

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ
«КИЇВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ
імені ІГОРЯ СІКОРСЬКОГО»

ФАКУЛЬТЕТ МЕНЕДЖМЕНТУ ТА МАРКЕТИНГУ
КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ

«На правах рукопису»

УДК 338:658.5

«До захисту допущено»

Завідувач кафедри менеджменту
_____ д.е.н., проф. Дергачова В.В.
«_09_»_ грудня__ 2018 року

МАГІСТЕРСЬКА ДИСЕРТАЦІЯ
зі спеціальності 073 «Менеджмент»

спеціалізації «Менеджмент і бізнес-адміністрування»

на тему «Організаційно-економічний механізм контролінгу витрат
у системі менеджменту підприємства»

Виконав: студент 6-го курсу, групи УВ-71МП
АВРАМЕНКО ДМИТРО
ВОЛОДИМИРОВИЧ _____

Науковий керівник: доцент кафедри менеджменту,
к.е.н., доц. Савицька О.М. _____

Рецензент: в.о.зав. кафедри теоретичної та
прикладної економіки
к. е. н., доц. Шевчук О.А. _____

*Засвідчую, що у цій магістерській
дисертації немає запозичень з праць інших
авторів без відповідних посилань*

Студент _____

Київ – 2018 року

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ
«КИЇВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ
імені ІГОРЯ СІКОРСЬКОГО»**

ФАКУЛЬТЕТ МЕНЕДЖМЕНТУ ТА МАРКЕТИНГУ

КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ

РІВЕНЬ ВИЩОЇ ОСВІТИ – ДРУГИЙ (МАГІСТЕРСЬКИЙ)

ЗА ОСВІТНЬО-НАУКОВОЮ ПРОГРАМОЮ

СПЕЦІАЛЬНІСТЬ 073 «МЕНЕДЖМЕНТ»

СПЕЦІАЛІЗАЦІЯ «МЕНЕДЖМЕНТ І БІЗНЕС-АДМІНІСТРУВАННЯ»

«Затверджую»

Завідувач кафедри менеджменту

_____ д.е.н., проф. Дергачова В.В.

07 листопада 2017 року

ЗАВДАННЯ

на магістерську дисертацію студенту

АВРАМЕНКУ ДМИТРУ ВОЛОДИМИРОВИЧУ

1. Тема дисертації «Організаційно-економічний механізм контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства»

науковий керівник дисертації Савицька О.М., к.е.н., доц.,

затверджені наказом по університету від 12 вересня 2018 року № 3506-с.

2. Строк подання студентом дисертації 30 листопада 2018 року.

3. Об'єкт дослідження: процес формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

4. Предмет дослідження: теоретичні та методологічні засади, а також практичні аспекти формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

5. Перелік завдань, які потрібно розробити:

а) теоретико-методологічна частина:

- розглянути теоретичні основи формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства;
- зазначити теоретичні аспекти удосконалення системи контролінгу на підприємстві;
- розглянути сутність і місце контролінгу витрат у системі контролінгу;
- проаналізувати методологію, інструментарій та організаційно-економічний механізм контролінгу витрат;

б) дослідницько-аналітична частина:

- навести організаційно-економічну характеристику виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX»;
- дослідити організаційне забезпечення реалізації контролінгу витрат;
- визначити доцільність та можливість впровадження автоматизованих інформаційних систем на підприємстві;
- проаналізувати та оцінити ефективність діяльності підприємства;

в) проектно-рекомендаційна частина:

- дослідити ефективність застосування інноваційних технологій фінансового контролінгу в системі контролінгу витрат;
- розробити інструмент факторного аналізу собівартості продукції;
- обґрунтувати доцільність та наслідки впровадження автоматизованої системи фінансового планування та контролінгу витрат.

6. Орієнтовний перелік ілюстративного матеріалу

- 1) фактори, напрямки, особливості контролінгу витрат на підприємстві;
- 2) схема інструментарію управління витратами;
- 3) характеристика молочної галузі в Україні;
- 4) організаційна структура ТОВ «XXXX»;
- 5) аналіз структурних змін основних показників виробничо-господарської діяльності підприємства;
- 6) показники фінансового стану ТОВ «XXXX»: рентабельність, ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість, ділова активність;
- 7) характеристика ERP-систем;
- 8) функціональна структура продукту ТОВ «XXXX»;
- 9) діаграма цільових витрат для продукту;
- 10) факторний аналіз собівартості підприємства;
- 11) визначення ефекту та наслідків впровадження контролінгу на підприємстві.

7. Орієнтований перелік публікацій за напрямом роботи:

- 1) стаття «Інтегрування інноваційних технологій фінансового контролінгу в систему управління витратами» у науковому журналі;
- 2) тези «Організаційно-економічний механізм контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства» у науковому журналі.

8. Дата видачі завдання: 07 листопада 2017 року.

9. Календарний план

<i>№ з/п</i>	<i>Назва етапів виконання магістерської дисертації</i>	<i>Строк виконання етапів магістерської дисертації</i>	<i>Примітка</i>
1.	Збір необхідної інформації, вивчення та аналіз літературних та періодичних джерел системи контролінгу витратам	07.11.2017 – 05.12.2017	
2.	Дослідження теоретико-методичних засад формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства	06.12.2017 – 20.12.2017	
3.	Аналіз теоретичного та практичного матеріалу з обраної тематики, обробка та аналіз інформації щодо організаційно-економічного механізму контролінгу витрат	21.12.2017 – 14.01.2018	
4.	Надання організаційно-економічної характеристики підприємству ТОВ «XXXX»	15.01.2018 – 24.02.2018	
5.	Оцінка ефективності діяльності ТОВ «XXXX»; аналіз організаційного забезпечення реалізації контролінгу витрат та можливості впровадження автоматизованих інформаційних систем	25.02.2018 – 31.03.2018	
6.	Дослідження ефективності застосування інноваційних технологій фінансового контролінгу в системі контролінгу витрат	01.04.2018 – 15.05.2018	
7.	Економічне обґрунтування доцільності впровадження автоматизованої системи фінансового планування та контролінгу витрат	03.09.2018 – 26.10.2018	
8.	Оформлення магістерської дисертації	05.11.2018 – 29.11.2018	

Студент _____

Авраменко Д.В.

Науковий керівник дисертації _____

Савицька О.М.

РЕФЕРАТ

Магістерська дисертація на тему: **«Організаційно-економічний механізм контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства»** містить 116 сторінок, 24 таблиці, 26 рисунків, 6 додатків. Перелік посилань нараховує 71 найменування.

Мета дисертаційної роботи передбачає узагальнення науково-методологічних основ, розробку інструментарію та практичних рекомендацій щодо формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

Об'єктом виступає процес формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні та методологічні засади, а також практичні аспекти формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

Методика дослідження. У магістерській дисертації було використано такі методи: аналізу, синтезу, узагальнення результатів дослідження, економіко-статистичний, графічний, економічний та фінансовий аналізи і т.д.

Результати дослідження. У представлений дисертації запропоновано заходи щодо ефективної реорганізації організаційної структури та заснування контролінгової служби у взаємодії із впровадженням ERP-систем у діяльність компанії; обґрунтовано доцільність використання target-costing та CVP-аналізу.

Рекомендації щодо використання результатів роботи. Керівництвом ТОВ «XXXX» прийняті до уваги запропоновані рекомендації щодо удосконалення фінансового контролінгу при управлінні витратами, а також щодо організаційно-економічного механізму ефективного управління підприємством (Акт впровадження № 117 від 16.11.2018).

Ключові слова: *контролінг витрат, система управління витратами, організаційно-економічний механізм, ефективність, фінансовий контролінг, собівартість, рентабельність, ERP-системи, target-costing, CVP-аналіз.*

ABSTRACT

Master's thesis on «**Organizational and economic mechanism of controlling costs in the management system of the enterprise**» includes 116 pages, 24 tables, 26 drawings, 6 attachments. The bibliography list consists of 71 items.

The purpose of the thesis involves the synthesis of scientific and methodological foundations, the development of tools and practical recommendations on the formation of the organizational and economic mechanism of controlling costs in the enterprise management system.

The object is the process of formation of the organizational and economic mechanism of controlling costs in the enterprise management system.

The subject of research is the theoretical and methodological foundations, as well as practical aspects of the formation of the organizational and economic mechanism of controlling costs in the enterprise management system.

Research methodology. A set of general and specific scientific methods was used in the course of the dissertation implementation: economic and financial analyzes, statistical, graphical, economic-statistical, methods of analysis and synthesis, method of generalization of research results.

Research results. Measures are proposed in the submitted dissertation for an effective reorganization of the organizational structure and the establishment of a controlling service in conjunction with the implementation of ERP-systems in the company's activities; justified expediency of using target-costing and CVP-analysis.

Recommendations for using work results. The management of LLC “XXXX” has taken into account the proposed recommendations for the improvement of financial control in cost management, as well as the organizational and economic mechanism of effective enterprise management (Act No.117 introduced from 16.11.2018).

Keywords: *cost control, cost management system, organizational and economic mechanism, efficiency, financial control, prime cost, profitability, ERP-system, target-costing, CVP-analysis.*

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ.....	12
1.1. Теоретичні аспекти удосконалення системи контролінгу на підприємстві	12
1.2.....Сутність і місце контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.....	20
1.3.....Методологія, інструментарій та організаційно-економічний механізм контролінгу витрат.....	28
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ДІАГНОСТИКА ОСОБЛИВОСТЕЙ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ТОВ «XXXX».....	37
2.1.....Організаційно-економічна характеристика виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX».....	37
2.2.....Аналіз та оцінювання ефективності діяльності підприємства	48
2.3.....Організаційне забезпечення реалізації контролінгу витрат та впровадження автоматизованих інформаційних систем.....	58
Висновки до розділу 2.....	66
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА.....	67
3.1.....Інтегрування інноваційних технологій фінансового контролінгу в систему управління витратами.....	67
3.2.....Факторний аналіз собівартості продукції підприємства на прикладі використання розробленого автором інструменту аналізу.....	81
3.3....Економічне обґрунтування доцільності впровадження автоматизованої системи фінансового планування та контролінгу витрат.....	89
Висновки до розділу 3.....	98
ВИСНОВКИ.....	101

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	105
ДОДАТКИ.....	111

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні умови, в яких функціонують вітчизняні підприємства, характеризуються складністю, обмеженістю всіх видів ресурсів, мінливістю зовнішнього середовища, ризиками та загостренням конкурентної боротьби, що пов'язано із науково-технічним прогресом на глобальному рівні. Такі фактори змушують промислові підприємства України підвищувати ефективність управління, яке дозволяло би не лише швидко адаптуватись до фактичних умов функціонування, а й забезпечувати ефективний розвиток підприємства.

Тобто виникає потреба у вдосконаленні методів, інструментарію та підходів до управління як підприємством в цілому, так і його витратами, а також у розробці організаційно-економічного механізму ефективного управління компанією.

Нинішні тенденції ведення бізнесу в світу підтверджують той факт, що таким механізмом є контролінг. Важливим напрямом підвищення рентабельності підприємства є впровадження сучасних інструментів і технологій управління доходами та витратами.

Для вчасного прийняття керівництвом підприємств правильних фінансових рішень потрібно розробити заходи щодо планування, аналізу, розподілу та контролю за витратами.

Фінансовий контролінг як сучасна концепція управління є об'єктом наукового дослідження багатьох науковців.

Вагомий внесок у дослідження проблеми організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства, теоретико-методологічним аспектам управління витратами, а також у розвиток концептуальних основ фінансового контролінгу зробили такі вчені, як: Терещенко О.О., Грещак М.Г., Коцюба О.С., Давидович І.Є., Дерев'янка С.І., Муратов А.С., Деменіна О.М., Грінченко А.В., Савицька О.М. та інші.

Подальшого опрацювання та дослідження вимагають проблеми методичного інструментарію контролінгу витрат; існує необхідність продовження розробки різноманітних методичних підходів для аналізу та оцінки ефективності управління витратами в системі контролінгу, що підтверджує актуальність обраної теми дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Магістерська дисертація на здобуття ступеня магістра виконувалась в Національному технічному університеті України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського» відповідно до планів наукових досліджень кафедри менеджменту за темою «Управління розвитком підприємства в умовах ресурсних обмежень» (№ ДР 0114U001135).

Роль автора полягає у розробці теоретичних та практичних рекомендацій щодо формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи передбачає узагальнення науково-методологічних основ, розробку інструментарію та практичних рекомендацій щодо формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

Досягнення поставленої мети зумовлює вирішення наступних **завдань**:

- розглянути теоретичні основи формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства;
- зазначити теоретичні аспекти удосконалення системи контролінгу на підприємстві;
- розглянути сутність і місце контролінгу витрат у системі контролінгу;
- проаналізувати методологію, інструментарій та організаційно-економічний механізм контролінгу витрат;
- навести організаційно-економічну характеристику виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX»;
- дослідити організаційне забезпечення реалізації контролінгу витрат;
- визначити доцільність та можливість впровадження автоматизованих інформаційних систем на підприємстві;
- проаналізувати та оцінити ефективність діяльності підприємства;

- дослідити ефективність застосування інноваційних технологій фінансового контролінгу в системі контролінгу витрат;
- обґрунтувати доцільність та наслідки впровадження автоматизованої системи фінансового планування та контролінгу витрат.

Об'єктом виступає процес формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні та методологічні засади, а також практичні аспекти формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

Методика дослідження. У процесі виконання дисертації застосовувалася сукупність загальних та специфічних наукових методів: економічний та фінансовий аналізи, статистичний, графічний, групування, економіко-статистичний, методи аналізу та синтезу, метод узагальнення результатів дослідження. Економіко-математичні методи використані для створення системи оцінки ефективності контролінгу витрат. Табличний і графічний методи – для наочного представлення теоретичних та практичних результатів дослідження. Методи статистики і економічного аналізу – для дослідження впливу галузевої специфіки на фактори формування витрат. Системний метод зумовлює аналіз витрат, їх формування та використання.

Наукова новизна одержаних результатів.

Наукова новизна дослідження полягає у такому:

- продемонстровано розрахунки стосовно застосування інноваційних технологій фінансового контролінгу в систему управління витратами на досліджуваному підприємстві;
- обґрунтовано доцільність використання target-costing та CVP-аналізу на підприємстві ТОВ «XXXX»;
- запропоновано використання розробленого автором роботи інструменту, створеного для факторного аналізу собівартості продукції, та обумовлено його ефективність;

– досліджено проблеми та особливості створення контролінгової служби на підприємстві, а також процесу формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат;

– запропоновано заходи щодо ефективної реорганізації структурних підрозділів та заснування контролінгової служби у взаємодії із впровадженням ERP-систем у діяльність компанії та обґрунтовано їхню ефективність.

Практичне значення одержаних результатів. Розроблені в магістерській дисертації на здобуття ступеня магістра рекомендації та пропозиції щодо удосконалення фінансового контролінгу при управлінні витратами, а також рекомендації щодо організаційно-економічного механізму ефективного управління підприємством молочної галузі України були представлені на розгляд ради директорів ТОВ «XXXX», де було визнано можливість практичного застосування в майбутньому окремих заходів та пропозицій, розроблених автором дисертації (акт впровадження № 117 від 16.11.2018).

Ключові слова: *контролінг витрат, система управління витратами, організаційно-економічний механізм, ефективність, фінансовий контролінг, собівартість, рентабельність, ERP-системи, target-costing, CVP-аналіз.*

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ

1.1. Теоретичні аспекти удосконалення системи контролінгу на підприємстві

У даний час на розвиток і вдосконалення системи контролінгу на підприємстві направлено чимало зусиль зарубіжних і вітчизняних фахівців. Контролінг стає надзвичайно затребуваним з боку власників і менеджерів підприємств, орієнтованих на довгостроковий успіх, оскільки надає інформаційну та аналітичну підтримку управління в умовах турбулентного стану економічного середовища. Крім того, виявлений інтерес до цього явища зумовлений здатністю системи контролінгу своєчасно ідентифікувати «слабкі сигнали» з боку внутрішніх і зовнішніх процесів, аналізувати їх і розробляти заходи щодо адаптації компанії до майбутніх змін, тим самим захистивши її від можливих втрат і негативних наслідків [1, 2].

Контролінг – це один з найновіших напрямів інформаційно-економічного розвитку підприємства. В сучасних умовах господарювання інтерес до нього проявляється у все більшій мірі, що зумовлено появою значної кількості перекладених видань з питань обліку, фінансів, ціноутворення тощо [3].

На даний момент однією з актуальних концепцій управління, що дозволяє радикально підвищити ефективність функціонування організацій, виступає контролінг. При цьому існують різні підходи до визначення поняття «контролінг». Ряд авторів розглядають дану категорію досить вузько, наприклад, як «...набір методик, спрямованих на вдосконалення облікової політики і управлінської практики підприємств, виходячи з фінансових критеріїв успішності функціонування підприємства...» [4]. Інші асоціюють це поняття з «...найважливішою функцією підтримки системи менеджменту, яка займається плануванням і постановкою мети; збором, аналізом внутрішньої і

зовнішньої інформації; цілеспрямованим управлінням, координацією і контролем...» [5]. Окремі автори більше схиляються до переважання контрольної функції при реалізації контролінгу «...Контролююча система, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію...» [6]. Багато з вчених розглядають дану дефініцію дуже ёмко, як, наприклад, «...систему управління досягненням кінцевих результатів діяльності підприємства; систему забезпечення «виживання» підприємства на етапах стратегічного і тактичного управління...» [7] або «...Система управління організацією, що інтегрує в собі стратегічні і оперативні підсистеми і методи управління, що підпорядковуються їх досягненню єдиної мети...» [8].

Система контролінгу – це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, яка забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства [3].

Більшість фахівців сходяться на думці, що вища мета контролінгу є похідною від мети підприємства і полягає в оптимізації його фінансового результату [9, 10]. Однак у даний час спрямованість інтересів системи контролінгу зміщується в бік регулювання динамічних бізнес-систем і бізнес-процесів. В умовах ускладнення інформаційних потоків в сучасних підприємствах постановка даної системи стає необхідною умовою їх динамічного зростання і сталого розвитку бізнесу, досягнення поточної ефективності та стратегічної конкурентоспроможності [2].

Контролінг є складною системою, яка досліджує траєкторію стратегічного розвитку підприємства на основі визначеної генеральної мети, матеріальних, вартісних і соціальних цілей підприємства, відстеження тенденцій розвитку виробничих програм, господарських процесів,

інвестиційних проектів та фінансової діяльності на основі планування, обліку, аналізу та контролю сукупності економічних показників і забезпечує інформацію для прийняття управлінських рішень [3].

Концепція контролінгу включає два аспекти. З одного боку, контролінг – це мислення управлінського персоналу, в основі якого лежить прагнення до забезпечення довгострокового існування підприємства. З іншого боку, концепція передбачає великий інструментарій, який забезпечує реалізацію філософії контролінгу. Інструментальний аспект має на увазі, що служба контролінгу відповідає за розробку методів і техніки для постановки управлінського обліку, планування, проведення економічних розрахунків, інформаційного забезпечення.

Отже, основними елементами в цій системі є [3]:

- траєкторія розвитку підприємства (означає лінію в системі координат, яка показує рівень зміни найважливіших для підприємства показників на перспективу);
- матеріальні, вартісні та соціальні цілі (показують роль бізнесу в суспільстві та його ціннісні орієнтири);
- виробничі програми (характеризують кількісні та якісні параметри продукції, асортименту, освоєну продукцію, нову та ін.);
- господарські процеси (пов'язані з циклічністю господарської діяльності починаючи з науково-дослідних робіт, постачання, виробництва, збуту і закінчуючи інвестуванням);
- фінансова діяльність (характеризує процес отримання грошей та їх раціонального використання для забезпечення існування підприємства);
- економічні показники (числові параметри, за допомогою яких вимірюється явище чи процес в господарській діяльності).

Контролінг як окрема наука має свої методи дослідження:

- 1) загальнометодологічні;
- 2) загальнонаукові;
- 3) специфічні методи.

Контролінг – це система управління досягненням кінцевих цілей фірми. Той, хто вперше чує слово «контролінг», зазвичай пов'язує його з поняттям контролю. Однак це щось відмінне і навіть дещо протилежне йому (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Порівняльна характеристика контролінгу та контролю

<i>Контроль</i>	<i>Контролінг</i>
Стандартизовані процедури	Більш гнучкі системи обліку
Забезпечення оперативної прибутковості, ліквідності	Підтримка стратегічного потенціалу
Оцінка ефективності окремих функцій і робіт	Оцінка ходу реалізації стратегії, досяжність місії
Оцінка вже dokonаних фактів	Націленість на перспективу
Оптимізація співвідношення «витрати-прибуток»	Забезпечення виживаності підприємства, рух до стратегічної мети розвитку
Фіксування минулих фактів	Випереджаючий контроль
Контроль кінцевих результатів	Оперативність
Оцінка відповідності бюджету	Оцінка майбутніх переваг
Контроль за діяльністю в рамках заданої системи координат	Контроль за системою координат

Джерело: [11]

Контроль, здебільшого, спрямований в минуле, на виявлення відхилень, проблем, помилок та прорахунків. У більшості випадків передбачає пошук винних. Контролінг – це управління майбутнім для забезпечення тривалого ефективного функціонування підприємства та його структурних підрозділів.

Система контролінгу доцільна у випадках, коли функції управління підприємством делеговано відділам та службам. У цьому випадку контролінг допомагає у досягненні максимально можливого позитивного результату діяльності підприємства.

Основними завданнями системи контролінгу слід вважати [3]:

- планування (методологію і організацію);
- облік (збір та обробку інформації);
- контроль (порівняння планових і фактичних значень показників);

– сервісне забезпечення управління (збір, обробку, інтерпретацію, консультування);

– спеціальні системи спостереження (маркетинг, моніторинг змін у зовнішньому середовищі).

Наведені завдання є досить загальними і у зв'язку з цим відомий вітчизняний науковець М.С. Пушкар наводить за кожним аспектом формулювання більш конкретних завдань контролінгу.

Так, у частині планування головними завданнями контролінгу автор вважає такі [12]:

- 1) створення нормативної бази для прогнозування розвитку фірми;
- 2) сприяння розробникам стратегічних планів у визначенні цілей організації та напрямків розвитку;
- 3) координація робіт з планування і складання бюджетів;
- 4) участь у визначенні кількісних і якісних параметрів роботи підприємства на стратегічний період;
- 5) узгодження проміжних цілей і планів та складання загальних стратегічних планів.

У галузі обліку завдання контролінгу вимагають [12]:

- 1) створення сучасної системи інформаційного забезпечення та звітності задіяних у стратегічному процесі управління відповідальних осіб;
- 2) визначення специфічних потреб менеджерів у необхідній інформації та звітності;
- 3) періодичного подання інформації щодо відхилень фактичних значень показників від планових;
- 4) подання керівництву підприємства звітів з поясненням факторів, що спричинили відхилення;
- 5) аналіз відхилень та обговорення із зацікавленими особами.

У галузі інформаційно-аналітичного контролінгу необхідно [12]:

- 1) розробити архітектуру інформаційної структури;
- 2) відібрати показники, носії інформації та канали їх передачі;

- 3) визначити контрольні точки господарської та фінансової діяльності;
- 4) скласти схему збору і систематизації найбільш значимих даних для прийняття рішень;
- 5) розробити інструментарій для планування, обліку, контролю, аналізу і прийняття рішень;
- 6) консультувати менеджерів з питань функціонування системи контролінгу.

Робота працівників служби контролінгу повинна спрямовуватися на такі галузі контролю [12]:

- 1) стратегічні цілі (кількісні та якісні);
- 2) критичні умови зовнішнього та внутрішнього середовища, які лежать в основі стратегічних планів;
- 3) вузькі і слабкі місця, які виявлені у процесі планування та аналізу роботи підприємства.

При побудові системи контролінгу необхідно орієнтуватися на принципи управління (рис.1.1).

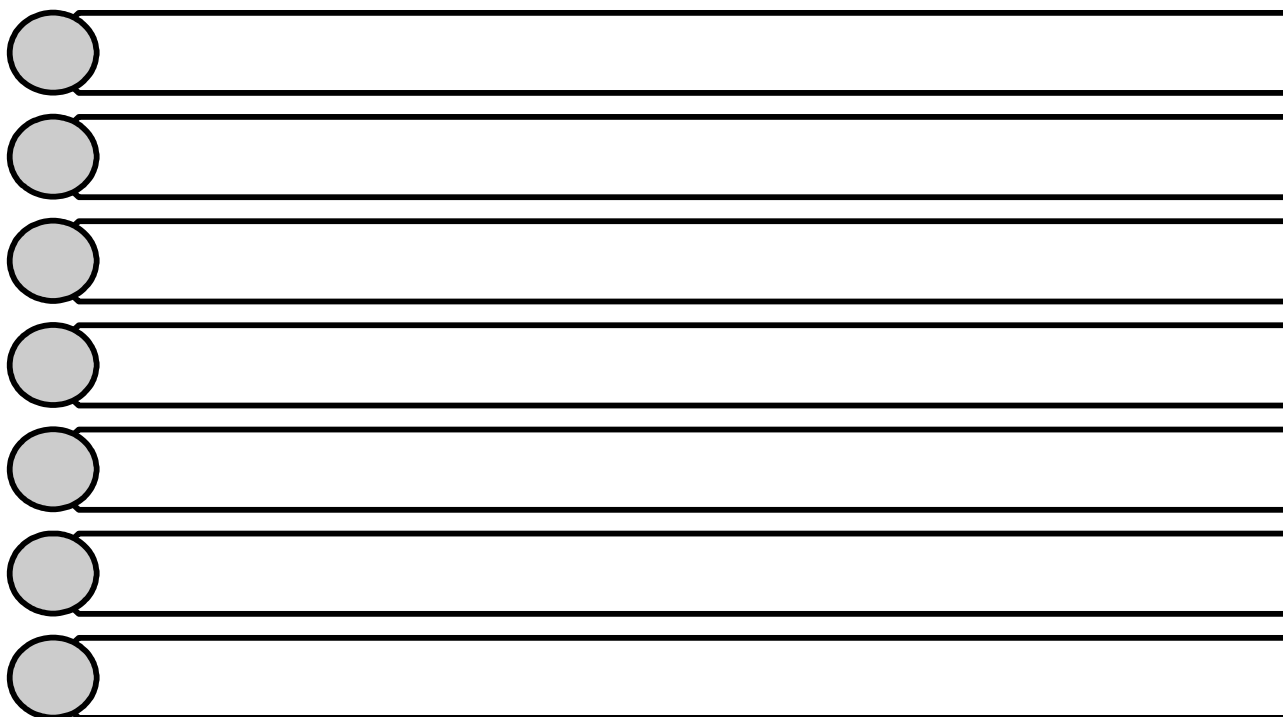


Рис.1.1. Принципи управління, що використовуються при побудові системи контролінгу

Джерело: [12]

Контролінг як механізм підтримки і підвищення ефективності управління повинен забезпечувати в рамках системного підходу вироблення і реалізацію ефективних цілеспрямованих керуючих впливів на всі різноманітні умови і елементи, від яких залежить функціонування підприємства.

