

РОЗДІЛ 2. РОЛЬ КОНТРОЛІНГУ У САНАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові терміни і поняття:

- сутність контролінгу
- функції контролінгу
- задачі контролінгу
- інформаційна підтримка управління
- стратегічний контролінг
- інструменти контролінгу
- оперативний контролінг
- бюджетування

2.1. АКТУАЛЬНІСТЬ, СУТНІСТЬ ТА ОСНОВНІ ЗАДАЧІ КОНТРОЛІНГУ

Важливою умовою забезпечення стійкого розвитку економіки України є вдосконалення систем управління підприємствами на основі впровадження досягнень світової науки та практики менеджменту. Особливого значення в сучасних умовах господарювання набуває проблема підвищення координованості бізнес-процесів підприємства та ефективності прийняття управлінських рішень для вирішення стратегічних та оперативних задач.

Найбільшій актуальності ця проблема набуває на підприємствах, які перебувають у кризових ситуаціях та потребують санації. Саме в цей період контролінг дозволяє кардинально поліпшити якість управлінських рішень та підвищити ефективність системи управління. В умовах фінансової нестабільності, гострої конкуренції та зниження прибутковості операцій застосування контролінгу у вигляді цілісної системи є реальною конкурентною перевагою підприємства.

Необхідність в системній інтеграції різноманітних аспектів управління бізнес-процесами підприємства стала однією із основних причин виникнення контролінгу в світовій теорії та практиці управління. Впровадження контролінгу дозволяє підвищити рівень координованості процесів планування, контролю, обліку, аналізу і регулювання на підприємстві, забезпеченості їх методичною та інформаційною базою, за рахунок чого дозволяє підвищити якість управлінських рішень та ефективність системи управління в цілому.

Основою контролінгу як концепції системного управління організацією є забезпечення успішного функціонування промислового підприємства (та інших видів організаційних систем) за рахунок:

- орієнтації на ефективну роботу підприємства в довгостроковій перспективі;

– структуризації процесу управління та виділення циклів управління для забезпечення ітеративності процесів планування, контролю виконання планів та прийняття коригуючих рішень;

– створення інформаційної системи, що буде адекватною задачам цільового управління підприємством;

– підтримки різноманітних функцій виконавців операцій;

– формування організаційної структури, орієнтованої на сприяння досягнення стратегічних та оперативних цілей підприємства;

– координації дій всіх підрозділів підприємства для досягнення його цілей.

Система контролінгу є новим поєднанням методів та принципів управління, що дозволяє в іншій площині поглянути на проблему довгострокового існування підприємства в умовах ринку.

Великий внесок у розвиток теоретичних та практичних питань контролінгу здійснили західні вчені-економісти Й. Вебер, А. Дайле, Д. Джексон, Р. Ентоні, Е. Майер, Т. Райхман, К. Серфлінг, Х. Фольмут, Д. Хан, П. Хорват, а також вчені-економісти України та країн СНД, зокрема: О. О. Ананькіна, С. Ф. Голов, Н. Г. Данілочкіна, О. М. Кармінський, С. Н. Петренко, М. С. Пушкар, В. П. Савчук, Л. А. Сухарева, О. О. Терещенко та ін.

Поняття “контролінг”, що має англійські лінгвістичні корені (англ. “controlling”), вперше почало використовуватись в межах німецької школи ділового адміністрування. В найбільшій мірі це поняття відповідає українському слову “координування”. На цей час у зв’язку з низкою причин, пов’язаних передусім з розвитком інформаційних систем, поняття контролінгу все більше наближається до значень “керівництво, регулювання, управління” (однак не “контролювання”) і виражає нову концепцію управління, породжену практикою сучасного менеджменту [54; 56].

В таблиці 2.1 наведено трактування сутності поняття «контролінгу» різними авторами. Для формування даних таблиці 2.1 використанні власні та аналітичні дослідження Д. Хана [101] та С. Н. Петренко [67].

Порівнюючи й аналізуючи зміст визначень, приведених у таблиці 2.1, із всією очевидністю можна затверджувати, що контролінг є найважливішим засобом успішного функціонування підприємства, тому що:

- забезпечує необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збору, обробки, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації;

Таблиця 2.1

Аналіз різних точок зору трактування поняття «контролінг»

Автор	Трактування сутності контролінгу
П.Хорват	Контролінг повинен забезпечувати керівництво підприємства інформацією і налаштувати його на координування, реагування і адаптацію до мінливих зовнішніх і внутрішніх умов, з метою досягнення поставлених цілей. Тобто контролінг покликаний сприяти здійсненню орієнтованого на результат управління підприємством.
Т.Райхман	Контролінг орієнтується на результат. Основна задача контролінгу - збір і обробка інформації в процесі розробки, координації і контролю за виконанням планів на підприємстві.
Х.Ю.Кюппер	Основна проблема контролінгу полягає в координації системи управління на підприємстві. Необхідність функції координації впливає із поділу системи управління на складові: організацію, систему планування і контролю, інформаційну систему, систему управління персоналом, систему цілей і принципи управління. Виконуючи координуючу функцію, контролінг сприяє тим самим досягненню не однієї мети діяльності підприємства, а системи цілей. Головна роль надається вартісним цілям.
Д.Шнайдер	Функція контролінгу повинна зводитись з одного боку, до розробки і координування окремих планів підприємства і зведенню їх в один план, а з другого - до внутрішньовиробничого обліку, котрий служить для контролю за реалізацією планів і постачає вихідну інформацію для планування.
Й.Вебер	Контролінг - інструмент координування. Контролінг являє собою елемент управління соціальною системою, виконуючи функцію підтримки керівництва в процесі розв'язання ним загальної задачі координування системи управління з акцентом перш за все на задачі планування, контролю і інформування. При цьому підкреслюється, що контролінг не пов'язаний із процесом визначення мети підприємства.
Майєр Э.	...контролінг являє собою в широкому значенні систему забезпечення виживання підприємства у двох аспектах: короткостроковому - оптимізація прибутку, і в довгостроковому - збереження і підтримку гармонічних відносин і взаємозв'язків даного підприємства з навколишніми його сферами: природою, соціальною, господарською
Манн Р., Майєр Э.	Контролінг - це система регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні цілей підприємства, що дозволяє уникнути несподіванок і вчасно включити червоне світло, коли економіці підприємства загрожує небезпека, що вимагає вживання заходів по протидії ... система управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності фірми... як система управління прибутком підприємства
Градова А.П.	Контролінг - новітня концепція ефективного управління фірмою для забезпечення її довгострокового існування на ринку Контролінг являє собою... систему забезпечення існування підприємства на етапах стратегічного і тактичного управління
Анташов В.А., Уварова Г.Л.	Контролінг розглядається... як визначена концепція управління підприємством, орієнтована на його довгострокове й ефективне функціонування в постійно мінливих господарських умовах
Данилочкіна Н.Г.	Контролінг - це функціонально відособлене направлення економічної роботи на підприємстві, пов'язане з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень
Терещенко О.О.	Контролінг – це спеціальна, саморегулююча система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства (зокрема фінансового менеджменту) і включає в себе інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль та внутрішній консалтинг ... система визначення цілей, прогнозування й планування механізмів та інструментів досягнення цих цілей, а також перевірки того, наскільки успішно виконані поставлені цілі

- надає інформацію для управління трудовими і фінансовими ресурсами;
- забезпечує виживаність підприємства на рівнях стратегічного і тактичного управління;

- сприяє оптимізації залежності "виручка - витрати -прибуток".

Як бачимо, трактування поняття „контролінг” у різних економістів схоже тим, що контролінг повинен сприяти досягненню цілей підприємства, а відмінності трактування полягають у визначенні того, як це відбувається.

Для визначення видів задач контролінгу та відображення тенденцій їх розвитку розглянемо дослідження Ю.Вебера [116], які підтверджують, що розвиток концепцій контролінгу супроводжувався відповідними змінами в задачах контролінгу, що знаходили своє відображення в практиці застосування контролінгу в Німеччині (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Види та тенденції розвитку задач контролінгу [116]

Період часу Сфера задач, %	1949- 1959	1960- 1964	1965- 1969	1970- 1974	1975- 1979	1980- 1984	1985- 1989	1990- 1994
Звітність	-	14,3	6,5	4,7	8,4	8,5	11,4	13,2
Короткострокове / оперативне планування	-	-	6,5	6,2	9,6	12,0	9,2	11,6
Стратегічне планування	-	-	-	1,6	4,0	7,1	3,6	3,6
Управлінське консультування	25,0	4,8	4,8	2,3	3,2	3,7	4,8	4,7
Оцінка ефективності інвестицій	-	4,8	3,2	2,3	4,0	2,9	4,4	6,5
Бюджетування	-	4,8	12,9	9,3	11,9	8,8	10,1	7,9
Аналіз відхилень, моніторинг витрат	-	9,5	8,1	7,0	11,1	6,8	12,4	10,7
Фінансове планування	-	4,8	8,1	9,3	6,8	6,3	4,2	3,4
Участь у формуванні політики підприємства та його цілей	-	-	-	-	2,0	1,5	1,7	0,8
Управління / регулювання	-	-	1,6	0,8	2,8	2,2	1,6	3,1
Організація обробки звітних даних	-	4,8	8,1	3,8	7,2	8,0	5,5	3,3
Координування проєктів	-	-	-	4,7	3,2	3,4	3,4	5,1
Підготовка балансів	-	14,3	3,2	6,9	2,4	2,7	2,7	4,2
Бухгалтерський облік	-	9,5	4,8	7,8	3,2	3,4	2,1	2,5
Калькуляція витрат	50,0	18,9	14,5	11,6	5,5	9,5	7,7	6,4
Податковий облік	25,0	9,5	4,8	5,4	3,6	2,0	1,2	0,8
Інші задачі (контроль витрат, контроль результатів діяльності, координування діяльності підрозділів підприємства тощо)	-	-	12,9	16,3	11,1	11,2	14,0	12,1

Сучасний розвиток контролінгу в світовій практиці управління відбувається в умовах посилення ринкової орієнтації підприємства, що призводить до зростання значення управління і якісного перевороту в структурах і методах управління, як до фактору зростання конкурентоспроможності підприємства. Динамічно відбувається процес трансформації та інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, планування та контролю в єдину систему отримання, обробки інформації та прийняття на її основі управлінських рішень, в систему управління підприємством, орієнтовану на досягнення оперативних та стратегічних цілей.

2.2. ВИДИ КОНТРОЛІНГУ

Виходячи з вище сказаного можна зробити висновок, що контролінг є одним з основних елементів системи управління підприємством. Оскільки сучасна теорія управління виділяє стратегічні та оперативні цілі діяльності підприємства, то очевидно, що й контролінг як система містить два основні аспекти: стратегічний та оперативний. При цьому вважається, що *стратегічний та оперативний контролінг мають одну спільну мету* – підвищення якості управлінських рішень для досягнення цілей підприємства. Цілі контролінгу є похідними від цілей підприємства. Найвища ціль полягає в збереженні і успішному подальшому розвитку підприємства.

Оперативний та стратегічний контролінг є взаємодоповнюючими та взаємозалежними системами. Узагальнюючі характеристики стратегічного та оперативного контролінгу наведені в таблиці 2.3, складеній на основі аналізу досліджень, представлених у вітчизняних та зарубіжних працях [54; 101; 114; 116].

Стратегічний контролінг визначає цілі та задачі для оперативного контролінгу, тобто встановлює нормативні рамки та обмеження для процесів цілеутворення, планування, організації, обліку, контролю та регулювання в межах оперативного контролінгу. Стратегічний контролінг в першу чергу орієнтований на сприяння керівництву в ефективному використанні наявних конкурентних переваг, забезпеченні розвитку та створенні нових потенціалів для успішної діяльності підприємства в перспективі. **Основна задача оперативного контролінгу** – сприяти керівництву в досягненні запланованих оперативних цілей, що є узгодженими зі стратегічними цілями підприємства.

