: \quad P_d = \frac{18111}{124451} = 0,146$$

Розмір цього показника великою мірою залежить безпосередньо від специфіки визначеної галузі підприємства. Розрахунок афішує ствердливую тенденцію по наявному коефіцієнту рентабельності діяльності в 2018-2019 роках і проймаюче падіння показника в 2020 році через збитковість роботи підприємства в цьому році.

Вибудуємо отримані в ході розрахунків дані рентабельності в таблицю 2.2 з ціллю аналізу викривлень.

Таблиця 2.2 – Показники рентабельності діяльності ПАТ «ЗЗМК»

Показники	2018	2019	Відхилення		2020	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.

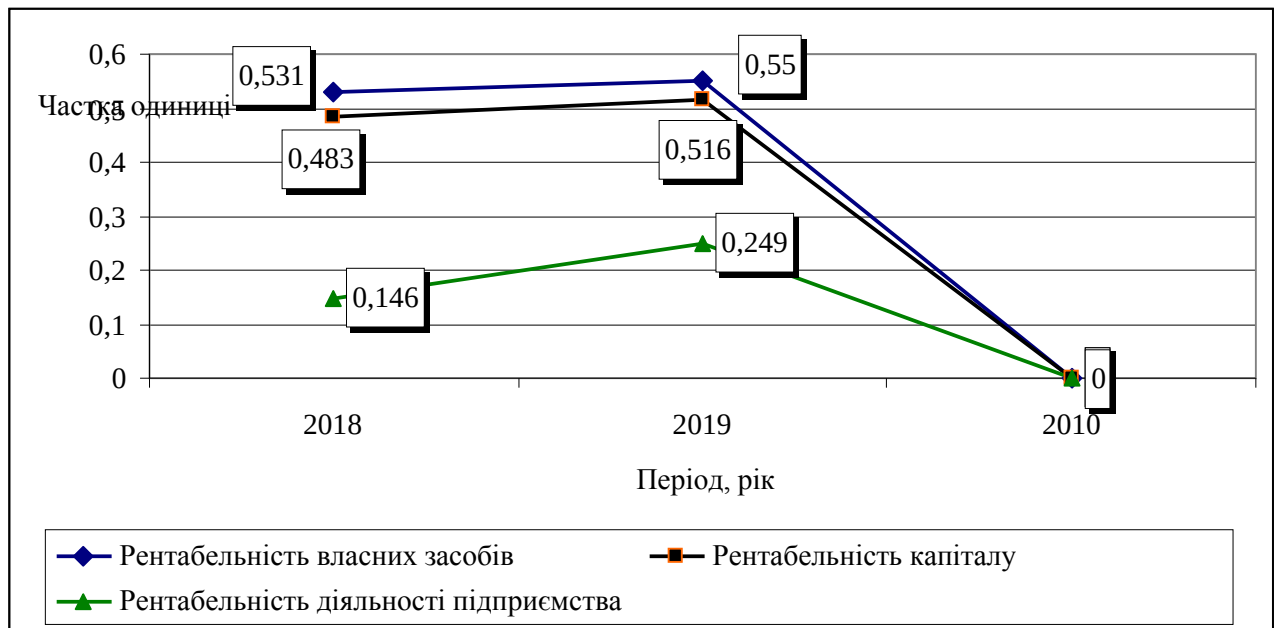


Рисунок 2.1 – Динаміка показників рентабельності ПАТ «ЗЗМК»
за 2018-2020 рр.

Вагомою групою індикаторів, що відображають результативність використання ресурсного потенціалу підприємства, є показники оборотності. Їх економічний зміст полягає у визначенні швидкості трансформації вкладених активів у грошові кошти протягом аналізованого періоду. До таких індикаторів належать коефіцієнт оборотності капіталу, показники оборотності основних засобів і оборотного капіталу, а також тривалість одного обороту.

1) Оборотність капіталу характеризує інтенсивність використання сукупного капіталу підприємства та відображає кількість оборотів, які здійснюють інвестовані кошти протягом звітного періоду. З практичної точки зору цей показник демонструє обсяг доходу (виторгу), отриманого з кожної гривні залученого капіталу:

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

$$\begin{aligned}
 2020: \quad O_K &= \frac{97393}{65708} = 1,48 \\
 2019: \quad O_K &= \frac{125467}{48995} = 2,56 \\
 2018: \quad O_K &= \frac{124451}{29775} = 4,18
 \end{aligned}$$

Підвищення швидкості обороту капіталу свідчить про більш ефективне використання фінансових ресурсів підприємства. Водночас результати розрахунків для ПАТ «Запорізький завод металевих конструкцій» засвідчують послідовне зниження коефіцієнта оборотності капіталу упродовж досліджуваного періоду, що слід розцінювати як негативну тенденцію. Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що динаміка цього показника значною мірою визначається змінами оборотності як основних засобів, так і оборотного капіталу підприємства.

2) Визначимо оборотність основних засобів:

$$O_{OЗ} = \frac{B}{OЗ} \quad (2.5)$$

$$\begin{aligned}
 2020: \quad O_{OЗ} &= \frac{97393}{11154} = 8,73 \\
 2019: \quad O_{OЗ} &= \frac{125467}{11708} = 10,72 \\
 2018: \quad O_{OЗ} &= \frac{124451}{11820} = 10,53
 \end{aligned}$$

Показник оборотності основних засобів відображає рівень результативності використання виробничих фондів підприємства. Дані розрахунків свідчать, що у 2018–2019 роках спостерігалася позитивна

динаміка зростання цього показника, що вказує на підвищення інтенсивності використання основних засобів. Водночас у 2020 році відбулося суттєве скорочення коефіцієнта оборотності, що є ознакою погіршення ефективності їх експлуатації в зазначеному періоді.

3) Визначимо оборотність оборотного капіталу:

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

де OA – оборотні активи;

Z_k – короткострокова заборгованість.

$$\begin{aligned} 2020: \quad O_{ок} &= \frac{97393}{54061} = 1,80 \\ 2019: \quad O_{ок} &= \frac{125467}{37264} = 3,37 \\ 2018: \quad O_{ок} &= \frac{124451}{17189} = 7,24 \end{aligned}$$

Результати розрахунків свідчать про наявність стабільної тенденції до щорічного зниження результативності використання оборотного капіталу підприємства. З метою комплексного відстеження процесу трансформації оборотних активів у грошові кошти доцільно поглибити аналіз, здійснивши розрахунок показників оборотності за окремими складовими оборотного капіталу, що формують структуру оборотних ресурсів підприємства.

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;

$З$ – середня вартість запасів за відповідний рік;

T_3 – термін оборотності запасів;

T – 365 днів.

$$2020: \quad O_3 = \frac{97393}{19875} = 4,90 \quad T_3 = \frac{365}{4,9} = 74,5$$

$$2019: \quad O_3 = \frac{125467}{16460} = 7,62 \quad T_3 = \frac{365}{7,62} = 48$$

$$2018: \quad O_3 = \frac{124451}{15768} = 7,89 \quad T_3 = \frac{365}{7,89} = 46$$

Підвищення швидкості обороту запасів свідчить про зменшення потреби підприємства у їх обсягах для формування відповідного рівня виручки. Водночас результати розрахунків демонструють, що негативна динаміка зниження оборотності запасів, яка у 2018–2019 роках проявлялася відносно помірно, у 2020 році набула значно більш вираженого характеру. Як наслідок, у 2020 році спостерігається істотне збільшення тривалості одного обороту запасів.

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

$$O_{дз} = \frac{В}{Д_3}, \quad (2.9)$$

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

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

$Д_3$ – середня величина дебіторської заборгованості за відповідний рік;

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

$$2020: \quad O_{дз} = \frac{97393}{40162} = 2,43 \quad T_{дз} = \frac{365}{2,43} = 150$$

$$2019: \quad O_{дз} = \frac{125467}{39298} = 3,19 \quad T_{дз} = \frac{365}{3,19} = 114$$

$$2018: \quad O_{дз} = \frac{124451}{29407} = 4,23 \quad T_{дз} = \frac{365}{4,23} = 86$$

Результати проведених розрахунків свідчать про стійку тенденцію до зниження коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості упродовж 2018–2020 років, що супроводжується відповідним зростанням тривалості її обороту. Така динаміка вказує на уповільнення надходження грошових коштів від покупців за реалізовану продукцію, що, у свою чергу, негативно позначається на платоспроможності та загальному фінансовому стані підприємства.

6) Розкриваємо оборотність кредиторської недоїмки і строк оборотності кредиторської недоїмки:

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

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

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

K_3 – середня величина кредиторської заборгованості за відповідний рік;

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

$$2020: \quad O_{кз} = \frac{97393}{15417} = 6,32 \quad T_{кз} = \frac{365}{6,32} = 58$$

$$\begin{aligned}
 2019: \quad O_{\text{кз}} &= \frac{125467}{24474} = 5,13 & T_{\text{кз}} &= \frac{365}{5,13} = 71 \\
 2018: \quad O_{\text{кз}} &= \frac{124451}{19586} = 6,35 & T_{\text{кз}} &= \frac{365}{6,35} = 57,5
 \end{aligned}$$

Проведені розрахунки засвідчують відносно високий рівень оборотності кредиторської заборгованості підприємства. У 2019 році було зафіксовано певне уповільнення її обороту, що можна оцінювати позитивно, оскільки підприємство отримало можливість триваліше користуватися комерційним кредитом постачальників без додаткових фінансових витрат. Водночас у 2020 році показник оборотності кредиторської заборгованості знову наблизився до рівня 2018 року, що свідчить про скорочення строків розрахунків із контрагентами.

Узагальнення розрахованих періодів оборотності окремих елементів оборотного капіталу дає змогу визначити загальну тривалість обороту оборотних коштів підприємства

$$T_{\text{ОБ}} = T_3 + T_{\text{ДЗ}} + T_{\text{кз}} \quad (2.13)$$

$$2020: \quad T_{\text{ОБ}} = 74,5 + 150 - 58 = 166,5$$

$$2019: \quad T_{\text{ОБ}} = 48 + 114 - 71 = 91$$

$$2018: \quad T_{\text{ОБ}} = 46 + 86 - 57,5 = 74,5$$

Тривалість обороту оборотного капіталу відображає кількість днів, необхідних для трансформації вкладених у поточну діяльність коштів у грошові надходження. Скорочення цього періоду є позитивною характеристикою фінансового стану підприємства. Проте результати розрахунків свідчать про негативну динаміку даного показника упродовж 2018–2020 років, причому найбільш суттєве його погіршення спостерігалось у 2020 році.

Вибудуємо показники оборотності в таблицю 2.3 та обчислимо відхилення у зіставленні з останніми періодами.

Таблиця 2.3 – Показники оборотності ПАТ «ЗЗМК»

Показники	2018	2019	Відхилення		2020	Відхилення	
			абс.	%		абс.	%
Оборотність капіталу (О _к)	4,18	2,56	-1,62	-38,8	1,48	-1,08	-42,2
Оборотність осн. засобів (О _{оз})	10,53	10,72	0,19	1,8	8,78	-1,99	-18,6
Оборотність об. капіталу (О _{ок})	7,24	3,37	-3,87	-5,35	1,80	-1,57	-46,6
Оборотність запасів (О _з)	7,89	7,62	-0,27	-3,4	4,90	-2,72	-35,7
Оборотність деб. заборг. (О _{дз})	4,23	3,19	-1,04	-24,6	2,43	-0,76	-23,8
Оборотність кред. заборг (О _{кз})	6,35	5,13	-1,22	-19,2	6,32	1,19	23,2
Термін оборотності (Т _{об})	74,5	91	16,5	22,2	166,5	75,5	83,0

Аналіз викривлень афішує наростання питань з ефективністю використання фірмою активів в 2020 році.

Динаміку розрахованих показників представлено на рисунку 2.2.

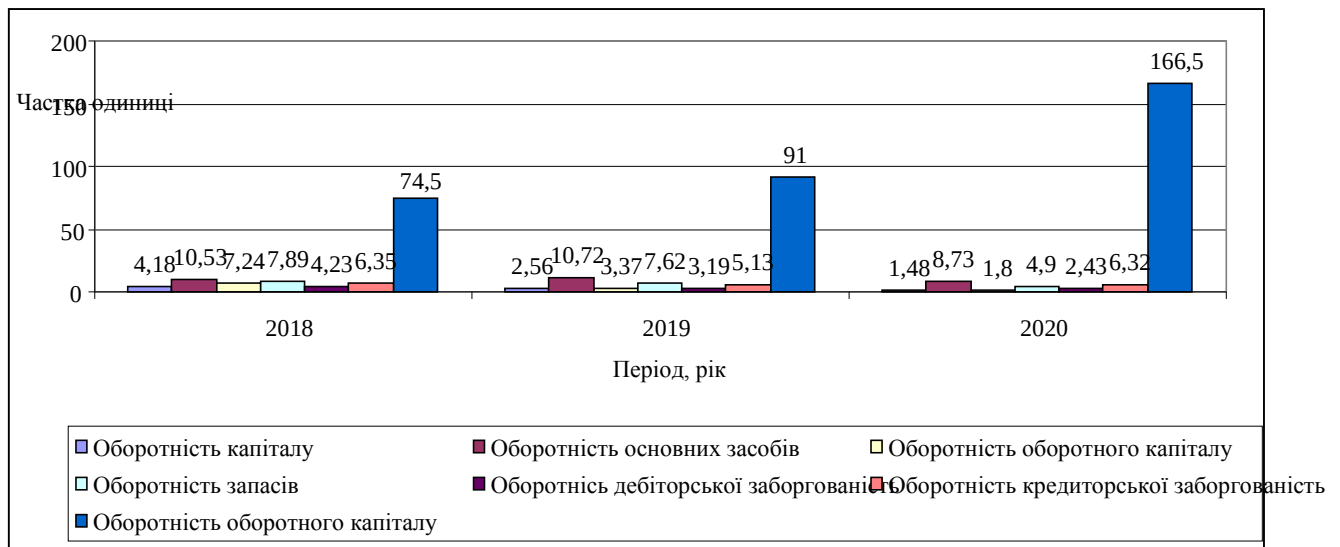


Рисунок 2.2 – Показники оборотності (ділової активності) ПАТ «ЗЗМК»

Показники оборотності перебувають у тісному взаємозв'язку з індикаторами платоспроможності, які відображають спроможність підприємства своєчасно виконувати свої фінансові зобов'язання. До ключових показників, що характеризують рівень платоспроможності, належать коефіцієнт загальної ліквідності (покриття), коефіцієнт швидкої ліквідності та коефіцієнт абсолютної ліквідності.