Вивчення економічної літератури показало, що існує досить різне трактування поняття «управління витратами». Дослідження окремих підходів до визначення цієї категорії відображено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2.

Підходи до трактування поняття «управління витратами»

<i>Науковець</i>	<i>Точка зору на поняття</i>
Н.Д. Бабяк, О.О. Терещенко	сукупність цілеспрямованих заходів впливу на структуру витрат, їх динаміку та поведінку з метою забезпечення зменшення їх рівня [13с. 343]
С.Ф. Голов	специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати [14]
М.Г. Грещак	взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт [15, с. 26]
І.Є. Давидович	динамічний процес, який полягає в досягненні високого економічного результату діяльності підприємства та не зводиться лише до зниження витрат, а й поширюється на всі елементи управління [16, с. 5]
С.І. Дерев'янку	взаємопов'язаний комплекс робіт, який впливає на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства і спрямований на досягнення оптимального їх рівня у всіх підсистемах підприємства [17, с. 65]
В.Г. Лебедев	складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства [18, с. 191]
Г.А. Краюхін	виконання усього комплексу функцій управлінського циклу, спрямованих на підвищення ефективності використання виробничих ресурсів на підприємстві. При цьому управління витратами ширше, глибше і складніше від простого поєднання процедур управління ефективністю використання окремих виробничих ресурсів, оскільки враховує їх комплексне використання, ефект синергії, можливу взаємозамінність і розбіжності у величині і термінах впливу на результати роботи підприємства [19, с. 14]

Складено автором на основі [13-19]

Завдяки координації досягаються: узгодженість короткострокових цілей діяльності підприємства з його місією та стратегією на довгострокову перспективу; забезпечення дій, спрямованих на цільове управління, шляхом встановлення доцільних комунікацій між ланками системи; раціональне використання ресурсів для ефективної діяльності підприємства у динамічно мінливому зовнішньому середовищі.

Ті підприємства, які орієнтуються на тривале і наполегливе виживання, повинні перейти від пасивної реєстрації господарської діяльності (фінансовий облік) до систем обліку, які дозволяють забезпечити дані для свідомого аналізу та оцінки своєї позиції у змінному оточенні (контролінг) [3].

Результатом від впровадження контролінгу стає система, яка сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємства і дозволяє [20]:

- передбачити результати діяльності;
- планувати діяльність з метою підвищення ефективності використання ресурсів підприємства;
- своєчасно отримувати точну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень;
- ефективно використовувати податкове планування і схеми оптимізації (мінімізації) оподаткування.

Контролінг служить підсистемою одного з блоків інформаційної системи управління, що обслуговує процес прийняття управлінських рішень. При цьому контролінг розглядається як концепція управління підприємством, яка орієнтована на його тривале і ефективне функціонування у господарських умовах, що постійно змінюються [3].

Таким чином, цілеспрямована система контролінгу дозволяє організувати таку систему управління з метою максимізації добробуту агентів, в якій «приймає рішення не керуючий, приймає рішення вся система за допомогою керуючого. У тих випадках коли керівник не може або не хоче діяти в інтересах всієї системи, вона приймає рішення «сама», всупереч його волі і уявленям» [21].

1.2. Сутність і місце контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства

Система контролінгу на підприємстві включає в себе кілька функціональних підсистем. Однією з ключових підсистем автори виокремлюють підсистему контролінгу витрат. Якщо контролінг на підприємстві молочної галузі інтерпретується як система управління фінансовим результатом, то контролінг витрат стосується витрат при реалізації молочної продукції. Існує безліч точок зору щодо позиціонування підсистеми контролінгу витрат в особливий напрямок системи контролінгу, проте більшість авторів однастайні в цьому.

Взаємозв'язок контролінгу витрат та інших структуроутворюючих елементів у загальній системі контролінгу виглядає наступним чином (додаток А), Цей варіант не є зразковим, проте може надати значну допомогу в розвитку та вдосконаленні системи контролінгу на підприємстві [22].

С.Я. Юсупова виділяє в контролінгу основні напрямки розвитку і намічені в кожному напрямку результати для досягнення (рис. 1.2).

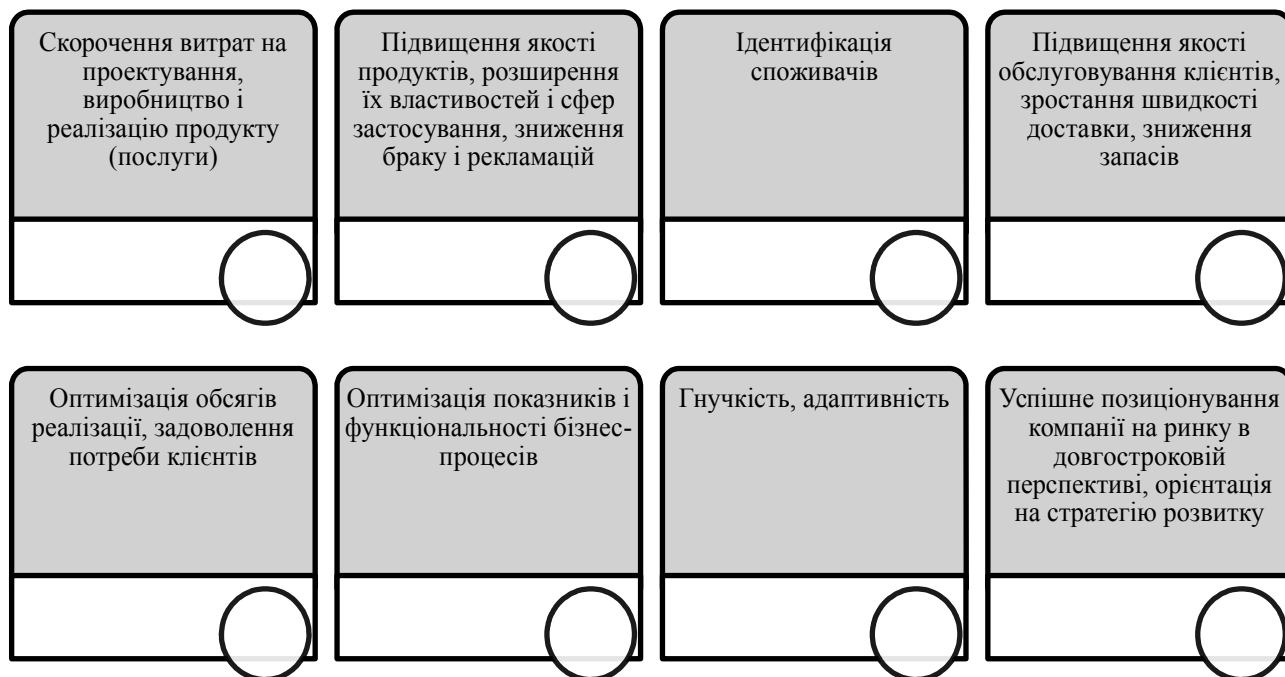


Рис. 1.2. Основні напрямки розвитку контролінгу та відповідні досягаються результати

А. П. Аксьонов і С. Г. Фалько в структурі служби контролінгу виділяють підрозділи наступних напрямків контролінгу та перелік виконуваних ними завдань (рис. 1.3):

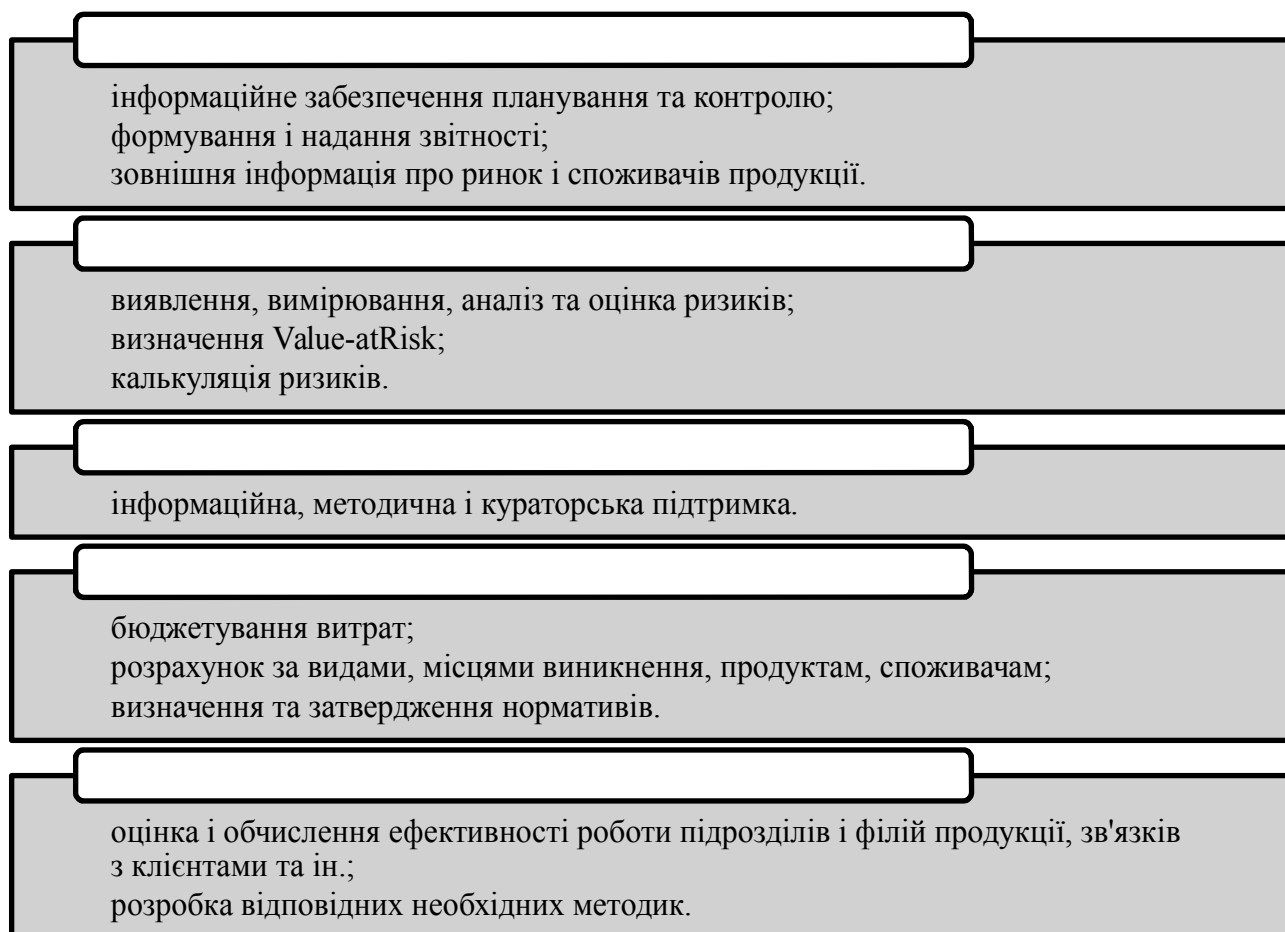


Рис. 1.3. Підрозділи в структурі служби контролінгу та перелік їх основних завдань

Джерело: [24]

Багатогранність витрат, що виникають у процесі підприємницької діяльності, а також необхідність створення інформаційної бази прийняття рішень, зумовлюють виникнення класифікації витрат за різними критеріями. Класифікація витрат – це поділ і одночасне об'єднання різних витрат, однорідних за визначеними ознаками [25].

Дослідивши різноманітні підходи до класифікації витрат та узагальнивши досвід провідних науковців, наведемо класифікаційні ознаки витрат, що найчастіше використовуються на практиці:

- спосіб зарахування до собівартості (прямі та непрямі) [26-36];
- відношення до обсягу виробництва (постійні і змінні) [26-31, 34-36];

- відношення до господарського процесу (основні, накладні) [27-32];
- порядок віднесення на період генерування прибутку (на продукт, на період) [26, 30];
- за можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані) [27-34];
- за центрами витрат і центрами відповідальності (за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами) [26, 31, 33-36];
- за функціями управління (виробничі, комерційні, адміністративні) [27];
- за доцільністю (продуктивні, непродуктивні) [26, 27, 30];
- за календарними періодами (поточні, попередніх та майбутніх періодів) [27, 32];
- за охопленими бізнес-планами (заплановані, незаплановані) [27, 31];
- за відношенням до собівартості (що відносяться на собівартість реалізації; що відносяться на фінансові результати або відшкодовуються за рахунок інших джерел покриття)[26, 27, 30];
- в залежності від управлінських рішень (релевантні та нерелевантні) [29-33];
- в залежності від реальності здійснення (дійсні та можливі) [30, 32];
- за можливістю регулювання (регульовані, нерегульовані) [29, 31];
- за структурою (одноелементні, комплексні) [26, 34, 36];
- за видами діяльності (звичайної та надзвичайної діяльності) [26, 30].

На думку Л. Н. Муратової, особлива концепція даної функціональної підсистеми контролінгу витрат обумовлена трьома причинами: економічною природою витрат, співвідношенням прийнятих рішень і специфічною інформацією (рис. 1.4).

Наступним кроком необхідно встановити, які особливості «контролінгу витрат» на відміну від цілісної системи «контролінгу». У понятійному сенсі все однозначно: контролінг спеціалізується на управлінні фінансовим результатом, а контролінг витрат – в частині, що стосується витрат виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг).

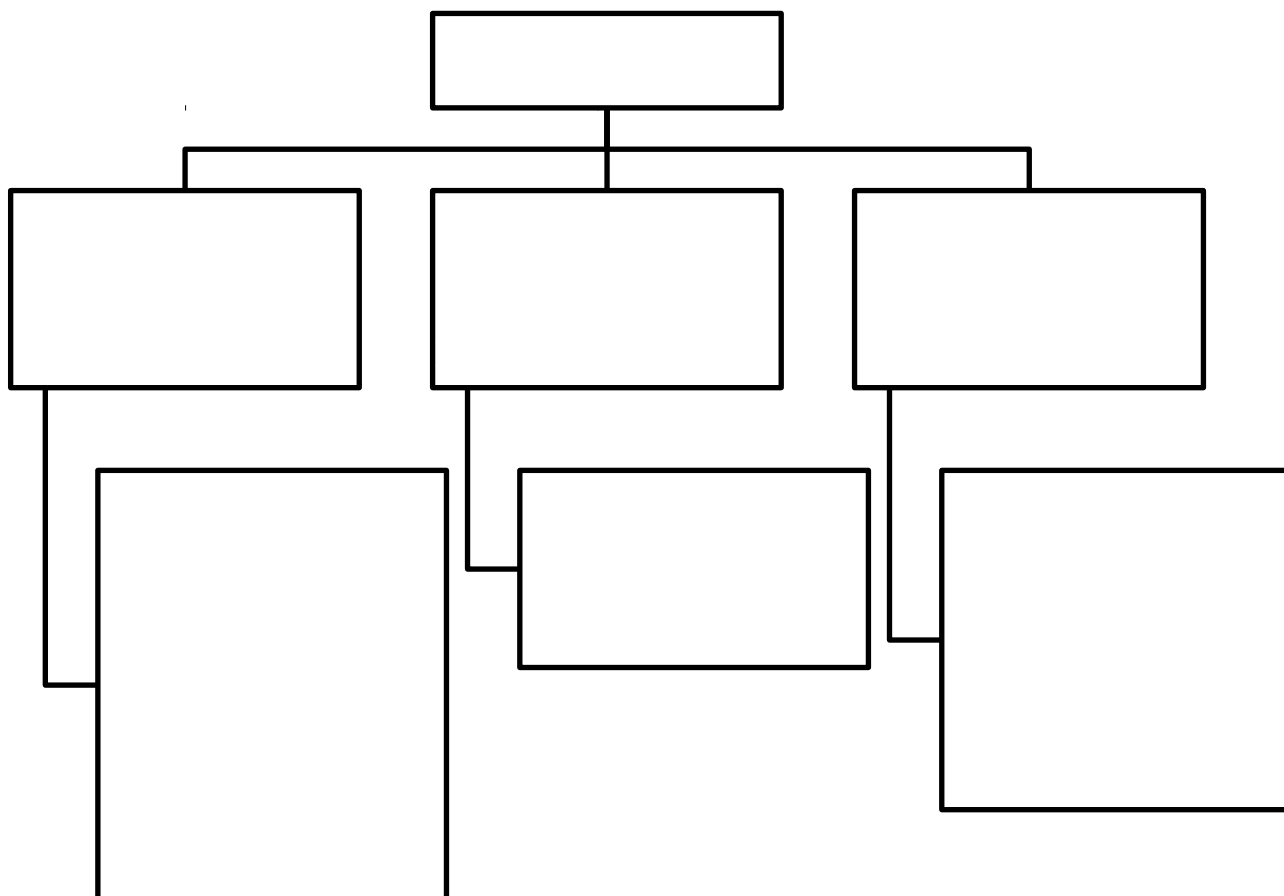


Рис. 1.4. Фактори, що зумовили становлення системи контролінгу витрат
Складено автором на основі [37]

Поняття контролінг витрат зустрічається в публікаціях значно рідше і визначено недостатньо чітко. У зв'язку з цим доцільним є проведення дослідження контролінгу витрат як однієї з найважливіших складових загальної системи контролінгу. Особлива концепція контролінгу витрат зумовлена, трьома чинниками [38, с. 26]:

- 1) економічною природою витрат;
- 2) різним співвідношенням управлінських та виконавчих рішень на різних рівнях управління;
- 3) специфічною управлінською інформацією (звітністю), яку потребує кожний рівень управління.

Порівняння стратегічного контролінгу та контролінгу витрат не актуальне в силу відсутності між ними тісного взаємозв'язку. А ось результати зіставлення оперативного контролінгу та контролінгу витрат наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Відмінні риси контролінгу витрат і оперативного контролінгу

<i>Характеристики</i>	<i>Оперативний контролінг</i>	<i>Контролінг витрат</i>
Мета	Максимізація прибутку	Мінімізація / підвищення «прозорості» витрат
Об'єкти	Доходи, витрати, оподаткування, прибуток	Витрати (витрати, витрати)
Повноваження	Центри інвестицій та прибутку	Центри витрат
Функції управління	Планування, облік, контроль, аналіз	Планування, облік, контроль, аналіз, вироблення та реалізація управляючих впливів
Інформація	Інтегрована	Первинна агрегована
Завдання	Забезпечення керівництва необхідною інформацією	Оперативне прийняття рішень по мінімізації витрат
Прообраз	Системи управління прибутком	Методи нормативного обліку витрат, система «стандарт-кост»

Джерело: [36]

У таблиці 1.3 вказано, що основи контролінгу витрат були реалізовані за кордоном в системі «стандарт-кост», в Радянському Союзі – в нормативному методі обліку витрат, який раніше називався «системою стандартних норм». Система Тейлора, Ракера, «Директ-кост», система АВС, управлінський облік – ці системи (методи) також розглядали актуальні теоретичні і практичні проблеми витрат.

Але тоді в чому були недоліки існуючих механізмів управління витратами і в чому полягає перевага системи контролінгу витрат над ними? Звернемося до додатку Б [39].

Тобто, по суті в контролінгу, а зокрема і контролінгу витрат, не потрібно як такого створення нових методів, принципів, прийомів і інструментів управління. Він використовує всі відомі теоретичні концепції і досвід функціонування систем управління, тільки застосовує їх не ізольовано і періодично, а комплексно і регулярно. Всі методи і інструменти, які використовуються в рамках системи контролінгу, взаємодоповнюють один одного, залучені в єдиний безперервний потік управлінських впливів на кожен

показник, процес, продукт, кожного працівника підприємства, що дозволяє не виправляти виниклі недоліки, а запобігати їм [39].

Розглянуті особливості системи контролінгу витрат, вивчені питання про правомірність виділення даної підсистеми і виявлення комплексного, системного характеру цієї філософії управління дозволили сформулювати її основні положення, які представлені на рисунку 1.5.

Контролінг витрат:	<p>має самостійну мету, власний об'єкт управління, методи, технічні засоби та індивідуальні повноваження</p> <hr/> <p>являє собою частину системи (підсистему) управління прибутку, тому, як частина цілого, має спільні з контролінгом завдання, реалізує в процесі управління ті ж функції, використовує загальну інформаційну базу</p> <hr/> <p>має повне право на позиціонування і виділення з загальної корпоративної системи контролінгу на підприємстві, на розвиток і реалізацію</p> <hr/> <p>сегментування виробництва, виділення центрів витрат визначає структуру системи управління витратами, є необхідною умовою створення ефективної системи контролінгу витрат</p> <hr/> <p>дозволяє реалізовувати мету не тільки в цілому системі контролінгу, а забезпечує необхідною інформацією та інші його підсистеми</p> <hr/> <p>носить комплексний характер, дозволяє враховувати недоліки і використовувати переваги сформованих систем управління витратами</p>
---------------------------	--

Рис. 1.5. Ключові особливості та положення системи контролінгу витрат
Складено автором на основі [39]

Основний принцип контролінгу: «Вже сьогодні роби те, про що інші завтра будуть тільки думати», – дозволяє використовувати найсучасніші методи менеджменту набагато раніше за конкурентів. Робота служби контролінгу допомагає прийняти правильні рішення в складних нестабільних економічних умовах, підвищити ефективність роботи і, якщо необхідно, забезпечити виживання фірми в умовах зростаючої складності і динамічності ринків.

Використання різних методів контролінгу при управлінні поточною діяльністю підприємства дозволяє йому сформувати ефективну систему прийняття управлінських рішень, призначену для скорочення витрат і часу, що витрачаються на процес розробки, прийняття і реалізації управлінських рішень, що в свою чергу дасть можливість підвищити якість та стійкість розвитку

підприємства на ринку. Додатковою перевагою системи може стати скорочення адміністративних робіт і прискорення передачі інформації.

Сучасні умови господарювання, в яких функціонують українські промислові компанії, обумовлюють необхідність системних перетворень в стратегічному і оперативному менеджменті, активізації таких його функцій, як облік, аналіз, контроль, планування, прогнозування, розкривають свої нові та оновлені властивості під впливом факторів швидкоплинних зовнішнього і внутрішнього бізнес-середовищ. У ситуації, коли посилюється складнощі інформатизації й прискореної динамічності бізнес-простору, організації харчової промисловості змушені адаптуватися до наслідків жорсткої внутрішньогалузевої конкуренції, адекватно реагувати на макроекономічні кризові явища, не допускаючи виникнення внутрішньофірмових кризових ситуацій, і освоювати зовсім нові, але успішно перетворюючи бізнес-діяльність інструменти управління.

При побудові системи контролінгу витрат визначаються:

- 1) система підконтрольних показників, склад і рівень їх деталізації;
- 2) терміни і порядок, форма подання звітності;
- 3) розподіл відповідальності за повноту, своєчасність і достовірність

інформації, що міститься в звітах за витратами.

Для того щоб система контролінгу витрат була ефективною, необхідно спочатку виділити центри відповідальності на підприємстві, де формуються витрати, класифікувати їх, а потім скористатися системою управлінського обліку витрат.

Класифікація витрат є першим кроком на шляху вдосконалення системи управління витратами будь-якого підприємства [40].

Розробка всіх подальших заходів, пов'язаних з вибором оптимальної системи управлінського обліку, формуванням способів розподілу накладних витрат, обґрунтуванням методу калькулювання собівартості продукції, так чи інакше базується на науково обґрунтованій класифікації витрат підприємства [40].

При управлінні витратами необхідно дотримуватися класифікації, прийнятої в традиційному бухгалтерському обліку:

1. Виробничі витрати – витрати, необхідні для виробництва продукції, робіт, послуг, прив'язані до номенклатури. В основному це змінні витрати, що залежать від обсягів реалізації: основні матеріали, заробітна плата виробничого персоналу та нараховані на неї страхові внески.

2. Комерційні витрати – це транспортні витрати, маркетингові витрати, спрямовані на просування конкретних товарів і послуг.

3. Загальновиробничі витрати. Загальні витрати відрізняються від виробничих тим, що не прив'язані до якогось конкретного виду реалізованої номенклатури. Вони також залежать від обсягів виробництва і необхідні для його здійснення.

До таких витрат належать: амортизація, ремонт будівель, споруд цехового призначення, а також виробничого обладнання, утримання, заробітна плата цехового персоналу, внутрішньозаводське переміщення вантажів і т.д.

4. Управлінські витрати, в які включаються витрати на утримання управлінської ланки, витрати на відрядження, управління персоналом, іміджевий маркетинг, ведення обліку і все інше, пов'язане з управлінням підприємством в цілому.

5. Загальногосподарські витрати – утримання і амортизація будівлі заводоуправління; податки, що включаються в собівартість продукції; заробітна плата неуправлінського персоналу.

Завданнями контролінгу витрат є:

- визначення витрат за основними функціями управління, розрахунок витрат за окремими структурними підрозділами і підприємства в цілому;
- підвищення ефективності діяльності підприємства;
- розрахунок витрат на одиницю продукції – калькулювання собівартості продукції, підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі та прийнятті рішень;
- виявлення технічних способів і засобів контролю та вимірювання витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх виробничих підрозділах підприємства;

- вибір методів нормування витрат, проведення аналізу витрат з метою прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробничих процесів;
- формування асортименту і цінової політики;
- оптимізація завантаження виробничих потужностей, вибір варіантів інвестування, прогнозування обсягів виробництва і збуту продукції.