Таблиця 2.3

Характеристика оперативного та стратегічного контролінгу

Ознаки, що характеризуються	Стратегічний контролінг	Оперативний контролінг
Цілі	Забезпечення виживання, проведення антикризової політики, недопущення виникнення банкрутства, спрямованість на потенціал успіху	Забезпечення прибутковості і ліквідності підприємства шляхом виявлення причинно-слідчих зв'язків при порівнянні виручки від реалізації і витрат
Рівень управління підприємством	Рівень вищого керівництва	Передбачає розподіл функцій управління між всіма рівнями організації, основний акцент робиться на середній ланці управління
Орієнтація системи Управління	Зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства	Економічна ефективність, рентабельність діяльності та ліквідність підприємства
Вид проблем, які вирішуються	Більшість вирішуваних проблем є неструктурованими	Більшість проблем є відносно добре структурованими
Рівень невизначеності	Високий	Відносно низький
Ступінь деталізації планів	Невисока	Висока
Міра охоплення процесів системою планування і контролю	Концентрація на окремих важливих позиціях	Система планування і контролю охоплює та інтегрує всі функціональні сфери діяльності
Контрольовані показники	Вартість підприємства Конкурентоздатність Ефективність інвестиційних рішень	Прибуток Показники ліквідності Показники рентабельності
Часовий горизонт аналізу показників	Показники управління повинні бути динамічними та перспективними, забезпечувати можливість зіставлення даних по періодах	Здійснюється аналіз даних впродовж одного року
Деталізація аналізу	Аналіз проводиться в цілому по підприємству, обсяг показників обмежений	Здійснюється аналіз великої сукупності показників, які містять дані по підприємству в цілому та по окремих його підрозділах
Основні задачі	Участь у формуванні кількісних та якісних цілей підприємства Методологічна та інформаційна підтримка процесу стратегічного планування Визначення критичних зовнішніх та внутрішніх умов, що лежать в основі стратегічних планів Визначення „вузьких” та „слабких” місць в межах стратегічного управління Визначення основних контрольних показників у відповідності до встановлених стратегічних цілей Порівняння планових та фактичних значень стратегічних контрольних показників з метою виявлення та ліквідації причин відхилень Аналіз показників економічної ефективності, особливо в межах інноваційної та інвестиційної діяльності	Методологічна та інформаційна підтримка процесів оперативного планування та розробки бюджетів Визначення „вузьких” та „слабких” місць в межах оперативного управління Визначення сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених оперативних цілей Порівняння планових та фактичних значень оперативних контрольних показників з метою виявлення причин та наслідків відхилень Аналіз впливу відхилень на виконання оперативних планів Створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень Розробка оперативних заходів щодо ліквідації негативних відхилень від плану

Оперативний контролінг є орієнтованим на короткостроковий результат, тому його інструментарій принципово відрізняється від методів та методик стратегічного контролінгу [56]. Для забезпечення ефективності оперативного контролінгу на підприємстві необхідне досягнення збалансованої роботи всіх складових його організаційно-економічного механізму:

- інформаційного забезпечення оперативного контролінгу (сукупності інформаційних потоків, що забезпечують безперервне функціонування процесу оперативного контролінгу);
- матеріально-технічного забезпечення оперативного контролінгу (засобів, що забезпечують виконання необхідних операцій щодо збирання, обліку, обробки, зберігання та передавання інформації в системі оперативного контролінгу);
- методичного забезпечення оперативного контролінгу (сукупності методів оперативного планування, організації, обліку, контролю, аналізу та регулювання в межах системи контролінгу);
- кадрового забезпечення оперативного контролінгу, а також системи розподілу задач і функцій оперативного контролінгу між підрозділами підприємства;
- механізму оцінки ефективності системи оперативного контролінгу та окремих управлінських рішень в системі оперативного контролінгу;
- конкретних інструментів оперативного контролінгу (системи показників оперативного контролінгу, що відображає цілі та обмеження системи оперативного управління та ін.).

Основна відмінність між стратегічним та оперативним контролінгом полягає в тому, що стратегічний контролінг орієнтований на майбутній потенціал підприємства, а оперативний – на конкретний результат в поточному періоді.

2.3. ФУНКЦІ КОНТРОЛІНГУ

Цільова задача контролінгу - побудова на підприємстві ефективної системи прийняття, реалізації, контролю та аналізу управлінських рішень. Ціль системи контролінгу визначає основні її функції. Виходячи з визначення системи контролінгу, суттю якого є інтеграція окремих елементів функцій управління (обліку, аналізу, контролю, планування), слідує, що цій системі властиві функції, класифікацію яких представлено на рис. 2.1.



Рисунок 2.1. Класифікація функцій контролінгу

Розглянемо детальніше характеристику загальних функцій контролінгу.

Інформаційна функція проявляється у підготовці інформації для управління шляхом трансформації даних, що надходять у відділ контролінгу.

Управлінська функція (коментуюча або коментувальна) контролінгу полягає в тому, що не приймаючи безпосередньої участі в управлінні підприємством, він допомагає приймати ефективні управлінські рішення, тим самим покращуючи процес управління.

Функція планування передбачає перш за все, вибір концепції контролінгу і визначення його місця в системі управління, прийняття альтернативної стратегії відповідно до вибраної підприємством мети діяльності, тобто розроблення стратегічних бюджетів, встановлення підконтрольних показників, розроблення поточних планів постачання, виробництва, завоювання ринків збуту, розміщення капіталів, забезпеченість трудовими ресурсами в межах перспективних планів.

Обліково-контрольна функція оцінює ефективність роботи підприємства, контролює дотримання бюджетів для досягнення підприємством наміченої мети,

спостерігає за виконанням завдань окремими структурними підрозділами, розробляє уніфіковані методи та критерії оцінки діяльності підприємства та окремих його підрозділів.

Аналітична функція контролінгу полягає в аналізі підконтрольних показників, встановленні відхилень від заданих параметрів, визначенні ступеня впливу кожного чинника на кінцеві результати роботи підприємства, в консультації керівників підприємства по виробленню заходів відносно недопущення знайдених недоліків у майбутньому.

Також контролінг на підприємстві може виконувати безліч спеціальних функцій, наприклад, збір та аналіз даних про кон'юнктуру ринку; порівняння даних роботи підприємства з досягнутими результатами конкурентів; обґрунтування доцільності злиття підприємства з іншими фірмами, або відкриття нових філіалів; проведення калькуляції окремих замовлень; розрахунки ефективності інвестиційних та інноваційних проектів тощо.

Отже, функції контролінгу завжди витікають із завдань, що ставляться перед контролінговою службою. На різних підприємствах вони різні і залежать, перш за все, від того, чого хоче досягти підприємство із допомогою контролінгу.

2.4. РОЛЬ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Для пояснення механізму функціонування, а також ролі контролінгу в управлінні підприємством можна застосувати системний підхід, а саме, принцип "чорної скриньки". Якщо процес управління підприємством розглядати як систему, тоді місце контролінгу в цій системі можна відобразити у вигляді схеми (рис. 2.2).



Рисунок 2.2. Місце контролінгу в системі управління підприємством

На вході системи з допомогою інструментів контролінгу встановлюються певні стандарти діяльності: розробляються цілі, проектується програми, плани, бюджети, проводиться аналіз внутрішнього і зовнішнього середовища, визначаються підконтрольні показники тощо. Під процесом розуміється здійснення усіх напрямків виробничо-господарської діяльності підприємства. На виході системи - фактичні результати і показники діяльності, які з допомогою інструментів контролінгу вимірюються та аналізуються. В разі виявлення відхилень проводиться необхідна корекція в системі управління або стратегії, чим забезпечується зворотний зв'язок.

Отже, представлена модель показує, що контролінг впливає на систему управління підприємством як на вході, так і на виході її функціонування.

Якщо сам контролінг розглядати як систему, то системна модель його функціонування на промисловому підприємстві буде виглядати наступним чином (рис. 2.3) [103].

Суть моделі полягає в тому, що контролінг із допомогою власних інструментів забезпечує керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень. На вході - показники діяльності підприємства, які в процесі роботи системи контролінгу певним чином обробляються, в результаті чого на виході системи - інформація необхідна для прийняття керівництвом ефективних управлінських рішень.

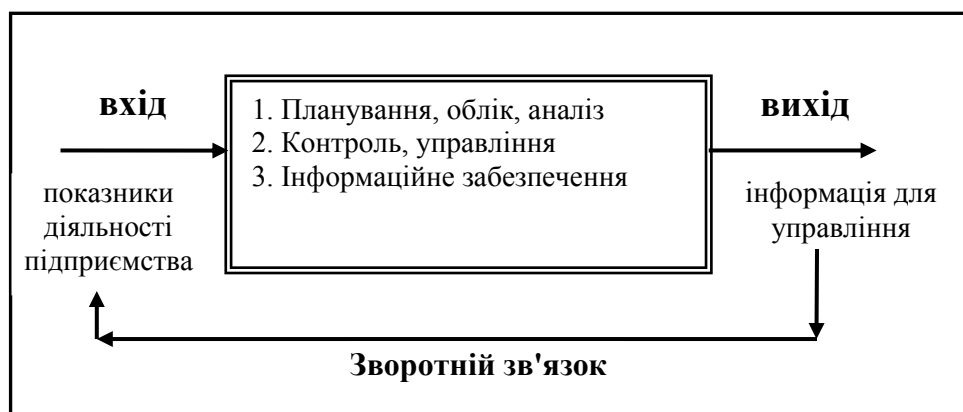


Рисунок 2.3. Системна модель функціонування контролінгу на підприємстві

Отже, враховуючи всі складові контролінгу, можна розробити структурну

модель контролінгу, яка відображена на рис. 2.4.

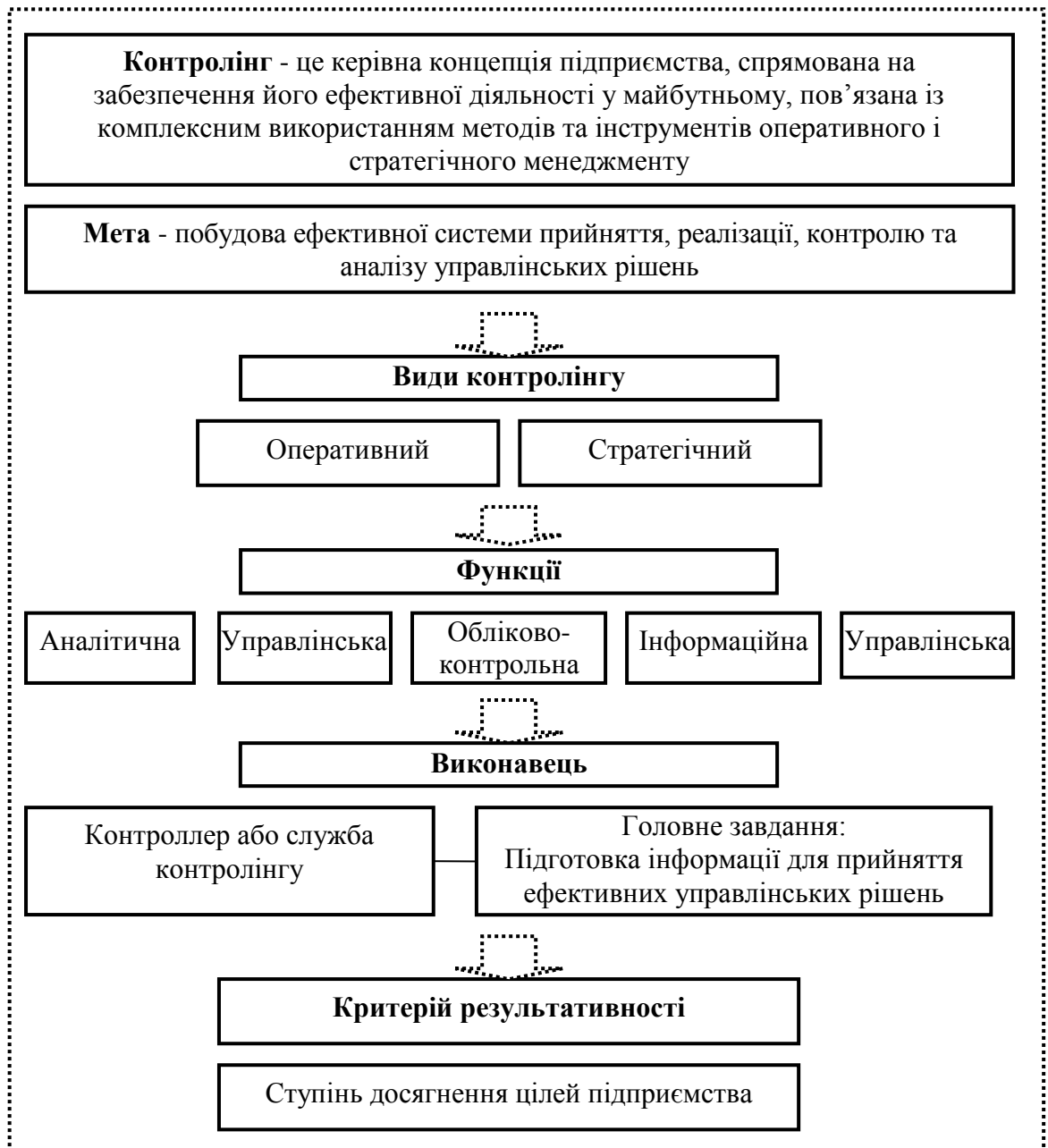


Рисунок 2.4. Структурна модель контролінгу

Забезпечення стабільності в діяльності підприємства - це важлива вимога ринкових економічних відносин. Цього можна досягти шляхом впровадження контролінгу в систему управління. Впровадження на підприємстві системи контролінгу повинно забезпечити істотне підвищення ефективності усього процесу управління діяльністю, а відповідно і досягнення цілей.

2.5. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛІНГУ

Контролінг можна розглядати як систему інформаційної підтримки управління. В цілому всю інформацію, необхідну для функціонування системи контролінгу, можна розділити на дві основні групи:

– вхідну-планову (директивну, нормативну, прогнозовану, довідкову тощо), на основі якої розробляються варіанти планів робіт з реалізації програми і здійснюється вибір варіанта, найбільш близького до оптимального;

– звітну, що надходить в порядку зворотного зв'язку, на основі якої вирішуються задачі оперативного управління ходом виконання програми.