1) Обрахуємо коефіцієнт покриття, котрий визначає здібність фірми перекрити свої короткотермінові зобов'язання з найбільш елементарно реалізованої частини активів – обігових коштів:

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

де Об.к. – оборотні кошти;

$З_{\text{к}}$ – короткострокові зобов'язання.

$$2020: \quad K_{\Pi} = \frac{95821}{36894} = 2,60$$

$$2019: \quad K_{\Pi} = \frac{90614}{41420} = 2,19$$

$$2018: \quad K_{\Pi} = \frac{75465}{50132} = 1,51$$

Нормативним вважається значення коефіцієнта покриття в межах не нижче 1–2. Результати розрахунків свідчать, що у 2019 році, а особливо у 2020 році, цей показник перевищував рекомендований інтервал, що може вказувати на нераціональне накопичення оборотних активів та їх надмірну концентрацію у запасах.

2) Далі розраховується коефіцієнт швидкої (термінової) ліквідності, який відображає спроможність підприємства погашати поточні зобов'язання у найкоротші строки за рахунок найбільш ліквідних активів:

$$K_{\text{ТЛ}} = \frac{\text{Об.к.} - 3}{3_{\text{к}}} \quad (2.15)$$

$$2020: \quad K_{\text{ТЛ}} = \frac{95821 - 25248}{36894} = 1,91$$

$$2019: \quad K_{\text{ТЛ}} = \frac{90614 - 14502}{41420} = 1,84$$

$$2018: \quad K_{\text{ТЛ}} = \frac{75465 - 18419}{50132} = 1,14$$

Ординарним рахується значення коефіцієнта нагальної ліквідності не нижче 1. Розрахунок афішує, що коефіцієнт нагальної ліквідності по фірмі перебуває в кордонах звичайних значень.

3) Розкриваємо коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$K_{\text{АЛ}} = \frac{\Gamma_{\text{к}} - \Phi_{\text{к}}}{3_{\text{к}}}, \quad (2.16)$$

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

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

$$2020: \quad K_{\text{АЛ}} = \frac{4645 + 1480 - 0}{36894} = 0,17$$

$$2019: \quad K_{\text{АЛ}} = \frac{5442 + 3792 - 0}{41420} = 0,22$$

$$2018: \quad K_{\text{АЛ}} = \frac{205 + 4729 - 0}{50132} = 0,1$$

Звичайним рахується вага коефіцієнта повної 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	2018	2019	Відхилення		2020	Відхилення	
			абс.	%		абс.	%
Коефіцієнт покриття (К _П)	1,51	2,19	0,69	45,7	2,6	0,41	18,7
Кое-нт термін. лікв. (К _{ТЛ})	1,14	1,84	0,7	61,4	1,91	0,07	3,7
Кое-нт абс. лікв. (К _{АЛ})	0,1	0,22	0,12	120	0,17	-0,05	-22,7

Динаміку показників подано на рисунку 2.3.

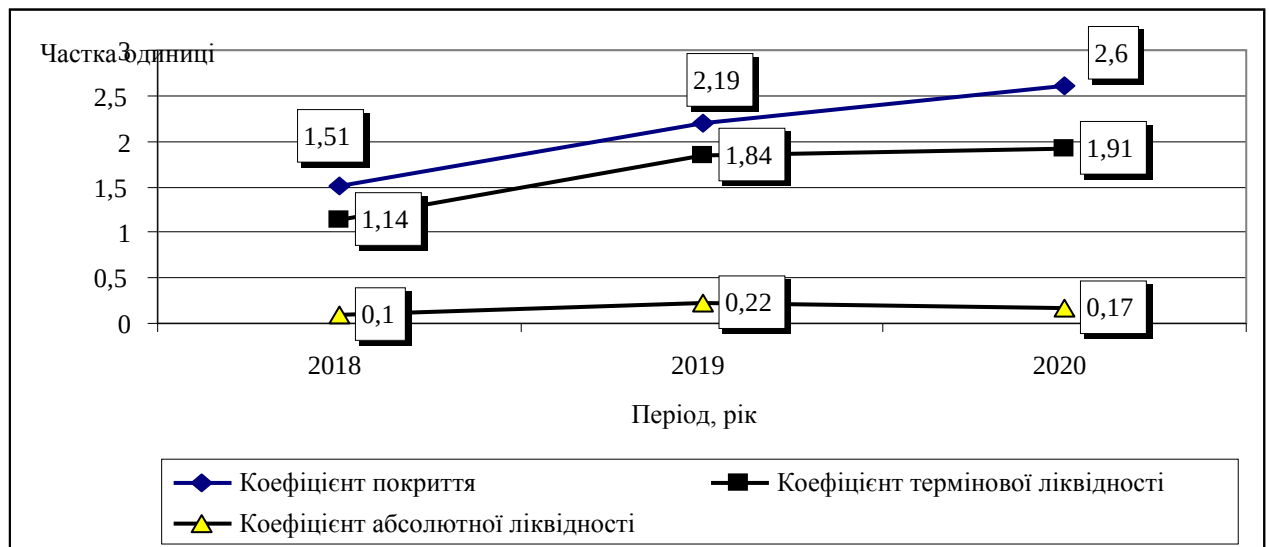


Рисунок 2.3 – Динаміка показників платоспроможності Пат «ЗЗМК»

Вагому роль у комплексній оцінці фінансово-економічного стану підприємства відіграють показники фінансової стійкості, серед яких ключове значення мають коефіцієнт автономії та коефіцієнт маневреності власного

капіталу. Зазначені індикатори дають змогу оцінити рівень фінансової незалежності підприємства та гнучкість використання власних ресурсів.

1) Насамперед розраховується коефіцієнт автономії, який відображає частку власного капіталу в загальній сумі джерел фінансування та характеризує ступінь незалежності підприємства від залучених і позикових коштів:

$$K_A = \frac{BK}{ВБ}, \quad (2.17)$$

де ВК – власний капітал;

ВБ – валюта балансу.

$$2020: \quad K_A = \frac{51035}{108757} = 0,47$$

$$2019: \quad K_A = \frac{56758}{102157} = 0,56$$

$$2018: \quad K_A = \frac{34102}{87728} = 0,39$$

Розрахунок афішує, що лише в 2019 році коефіцієнт автономії фірми був в межах рекомендованих значінь (більше 0,5), а в 2018 і 2020 роках був меншим за 0,5, що свідчить про можливі складності при погашенні боргу.

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

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

$$2020: \quad K_M = \frac{95821 - 36894}{51035} = 1,15$$

$$2019: K_M = \frac{90614 - 41420}{56758} = 0,87$$

$$2018: K_M = \frac{75465 - 50132}{34102} = 0,74$$

Рух даних автономії та маневреності капіталу викладено на рисунку 2.4.

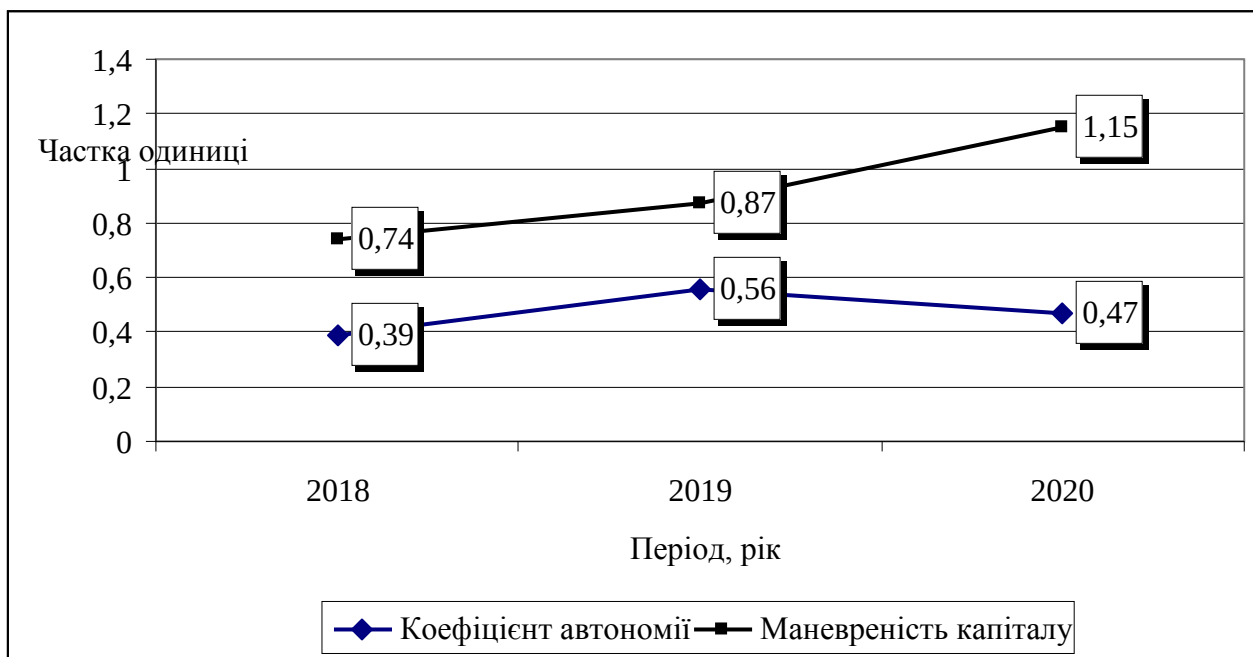


Рисунок 2.4 – Динаміка коефіцієнта автономії та маневреності капіталу ПАТ «ЗЗМК» у 2018-2020 рр.

Результати розрахунку відповідного коефіцієнта свідчать про його додатне значення, що означає участь певної частки власного капіталу у формуванні оборотних активів підприємства. Така ситуація характеризує наявність фінансової гнучкості та здатність підприємства забезпечувати поточну діяльність за рахунок власних ресурсів.

Однією з ключових функцій контролінгу в системі управління підприємством є рання ідентифікація фінансових ускладнень та моніторинг

так званих «слабких сигналів», які можуть свідчити про зростання ризику неплатоспроможності або банкрутства. З метою прогнозування ймовірності фінансової кризи доцільно застосувати модель дискримінантного аналізу, зокрема розрахувати інтегральний показник Z-рахунку Альтмана.

$$\begin{aligned} 2020: Z &= [(95821-36894) : 108757] \cdot 1,2 + [(80+40846) : 108757] \cdot 1,4 + \\ &+ (9275 : 108757) \cdot 3,3 + (320 : 19904) \cdot 0,6 + (90320 : 108757) = \\ &= 0,65+0,53+0,28+0,01+0,83 = 2,3 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2019: Z &= [(90614-41420) : 102157] \cdot 1,2 + [(80+46566) : 102157] \cdot 1,4 + \\ &+ (35048 : 102157) \cdot 3,3 + (320 : 3719) \cdot 0,6 + (119278 : 102157) = \\ &= 0,58+0,64+1,13+0,05+1,17 = 3,57 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2018: Z &= [(75465-50132) : 87728] \cdot 1,2 + [(80+23910) : 87728] \cdot 1,4 + \\ &+ (27166 : 87728) \cdot 3,3 + (320 : 3411) \cdot 0,6 + (109594 : 87728) = \\ &= 0,35+0,38+1,02+0,06+1,25 = 3,06 \end{aligned}$$

Рух розрахованого критерія Альтмана представлено на рисунку 2.5.

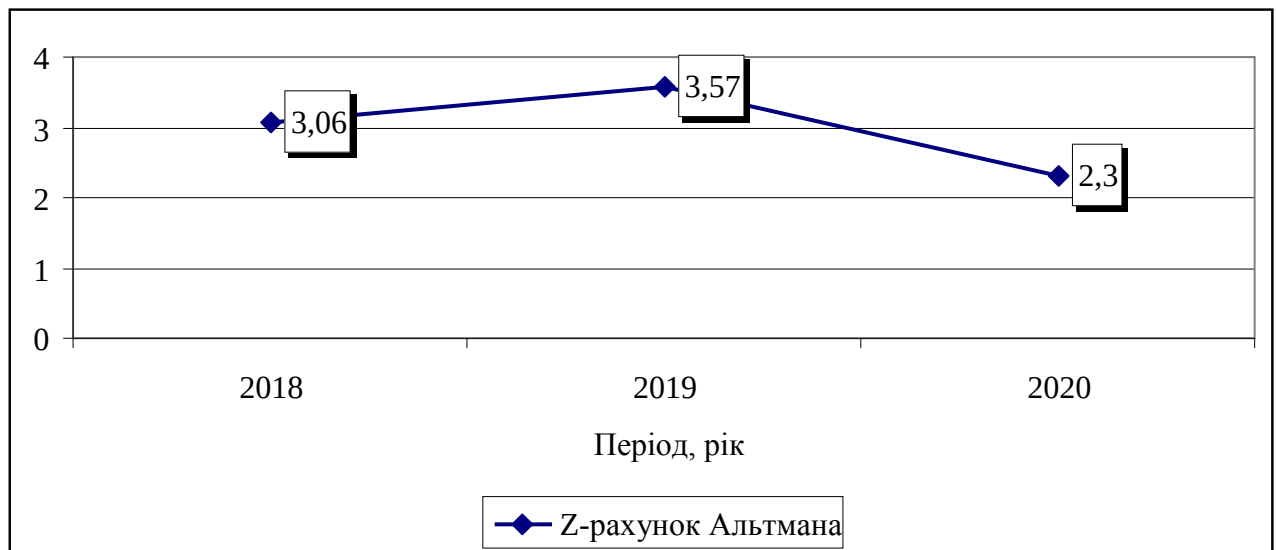


Рисунок 2.5 – Динаміка Z-рахунку Альтмана ПАТ «ЗЗМК» за 2018-2020 рр.