Завдання управління витратами повинні вирішуватися в комплексі – тільки такий підхід принесе плоди і буде сприяти значному зростанню ефективності роботи підприємства.

Таким чином, управління витратами на підприємстві об'єднує в єдину систему комплекс наступних управлінських дій: прогнозування, планування, організація, координація і регулювання, активізація і стимулювання, облік, аналіз та контроль витрат і виробничих інвестицій з метою вироблення управлінських рішень щодо оптимізації витрат, пов'язаних із виробничо-комерційною діяльністю підприємства [41].

1.3. Методологія, інструментарій та організаційно-економічний механізм контролінгу витрат

При впровадженні системи контролінгу витрат на підприємстві молочної галузі необхідно вивчити досвід реалізації даної системи на інших підприємствах, звернути увагу на типові помилки та проблеми в рамках здійснення подібного заходу. Огляд літературних джерел показав, що існує безліч перешкод, що часто виникають з вини самої особи, яка проводить зміни в системі управління підприємства і приймає спробу сформулювати і реалізувати систему контролінгу.

Тому слід визначити типові помилки, що виникають під час контролінгу витрат.

Помилки в розумінні суті і завдань контролінгу:

1. Нерозуміння суті контролінгу призводить до повної дискредитації його ідеї і концепції.

2. Необхідно розібратися, що значить контролінг, усвідомити його важливість і необхідність для компанії, а потім приступати до поступової побудови фундаменту контролінгу.

3. Персонал повинен розуміти і в майбутньому отримувати власну вигоду від впровадження контролінгу в довгостроковій перспективі.

4. Контролер не вказує на помилки керівництву, а виявляє і усуває причини, які не дозволили досягти поставлених цілей.

Помилки у виборі цілей:

1. Помилкове формулювання головної мети системи контролінгу.
2. Необхідно і обов'язково уточнення часового аспекту досягнення мети.
3. Змішання різних понять прибутку – «управлінської» (порівняння витрат і доходів за період) і бухгалтерської (за даними бухгалтерського обліку).
4. Не відповідний меті вибір контрольованих показників.

Надмірне захоплення однією функцією контролінгу:

1. Фокусування лише на одній функції контролінгу стає обмеженим і не дає очікуваного ефекту.
2. При прийнятті рішення про впровадження системи контролінгу на підприємстві слід використовувати комплексний, а не вибірковий підхід до її реалізації.

Надмірна або недостатня кількість інформації:

1. Надмірність охоплених і контрольованих показників службою контролінгу, причому з щотижневим їх поданням до звітності.
2. Велика трата часу на збір і аналіз статистики, при цьому відсутність часу на перспективне мислення і виявлення причин відхилень і можливостей їх усунення.

Помилки у виборі джерел інформації:

1. Помилкове уявлення про надання сигнальної інформації підрозділами, що займаються питаннями обліку, калькуляції, звітності:

– мета системи бухобліку і зовнішньої звітності полягає не в відображенні реальної інформації, а в наданні звітності податковій інспекції та іншим зовнішнім користувачам, сформованої на основі юридичних нормативних актів;

– факти, зафіксовані в бухгалтерському обліку, не завжди відповідають реальним подіям (амортизаційні відрахування, нараховані, але не отримані відсотки);

– у фінансовому обліку міститься інформація про процеси, що відбулися в минулому, і її мало ймовірно використовувати в рамках перспективного управління;

– система бухобліку може сигналізувати про значні відхилення за малоістотними показниками.

2. Основний зміст сигналів полягає в наданні інформації, призначеної для аналітичного мислення осіб, які приймають рішення.

Інші помилки:

1. Фокусування уваги на витратах і надмірний контроль бюджетів.
2. Ігнорування аналізу достовірності нормативної бази на підприємстві та організаційно-технологічних процесів.
3. Відсутність аналізу доходів і ризиків.
4. Виділення служби контролінгу в структурі планово-економічного або фінансового відділу.

Однією з найбільш важливих передумов впровадження контролінгу на промислових підприємствах є дослідження та удосконалення системи показників оперативного контролінгу, оскільки вона є основою оперативної планово-контрольної діяльності та регулювання діяльності підприємства.

Для досягнення ефективності оперативного контролінгу на підприємстві необхідне досягнення збалансованої роботи всіх складових його організаційно-економічного механізму, а саме [42]:

– 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 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;
- механізм 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.).

Отримані в системі фінансового контролінгу результати аналітичної роботи відносних значень економічних показників підсистеми управління витратами, розглянуті в динаміці, надають змогу підприємству вирішувати найбільш проблемні питання, пов'язані з ресурсним забезпеченням суб'єктів господарювання, що розрахована не тільки на перспективу (концепцію дій), а й спосіб мислення менеджерів і персоналу. Вона реалізується через розроблення внутрішньо фірмових планів компанії, системи її бюджетів, спеціальних програм розвитку та антикризового управління, фінансового контролінгу, управління витратами та контролінгу витрат [70].

Н. Н. Жиліна і Т. С. Загідулліна класифікує проблеми в ході реалізації контролінгу на підприємстві за трьома категоріями: історичні, психологічні та організаційно-методичні (табл. 1.4).

Таблиця 1.4.

Проблеми реалізації контролінгу витрат на вітчизняних підприємствах

<i>Категорія проблеми</i>	<i>Найменування проблеми</i>	<i>Зміст проблеми</i>
Історичні	Велика кількість холдингових структур	Вимоги до знання специфіки кількох видів економічної діяльності та врахування їх при формуванні системи контролінгу
	Відсутність формалізованих і впорядкованих організаційних структур і бізнес-процесів	Стартові позиції багатьох компаній з ще «плаваючою» організаційною структурою і не налагодженими бізнес-процесами
	Відсутність ефективних комунікативних каналів	Інформація повинна бути достовірною, точною, своєчасною, повною та актуальною
Психологічні	Вплив недовірливого ставлення до стереотипів західного досвіду управління	Складність адаптації західних інструментів і методів системи управління до умов функціонування українських

		підприємств, а також небажання керівників їх використання
	Протистояння керівників і підлеглих будь-яким змінам	Опір з боку співробітників змінам звичних систем управління, корпоративної культури і моделей поведінки
Організаційно-методичні	Невідповідність західним нормам бухгалтерського обліку та відмінності в розмежуваннях	Недостатнє перетин бухгалтерського та управлінського обліків
	Трудомісткість	Необхідність підвищення трудової дисципліни, забезпечення порядку документообігу, своєчасні збір і передача інформації працівникам і внесення їх в систему
	Ресурсомісткість	Виділення великих коштів на впровадження системи контролінгу відштовхує багато українських компаній
	Відсутність розуміння сутності контролінгу та систематизованих знань в цій області	Відсутність належного навчання керівників і персоналу щодо вивчення впроваджуваних методів і технологій планування та обліку, в т. ч. філософії контролінгу

Джерело: [14]

Необхідною умовою ефективного функціонування контролінгу на промисловому підприємстві є розробка методологічної та методичної бази, на якій ґрунтується виконання кожної з функцій контролінгу, включаючи оптимізаційні методи прийняття управлінських рішень, а також розробка організаційно-економічних засад взаємодії функціональних підрозділів підприємства, які задіяні у реалізації контролінгу.

Розглянемо етапи розвитку найбільш поширених інструментів контролінгу витрат (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Етапи розвитку базових інструментів контролінгу витрат

№ п/п	Назва інструменту	Строк виникнення	Засновники	Основні риси інструменту
1	2	3	4	5
1	«Дірект -костинг» (Direct-costing)	1936 рік	Дж. Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управлінні умовно-змінними витратами
2	«Стандарт-костинг» (Standart-costing)	1911 рік	Дж. Гаррісон	Виникає система порівняння фактичних витрат з нормованими. Основна функція – це контроль і регулювання витрат, а не їхній

				облік
3	Розрахунок життєвого циклу продукції LCC (Life-cycle costing)	60-ті р.р. XX ст.	Міністерство оборони США	Описує процес управління витратами на виготовлення продукту на всіх стадіях його життєвого циклу
4	Таргет-костинг (Target-costing)	1988 рік	Т. Хіромото, корпорація Toyota	Концепція ґрунтується на визначенні собівартості виробу, яка розраховується, виходячи з попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації
5	Бенчмаркінг витрат (Benchmarking)	70-ті рр. XX ст.	Корпорація Херох	ґрунтується на виявленні, дослідженні, запозиченні та адаптації передового досвіду підприємств-конкурентів з метою підвищення ефективності управління витратами підприємства і зниження загального їх рівня
6	Кайзен-костинг (Kaizen-costing)	80-ті рр. XX ст.	Я. Монден, С. Ікута та ін.	Передбачає поступове зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті чого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства

Продовження табл. 1.5.

1	2	3	4	5
7	ABC (activity based costing)	1918 рік	Р. Купер, Р. Каплан	Продукція не є причиною виникнення витрат, а є причиною виникнення операцій, у результаті яких виникають витрати
8	«Just-in-time» (Точно в строк)	Кінець XX століття	Р.А. Хауелл, З.Р. Соусі	В основу встановлені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм)

Складено і доповнено автором [43]

Розглянуті в таблиці 1.5 інструменти є базовими при створенні системи контролінгу витрат.

До інструментів контролінгу відносять використовувані в практиці методи і моделі. Методи можна визначити в найзагальнішому сенсі як послідовність дій, яка встановлює зміст і реалізацію завдань щодо виявлення та усунення проблемних «точок» на підприємстві (наприклад, симплекс-метод). Модель в свою чергу має на увазі побудова взаємозв'язків між окремими методами-елементами. Прикладом може служити модель визначення оптимальної виробничої програми.

Застосовувати чи не застосовувати ту чи іншу методику контролінгу – внутрішня справа кожного підприємства, обумовлена економічною доцільністю. З огляду на велику кількість методів, використовуваних у практиці контролінгу, зупинимося лише на тих, які безпосередньо пов'язані з управлінням витратами (рис. 1.6).

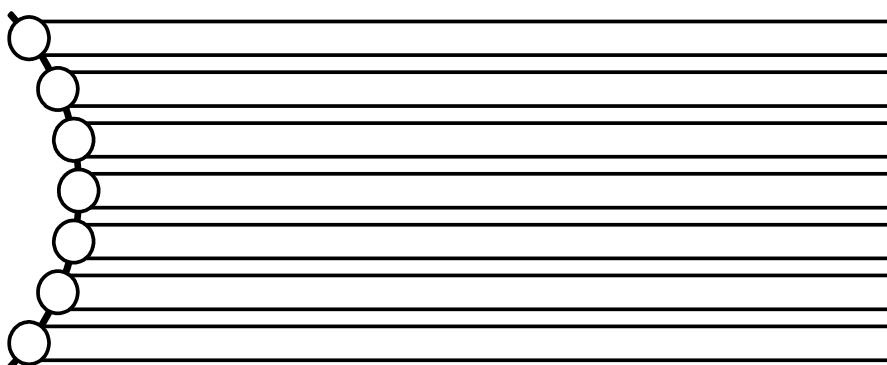


Рис.1.6. Інструментарій управління витратами

Складено автором

Для ефективного управління витратами необхідна достовірна, оперативна і певним чином структурована інформація. На сьогоднішній день прийнято говорити про декілька облікових систем, які можуть бути покладені в основу контролінгових розрахунків.

Таким чином, кількість використовуваних у практиці підприємств інструментів контролінгу, в тому числі і щодо управління витратами, неймовірно велике. Вони включають в себе групи інструментів контролінгового обліку, розрахунків, планування і бюджетування, контролю та аналізу відхилень. Всі інструменти контролінгу спрямовані в першу чергу на безперервну інформаційно-аналітичну підтримку прийняття раціональних управлінських рішень.

Аналізуючи сутність, характерні особливості інструментів контролінгу витрат, варто зазначити, що кожен інструмент має свої переваги і недоліки. Основним завданням, що виникає під час вибору інструментів, є розуміння їх

характерних особливостей, уникаючи притаманних їм негативних сторін, максимально повно використовувати наявні переваги.

Слід зазначити, що універсальних інструментів контролінгу витрат ще не створено. Кожен інструмент має як свої переваги, так і недоліки, що обмежують його застосування. Оптимальне рішення – паралельне використання придатних інструментів контролінгу витрат.

Висновки до розділу 1

У першому розділі дисертаційної роботи розкрито теоретичні основи формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства. Визначено, що система контролінгу – це концепція інформації і управління підприємством, що є обліково-аналітичною системою, яка реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, а також забезпечує оперативне та стратегічне управління процесом досягнення цілей компанії та її результатів діяльності.

Надано порівняльний аналіз контролінгу та контролю та зазначено їх від'ємні риси. Зазначено, що основними завданнями системи контролінгу є планування, облік, контроль та сервісне забезпечення управління.

Визначено сутність та місце контролінгу витрат у системі контролінгу. Автором дисертаційної роботи сформовані фактори, що зумовили становлення системи контролінгу витрат, таких як: різне співвідношення управлінських і виконавчих рішень на різних рівнях управління; специфічна управлінська інформація для різних рівнів управління, а також економічна природа витрат. Порівняння стратегічного контролінгу та контролінгу витрат не актуальне в силу відсутності тісного взаємозв'язку, тому автором представлені результати зіставлення оперативного контролінгу та контролінгу витрат, а також визначені ключові особливості та положення системи контролінгу витрат.

Досліджено методологію та інструментарій оперативного та стратегічного контролінгу в управлінні витратами. Огляд літературних джерел показав, що

існує безліч перешкод, що часто виникають з вини самої особи, яка проводить зміни в системі управління підприємства і приймає спробу сформувати і реалізувати систему контролінгу. Тому автором роботи були визначені типові помилки, що виникають під час контролінгу витрат. Для досягнення ефективності оперативного контролінгу на підприємстві автором зазначається, що виникає необхідність досягнення збалансованої роботи всіх складових організаційно-економічного механізму контролінгу.

Зазначено основні проблеми реалізації контролінгу витрат на вітчизняних підприємствах за такими категоріями, як історичні, психологічні та організаційно-методичні. Розглянуті етапи розвитку найбільш поширених інструментів контролінгу, які є базовими при створенні системи контролінгу витрат. Акцентується увага на таких інструментах, як: direct-costing, standart-costing, розрахунок життєвого циклу продукції LCC, target-costing, бенчмаркінг витрат, kaizen-costing. Зазначено, що універсальних інструментів контролінгу витрат ще не створено. Оптимальним рішенням є паралельне використання придатних інструментів контролінгу витрат в управлінні підприємством.

РОЗДІЛ 2

ДІАГНОСТИКА ОСОБЛИВОСТЕЙ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ТОВ «XXXX»

2.1. Організаційно-економічна характеристика виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX»

Молокопереробна галузь у загальному обсязі реалізації продукції харчової промисловості України займає 11 %. Якість і кількість виготовленої продукції залежить від обсягів і якості виробленої та переданої на переробку молока, тобто від розвитку тваринництва у країні.

Загальний обсяг виробництва молока в Україні становив у 2016 р. 10,38 млн т – це відповідно 42,4 % рівня 1990 р. [44]. Найбільш критичний період падіння прийшовся на 1990–2000 рр. – майже удвічі. З 2000 р. виробництво молока продовжує падіння, але меншими темпами – за останні 16 років на 18 %. У 2016 р. загальний обсяг виробництва молока й молокопродуктів становив 1630.1 тис. т (рис. 2.1) [44].



Рис. 2.1. Динаміка виробництва молока й молочних продуктів в Україні за 2008-2017 рр.

Складено автором на основі [44]

Основними факторами, що впливають на доходи та витрати молокопереробних підприємств є: обсяг виробництва, кількість великої рогатої худоби; якість сировини та асортимент продукції; сильна ринкова влада, закупівельні ціни на молоко; попит на продукцію та купівельна спроможність населення; сезонність виробництва.

Компанія «XXXX» – французька компанія, виробник молочних продуктів та інших харчових продуктів. Заснована в 1919 році Ісааком Карасо в Барселоні. Діяльність компанії зосереджена на випуску молочних продуктів, дитячого харчування та мінеральної води.

В Україні компанія розпочала діяльність у 1998 році. Далі у 2006 році компанія викупила завод «Родич» у м. Херсон, який сьогодні носить назву «XXXX-Дніпро». У 2010 році відбувається злиття підприємств групи «XXXX» в регіоні Схід та компанії «Юнімілк», кожна з яких займала на той час близько 12% ринку. Після злиття, обсяг продажів об'єднаної компанії склав близько 25%.

В Україні, після об'єднання, компанію представляють наступні підприємства:

- ТОВ «Юнімілк» – колишня торгова компанія групи «Юнімілк», через яку з 2010 року операції фактично не здійснюються
- ТОВ «XXXX-Дніпро» – завод у м. Херсон;
- ПАТ «Кременчуцький міськмолкозавод» – завод у м. Кременчук;
- ПАТ «Галактон» – завод в м. Києві, який з вересня 2014 року припинив своє існування.

Коротко розглянемо основні аспекти діяльності кожного з підприємств групи.

ПАТ «Галактон» – було одним з найбільших підприємств молочної промисловості України, введене в експлуатацію у червні 1961 року як завод із виробництва обмеженого асортименту молочних продуктів (молоко питне, кефір, ряжанка, сметана, сир кисломолочний). В 1983 році підприємство реконструйовано, в результаті чого його потужність зросла до 600 тон. переробленого молока за добу. Після об'єднання з 2010 року входить до складу

групи «XXXX» в Україні. До 2014 року був найбільшим заводом у складі групи в Україні. На початку 2014 року компанія прийняла рішення перенести виробничі потужності на інші 2 заводи, що було зумовлено високою собівартістю виробництва на київському заводі, а також відсутністю можливостей щодо подальшого розширення виробничих потужностей київського заводу [45].

У 2006 році компанія «XXXX» придбала завод «Родич» у м. Херсон. Після придбання було проведено повну реконструкцію та модернізацію заводу згідно із світовими стандартами «XXXX». Виробничі потужності «XXXX-Дніпро» тепер дозволяють виробляти питні та десертні йогурти, сметану, молоко, кефір і ряжанку та інші інноваційні молочні продукти. На сьогоднішній день на заводі виробляється продукція під такими торговельними марками: «Живинка», «Активіа», «Даніссімо», «Растишка». Близько 50% продукції компанії «XXXX», що реалізується в Україні, виготовляється саме на заводі у Херсоні. Процес виробництва відповідає усім найвищим стандартам якості [45].

ПАТ «Кременчуцький міськмолкозавод» є ще однією складовою виробничих потужностей компанії «XXXX» в Україні. Завод був заснований ще в 1929 і переробляв тоді 600 тонн молока на рік. На сьогодні здійснюється випуск класичної та цільномолочної продукції, сухого молока, кисломолочного сиру. Сьогодні на заводі в Кременчуці працюють 330 співробітників, а фактичні потужності з виробництва молока, масла та кисломолочної продукції становлять 50 000 т/рік [45].

Компанія ТОВ «Юнімілк» на сьогодні не здійснює операційної діяльності, а існує лише як юридична особа. У 2015 році здійснено об'єднання компанії з ТОВ «XXXX-Дніпро».

Організаційну структуру компанії можна охарактеризувати як лінійно-функціональну. Управління здійснюється Генеральним Директором, якому підпорядковуються директори функціональних напрямків: з досліджень і розробок, маркетинговий, операційний, з продажів, фінансовий, із закупівель, по персоналу, із юридичних справ, із питань взаємодії з державними органами

та безпеки. У підпорядкуванні Директорів знаходяться менеджери, які здійснюють управління персоналом кінцевих ланок організаційної структури. Варто зауважити, що директори заводів підпорядковуються операційному директору, який здійснює крім цього управління відділами логістики та планування.

Узагальнено організаційну структуру компанії відображено на рис.2.2.

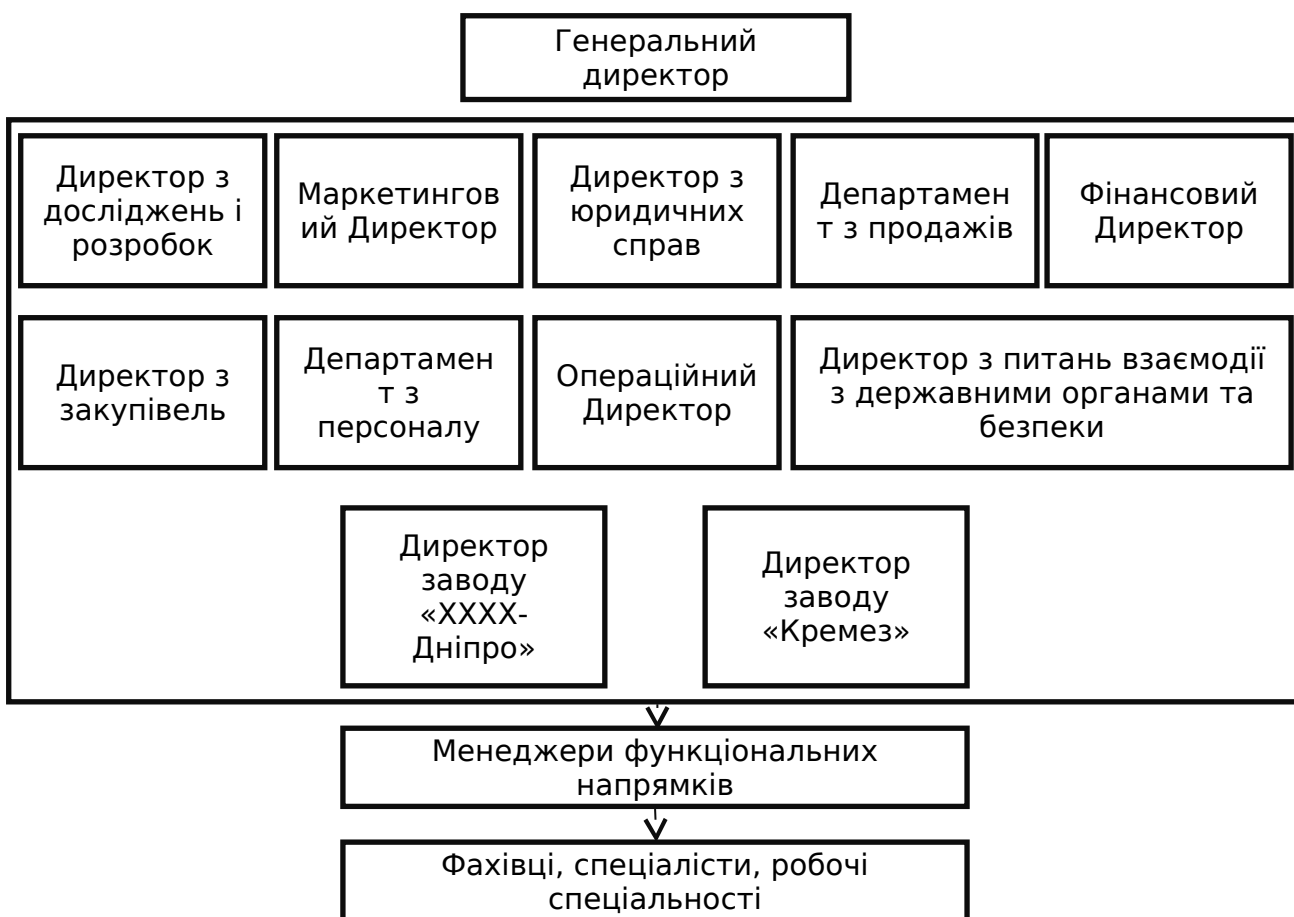


Рис. 2.2. Організаційна структура ТОВ «XXXX»

Складено автором на основі внутрішньої звітності

Усі підприємства групи ведуть облік відповідно до українських стандартів, а також формують звітність за стандартами МСФЗ. При цьому звітність усіх чотирьох компаній консолідується, з метою отримання даних про реальний результат групи в Україні, саме тому в даній роботі розглядається діяльність групи даних компаній, тобто ТОВ «XXXX», а не окремо взятого підприємства.

Варто зауважити, що загалом на підприємствах групи працює близько 2 тис. чол., при цьому є пряме підпорядкування центральному офісу компанії в

Франції – туди відправляється інформація про фінансові показники діяльності компанії, а звідти, за потреби, здійснюється додаткове фінансування української компанії.

Компанія здійснює значні інвестиції у наявні виробничі потужності – починаючи з 2013 року обсяг інвестицій щорічно складав більше 100 млн. грн.

При цьому компанія реалізує проекти з підтримки розвитку в Україні молочних кооперативів, а також надає фінансову допомогу фермерським господарствам.

Представимо аналіз структурних змін основних показників виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр. (рис. 2.3-2.5).



Рис. 2.3. Структурні зміни активів балансу ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.
Складено на основі даних фінансової звітності підприємства

Необоротні активи зросли за рахунок переоцінювання основних засобів, закупівлі та модернізації обладнання. Спостерігається збільшення частки незавершених капітальних інвестицій. У 2016-2017 рр. в балансі

відображаються нематеріальні активи. Показник інших фінансових інвестицій щороку складає приблизно однакову суму – 13-14 млн. грн.

Зростання основних засобів свідчить про покращення виробничого потенціалу підприємства і є результатом введення в експлуатацію нових об'єктів. Частка ОЗ склала більше 40%, тому можна вважати, що ТОВ «XXXX» має «важку» структуру активів, що свідчить про значні накладні витрати і високої чутливості до змін виручки.

Збільшення нематеріальних активів свідчить про інноваційну спрямованість діяльності підприємства, яке стало більше уваги приділяти інвестуванню коштів в об'єкти інтелектуальної власності.

Зміна оборотних коштів обумовлена зростанням балансової вартості запасів протягом 2013-2015 рр., дебіторської заборгованості за продукцію (майже в 5 разів у 2017 р. в порівнянні із 2013 р.), збільшенням суми іншої дебіторської заборгованості і грошових коштів.