Вхідна інформація організовується шляхом перетворення розрахунково-нормативних даних на конкретні планові завдання виконавців. Невідповідність фактичних звітів очікуваним показникам визначає напрями та рівень регулюючих впливів з приведення процесу реалізації програми до запланованого ходу виконання.

Загальне уявлення про систему управління підприємством як про інформаційну систему зі зворотним зв'язком важливе тому, що така модель характеризує поведінку системи в цілому, яка не може бути виявлена при дослідженні окремих частин системи. До того часу, поки всі частини системи не будуть узгоджені, загальні результати виявляться неповноцінними, навіть якщо окремі частини системи управління є ефективними [113].

Управління у найбільш загальному вигляді є процесом перетворення інформації в дії за допомогою прийняття та реалізації рішень (рис. 2.5). Інформація надходить до пункту, де здійснюється прийняття рішень, які управляють дією, що, в свою чергу, є джерелом нової інформації.

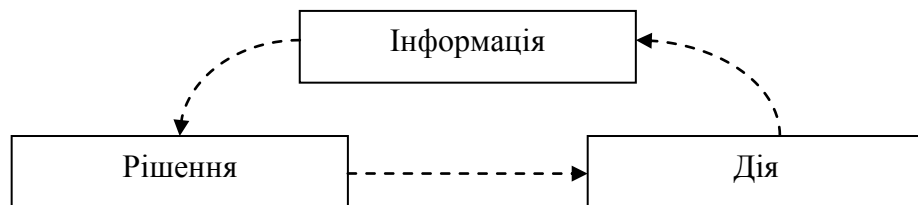


Рис. 2.5. Потік рішень в схемі інформаційної системи зі зворотним зв'язком [100]

Поняття інформаційної системи зі зворотним зв'язком є основою для створення базової структури, що інтегрує різні сторони процесу управління.

Інформаційна система зі зворотним зв'язком існує там, де навколишнє середовище призводить до прийняття рішення, що викликає дію, яка, в свою чергу, впливає на навколишнє середовище, а, отже, на майбутні рішення [100]. Все, що ми робимо як індивідууми, як підприємство або як суспільство, здійснюється у тому ж контексті інформаційної системи зі зворотним зв'язком [100].

У будь-якій інформаційній системі зі зворотним зв'язком завжди використовується доступна інформація про минуле, як основа для прийняття рішень щодо майбутніх дій. Однак, інформації про минуле недостатньо для прийняття адекватних управлінських рішень, тому важливу роль у процесі прийняття рішень відіграє прогнозування.

2.6. ІНСТРУМЕНТИ КОНТРОЛІНГУ

2.6.1. ІНСТРУМЕНТИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

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

До методів аналізу та інструментів оперативного контролінгу можна віднести наступні [91; 99].

- ABC –аналіз;
- аналіз відхилень фактичних результатів від планових;
- аналіз об'ємів замовлень;
- оптимізація обсягів замовлень при закупці;
- модель „Витрати-обсяг-прибуток” (аналіз величин в точці беззбитковості);
- метод розрахунку сум покриття (метод поділу витрат на постійні та змінні);
- аналіз виникаючих на підприємстві „вузьких місць”;
- методи розрахунку інвестицій;
- розрахунок виробничого результату на короткостроковий період;
- оптимізація розмірів партій продукції;
- комісійна винагорода торгових представників на базі сум покриття;
- гуртки якості;
- аналіз скидок;
- аналіз областей збуту;

- функціонально-вартісний аналіз;
- бенчмаркінг;
- XYZ – аналіз;
- опитування.

Розглянемо детальніше характеристику окремих інструментів оперативного контролінгу (таблиця 2.4).

Характеристика методів оперативного контролінгу

№п/п	Назва методу	Характеристика методу
1.	АВС - аналіз	<p>АВС-аналіз полягає у виявленні та оцінюванні невеликих величин у натуральному вимірі, частка яких у загальній сукупності вартісних показників найбільша.</p> <p>Задача керівництва підприємства полягає у визначенні пріоритетів. Для цього необхідна класифікація задач, процесів, матеріалів, постачальників, груп продуктів, областей продажу, круп клієнтів.</p> <p>Об'єкт дослідження поділяється на групи А, В, С за співвідношенням вартісної та натуральної характеристик, наприклад, при класифікації постачальників:</p> <p>А- доля обороту 75%, питома вага у загальному числі постачальників 5%.</p> <p>В- відповідно 20 % і 20%.</p> <p>С- 5% і 75%.</p> <p>Зусилля зосереджуються на групі А.</p> <p><u>Наприклад</u>, у сфері матеріально-технічного постачання аналізується кількість та вартість сировини у розрізі постачальників та деталей. У виробництві – дослідження постійних витрат (по-елементам, місцям виникнення, об'єктам калькулювання). У сфері збуту – замовлення, що поступають, та реалізована продукція (групи продуктів, клієнтів, областей продажу).</p>
2.	Аналіз відхилень фактичних результатів від планових	<p>Мета методу полягає у визначенні та оцінюванні причини відхилень фактичних показників витрат від нормативних (планових). Аналіз відхилень вважається основним інструментом оцінювання діяльності центрів витрат (прибутковості).</p> <p>Відхилення обчислюють за кожним місцем виникнення витрат та за кожною їх групою. Відхилення може виникнути в результаті дії трьох основних факторів</p> <ul style="list-style-type: none"> - зміни обсягів виробництва продукції; - зміни цін на ресурси; - зміни норм витрат на одиницю продукції.
3.	Аналіз обсягів замовлень	<p><u>При реалізації.</u></p> <p>Між розміром підприємства та середнім обсягом замовлення повинен бути відповідний баланс. Ріст розміру підприємства повинен супроводжуватись зростанням обсягів замовлення. Оскільки витрати на оформлення та обробку одного замовлення приблизно однакові, великим підприємствам необхідно стежити за наявністю та зменшувати кількість мілких замовлень. При виявленні проблеми мілких замовлень розробляється план заходів, спрямованих на зростання обсягів замовлень. Зокрема,</p>

поширеними заходами є наступні:

- введення мінімальних партій реалізації;
- знижки для великих замовлень;
- продаж мілких партій тільки за готівку;
- вивезення мілких партій самими клієнтами;

тощо.

Щомісячно визначається структура обсягів замовлень, яка будується в залежності від кількості замовлень відповідного обсягу та виручкою, яку забезпечує виконання замовлення відповідного обсягу. Потрібно виділити питому вагу мілких замовлень, які дають невеликий відсоток виручки, і поступово відмовлятися від їх реалізації. Це, в свою чергу, призведе до позитивних зрушень у структурі обсягів замовлень та знизить витрати у сфері збуту та виробництві.

При закупівлі.

Кожне підприємство повинно визначати оптимальний обсяг замовлень при закупці принаймні А-деталей з метою мінімізації постійних витрат на придбання та витрат на зберігання сировини.

Проблема оптимізації обсягів замовлень полягає в тому, щоб збалансувати дві протилежні тенденції у динаміці витрат:

А) знизити постійні витрати на придбання, що може бути досягнуто зниженням кількості замовлень при рості його обсягу.

Б) знизити витрати на зберігання запасів, що досягається шляхом зменшення обсягів закупок, а відповідно і зберігання сировини.

Метою оптимізації є визначення такого обсягу замовлень при плановій загальній потребі, коли сума постійних витрат на придбання та складських витрат має найбільш вигідне значення.

Графічний метод.

Точка оптимального обсягу замовлення визначається перетином лінії постійних витрат на оформлення замовлення та лінії складських витрат:



Розрахунковий.

Оптимальний обсяг замовлення в одиницях товару визначається за формулою:

$$ООЗ = \sqrt{\frac{2 \cdot D \cdot O}{H}} \text{ (шт.)} \quad H = \frac{\text{складські_витрати}}{\text{кількість_таро-місь}} \text{ (грн./од)}$$

D – загальна потреба матеріалів на рік (шт.);

O – вартість виконання одного замовлення;

H – річні витрати на зберігання одиниці запасу.

Табличний.

Кількість замовлень в рік	Розмір замовлення, розміщення, упаковок $V_{річн} / k1$	Витрати на розміщення зам-ня, грн. $V_{зам} * k1$	Витрати на зберігання запасу, грн. $V_{зам} * V_{скл}$	Загальні затрати, грн. $k3 + k4$
1	2	3	4	5

4. Метод розрахунку сум покриття (Методи поділу витрат на постійні та змінні залежно від обсягу випуску)

Одна з найважливіших задач контролінгу - управління прибутком, тому в центрі його уваги знаходяться витрати, їх види, місця виникнення і принципи управління ними. На противагу розрахункам на основі повних витрат розрахунок на основі сум покриття орієнтований на ринок. При розрахунку сум покриття розрізняють змінні та постійні витрати. Змінні витрати виникають у зв'язку із виробництвом та збутом продукції. Постійні витрати – витрати, які забезпечують готовність до виробництва, і з'являються незалежно від того, чи вироблялась продукція і скільки її було продано.

Змінні витрати залежать від обсягу випуску і змінюються прямо пропорційно завантаженню виробничих потужностей. Постійні не розглядаються як витрати на продукцію, оскільки вони виникають протягом визначеного проміжку часу.

При розрахунку на основі сум покриття ми починаємо із виручки від реалізації і віднімаємо спочатку змінні, потім постійні витрати, щоб визначити який виробничий результат залишається у підприємства. За допомогою таких розрахунків можна проводити незалежне калькулювання ціни продажу, задаючи цільові значення сум покриття.

Залежність витрат від обсягу випуску може бути як лінійною, так і нелінійною, для виявлення характеру і параметрів цієї залежності використовуються спеціальні методи: вищої та нижчої точки,

		графічний , інженерний , найменших квадратів
5.	Функціонально-вартісний аналіз (ФВА)	<p>ФВА- полягає у дослідженні функціональних характеристик продукції, що виробляється, з погляду еквівалентності їх вартості та корисності. Він має на меті класифікувати функції продукту праці на функціоналі класи: головні, додаткові та непотрібні. Далі розробляються пропозиції щодо мінімізації витрат на виконання кожної функції, а також анулювання другорядних функцій, які потребують значних витрат. Метою ФВА є пошук можливості реалізації функції виробів, що виробляє підприємство, матеріалів, що постачаються та послуг, що надаються при менших витратах, але із забезпеченням високих вимог до якості, безпеки та ринкової привабливості товарів (робіт, послуг).</p> <p>Види ФВА:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. За предметом дослідження: - ФВА продуктів; - ФВА процесів. 2. За моментом проведення дослідження на етапі життєвого циклу об'єкта: <ul style="list-style-type: none"> - етап розробки –формування вартісних характеристик; - створений продукт (процес) – покращення вартісних характеристик. 3. За ступенем свободи в проведенні аналізу: <ul style="list-style-type: none"> - ФВА з метою зниження витрат. Мінімізація витрат при заданих функціях. - ФВА з метою підвищення вартості (корисності). Зміна витрат та функцій.
6.	Модель „Витрати-обсяг-прибуток”	<p>Складання звітності та аналіз окремих даних по змінних та постійних витратах чітко відображає взаємозв'язок між витратами, виручкою від реалізації продукції та прибутком. Такий аналіз має ряд назв: операційний аналіз, аналіз величин у точці беззбитковості, аналіз „витрати-обсяг-прибуток” і може визначити критичну величину реалізації, при якій виручка буде покривати загальні витрати підприємства.</p> <p>Керівництво підприємства цей аналіз може використовувати для:</p> <ul style="list-style-type: none"> - визначення цільового прибутку; - встановлення рівня завантаження виробничих потужностей; - вибору продуктових груп, які приносять підприємству найбільший прибуток; - прийняття рішень про обсяги випуску окремих видів продукції; - перевірки цінової політики; - визначення запасу фінансової міцності; - визначення коефіцієнта запасу фінансової міцності; - дослідження комплексу робіт по розширенню виробництва; - визначення критичної виручки;

- тощо.

Результати аналізу можуть бути представлені в аналітичному та графічному вигляді.

Графічний.