У 2018–2019 роках значення Z-показника Альтмана перевищувало порогове значення 2,9, що відповідно до інтерпретаційної шкали свідчить про мінімальний рівень ризику банкрутства підприємства. Водночас у 2020 році даний індикатор знизився до рівня 2,3, що характеризує перехід підприємства до зони підвищеної фінансової небезпеки та суттєве зростання ймовірності неплатоспроможності.

Узагальнюючи результати проведеного аналізу фінансово-економічного стану ПАТ «ЗЗМК», можна дійти висновку, що у 2020 році відбулося істотне погіршення ключових фінансових параметрів діяльності підприємства порівняно з попередніми періодами. Це підтверджується як абсолютними значеннями, так і негативною динамікою більшості розрахованих показників, що вимагає посилення антикризового управління та впровадження інструментів контролінгу.

2.3 Аналіз організації управлінського обліку та системи планування на підприємстві

Система планування на ПАТ «ЗЗМК» реалізується через відповідно сформований управлінський апарат, який функціонує в межах визначеної організаційної структури підприємства. Така структура регламентує чисельність працівників, закріплює їхні повноваження, обов'язки та зони відповідальності, встановлює вимоги до рівня професійної компетентності, а також визначає характер лінійних, функціональних і інформаційних взаємозв'язків між окремими працівниками та структурними підрозділами підприємства.

Процес планування на ПАТ «ЗЗМК» має централізований характер і, як і на більшості середніх та великих промислових підприємств, здійснюється за ієрархічним принципом «зверху вниз», що передбачає формування ключових

планових орієнтирів на рівні вищого менеджменту з подальшою деталізацією на рівні підрозділів (рисунок 2.7).

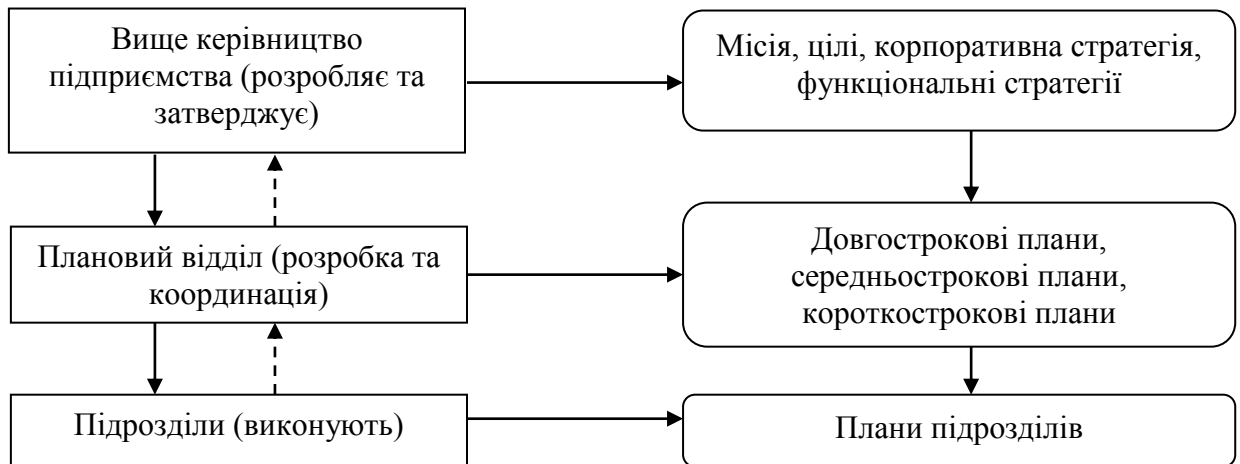


Рисунок 2.7 – Схема планування виробничої діяльності на ПАТ «ЗЗМК»

За умов застосування підходу планування «зверху вниз» стратегічні орієнтири розвитку ПАТ «ЗЗМК» формуються на вищому рівні управління підприємством. Саме на цьому рівні визначаються ключові цілі, пріоритетні напрями діяльності та основні господарські завдання, а також здійснюється узгодження нових управлінських ініціатив і механізмів їх практичної реалізації. Надалі визначені цілі, завдання та планові показники конкретизуються й деталізуються у процесі їх трансляції на нижчі рівні організаційної структури, де вони інтегруються у плани відповідних структурних підрозділів. Після погодження планових завдань із безпосередніми виконавцями остаточне затвердження планів здійснюється керівництвом підприємства.

У межах централізованої системи планування вихідна інформація та ключові завдання для кожного підрозділу формуються на рівні підприємства в цілому і слугують орієнтиром для розроблення поточних планів оперативних підрозділів. За таких умов планово-економічний відділ відіграє

провідну роль і виступає центральною ланкою планування, тоді як функціональні та виробничі підрозділи мають обмежені повноваження щодо формування загальної планової політики.

Зазначена модель організації планування базується на концентрації стратегічно важливих управлінських рішень у сфері планування на вищому рівні управління ПАТ «ЗЗМК». Водночас вона передбачає певну автономію цехів та інших структурних підрозділів у розробленні календарно-оперативних планів на основі єдиних для підприємства показників. Централізована система планування забезпечує узгодженість дій та координацію роботи взаємопов'язаних структурних одиниць підприємства.

Метою планування собівартості на досліджуваному підприємстві є економічно обґрунтоване визначення обсягу витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва кожного виду продукції та всієї промислової продукції підприємства з урахуванням встановлених вимог до її якості.

Результати розрахунків планової собівартості окремих виробів, а також товарної й валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, оцінювання економічної ефективності організаційно-технічних заходів і виробництва в цілому, здійснення внутрішньозаводського планування та формування цінової політики.

Витрати підприємства є одним із ключових результативних показників його господарської діяльності. Метою розроблення плану витрат є визначення економічно обґрунтованих планових витрат, пов'язаних із забезпеченням валового, товарного та реалізованого обсягу діяльності, управлінням підприємством, здійсненням збутових операцій, сплатою податків, реалізацією інвестиційних проєктів і проведенням фінансових операцій.

У процесі планування витрат здійснюється розрахунок вартості ресурсів за видами діяльності, визначення виробничої собівартості продукції

за підрозділами, а також формування загального обсягу витрат на запланований рівень господарської діяльності підприємства.

Вихідною інформаційною базою для планування витрат виступають планові обсяги виробництва і реалізації, програми капітальних інвестицій, нормативи споживання матеріальних ресурсів і праці, ціни на ресурси та послуги сторонніх організацій, облікові ціни підприємства, економічні нормативи та плани організаційно-технічних заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання ресурсів.

Розробленню плану собівартості на ПАТ «ЗЗМК» передують комплексний аналіз виробничо-господарської діяльності за попередній період, виявлення внутрішніх резервів та формування заходів щодо підвищення економічної результативності виробництва.

Результати планових розрахунків відображаються у вигляді абсолютних і відносних показників витрат, а також їх динаміки, що визначаються як на одиницю продукції, так і на загальний обсяг її випуску та реалізації. Абсолютний рівень витрат характеризує їх загальну суму за плановий або звітний період, тоді як відносні показники відображають співвідношення витрат і обсягу продукції, зокрема через показник витрат на одну гривню товарної продукції.

У структурі собівартості продукції ПАТ «ЗЗМК» найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, що обумовлює необхідність посиленого контролю за їх використанням та коректним віднесенням на окремі види продукції. Відпуск сировини, матеріалів і напівфабрикатів у виробництво здійснюється відповідно до встановлених норм, а контроль за їх дотриманням забезпечується через систему оперативно-технічного обліку та подальший аналіз звітних калькуляцій.

Витрати матеріальних ресурсів включаються до собівартості продукції прямим шляхом на підставі первинних документів оперативного й бухгалтерського обліку. Облік напівфабрикатів власного виробництва та отриманих ззовні ведеться окремо, що підвищує точність калькулювання.

Документальне оформлення руху матеріалів здійснюється через відповідні облікові реєстри, на основі яких формується технічна звітність цехів. Передача напівфабрикатів між підрозділами супроводжується спеціальними відомостями, а достовірність облікових даних контролюється бухгалтерською службою.

Аналогічний порядок застосовується щодо обліку допоміжних матеріалів і палива. Матеріальні ресурси списуються у виробництво за фактичною собівартістю придбання із застосуванням середньозваженого методу оцінки.

Основна та додаткова заробітна плата виробничого персоналу, а також відповідні соціальні відрахування належать до непрямих витрат і включаються до витрат за переділами. Нараховані суми заробітної плати розподіляються між підрозділами і статтями витрат з урахуванням міжцехових переміщень працівників, що забезпечує об'єктивність формування собівартості продукції.

Додаткова заробітна плата на підприємстві визначається у вигляді встановленої частки від основної заробітної плати, тоді як нарахування внесків на соціальне страхування здійснюється за чинними ставками від сукупної суми основної та додаткової оплати праці. Розрахунок зазначених виплат та відповідних соціальних відрахувань проводиться безпосередньо у відомостях їх розподілу.

Сформовані відомості з розподілу заробітної плати надалі відображаються в реєстрах аналітичного обліку витрат на виробництво, зокрема у журналах-ордерах, а також використовуються при складанні звітних калькуляцій, у яких узагальнюється повна сума витрат на оплату праці, віднесена на витрати відповідного цеху.

Результати аналізу, наведеного у підрозділі 2.2, свідчать, що погіршення фінансово-економічного стану підприємства у 2010 році було

зумовлене насамперед високим рівнем виробничих витрат у поєднанні з низькими цінами реалізації продукції.

При цьому негативна динаміка мала місце навіть за умов зростання фізичних обсягів виробництва: у 2020 році було виготовлено 10 448 тонн металоконструкцій, тоді як у 2019 році — лише 7 931 тонну. Водночас структурний чинник практично не вплинув на рівень відпускних цін у 2020 році, що підтверджується даними таблиці 2.5. Отже, визначальним фактором зниження цін реалізації виступила несприятлива ринкова кон'юнктура.

В умовах падіння цін підприємство не здійснило належних заходів щодо скорочення собівартості продукції, що свідчить про наявність системних проблем, зокрема у сфері управлінського обліку. Саме ця підсистема повинна забезпечувати своєчасний контроль за рівнем витрат і собівартості та формувати інформаційну базу для оперативного управлінського реагування.

Таблиця 2.5 – Аналіз структури виробництва на ПАТ «ЗЗМК» у 2019, 2020 рр.

Вид продукції	Од. виміру	2019		2020		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 особливості функціонування системи управлінського обліку на підприємстві ПАТ «ЗЗМК». На підприємстві застосовується позамова система калькулювання собівартості, яка передбачає визначення витрат на виготовлення продукції з урахуванням кожного окремого замовлення. У межах цієї системи об'єктом обліку витрат виступає конкретне замовлення, в рамках якого акумулюються всі витрати, пов'язані з виробництвом відповідної металоконструкції.

Вибір саме позамовного методу калькулювання на ПАТ «ЗЗМК» є економічно обґрунтованим, оскільки, незважаючи на загальну однотипність продукції (металоконструкції), кожне замовлення має індивідуальні технічні та конструктивні характеристики. У окремих випадках виготовлення продукції здійснюється невеликими серіями, однак і вони прив'язані до конкретного замовника.

Облік витрат організовується за кожним замовленням окремо. Для цього бухгалтерська служба відкриває індивідуальний аналітичний рахунок, а кожному замовленню присвоюється унікальний код, який зазначається у всіх первинних документах, пов'язаних із витратами на його виконання. Усі витрати акумулюються у спеціальній відомості обліку витрат за замовленням, на підставі якої здійснюється розрахунок фактичної собівартості продукції.

Прямі матеріальні витрати (металопрокат, електроди, флюс, допоміжні та витратні матеріали) відносяться безпосередньо на відповідне замовлення на основі первинних документів, зокрема лімітно-забірних карт та накладних на відпуск матеріалів із центрального складу. Аналогічним чином здійснюється віднесення витрат на оплату праці виробничих робітників — на підставі закритих нарядів.

Загальновиробничі витрати розподіляються між замовленнями пропорційно до обсягу прямих витрат, що на ПАТ «ЗЗМК» прийнято як базу розподілу. Ставки розподілу загальновиробничих витрат для резервуарних і будівельних конструкцій встановлюються відповідно до внутрішніх стандартів підприємства.

Собівартість виконаного замовлення визначається одразу після завершення робіт за ним. Вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду обчислюється на підставі даних відомостей обліку витрат за незакінченими замовленнями.

Методика калькулювання собівартості базується на застосуванні нормативних ставок розподілу загальновиробничих витрат, які встановлюються наперед виходячи з планових показників. У результаті між фактичними та розподіленими загальновиробничими витратами можуть виникати відхилення, які наприкінці звітної періоду відносяться на собівартість реалізованої продукції.

Запроваджена на підприємстві система калькулювання має низку суттєвих переваг. По-перше, виробництво здійснюється під конкретні замовлення, що знижує ризик нереалізованої продукції. По-друге, потреба в матеріальних ресурсах визначається заздалегідь, що створює передумови для планування закупівель. По-третє, рівень загальновиробничих витрат є відносно невисоким, а механізм їх розподілу — простим у застосуванні. Крім того, виробничий цикл має обмежену тривалість і чітко визначені часові межі, а фактична собівартість замовлення розраховується після завершення його виконання.

Таким чином, позамовний метод калькулювання забезпечує більш точне віднесення витрат та підвищує достовірність визначення собівартості конкретних виробів, що створює належні умови для контролю витрат і управління їх рівнем.

Разом із тим, застосування цієї системи супроводжується певними проблемами. Зокрема, на практиці майже неможливо організувати закупівлю матеріалів строго під кожне замовлення. Основним матеріалом є металопрокат, номенклатура якого для будівельних конструкцій може налічувати десятки позицій у різних обсягах — від кількох кілограмів до десятків тонн. Водночас закупівля металопрокату здійснюється, як правило, великими партіями, що призводить до формування перехідних залишків на складі з різною собівартістю придбання.