Збільшення дебіторської заборгованості викликано пом'якшенням кредитної політики і погіршенням платоспроможності покупців.

Тенденція зміни співвідношення необоротних та оборотних активів ТОВ «XXXX» нестабільна: протягом 2013-2015 рр. відбувається зменшення необоротних активів (77,9 % у 2013 р., 73,62 % у 2014 р. та 71,39 % у 2015 р.), а у 2016-2017 рр. спостерігається зменшення оборотних активів (частка від балансу складає 23,28% у 2016 р. та 22,59% у 2017 р.

Зростання основних засобів свідчить про покращання використання виробничого потенціалу підприємства і є результатом введення в експлуатацію нових об'єктів з метою розширення виробництва. Позитивна тенденція до зменшення запасів в компанії протягом 2014-2017 рр. свідчить про зростання попиту на продукцію підприємства і збільшення ефективності удосконалення технологічного процесу виробництва продукції.



Рис. 2.4. Структурні зміни пасивів балансу ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.

Складено на основі даних фінансової звітності підприємства

За досліджуваний період компанія збільшила власний капітал із 295,2 млн. грн у 2013 р. до 803,7 млн. грн у 2017 р., тобто спостерігається збільшення на 172 % або майже у 3 рази, що визначає ефективний стан управління власним капіталом компанії. Збільшення частки власного капіталу свідчить про збільшення рівня фінансової незалежності (стійкості) ТОВ «XXXX» і зростання його резервного позикового потенціалу, тобто здатності підприємства залучати позикові кошти на більш вигідних умовах.

Відсутність довгострокових зобов'язань свідчить про те, що підприємство не надає перевагу залученню позикових коштів для розширення виробництва та модернізації обладнання. Переважання короткострокових джерел в структурі позикових коштів є негативним фактом, який характеризує погіршення структури балансу і підвищення ризику втрати фінансової стійкості.

Підвищення вартості поточних зобов'язань ТОВ «XXXX» пов'язані із збільшенням боргового навантаження, незалученням коштів, а також зростанням вартості запозичень через значну девальвацію гривні.

Такі структурні зміни активів і пасивів балансу ТОВ «XXXX» свідчать про недостатньо ефективну стратегію розвитку компанії, що характерно в умовах впливу на її виробничо-господарську діяльність інфляційних процесів та нестабільності політичного й економічного середовища України.



Рис. 2.5. Динаміка зміни основних показників балансу
ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.

Сформовано автором на основі звітності підприємства

Збільшення валюти (підсумку) балансу свідчить про розширення обсягу фінансово-господарської діяльності підприємства, проте значний вплив мають інфляційні процеси, які спостерігаються в Україні із 2013 року.

Розвиток будь-якої галузі залежить від фінансового стану компаній та вміння запроваджувати інновації з метою підвищення ефективності управління ресурсним потенціалом компанії та виробництвом загалом.

Розглянемо більш детально стан управління фінансово-господарською діяльністю ТОВ «XXXX» (Додаток В, Г) та динаміку зміни основних економічних показників його діяльності (табл. 2.1, рис. 2.6-2.7).

Таблиця 2.1.

**Основні економічні показники фінансово-господарської діяльності
ТОВ «XXXX» за період 2013-2017 рр.**

Показник	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Чистий прибуток	187,0	202,4	272,8	310,2	369,8
Чистий дохід	1 407,4	1 703,7	2 640,9	2 991,9	3 228,6
Собівартість	1 073,9	1 294,7	2 063,7	2 378,7	2 535,6
Валовий прибуток	333,49	409,00	577,23	613,15	693,02
Фінансовий результат від операційної діяльності	243,5	268,6	417,5	434,2	503,7
Необоротні активи	526,6	717,0	935,2	1 301,0	1 405,2
Оборотні активи	149,4	256,9	374,8	422,7	410,1
Власний капітал	295,2	305,6	458,7	743,4	803,7
Довгострокові зобов'язання	0,00	0,00	0,47	0,33	0,21
Короткострокові зобов'язання	380,8	668,3	850,8	979,9	1 011,4

Складено на основі даних фінансової звітності підприємства

Основний узагальнюючий показник – чистий прибуток. В умовах ринкової економіки чистий прибуток є основою економічного та соціального розвитку підприємства [46].



Рис. 2.6. Динаміка зміни чистого прибутку ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.

Сформовано автором на основі звітності підприємства

Чистий прибуток це незмінне джерело фінансування розвитку підприємства (реінвестування прибутку) виплати дивідендів, створення резервних фондів, задоволення соціальних та матеріальних потреб працівників підприємства. Цей показник є вираженням ділової активності та ефективності менеджменту [46].

Собівартість продукції – це поточні витрати підприємства, виражені у грошовій формі, які являють собою вартісну оцінку використовуваних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, палива, матеріалів, енергії, трудових ресурсів, основних фондів, а також інших витрат, необхідних для її виробництва та реалізації [47]. Збільшення собівартості свідчить про подорожчання одиниці продукції, що негативно впливає на прибуток підприємства.



Рис. 2.7. Динаміка зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.

Сформовано автором на основі звітності підприємства

Зростання чистого доходу свідчить про зростання масштабів діяльності підприємства, розширення сфер діяльності, зміцнення позицій на ринку. Зростання відбулося як за рахунок збільшення обсягів виробництва, так і через зростання цін під впливом інфляційних процесів. І собівартість, і чистий дохід зросли приблизно у 2,3 рази у 2017 році в порівнянні із 2013 роком.

2.2. Аналіз та оцінювання ефективності діяльності підприємства

Фінансовий стан підприємств слід розуміти як здатність підприємства фінансувати свою діяльність в умовах раціонального використання ресурсного потенціалу, ефективного управління витратами та реалізації стратегії їх розвитку.

Він характеризується забезпеченістю фінансовими ресурсами, необхідними для нормального функціонування підприємства, доцільним їх розміщенням та ефективним використанням, фінансовими взаємовідносинами з іншими юридичними та фізичними особами, платоспроможністю та фінансовою стійкістю.

Головна мета аналізу – своєчасне виявлення й ліквідація недоліків у фінансовій діяльності та пошук резервів покращення фінансового стану підприємства та його платоспроможності [48].

Аналіз ліквідності та платоспроможності підприємства. Ліквідність – це спроможність підприємства погашати свої поточні зобов'язання вчасно і в повному обсязі. Для підтримки ліквідності на належному рівні підприємство повинно мати достатній обсяг грошових коштів та інших ліквідних активів, які в разі потреби можна перетворити в готівку і використати для погашення зобов'язань [49].

Для оцінки ліквідності та платоспроможності розраховуються коефіцієнти покриття, швидкої ліквідності, абсолютної ліквідності та чистий оборотний капітал (табл. 2.2, рис. 2.8) [48].

Термін «ліквідний» передбачає безперешкодне перетворення майна в кошти платежу. Чим менше час, необхідний для перетворення окремого виду активів, тим вища його ліквідність.

Таким чином, ліквідність підприємства – це його здатність перетворити свої активи в кошти платежу для погашення короткострокових зобов'язань [49].

Для оцінки платоспроможності розраховуються коефіцієнти покриття, швидкої ліквідності, абсолютної ліквідності та чистий оборотний капітал.

1) Коефіцієнт покриття:

$$K_{\text{покр.}} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (2.1);$$

2) Коефіцієнт швидкої ліквідності:

$$K_{\text{шв.лікв}} = \frac{\text{Об. акт.} - \text{вир. запаси} - \text{незавер. вир.} - \text{готова прод.} - \text{товари}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (2.2);$$

3) Коефіцієнт абсолютної ліквідності:

$$K_{\text{абс.л.}} = \frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (2.3);$$

4) Робочий капітал:

$$Ч_{\text{об.кап.}} = \text{Об. активи} - \text{Поточні зобов'язання} \quad (2.4).$$

Таблиця 2.2.

Аналіз зміни показників ліквідності та платоспроможності

ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.

Показник	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Коефіцієнт покриття	0,392	0,384	0,441	0,431	0,405
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,292	0,274	0,353	0,362	0,341
Коефіцієнт ліквідності абсолютної	0,104	0,076	0,063	0,091	0,041
Чистий оборотний капітал (Робочий капітал), тис. грн.	-231,4	-411,4	-476	-557,2	-601,3

Сформовано на основі фінансової звітності

На підприємстві ТОВ «XXXX» коефіцієнт покриття становив у 2013 р. 0,392; у 2014 р. – 0,384; у 2015 р. – 0,441; у 2016 р. – 0,431, у 2017 р. – 0,405. Спостерігається нестабільна тенденція. Такі показники означають те, що на кожну гривню поточних зобов'язань припадає 0,39 грн., 0,38 грн., 0,44 грн., 0,43 грн. та 0,4 грн. оборотних коштів за досліджуваний період. Станом на 2017 р. цей показник в 4 рази менше рекомендованих для раціонального управління платоспроможністю компанії, що означає втрату платоспроможності підприємства й перевищення вартості поточних зобов'язань над вартістю активів компанії.

Основною причиною, що вплинула на таку зміну показників ліквідності, варто вважати низький обсяг необхідних оборотних активів та збільшення частки як короткострокових, так і довгострокових зобов'язань підприємства.



Рис. 2.8. Динаміка зміни показників ліквідності ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.

Сформовано на основі фінансової звітності

Коефіцієнт швидкої ліквідності ТОВ «XXXX» у 2012-2013 рр. не відповідає рекомендованому для ефективного управління ліквідністю підприємства. Коефіцієнт швидкої ліквідності становить 0,29, 0,27, 0,35, 0,36 та 0,34 за досліджуваний період. Зростання коефіцієнта пов'язане зі зростанням дебіторської заборгованості, що свідчить про серйозні фінансові проблеми підприємства у попередні роки. Підприємству бажано погасити всі свої борги.

Отримання від'ємних значень робочого капіталу підприємства у 2013-2017 рр. свідчить про те, що на підприємстві необхідно зменшити поточні зобов'язання, в першу чергу за рахунок зменшення частки короткострокових кредитів в банках, поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги, а також за одержаними авансами.

Аналіз фінансової стійкості підприємства здійснюється за даними балансу підприємства, характеризує структуру джерел фінансування ресурсів підприємства, міру фінансової стійкості і незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування діяльності [50].

Аналіз фінансової стійкості підприємства здійснюється шляхом розрахунку таких показників: коефіцієнта платоспроможності (автономії),

коефіцієнта фінансування, коефіцієнта забезпеченості власними оборотними засобами та коефіцієнта маневреності власного капіталу (табл.2.3, рис. 2.9) [50].

1) Коефіцієнт платоспроможності:

$$K_{\text{авт.}} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Майно підприємства}} \quad (2.5);$$

2) Коефіцієнт фінансування:

$$K_{\text{ф}} = \frac{(\text{Забезп. наст. вит. і плат.} + \text{довг. зоб.} + \text{пот. зоб.} + \text{доходи майб. пер.})}{\text{Власний капітал}} \quad (2.6);$$

3) Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами:

$$K_{\text{зоб.}} = \frac{\text{Оборотні активи} - \text{Поточні зобов'язання}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (2.7);$$

4) Коефіцієнт маневреності власного капіталу:

$$K_{\text{ман. вл. к.}} = \frac{\text{Власні оборот. кошти}}{\text{Власний капітал}} \quad (2.8).$$

Таблиця 2.3.

Динаміка зміни коефіцієнтів платоспроможності

ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.

Показник	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Коефіцієнт автономії	0,437	0,314	0,350	0,431	0,443
Коефіцієнт фінансування	1,290	2,187	1,856	1,319	1,259
Коефіцієнт забезпечення власними засобами	-0,608	-0,616	-0,559	-0,569	-0,595
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,784	-1,346	-1,038	-0,750	-0,748

Сформовано на основі фінансової звітності

Коефіцієнт автономії на ТОВ «XXXX» менший 0,5, що дає змогу зрозуміти, підприємство не в змозі працювати без зовнішніх джерел фінансування. Можна побачити позитивну тенденцію до збільшення цього показника.

За досліджуваний період значення коефіцієнта фінансування перевищувало 1, а саме: 1,29 в 2013 р., 2,19 в 2014 р., 1,86 в 2015 р., 1,32 в 2016 р. та 1,26 в 2017 р. Прослідковується загальна тенденція до зменшення, що є позитивною ознакою. Це свідчить про те, що ТОВ «XXXX» з кожним роком стає більш незалежним від позикових коштів.

Коефіцієнт забезпечення власними засобами має стабільну незмінну тенденцію і має від'ємне значення. Це говорить про те, що частина

матеріальних оборотних активів не може фінансуватися за рахунок засобів чистого оборотного капіталу. Цей показник збільшився у 2014 р. порівняно із 2013 р. та у 2015 р. в порівнянні із 2014 р. на 1,28 %, в 2016 р. зменшився на 9,1 % та склав -0,57, в 2015 р. збільшився на 6,3 % та склав -0,6.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу також має негативні значення і має нестабільну тенденцію. Значний вплив здійснив показник поточних зобов'язань, які знову ж таки потрібно скоротити в структурі пасивів балансу.



Рис. 2.9. Динаміка зміни показників платоспроможності ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр.

Сформовано на основі фінансової звітності

Стабільність фінансового стану підприємства в умовах ринкової економіки обумовлена значною мірою його діловою активністю, що залежить від широти ринків збуту продукції, його ділової репутації, ступеня виконання плану за основними показниками господарської діяльності, рівня ефективності використання ресурсів і стабільності економічного зростання.

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті проявляється, насамперед, у швидкості обороту його коштів. Аналіз ділової активності полягає в дослідженні рівнів і динаміки різноманітних коефіцієнтів оборотності (табл. 2.4, рис. 2.10).

Коефіцієнт оборотності активів – відображає швидкість обороту сукупного капіталу підприємства, тобто показує, скільки разів за аналізований період відбувається повний цикл виробництва й обіг, що приносить відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції принесла кожна одиниця активів [51].

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) розраховується як відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості основних засобів. Він показує ефективність використання основних засобів підприємства [51].

1) Коефіцієнт оборотності активів:

$$K_{об. а} = \frac{\text{Чистий дохід (виручка)}}{\text{Середньорічна вартість активів}} ; \quad (2.9);$$

2) Коефіцієнт кредиторської заборгованості:

$$K_{кред. заб.} = \frac{\text{Чистий дохід (виручка)}}{\text{Середньорічну кред. заборгованість}} \quad (2.10);$$

3) Коефіцієнт дебіторської заборгованості:

$$K_{деб. заб.} = \frac{\text{Чистий дохід (виручка)}}{\text{Середньорічна деб. заборгованість}} \quad (2.11);$$

4) Строк погашення дебіторської заборгованості

$$СП_{деб. заб} = \frac{\text{Тривалість періоду}}{K. об. деб. заборг.} \quad (2.12);$$

5) Строк погашення кредиторської заборгованості

$$СП_{кред. заб} = \frac{\text{Тривалість періоду}}{K. об. кред. заборг.} \quad (2.13);$$

6) Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів:

$$K_{об. м. з.} = \frac{\text{Чистий дохід (виручка)}}{\text{Середньорічна вартість запасів}} \quad (2.14);$$

7) Коефіцієнт оборотності основних засобів

$$K_{об. о. з.} = \frac{\text{Чистий дохід (виручка)}}{\text{Середньорічна вартість основних засобів}} \quad (2.15).$$

Таблиця 2.4.

Динаміка зміни коефіцієнтів ділової активності

ТОВ «XXXX» за 2014-2017 рр.

Показник	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Коефіцієнт оборотності активів	2,07	2,31	1,97	1,82
Коефіцієнт кредиторської заборгованості	0,1	0,2	0,4	0,3
Коефіцієнт дебіторської заборгованості	19,1	15,0	12,5	12,2
Строк погашення дебіторської заборгованості	20	25	30	30

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	23,1	27,9	33,5	38,2
Коефіцієнт оборотності основних засобів	4,41	4,21	5,27	2,93

Сформовано на основі фінансової звітності

Коефіцієнт оборотності активів має негативну тенденцію. У 2015 р. відносно 2014 р. спостерігається збільшення на 0,25 або 12 %, в 2016 р. відносно 2015 р. – зниження на 0,34 або на 14,7 %, у 2017 р. відносно 2016 р. – спад на 0,15 або на 7,5 %. Зниження даного показника свідчить про відносне збільшення виробничих запасів і незавершеного виробництва або про зниження попиту на готову продукцію. У цілому, чим вище показник оборотності матеріальних запасів, тим менше коштів зв'язано в цій найменш ліквідній статті оборотних активів, тим більш ліквідну структуру мають оборотні активи й тим стійкіше фінансове становище підприємства.

Коефіцієнти оборотності дебіторської заборгованості має негативну тенденцію до зниження, кредиторської заборгованості – позитивну до зростання, що означає збільшення швидкості оплати заборгованості підприємства. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки разів за рік обернулися кошти, вкладені в розрахунки, тобто 19,1; 15; 12,5 та 12,2 за досліджуваний період.

Період погашення кредиторської заборгованості характеризує середній період сплати підприємством короткострокової кредиторської заборгованості; позитивною є тенденція зменшення показника.

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів має позитивну тенденцію до збільшення протягом досліджуваного періоду. У 2014 р. цей показник становив 23,1; у 2015 р. – 27,9 (збільшення на 20,8 %), у 2016 р. – 33,5 (збільшення на 20,2 %), у 2017 р. – 38,2 (збільшення на 14 %). Чим вище показник оборотності матеріальних запасів, тим менше коштів зв'язано в цій найменш ліквідній статті оборотних активів, тим більш ліквідну структуру мають оборотні активи й тим стійкіше фінансове становище підприємства.



Рис. 2.10. Динаміка зміни показників ділової активності
ТОВ «XXXX» за 2014-2017 рр.

Сформовано на основі фінансової звітності

Як і кожен абсолютний показник розмір прибутку не завжди характеризує ефективність діяльності підприємства. Тому, доцільно оцінити ефективність роботи підприємства та ефективність реалізації стратегії його розвитку за показниками рентабельності (табл. 2.5, рис. 2.11).

Рентабельність характеризує рівень прибутковості; він більшою мірою, аніж прибуток характеризує кінцеві результати діяльності підприємства. Рентабельність дозволяє зіставити ефективність роботи різних підприємств, прибутковість різних видів продукції тощо [52].

Показники рентабельності є відносними характеристиками фінансових результатів і ефективності діяльності підприємства. Вони вимірюють прибутковість підприємства з різних позицій і групуються відповідно до інтересів учасників економічного процесу, ринкового обміну. З цієї причини вони є важливими обов'язковими елементами порівняльного аналізу й оцінки фінансового стану підприємства та ефективності реалізації стратегії його розвитку [53].

Для оцінки ділової активності розраховуються коефіцієнти рентабельності активів (усього капіталу), рентабельності власного капіталу, рентабельності діяльності та рентабельності продукції.

- 1) Коефіцієнт рентабельності активів:

$$K_{p.a} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середньорічна вартість активів}} \quad (2.16);$$

- 2) Коефіцієнт рентабельності власного капіталу:

$$K_{p.v.k.} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середньорічна вартість власного капіталу}} \quad (2.17);$$

- 3) Коефіцієнт рентабельності діяльності:

$$K_{p.d.} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід (виручка)}} \quad (2.18);$$

- 4) Коефіцієнт рентабельності продукції:

$$K_{p.n.} = \frac{\text{Фінанс. результ. від оп. діяльн.} + \text{Інші оп. витрати} - \text{Інші оп. дох.}}{\text{Собів.} + \text{Адмін. витрати} + \text{Витрати на збут}} \quad (2.19).$$

Таблиця 2.5.

Динаміка зміни коефіцієнтів рентабельності

ТОВ «XXXX» за 2014-2017 рр.

Показник	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Коефіцієнт рентабельності активів	0,245	0,239	0,205	0,209
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,674	0,714	0,516	0,478
Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,119	0,103	0,104	0,115
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,156	0,132	0,130	0,146

Сформовано на основі фінансової звітності

Зменшення рівня рентабельності активів свідчить про падаючий попит на продукцію підприємства. Показує, скільки чистого прибутку припадає на 1 грн. вкладених активів (інвестицій), тобто 0,25 у 2014 р., 0,24 у 2015 р., 0,2 у 2016 р. та 0,21 у 2017 р.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу визначає прибуток, отриманий на одиницю капіталу власників підприємства. Він відображає прибутковість всього капіталу, що належить акціонерам, а не лише інвестованого в акції. Зростання рентабельності власного капіталу може бути викликано як зростанням розміру прибутку, так і зменшенням частки власного капіталу в ресурсах підприємства, отже, зростанням ризику структури капіталу.

Із рис. 2.11 видно, що найгірші показники має рентабельність власного капіталу. Стрімкий спад обумовлений зниженням частки власного капіталу в структурі балансу підприємства.



Рис. 2.11. Динаміка зміни показників рентабельності ТОВ «XXXX» за 2014-2017 рр.

Сформовано на основі фінансової звітності

Динаміка коефіцієнта рентабельності діяльності, що спостерігається протягом 2014-2017 рр., свідчить про стабільний рівень ефективності господарської діяльності підприємства та відносно ефективну програму реалізації стратегії його розвитку. Основними факторами, що впливають на такий результат господарювання є нестабільність політичного та економічного середовища.

Показники рентабельності продукції є основними індикаторами ефективності виробничої діяльності. Спад цього показника спричинений збільшенням собівартості продукції через різні інфляційні процеси.

Таким чином, ТОВ «XXXX» доцільно підвищувати ефективність управління виробничо-господарською діяльністю та раціонально управляти власним ресурсним забезпеченням.

2.3. Організаційне забезпечення реалізації контролінгу витрат та впровадження автоматизованих інформаційних систем

Актуальною проблемою є розвиток теорії та практики трансформації та реорганізації організаційної структури підприємства з урахуванням його внутрішнього потенціалу й приведення у відповідність структури до сучасних умов функціонування зовнішнього середовища з урахуванням його особливостей та мінливості.

В межах даної роботи виявлена необхідність трансформації організаційної структури ТОВ «XXXX», перерозподілу функцій між підрозділами підприємства, визначення функціональних обов'язків персоналу та субординації, а також налагодження інформаційних потоків між усіма ланками за умови впровадження контролінгу в управлінську діяльність підприємства.

Завдання побудови раціональної структури фінансово-економічних служб підприємства полягає у створення служб підприємства, здатних вирішувати весь спектр поточних проблем підприємства й, у той же час, не дублювати функції один одного [48, 54, 55].

Після того, як керівництво підприємства прийняло рішення про формування системи контролінгу витрат на підприємстві, переконалося, що йому необхідні ті послуги, які дана система може надати організації з метою більш успішного її управління, виникає проблема з вибором варіанту позиціонування служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.

У практичній діяльності підприємств, що реалізують систему контролінгу витрат, існує кілька варіантів вирішення даної організаційної проблеми:

- оформлення контролінгу без виділення підрозділів;
- створення спеціальних підрозділів, які здійснюють функції контролінгу на підприємстві;
- впровадження самоконтролінгу в організації.

Найбільш значущими чинниками, що впливають на прийняття рішення про виділення служби контролінгу на підприємстві і на те, якою вона буде –

централізованою, децентралізованою, штабною або лінійною, – є розмір підприємства та існуюча організаційна структура.

Створення контролінгової служби без підрозділів передбачає такі особливості:

– передача функцій контролінгу відповідального за облік, тобто підрозділу, що приймає значну участь в інформаційному забезпеченні на підприємстві;

– розподіл завдань контролінгу між усіма підрозділами, які виконують керівні функції.

Але варто зазначити про існування недоліків оформлення контролінгу без підрозділів, а саме:

1) відсутність професійно компетентного і незалежного контролера для нейтральної оцінки прийнятих рішень;

2) збільшення навантажень на існуючі підрозділи;

3) необхідність мотивації співробітників для засвоєння знання про методи ведення системи контролінгу витрат;

4) негативне сприйняття контролінгу співробітниками;

5) недостатня кваліфікація керівництва щодо реалізації «філософії» контролінгу, що вимагає цілеспрямованого мислення з урахуванням взаємозв'язків між різними факторами впливу.

Створення служби контролінгу передбачає:

– зміна повноважень і відповідальності в інших підрозділах;

– при лінійно-штабній структурі підприємства ефективне рішення для закріплення системи контролінгу витрат – створення штабного підрозділу контролінгу, підлеглого вищому керівному рівню;

– створення, крім централізованих відділів контролінгу, децентралізованих за різними сферами діяльності підприємства, що підпорядковані керівнику відповідного спеціального підрозділу.

Самоконтролінг:

1) розподіл завдань контролінгу між менеджерами і співробітниками виконавчих рівнів;

2) суттєве скорочення часу на реагування виникаючих відхилень;

3) забезпечення контролером правильного застосування керівником інструментів контролінгу витрат, надання допомоги в інтерпретації результатів.

Вплив розмірів підприємства і організаційної структури підприємства на організацію служби контролінгу відображений на рисунку 2.12.