1. Відображення точки беззбитковості на графіку на базі постійних витрат:



2. Відображення точки беззбитковості на графіку на базі змінних витрат:



3. Відображення точки беззбитковості на графіку з диференційованим показом змінних та постійних витрат:



4. Відображення точки беззбитковості на графіку суми покриття у відсотках від виручки з обороту (СПО):



		<p>5. Відображення точки беззбитковості на графіку СПО + продуктиві групи.</p> <p>Аналітичний</p> <p>валова маржа = виручка - змінні витрати ; коефіцієнт валової маржі = $\frac{\text{виручка} - \text{змінні витрати}}{\text{виручка від реалізації}}$</p> <p>виручка в точці беззбитковості = $\frac{\text{постійні витрати}}{1 - \frac{\text{змінні витрати}}{\text{виручка}}}$ = $\frac{\text{постійні витрати}}{\text{сума покриття}(\%)}$ (грн.)</p> <p>рівень завантаження = $\frac{\text{виручка в точці беззбитковості}}{\text{загальна виручка}}$ (%)</p> <p>кількість реалізованої продукції в точці беззбитковості = $\frac{\text{постійні витрати}}{\text{загальна виручка}}$ = $\frac{\text{виручка в точці беззбитковості}}{\text{ціна продажу одиниці продукції}}$ (од.продукції)</p> <p>запас фінансової міцності = $\frac{\text{загальна виручка} - \text{критична виручка}}{\text{критична виручка}}$ (грн.) коефіцієнт фінансової міцності = $\frac{\text{загальна виручка} - \text{критична виручка}}{\text{загальна виручка}} \cdot 100$ (%)</p> <p>прибуток (%) = $\frac{\text{сума покриття}}{\text{загальна виручка}} \cdot \text{коефіцієнт фінансової міцності}$</p> <p>сила впливу операційного важеля = $\frac{\text{виручка} - \text{змінні витрати}}{\text{прибуток}}$</p>
7.	Аналіз „вузьких місць”	<p>Планування оптимальної виробничої програми не повинно здійснюватись виключно з витратної точки зору необхідно враховувати критерії орієнтовані на прибуток. Розгляд одних тільки витрат, як це прийнято робити при розрахунках за повними витратами, недостатньо. Поряд із витратами необхідно враховувати додаткові фактори, які впливають на величину виручки від реалізації та сум покриття.</p> <p>Проблематика планування виробничої програми визначається, перш за все, видом та кількістю вузьких місць у виробництві. Крім того, значення мають можливі альтернативні технологічні процеси. Мова йде про обладнання, що встановлено та інтенсивність його використання у виробничому процесі.</p> <p>Існують три принципових підходи до планування виробничої програми:</p> <ol style="list-style-type: none"> відсутність вузьких місць; наявність одного вузького місця; наявність декількох вузьких місць.
8.	Бенчмаркінг	Бенчмаркінг (від англ. benchmarking) — це перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства

		<p>(структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів. Основна мета бенчмаркінгу полягає у виявленні негативних відхилень у значеннях порівнюваних показників і причин таких відхилень та розробці Пропозицій щодо їх ліквідації. Бенчмаркінг має на меті знайти відповідь на запитання: чому інші працюють успішніше, ніж ми? За допомогою цього інструменту контролінгу можна визначити цільові параметри діяльності підприємства, яких слід дотримуватися, щоб забезпечити його стабільну конкурентоспроможність.</p> <p>Розрізняють три види бенчмаркінгу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Внутрішній бенчмаркінг, який зводиться до аналізу та порівняння показників діяльності різних структурних підрозділів одного й того самого підприємства. 2. Бенчмаркінг, зорієнтований на конкурентів, — сконцентрований на порівняльному аналізі товарів (робіт, послуг), продуктивності виробничих процесів та інших параметрів досліджуваного підприємства з аналогічними характеристиками підприємств-конкурентів. Вважається, що найпридатнішим аналогом для порівняння є «ринковий лідер». Ідентифікація факторів, які призводять до відставання досліджуваного підприємства від лідера, дає змогу розробити рекомендації щодо скорочення відставання. 3. Функціональний бенчмаркінг, що має на меті проаналізувати окремі процеси, функції, методи й технології в порівнянні з іншими підприємствами, які не є конкурентами розглядуваного. Фірми, які застосовують схожі методи, прийоми чи технології і не є конкурентами, охоче йдуть на взаємний обмін первинною інформацією та зацікавлені в реалізації спільних проектів, спрямованих на вдосконалення тих чи інших порівнюваних операцій.
9.	XYZ-аналіз	<p>XYZ-аналіз. Цей метод контролінгу широко використовується з метою нормування оборотних коштів, для створення виробничих запасів. Під час XYZ-аналізу найчастіше застосовувані види сировини (матеріалів) залежно від рівня їх споживання поділяють на три класи.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. X-сировина — рівномірно споживана у процесі виробництва без істотних коливань. 2. Y-сировина — споживана з відчутними коливаннями, залежними, наприклад, від виробничого циклу чи сезонності виробництва. 3. Z-сировина — споживана нерегулярно через значні коливання відповідної потреби. <p>Залежно від класу, до якого віднесена сировина, має забезпечуватися точність прогнозування потреби в ній для виробництва, а отже — розмір запасів.</p> <p>Зрозуміло, що потреба в X-сировині вимагає найвищої, а в Y-сировині середньої точності прогнозування й нормування. Потребу в Z-сировині спрогнозувати дуже важко. З огляду на це доходять висновку щодо рекомендованого розміру запасів (обсягу оборотних коштів, які</p>

		заморожуються в них): у першому випадку запаси є мінімальними; у другому — запаси мають бути високими в певні періоди, а в третьому — постійні запаси створювати взагалі недоцільно.
10.	Опитування	<p>Щоб правильно діагностувати підприємство, яке перебуває в кризі, виявивши слабкі сторони та санаційні резерви, з методологічного погляду доцільним є опитування працівників усіх структурних підрозділів та керівництва підприємством. Успішно використати цей метод контролінгу (який одночасно є і методом санаційного аудиту) можна лише в разі додержання таких умов:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) керівництво підприємства має брати безпосередню участь в організації опитування (анкетування); 2) з керівництвом потрібно заздалегідь узгодити питання, які вносяться в анкету для опитування; 3) керівництво має бути готовим сприйняти конструктивну критику й побажання підлеглих; 4) опитування не повинно спровокувати конфлікт чи ускладнити стосунки між керівництвом та працівниками; 5) участь керівництва та співробітників в опитуванні має бути добровільною; 6) анонімність анкетування та оцінки; 7) участь в організації анкетування нейтральної сторони; 8) результати аналізу опитування мають бути матеріалізовані у формі конкретних заходів щодо вдосконалення тієї чи іншої функціональної ділянки підприємства.

2.6.2. ІНСТРУМЕНТИ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

Стратегічні інструменти контролінгу використовуються для виявлення і покращення майбутніх шансів та ризиків підприємства, тобто для пошуку, розширення та збереження потенціалу успіху.

До стратегічних цілей можна віднести: розробку нових товарів та послуг; створення нових та розширення наявних потужностей; впровадження нових технологій; навчання персоналу; залучення додаткового капіталу; освоєння нових ринків; покращення організаційної структури. Для швидкого та якісного досягнення цих цілей необхідно менеджерам підприємства застосовувати ряд стратегічних інструментів.

Стратегічний контролінг охоплює довгостроковий період у 4 – 5 років. Перш ніж розробляти нові стратегії керівництво підприємства повинно розібратись з індикаторами раннього попередження. Зміни в зовнішньому середовищі спричиняють вплив на стратегічний контролінг. Оперативний та стратегічний контролінг не повинні строго розділятися, оскільки між обома областями існує тісний взаємозв'язок. Так оперативне планування сильно залежить від стратегічного і, в свою чергу, дає імпульси для зміни стратегічного спрямування підприємства. Таким чином, оперативний та стратегічний контролінг утворюють єдиний контур регулювання.

До інструментів стратегічного контролінгу можна віднести наступні [99]:

- крива досвіду;
- аналіз конкуренції;
- портфельний аналіз;
- аналіз потенціалу;
- крива життєвого циклу продукту;
- аналіз сильних та слабких сторін підприємства;
- стратегічні розриви;
- логістика;
- власне виробництво – поставка зі сторони;
- розробка сценаріїв.

Наприклад, крива досвіду пов'язана з процесом навчання. В процесі емпіричних досліджень доказано, що при багаторазовому виконанні задач, що повторюються, витрати знижуються, оскільки співробітники набувають навички виконання цих задач. В результаті систематичних спостережень встановлено, що кожному подвоєнню

наростаючих обсягів випуску продукції затрати на одиницю продукції потенційно знижувались на 20 – 30%.

Розглянемо рекомендації та приклади практичного використання окремих інструментів стратегічного контролінгу на промислових підприємствах.

1. Рекомендації по застосуванню аналізу стратегічного потенціалу підприємств для перевірки і коригування стратегії розвитку

Успіх або невдача підприємств на ринку залежить від багатьох факторів, які можна вивчити за допомогою аналізу потенціалу. Такий аналіз дозволяє виявити слабкі й сильні сторони підприємства. Чим краще підприємства використовують всі ринкові можливості й чим швидше усувають свої слабкі сторони, тим вищою є їхня конкурентоздатність. Слід зауважити, що аналіз потенціалу схожий із SWOT-аналізом тим, що виявляє сильні і слабкі сторони, але аналіз потенціалу є більш наглядним завдяки графічному зображенню, а також виявляє резерви підвищення ефективності підприємства у майбутньому.

Раз у рік на підприємствах повинен проводитися аналіз їх потенціалу, з метою систематичного визначення ступеня й ефективності його використання. Для цього спочатку важливо встановити найважливіші критерії оцінки потенціалу, необхідного для успішних дій на ринку в усіх функціональних сферах діяльності підприємств і проранжувати їх за ступенем важливості. Як приклад для промислового підприємства може бути вибраний наступний ряд критеріїв: широта асортименту виробничої програми; організація збуту; програма додаткових послуг; контроль витрат; логістика; реклама; виробниче устаткування й технології; наявність необхідних ресурсів; інноваційність; завантаження потужностей; якість; активність маркетингу; кваліфікація персоналу; досвід; імідж.

В більшості випадків ці показники найбільше впливають на результативність роботи промислових підприємств, а отже і їх зміна може значно вплинути на майбутній фінансовий стан.

Наступним кроком є експертна оцінка критеріїв за певною шкалою, в даному прикладі ми розглянемо оцінку за п'ятибальною шкалою, оскільки в порівнянні з десятибальною чи стобальною шкалою, вона є набагато простішою. Для найреальнішої оцінки експертами повинні виступати всі менеджери підприємства, а при бажанні керівництва, і рядові працівники. Для проведення опитування відділ контролінгу повинен розробити анкету певної форми, що буде містити всі критерії і бальну шкалу. Менеджери анонімно (для підвищення об'єктивності відповідей) мають заповнити

анкети. Далі спеціаліст відділу контролінгу додає бали по кожному критерію окремо і розраховує середні, на основі яких будується фактичний профіль підприємства. Оскільки на більшості підприємств недостатньо уваги приділяється стратегічному плануванню, тому застосування даного інструменту контролінгу є бажаним і актуальним.

Наведемо профіль для умовного промислового підприємства (табл. 2.5), який може бути отриманий на основі проведеного опитування менеджерів і необхідних розрахунків.

Таблиця 2.5

Профіль умовного промислового підприємства

КРИТЕРІЙ ОЦІНКИ ПОТЕНЦІАЛУ	ОЦІНКА КРИТЕРІЇВ ВІД 1 ДО 5 БАЛІВ				
	1	2	3	4	5
1. Широта асортименту виробничої програми					●
2. Організація збуту			●		
3. Програма додаткових послуг			●		
4. Контроль витрат			●		
5. Логістика			●		
7. Виробниче устаткування й технології		●			
8. Наявність необхідних ресурсів				●	
9. Інноваційність		●			
10. Завантаження потужностей			●		
11. Якість				●	
12. Активність маркетингу			●		
13. Кваліфікація персоналу				●	
14. Досвід					●
15. Імідж				●	

З профілю можна побачити, який потенціал підприємства вже реалізований (отримав оцінку 5 балів), а який лишається резервом на майбутнє. Так, в нашому прикладі найвищу оцінку отримали такі характеристики підприємства як широта асортименту виробничої програми та досвід. Слід відмітити, що це не означає, що вже нема куди розширювати асортимент чи збільшувати досвід, але сподіватися на великий ефект від таких заходів також не варто. А от інші складові потенціалу ще можуть принести значну користь у майбутньому.

Особливо це стосується тих характеристик, що отримали найнижчу оцінку. Тобто, якщо модернізувати технології, устаткування і підвищити рівень інноваційності підприємства, у перспективі це може принести великі "дивіденди". Реалізація інших складових потенціалу таких як, організація збуту, програма додаткових послуг, контроль витрат, логістика, наявні потужні, маркетинг тощо також здатна принести позитивні результати у вигляді підвищення ефективності діяльності підприємства у майбутньому, якщо будуть змінюватися у позитивному кількісному і якісному напрямку. Отже, профіль підприємства показує у яких напрямках перш за все потрібно вдосконалювати діяльність підприємства.

Проте потрібно розуміти, що не потрібно намагатися покращити одразу всі параметри, оскільки це призведе лише до розпилування сил. Окремі ж параметри можливо покращити лише протягом тривалого періоду. Наприклад, одразу усунути такі недоліки як застаріле устаткування і низький рівень інноваційності на сучасних підприємства не завжди є можливість, оскільки це потребує значних фінансових ресурсів, яких підприємствам і так не вистачає. Тому, потрібно звернути увагу на заходи, які можливо принесуть менший ефект, але їх більш реально реалізувати в поточному часі (організація збуту, програма додаткових послуг, контроль витрат, логістика, маркетинг), що в майбутньому дозволить модернізувати обладнання і устаткування, використовувати нові технології, випускати нові види продукції і впроваджувати нові методи управління.

Отже, проведений аналіз потенціалу підприємства дозволяє сформулювати завдання, які в нашому умовному прикладі можуть бути наступні:

- вдосконалити організацію збуту і сервісне обслуговування;
- вдосконалити управління запасами;
- розвивати напрямки роботи відділу маркетингу.

Слід зауважити, що деякі напрямки вдосконалення управління запасами і маркетингу можуть бути запропоновані при впровадженні оперативного контролінгу.