Додаткові складнощі виникають у зв'язку з наявністю перехідних залишків заготовок у виробничих цехах, виготовлених із матеріалів, придбаних у різний час за різними цінами. У таких умовах розрахунок

собівартості замовлення значною мірою залежить від методу оцінки запасів. На ПАТ «ЗЗМК» застосовується метод середньозваженої ціни для матеріалів та середньозваженої собівартості для заготовок, що потенційно може викликати певні викривлення у визначенні фактичної собівартості продукції.

Ще однією проблемою є умовність розподілу загальновиробничих витрат. Окремі замовлення суттєво відрізняються за трудомісткістю, енергоспоживанням, обсягом проектно-конструкторських та технологічних робіт, тоді як застосовувані нормативи розподілу не завжди відображають реальний рівень витрат.

Зазначені недоліки системи обліку витрат ускладнюють контроль за їх динамікою та можуть бути однією з причин відхилень фактичних витрат від планових показників, а також зростання собівартості у порівнянні з попередніми періодами. У зв'язку з цим доцільно проаналізувати зміну витрат підприємства за 2009–2010 роки за елементами операційних витрат.

Дані таблиці 2.6 свідчать про загальну тенденцію до зростання операційних витрат, обсяг яких збільшився на 8 341 тис. грн, або на 8,87% порівняно з попереднім роком. Найбільшу частку у структурі витрат традиційно становлять матеріальні витрати — 77,82% та 68,32%, при цьому спостерігається їх зниження як в абсолютному вимірі (на 3 207 тис. грн), так і у структурі (на 9,47%).

Водночас суттєво зросли витрати на оплату праці — на 2 022 тис. грн, або на 23,08%, а їх частка у структурі операційних витрат збільшилася на 1,22%.

Таблиця 2.6 – Показники операційних витрат ПАТ «ЗЗМК»

Найменування показника	2019 рік		2020 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 більшають і відрахування на суспільні заходи: на 852 тис. грн. (або на 23,14%) та у побудові 0,51%. Трішки знижено амортизаційні відрахування через зменшення парку основних засобів: на 13 тис. грн. (або на 1,21%) та у структурі на 0,11%. Вагомого сповільнення придбали інші операційні витрати: на 8341 тис. грн. (або на 118,51%) та у структурі на 7,85%.

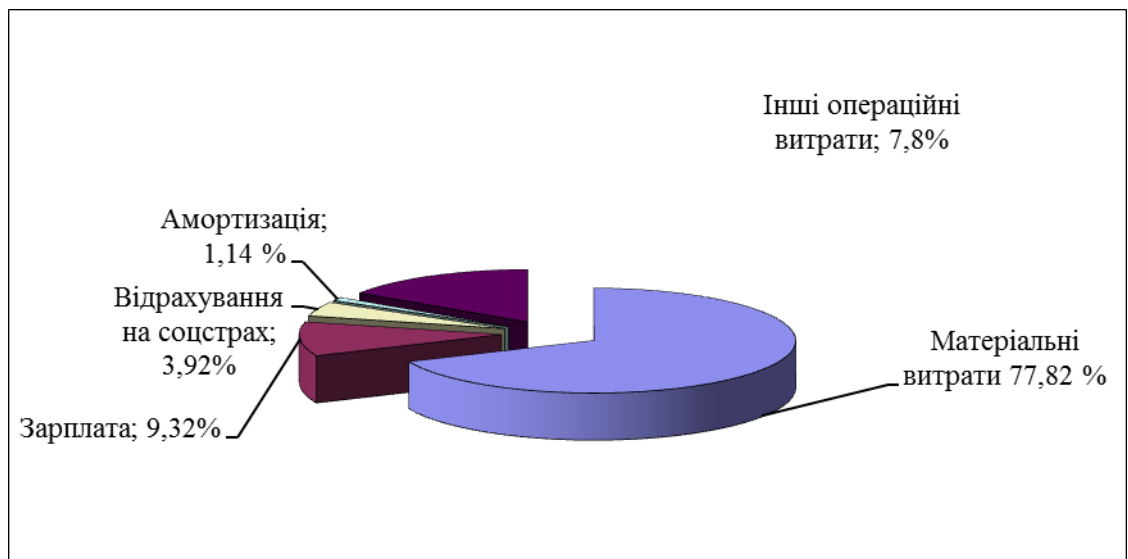


Рисунок 2.9 – Структура операційних витрат ПАТ «ЗЗМК» у 2019 р.

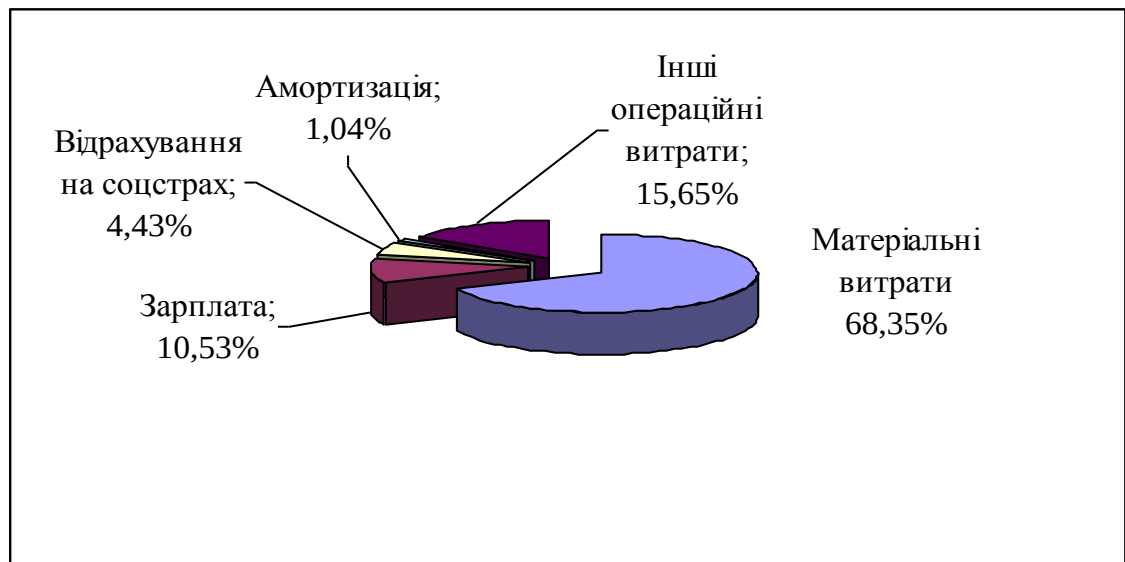


Рисунок 2.10 – Структура операційних витрат ПАТ «ЗЗМК» у 2020 р.

Для того, щоби дані операційних розходів були релятивними, обрахуємо їх з розрахунку на одну тону продукції, зважаючи, що структура виробництва в 2019 і в 2020 роках перебувала майже однаковою. Наслідки розрахунку зведені в таблицю 2.7.

Таблиця 2.7 – Показники операційних витрат ПАТ «ЗЗМК»

Найменування показника	2019		2020	
	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

Проведені розрахунки свідчать, що у 2020 році загальні витрати в розрахунку на одну тону виготовленої продукції зменшилися. Вирішальним чинником цього зниження стало скорочення матеріальних витрат. Така ситуація пояснюється тим, що значна частина продукції у 2020 році була виготовлена з використанням перехідних запасів металопродукату, закупленого

ще у 2019 році за порівняно низькими цінами. Зазначене зниження цін було наслідком різкого погіршення кон'юнктури ринку металопродукції під час фінансово-економічної кризи.

Водночас у структурі витрат спостерігалось помітне зростання інших операційних витрат, значна частина яких акумулюється у складі загальновиробничих витрат. Це свідчить про наявність прихованих витратних чинників, що не були повною мірою нейтралізовані за рахунок економії на матеріалах.

Фактична робота підприємства у 2020 році з орієнтацією на перехідні залишки сировини відіграла стабілізуючу роль і дала змогу заводу зберегти операційну спроможність. Це мало принципове значення в умовах суттєвого спаду попиту на ринку металопродукції, коли підприємство було змушене реалізовувати продукцію за заниженими цінами.

Разом із тим можна припустити, що за умови більш досконалої організації обліку витрат їх структура та рівень могли б бути відображені точніше, що, своєю чергою, дозволило б уникнути такого різкого погіршення фінансово-економічного стану підприємства у 2020 році.

У подальшому доцільно зосередити увагу на аналізі системи планування витрат на підприємстві. Витрати є узагальнюючим та багатофакторним показником господарської діяльності, формування якого в процесі планування повинно враховувати широкий спектр впливових чинників, зокрема:

- коливання цін на матеріально-технічні ресурси, що постачаються підприємству;

- зміни рівня оплати праці та обов'язкових соціальних і податкових відрахувань;

- динаміку продуктивності праці;

- зміну трудомісткості та матеріаломісткості виробничої програми.

Планування витрат операційної діяльності на ПАТ «ЗЗМК»

здійснюється за економічними елементами. Для цього на підприємстві застосовується спеціальна методика формування планових показників витрат, що враховує особливості виробничого процесу та структуру ресурсного забезпечення.

1) Матеріальні витрати.

$$V_M = O_P \cdot H_B, \quad (2.19)$$

де O_P – плановий обсяг виробництва продукції в натуральному чи вартісному виразі;

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

У структурі матеріальних витрат ПАТ «Запорізький завод металевих конструкцій» основне місце займають витрати, пов'язані із забезпеченням виробничого процесу матеріальними ресурсами. До їх складу, зокрема, належать:

- витрати на металопродукат як базову сировину для виготовлення металоконструкцій;
- вартість електродів, флюсів та інших витратних матеріалів, що використовуються у процесі зварювання;
- витрати на лакофарбові матеріали та засоби антикорозійного захисту продукції;
- запчастини та комплектуючі, необхідні для ремонту й технічного обслуговування основних засобів;
- інші матеріальні витрати, що відображають вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями для потреб підприємства;
- витрати на малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються у виробничій діяльності.

У процесі планування матеріальних витрат на підприємстві їх вартісна оцінка здійснюється із застосуванням методу середньозваженої собівартості. Розрахунки проводяться на основі укрупнених середніх норм витрат у розрахунку на одну тонну виготовлених будівельних металоконструкцій та одну тонну резервуарних металоконструкцій, що відповідає специфіці виробництва та дозволяє забезпечити узгодженість планових показників витрат.

2) Витрати на оплату праці.

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

де $O_{\text{п}}$ – плановий об'єм виготовлення продукції в натуральному виразі;

ЗП – усереднена плата за працю за виробництво 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 підставі здійснених розрахунків за всіма елементами витрат формується зведений кошторис витрат на виробництво в цілому по підприємству. За аналогічним принципом складаються кошториси витрат за окремими цехами, які інтегруються до загального кошторису та відображають структуру витрат у розрізі виробничих підрозділів.

Важливою складовою управлінського аналізу на підприємстві є дослідження обсягів випуску та реалізації продукції з метою обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на підвищення результативності та ефективності виробничої діяльності.

Одним із ключових інструментів такого аналізу є аналіз беззбитковості (аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг виробництва – прибуток»), який дозволяє дослідити залежність між витратами та доходами підприємства за різних рівнів виробництва і реалізації. Зазначений підхід є особливо корисним як на етапі підготовки та оцінювання інвестиційних і виробничих проєктів, так і в процесі їх практичної реалізації, оскільки сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Рівень беззбитковості за прибутком досягається за такого обсягу реалізації, при якому отриманий виторг повністю покриває всі операційні витрати підприємства, включаючи амортизаційні відрахування. Водночас беззбитковість за грошовим потоком може бути забезпечена за умови заміни амортизації сумою коштів, необхідних для погашення зобов'язань підприємства.

Методологічною основою аналізу беззбитковості є поділ витрат на постійні та змінні, а також визначення точки беззбитковості, яка характеризує критичний обсяг продажу. Точка беззбитковості (Break-Even Point) визначається як такий рівень обсягу діяльності, за якого доходи підприємства дорівнюють його сукупним витратам, або коли маржинальний дохід компенсує суму постійних витрат. Даний показник може бути представлений у натуральному вимірі (кількість продукції), у вартісному вираженні (обсяг виручки) або у відсотках до нормальної виробничої потужності.

Поряд із точкою беззбитковості важливе значення для фінансового та виробничого планування має показник маржинального прибутку, який визначається як різниця між доходами від реалізації продукції та прямими (змінними) витратами на її виробництво.

Маржинальний прибуток одиниці продукції розраховується як різниця між ціною реалізації та прямими витратами, а загальний маржинальний прибуток за певним видом продукції визначається шляхом множення маржинального прибутку одиниці на обсяг її випуску.

Економічний зміст маржинального прибутку полягає в тому, що прямі витрати формуються безпосередньо за кожним видом продукції, тоді як накладні (постійні) витрати акумулюються на рівні підприємства в цілому. Таким чином, різниця між ціною продукції та її прямими витратами відображає потенційний внесок кожного виду продукції у формування загального фінансового результату підприємства. У цьому контексті маржинальний прибуток можна трактувати як граничний фінансовий результат, який підприємство отримує від виробництва та реалізації окремого продукту.

Особливої актуальності маржинальний аналіз набуває в умовах багатомовного виробництва. Аналіз асортименту за показником маржинального прибутку дозволяє визначити найбільш прибуткові з позицій потенційної рентабельності види продукції, а також ідентифікувати ті позиції, виробництво яких є економічно недоцільним або збитковим. Це дає

змогу ранжувати асортимент продукції за рівнем граничної прибутковості та приймати відповідні управлінські рішення щодо його оптимізації.

З урахуванням наведеного проведемо аналіз беззбитковості діяльності ПАТ «ЗЗМК» у 2019–2020 роках за таким алгоритмом:

Проведемо аналіз беззбитковості ПАТ «ЗЗМК» у 2019-2020 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 2019-2020 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
2019 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
2020 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 2019 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 2019 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.