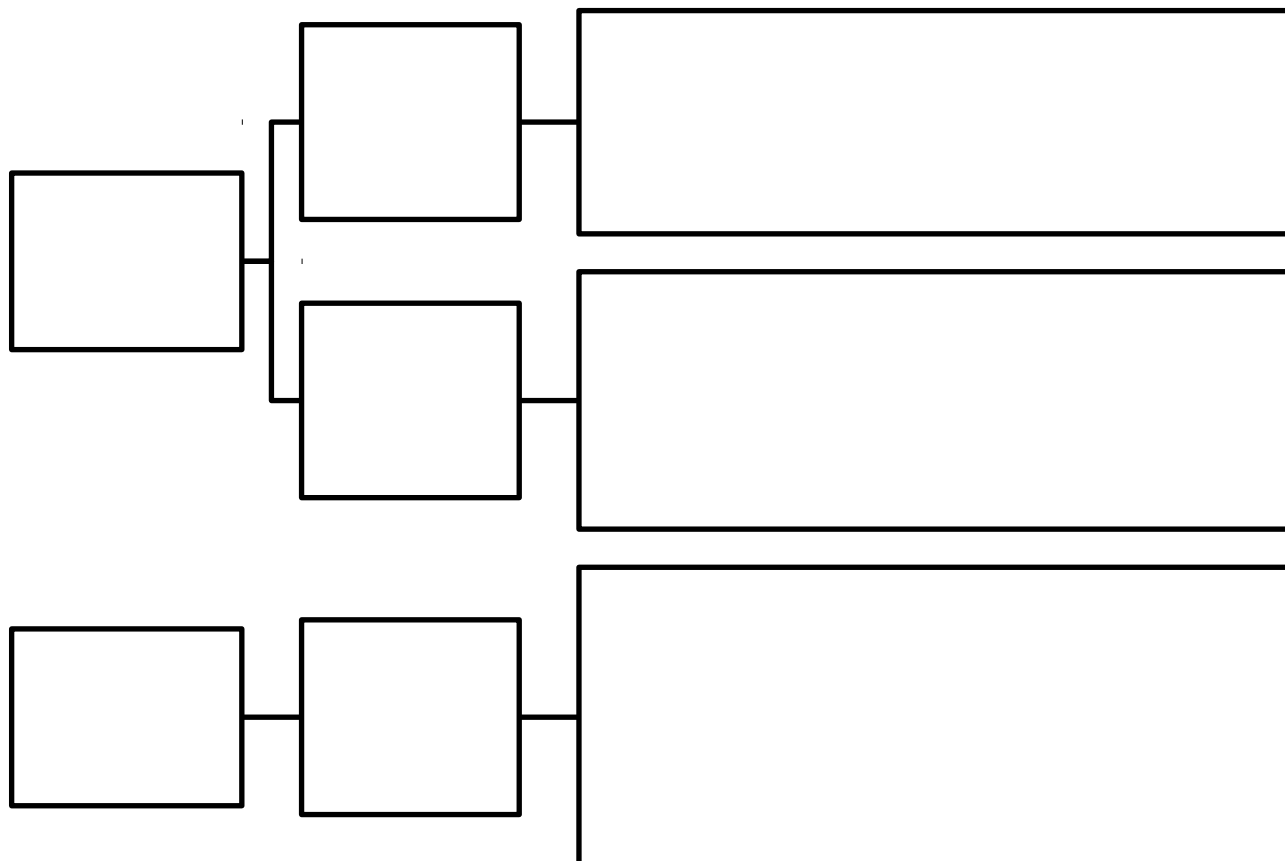


Рис. 2.12. Вплив розмірів підприємства та організаційної структури підприємства на організацію служби контролінгу

Сформовано автором

Одним з напрямів удосконалення фінансового контролінгу в управлінні витратами підприємств є впровадження ефективної системи інформаційного забезпечення для прийняття фінансових рішень. У сучасних умовах ведення бізнесу успішна реалізація інформаційної функції фінансового контролінгу неможлива без використання автоматизованих систем управління.

Впровадження ERP-систем забезпечує якісну технічну обробку інформації, швидку її інтерпретацію, удосконалення доступу до інформації всіх підрозділів підприємства та дозволяє пришвидшити бізнес-процеси. Це дає можливість в стислий період часу отримувати необхідну оперативну

інформацію та створює передумови спрощення процедури прийняття управлінських рішень топ-менеджментом підприємства.

Автоматизована інформаційна система – сукупність інформації, економіко-математичних методів і моделей, технічних, програмних, технологічних засобів і фахівців, призначених для автоматизованої обробки інформації та прийняття управлінських рішень [56]; взаємозв'язана сукупність даних, обладнання, програмних засобів, персоналу, стандартних процедур, які призначені для збору, обробки, розподілу, зберігання, представлення інформації у відповідності з вимогами, які випливають з цілей організації [57]; системи для пошуку, збирання, зберігання, накопичення, обробки, передачі інформації за допомогою використання обчислювальної техніки, засобів і каналів зв'язку, комп'ютерних інформаційних мереж [58].

ERP системи – це набір інтегрованих програм, які комплексно, в єдиному інформаційному просторі підтримують усі основні аспекти управлінської діяльності підприємств – планування ресурсів (фінансових, людських, матеріальних) для виробництва товарів (послуг), оперативне управління виконанням планів (у тому числі постачання, збут, ведення договорів), усі види обліку, аналіз результатів господарської діяльності [13].

Основною задачею ERP-системи є допомога менеджерам в управлінні організацією як системою. Використання ERP системи дозволяє використовувати єдину інтегровану програму замість декількох розрізнених, яка може управляти обробкою, логістикою, дистрибуцією, запасами, витратами, доставкою, виставлянням рахунків, бухгалтерським обліком, податковим обліком тощо.

Як показує дослідження (рис. 2.13), сумарна частка трьох провідних постачальників ERP-систем у 2017 році становила 85 %. Лідером ринку була компанія «SAP», частка якої становила 54 %. Другу і третю позиції в списку ТОП-3 займали, відповідно, компанії «1С» і НПП «Інформаційні Технології».



Рис. 2.13. Частка основних постачальників ERP-систем на українському ринку у 2017 році

Складено автором на основі [59, 60]

Локальні системи характеризуються низьким діапазоном вартості і невеликими термінами впровадження. Фактично підприємство може самостійно провести настройку та впровадження системи. При цьому найчастіше локальні системи є відокремленими програмами. Мінусами даних рішень є їх слабка або повна відірваність від усього інформаційного простору компанії. Дані в систему заводяться вручну, вони не можуть бути вивантажені з інших програм і використовуватися іншими інформаційними системами.

Саме з цієї причини подібні програми не рекомендуємо застосовувати на середніх і великих підприємствах, де інформаційні потоки достатньо великі і потрібна єдина інформаційна середа для забезпечення життєдіяльності підприємства.

Фінансовий відділ ТОВ «XXXX» у своїй роботі використовує програмне забезпечення «1С» (версія 8.0) та Excel для формування бюджетів, управлінської звітності, аналізу результатів діяльності компанії.

У сучасних умовах ведення бізнесу вважається, що дана схема управління та моніторингу інформації є прийнятною для малого бізнесу. В свою чергу виробниче підприємство з номенклатурою продукції більше 258 одиниць та кількістю працюючих – 2000 осіб потребує впровадження комп'ютерних

інформаційних систем, адже їх відсутність, призводить ще до таких проблем як [61]:

1. Збільшення кількості помилок, які пов'язані з людським фактором.
2. Неможливість одночасно працювати з одним і тим же файлом декільком користувачам. Це призводить до збільшення термінів підготовки управлінської звітності, особливо при закритті періоду. Часто порушується послідовність роботи з одним і тим же файлом. Усе це в результаті приводить до необхідності витрачання додаткового часу на перевірку та уточнення достовірності даних.
3. Необхідність додаткової обробки даних в Excel із бухгалтерської програми для управлінських потреб. Даний факт також не оптимізує терміни підготовки необхідної менеджменту інформації, а значить, зменшує обсяг часу, необхідний для прийняття рішень.
4. Обмеження за об'ємом даних. Для того, щоб опрацювати звітні дані багаточисельні зв'язки між листами лише ускладнюють роботу з інформацією і приводять до додаткових помилок.

Таким чином, для впровадження інформаційної системи (ІС) в підрозділі контролінгу молокопереробного підприємства слід провести такі заходи:

- 1) провести аналіз варіантів ІС з метою вибору оптимальних для конкретного підприємства;
- 2) здійснити підбір персоналу, здатного впроваджувати та обслуговувати обрану ІС.

З метою вирішення вищезазначених проблем запропонуємо деякі види корпоративних інформаційних систем, що можуть бути застосовані на ТОВ «XXXX» [62]:

1. Система управління ресурсами підприємства. MRP (Material Requirements Planning) – планування матеріальних потреб; MRPII (Manufacturing Resource Planning) – планування ресурсів виробництва; ERP (Enterprise Resource Planning) – планування ресурсів підприємства;
2. Система управління логістикою (SCM, Supply Chain Management – управління ланцюжками постачання);

3. Система управління даними про виробу на промислових підприємствах (PDM, Product Development Management – управління складанням виробів).

4. Система надання даних для аналізу керівництву (MIS, Management Information Systems).

У результаті дослідження ринку послуг ERP-систем в Україні, враховуючи розмір, особливості діяльності та річний оборот ТОВ «XXXX» для цілей підприємства було обрано – AP Business Allin-One (SAP ERP).

SAP Business All-in-One – це ERP-система світового класу для управління бізнес-процесами компанії, налаштована з урахуванням галузевої специфіки і підтримуюча постійне зростання підприємства. Дана система призначена для компаній з річним оборотом від 20 млн. євро і штатом співробітників від 50 чоловік. Дана інформаційна система призначена для потреб середнього бізнесу та автоматизує всі бізнес-процеси компанії, в тому числі:

- управлінський облік;
- автоматизація казначейства та бюджетування;
- збут і розподіл;
- постачання та обробка закупок;
- управління запасами та складами;
- управління виробництвом: планування і виконання виробництва;
- аналітика і корпоративний портал.

Таким чином, використовуючи SAP можна здійснювати аналіз доходів та витрат компанії в розрізі клієнтів і продукції, що дозволить повніше оцінити, наскільки ефективно працює компанія. Є можливість централізувати й посилити контроль за платоспроможністю підприємства, а також поліпшити загальну грошову позицію товариства та зменшення дебіторської заборгованості. Також централізований аналіз в режимі реального часу надає можливість максимально ефективно використовувати грошові кошти та підвищити доходи компанії.

Інформаційною базою та бізнес-платформою для здійснення фінансового контролінгу в управлінні витратами є один з модулів SAP Business All-in-One –

модуль «контролінг» (CO). Модуль CO орієнтований на надання керівництву всього переліку необхідної управлінської інформації.

Даний модуль дозволяє виконувати наступні операції:

– планування та облік витрат за окремими структурними одиницями підприємства, місцями виникнення витрат, центрами фінансової відповідальності;

- використання різних методів обліку і калькулювання витрат;
- оцінка дохідності окремих видів діяльності;
- визначення планової і фактичної собівартості окремих видів продукції;
- складання бізнес-плану підприємства й іншої управлінської звітності.

У цілому модуль CO забезпечує керівництву підприємства умови для швидкого вироблення якісних управлінських рішень і для оперативного реагування на зміни умов ринку.

Наведена в даному підрозділі інформація стане у нагоді під час розрахунку ефективності залучення нових співробітників, які виконуватимуть функції, що передбачає відділ фінансового контролінгу, а також для аналізу ефективності переходу ТОВ «XXXX» на більш сучасні автоматизовані системи фінансового планування та контролю витрат.

Висновки до розділу 2

У другому розділі дисертаційної роботи надана організаційно-економічна характеристика виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX». Відображена динаміка виробництва молока й молочних продуктів в Україні за 2008-2017 рр. та виявлений різкий спад виробництва протягом останніх трьох років, що обумовлено політично-економічною ситуацією в країні. Надана загальна характеристика підприємства, його продукції, особливостей діяльності. Відображена та проаналізована організаційна структура компанії.

Представлено аналіз структурних змін основних показників виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр. та виявлено, що відбувається зростання як необоротних, так і оборотних активів. Структурні зміни активів і пасивів балансу ТОВ «XXXX» свідчать про недостатньо ефективну стратегію розвитку компанії, що характерно в умовах впливу на її виробничо-господарську діяльність інфляційних процесів та нестабільності політичного й економічного середовища України.

Зростання чистого доходу свідчить про зростання масштабів діяльності підприємства, розширення сфер діяльності, зміцнення позицій на ринку.

Динаміка коефіцієнта рентабельності діяльності свідчить про стабільний рівень ефективності господарської діяльності підприємства та відносно ефективну програму реалізації стратегії його розвитку. Показники рентабельності продукції є основними індикаторами ефективності виробничої діяльності. Спад цього показника спричинений збільшенням собівартості продукції через різні інфляційні процеси.

Таким чином, ТОВ «XXXX» доцільно підвищувати ефективність управління виробничо-господарською діяльністю та раціонально управляти власним ресурсним забезпеченням.

Проаналізовано організаційне забезпечення реалізації контролінгу витрат та впровадження автоматизованих інформаційних систем у діяльність ТОВ «XXXX»; відображені переваги використання SAP та його модулю CO.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Інтегрування інноваційних технологій фінансового контролінгу в систему управління витратами

Узагальнюючи проведені дослідження в першому та другому розділах дисертаційної роботи, можна визначити основні напрямки створення та розвитку системи контролінгу витрат на підприємстві ТОВ «XXXX». До них, в першу чергу, відносяться імплементація інструментів контролінгу витрат та впровадження інформаційного забезпечення системи фінансового контролінгу.

Вибір інструментів контролінгу витрат повинен відповідати інтересам компанії та системи прийняття рішення, а можливість їх вибору залежить від рішень керівника та цілей управління та оцінюється їх ефективністю. Немає єдиної думки серед вітчизняних вчених щодо доцільності використання деяких інструментів фінансового контролінгу в Україні, їх позиції коливаються від повної відмови до беззастережного схвалення конкретного інструменту [62].

Посилення значення нових технологій потребує перегляду багатьох існуючих інструментів контролінгу витрат та зумовлює необхідність розробки нових. Перед кожним сучасним підприємством стоїть питання про вибір оптимальних інструментів контролінгу витрат, що дозволить збільшити ефективність діяльності підприємства.

Найбільш привабливими інструментами контролінгу витрат для застосування на молокопереробних підприємствах, в тому числі на ТОВ «XXXX», виходячи із запропонованих критеріїв, є: direct-costing, target-costing та CVP-analysis.

Оскільки визначити якийсь окремих інструмент в якості найкращого неможливо, варто здійснити апробацію CVP-аналізу та target-costing для дієвого

фінансового контролінгу в управлінні витратами. Таке поєднання дозволить отримати керівництву достатній об'єм інформації для операційного і стратегічного фінансового контролінгу та дасть змогу отримати найбільший ефект у досягненні цілей підприємства [71].

Перейдемо до апробації інструментів контролінгу витрат на ТОВ «XXXX». Перш за все, варто здійснити апробацію методики CVP-аналізу та визначити можливості прийняття на її основі управлінських рішень в концепції контролінгу витрат.

Cost-Volume-Profit-аналіз – один із найбільш простих та ефективних інструментів прийняття грамотних управлінських рішень, який дає можливість встановити залежність зміни фінансового результату діяльності підприємства від величини його витрат і суми реалізації, отриманої від продажу певного обсягу продукції. З використанням інструментарію CVP-аналізу розрахуємо точку беззбитковості ТОВ «XXXX» в розрізі видів продукції, за умови виробництва і реалізації декількох видів продукції (оптимістичний, песимістичний варіант і усереднене значення) [71].

Вважаю доцільним обрати для аналізу серед основних видів продукції кефір, ряжанку, сметану, сир кисломолочний, вершки, йогурт та молочний десерт, реалізація яких відбувається в тонах (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Розрахункові дані для CVP-аналізу ТОВ «XXXX» в розрізі видів продукції

Продукт	Об'єм реалізації, тон	Ціна, грн/од.	Чиста виручка, тис. грн.	Змінні витрати	
				На одиницю продукції	Всього, тис. грн.
Кефір	12 292	29,52	362 860	19,19	235 859
Ряжанка	1 272	29,1	37 015	19,79	25 170
Сметана	10 230	17,7	181 071	13,63	139 425
Сир кисломолочний	4 583	59,65	273 376	44,74	205 032
Вершки	1 647	22,84	37 617	18,04	29 718
Йогурт	31 420	18,83	591 639	11,67	366 816
Молочний десерт	1 865	26,76	49 907	17,13	31 941
Всього	63 309	-	1 533 485	-	1 033 960

Розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Наступним кроком слід визначити найбільш рентабельні види продукції в плановому році, розрахувавши коефіцієнт маржинального прибутку за кожним із продуктів (табл. 3.2).

Маржинальний прибуток – це величина, що залишається після вирахування змінних витрат з доходів від продажів. Тому дана величина може використовуватися для покриття постійних витрат, а її залишок являє собою прибуток за період. Маржинальний прибуток спочатку покриває постійні витрати, а його залишок буде або прибутком, або збитками [71].

Таблиця 3.2.

Рентабельність продукції ТОВ «XXXX»

Продукт	Виручка, тис. грн.	Доля в реалізації і	Змінні витрати	Маржинальний прибуток (МП)	Коефіцієнт т МП	Ранг КМ П
Кефір	362 860	23,7%	235 859	127 001	0,35	3
Ряжанка	37 015	2,4%	25 170	11 845	0,32	4
Сметана	181 071	11,8%	139 425	41 646	0,23	6
Сир кисломолочний	273 376	17,8%	205 032	68 344	0,25	5
Вершки	37 617	2,5%	29 718	7 900	0,21	7
Йогурт	591 639	38,6%	366 816	224 823	0,38	1
Молочний десерт	49 907	3,3%	31 941	17 967	0,36	2
Всього	1 533 485	100,0%	1 033 960	499 525	0,33	-

Розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Дані таблиці 3.2 демонструють той факт, що найбільш прибутковими продуктами згідно з коефіцієнтом маржинального прибутку є йогурт, молочний десерт та кефір. Йогурт та кефір є продуктами, які займають найбільшу частину в обсягах реалізації і є переважними продуктами спеціалізації ТОВ «XXXX». Особливу увагу слід приділити найменш рентабельному виду продукції – вершкам та сметані. Саме тому визначимо доцільність виробництва і реалізації цих продуктів на сьогоднішній день.

Розрахуємо оптимістичний варіант СVP-аналізу, при якому спочатку реалізуються більш рентабельні товари, а потім – менш рентабельні.

Оптимістичний варіант припускає, що ринок дає нам можливість обирати, який товар продавати і в якій кількості [71]. Тому вважаємо, що слід продавати в

першу чергу ті товари, які мають найбільший коефіцієнт маржинального прибутку (табл. 3.3).

Оптимістичний та песимістичний варіанти CVР-аналізу

ТОВ «XXXX»

Продукт	Виручка, тис. грн.	Виручка нароста- ючим підсумком	Змінні витрати	Маржи- нальний прибуток	Коефіці- єнт МП	Прибуток нароста- ючим підсумком
Постійні витрати						142 614
<i>Оптимістичний варіант</i>						
Йогурт	591 639	591 639	366 816	224 823	0,38	82 209
Молочний десерт	49 907	641 546	31 941	17 967	0,36	100 175
Кефір	362 860	1 004 406	235 859	127 001	0,35	227 176
Ряжанка	37 015	1 041 421	25 170	11 845	0,32	239 021
Сир кисломолочний	273 376	1 314 797	205 032	68 344	0,25	307 365
Сметана	181 071	1 495 868	139 425	41 646	0,23	349 011
Вершки	37 617	1 533 485	29 718	7 900	0,21	356 911
Всього	1 533 485	-	1 033 960	499 525	0,33	-
<i>Песимістичний варіант</i>						
Вершки	37 617	37 617	29 718	7 900	0,21	-134 714
Сметана	181 071	218 688	139 425	41 646	0,23	-93 068
Сир кисломолочний	273 376	492 064	205 032	68 344	0,25	-24 724
Ряжанка	37 015	529 080	25 170	11 845	0,32	-12 879
Кефір	362 860	891 939	235 859	127 001	0,35	114 122
Молочний десерт	49 907	941 847	31 941	17 967	0,36	132 088
Йогурт	591 639	1 533 485	366 816	224 823	0,38	356 911
Всього	1 533 485	-	1 033 960	499 525	0,33	-

Розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Таким чином, згідно з оптимістичним варіантом, точка беззбитковості = 591 639 тис. грн. Підприємство покриває свої постійні витрати і отримує прибуток в розмірі 82 209 тис. грн. при реалізації такої одиниці продукції, як йогурт. Від продажів усієї іншої продукції можна взагалі відмовитися.

Песимістичний варіант припускає, що ринкова кон'юнктура складеться таким чином, що підприємство зможе продавати тільки товари з найменшим коефіцієнтом маржинального доходу. Спочатку реалізуються менш рентабельні товари, а потім більш рентабельні [71].

Точка беззбитковості при песимістичному варіанті = 777 818 тис. грн. При песимістичному варіанті, як бачимо, підприємству вже потрібно реалізувати 5 видів продукції для отримання прибутку та покриття всіх витрат. Такими

видами продукції є вершки, сметана, сир кисломолочний, ряжанка та кефір, які покривають постійні витрати в розмірі 114 122 тис. грн.

У свою чергу, точка беззбитковості за методом середньозваженого коефіцієнта маржинального прибутку становить 437 809,3 тис. грн. (постійні витрати / середній коефіцієнт МП = $142\ 614/0,326$).

Таким чином:

– якщо виручка від реалізації складатиме менше 1 033 960 тис. грн., то підприємство матиме збитки;

– якщо виручка від реалізації складатиме більше 1 533 485 тис. грн, то підприємство отримає прибуток;

– якщо виручка від реалізації складатиме від 1 033 960 тис. грн. до 1 533 485 тис. грн., то підприємство може як отримати прибуток, так і понести збитки.

Скористаємося даними ТОВ «XXXX» для практичної реалізації CVP-аналізу як основи підвищення результативності фінансової діяльності. Ключовими елементами операційного аналізу є: операційний важіль, точка беззбитковості (порог рентабельності) і запас фінансової міцності.

Розрахунки порогу рентабельності і запасу фінансової міцності підприємства ТОВ «XXXX» представлені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Порог рентабельності і запас фінансової міцності для ТОВ «XXXX»

<i>№ п/п</i>	<i>Показник</i>	<i>Значення показника</i>
1	Виручка від реалізації, тис. грн.	1 533 485
2	Змінні витрати, тис. грн.	1 033 960
3	Маржинальний прибуток, тис. грн.	499 525
4	Коефіцієнт маржинального прибутку	32,6%
5	Постійні витрати, тис. грн.	142 614
6	Точка беззбитковості, тис. грн.	437 809
7	Запас фінансової міцності, тис. грн.	1 095 676
8	Запас фінансової міцності, %	71,5%
9	Прибуток, тис. грн.	356 911
10	Коефіцієнт прибутковості підприємства, %	23,3%
11	Операційний важіль	1,40

Складено автором

Із табл. 3.4 видно, що підприємству потрібно реалізувати продукцію на суму 437 809 тис. грн., щоб покрити всі витрати, при цьому прибуток = 0. Виручка від реалізації склала 1 533 485 тис. грн., запас фінансової міцності – 1 095 676 тис. грн. або 71,5 %. Запас фінансової міцності має позитивне значення.

Для моделювання змін економічних показників підприємства потрібно використовувати показник операційного важеля, застосовуючи різні сценарії розвитку подій. Будь-яка зміна виручки від реалізації продукції призводить до зміни прибутку в більшу або меншу сторону. Цей ефект обумовлений різним ступенем впливу динаміки постійних і змінних витрат на формування фінансових результатів при зміні обсягу виробництва. Чим більше рівень постійних витрат, тим більше сила операційного важеля [71].

Сила впливу операційного важеля 1,4 тис. грн. означає, що при можливому збільшенні виручки від реалізації, припустимо на 4 %, прибуток збільшиться на $4\% * 1,4 = 5,6\%$; при зниженні виручки від реалізації на 9 % прибуток зменшиться на $9\% * 1,4 = 12,6\%$.

Визначимо вплив зміни виручки від реалізації та змінних витрат на величину прибутку (табл.3.5).

Таблиця 3.5.

**Вплив зміни виручки від реалізації на величину прибутку
ТОВ «XXXX»**

Показник	Базове значення	Зміна обсягів реалізації			
		-10%		+10%	
Виручка від реалізації, тис. грн.	1 533 485	1 380 137	-10%	1 686 834	+10%
Змінні витрати, тис. грн.	1 033 960	930 564	-10%	1 137 356	+10%
Маржинальний прибуток, тис. грн.	499 525	449 573	-10%	549 478	+10%
Коефіцієнт маржинального прибутку, %	32,6%	32,6%		32,6%	
Постійні витрати, тис. грн.	142 614	142 614		142 614	
Точка беззбитковості, тис. грн.	437 809	437 809		437 809	
Запас фінансової міцності, тис. грн.	1 095 676	942 328		1 249 025	
Запас фінансової міцності, %	71,5%	68,3%		74,0%	
Прибуток, тис. грн.	356 911	306 958	-14%	406 863	+14%
Коефіцієнт прибутковості підприємства, %	23,3%	22,2%		24,1%	

Операційний важіль, тис. грн.	1,40	1,46		1,35	
-------------------------------	------	------	--	------	--

Складено автором

Таблиця 3.5 демонструє: змінюється сума виручки підприємства – змінюється величина операційного важеля. Можна стверджувати, що при зменшенні величини виручки на 10 % прибуток зменшиться на 14 %, а при скороченні виручки зростає показник операційного важеля, що свідчить про підвищення ризиків для підприємства ТОВ «XXXX». Тобто, чим більше операційний важіль, тим більше сила його впливу на зміну майбутнього прибутку при запланованій зміні суми реалізації. Збільшення рівня операційного важеля збільшує ймовірність втрати підприємством прибутку в найближчій перспективі. При зростанні операційного важеля до 1,46 запас фінансової міцності підприємства зменшився до 68,3 %.

У табл. 3.6 відображено, як буде змінюватися величина операційного важеля зі зміною структури витрат підприємства.

Таблиця 3.6.

**Вплив зміни структури витрат на величину операційного важеля
ТОВ «XXXX»**

Показник	Базове значення	Зміна обсягів реалізації			
		Варіант 1		Варіант 2	
Виручка від реалізації, тис. грн.	1 533 485	1 533 485		1 533 485	
Усього витрат, тис. грн.	1 176 574	1 176 574		1 176 574	
Змінні витрати, тис. грн.	1 033 960	1 048 222	+1,4%	1 019 699	-1,4%
Питома вага змінних витрат в загальних витратах, %	87,9%	89,1%		86,7%	
Маржинальний прибуток, тис. грн.	499 525	485 264	-2,9%	513 787	+2,9%
Коефіцієнт маржинального прибутку, %	32,6%	31,6%		33,5%	
Постійні витрати, тис. грн.	142 614	128 353	-10%	156 876	+10%
Питома вага постійних витрат в загальних витратах, %	12,1%	10,9%		13,3%	
Точка беззбитковості, тис. грн.	437 809	405 608		468 222	
Запас фінансової міцності, тис. грн.	1 095 676	1 127 877		1 065 263	
Запас фінансової міцності, %	71,5%	73,5%		69,5%	
Прибуток, тис. грн.	356 911	356 911	0%	356 911	0%
Коефіцієнт прибутковості	23,3%	23,3%		23,3%	

підприємства, %				
Операційний важіль, тис. грн.	1,40	1,36		1,44

Складено автором

Для цього запропоновано два варіанта зміни структури витрат: у першому варіанті у підприємства зменшилася сума постійних витрат на 10 %, що склало 14 261 тис. грн., а сума змінних витрат збільшилася на 14 261 тис. грн., при цьому загальна сума витрат залишилася незмінною. Прибуток не змінилася, а операційний важіль знизився до 1,36.