Таким чином, оцінка стратегічного потенціалу підприємства виявляє його сильні і слабкі сторони, тим самим створюючи базу для перевірки і коригування стратегії, а відповідно забезпечує орієнтацію на успіх.

2. Рекомендації по застосуванню портфельного аналізу з метою підвищення ефективності стратегічних управлінських рішень менеджерів підприємств

Портфельний аналіз – інструмент стратегічного контролінгу, що дозволяє покращити стратегічне планування на підприємстві. Впровадження у практику управління портфельного аналізу є особливо актуальним, тому що він дозволяє бачити перспективи розвитку підприємства.

Результати портфельного аналізу дають керівництву можливість приймати більш зважені рішення щодо напрямків діяльності підприємства у майбутньому.

Для портфельного аналізу діяльності промислових підприємств доцільно використовувати матрицю Мак-Кінсі, з допомогою якої, наприклад, на основі двох параметрів (привабливість ринку і конкурентоспроможність продукції) можна визначити, яку продукцію вигідніше виготовляти.

Під портфелем розуміють і види діяльності, і асортиментні групи, і окремі види продукції. Окрему асортиментну групу, вид продукції чи діяльності розглядають як стратегічну бізнес-одиницю.

Продукцію умовного промислового підприємства ми пропонуємо поділити на три стратегічні бізнес-одиниці відповідно до асортиментних груп, наприклад, :верстати (автомати для переробки дроту), вироби для залізничної колії та товари народного споживання (ковані вироби).

Для побудови матриці необхідно обрати критерії, що є найбільш важливими для оцінки привабливості ринків та конкурентоспроможності продукції, визначити їх вагомість, і оцінку, а на основі цього – зважену оцінку. (приклади розрахунку наведено в таблиці 2.6 та таблиці 2.7). Для оцінки критеріїв доцільно скористатись методом експертних оцінок за п'ятибальною шкалою.

Таблиця 2.6

Перелік та вагомість критеріїв для оцінки привабливості ринку

Показник	Верстати			Товари народного споживання			Вироби для залізничної колії		
	Вагомість	Оцінка	Зважена оцінка	Вагомість	Оцінка	Зважена оцінка	Вагомість	Оцінка	Зважена оцінка
Темп росту галузі	0,25	4	1	0,35	5	1,75	0,2	3	0,6
Технологічні вимоги	0,25	2	0,5	0,2	4	0,8	0,4	5	2
Конкуренція	0,2	2	0,4	0,25	3	0,75	0,1	2	0,2
Потреби в капіталі	0,3	1	0,3	0,2	5	1	0,3	3	0,9
Всього	1		2,2	1		4,3	1		3,7

Таблиця 2.7

Перелік та вагомість критеріїв для оцінки конкурентоспроможності продукції

Показник	Верстати			Товари народного споживання			Вироби для залізничної колії		
	Вагомість	Оцінка	Зважена оцінка	Вагомість	Оцінка	Зважена оцінка	Вагомість	Оцінка	Зважена оцінка
Собівартість продукції	0,3	1	0,3	0,3	4	1,2	0,3	3	0,9
Нецінова конкуренція	0,2	2	0,4	0,25	2	0,5	0,1	2	0,2
Якість	0,3	3	0,9	0,3	4	1,2	0,4	5	2

Імідж	0,2	2	0,4	0,15	3	0,45	0,2	2	0,2
Всього	1		2	1		3,35	1		3,3

На основі отриманих оцінок, наведених у вище означених таблицях, можна розробити матрицю Мак-Кінсі для підприємства (рис. 2.6).

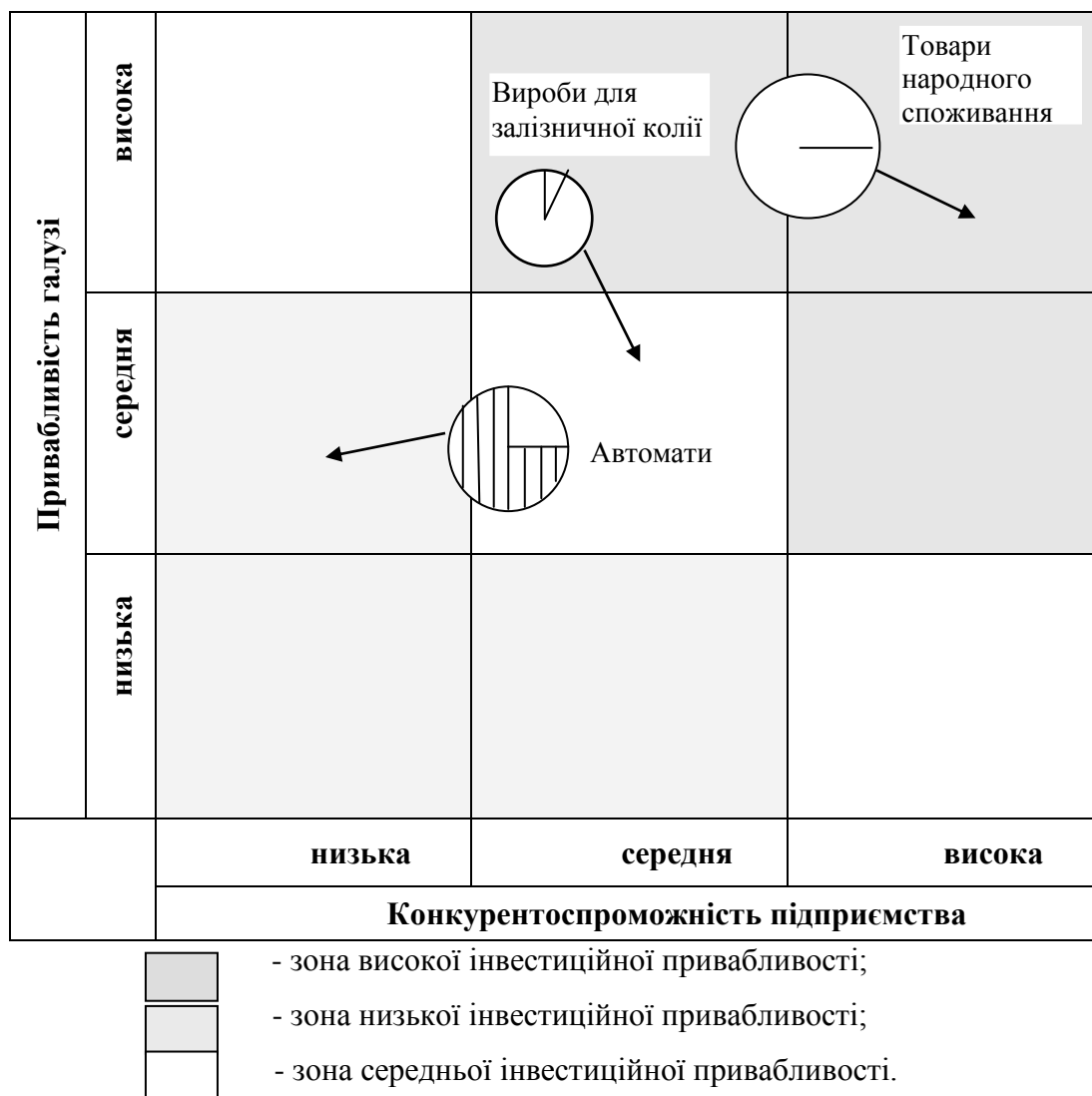


Рисунок 2.6. Матриця Мак-Кінсі для промислового підприємства

З матриці видно в яку зону інвестиційної привабливості попадає кожна продуктова група. Так профільна продукція підприємства, а саме, автомати по переробці дроту, попадає в зону середньої інвестиційної привабливості, при цьому займаючи більше 70% у структурі асортименту продукції. Але з матриці можна побачити, що ця асортиментна група прямує до зони низької інвестиційної привабливості. Це не означає, що потрібно повністю відмовлятися від цієї продуктової

групи, оскільки вона є досить привабливою, але найменш привабливі види продукції цієї групи (з найменшим прибутком чи з найбільшим збитком) можна виключити із асортименту, якщо подальший поглиблений аналіз даної продукції покаже, що таке рішення не зашкодить підприємству.

Вироби для залізничної колії, які підприємство виготовляє в останні роки, займаючи трохи більше 6 % у асортименті продукції, попадають в зону високої інвестиційної привабливості, проте прямують до - середньої.

Товари народного споживання попадають в зону високої інвестиційної привабливості, і видно, що ще певний час вони в цій зоні протримаються, але у структурі асортименту підприємства останні два роки взагалі відсутні.

Враховуючи вищезазначене потрібно внести зміни до асортиментної політики і інвестиційної стратегії підприємства, збільшивши обсяги виробництва та інвестування товарів народного споживання і виробів для залізничної колії. Кошти на це можна отримати зменшивши обсяги виробництва або вилучивши з асортименту збиткових моделей автоматів по переробці дроту. Щодо привабливих моделей автоматів необхідно вжити заходів по підвищенню їх конкурентоспроможності, щоб надалі ця привабливість збереглася, і дана продуктова група не перейшла в зону низької інвестиційної привабливості. Головним чином це стосується їх вартості, якості, техобслуговування, ергономічності та економічності.

Отже, проведений портфельний аналіз діяльності промислового підприємства дозволяє сформулювати наступні пріоритетні задачі по зміні стратегії підприємства:

- 1) збільшувати виробництво товарів народного споживання і виробів для залізничної колії;
- 2) зменшувати обсяги виробництва збиткової продукції з поступовим її вилученням із асортименту;
- 3) підвищувати конкурентоспроможність профільної продукції (автоматів по переробці дроту).

Таким чином, застосування портфельного аналізу дозволяє керівництву підприємства приймати більш виважені рішення про напрямки діяльності підприємства у майбутньому.

2.7. БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

Розробка плану фінансового оздоровлення є одним з найважливіших етапів в структурі загальної системи виходу підприємства з кризи. Оскільки план санації можна розглядати як систему бюджетів розглянемо процес бюджетування детальніше.

В економічній літературі не існує єдиного **визначення бюджету**. Так, К. Друрі вважає, що бюджет являє собою «проект бажаного майбутнього та шляхів його ефективного досягнення». На думку А. Апчерча, бюджет слід розглядати як кількісний план, який орієнтує на досягнення мети підприємства. В. Є. Хруцький зі співавторами визначає, що бюджет — це фінансовий план, який охоплює всі аспекти діяльності підприємства і дозволяє зіставляти всі понесені витрати та отримані доходи у фінансових термінах на майбутній період часу у цілому і по окремих періодах. Найбільш докладний підхід стосовно сутності бюджету розроблений американським Інститутом дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку. На їх думку бюджет — це: „кількісний план у грошовому виразі, який підготовлений та затверджений до певного періоду часу, що звичайно показує заплановану величину доходу, що має бути досягнута, та/або витрати, які необхідно понести протягом цього періоду, і капітал, що необхідно залучити для досягнення даної мети” [26].

Також в економічній літературі виділяють такі **функції бюджетування як інструмента управління**: аналітичну роботу; фінансове планування; критерій результативності; контроль; мотивацію; координацію; комунікацію; сприяння прийняттю рішень.

Аналітична частина роботи по підготовці бюджетів охоплює такі завдання: осмислення бізнес-ідеї, окреслення додаткових цілей, розробка та аналіз альтернатив для формування основи стратегічного планування.

Реалізація функції *фінансового планування* включає встановлення нормативів та складання зведеного бюджету і зумовлює необхідність оцінити майбутні умови діяльності, враховуючи як зовнішні, так внутрішні фактори: виробничі потужності, рівень витрат діяльності, процентні ставки за кредити, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо.

Бюджет є засобом, за допомогою якого оцінюється ефективність роботи підприємства (підрозділу). Так за допомогою бюджетування здійснюється оцінка *одержаних за період результатів*, порівнюються фактичні результати діяльності.

Реалізація *контрольної функції* полягає в постійному оцінюванні результатів діяльності, визначаються ланки, де фактичні наслідки події не збігаються з тими, що планувалися. Якщо відхилення є суттєвими, то здійснюються відповідні коригуючі дії, які реалізуються через зворотний зв'язок. Керівництво має можливість своєчасно вжити необхідних заходів, спрямованих на усунення цих розбіжностей, і тим самим поліпшити показники роботи у цілому по підприємству.

Бюджетування як *засіб мотивації* передбачає залучення працюючих на підприємстві до процесу формування бюджетів. Чітке встановлення цілей та задач, своєчасне доведення їх до виконавців, застосування грошових і негрошових стимулів забезпечують усвідомлене виконання бюджетів, що значно підвищує ефективність та результативність роботи.

Функція координування дій проявляється через виявлення та збалансування всіх факторів діяльності кожного структурного підрозділу для досягнення визначеної мети.

Бюджетування можна розглядати як *засіб формування комунікаційного середовища*, оскільки за його допомогою поширюється інформація про виробничо-фінансову діяльність підприємства серед його робітників. Бюджети розробляються як у цілому для підприємства, так і для окремих структурних підрозділів або функціональних сфер діяльності господарюючого суб'єкта.