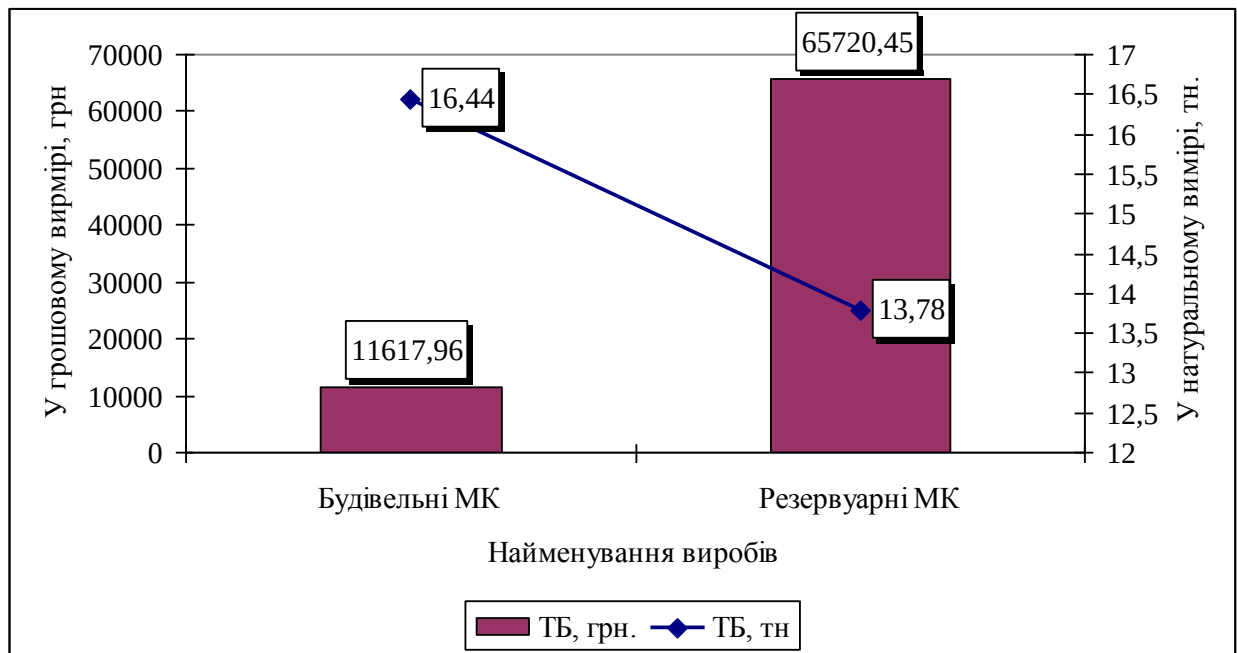


Рисунок 2.11 – Беззбитковий обсяг виробництва у натуральному та

грошовому вимірах ПАТ «ЗЗМК» у 2019 р.

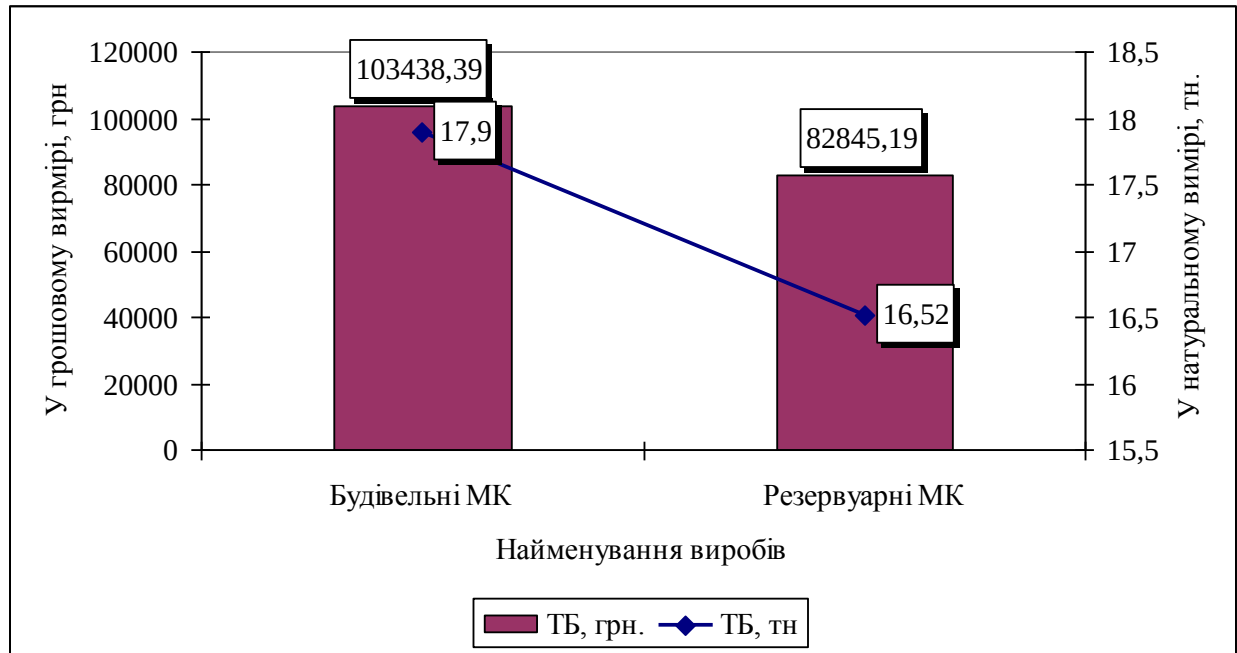


Рисунок 2.12 – Беззбитковий обсяг виробництва у натуральному та грошовому вимірах ПАТ «ЗЗМК» у 2020 р.

Отже, розрахунки свідчать, що сукупний беззбитковий обсяг реалізації у вартісному вираженні у 2019 році становив відповідно 77 338,41 грн та 186 283,58 тн. Застосування такого підходу дозволяє здійснити оцінку рівня фінансової стійкості та економічної безпеки підприємства. У разі формування від'ємного значення показника «зони безпеки» виникає необхідність перегляду асортиментної політики, зокрема шляхом припинення випуску окремих видів продукції або коригування умов їх виробництва з метою зниження рівня витрат.

Із показником беззбиткового обсягу виробництва тісно пов'язане поняття «запас фінансової міцності» (або «зона безпеки»), який характеризує різницю між фактичним обсягом реалізації та його беззбитковим рівнем. Величина цього показника відображає допустимий рівень зниження виручки, за якого підприємство ще зберігає здатність покривати свої витрати без формування збитків. На підставі наведених розрахунків та даних таблиці 2.9 визначено запас фінансової міцності ПАТ «ЗЗМК».

Отримані результати свідчать, що у 2020 році запас фінансової міцності підприємства істотно скоротився та у відносному вимірі набув від'ємного

значення. Основними причинами цього стали суттєве зменшення доходів від реалізації продукції на фоні зростання операційних витрат. За таких умов підприємство фактично втрачає зону виробничої та фінансової безпеки, що потребує невідкладного перегляду витратної політики та підходів до управління доходами.

Таблиця 2.9 – Зона безпеки продукту ПАТ «ЗЗМК» у 2019-2020 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
2019 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%
2020 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%

Отже, результати проведеного аналізу свідчать, що у 2019 році діяльність підприємства характеризувалася досягненням беззбиткового рівня виробництва, тоді як у 2020 році господарська діяльність ПАТ «ЗЗМК» набула збиткового характеру. Така динаміка вказує на наявність суттєвих проблем у системі виробничо-господарського функціонування підприємства, значна частина яких зумовлена впливом несприятливих зовнішніх чинників.

За цих умов актуалізується потреба у впровадженні комплексу заходів, спрямованих на вдосконалення системи управлінського обліку, що дозволить підвищити якість інформаційного забезпечення управлінських рішень,

посилити контроль за витратами та забезпечити зростання ефективності діяльності підприємства в майбутніх періодах.

Висновки до розділу 2

У другому розділі здійснено комплексний аналіз економічної діяльності ПАТ «ЗЗМК», основною спеціалізацією якого є виготовлення резервуарних металевих конструкцій. Результати оцінювання фінансового стану підприємства засвідчили, що 2020 рік характеризувався збитковими результатами господарювання, що супроводжувалося суттєвим погіршенням ключових фінансово-економічних показників, зокрема рентабельності, оборотності активів, платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості. Розрахунок Z-показника Альтмана підтвердив зростання ризику ймовірного банкрутства підприємства.

Виявлені проблеми діяльності ПАТ «ЗЗМК» у 2020 році зумовлені, насамперед, нераціональним використанням основних засобів і оборотного капіталу, а також загальною збитковістю функціонування підприємства у зазначеному періоді. Такі результати значною мірою можуть бути наслідком недосконалого контролю витрат та недостатньо обґрунтованого планування. Окрім того, встановлено істотне недозавантаження виробничих потужностей, спричинене спадом попиту на металоконструкції в умовах загальнооекономічної кризи.

На підприємстві застосовується спрощена система планування, що базується на використанні усереднених нормативів і результатів аналізу витрат минулих періодів. Можливість використання такого підходу обумовлена відносною однорідністю продукції, сировинної бази та обмеженою кількістю технологічних процесів. Водночас практичний досвід свідчить, що зазначена система не завжди є ефективною з позицій управління та контролю витрат, оскільки не забезпечує достатньої точності відображення реальних витрат. Це проявляється у систематичних

відхиленнях фактичних показників від планових значень.

Причиною таких відхилень є те, що фактичні витрати визначаються з вищим рівнем деталізації: матеріальні витрати розраховуються відповідно до норм, закладених у кресленнях КМД та технологічних регламентах, а витрати на оплату праці — на основі фактично нарахованої заробітної плати за відрядними розцінками. Таким чином, планування на основі усереднених нормативів є доцільнішим для формування прогнозних або попередніх розрахунків, ніж для використання як інструменту оперативного управління.

Проведений аналіз систем планування та обліку витрат засвідчив їх невідповідність сучасним вимогам управління підприємством. У зв'язку з цим обґрунтовується необхідність удосконалення системи управління ПАТ «ЗЗМК», передусім у частині планування, обліку та контролю витрат. Водночас очевидно, що значну частину виявлених проблем доцільно вирішувати шляхом впровадження методичного інструментарію контролінгу, особливо у сфері управління витратами підприємства.

3 ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМУ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1 Шляхи впровадження контролінгу в систему управління підприємством

Контролінг як концепція комплексного та системно орієнтованого управління, як правило, запроваджується в умовах загострення управлінських проблем, кризових явищ або у випадках, коли результати господарської діяльності підприємства не відповідають сучасним вимогам конкурентного ринкового середовища. Процес його впровадження розпочинається з ухвалення управлінського рішення щодо доцільності формування системи контролінгу на підприємстві.

Ключовим поштовхом до початку побудови системи контролінгу є поява первинних сигналів або прогнозів щодо можливих ризиків і загроз стабільному функціонуванню підприємства. Йдеться як про внутрішні фактори, так і про зовнішні впливи, які можуть проявлятися у вигляді прихованих негативних тенденцій або ж виникати раптово внаслідок змін у законодавстві, поведінці контрагентів, фінансових ринках тощо. Після прийняття рішення щодо створення системи контролінгу та визначення відповідальних осіб розпочинається етап формування її інструментально-методичної основи.

Доцільність упровадження контролінгу в діяльність ПАТ «ЗЗМК» зумовлюється сукупністю законодавчих, теоретичних і практичних передумов. Зокрема, законодавчі чинники пов'язані з формуванням нормативно-правового середовища, що забезпечує економічну самостійність підприємств у межах чинного податкового законодавства. Теоретичні передумови полягають у трансформації національної обліково-аналітичної та економічної науки, а також у необхідності адаптації зарубіжного досвіду управлінського обліку та контролінгу до вітчизняних умов господарювання. Практичні чинники обумовлені потребою впровадження сучасних

управлінських технологій з метою підвищення адаптивності системи управління підприємством до динамічних змін ринкового середовища.

Серед практичних мотивів запровадження контролінгу слід також виділити зростання рівня конкуренції на внутрішньому ринку, необхідність своєчасного формування та ефективного використання конкурентних переваг, наявність достатнього ресурсного потенціалу підприємства, підвищення професійного рівня персоналу, а також орієнтацію діяльності підприємства на маркетингову концепцію управління.

Ключовою ідеєю процесу впровадження контролінгу має стати орієнтація на оперативний збір, обробку та інтерпретацію релевантної інформації, що дозволить керівництву підприємства у стислі терміни оцінити практичну корисність і результативність функціонування служби контролінгу.

Послідовність реалізації заходів із впровадження системи контролінгу на підприємстві доцільно здійснювати у такій логічній послідовності:

- проведення комплексного аналізу чинної системи планування витрат;
- розроблення методичних підходів до формування інформаційної бази служби контролінгу;
- організація та впровадження системи збору даних для потреб контролінгу з урахуванням організаційних і методичних аспектів;
- започаткування регулярного функціонування системи збору й обробки фактичної інформації;
- удосконалення методичних засад планування на підприємстві з урахуванням вимог контролінгу [27].

З метою підвищення ефективності управління діяльністю підприємства доцільно розпочати впровадження контролінгу зі створення дієвої системи внутрішнього контролю. Її функціонування має бути спрямоване на формування інформації оптимального обсягу та якості, достатньої для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Відповідно до цього

пропонуються етапи впровадження контролінгу, які відображають необхідний комплекс робіт на кожному з них (рисунок 3.1).

Перший етап передбачає аналіз стратегічних цілей і пріоритетних напрямів розвитку підприємства з метою підпорядкування завдань контролінгу загальним цілям діяльності підприємства з урахуванням впливу внутрішніх і зовнішніх чинників.

Другий етап спрямований на формування системи ключових підконтрольних показників, які найбільш чутливо реагують на зміни у діяльності підприємства та його структурних підрозділів — центрів відповідальності.

Третій етап упровадження оперативного контролінгу охоплює роботи, пов'язані з виявленням і аналізом відхилень фактичних значень підконтрольних показників від планових. На цьому етапі формується внутрішня управлінська звітність, яка відображає місця виникнення відхилень, їх причини та відповідальних осіб.

Четвертий етап характеризується налагодженням ефективної системи внутрішнього документообігу, що забезпечує поетапне узагальнення звітів центрів відповідальності та їх передачу до єдиного контролінгового центру підприємства (рисунок 3.1).