У другому варіанті ситуація зворотна: сума постійних витрат збільшилася на 10 %, а змінні витрати зменшилися на 14 261 тис. грн., операційний важіль збільшився до 1,44. На підставі даних цього прикладу можна зробити висновок, що операційний важіль може істотно змінитися при зміні структури витрат підприємства, тому керівництву для досягнення високої ефективності необхідно постійно вивчати структуру витрат підприємства і розробляти заходи, спрямовані на перерозподіл витрат у бік їх змінної частини.

Оскільки CVP-аналіз – це метод виявлення оптимального розподілу ресурсів за видами операційної діяльності та видами продукції з метою прийняття управлінських рішень з точки зору вибору, його доцільно застосовувати не тільки при плануванні та прогнозуванні прибутку, а й використовувати для оптимізації структури витрат, що дозволить ефективно управляти фінансово-господарською діяльністю підприємства [71].

Таким чином, доцільно запропонувати використовувати CVP-аналіз для пошуку найбільш вигідних для підприємства комбінацій змінних і постійних витрат, ціни реалізації та обсягу реалізованої продукції. Даний інструмент дозволяє визначати маржинальної прибуток підприємства і планувати обсяг виробництва і плановий прибуток за даних показниках.

Обґрунтування інструментарію аналізу точки беззбитковості дозволить використовувати його в практичній діяльності молокопереробних підприємств, оскільки керівництву важливо знати за яких умов підприємство буде функціонувати беззбитково [71].

Використання інструментарію контролінгу витрат дозволить підприємству оптимізувати витрати, фактори впливу та забезпечити реалізацію стратегії його сталого збалансованого розвитку та конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі.

Ще одним стратегічним інструментом контролінгу витрат, який може бути запропонований на ТОВ «XXXX» є система target-costing.

За допомогою інструменту target-costing на молокопереробному підприємстві можна досягти наступні цілі [71]:

- зменшення рівня витрат;
- оптимізація структури витрат;
- приведення у відповідність процесу виробництва потребам ринку, споживачів;
- підвищення якості найважливіших параметрів продукції.

Для успішного впровадження target-costing в організації повинна бути налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками; колектив повинен бути єдиною командою, яка є досвідченою, має спільну мету та розуміє важливість спільної праці та взаємодії.

Найпершим в системі target-costing є визначення цільових показників витрат. Для цього використаємо метод «Marcet into Company». За даним методом цільові показники витрат розраховуються як різниця між цільовими цінами реалізації та цільовими показниками валового прибутку.

При використанні методу «Marcet into Company», базою для розрахунку цільової величини витрат є ринкова ціна відповідної продукції, що визначається на основі дослідження ринку, а також цільовий обсяг прибутку, що визначається виходячи з цільових орієнтирів підприємства, середньої величини показника рентабельності продаж [71].

Розглянемо «зворотну калькуляцію» на прикладі розробки йогурту (ананас, об'єм 290 г, жирність 2 %) ТОВ «XXXX».

На першому етапі визначимо цільову ціну. На ТОВ «XXXX» цільова ціна визначається шляхом порівняння з цінами та умовами конкурентів

(бенчмаркінг) та через маркетингове дослідження (опитування потенційних покупців і дилерів підприємства), що характерно для всіх підприємств галузі.

На другому етапі визначимо важливість функцій продукту. На основі маркетингових досліджень виявлена важливість окремих характеристик продукту для споживача. Результати представлено на рис. 3.1.

Користь і шкода натурального йогурту відрізняється високою концентрацією кальцію, полягає в здатності зміцнювати кісткову тканину. Крім того, вживання продукту допомагає знизити вагу, він по праву вважається дієтичним із-за низького вмісту калорій. Вхідні в нього амінокислоти спалюють жири, а кальцій нейтралізує дію гормону кортизолу, який сприяє збільшенню ваги і робить м'язи живота в'ялими [63].



Рис. 3.1. Функціональна структура «йогурту» ТОВ «XXXX»

Складено автором

Рисунок 3.1 демонструє той факт, що основними для покупців є смак та запах; корисність та якість; ціна та доступність товару. Тому слід зазначити, що заміна сировини на більш дешеву може бути лише в разі зберігання відповідної якості.

Побудуємо аналітичну матрицю розподілу цільових витрат на забезпечення окремих функцій товару (табл. 3.7). Для аналізу візьмемо основні компоненти продукту, якими можна буде управляти під час зменшення витрат.

Наприклад, за таку функціональну складову продукту як «смак та запах» на 26 % відповідає молоко, з якого виготовлений йогурт, на 71 % – фруктовий наповнювач, на 2 % – йогуртна закваска, на 1 % – стабілізатор.

Таблиця 3.7.

**Аналіз загального вкладу компонентів продукту «йогурту»
ТОВ «XXXX»**

Компонент и	Характеристика продукту						Частка окремого компонент у
	Смак та запах	Корисність та якість	Ціна та доступність	Зовнішній вигляд та якість	Пізнавальність бренду	Консистенція та зовнішній	
Молоко	26	23	41	0	0	11	22,74%
Фруктовий наповнювач	71	54	8	0	0	9	34,60%
Йогуртна закваска	2	3	43	0	7	21	13,18%
Стабілізатор	1	20	8	0	0	57	10,90%
Пластиковий стаканчик	0	0	0	78	6	2	9,20%
Етикетка	0	0	0	22	87	0	9,38%
Разом	100	100	100	100	100	100	100,00%

Розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Розрахувавши частку кожного компонента, слід визначити індекс цільового показника витрат, який розраховується відношенням фактичної частки витрат до відносного значення компонента [71].

Цей показник надає можливість підприємству поглянути на витрати з точки зору кінцевих споживачів продукції, оскільки він зіставляє функціональні характеристики товару, утворених за ринковими запитами споживачів, з урахуванням необхідних для цього витрат [71].

Індекс цільового показника витрат дозволяє вказати шляхи превентивного зниження собівартості за рахунок коригування властивостей продукту, яким споживачі не приділяють особливої уваги при виборі товару.

Для розрахунку фактичної частки витрат компонентів, визначимо їх частку в загальній собівартості продукту (табл. 3.8).

Таблиця 3.8.

**Розрахунок питомої витратоємності компонентів продукту «йогурт»
ТОВ «XXXX»**

<i>Компоненти</i>	<i>Витрати на одиницю продукції, грн.</i>	<i>Фактична частка витрат</i>
Молоко	5,82	36,0%
Фруктовий наповнювач	4,74	29,3%
Йогуртна закваска	0,44	2,7%
Стабілізатор	0,53	3,3%
Пластиковий стаканчик	3,32	20,6%
Етикетка	1,3	8,0%
Разом	16,15	100%

Розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Розрахунок цільового показника витрат подано в табл. 3.9.

Таблиця 3.9.

**Розрахунок індексу цільового показника витрат для продукту
«йогурт» ТОВ «XXXX»**

<i>Компоненти</i>	<i>Фактична частка витрат</i>	<i>Відносне значення компонента</i>	<i>Індекс цільового показника витрат</i>
Молоко	36,0%	22,74%	1,58
Фруктовий наповнювач	29,3%	34,60%	0,85
Йогуртна закваска	2,7%	13,18%	0,21
Стабілізатор	3,3%	10,90%	0,30
Пластиковий стаканчик	20,6%	9,20%	2,23
Етикетка	8,0%	9,38%	0,86

Розраховано автором

В ідеальному випадку індекс цільових витрат повинен бути рівний 1, що означало б повну відповідність понесених на компонент витрат його функціональної корисності, визнаної споживачами.

Після визначення індексу цільових витрат можна починати аналіз продукції в рамках концепції target-costing. Позначимо: y_i – частка компонента в собівартості всього продукту, у %; x_i – частка корисності компонента, у % (до спільної оцінки покупців) [71].

Для полегшення процесу аналізу слід використати спеціальний інструмент – діаграму цільових витрат, що у єдиній координатній площині протиставляє корисність і витратність компонентів (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Діаграма цільових витрат для продукту «йогурт» ТОВ «XXXX»

Складено автором

Якщо компонент виробу міститься вище ідеальної лінії (зони цільових витрат), він переоцінений, його слід скорочувати (потенціал зниження собівартості). Робити це потрібно до моменту наближення до ідеального значення, тобто до одиниці. Якщо ж компонент виявився нижче ідеальної лінії, слід перевірити, чи на належному рівні реалізована його функціональна частина, оскільки такий компонент у свідомості споживача виглядає більш

простим та менш важливим чи необхідним, тому з'являється необхідність удосконалення цього компонента.

Отже, компонентом, витрати на який слід зменшити, є пластиковий стаканчик, оскільки його витратність значно більша, ніж корисність.

На діаграмі цільових витрат також можна побачити, що молоко знаходиться вище ідеальної лінії, однак його витратоємність не набагато вища корисності, тому молоко не є першочерговим об'єктом для зниження собівартості йогурту за рахунок зниження витрат.

На основі маркетингового дослідження було визначено, що ціна продукту (для оптових покупців) має становити 17,7 грн. Компанія прийняла рішення, що норма прибутку має складати 10 %. Отже цільова собівартість продукції має складати: $17,7 - 17,7 * 0,1 = 15,93$ грн. За фактичними розрахунками собівартість склала 16,15 грн. Отже, за рахунок зниження витрат на пластиковий стаканчик, собівартість якого складає 3,32 грн., собівартість продукту можна довести до цільової.

Таким чином для досягнення поставленої мети товариства виділимо основні способи зменшення вище наведених витрат:

1. Витрати на упаковку. Варто зайнятися пошуком нових постачальників сировини, які працюють на більш вигідних умовах, або замінити деякі матеріали, що посприяє зниженню собівартості продукції.

2. Витрати на маркетинг та рекламу. Проведений аналіз витрат виявив, що протягом 2016-2017 рр. товариство акцентувало увагу на рекламу на телебаченні, у метрополітені. Збільшивши кількість продукції, ТОВ «XXXX» не змогло досягти рівня реалізації 2014-2015 рр. Таким чином управління даними витратами необхідно навіть без впровадження системи target-costing.

Запропонуємо основні шляхи оптимізації витрат на маркетинг [71]:

– реклама в інтернеті, зокрема в соціальних мережах Facebook, Youtube. Оскільки основні покупці продукції – люди, які 70% вільного часу проводять у мережі Інтернет. Такий вид реклами повинен збільшити попит на продукцію ТОВ «XXXX»;

– рекламні акції безпосередньо на місцях продажу. Сучасні дослідження підтверджують той факт, що така рекламна компанія є в 5-7 разів дешевша від реклами на телебаченні, проте її ефективність значно вища.

Отже, автором роботи було здійснено апробацію найбільш привабливих та актуальних інструментів фінансового контролінгу в управлінні витратами, виходячи із запропонованих критеріїв, для застосування на ТОВ «XXXX».

На основі практичних розрахунків обґрунтовано доцільність використання target-costing та CVP-аналізу, що дозволить отримати менеджменту достатню кількість необхідної інформації для операційного і стратегічного контролінгу витрат та дасть найбільший ефект у досягненні цілей підприємства.

3.2. Факторний аналіз собівартості продукції підприємства на прикладі використання розробленого автором інструменту аналізу

Забезпечення ефективного розвитку підприємства потребує раціональної системи управління його фінансово-господарською діяльністю. В цьому відношенні важливе значення має факторний аналіз, під яким розуміють «... методику комплексного і системного вивчення та виміру впливу факторів на величину результативних показників» [64].

Для управління собівартістю необхідно розташовувати системою показників, що відображають її рівень і динаміку.

В даний час як і раніше актуальна застосовувалася раніше система узагальнюючих показників для планування та оцінки собівартості продукції. Основні показники цієї системи – собівартість одиниці продукції, собівартість всієї продукції, витрати на 1 грн. продукції – використовуються в якості узагальнюючих і в даний час [65].

У загальному вигляді собівартість продукції – це грошовий вираз витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції. Вона характеризує ефективність усього процесу виробництва на підприємстві, оскільки у ній

відображаються рівень організації виробничого процесу; технічний рівень; продуктивність праці. Собівартість продукції як показник використовується для контролю використання ресурсів виробництва, визначення економічної ефективності організаційно-технічних заходів, установлення цін на продукцію. За умов самофінансування зниження собівартості є основним джерелом зростання прибутку підприємства [66].

Собівартість одиниці продукції в прийнятих натуральних одиницях виміру визначається шляхом розподілу витрат на виробництво, що включаються в собівартість продукції, за окремими видами (групами) однорідних виробів або продукції, яка може бути приведена до умовно-однорідного вимірника тощо [65].

Собівартість всієї продукції організації (підприємства) – це сукупна собівартість всіх видів виробів, робіт, послуг, що включаються в обсяг випущеної (проданої) продукції. Цей показник є універсальним, так як розраховується різними організаціями незалежно від типу виробництва і характеру продукції, що випускається.

Витрати на 1 грн. продукції використовуються для характеристики динаміки собівартості всієї продукції, як порівнянної, так і вперше освоєної. Показник обчислюється як відношення собівартості всієї виробленої або реалізованої продукції до її об'єму в продажних цінах. Показник також придбав універсальне значення, так як розраховується повсюдно [65].

Повна собівартість усієї реалізованої продукції – це узагальнюючий показник універсального характеру.

Необхідно визначити динаміку (виконання плану) по показнику, а також вплив факторів на отримані відхилення. Слід мати на увазі, що собівартість продукції в звітному періоді не порівняти з аналогічним показником за попередній або плановий період за такими параметрами:

- обсяг (volume);
- структура продукції / асортимент (mix);
- ціни на матеріальні ресурси (price).

Розрахунок впливу цих факторів може бути здійснений способом ланцюгових підстановок.

Пропонуємо проаналізувати собівартість всієї продукції ТОВ «XXXX» та розрахувати витрати на 1 кг продукції та виявити вплив факторів volume-mix-prise ефекту на весь асортимент та детально по кожному продукту.

Маючи такий великий обсяг даних, слід використати Excel для більш точної та швидкої роботи. Для аналізу потрібні дані обсягів реалізації та собівартість кожного продукту фактичних даних за 2018 р. та прогнозних – за 2019 р.

Асортимент ТОВ «XXXX» складається із 202 продуктів. Деякі продукти імпортуються із Польщі та Бельгії, наприклад Actimel. Але більшість виготовляється на заводах у Кременчуці та Херсоні.

Розрахуємо значення такого показника, як собівартість на 1 кг (CVM/kg), для кожного продукту та відобразимо значення у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10.

Калькуляція CVM/kg продукції ТОВ «XXXX» за 2018-2019

Year	2019			2018		
Total	94 286	-19,72	-1 859 214	102 416	-16,64	-1 704 568
Code	Sum of Volume	Sum of CVM/kg	Sum of CVM	Sum of Volume	Sum of CVM/kg	Sum of CVM
127173	323,9	-42,55	-13 785	94,1	-36,18	-3 404
119045	233,2	-26,82	-6 255	370,1	-21,97	-8 130
119042	154,2	-25,30	-3 902	409,1	-21,10	-8 632
119046	309,8	-25,05	-7 760	440,5	-20,82	-9 173
119041	30,5	-33,90	-1 033	85,8	-27,48	-2 357
118889	126,6	-38,98	-4 933	197,6	-31,04	-6 134
119044	77,3	-38,55	-2 982	106,4	-31,23	-3 322
...
118850	0,0	0,00	0	347,5	-15,15	-5 266

Розраховано автором на основі внутрішньої звітності підприємства

Дані таблиці демонструють той факт, що підприємство планує збільшити собівартість усієї продукції із 1 704 568 грн. до 1 859 214 грн., тобто на 154 646 грн., зменшити об'єми реалізації із 102 416 кг до 94 286 кг. Такі зміни

сприятимуть збільшенню показника CVM/kg на 3,08 грн. в сумі за всім асортиментом ТОВ «XXXX».

Вплив фактору «об'єм» розраховуємо за формулою:

$$(V_{2i} - V_{1i}) \times A_{tot1} \quad (3.1),$$

де V_{1i} – об'єм реалізації і-продукту у 2018 р.;

V_{2i} – об'єм реалізації і-продукту у 2019 р.;

A_{tot1} – сума CVM/kg у 2018 р.

Вплив фактору «ціна» розраховуємо за формулою:

$$(A_{2i} - A_{1i}) \times V_{2i} \quad (3.2),$$

де V_{2i} – об'єм реалізації і-продукту у 2019 р.;

A_{1i} – CVM/kg і-продукту у 2018 р.;

A_{2i} – CVM/kg і-продукту у 2019 р.

Вплив фактору «асортимент» розраховуємо за формулою:

$$(V_{2i} - V_{1i}) \times (A_{1i} - A_{tot1}) \quad (3.3),$$

де V_{1i} – об'єм реалізації і-продукту у 2018 р.;

V_{2i} – об'єм реалізації і-продукту у 2019 р.;

A_{1i} – CVM/kg і-продукту у 2018 р.;

A_{tot1} – сума CVM/kg у 2018 р.

Отримані значення занесемо в таблицю 3.11.

Таблиця 3.11.

**Розрахунок впливу факторів «об'єм», «ціна» та «асортимент»
ТОВ «XXXX» за 2018-2019 рр.**

<i>Total</i>	135 307	-243 280	-46 672
<i>Code</i>	<i>Volume</i>	<i>Price</i>	<i>Mix</i>
127173	-3 825	-2 065	-4 490
119045	2 278	-1 132	729
119042	4 243	-648	1 136
119046	2 177	-1 310	546
119041	920	-196	599
118889	1 182	-1 005	1 023
119044	483	-567	423
...

118850	5 784	0	-518
--------	-------	---	------

Розраховано автором

Для більшої наочності отримані значення факторного аналізу відобразимо на рисунку 3.3, виокремлюючи дані за імпорتنу продукцію, через те що вона не виготовляється на заводах ТОВ «XXXX» в Україні.

CVM variance			
VOL (local), kT			
VOL (Import), kT			
VOL (total), kT			0
CVM/kg (local)			0
CVM/kg (total)			0

Рис. 3.3. Факторний аналіз собівартості ТОВ «XXXX» за 2018-2019 рр.

Сформовано автором

Із рисунка 3.3 видно, що собівартість виготовленої в Україні продукції зростатиме за рахунок зміни факторів «ціна» (на 223 347 грн.) та «асортимент» (13 761 грн.). В той же час зміна об'ємів реалізації кожного продукту сприятиме зменшенню собівартості на 148 134 грн. В той же час всі три фактори негативно впливатимуть на собівартість імпоротної продукції. У 2019 р. прогнозується збільшення їхньої собівартості на 65 687 грн., тобто складатиме 185 959 грн.

Фактор «ціна» включає в себе такі фактори, як «молоко», «інфляція», «зміна курсів валют», «проектна діяльність компанії» та «інші». Розрахунок цих факторів здійснюють інші співробітники компанії та надають дані аналітику, який займається формуванням таблиці факторного аналізу собівартості

продукції ТОВ «XXXX». Отримані значення занесені в таблицю, що представлена у Додатку Е.

У представленій таблиці (Додаток Е) фактор «молоко» має найбільший вплив – 135 012 грн. – такі втрати за прогнозом понесе компанія у 2019 р. у зв'язку із подорожчанням цін на молоко, через інфляційні процеси в країні ТОВ «XXXX» втратить 68 921 грн. за рік, через знецінення національної валюти – 71 374 грн.

Але виникає потреба у більш детальному аналізі собівартості продукції. Тому автором роботи запропонований самостійно створений інструмент, що дозволяє визначити, в якій категорії «інгредієнти», «пакування» чи «молоко» відбулися найбільші зміни.

У той же час відбувається більша деталізація за всіма категоріями, що формують собівартість певного товару. В компанії ТОВ «XXXX» таких груп 12, які включають:

- 1) milk;
- 2) dairy products;
- 3) sugar & sweeteners;
- 4) texturing agents;
- 5) fruits preparation;
- 6) health and functional ingredients;
- 7) other raw materials;
- 8) plastics;
- 9) flexibles;
- 10) corrugated cardboard;
- 11) bricks;
- 12) other packaging.

Приклад розрахункових результатів відображений у Додатку Ж. Як бачимо, найбільший вплив на фактор «об'єм» спричиняють «milk» (576,93 грн.), «fruits preparation» (514,10 грн.) та «plastics» (227,63 грн.) – вплив є позитивним; на фактор «ціна» – «milk» (1 041,59 грн.), «fruits preparation» (928,15 грн.) та «plastics» (410,96 грн.) – вплив є негативним.

У той же час варто аналізувати не тільки собівартість кожного продукту, а вплив всіх категорії у загальному розрізі витрат на матеріали.

Найбільш зручним способом для відображення такої інформації є створення зведеної таблиці у Excel. Факторний аналіз за категоріями загальної собівартості представлений на рис. 3.4

Category	Group	Price	Volume and Mix
Milk	Milk	-119 736,9	80 544,2
Milk	Dairy products	-5 614,8	1 228,1
Milk Total		-125 351,7	81 772,4
Ingredients	Sugar & sweeteners	-5 448,2	960,7
Ingredients	Texturing Agents	-4 055,0	-737,0
Ingredients	Fruits Preparation	-25 731,4	-1 600,5
Ingredients	Health and Functional Ingredients	-3 743,8	1 756,8
Ingredients	Other raw materials	-2 990,0	30,1
Ingredients Total		-41 968,4	410,1
Pack	Plastics	-31 403,0	6 245,8
Pack	Flexibles	-12 189,6	4 506,5
Pack	Corrugated cardboard	-3 761,7	2 985,4
Pack	Bricks	-3 342,4	-1 559,1
Pack	Other packaging	-7 488,3	351,7
Pack Total		-58 185,0	12 530,2
Import		-17 775,0	-6 078,1
TOTAL		-243 280,1	88 634,5

Рис. 3.4. Зведена таблиця факторного аналізу собівартості продукції ТОВ «XXXX» за 2018-2019 рр.

Сформовано автором

Рисунок 3.4 наочно відображає, що «milk», «fruits preparation», «plastics», «flexibles» та «other packaging» матимуть найбільш негативний вплив на збільшення собівартості у 2019 р. в порівнянні із фактичним значеннями 2018 р. через збільшення закупівельної ціни на ці матеріали. В той же час спостерігається протилежна тенденція в об'єднаному факторі «Volume-Mix», таких як: «milk» – 80 544,2 грн.; «plastics» – 6 245,8 грн.; «flexibles» – 4 506,5 грн.; «health and functional ingredients» – 1 756,8 грн. У деяких групах відбувається негативний вплив фактору «Volume-Mix», таких як: «bricks» – 1 559,1 грн.; «fruits preparation» –1 600,5 грн. Собівартість імпортової продукції зростатиме і негативний вплив на це мають всі три фактори.

Тому є доцільним запропонувати заходи щодо зниження собівартості продукції. На зниження собівартості впливає багато факторів. Умовно їх можна поділити на наступні:

– внутрішньовиробничі – ті, на які керівники підприємства можуть зробити безпосередній вплив. До них можна віднести: скорочення штату співробітників, автоматизація окремих процесів, мотивація персоналу і т.д.;

– позавиробничі – ті, на які не може вплинути підприємство. Це вартість палива, сировини, тарифи, величина податкових відрахувань і т.д.

Підприємець, який вирішив знизити собівартість виробленої продукції, повинен чітко розуміти, що це справа не одного дня. В цей процес буде залучено всі виробництво. Нижче представлені основні методи зниження собівартості (рис.3.5).



Рис.3.5. Шляхи зниження собівартості продукції на підприємстві

Сформовано автором на основі власних досліджень

Важливо стежити, щоб зниження витрат підприємства не стало причиною погіршення якості продукції. У такому випадку економія буде невиправданою. Зниження собівартості передбачає глибокий аналіз витрат підприємства та проведення великої кількості заходів, на підставі яких намічаються шляхи економії, серед яких слід виокремити: зниження матеріаломісткості; зниження трудомісткості; зниження витрат завдяки скороченню працівників управлінського апарату.

3.3. Економічне обґрунтування доцільності впровадження автоматизованої системи фінансового планування та контролінгу витрат

Враховуючи значну кількість переваг при впровадженні ERP-системи, основним аспектом все ж є спрощення процедури прийняття управлінських рішень топ-менеджментом молокопереробних підприємств, що досягається за рахунок удосконалення доступу до інформації всіх підрозділів підприємства та можливості швидкої реакції на зміни в бізнес-процесах, а також ринкових умов.

Отже, спробуємо удосконалити контролінг витрат на молокопереробних підприємствах шляхом формування відділу контролінгу та встановлення ERP-системи на підприємстві ТОВ «XXXX».

На сайті компанії SAP [67], за допомогою спеціального модуля було розраховано запровадження вартість даної системи на ТОВ «XXXX». При розрахунку вартості враховувалась конфігурація програми для промислового виробництва, загальна кількість працюючих товариства та користувачів програми. Таким чином вартість даного інформаційного забезпечення для аналізованого підприємства становила від 4 560 тис. грн.

Оскільки нині відділ контролінгу на підприємстві відсутній, основні функції фінансового контролінгу покладено на інших працівників фінансового відділу, до того ж його робота здійснюється з використання автоматизованої інформаційної системи «1С», а усі аналізи проводяться з використанням редактора електронних таблиць Excel, пропонуємо створити службу контролінгу у такому складі: CVM-контролер, контролер головного офісу, логістичний контролер, операційний контролер, маркетинговий контролер та 2 фінансових аналітики.