Бюджетування сприяє *прийняттю управлінських рішень*, оскільки завдяки формуванню бюджетів відбувається визначення доходу та витрат, необхідних для його одержання. Зокрема бюджети дозволяють оцінити інвестиційну привабливість операцій, які підприємство планує виконувати у майбутньому; підвищити обґрунтованість виділення додаткових ресурсів для окремих напрямків діяльності; надати допомогу у виборі найперспективніших сфер інвестування.

Основним завданням бюджетування є підвищення ефективності роботи підприємства на основі цільової орієнтації та координування всіх операцій, що знаходять відображення в зміні активів підприємства та джерел їх формування.

Проблема вдосконалення оперативного планування на основі системи бюджетування є особливо актуальною з огляду на те, що впровадження комплексного фінансового планування, яке спирається на систему бюджетів, дозволяє підвищити гнучкість діяльності промислового підприємства, що є необхідною умовою ефективного функціонування підприємства в ринкових умовах.

Логічна послідовність процесу бюджетування на підприємстві, що складається з двох основних складових частин – підготовки операційного бюджету та підготовки фінансового бюджету, наведена на рис. 2.7.

Така структура системи бюджетів на підприємстві є традиційною та відображає взаємозв'язки між окремими бюджетами та логіку розробки загального (зведеного) бюджету підприємства [102;110].

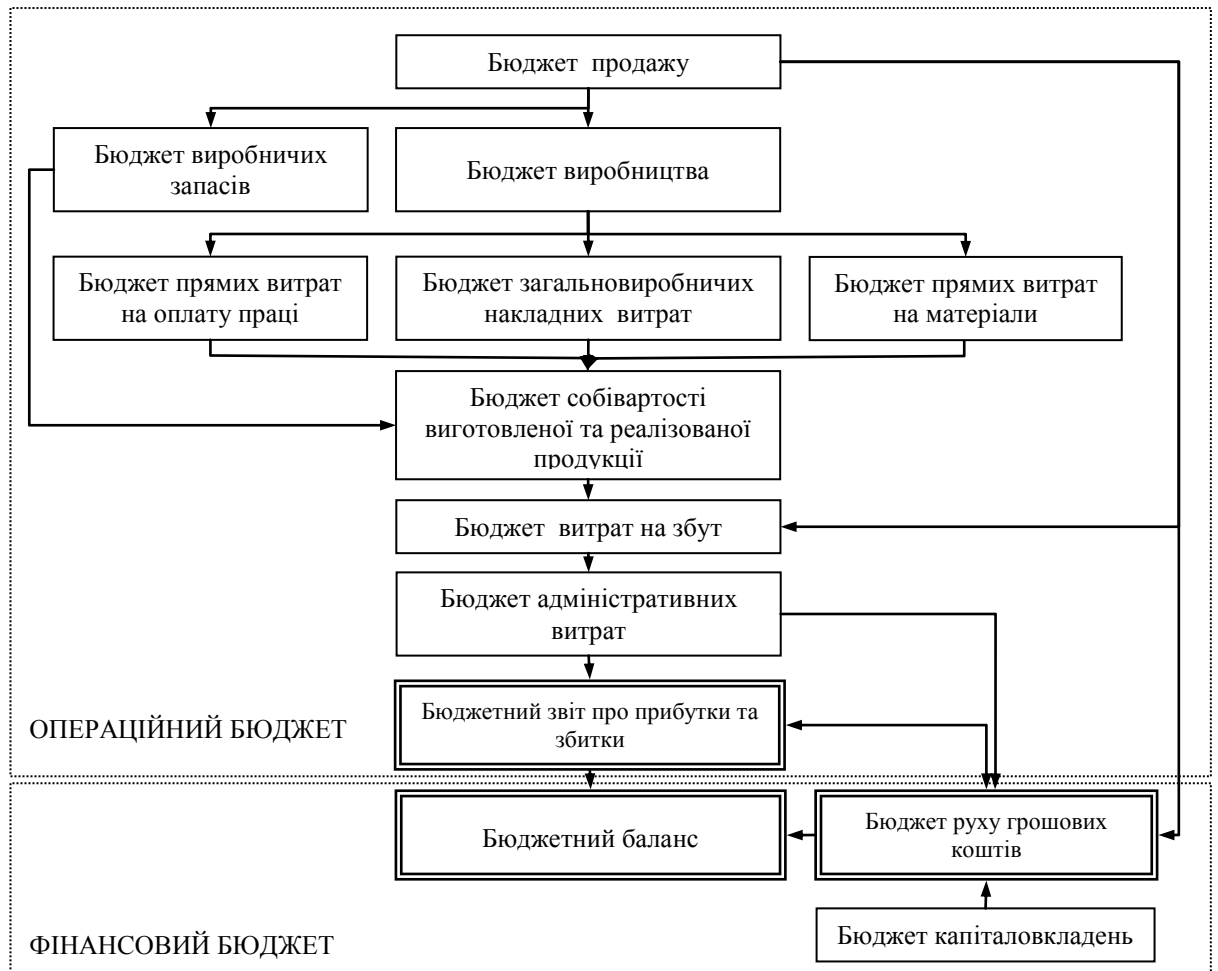


Рис. 2.7. Традиційна структура системи бюджетів підприємства

Основними бюджетними документами, що призначені для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень є бюджетний звіт про прибутки та збитки підприємства, бюджет руху грошових коштів, бюджетний баланс. Бюджетний звіт про прибутки та збитки підприємства необхідний для оцінки рентабельності поточної діяльності підприємства та відображає структуру прибутків та збитків підприємства. В межах даного звіту відображається поділ витрат на постійні та змінні, що дозволяє прогнозувати результати діяльності підприємства при зміні обсягів виробництва та структури витрат. Основним призначенням бюджету руху грошових коштів є забезпечення платоспроможності підприємства, тобто здатності виконувати в повному обсязі та в необхідні терміни платежі, що передбачені в межах запланованої діяльності підприємства.

Бюджетний баланс є важливим інструментом управління активами і пасивами підприємства, що допомагає вирішувати проблеми оборотності поточних активів та

пасивів, а також питання оптимізації структури джерел фінансування. Лише за умови формування всіх трьох перерахованих бюджетних документів процес прийняття оперативних управлінських рішень забезпечується необхідною комплексною інформацією.

Об'єктом бюджетування є підприємство, яке представляє складну економічну систему. Основними характеристиками промислового підприємства як економічної системи, які важливо враховувати при впровадженні системи бюджетування та оперативного контролінгу, є такі [110]:

1) наявність великої кількості факторів системи (параметрів господарської діяльності), об'єднаних функціональними зв'язками. Функціональний взаємозв'язок передбачає рівнозначність параметрів в господарській діяльності підприємства, що необхідно враховувати при її плануванні. Параметри господарської діяльності знаходять відображення в зведеному бюджеті підприємства;

2) функціональні взаємозв'язки параметрів підприємства як економічної системи визначають особливості зміни системи під впливом зовнішніх факторів;

3) підприємство є керованою системою (об'єктом управління). При цьому суб'єктом управління є його планово-аналітичний підрозділ, відповідальний за розробку зведеного бюджету [110];

4) необхідність наявності критерію прийняття управлінських рішень на поточний бюджетний період. Тобто необхідний критерій вихідних результатів, згідно з яким будуть прийматись вхідні управлінські рішення. Величина вихідного результату використовується для оцінки ефективності управління підприємством, зокрема, ефективності процесу бюджетування.

Слід зазначити, що впровадження системи бюджетування, яка комплексно відображає оперативну діяльність підприємства, дозволяє в системі прийняття управлінських рішень використовувати як вихідні результати комплексну систему показників. Це положення є дуже важливим, оскільки вихідними результатами діяльності підприємства є не лише кінцеві цільові показники, а й багато інших показників діяльності, що відображають зміни в фінансовому стані підприємства. Саме завдяки системі бюджетування можливе поєднання діагностичної та інтерактивної системи показників в оперативному управлінні.

Впровадження системи бюджетування дозволяє контролювати вихідні результати, що можуть бути виражені як за допомогою абсолютних, так і за допомогою відносних показників ефективності діяльності.

Крім того, на різних за періодом рівнях бюджетування (тиждень, місяць, квартал, рік тощо) може бути необхідним використання різних контрольних показників діяльності. Так, традиційним в оперативному управлінні є використання цільового показника чистого прибутку підприємства. Використання прибутку як цільового показника в оперативному управлінні має ряд суттєвих переваг:

- зрозумілість та звичність показника прибутку для управлінців вітчизняних підприємств;

- велика кількість розроблених оптимізаційних моделей діяльності підприємства, що базуються на максимізації показника прибутку (що зумовлено тривалим наданням переваги науковців при розгляді проблем оптимізації діяльності підприємства саме даному показнику);

- достатньо висока розробленість механізмів факторного аналізу формування прибутку.

Однак показник прибутку не може бути використаним на різних за періодом рівнях бюджетування, що зумовлено специфікою його розрахунку. Поточний контроль виконання бюджету підприємства, що базується на контрольних періодах з низькою тривалістю (тиждень, декада, місяць), може і повинен здійснюватись на основі іншого контрольного показника – показника грошових потоків. Контроль показника грошових потоків підприємства можна реалізувати в будь-який момент часу, за необхідності контрольний період може бути встановленим з тривалістю один день (за наявності необхідного рівня автоматизації розрахунків).

При розгляді проблеми встановлення цільових показників діяльності підприємства важливо також враховувати, що необхідною умовою функціонування підприємства є підтримка в будь-який момент часу достатнього рівня фінансової стійкості. Ця умова досягається на основі використання показників діагностичної системи (група показників ліквідності). З позицій управління грошовими потоками вирішення проблеми підтримки необхідного рівня ліквідності може бути здійсненим за допомогою розглянутої вище концепції фінансової рівноваги. Слід зазначити, що підходи до управління ліквідністю на основі фінансових коефіцієнтів та на основі концепції фінансової рівноваги не суперечать один одному, а відображають моделі управління в межах різних шкіл менеджменту – американської (коефіцієнтний метод) та німецької і французької (концепція фінансової рівноваги). Система бюджетування, дозволяє поєднати два зазначені підходи в оперативному плануванні і контролі,

використовуючи можливості застосування підходів у межах різних бюджетних періодів.

Системний підхід у бюджетуванні передбачає розгляд об'єкта бюджетування (підприємства) як цілісної моделі, що складається з обмеженої кількості параметрів (бюджетних показників). Складання зведеного бюджету на поточний період представляє собою процес моделювання, вхідними даними якого є параметри стану підприємства на початок бюджетного періоду.

Ядром системи бюджетування є фінансово-економічна модель, в межах якої на рівні показників відбувається взаємозв'язок господарських та фінансових процесів, виникає єдина замкнена технологія управління з можливістю реалізації зворотного зв'язку – коригування планів для досягнення загального цільового результату.

При вирішенні питання, як планувати, тобто що брати за основу при розрахунку показників, практика пропонує два таких методи. Бюджетування від досягнутого передбачає використання як точки відліку поточного стану речей, який у подальшому збільшують або зменшують на певний відсоток. Такий бюджет фактично має вигляд шаблону, в який при наступному бюджетному процесі лише вносять певні коригування, що відображають поточні зміни. Перевагою цього методу є той факт, що він, по-перше, дозволяє позначити зміни, які повинні відбутися в майбутньому порівняно з минулими звітними періодами, а по-друге, значно знижує зусилля та час, які витрачаються на бюджетний процес. Але бюджетуванню від досягнутого властивий один суттєвий недолік. При перенесенні результатів минулих періодів на майбутнє, у тому числі в питанні стосовно фінансування діяльності підрозділів, можуть бути перенесені всі нагромаджені до того часу недоліки. Звідси небезпека створення «застійних ланок», які необхідно проаналізувати й оптимізувати.

Усунути проблемні зони можна за допомогою другого методу — бюджетування „з нуля” (або бюджетування на основі пріоритету). Головною метою цього методу є визначення оптимального рівня витрат підприємства, а також пріоритетних напрямків використання обмежених ресурсів, що дуже важливо в умовах санації. Бюджет з нульовим рівнем — це бюджет, який кожного разу формується заново. Зазначений метод дозволяє врахувати на «помилки» минулого і здійснює пошук найраціональніших шляхів досягнення мети діяльності підприємства. При цьому відбувається перегляд існуючих рівнів витрат, що дає можливість скоротити їх не виправдано велике значення для окремих підрозділів, які могли б зберегтися при бюджетуванні від досягнутого. Метод бюджетування „з нуля” може

використовуватись і під час проведення санаційного аудиту в частині розробки заходів, спрямованих на зниження витрат виробництва.

Для здійснення адекватного порівняння фактичних та бюджетних даних використовують гнучкий бюджет. Цей документ являє собою бюджет, складений на підставі запланованих даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. З метою формування гнучкого бюджету переглядають заплановані дані й розробляють новий бюджет для того обсягу діяльності, який фактично був досягнутий за звітний період. Величина постійних витрат зазвичай залишається незмінною, а змінні витрати змінюються пропорційно зміні обсягу діяльності. Перевага такого підходу полягає в тому, що він дозволяє виключити вплив чинника обсягу діяльності, який може бути поза зоною контролю, і відповідальності менеджера конкретного підрозділу. Тому показники гнучкого бюджету придатні для подальшого порівняння їх з фактичними даними, а отримані у такий спосіб відхилення можна використовувати для визначення результативності й ефективності роботи підрозділу.