Усі інструменти контролінгу, які розробляються для ПАТ «ЗЗМК», повинні бути не лише методично обґрунтованими, а й зрозумілими та практично корисними для кінцевих користувачів. Обов'язковою умовою їх застосування є результативність. Контролери мають вміти ефективно презентувати розроблені інструменти менеджменту підприємства, продемонструвати їх прикладну цінність і переконати управлінський персонал у доцільності їх використання в поточній управлінській діяльності.

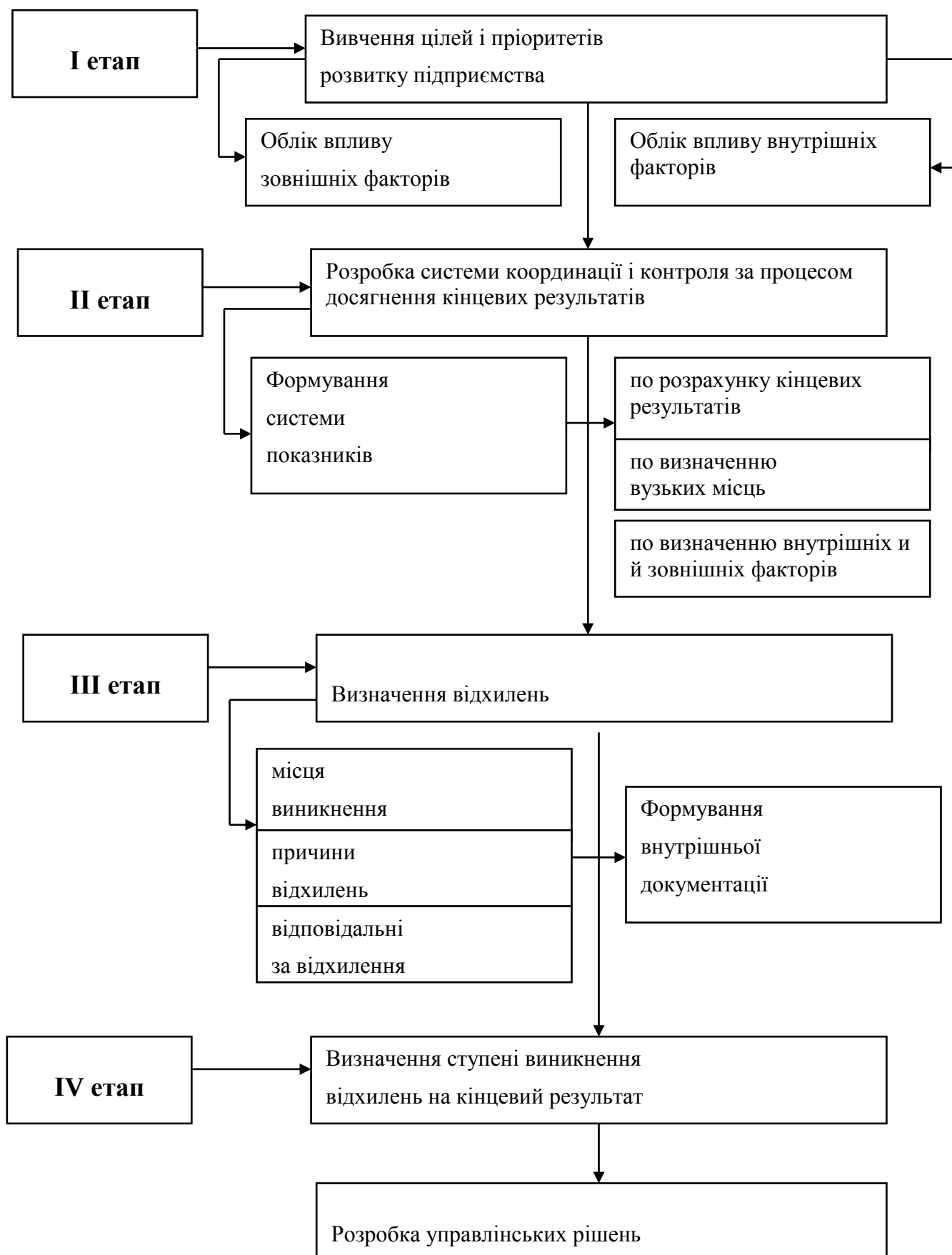


Рисунок 3.1 – Етапи впровадження системи оперативного контролінгу

Практичний досвід упровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах свідчить, що цей процес нерідко супроводжується низкою організаційних, методичних і кадрових ускладнень. У зв'язку з цим доцільно виокремити ключові групи чинників, які стримують або ускладнюють ефективне формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Фактори, що заважають вдалій 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 повноцінної реалізації своїх функцій система контролінгу повинна бути інтегрована в організаційну структуру підприємства та займати в ній чітко визначене місце. У практиці корпоративного управління існує декілька підходів до визначення підпорядкованості служби контролінгу, зокрема її підзвітність фінансовому директору або безпосередньо керівнику підприємства.

З огляду на стратегічну спрямованість, комплексність завдань і міжфункціональний характер контролінгу, доцільним є його підпорядкування безпосередньо власнику підприємства. У разі, якщо

власність є розподіленою між кількома акціонерами, оптимальним варіантом є підзвітність служби контролінгу органу, що представляє інтереси власників, зокрема наглядовій або спостережній раді. Така модель забезпечує службі контролінгу належний рівень незалежності, повноважень і можливість виконувати аналітичні та координаційні функції без адміністративного тиску.

Водночас слід підкреслити, що контролінг не підміняє собою функції управління підприємством. Його призначення полягає у формуванні інформаційно-аналітичної бази, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, які реалізуються виключно керівником підприємства. У зв'язку з цим проблема подвійного підпорядкування структурних підрозділів у межах системи управління не виникає.

Структурні підрозділи зобов'язані забезпечувати службу контролінгу необхідною інформацією, однак вони не перебувають у прямому адміністративному підпорядкуванні контролерів. Служба контролінгу виконує консультативну функцію, надаючи рекомендації та аналітичні висновки, тоді як управлінські повноваження залишаються за директором підприємства.

У взаємодії з керівником підприємства служба контролінгу повинна забезпечувати своєчасне надання структурованої, достовірної та релевантної інформації щодо фінансово-економічного стану підприємства, інформувати про відхилення фактичних показників від планових, а також брати участь у розробленні варіантів управлінських рішень і стратегічних планів. За таких умов служба контролінгу фактично виконує роль професійного радника керівництва. Підвищенню ефективності цієї взаємодії сприяє солідарна відповідальність керівника підприємства і служби контролінгу за результати діяльності перед власниками та наглядовими органами.

Розробляючи концепції підвищення ефективності управління, контролінг знижує навантаження на керівництво в частині планування, контролю та інформаційного забезпечення. Перебуваючи на стику облікових,

аналітичних, контрольних і планових функцій, контролінг займає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством, забезпечуючи їх інтеграцію та узгодження без дублювання управлінських повноважень.

Аналіз цілей і пріоритетів розвитку підприємства є універсальним підходом до формування завдань контролінгу, який є цілком прийнятним для промислових підприємств регіону. Такий підхід дозволяє визначати завдання контролінгу крізь призму впливу ключових факторів внутрішнього та зовнішнього середовища й орієнтувати його інструментарій на досягнення стратегічних цілей.

Проблеми, з якими зіткнулося ПАТ «ЗЗМК» у процесі виробничо-господарської діяльності у 2020 році, значною мірою були зумовлені зовнішніми макроекономічними чинниками. Наслідки фінансово-економічної кризи 2018–2019 років для підприємства проявилися із часовим лагом. Так, у 2019 році завод, попри недостатнє завантаження виробничих потужностей, функціонував прибутково, тоді як у 2020 році діяльність підприємства стала збитковою.

Це пояснюється невідповідністю фаз кон'юктурних циклів на ринку металоконструкцій та ринку металопрокату. У 2019 році підприємство виконувало контракти, укладені в попередній період за сприятливих ринкових умов, використовуючи сировину, придбану за низькими цінами. У 2020 році ситуація змінилася: виконання контрактів із низькою ціною реалізації відбувалося паралельно зі зростанням вартості основних матеріалів. У результаті підприємство опинилося в умовах зниження маржинальності виробництва.

Разом із тим, негативний вплив зовнішніх чинників міг бути пом'якшений за умови вищої адаптивності системи управління підприємством. Наразі управлінська система ПАТ «ЗЗМК» значною мірою зберігає застарілі підходи, сформовані ще в попередні періоди. Частина внутрішніх нормативів і стандартів не оновлювалася протягом тривалого

часу, а сучасні інструменти контролінгу фактично не використовуються. Системи планування та управлінського обліку не забезпечують належної гнучкості та оперативності реагування на зміни зовнішнього середовища.

З метою підвищення ефективності управління доцільним є поетапне впровадження механізму контролінгу. На першому етапі пропонується здійснити формування відділу контролінгу шляхом реструктуризації наявних функціональних підрозділів без збільшення чисельності управлінського персоналу. До складу відділу доцільно залучити фахівців планово-економічної служби, бухгалтерії та виробничого підрозділу з відповідним перерозподілом функцій.

На початковому етапі доцільним є формування відділу контролінгу у складі трьох осіб: керівника відділу та двох контролерів. Керівник відповідатиме за стратегічний контролінг, загальну координацію та взаємодію з керівництвом підприємства, тоді як контролери виконуватимуть функції оперативного бюджетування та контролю витрат.

Пріоритетними напрямками діяльності служби контролінгу на першому етапі мають стати:

- посилення планування та контролю закупівлі й використання основних матеріалів;
- удосконалення системи бюджетування витрат і прибутку;
- підвищення прогнозованості фінансових результатів на основі аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток».

Подальший аналіз зазначених напрямів доцільно здійснювати з детальним розглядом методики формування бюджету основних матеріалів, зокрема шляхом переходу до помісячного планування закупівель 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	х	х	х	х
Замовлення 2	х	х	х	х
...	х	х	х	х
Замовлення n	х	х	х	х
Всього	х	х	х	х
Запаси на 1.01.2011	х	х	х	х
Потреба	х	х	х	х

Для кожної позиції номенклатури основних матеріалів потреба визначається виходячи з обсягів конкретних замовлень, передбачених чинними контрактами на плановий рік. Після цього формується сукупна річна потреба з урахуванням зменшення на фактичні залишки матеріалів станом на 1 січня. Закупівля основних матеріалів у встановлених обсягах традиційно здійснюється вагонними партіями з рівномірним розподілом постачань за кварталами та місяцями.

Зазначений підхід був економічно виправданим у періоди, коли виробничі потужності підприємства використовувалися майже на проєктному рівні. Проте в сучасних умовах, коли рівень завантаження виробництва не перевищує половини потенційних можливостей, застосування такої системи матеріально-технічного забезпечення призводить до неефективного використання оборотних коштів, накопичення надлишкових запасів на складах та формування малоліквідних залишків.

У зв'язку з цим доцільним є перехід до більш адаптивної моделі планування та закупівлі основних матеріалів (таблиця 3.3). Запропонована система передбачає визначення потреби за кожною номенклатурною позицією в розрізі окремих замовлень і в цілому по підприємству з помісячною деталізацією.

Закупівля основних матеріалів за кожною позицією здійснюється відповідно до фактичної місячної потреби, незалежно від досягнення вагонної норми постачання. Такий підхід дозволяє підвищити гнучкість системи матеріального забезпечення, зменшити обсяги надлишкових запасів,

прискорити оборотність оборотних коштів та знизити ризики заморожування фінансових ресурсів у складських залишках.

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

Щодо планування очікуваного прибутку можна запропонувати використати задля складання бюджету прибутку маржинальний підхід. Зміст цієї пропозиції стане дохідливою після зіставлення наявної методики планування прибутку (рисинок 3.2) і пропонованої (рисунок 3.3).

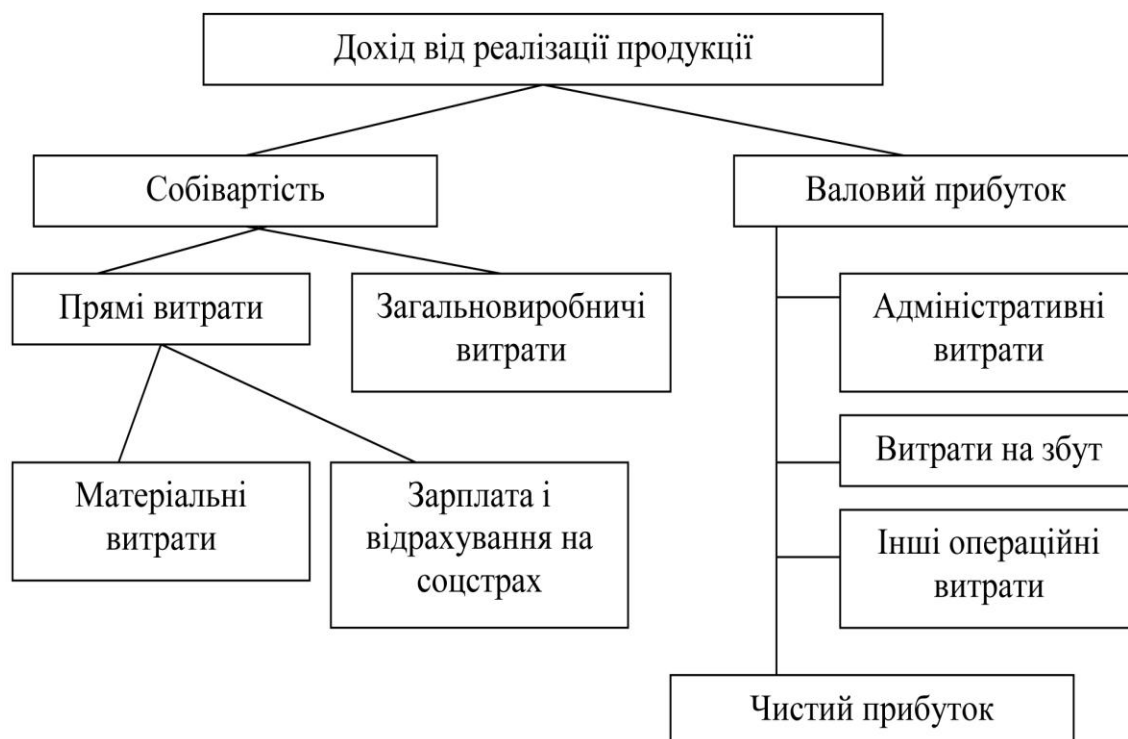


Рисунок 3.2 – Блок-схема існуючої системи планування прибутку на підприємстві

Як свідчать дані, наведені на рисунку 3.2, на ПАТ «ЗЗМК» у процесі планування фінансових результатів застосовується класичний (традиційний) підхід до формування прибутку. Запропонований маржинальний підхід, відображений на рисунку 3.3, має принципово іншу концептуальну основу порівняно з традиційною моделлю.