Спробуємо визначити доцільність та ефективність впровадження служби контролінгу та ERP-системи на ТОВ «XXXX», оскільки створення нового структурного підрозділу повинне бути економічно обґрунтованим.

В науковій літературі не виявлено єдності підходів щодо розрахунку ефективності впровадження служби контролінгу та автоматизованої системи управління на підприємстві. З урахуванням означеного, у дисертаційній роботі запропоновано методику розрахунку показника ефективності впровадження ERP-системи та служби контролінгу за такою формулою:

$$E = EP / B \quad (3.4),$$

де E – ефективність впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу;

EP – щорічна економія від оптимізації комунікацій та максимально результативного використання інвестованого менеджментом часу і уваги на основі використання автоматизованої системи управління та функціонування служби контролінгу, грн.

B – витрати на впровадження та функціонування автоматизованої системи управління та служби контролінгу, грн.

З точки зору корпоративного управління ефективність менеджменту визначається максимально результативним використанням менеджерами найбільш рідкісного з усіх ресурсів – кількості інвестованого ними часу і уваги. Отже, менеджери повинні розподіляти свій час і увагу надзвичайно розумно. Час і увага є обмеженим ресурсом [71].

При впровадженні автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу важливо домогтися, щоб ці системи були цінним інструментом використання такого рідкісного ресурсу як час і увага менеджменту. Слід концентрувати увагу на тому, яким чином ці впровадження зможуть поліпшити ефективність менеджменту та оптимізувати комунікацію.

Основним ефектом впровадження автоматизованої системи управління та функціонування служби контролінгу є інформація [61]:

- ефект від урахування додаткової інформації. Підвищення ефективності рішень, що приймаються на основі більш достовірної інформації;
- скорочення часу, що витрачається співробітниками на збір, обробку, пошук, передачу інформації;
- зниження ризиків через своєчасний доступ до інформації;
- зниження ризику помилок.

Максимізувати ефективність впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу необхідно намагатися шляхом збільшення чисельника (економії від оптимізації комунікацій та максимально результативного використання інвестованого менеджментом часу і уваги) і

зменшення знаменника (витрати на впровадження та функціонування та автоматизованої системи управління і служби контролінгу).

Використання цієї формули ТОВ «XXXX» дасть можливість забезпечити керівництво якісною інформацією, скоротити кількість помилкових рішень (не призводить до втрати часу) та визначити конкурентоспроможність підприємства.

Витрати на впровадження та функціонування автоматизованої системи управління служби контролінгу пропонуємо розраховувати за формулою:

$$B = 3B + 3П + ПЗ + ІВ \quad (3.5),$$

де 3B – загальногосподарські (сукупні) витрати підприємства;

3П – витрати, пов'язані з виплатою та відрахуваннями із заробітної плати працівникам служби контролінгу;

ПЗ – витрати, пов'язані із придбанням та підтримкою програмного забезпечення;

ІВ – інші витрати, пов'язані з діяльністю відділу контролінгу.

При розрахунку ефективності служби контролінгу необхідно спочатку розрахувати наступні статті витрат, пов'язані з її створенням:

– заробітну плату та нарахування на заробітну плату працівників відділу контролінгу;

– витрати на придбання обладнання та програмного забезпечення для служби контролінгу;

– інші витрати, пов'язані з діяльністю служби контролінгу.

Впровадження системи вимагає великих інвестицій на початкових етапах її впровадження. До початкових інвестицій на створення служби контролінгу відносяться всі витрати, пов'язані з організаційною діяльністю служби.

Для ефективної діяльності кожного працівника потрібно забезпечити персональним ноутбуком. Відповідно до системних вимог автоматизованих інформаційних систем (розмір оперативної пам'яті – 4 Gb та двоядерний процесор), було обрано оптимальний за співвідношенням ціна-якість комп'ютер. Телефони для працівників служби вирішено не купувати, оскільки

на складі є резервні, які можна встановити для забезпечення внутрішнього та міського зв'язку. Офісні меблі є на складі, тому немає необхідності купувати їх.

Початкові інвестиції – витрати на придбання обладнання для забезпечення діяльності служби контролінгу [71].

Підсумовуючи всі витрати можна скласти зведену таблицю річних витрат на створення служби контролінгу на ТОВ «XXXX» (табл. 3.12).

Таблиця 3.12.

Загальна сума загальногосподарських витрат, пов'язаних зі створенням служби контролінгу на ТОВ «XXXX», грн.

<i>№ п/п</i>	<i>Назва</i>	<i>Вартість, грн.</i>	<i>Кількість одиниць</i>	<i>Загальна сума витрат, грн.</i>
1	Початкові (разові інвестиції на створення служби), у тому числі	-	-	4 560 000
2	Разові витрати на придбання обладнання	-	-	81 200
2.1	Ноутбук	8 500	7	59 500
2.2	Придбання програмного забезпечення MS Office	3 100	7	21 700
3	Заробітна плата та нарахування на заробітну плату за рік, у тому числі	-	-	1 030 800
3.1	CVM-контролер	-	-	158 400
3.2	Контролер головного офісу	-	-	146 400
3.3	Логістичний контролер	-	-	146 400
3.4	Операційний контролер	-	-	210 000
3.5	Маркетинговий контролер	-	-	158 400
3.6	Фінансовий аналітик	-	-	211 200
4	Інші витрати на забезпечення діяльності служби, у тому числі	-	-	16 000
4.1	Канцелярські витрати	-	-	2 600
4.2	Абонентська плата	-	-	1 400
4.3	Підвищення кваліфікації працівників	-	-	12 000
	Загальні витрати	-	-	5 688 000

Розраховано автором на підставі власним досліджень

Розрахунок проведено з врахуванням цін, дійсних станом на 19.11.2018 р. До інших витрат, пов'язаних з діяльністю служби контролінгу протягом року, можна віднести канцелярські витрати (офісний папір, канцелярське приладдя); витрати на місцеві переговори та підтримку інформаційного забезпечення служби (встановлення антивірусу, сервісна підтримка); витрати на участь працівників у тренінгах, конференціях, оплата відпусток.

Для розрахунку ефективності впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу визначимо спочатку щорічний ефект від оптимізації комунікацій (рис 3.6).

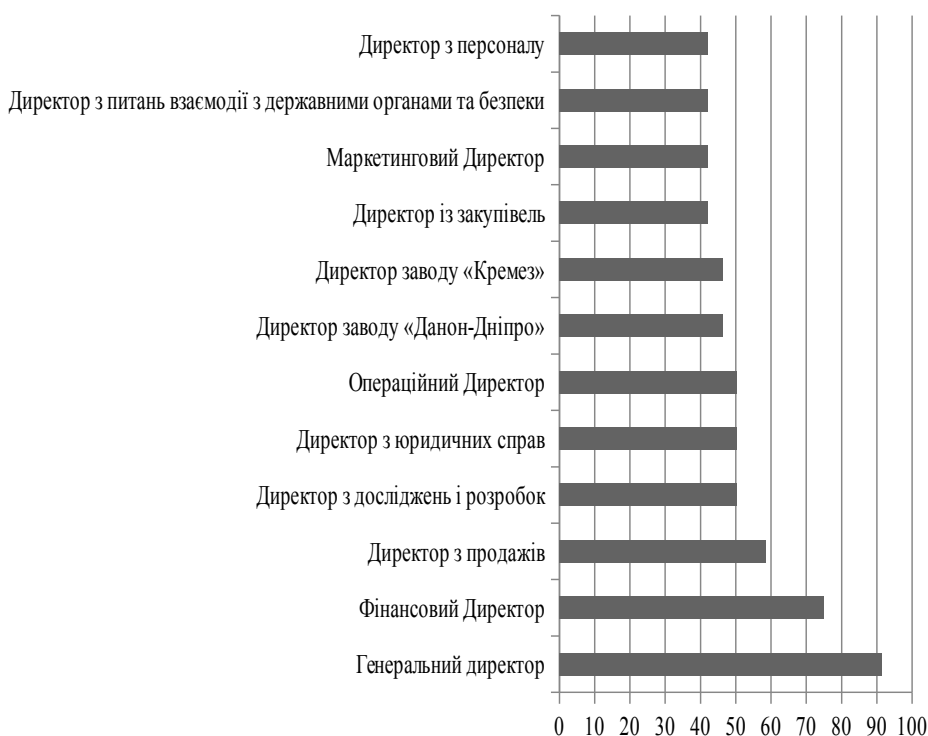


Рис. 3.6. Вартість 1 години топ-менеджерів компаній FMCG-сектору
в \$ за годину

Розраховано автором на основі [68]

Наукові дослідження показують, що в структурі потреб особистості істотне місце займає потреба в пізнанні, в інформації. Достатня інформованість працівника є одним із факторів мотивації його праці, задоволеності роботою. А недостатність інформації про діяльність організації, за даними шведського психолога К. Бромера, є однією з причин так званого «організаційного стресу».

Для підвищення ефективності управлінських комунікацій важливо знати не тільки нормативно-організаційні причини її недостатності, а й суто психологічні:

- стереотипи, тобто спрощені думки щодо осіб і ситуації в організації;
- упереджені уявлення – схильність відкидати все, що суперечить власним поглядам;
- погані відносини між учасниками комунікацій;
- відсутність уваги і інтересу з боку партнерів по комунікації;

- зневага фактами в процесі комунікації;
- помилки у побудові висловлювань: неправильний вибір слів, складність повідомлення, нелогічність, слабка переконливість і т.д.

Управлінська діяльність являє собою в широкому сенсі слова обмін інформацією, який є складною проблемою в будь-якій організації.

Економія часу Ради Директорів на засіданнях складе 1 година на день. Економія часу директорів на щоденних рішеннях складе 6 годин на тиждень.

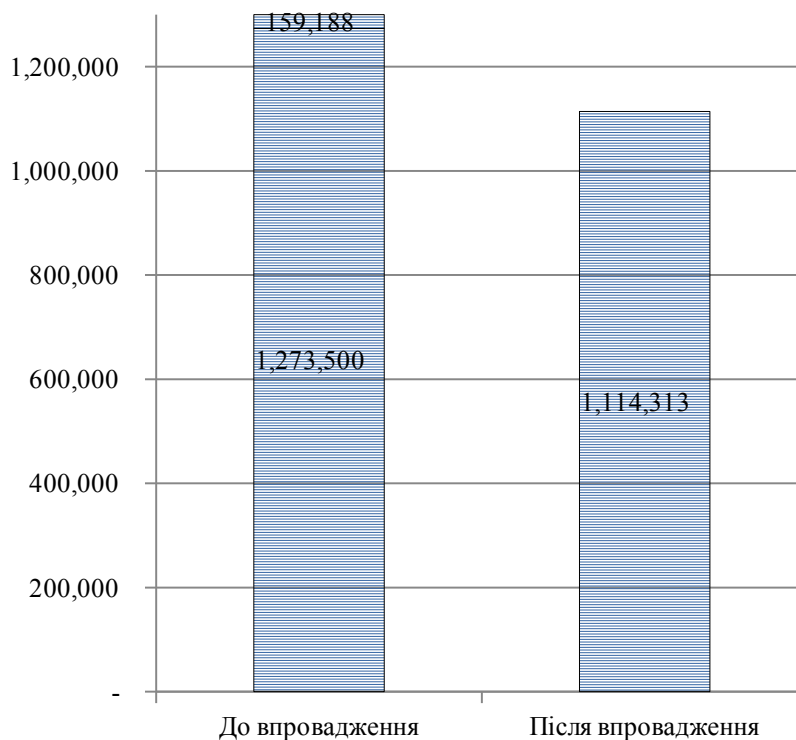


Рис. 3.7. Загальний річний ефект, тис. грн.

Складено автором на основі [68]

Річний дохід 12 директорів компаній FMCG-сектора в середньому складає 1 273,5 тис. дол. Як показує рис. 3.4, річна економія на трудозатратах директорів складе 159 188 дол. або 12,5 % (250 годин), що відображено на рисунку 3.7.

З метою визначення впливу щорічної економії на показник рівня ефективності впровадження та функціонування автоматизованої системи управління підприємством і служби контролінгу, проведемо відповідні розрахунки (табл. 3.13).

Таблиця 3.13.

Розрахунок ефективності впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу на підприємстві ТОВ «XXXX»

<i>Щорічна економія</i>		<i>Вартість проекту</i>	
Економія від оптимізації комунікацій		Витрати на покупку програмного забезпечення, грн.	4 560 000
Економія часу на щорічних засіданнях на тиждень, година	1		
Економія часу на щоденних рішеннях на тиждень, година	6	Заробітна плата служби контролінгу, грн.	1 030 800
Річна економія на трудових затратах директорів, годин	250		
Кількість директорів	12	Навчання персоналу, грн.	28 000
Курс USD	27,76		
Вартість 1 години часу 12 топ-менеджерів, грн.	17 679	Супроводження, грн.	50 000
Всього за рік, грн.	4 419 809	Інші витрати на забезпечення діяльності служби, грн.	12 750
Підготовка МСФО		Разом	5 681 550
Вартість 1 години аудитора, грн.	1 700		
Трудовитрати, годин	125		
Кількість аудиторів	2		
Всього за рік, грн.	425 000		
Разом на компанію за рік	4 844 809		

Розраховано автором на основі власних досліджень

Таким чином, за результатами розрахунків визначено, що при можливому впровадженні системи AP Business II-in-One (SAP ERP) та служби контролінгу на підприємстві ТОВ «XXXX» рівень ефективності використання автоматизованої системи становить $E = 4\,844\,809 / 5\,681\,550 = 0,85$.

Орієнтовна окупність становить приблизно 1 рік 2 місяці.

Розрахунок термінів окупності для подібних програмних систем є завжди питанням досить складним. Це залежить від вибору критеріїв оцінки економічної ефективності автоматизованих процесів.

Впровадження інформаційної системи дозволяє збільшити об'єм продажів не менше ніж на 15-30%, а економічний ефект від зниження втрат окупає всі

витрати на систему вже через 9-12 місяців після початку її роботи в повному контурі.

Отже, виходячи з аналізу отриманих даних, можна зробити висновки, що впровадження контролінгової діяльності на підприємстві буде доцільним та економічно обґрунтованим. Розробка контролерами рекомендацій щодо скорочення затрат, підвищення прибутковості та рентабельності підприємства дозволить скоротити час прийняття управлінських рішень керівництвом.

Разом з тим, за допомогою фінансового контролінгу не лише будуть прийматися управлінські рішення, але й постійно проводитиметься їх оцінка, з метою відбору найбільш ефективних рішень та використання отриманих даних при подальшій розробці пропозицій [71].

Але ці переваги вдасться забезпечити лише у тому випадку, якщо у штат служби будуть набрані кваліфіковані та ініціативні співробітники. Недостатність знань спеціалістів-контролерів може спричинити зниження оперативності та якості обробки інформації.

SAP Business All-in-One дозволяє оперативніше реагувати на зменшення купівельного попиту, шляхом підвищення якості роботи з клієнтом, а отже й посилювати свою конкурентоспроможність. Визначимо основні можливості при спланованому впровадженні системи AP Business Allin-One (SAP ERP) (табл. 3.14) [71].

Таблиця 3.14.

Ефективність впровадження AP Business All-in-One, визначена працівниками компанії SAP на основі проведених досліджень

<i>Сфера проблеми</i>	<i>Сутність проблем</i>	<i>Ефект від впровадження AP Business All-in-One для товариства</i>
<i>Фінанси</i>	Ріст простроченої дебіторської заборгованості; Дефіцит власних грошових коштів Необхідність пошуку додаткових засобів	Зменшення розміру простроченої дебіторської заборгованості на 10-15%
<i>Виробництво</i>	Збільшення загально виробничих витрат; Нераціональне збільшення запасів ГП; Відсутність матеріалів для	Зменшення загально виробничих витрат на 5-10%; Скорочення часу на розробку нових продуктів на 5-10%; Збільшення продуктивності

	виробництва	планування на 10-25%
<i>Збут</i>	Зменшення обсягів реалізації; Зниження рентабельності; Відсутність інформації про закупки та виробництво продукції	Збільшення обсягів реалізації на 10-15%; Збільшення ефективності процесу реалізації на 30-40%;
<i>Логістика</i>	Затоварення складів; Пересорт продукції; Збільшення собівартості зберігання	Зменшення рівня запасів на 5-10% Зменшення неліквідних товарів на 30-40%; Зменшення складських витрат на 5-20%
<i>Постачання</i>	Витрати від «випадкових» покупок; Неоптимальні закупочні ціни; Затримки поставок	Зниження цін на закупку до 10-15%

Складено автором на основі [67]

Проте, при прийнятті рішення інтеграції ERP-системи в процес управління молокопереробного підприємства необхідно пам'ятати, що система сама по собі не збільшить прибутковість компанії, це інструмент, який допомагає співробітникам підвищувати ефективність і якість бізнес-процесів, а підприємству розвиватись більш динамічно та успішно.

Отже, перспективи розвитку автоматизованих інформаційних систем на молокопереробних підприємствах України полягають у застосуванні ERP-систем, не дивлячись на складності, пов'язані з їх впровадженням та значні витрати часу і коштів. Головним результатом використання зазначених систем є скорочення часу на пошук інформації та прийняття якісних управлінських рішень.

Система фінансового контролінгу в управлінні витратами на підприємстві використовує сучасні інформаційні технології, що дозволяє своєчасно представляти інформацію для його внутрішнього управління, оперативно контролювати витрати та оцінювати результати його діяльності [71].

Тому систему фінансового контролінгу обов'язково слід поєднувати з інформаційно-комунікаційними технологіями та програмними продуктами.

Оперативний і своєчасний обмін інформаційними потоками в умовах сучасного розвитку менеджменту у поєднанні з розвитком стратегічного та оперативного контролінгу на підприємстві дозволить ефективно організувати управління стратегічним розвитком підприємства та удосконалювати

аналітично-консультаційну роботу співробітників підрозділу контролінгу в підсистемах фінансового контролінгу та контролінгу витрат [69].

Висновки до розділу 3

У третьому розділі дисертаційної роботи запропоновані заходи щодо вдосконалення процесу формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.

Здійснено апробацію інноваційних інструментів контролінгу витрат, які є найбільш привабливими для застосування на підприємстві, виходячи із запропонованих критеріїв. На основі практичних розрахунків обґрунтовано доцільність використання CVP-аналізу та target-costing, що дозволить отримати менеджменту достатню кількість інформації для прийняття ефективних оперативних та стратегічних рішень, які сприятимуть підвищенню прибутковості продукції, окремих бізнес-процесів та компанії в цілому.

Розраховано оптимістичний та песимістичний варіанти CVP-аналізу. Згідно з оптимістичним варіантом, точка беззбитковості = 591 639 тис. грн., песимістичним – 777 818 тис. грн. Точка беззбитковості за методом середньозваженого коефіцієнта маржинального прибутку становить 437 809,3 тис. грн.

Розраховані дані демонструють такий факт: змінюється сума виручки підприємства – змінюється величина операційного важеля. Тому при зменшенні величини виручки на 10 % прибуток зменшиться на 14 %, а при скороченні виручки зростає показник операційного важеля, що свідчить про підвищення ризиків для підприємства ТОВ «XXXX». Збільшення рівня операційного важеля збільшує ймовірність втрати підприємством прибутку в найближчій перспективі. При зростанні операційного важеля до 1,46 запас фінансової міцності підприємства зменшився до 68,3 %.

Визначено функціональні структури продукту «йогурт», проаналізовано загальний вклад компонентів досліджуваного продукту. А також розраховано

індекс цільового показника витрат для продукту «йогурт». Складено діаграму цільових витрат та визначено, що компонентом, витрати на який слід зменшити, є пластиковий стаканчик, оскільки його витратність значно більша, ніж корисність. На основі маркетингового дослідження було визначено, що ціна продукту має становити 17,7 грн. За рахунок зниження витрат на пластиковий стаканчик собівартість продукту можна довести до цільової.

Розраховано вплив факторів «об'єм», «ціна» та «асортимент», проведено факторний аналіз. Визначено, які елементи собівартості продукції матимуть найбільший вплив на збільшення собівартості продукції компанії у 2019 р. Запропоновано заходи щодо зменшення собівартості продукції.

Запропоновано впровадження автоматизованої інформаційної системи фінансового планування та контролю витрат з метою удосконалення системи внутрішньої звітності та інформаційного забезпечення прийняття фінансових рішень. Розраховано загальну суму загальногосподарських витрат, пов'язаних зі створенням служби контролінгу. Доведено, що не зважаючи на досить високу вартість запровадження SAP у ТОВ «XXXX», термін окупності 14 місяців, що досягається за рахунок постійного доступу до необхідної інформації та можливості її якісного аналізу, а також щорічної економії часу на підготовку управлінської звітності від оптимізації комунікацій.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі досліджено організаційно-економічний механізм контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства. Результати проведеного дослідження дають підстави зробити такі висновки і пропозиції:

Розкрито теоретичні основи формування організаційно-економічного механізму контролінгу витрат. Надано порівняльний аналіз контролінгу та контролю та зазначено їх від'ємні риси. Зазначено, що основними завданнями системи контролінгу є планування, облік, контроль та сервісне забезпечення.

Визначено сутність та місце контролінгу витрат у системі контролінгу. Сформовано фактори, що зумовили становлення системи контролінгу витрат, таких як: різне співвідношення управлінських і виконавчих рішень на різних рівнях управління; специфічна управлінська інформація для різних рівнів управління, а також економічна природа витрат. Надано порівняння стратегічного контролінгу та контролінгу витрат не актуальне в силу відсутності тісного взаємозв'язку, тому автором представлені результати зіставлення оперативного контролінгу та контролінгу витрат, а також визначені ключові особливості та положення системи контролінгу витрат.

Досліджено методологію та інструментарій оперативного та стратегічного контролінгу в управлінні витратами. Автором роботи було визначено типові помилки, що виникають під час контролінгу витрат. Для досягнення ефективності оперативного контролінгу на підприємстві автором зазначається, що виникає необхідність досягнення збалансованої роботи всіх складових організаційно-економічного механізму контролінгу.

Зазначено основні проблеми реалізації контролінгу витрат на вітчизняних підприємствах. Розглянуто етапи розвитку найбільш поширених інструментів контролінгу, які є базовими при створенні системи контролінгу витрат. Акцентується увага на таких інструментах, як: direct-costing, standart-costing, розрахунок життєвого циклу продукції LCC, target-costing, бенчмаркінг витрат, kaizen-costing.

Зазначено, що універсальних інструментів контролінгу витрат ще не створено. Оптимальним рішенням є паралельне використання придатних інструментів контролінгу витрат в управлінні підприємством.

Надано організаційно-економічна характеристика виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX». Відображено динаміку виробництва молока й молочних продуктів в Україні та виявлено різкий спад виробництва протягом останніх трьох років, що обумовлено політично-економічною ситуацією в країні.

Надано загальну характеристику підприємства, його продукції, особливостей діяльності. Відображено та проаналізовано організаційну структуру компанії. Представлено аналіз структурних змін основних показників виробничо-господарської діяльності ТОВ «XXXX» за 2013-2017 рр. та виявлено, що відбувається зростання як необоротних активів, так і оборотних за рахунок збільшення частки основних засобів, нематеріальних активів та дебіторської заборгованості протягом досліджуваного періоду. Що обумовлено покращенням виробничого потенціалу підприємства і є результатом введення в експлуатацію нових об'єктів; інноваційною спрямованістю діяльності підприємства; пом'якшенням кредитної політики і погіршенням платоспроможності покупців. Підвищення вартості поточних зобов'язань ТОВ «XXXX» пов'язано із збільшенням боргового навантаження, незалученням коштів, а також зростанням вартості запозичень через значну девальвацію гривні. Такі структурні зміни активів і пасивів балансу ТОВ «XXXX» свідчать про недостатньо ефективну стратегію розвитку компанії, що характерно в умовах впливу на її виробничо-господарську діяльність інфляційних процесів та нестабільності політичного й економічного середовища України.

Зростання чистого доходу свідчить про зростання масштабів діяльності підприємства, розширення сфер діяльності, зміцнення позицій на ринку. Динаміка коефіцієнта рентабельності діяльності свідчить про стабільний рівень ефективності господарської діяльності підприємства та відносно ефективну програму реалізації стратегії його розвитку. Показники рентабельності

продукції є основними індикаторами ефективності виробничої діяльності. Спад цього показника спричинений збільшенням собівартості продукції через різні інфляційні процеси.

Таким чином, ТОВ «XXXX» доцільно підвищувати ефективність управління виробничо-господарською діяльністю та раціонально управляти власним ресурсним забезпеченням.

Проаналізовано організаційне забезпечення реалізації контролінгу витрат та впровадження автоматизованих інформаційних систем у діяльність ТОВ «XXXX»; відображено переваги використання SAP та його модулю CO.

Запропоновано заходи щодо вдосконалення системи контролінгу витрат в контексті підвищення ефективності діяльності ТОВ «XXXX». Здійснено апробацію інноваційних інструментів контролінгу витрат, які є найбільш привабливими для застосування на підприємстві, виходячи із запропонованих критеріїв.

На основі практичних розрахунків обґрунтовано доцільність використання CVP-аналізу та target-costing, що дозволить отримати менеджменту достатню кількість інформації для прийняття ефективних оперативних та стратегічних рішень, які сприятимуть підвищенню прибутковості продукції, окремих бізнес-процесів та компанії в цілому.

Розраховано оптимістичний та песимістичний варіанти CVP-аналізу ТОВ «XXXX». Згідно з оптимістичним варіантом, точка беззбитковості = 591 639 тис. грн., песимістичним – 777 818 тис. грн. При песимістичному варіанті підприємству потрібно реалізувати 5 видів продукції для отримання прибутку та покриття всіх витрат. Точка беззбитковості за методом середньозваженого коефіцієнта маржинального прибутку становить 437 809,3 тис. грн. Розраховані дані демонструють такий факт: змінюється сума виручки підприємства – змінюється величина операційного важеля. Тому при зменшенні величини виручки на 10 % прибуток зменшиться на 14 %, а при скороченні виручки зростає показник операційного важеля, що свідчить про підвищення ризиків для підприємства ТОВ «XXXX». Збільшення рівня

операційного важеля збільшує ймовірність втрати підприємством прибутку в найближчій перспективі. При зростанні операційного важеля до 1,46 запас фінансової міцності підприємства зменшився до 68,3 %.