Проте керівництво підприємства цікавлять причини відхилень, що виникли. З цією метою здійснюють аналіз відхилень. Такий аналіз часто називають управлінням за відхиленнями — це особлива форма обліку відхилень, за якою увага керівництва зосереджується тільки на суттєвих відхиленнях від бюджету.

Розглянемо на умовному прикладі як практично можна використовувати аналіз відхилень для контролю виконання бюджетів на промисловому підприємстві.

2.7.1 ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІЗУ ВІДХИЛЕНЬ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Однією із важливих функцій контролера є контроль виконання планів і аналіз відхилень, оскільки він відслідковує рух підприємства до поставлених цілей, дозволяє підвищити якість планування і в цілому – якість управлінського процесу.

Оскільки підприємства, у більшості випадків, складають бюджети на один визначений плановий обсяг виробництва чи продажу (статичні бюджети), а саме ці показники майже завжди мають відхилення від планових і в свою чергу спричиняють відхилення по інших статтях бюджетів, є неправильним зіставляти фактичні і планові бюджети розраховані на різний обсяг виробництва чи реалізації продукції. Тому для забезпечення ефективного контролю потрібно складати гнучкі бюджети – бюджети планових витрат на фактичний обсяг. Такі бюджети можуть складатися як в процесі

планування, так і на етапі контролю. На стадії контролю гнучкі бюджети складати простіше, оскільки фактичний обсяг реалізації вже відомий, а на стадії планування його досить важко передбачити.

Розглянемо процес здійснення аналізу відхилень за гнучкими бюджетами для промислового підприємства на прикладі одного виду продукції. Оскільки номенклатура продукції любого промислового підприємства є досить широкою, а сама продукція є складною у технічному виконанні, здійснити аналіз відхилень по всіх видах продукції в межах даного прикладу немає можливості.

В таблиці 2.8 наведено звіт про виконання бюджету по одному виду продукції (дротово-цвяховий автомат моделі АВ 4118), який розроблено на основі відповідних планових і фактичних даних підприємства за попередній рік.

Таблиця 2.8

Звіт про виконання бюджету

Стаття	На одиницю продукції	Бюджет	Фактично	Відхилення	Оцінка відхилення (с / н)
Обсяг продажу, од.	1,0	4,0	3,0	-1,0	н
Дохід від продажу, грн	192156,0	768624,0	600000,0	-168624,0	н
Змінні витрати:					
матеріали	51405,0	205620,0	187114,2	-18505,8	с
покупні вироби	24245,0	96980,0	77584,0	-19396,0	с
транспортні витрати	11348,0	45392,0	34392,0	-11000,0	с
пряма зарплата	6585,0	26340,0	20251,0	-6089,0	с
відрахування на соціальні заходи	2601,0	10404,0	7978,9	-2425,1	с
загальновиробничі витрати	24726,7	98906,7	76042,5	-22864,2	с
Разом змінних витрат, грн	120910,7	483642,7	403362,6	-80280,1	с
Маржинальний дохід, грн	71245,3	284981,3	196637,4	-88343,9	н
Постійні витрати:					
адміністративні	21335,4	85341,6	65613,2	-19728,4	с
витрати на збут	3200,3	12801,2	9842,0	-2959,3	с
Разом постійних витрат, грн	24535,7	98142,8	75455,2	-22687,6	с
Операційний прибуток / збиток, грн	46709,6	186838,5	121182,2	-65656,3	н

С – сприятливе відхилення; Н – несприятливе відхилення

Цей звіт складено на підставі статичного бюджету, який передбачав виробництво і реалізацію даного виду продукції у обсязі чотирьох одиниць. Фактичні витрати і доходи, пов'язані з виробництвом і реалізацією трьох автоматів у цьому звіті зіставлено із бюджетними витратами і доходами, які очікувалися від реалізації 4 автоматів. Тому сприятливе відхилення змінних і постійних виробничих витрат (див.

табл. 2.8) у сумі 80280,1 грн і 22687,6 грн відповідно, є оманною. Отже, звіт про виконання, складений на підставі статичного бюджету, дає відповідь, чому замість очікуваного прибутку підприємство зазнало збитків. Причиною є те, що фактичний обсяг продажу нижче запланованого.

Проте цей звіт унеможлиблює контролювання витрат і здійснення управління за відхиленнями. Тому, для ефективного контролю з допомогою звіту про виконання бюджету було складено гнучкий бюджет, тобто бюджет фактичного обсягу з використанням планових витрат на одиницю продукції (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Гнучкий бюджет

Стаття	На одиницю продукції	Гнучкий бюджет
Обсяг продажу, од.	1,0	3,0
Дохід від продажу, грн	192156,0	576468,0
Змінні витрати:		
матеріали	51405,0	154215,0
покупні вироби	24245,0	72735,0
транспортні витрати	11348,0	34044,0
пряма зарплата	6585,0	19755,0
відрахування на соціальні заходи	2601,0	7803,0
загальновиробничі витрати	24726,7	74180,0
Разом змінних витрат, грн	120910,7	362732,0
Маржинальний дохід, грн	71245,3	213736,0
Постійні витрати:		
адміністративні	21335,4	64006,2
витрати на збут	3200,3	9600,9
Разом постійних витрат, грн.	24535,7	73607,1
Операційний прибуток / збиток, грн	46709,6	140128,8

Використання гнучкого бюджету дає можливість розподілити загальне відхилення за рахунок обсягу продаж на відхилення від гнучкого бюджету та від статичного бюджету. Такий поділ дозволить оцінити діяльність підприємства відповідно з погляду ефективності і результативності. Причому, ефективність характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами, а результативність – це міра досягнення поставленої мети.

Отже, тепер необхідно визначити відхилення з використанням гнучкого бюджету і проаналізувати їх. Розрахунки наведені в таблиці 2.10.

Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету

Показник	Фактичні результати за фактичного обсягу продажу	Гнучкий бюджет за фактичного обсягу продажу	Відхилення від гнучкого бюджету (с / н)	Статичний бюджет	Відхилення за рахунок обсягу продажу (с / н)	Загальні відхилення фактичного бюджету від статичного	
						(7) = (2) - (5)	(8) = (4) + (6)
1	2	3	4	5	6	(7) = (2) - (5)	(8) = (4) + (6)
Обсяг продажу, од.	3,0	3,0	0	4	-1,0	-1,0	-1,0
Дохід від продажу, грн	600000,0	576468,0	23532,0 с	768624,0	-192156,0 н	-168624,0	-168624,0
Разом змінних витрат, грн	403362,6	362732,0	40630,6 н	483642,7	-120910,7 с	-80280,1	-80280,1
Маржинальний дохід, грн	196637,4	213736,0	-17098,6 н	284981,3	-71245,3 н	-88343,9	-88343,9
Разом постійних витрат, грн	75455,2	73607,1	1848,1 н	98142,8	-24535,7 с	-22687,6	-22687,6
Операційний прибуток / збиток, грн	121182,2	140128,8	-18946,7 н	186838,5	-46709,6 н	-65656,3	-65656,3

С – сприятливе відхилення

Н – несприятливе відхилення

Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету свідчить, що діяльність підприємства була нерезультативною, оскільки воно реалізувало 3 одиниці продукції замість 4-х запланованих, що зумовило негативне відхилення прибутку в сумі 46709,6 грн. Крім того, діяльність підприємства була і неефективною, оскільки мало місце негативне відхилення витрат і як наслідок - негативне відхилення прибутку в сумі - 18946,7 грн. Разом відхилення від гнучкого бюджету і відхилення за рахунок обсягу продажу зумовили негативне відхилення прибутку в сумі 65656,3 грн.

Зрозуміло, що значний вплив на відхилення по бюджету спричинило відхилення в обсягу продажу, тому перш за все необхідно проаналізувати чинники цих відхилень. Відомо, що на виручку від реалізації впливає два чинника: ціна продажу і обсяг продажу.

Отже, з допомогою методу абсолютних різниць визначимо вплив на виручку цих факторів:

$$\Delta \text{Виручка} = \Delta \text{Ціна} \times \text{Плановий обсяг} = (200000 - 192156) \times 4 = 31376 \text{ (грн)}$$

$$\Delta \text{Виручка} = \Delta \text{Обсяг} \times \text{Фактична ціна} = (3 - 4) \times 200000 = -200000 \text{ (грн)}$$

Бачимо, що зміна ціни мала позитивний вплив, зміна обсягу – негативний, але оскільки чинник обсягу мав сильніший вплив, в сумі відхилення склало -168624 грн.

Отже, відповідним відповідальним особам необхідно дати завдання виявити причини невиконання плану по обсягу реалізації.

Детальніший аналіз відхилень від гнучкого бюджету передбачає визначення відхилень та їх чинників за кожною статтею змінних і постійних витрат. Для цього складемо звіт про витрати на продукцію Автомат АВ 4118 (таблиця 2.11).

Проаналізуємо можливі причини збільшення витрат по статтях. Відхилення по покупних виробках спричинено підвищенням цін, причому воно не є загальнодержавним чи галузевим, а ініційовано конкретними постачальниками. А отже відхилення по цій статті витрат є прорахунком комерційного відділу, що відповідає за закупки, оскільки він не знайшов більш вигідних постачальників і не домовився із теперішніми про нижчі ціни.

Таблиця 2.11

Звіт про витрати на виробництво автомату АВ 4118

Стаття	Фактично	Гнучкий бюджет	Відхилення від гнучкого бюджету
Обсяг продажу, од.	3,0	3,0	-
Змінні витрати:			
Матеріали	187114,2	154215,0	32899,2
покупні вироби	77584,0	72735,0	4849,0
транспортні витрати	34392,0	34044,0	348,0
пряма зарплата	20251,0	19755,0	496,0
відрахування на соціальні заходи	7978,9	7803,0	175,9
загальновиробничі витрати	76042,5	74180,0	1862,5
Разом змінних витрат, грн.	403362,6	362732,0	40630,6
Постійні витрати:			
Адміністративні	65613,2	64006,2	1607,0
витрати на збут	9842,0	9600,9	241,1
Разом постійних витрат, грн.	73616,8	73607,1	9,7
Разом витрати, грн.	476979,4	436339,2	40640,3

Відхилення по транспортних витратах викликано загальнодержавним підвищенням цін на паливо і тарифів на вантажні перевезення, тобто об'єктивними причинами.

Відхилення по заробітній платі викликані змінами в галузевій тарифній угоді, призначенням на роботи більш кваліфікованих працівників, а також перевищенням трудомісткості виробництва. Остання причина піддається виправленню, оскільки це зумовлено неефективною організацією праці (порушення трудового процесу). Тобто потрібно посилити контроль за трудовою і виробничою дисципліною.

Зростання загально виробничих, адміністративних і витрат на збут зумовлено деяким підвищенням тарифів і тарифних ставок, що не залежить від ефективності діяльності підприємства.

Слід відмітити, що аналіз відхилень по статтях витрат можна деталізувати й далі, але ми зупинимося на витратах матеріалів, оскільки саме ці витрати складають значну частку у собівартості продукції (39 % у повної собівартості, 46 % змінних витрат), а відповідно є основним резервом її зниження. Аналізувати відхилення будемо за чотирма факторами, які можна поділити на дві групи: відхилення по витратах матеріалів і відхилення по структурі програми.

Спочатку наведемо планові і фактичні витрати матеріалів (таблиця 2.12, таблиця 2.13).