Маржинальний підхід, як правило, використовується в межах економічного аналізу та при підготовці управлінських рішень, що ґрунтуються на класифікації витрат залежно від характеру їх поведінки. Його широке застосування пов'язане зі складанням звіту про фінансові результати управлінського характеру, в якому витрати поділяються на змінні та постійні, а маржинальний прибуток визначається як різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.

Подібний підхід до групування витрат і формування фінансового результату є необхідним інструментом для здійснення ефективного управлінського контролю. Водночас його значення не обмежується лише аналітичною функцією, оскільки маржинальний підхід відіграє важливу роль і на етапі планування, зокрема при формуванні бюджету прибутку підприємства.

Маржинальний прибуток є універсальним показником, який забезпечує можливість як ретроспективного аналізу, так і прогностичного планування фінансових результатів діяльності. Окрім цього, він використовується для розрахунку низки інших аналітичних показників, на основі яких обґрунтовуються та приймаються управлінські рішення стратегічного й оперативного характеру.



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

Ключовою передумовою використання маржинального підходу в системі управління є коректна класифікація витрат за характером їх реагування на зміну обсягів виробництва. Поділ витрат на постійні та змінні відповідно до динаміки виробничої діяльності посідає центральне місце в методології контролінгу.

Нехтування особливостями поведінки витрат за різних рівнів завантаження виробничих потужностей може призвести до викривлення управлінської інформації та, як наслідок, до прийняття економічно необґрунтованих управлінських рішень, що негативно позначається на результатах виробничо-господарської діяльності підприємства.

Характерні зміни змінних і постійних витрат залежно від коливань обсягу виробництва узагальнено та систематизовано 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 підкреслити, що на ПАТ «ЗЗМК» у практиці управління витратами відсутній поділ загальновиробничих витрат на постійну та змінну складові,

хоча саме ця група витрат є однією з найбільш проблемних з точки зору контролю та аналізу. Формування загальновиробничих витрат здійснюється на основі встановлених нормативів, а у разі перевищення фактичних показників над плановими виявлені відхилення розподіляються пропорційно до обсягів виробництва.

За такої організації обліку та планування суттєво ускладнюється процес оперативного контролю за рівнем загальновиробничих витрат, знижується можливість своєчасного реагування на відхилення, а також обмежується аналітичний потенціал щодо встановлення причин їх виникнення.

У зв'язку з цим у межах застосування маржинального підходу до бюджетування доходів і витрат доцільно запровадити вдосконалену систему обліку та планування загальновиробничих витрат, концептуальна модель якої представлена на рисунку 3.5.

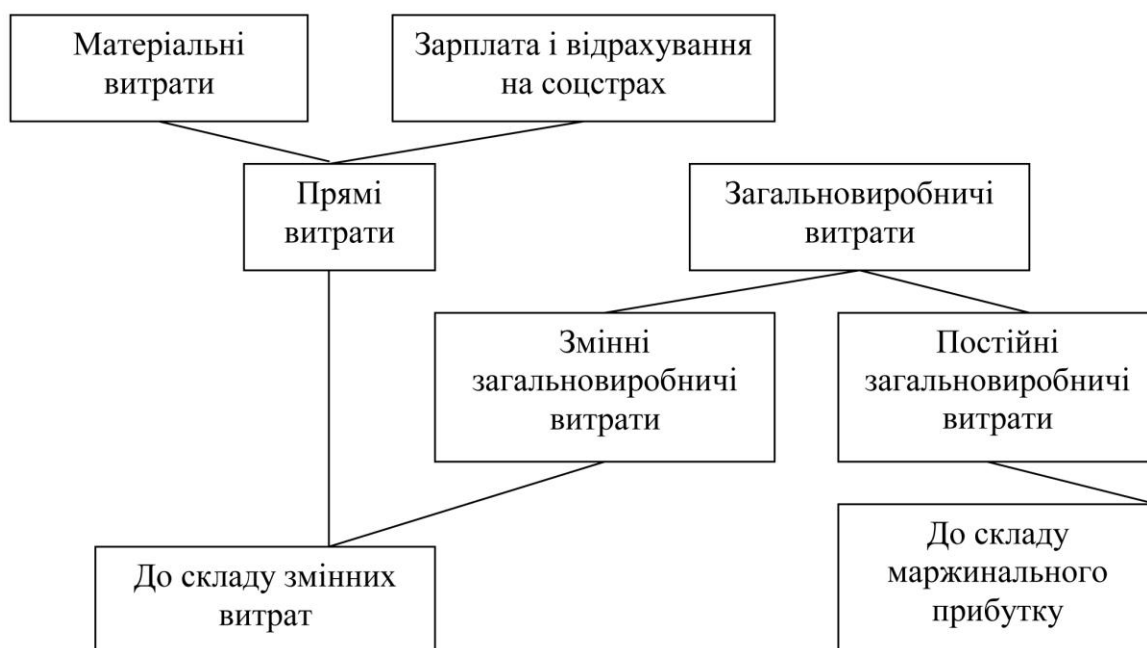


Рисунок 3.5 – Блок-схема обліку і планування загальновиробничих витрат (пропозиція)

. Поділ витрат на постійні та змінні є базовою передумовою проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та фінансового результату. Зазначений аналіз виступає методом комплексного дослідження, що дає змогу визначити такий рівень реалізації продукції, за якого досягається запланований прибуток, оцінити величину прибутку при заданому обсязі продажів, встановити вплив змін витрат, цін і обсягів реалізації на фінансовий результат, а також обґрунтувати оптимальну структуру витрат підприємства.

Ключовим показником у системі аналізу «витрати – обсяг – прибуток» є маржинальний прибуток, який використовується як інструмент оцінювання потенційної прибутковості діяльності. Саме цей вид аналізу є одним з основних засобів підготовки управлінських рішень, оскільки дозволяє виявити резерви зростання прибутку та оцінити можливості підвищення ефективності господарювання.

Розробляючи концепції результативного управління, контролінг суттєво зменшує навантаження на керівництво в частині планування, контролю та інформаційного забезпечення. Перебуваючи на перетині функцій обліку, аналізу, контролю й планування, контролінг посідає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством. Він поєднує та координує зазначені функції, не замінюючи жодну з них, а сприяючи переходу управління на якісно вищий рівень.

Оцінювання готовності підприємства до впровадження контролінгу доцільно здійснювати за чотирма ключовими напрямками.

По-перше, психологічна готовність, що охоплює готовність власників, вищого менеджменту, керівників середньої ланки та ключових працівників до сприйняття й використання інструментів контролінгу. Особливого значення набуває готовність керівництва до делегування частини повноважень, а лінійних менеджерів – до прийняття підвищеної відповідальності. Аналіз психологічної готовності дозволяє заздалегідь ідентифікувати потенційні конфлікти інтересів, які можуть виникати у

процесі впровадження контролінгу. Найбільш доцільним методом оцінювання є анкетування ключових працівників, бажано в анонімній формі, з подальшим узагальненням результатів або проведенням інформаційно-роз'яснювальних заходів.

По-друге, культурна готовність, що передбачає наявність елементів корпоративної культури, зокрема культури комунікації та інновацій. На цьому етапі достатньо здійснити попередню оцінку на основі короткого опитування без глибокого занурення у складні дослідження корпоративної культури.

По-третє, організаційна готовність, яка визначається рівнем формалізації організаційної та ієрархічної структури підприємства. Запровадження контролінгу є неможливим за відсутності чітко визначеної структури управління або у разі, якщо персонал не має уявлення про розподіл функцій і відповідальності.

По-четверте, ресурсна готовність, що охоплює наявність фінансових, кадрових, інформаційних та технічних ресурсів. Необхідно оцінити відповідність наявної ІТ-інфраструктури, програмного забезпечення та кадрового потенціалу вимогам проєкту впровадження контролінгу, а також визначити можливі обмеження ресурсного характеру [29].

Аналізуючи систему управління ПАТ «ЗЗМК», слід зазначити, що вона сформувалася в процесі адаптації управлінських підходів планової економіки до умов трансформаційного періоду. У період фінансово-економічної кризи 2008–2009 років та в подальші роки ефективність цієї системи поступово знижувалася внаслідок нестабільності зовнішнього середовища та кон'юнктурних коливань. За таких умов контролінг виступає адекватним інструментом подолання виявлених проблем.

Запровадження механізму контролінгу на першому етапі шляхом створення спеціалізованого підрозділу з чітко визначеними пріоритетами діяльності дозволить посилити контроль за витратами, підвищити керованість виробничо-господарських процесів і створити основу для

впровадження інших інструментів контролінгу на наступних етапах розвитку системи управління підприємством.

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

Розглянемо методичні підходи до впровадження контролінгу на прикладі окремих складових контролінгової діяльності підприємства. Методика спільного аналізу витрат, обсягу діяльності та прибутку ґрунтується на врахуванні особливостей поведінки витрат і спрямована на дослідження впливу на фінансовий результат таких чинників, як ціна реалізації продукції, обсяги її виробництва та продажу, рівень змінних витрат у розрахунку на одиницю продукції, величина постійних витрат, а також структура асортименту.

Визначальне місце у зазначеному аналізі посідає маржинальний прибуток, який формується як джерело покриття постійних витрат і, відповідно, створення чистого прибутку підприємства. Його розрахунок безпосередньо пов'язаний з урахуванням характеру поведінки витрат. У зв'язку з цим ключовим елементом методичного забезпечення впровадження контролінгу на підприємстві є обґрунтована диференціація витрат, насамперед загальновиробничих, на постійну та змінну складові.

Для поділу витрат на постійні й змінні доцільно використовувати фактичні дані помісячного обліку загальновиробничих витрат із подальшим розрахунком їх структурних компонентів за допомогою одного або кількох статистико-аналітичних методів. З метою підвищення достовірності результатів як допоміжний інструмент пропонується також залучати інформацію про динаміку загальновиробничих витрат за попередні роки, що дозволяє уточнити параметри диференціації та зменшити вплив випадкових коливань.

Проілюструємо визначення постійної та змінної частин загальновиробничих витрат у річному розрізі на основі даних за 2018–2020 роки. За інформацією ПАТ «ЗЗМК» обсяги реалізації та виробництва металоконструкцій у зазначений період становили: у 2018 році — 11 800 т реалізованої продукції за обсягу виробництва 14 400 т; у 2019 році — 10 537 т реалізованої продукції при виробництві 7 931 т; у 2020 році — 9 996 т реалізованої продукції за обсягу виробництва 10 448 т.

Оскільки детальна інформація щодо фактичних загальновиробничих витрат підприємства має конфіденційний характер, для розрахунків використано непрямий метод оцінювання їх обсягу через структуру собівартості продукції за умови відносної стабільності цієї структури. Зокрема, у складі собівартості матеріальні витрати становили 64,9%, витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування — 14,0%, а загальновиробничі витрати — 21,1%. На основі даних фінансової звітності щодо собівартості реалізованої продукції визначено відповідні обсяги загальновиробничих витрат за роками аналізу.

- в 2018-му році $ЗВВ = СВ \cdot 0,211 = 82428 \times 0,211 = 17392$ тис.грн.;
- в 2019-му році $ЗВВ = СВ \cdot 0,211 = 84230 \times 0,211 = 17773$ тис.грн.;
- в 2020-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 приймемо: $k_1 = 1,05$ для 2019 року і $k_2 = 1,07$ для 2018-го року.

Тоді можна визначити скореговані обсяги загальновиробничих витрат за ці роки:

- в 2018-му році $ЗВВ=17392 \cdot k_1 \cdot k_2 = 19540$ тис.грн.;
- в 2019-му році $ЗВВ=17773 \cdot k_1 = 18662$ 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 a і v

Рік	Обсяг наданих послуг (x)	Загально виробничі витрати (y)	$x - x_c$	$y - y_c$	$(x - x_c)^2$	$(x - x_c) \cdot (y - y_c)$
2018	11800	19540	1022	1106	1044484	1130332
2019	10537	18662	-241	228	51984	-54948
2020	9996	17100	-782	-13,34	1779556	1043188
Середні значення	10778	18434				

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

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

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

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

Оттаким чином ставка непостійних 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.

Запропонована методика може використовуватися як допоміжний аналітичний інструмент для уточнення поділу загальновиробничих витрат на постійну та змінну складові. З метою підвищення репрезентативності розрахунків можливе залучення даних за ширший часовий період. Водночас використання інформації за значну кількість років може негативно вплинути на точність результатів унаслідок необхідності застосування коригувальних коефіцієнтів, що враховують інфляційні процеси. Оскільки такі коефіцієнти, як правило, визначаються експертним шляхом, це зумовлює певний рівень суб'єктивності отриманих оцінок.

Зазначений підхід доцільно застосовувати не лише для аналізу загальновиробничих витрат, а й як додатковий інструмент диференціації інших груп витрат, зокрема адміністративних і збутових. Водночас слід враховувати, що за окремі роки такі витрати можуть характеризуватися істотними коливаннями, як це спостерігалось, наприклад, у 2020 році щодо адміністративних витрат.

Поділ витрат на постійні та змінні створює методичну основу для розрахунку маржинального прибутку та його подальшого використання в процесі бюджетування прибутку і витрат, а також під час проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та фінансового результату. Для демонстрації можливостей застосування диференційованих витрат у межах зазначеного аналізу доцільно використати результати попередніх розрахунків.