Таблиця 2.12

Планові витрати матеріалів на виробництво автомату моделі АВ 4118

Вид матеріалу	Планова потреба, натур. од	Планова ціна, грн	Планова потреба, грн	Витрати на плановий обсяг
Стальне литво	676,00	8,45	5712,2	22848,8
Ст.35,45,40х	105,07	4,50	472,8	1891,3
Ст.3 лист	2299,05	5,20	11955,1	47820,2
Ст. 45 поковки	1380,41	3,30	4555,3	18221,3
Стрічка пакувальна	1047,95	3,63	3804,1	15216,2
Електроди зварюв.	639,62	2,75	1758,9	7035,8
Дріт зварюв.	1066,35	8,25	8797,4	35189,6
Литво алюм.	4,73	2,30	10,9	43,5
Литво бронз.	28,20	5,55	156,5	626,0
Гума губч. МБС	40,95	6,45	264,1	1056,5
Ремінь В - 2500 т	8,22	11,70	96,2	384,7
Відливки С4-20, ВЧ - 50	92,01	37,50	3450,4	13801,5
Емалі	12,14	12,60	152,9	611,6
Литво бронз. 01оф1	7,50	50,00	375,0	1500,0
Дріт 60С2А	16,60	4,00	66,4	265,6
Труба прямокутна	121,98	3,00	365,9	1463,8
Шпатльовка	214,59	6,50	1394,8	5579,3
Металорукав РЗ-Ц-Хф 12	579,27	7,50	4344,5	17378,1
Грунтовка	63,95	41,67	2664,8	10659,2
Інші матеріали			1006,7	4026,9
Разом			51405,0	205620,0

Фактичні витрати матеріалів на виробництво автомату моделі АВ 4118

Вид матеріалу	Фактичні витрати, натур. од	Фактична ціна, грн	Фактичні витрати, грн	Витрати на фактичний обсяг
Стальне литво	736,84	9,13	6724,4	20173,2
Ст.35,45,40х	114,53	4,86	556,6	1669,8
Ст.3 лист	2505,96	5,62	14073,5	42220,5
Ст. 45 поковки	1504,64	3,56	5362,5	16087,6
Стрічка пакувальна	1142,26	3,92	4478,1	13434,4
Електроди зварюв.	697,18	2,97	2070,6	6211,9
Дріт зварюв.	1162,32	8,91	10356,3	31068,9
Литво алюм.	5,15	2,48	12,8	38,4
Литво бронз.	30,74	5,99	184,2	552,7
Гума губч. МБС	44,64	6,97	310,9	932,8
Ремінь В - 2500 т	8,96	12,64	113,2	339,6
Відливки С4-20, ВЧ - 50	100,29	40,50	4061,8	12185,3
Емалі	13,23	13,61	180,0	540,0
Литво бронз. 01оф1	8,18	54,00	441,5	1324,4
Дріт 60С2А	18,09	4,32	78,2	234,5
Труба прямокутна	132,96	3,24	430,8	1292,4
Шпатльовка	233,90	7,02	1642,0	4926,0
Металорукав РЗ-Ц-Хф 12	631,40	8,10	5114,4	15343,1
Грунтовка	69,71	45,00	3137,0	9411,0
Інші матеріали			2373,2	7119,5
Разом			61702,0	185106,1

Далі із допомогою факторного аналізу попарно визначимо, як вплинули на витрати матеріалів такі чинники:

– кількість використаних матеріалів: $\Delta MB = \Delta K \times Ц^{пл}$;

– ціна матеріалів: $\Delta MB = \Delta Ц \times K_f$;

– зміна обсягів виробництва: $\Delta MB = \Delta Q \times MB_{од}^{пл}$;

– вартість матеріалів: $\Delta MB = \Delta MB_{од}^{пл} \times Q_f$,

Де MB – матеріальні витрати, грн;

K – кількість використаного матеріалу, натур. од;

Ц – ціна одиниці матеріалу, грн;

Q – обсяг виробництва продукції, од.;

$MB_{од}^{пл}$ – вартість одиниці матеріалів, грн.

Результати розрахунків наведемо у вигляді таблиці 2.14.

Аналіз відхилень витрат матеріалів

Вид матеріалу	Відхилення по витратах матеріалів			Відхилення по структурі програми		
	Відхилення по ціні на матеріали	Відхилення по кількості використаних матеріалів	Всього	Відхилення по обсягу виробництва	Відхилення по вартості матеріалів	Всього
Стальне литво	498,1	514,1	1012,2	-5712,2	3036,6	-2675,6
Ст.35,45,40х	41,2	42,6	83,8	-472,8	251,4	-221,5
Ст.3 лист	1042,5	1076,0	2118,4	-11955,1	6355,3	-5599,8
Ст. 45 поковки	397,2	410,0	807,2	-4555,3	2421,6	-2133,7
Стрічка пакувальна	331,7	342,4	674,1	-3804,1	2022,2	-1781,8
Електроди зварюв.	153,4	158,3	311,7	-1758,9	935,1	-823,9
Дріт зварюв.	767,1	791,8	1558,9	-8797,4	4676,7	-4120,7
Литво алюм.	0,9	1,0	1,9	-10,9	5,8	-5,1
Литво бронз.	13,6	14,1	27,7	-156,5	83,2	-73,3
Гума губч. МБС	23,0	23,8	46,8	-264,1	140,4	-123,7
Ремінь В - 2500 т	8,4	8,7	17,0	-96,2	51,1	-45,0
Відливки С4-20, ВЧ - 50	300,9	310,5	611,4	-3450,4	1834,2	-1616,2
Емалі	13,3	13,8	27,1	-152,9	81,3	-71,6
Литво бронз. 01оф1	32,7	33,8	66,5	-375,0	199,4	-175,7
Дріт 60С2А	5,8	6,0	11,8	-66,4	35,3	-31,1
Труба прямокутна	31,9	32,9	64,8	-365,9	194,5	-171,4
Шпатльовка	121,6	125,5	247,2	-1394,8	741,5	-653,3
Металорукав РЗ-Ц-Хф 12	378,8	391,0	769,8	-4344,5	2309,5	-2035,0
Грунтовка	232,4	239,8	472,2	-2664,8	1416,6	-1248,2
Інші матеріали			1366,5			3092,7
Разом	4394,7	4535,8	10297,0	-50398,3	26791,7	-20513,9
	8930,6			-23606,6		

З таблиці 2.14 можна побачити, що кількість використаних матеріалів і ціна вплинули майже однаково. Так загальне відхилення витрат за рахунок зростання цін на матеріали становить 4394,7 грн, а відхилення за рахунок збільшення кількості використання – 4535,8 грн. Сумарне негативне відхилення склало 10297 грн. З таблиці 3.14 також можна помітити, що загальна сума фактичних витрат матеріалів менша від бюджетної на 669,4 грн. Це відхилення зумовлене браком і псуванням матеріалів, а тому не передбачено бюджетом. Слід зауважити, що як зростання цін так і збільшення матеріаломісткості є негативними явищами, тому комерційному відділу потрібно поставити завдання по пошуку постачальників, які пропонують більш вигідні умови поставок, а головному інженеру поставити завдання по посиленню контролю за раціональним використанням матеріалів і перегляду норм витрат матеріалів.

Зміна обсягу виробництва в порівнянні з плановим спричинила найбільший позитивний вплив на відхилення витрат на матеріали -50398,3 грн. Зміна вартості матеріалів призвела до зростання витрат на 26791,7 грн. Отже, необхідно обов'язково вирішити питання зменшення обсягу виробництва.

Таким чином, на основі інформації з проведеного контролю і аналізу відхилень бюджету промислового підприємства лише по одному виду продукції можна сформулювати відповідні завдання керівникам та спеціалістам підприємства, які, в даному випадку, будуть стосуватись причин невиконання виробничої програми, причин збільшення трудомісткості виробничої програми та інших.

Слід відмітити, що такий контроль і аналіз відхилень необхідно виконувати для всіх видів продукції та всіх видів діяльності підприємства. Це полегшить процес прийняття ефективних управлінських рішень, особливо в період кризового стану підприємства.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ:

1. Метою контролінгу є:

- а) впровадження досягнень світової науки та практики менеджменту;
- б) підвищення якості управлінських рішень для досягнення цілей підприємства;**
- в) підвищення координованості бізнес-процесів;
- г) координація санаційної процедури.

2. Вид контролінгу, що встановлює нормативні рамки та обмеження для процесів цілеутворення, планування, організації, обліку, контролю та регулювання має назву:

- а) стратегічний;**
- б) оперативний;
- в) регулюючий;
- г) координуючий.

3. Основною задачею оперативного контролінгу є:

- а) сприяти керівництву в досягненні запланованих оперативних цілей, що є узгодженими зі стратегічними цілями підприємства;**

- б) координувати успішність виконання короткострокових цілей підприємства;
- в) управління поточною діяльністю, узгодженість оперативних дій із місією підприємства;
- г) усі відповіді вірні.

4. *Визначте задачі стратегічного та оперативного контролінгу:*

- | | |
|---|---|
| <p>А) Методологічна та інформаційна підтримка процесів оперативного планування та розробки бюджетів</p> <p>Б) Методологічна та інформаційна підтримка процесу стратегічного планування</p> <p>В) Визначення критичних зовнішніх та внутрішніх умов, що лежать в основі стратегічних планів</p> <p>Г) Визначення сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених оперативних цілей</p> | <p>а) Визначення „вузьких” та „слабких” місць в межах стратегічного управління</p> <p>б) Визначення „вузьких” та „слабких” місць в межах оперативного управління</p> <p>в) Участь у формуванні кількісних та якісних цілей підприємства</p> <p>г) Порівняння планових та фактичних значень оперативних контрольних показників з метою виявлення причин та наслідків відхилень</p> |
|---|---|

5. *Визначте, серед перелічених, які функції контролінгу відносяться до загальних, а які до спеціальних:*

- а) інформаційна;
- б) управлінська функція;
- в) проведення калькуляції окремих замовлень;
- г) збір та аналіз даних про кон'юнктуру ринку;
- д) функція планування;
- е) аналіз ефективності інвестиційних та інноваційних проектів;
- ж) обліково-контрольна діяльність.

6. *Інформацію, необхідну для функціонування системи контролінгу, можна розділити на дві основні групи:*

- а) директивна, нормативна та прогнозована;
- б) вхідна-планова та звітна;**
- в) довідкова та аналітична;
- г) внутрішня та зовнішня.



7. Аналіз, що полягає у виявленні та оцінюванні невеликих величин у натуральному вимірі, частка яких у загальній сукупності вартісних показників найбільша має назву:

- а) **АВС –аналіз;**
- б) аналіз областей збуту;
- в) аналіз виникаючих на підприємстві „вузьких місць”;
- г) аналіз відхилень фактичних результатів від планових.

8. Перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів має назву:

- а) аналіз об'ємів замовлень;
- б) аналіз скидок;
- в) оптимізація обсягів замовлень при закупці;
- г) **бенчмаркінг.**

9. Дослідження функціональних характеристик продукції, що виробляється, з погляду еквівалентності їх вартості та корисності має назву:

- а) модель „Витрати-обсяг-прибуток”;
- б) метод розрахунку сум покриття;
- в) оптимізація розмірів партій продукції;
- г) **функціонально-вартісний аналіз.**

10. Доповніть стратегічні цілі контролінгу:

- а) розробка нових товарів та послуг;
- б) створення нових та розширення наявних потужностей;
- в) ...
- г) ...

11. Аналіз, що дозволяє виявити слабкі й сильні сторони підприємства має назву:

- а) крива досвіду;
- б) аналіз конкуренції;
- в) портфельний аналіз;
- г) аналіз потенціалу.

12. Інструмент стратегічного контролінгу, що дозволяє покращити стратегічне планування на підприємстві передбачає проведення:

- а) аналізу сильних та слабких сторін підприємства;
- б) портфельного аналізу;**
- в) аналізу потенціалу;
- г) розробки сценаріїв.

13. Функціями бюджетування як інструмента управління є (вказіть вірні відповіді):

- а) аналітична робота;**
- б) фінансове планування;**
- в) координація;**
- г) систематизація.

14. Основним завданням бюджетування є:

- а) складання фінансової звітності;
- б) підвищення ефективності роботи підприємства на основі цільової орієнтації та координування всіх операцій;**
- в) вдосконалення оперативного планування;
- г) розробка бюджетів на виконання усіх оперативних завдань підприємства.

15. Основними частинами бюджету є:

- а) операційний і фінансовий бюджети;**
- б) аналітична та прогнозна частини;
- в) оптимістичний, найбільш ймовірний та песимістичний сценарії розвитку;
- г) усі відповіді вірні.

16. Визначте основні бюджетні документи, що призначені для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень:

- а) рух кадрів на підприємстві;
- б) бюджетний звіт про прибутки та збитки підприємства;**
- в) звіт про фінансові результати;
- г) бюджет руху грошових коштів.**

17. Для здійснення адекватного порівняння фактичних та бюджетних даних використовують:

- а) **гнучкий бюджет;**
- б) бюджетний звіт про прибутки та збитки підприємства;
- в) звіт про фінансові результати;
- г) бюджет руху грошових коштів.

18. Бюджетний звіт про прибутки та збитки підприємства необхідний для:

- а) управління активами і пасивами підприємства, що допомагає вирішувати проблеми оборотності поточних активів та пасивів, а також питання оптимізації структури джерел фінансування;
- б) забезпечення платоспроможності підприємства, тобто здатності виконувати в повному обсязі та в необхідні терміни платежі, що передбачені в межах запланованої діяльності підприємства;
- в) оцінки рентабельності поточної діяльності підприємства та відображає структуру прибутків та збитків підприємства;**
- г) забезпечення контролю за фінансовою стійкістю підприємства, що полягає у підтриманні у належному рівні показників ліквідності.

19. Основним призначенням бюджету руху грошових коштів є:

- а) управління активами і пасивами підприємства, що допомагає вирішувати проблеми оборотності поточних активів та пасивів, а також питання оптимізації структури джерел фінансування;
- б) забезпечення платоспроможності підприємства, тобто здатності виконувати в повному обсязі та в необхідні терміни платежі, що передбачені в межах запланованої діяльності підприємства;**
- в) оцінки рентабельності поточної діяльності підприємства та відображає структуру прибутків та збитків підприємства;
- г) забезпечення контролю за фінансовою стійкістю підприємства, що полягає у підтриманні у належному рівні показників ліквідності.

20. Бюджетний баланс є важливим інструментом для:

- а) управління активами і пасивами підприємства, що допомагає вирішувати проблеми оборотності поточних активів та пасивів, а також питання оптимізації структури джерел фінансування;**
- б) забезпечення платоспроможності підприємства, тобто здатності виконувати в повному обсязі та в необхідні терміни платежі, що передбачені в межах запланованої діяльності підприємства;
- в) оцінки рентабельності поточної діяльності підприємства та відображає структуру прибутків та збитків підприємства;
- г) забезпечення контролю за фінансовою стійкістю підприємства, що полягає у підтриманні у належному рівні показників ліквідності.