При цьому варто зауважити, що в практичних умовах визначення постійної та змінної складових витрат доцільно здійснювати на основі помісячного аналізу фактичних витрат із подальшим уточненням результатів шляхом використання узагальнених річних показників, отриманих за наведеною методикою. Такий підхід дозволяє поєднати оперативність аналізу з підвищенням його аналітичної обґрунтованості.

Визначимо питомий маржинальний прибуток (маржинальний прибуток у розрахунку на одиницю продукції) на майбутній 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 скористаємося звітними даними про випуск продукції за майбутній 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 $MB=11559 \cdot 0,83 \cdot 0,649 = 6226$ 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 є важливим аналітичним інструментом для оцінювання ефективності альтернативних управлінських рішень у межах аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та фінансового результату, а також у процесі планування прибутку підприємства. Його застосування дає змогу порівнювати різні сценарії виробничо-збутової діяльності з позицій їх потенційної прибутковості.

Для кількісної оцінки впливу зміни обсягу реалізації на величину маржинального та чистого прибутку, а також для аналізу наслідків трансформації структури продажів, використовується спеціальний узагальнюючий показник — коефіцієнт маржинального прибутку.

$$K = \Pi_{\text{п.м.}} : \Pi \quad (3.4)$$

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:

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

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

$\Pi_{\text{м}}$ — маржинальний прибуток, $\Pi_{\text{м}} = \Pi_{\text{м.}} \cdot x$ (x — обсяг реалізованої продукції);

$\Pi_{\text{ч}}$ — чистий прибуток.

: У процесі прогнозування фінансових результатів та обґрунтування оптимальних управлінських рішень за умов варіативності ключових параметрів, що враховуються в аналізі взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, доцільно застосовувати показник критичної точки (точки беззбитковості).

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

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:

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

Розглянемо специфічні особливості застосування аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва та прибутку на прикладі підприємства ПАТ «ЗЗМК».

На першому етапі дослідження — етапі визначення точки беззбитковості — розрахунки здійснюються з урахуванням припущення про однакову структуру витрат у собівартості будівельних і резервуарних металоконструкцій. Таке припущення відповідає підходу, використаному при обчисленні показника питомого маржинального прибутку. Водночас у реальних умовах резервуарні конструкції характеризуються вищим рівнем технологічності завдяки значній уніфікації виробів. З одного боку, це припущення спрощує аналітичні розрахунки, а з іншого — формує певний запас стійкості результатів, оскільки в останні роки фактична структура портфеля замовлень підприємства зміщується у бік резервуарних конструкцій порівняно з проектною потужністю.

Другий етап аналізу пов'язаний із формуванням системи обмежувальних припущень. Окрім загальноприйнятих положень щодо багатофакторності впливу на поведінку витрат, можливості їх поділу на змінні та постійні, а також застосування аналізу виключно в межах релевантного діапазону діяльності, вводяться додаткові специфічні умови, характерні для ПАТ «ЗЗМК»:

1. ціни на металопрокат, електроди та флюси визначаються на основі рівня попереднього періоду з урахуванням прогнозного індексу цін промислової продукції, який приймається на рівні індексу базового періоду;

2. у межах релевантного діапазону обсягів діяльності залежність доходів від реалізації та витрат від обсягу виробництва вважається лінійною;
3. структура виробництва (співвідношення між будівельними та резервуарними конструкціями) формується відповідно до портфеля контрактів, укладених на плановий період;
4. співвідношення між обсягами виробництва та реалізації встановлюється з урахуванням фактичних залишків нереалізованої продукції;
5. рівень продуктивності праці приймається незмінним;
6. вартість грошових надходжень на початку та наприкінці періоду вважається тотожною.

На третьому етапі здійснюється аналіз невизначеності та чутливості, який передбачає оцінку впливу змін змінних витрат і постійних витрат на величину прибутку підприємства.

Четвертий етап спрямований на порівняння маржинального та валового прибутку з метою раціонального використання обмежених ресурсів.

П'ятий етап передбачає дослідження впливу змін структури реалізації продукції на величину чистого прибутку.

В умовах скорочення попиту на продукцію підприємства, зумовленого тривалою рецесією в економіці України, формування ефективного портфеля замовлень супроводжується значними труднощами. За таких умов роль аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва та прибутку як одного з ключових інструментів контролінгу істотно зростає. Особливо важливим є те, що цей інструмент дозволяє визначити напрями мінімізації та оптимізації як змінних, так і постійних витрат.

З метою оптимізації змінних витрат, насамперед матеріальних, вагомого значення набуває формування бюджету основних матеріалів. З методичної точки зору доцільним є застосування АВС-аналізу, сутність якого полягає в оцінюванні сукупної вартості придбання матеріалів за кожною номенклатурною позицією у визначеному часовому інтервалі. Як зазначалося

раніше, таким інтервалом для ПАТ «ЗЗМК» доцільно обрати місяць. Після цього номенклатурні позиції впорядковуються за спаданням місячної вартості їх закупівлі: перші 10 % позицій відносяться до групи А, наступні 20 % — до групи В, решта 70 % — до групи С.

На ПАТ «ЗЗМК» листовий металопрокат є базовим матеріалом у виробництві резервуарних конструкцій, частка якого у загальних витратах металопрокату перевищує 95 %. Натомість профільний прокат для резервуарних конструкцій використовується в обмежених обсягах і переважно застосовується у виробництві будівельних конструкцій. З огляду на стійку тенденцію зростання питомої ваги резервуарних конструкцій у загальній структурі випуску підприємства, пропозиції щодо класифікації основних матеріалів за групами А, В і С для ПАТ «ЗЗМК» 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	-	X	-
від 4 мм до 20 мм	X	-	-
більше 20 мм	X	-	-
Профільний прокат, в тому числі:			
кутники	X	-	-
швелер	-	X	-
двутавр	-	X	-
гнуті профілі	-	X	-
Труби, в тому числі:			
діаметром до 100 мм	-	X	-
діаметром більше 100 мм	-	X	-
Арматура, дріт	-	-	X
Електроди, зварювальний дріт	-	-	X
Флюси	-	-	X

Планування постачання основних матеріалів групи А доцільно здійснювати із застосуванням вагонних норм, оскільки середньомісячна потреба в цих ресурсах, як правило, перевищує мінімальні обсяги, економічно обґрунтовані для залізничних поставок.

Постачання матеріалів групи В доцільно здійснювати з використанням диференційованого підходу. У випадках, коли місячна потреба перевищує половину вагонної норми, раціональним є планування їх закупівлі вагонними партіями. Якщо ж обсяг потреби є меншим, постачання таких матеріалів доцільно організовувати дрібнішими партіями з використанням автомобільного транспорту в обсязі від 10 тонн.

Застосування зазначеного підходу сприятиме більш раціональному використанню оборотних коштів підприємства, оскільки дозволить уникнути їх тривалого відволікання у надлишкові складські запаси.

Матеріали групи С також доцільно закуповувати невеликими партіями, орієнтовно до 10 тонн, що відповідає принципам економічної доцільності та гнучкості матеріально-технічного забезпечення.

Висновки до розділу 3

У ході дослідження встановлено, що на підприємстві ПАТ «ЗЗМК» застосовується переважно традиційна модель планування прибутку. За чинної системи обліку та планування загальновиробничих витрат їх ефективний контроль ускладнений, що обмежує можливості своєчасного реагування на відхилення та глибокого аналізу причин їх виникнення. У зв'язку з цим доцільним є впровадження маржинального підходу до бюджетування витрат і прибутку, який передбачає удосконалену систему обліку та планування витрат.

Запропоновано використовувати маржинальну концепцію, що ґрунтується на поділі витрат на постійні та змінні, як інструмент бюджетування витрат і фінансового результату, а також як основу для

аналізу взаємозв'язку між витратами, обсягами виробництва та прибутком. Додатково обґрунтовано доцільність застосування допоміжної методики диференціації витрат, яка базується на розрахунку їх річних обсягів, з метою підвищення точності управлінських розрахунків.

У роботі сформовано поетапний алгоритм проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягів виробництва і прибутку з урахуванням специфіки діяльності ПАТ «ЗЗМК».

На першому етапі рекомендовано здійснювати аналіз беззбитковості для формування достатнього «запасу фінансової міцності», що є особливо актуальним з огляду на зміну структури портфеля замовлень підприємства в бік збільшення частки резервуарних конструкцій порівняно з проектною потужністю.

Другий етап передбачає проведення аналізу виключно в межах релевантного діапазону діяльності, що забезпечує коректність отриманих результатів.

На третьому етапі здійснюється аналіз невизначеності та чутливості, зокрема оцінюється вплив зміни рівня змінних і постійних витрат на величину прибутку.

Четвертий етап полягає у зіставленні маржинального та валового прибутку з метою раціонального використання обмежених виробничих і фінансових ресурсів.

На п'ятому етапі проводиться оцінка впливу змін асортиментної структури реалізації продукції на величину чистого прибутку підприємства.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дають підстави сформулювати такі узагальнені висновки.

У роботі поглиблено розкрито сутність і економічний зміст контролінгу та обґрунтовано його трактування як цілісної концепції управління майбутнім станом підприємства, що забезпечує інтеграцію та координацію функцій планування, контролю й інформаційного забезпечення. Головним призначенням контролінгу визначено орієнтацію управлінського процесу на досягнення стратегічних і тактичних цілей розвитку підприємства.

Доведено, що економічна природа контролінгу полягає у використанні його як інструменту виявлення слабких ланок і усунення «вузьких місць» у діяльності підприємства з фокусом на перспективний розвиток та реалізацію стратегічних пріоритетів.

Систематизовано основні передумови розвитку контролінгу в сучасних умовах господарювання, до яких віднесено нестабільність зовнішнього й внутрішнього середовища, необхідність оновлення та вдосконалення управлінських систем з метою підвищення їх адаптивності, а також недостатній рівень альтернативності при прийнятті управлінських рішень.

Обґрунтовано поділ контролінгу на стратегічний та оперативний відповідно до виконуваних функцій. Визначено, що стратегічний контролінг зосереджується на ідентифікації стратегічних проблем, оцінці ризику банкрутства, формуванні та діагностиці стратегії розвитку й аналізі стратегічної позиції підприємства, тоді як оперативний контролінг охоплює бюджетування, поточну діагностику фінансово-господарського стану, облік і контроль витрат.

Доведено доцільність упровадження контролінгу на сучасних підприємствах з огляду на його роль у функціональній підтримці менеджменту, що включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль та внутрішній управлінський консалтинг.

Проведений аналіз господарської діяльності та фінансово-економічного стану ПАТ «ЗЗМК» засвідчив, що 2020 рік був збитковим для підприємства, що проявилось у суттєвому погіршенні показників рентабельності, оборотності, платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості. Розрахунок Z-рахунку Альтмана підтвердив зростання ймовірності банкрутства.

Встановлено, що на ПАТ «ЗЗМК» застосовується традиційний підхід до планування прибутку, при якому не здійснюється поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Планування таких витрат базується на нормативному методі, а відхилення фактичних витрат від планових розподіляються пропорційно обсягу виробництва, що ускладнює ефективний контроль і аналіз причин відхилень.

Виявлено ключові проблеми діяльності підприємства, пов'язані з неефективним використанням основних засобів і оборотного капіталу, недосконалістю контролю витрат і обмеженою результативністю системи планування. Це свідчить про невідповідність наявної системи управління сучасним вимогам та обґрунтовує необхідність її вдосконалення, передусім у частині планування, обліку й контролю витрат.

Обґрунтовано, що зазначені проблеми можуть бути частково усунуті шляхом упровадження методичного інструментарію контролінгу в різних підсистемах управління ПАТ «ЗЗМК», насамперед у сфері управління витратами.

Запропоновано використання маржинального підходу як основи для економічного аналізу й прийняття управлінських рішень шляхом групування витрат залежно від характеру їх поведінки. Доведено, що маржинальний

прибуток є ефективним інструментом як для аналітичних розрахунків, так і для планування фінансових результатів у межах бюджетування прибутку.

З організаційної точки зору обґрунтовано доцільність упровадження контролінгу на ПАТ «ЗЗМК» шляхом створення спеціалізованого відділу контролінгу та визначення пріоритетів його діяльності, зокрема посилення:

- планування й контролю закупівлі та використання основних матеріалів;

- бюджетування, обліку та контролю витрат і прибутку;

- прогнозування доходів і витрат на основі аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток».

Розроблено поетапну методику аналізу взаємозв'язку витрат, обсягів виробництва та прибутку для ПАТ «ЗЗМК», що включає аналіз беззбитковості, застосування релевантного діапазону діяльності, аналіз чутливості та невизначеності, порівняння маржинального і валового прибутку, а також оцінку впливу змін асортиментної структури реалізації на чистий прибуток.

Запропоновано скорочення горизонту планування постачання основних матеріалів і використання ABC-аналізу при формуванні політики закупівель, що є особливо актуальним в умовах скорочення попиту на продукцію підприємства та ускладнення процесу формування портфеля замовлень в умовах тривалої економічної рецесії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Визначення категорії приміщень і будівель по вибухопожежній і пожежної небезпеки (загальносоюзні норми технологічного проектування) : ОНТП 24-86* (НАПБ Б.07.005-86). – [Чинний від 1986-02-27].
2. Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин ЕОМ : ДСанПіН 3.3.2.007-98. – [Чинний від 1998-12-10].
3. Производственные здания промышленных предприятий : СНиП II-90-81. – [Чинний від 1981-12-07].
4. Санітарні норми мікроклімату виробничих приміщень : ДСН 3.3.6.042-99. – [Чинний від 1999-12-01].
5. Система стандартов безопасности труда. Шум. Общие требования безопасности : ГОСТ 12.1.003-83. – [Чинний від 1984-07-01].
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 систем 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.nbuv.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. Контролінг: Навчальний посібник / Попкова Л. В., Ісакова Р. Е., Головина Т. А. – К, 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. – 2016. – №8. – С. 137-146.
42. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч. посіб-ник / Терещенко О. О. — К. : КНЕУ, 2013. — 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. Цигилик І. І, Мозіль І. О., Кірдякіна Н. В. Контролінг в системі управління/ І. І. Циглик, І. О. Мозіль, Н. В. Кірдякіна // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – №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/>