Визначено функціональну структуру продукту «йогурт», проаналізовано загальний вклад компонентів досліджуваного продукту. А також розраховано індекс цільового показника витрат для продукту «йогурт» ТОВ «XXXX». Складено діаграму цільових витрат та визначено, що компонентом, витрати на який слід зменшити, є пластиковий стаканчик, оскільки його витратність значно більша, ніж корисність. На основі маркетингового дослідження було визначено, що ціна продукту (для оптових покупців) має становити 17,7 грн. За рахунок зниження витрат на пластиковий стаканчик, собівартість якого складає 3,32 грн., собівартість продукту можна довести до цільової.

Розраховано вплив факторів «об'єм», «ціна» та «асортимент» ТОВ «XXXX» за 2018-2019 рр., проведено факторний аналіз. Визначено, які елементи собівартості продукції матимуть найбільший вплив на збільшення собівартості продукції компанії у 2019 р. Запропоновано заходи щодо зменшення собівартості продукції.

Запропоновано впровадження автоматизованої інформаційної системи фінансового планування та контролю витрат з метою удосконалення системи внутрішньої звітності та інформаційного забезпечення прийняття фінансових рішень.

Розраховано загальну суму загальногосподарських витрат, пов'язаних зі створенням служби контролінгу на ТОВ «XXXX». Доведено, що не зважаючи на досить високу вартість запровадження SAP у ТОВ «XXXX», термін окупності 1 рік 2 місяці, що досягається в тому числі за рахунок постійного доступу до необхідної інформації та можливості її якісного аналізу, а також щорічної економії часу на підготовку управлінської звітності від оптимізації комунікацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бердников В.В. Business-intelligence – перспективный инструмент контроллинга эффективности бизнеса // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №1. – С. 261-269.
2. Бердников В.В. Контроллинг бизнес-систем: проблемы, модели, развитие и опыт // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №3. – С. 304-313.
3. Контролінг: навчальний посібник. – Київ: Центр учбової літератури. – 2008. – 552 с.
4. Замураева Л.Е. Управление затратами: учебное пособие. – 2-е изд. – Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета – 2009. – 264 с.
5. Смирнов С.А. Контроллинг. Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. – 2002. – 161 с.
6. Зольникова С.Н., Поливьянов В.А. Контроллинг как инструмент эффективного управления нефтегазодобывающим предприятием. Инструменты и методы эффективного развития предприятий, отраслей, регионов: сб. науч. статей. – Тюмень: ТюмГНГУ. – 2004. – 248 с.
7. Сулоева, С.Б., Муханова, Н.В. Контроллинг: учебное пособие / под общей ред. проф. В.В. Кобзева. – СПб.: Изд-во СПбГПУ. – 2002. – 96 с.
8. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А. Контроллинг: учебное пособие. – М.: Изд-во «Дело и Сервис». – 2003. – 192 с.
9. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath&Partnwrts; пер. с нем. 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс. – 2008. – 269 с.
10. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: пер. с нем. / под ред. и с предисл. А.А. Турчана, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика. – 1997. – 800 с.
11. Карминский А.М. [и др.]. Контроллинг: учебник / под ред. Карминского А.М., Фалько С.Г. – М.: Финансы и статистика. – 2006. – 336 с.
12. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш – 2004. – 370 с.

13. Терещенко О.О. Фінансовий контролінг: навч. посіб. / Терещенко О.О., Баб'як Н.Д. – К.: КНЕУ. – 2013. – 407 с.
14. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. – К.: Лібра. – 2004. – 704 с.
15. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч.-метод. посіб. [для самостійного вивчення дисциплін]. – К.: КНЕУ. – 2002. – 131 с.
16. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: економічна думка. – 2004. – 228 с.
17. Дерев'яно С.І. Основні аспекти управління витратами на підприємствах України. Економічний вісник університету. – 2013. – Вип. 20 (1). – С. 64-66.
18. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии: учебник. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса». – 2006. – 275 с.
19. Лебедев В.Г., Дроздов Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на производстве / под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Бизнес-пресса. – 2000. – 277 с.
20. Карминский А.М. Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. – М.: Финансы и статистика. – 1998. – 256 с.
21. Слонов П. Управленческое решение – выбор системы // Проблемы теории и практики управления. – 2004. – № 3. – 107 с.
22. Беляев А.А., Коротков Э.М. Антикризисное управление: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Менеджмент организации». 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. – 2009. – 311 с.
23. Юсупова С.Я. Контроллинг в системе управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2008. – №10. – С. 64-66.
24. Аксенов А.П., Фалько С.Г. Экономика эксплуатации парка оборудования: учебное пособие. – М.: КНОРУС. – 2011. – 224 с.
25. Скригун Н.П., Цимбалюк Л.Г., Черноус Л.В. Класифікація витрат та її практичне значення в системі управління витратами. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/1818/1/9.pdf>.
26. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. – К.: ЦУЛ. – 2002. – 656 с.
27. Сопко В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. – К.: КНЕУ. – 2006. – 526 с.

28. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/21.pdf.
29. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. 2-ге вид. – К.: Центр навчальної літератури. – 2009. – 440 с.
30. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 1 (22). – 2012. – С. 11-18.
31. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів. 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: КНЕУ. – 2010. – 648 с.
32. Великий Ю.М., Прохорова В.В., Саблина Н.В. Управління витратами підприємства: монографія. – Х.: ВД «ІНЖЕК». – 2009. – 192 с.
33. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика. – 2003. – 352 с.
34. Бачинський В. І. Облік і контроль виробничих витрат у системі управління підприємством (на прикладі м'ясопереробних виробництв споживчої кооперації України): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. – Укоопспілка, Львівська комерційна академія. – Львів. – 1998. – 16 с.
35. Данилюк М.О. Управління витратами на промислових підприємствах: наук.-практ. посібн. – Івано-Франківськ: ПП. Супрун. – 2006. – 172 с.
36. Дайле А. Практика контроллинга: пер. с нем. – М.: Финансы и статистика. – 2001. – 336 с.
37. Муратов А.С., Поварич И.П. Конвергенция контроллинга и менеджмента качества // Менеджмент в России и за рубежом. – 2011. – №1. – С.135-141.
38. Муратова А.С., Муратова Л.Н. Контроллинг затрат на предприятии. – Кемерово: Кузбассвузиздат. – 2001. – 124 с.
39. Юшкова Р.И. Формирование организационно-экономического механизма контроллинга затрат на горнообогатительных предприятиях цветной металлургии: дис. канд. экон. наук / Р.И. Юшкова. – М.: СПбГУ. – 2004. – 246 с.
40. Чернова С.С. Современная модель эффективного бизнеса. – Новосибирск: ЦРНС. – 2009. – Кн. 5. – 214 с.
41. Кошкина Н.В. Контроллинг как элемент совершенствования системы управления затратами на предприятии //Транзитная экономика. – 2007.

42. Деменіна О.М. Організаційно-економічний механізм оперативного контролінгу на промисловому підприємстві: дис. к.е.н. – Київ. – 2005. – 190 с.
43. Грінченко А.В. Концептуальні основи управління витратами підприємства // Теоретичні та прикладні питання економіки. – № 24. – 2011. – С. 375-381.
44. Сільське господарство України. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
45. Сайт кафедри технології молочних, олійно-жирових продуктів і косметики. URL: http://tm.onaft.edu.ua/studentu/practics_work/.
46. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посіб. – К.: Вища школа. – 2003. – 278 с.
47. Кас'янова Г.Ю. Собівартість продукції, робіт і послуг: бухгалтерська і податкова. – К.: АБАК. – 2013. – 342 с.
48. Козуб О.В. Побудова організаційної структури фінансово-економічних служб промислового підприємства // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д.: ДНУ. – 2008. – Т. 2. – №242. – С. 284-293.
49. Суліма Н.М., Степасюк Л.М., Величко О.В. Економіка і фінанси підприємства: підручник. К.: «ЦП «КОМПРИНТ», 2015. 466 с.
50. Майорова Т.В. Інвестиційна діяльність: підручник. – К.: Центр учбової літератури. – 2009. – 472 с.
51. Школьник І.О. Фінансовий аналіз: навч. посібн. К.: Центр учбової літератури, 2016. 368 с.
52. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: навч. посібн. – К.: Центр учбової літератури. – 2009. – 256 с.
53. Непочатенко О.О. Фінанси підприємств: підручник. – К.: Центр учбової літератури. – 2013. – 504 с.
54. Маргасова В.Г. Організаційно-інформатичне забезпечення фінансового контролінгу системи управління оборотним капіталом // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №2. – С. 167-175.
55. Панченко Г.С. Контролінгу формування та використання людських ресурсів: автореф. дис. к.е.н : 08.00.07. – Донецьк. – 2008. – 20 с.
56. Грицунов О.В. Інформаційні системи та технології: навч. посіб. для студентів за напрямом підготовки «Транспортні технології». Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ. – 2010. – 222 с.

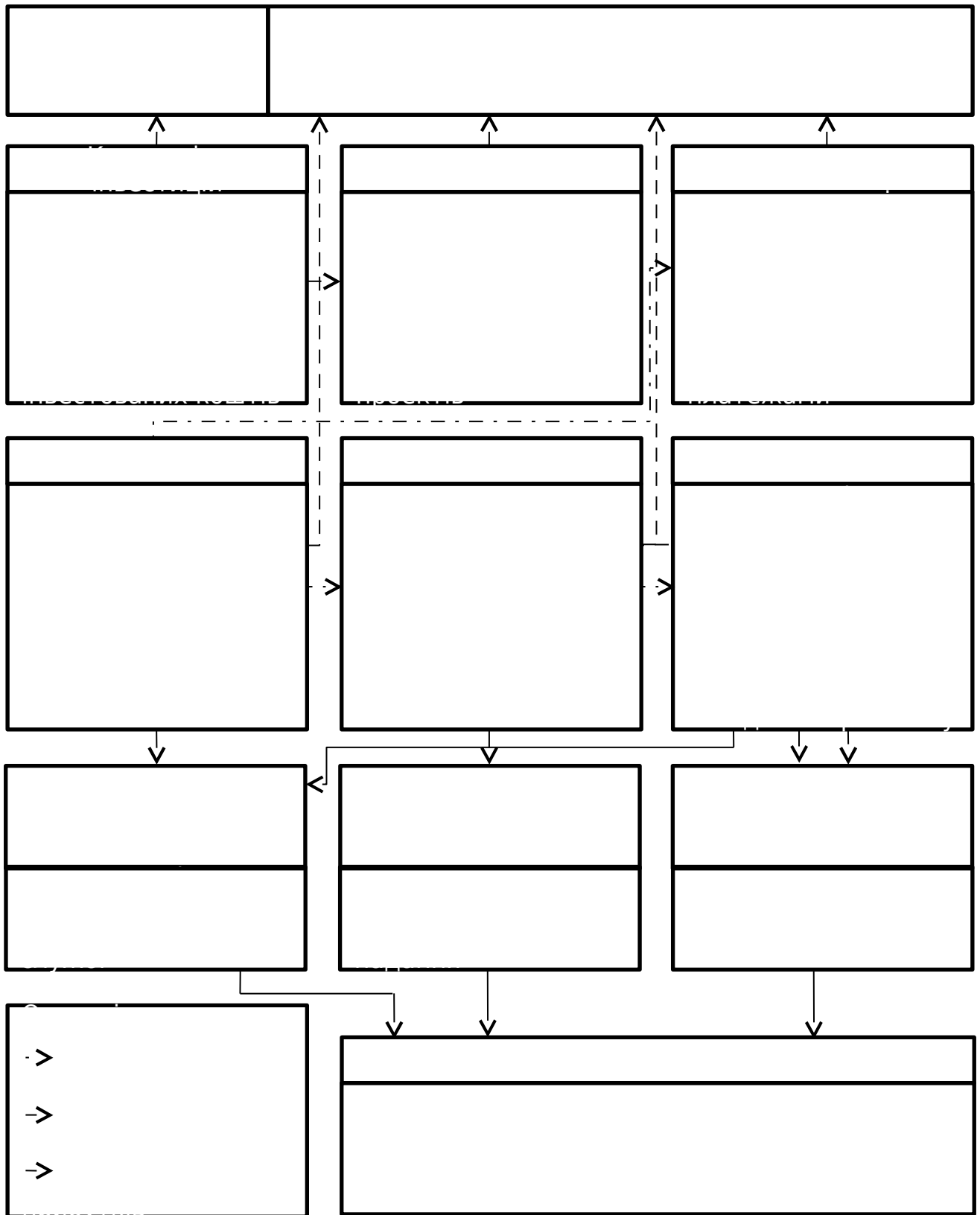
57. Іванова Т.В., Баранов В.В. Сучасний стан розвитку інформаційних систем // Наукові записки. – № 10. – Частина 1. – 2010. – С. 224-227.
58. Купалова Г.І.: навч. посіб. – К.: Знання. – 2008. – 639 с.
59. Український ринок систем EAS в 2012 р. URL: <http://innovations.rbc.ua/ukr/ukrainskiy-rynok-sistem-eas-v-2012-g-vyros-na-33-4--15072013132300>.
60. Доля SAP на українському ринку корпоративних систем. URL: https://ko.com.ua/dolya_sap_na_ukrainskom_rynke_korporativnyh_sistem_sostavila_54_120558.
61. Паскалова А.Г. Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств: дис. ... к.е.н. К., 2016. 247 с.
62. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. 4-те вид., випр. і доп. – К.: Знання. – 2008. – 343 с.
63. Користь і шкода натурального йогурту. URL: <https://www.novamoda.com.ua/korist-i-shkoda-naturalnogo-jogurtu/>.
64. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібн. – К.: Знання. – 2007. – С. 6-8.
65. Войтоловский, Н.В. Экономический анализ: учебник для академического бакалавриата. 5-е изд., пер. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2015. 620 с.
66. Череп А.В. Управління собівартістю: монографія. – Х.: ІНЖЕК. – 2005. – 376 с.
67. Офіційний сайт компанії SAP. URL: <http://www.sap.com>.
68. Офіційний сайт фінансово-економічного журналу «Forbes-Україна». URL: <http://forbes.net.ua/ua/magazine>.
69. Савицька О.М. Управління стратегічним розвитком підприємства на засадах контролінгу витрат [Електронний ресурс] / О. М. Савицька, А. С. Дерипапа // Наукові конференції: Конференції 2014: «Україна наукова» (16-18 грудня 2014 р.). – 2014. – Режим доступу: <http://int-konf.org/konf122013/951-deripapa-a-s-upravlnnya-strategchnim-rozvitkom-pdpriyemstva-na-zasadah-kontrolngu-vitrat.html>.
70. Савицька О.М., Авраменко Д.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами в умовах реалізації стратегії

енергоефективності підприємства / О.М. Савицька, Д.В. Авраменко // Сучасні підходи до управління підприємством : Збірник тез доповідей VIII Всеукраїнської наук.-практ. конф., 6 квітня 2017 р. – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во “Політехніка”, 2017. – С. 86.

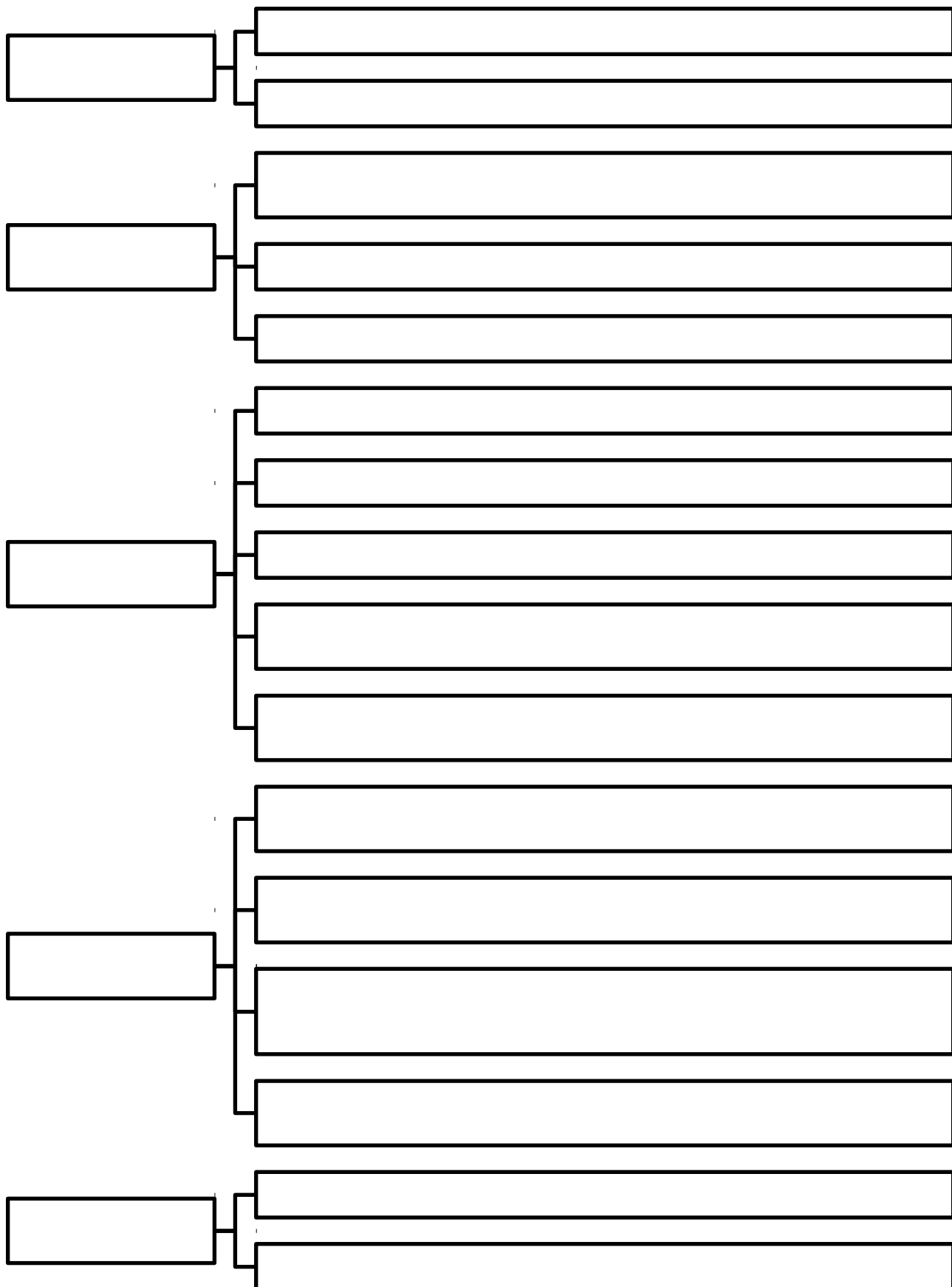
71. Паскалова А.Г. Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств : дис. канд. ек. наук : 08.00.08 / Паскалова Анна Георгіївна – Київ, 2016. – 247 с.

ДОДАТКИ

Структура системи контролінгу та взаємодія її функціональних підсистем на підприємстві



Особливості економічних механізмів управління витратами



Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2013-2017 рр.

Актив	Код рядка	31 грудня 2013 р.	31 грудня 2014 р.	31 грудня 2015 р.	31 грудня 2016 р.	31 грудня 2017 р.
I. Необоротні активи						
Нематеріальні активи	1000				6 590	48 681
первісна вартість	1001				6 750	57 380
накопичена амортизація	1002				160	8 699
Незавершені капітальні інвестиції	1005	285 548	155 606	312 705	90 313	95 663
Основні засоби	1010	226 789	541 289	707 963	960 291	1 077 111
первісна вартість	1011	305 305	648 140	868 939	1 212 397	1 431 509
знос	1012	78 516	106 850	160 976	252 106	354 398
Інвестиційна нерухомість	1015					
Довгострокові фінансові інвестиції	1030					
інші фінансові інвестиції	1035	12 170	13 694	13 775	13 775	13 775
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040					
Відстрочені податкові активи	1045	2 108	1 404			
Інші необоротні активи	1090					
Усього за розділом I	1095	526 615	711 992	1 034 442	1 070 969	1 235 230
II. Оборотні активи						
Запаси	1100	38 160	84 965	108 846	89 098	130 821
Виробничі запаси	1101	26 411	60 390	93 978	81 574	95 256
Незавершене виробництво	1102	3 146	6 388	8 955	3 807	32 330
Готова продукція	1103	3 704	11 745	5 886	3 717	3 235
Товари	1104	4 901	6 442	27		
Поточні біологічні активи	1110					
Векселі одержані	1120					
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	58 680	119 934	931 640	447 768	280 537
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1126					
за виданими авансами	1130					49 147
з бюджетом	1135	60 478	14 382	8 969	21 935	17 638
у тому числі з податку на прибуток	1136	25 110		8 933	21 931	17 559
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	11 761	29 286	24 226	61 103	18 766
Поточні фінансові інвестиції	1160					
Гроші та їх еквіваленти	1165	7 317	7 018	10 562	6 401	15 080
Витрати майбутніх періодів	1170					
Інші оборотні активи	1190	12 971	12 359	5 361	7 558	33 244
Усього за розділом II	1195	189 367	267 944	1 089 603	633 863	545 231
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200					
Баланс	1300	715 982	979 936	2 124 045	1 704 832	1 780 461

Продовження додатку В

Пасив	Код рядка	31 грудня 2014 р.	31 грудня 2014 р.	31 грудня 2015 р.	31 грудня 2016 р.	31 грудня 2017 р.
I. Власний капітал						
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	29 342	29 342	29 342	29 342	29 342
Капітал у дооцінках	1405	16 513	14 672	14 672	14 672	14 672
Додатковий капітал	1410		358	356	356	356
Резервний капітал	1415	5 789	5 789	5 789	5 789	5 789
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	265 070	205 463	488 543	743 256	753 534
Неоплачений капітал	1425					
Вилучений капітал	1430	3 708				
Інші резерви	1435					
Усього за розділом I	1495	313 007	255 625	538 702	793 415	803 693
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення						
Відстрочені податкові зобов'язання	1500			475	333	212
Довгострокові кредити банків	1510					
Інші довгострокові зобов'язання	1515					
Довгострокові забезпечення	1520					
Цільове фінансування	1525					
Страхові резерви	1530					
Усього за розділом II	1595	0	0	475	333	212
III. Поточні зобов'язання і забезпечення						
Короткострокові кредити банків	1600	252 000	193 376	978 750	427 939	319 712
Векселі видані	1605					
Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	2 482	752	7 349	9 925	5 625
за товари, роботи, послуги	1615	144 500	239 065	326 221	458 654	624 338
за розрахунками з бюджетом	1620	119	25 720	8 692	11 324	279
за розрахунками з оплати праці	1630			153	142	149
за одержаними авансами	1635		252	61		158
Поточні забезпечення	1660	2 887	260 816	261 412	3 101	4 199
Доходи майбутніх періодів	1665					
Інші поточні зобов'язання	1690	988	4 331	2 232		22 097
Усього за розділом III	1695	402 975	724 311	1 584 869	911 084	976 556
Баланс	1900	715 982	979 936	2 124 045	1 704 832	1 780 461

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2013-2017 рр.

Стаття	Код рядка	31 грудня 2013 р.	31 грудня 2014 р.	31 грудня 2015 р.	31 грудня 2016 р.	31 грудня 2017 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1 407 400	1 703 716	2 640 926	2 991 888	3 228 579
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	1 073 909	1 294 715	2 063 700	2 378 738	2 535 559
Валовий:						
прибуток	2090	333 491	409 001	577 226	613 150	693 020
збиток	2095					
Інші операційні доходи	2120	14 486	4 032	5 067	8 388	12 222
Адміністративні витрати	2130	18 302	29 723	35 505	38 540	48 373
Витрати на збут	2150	52 988	70 952	77 749	87 730	88 403
Інші операційні витрати	2180	33 185	43 805	51 550	61 047	64 800
Фінансовий результат від операційної діяльності:						
прибуток	2190	243 502	268 553	417 490	434 221	503 667
збиток	2195					
Дохід від участі в капіталі	2200					
Інші фінансові доходи	2220					9
Інші доходи	2240	2 806	7 173	3 067	2 626	14 157
Фінансові витрати	2250	18 286	28 946	87 881	58 520	66 836
Втрати від участі в капіталі	2255					
Інші витрати	2270				254	1 397
Фінансовий результат до оподаткування:						
прибуток	2290	228 022	246 780	332 676	378 072	449 600
збиток	2295					
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-41 044	-44 420	-59 882	-68 053	-80 928
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305					
Чистий фінансовий результат:						
прибуток	2350	186 978	202 360	272 794	310 019	368 672
збиток	2355					

Зміна загальної собівартості продукції та фактори, які вплинули на цю зміну

CVM variance	Loss Jan - Dec		Loss Jan - Dec	Loss Jan - Dec		DIF, %	DIF, %	Check
	2018	2019		2018	2019			
VOL (local), kT	99,49	45,872,47	42,629,52	90,59	-8,9	-8,9	0%	
VOL Import, kT	2,94	check	check	3,7	0,76	0,76	25,90%	
VOL (total), kT	102,43	0	0	94,29	-8,14	-8,14	7,90%	
CVM/kg (local)	-15,92	0	0	-18,47	-2,55	-2,55	16,00%	
CVM/kg (total)	-16,64	0	0	-19,72	-3,08	-3,08	18,50%	
		Vol						
			Mix					
			Price					
			Milk					
			Input					
			Factor					
			Cost					
			Material					
			Other					

	e				at				I				n		et		s	
CVM local	-1584281	148134	-13761	-22330147	-1350412	-64950	-55397	3695	-695	-6887	1943	-1673255	-88974	5,60%				
CVM local / kg	-17,49	1,64	-0,15	-2,47	-1,49	-0,72	-0,61	0,41	-0,08	-0,00	0,02	-18,47	-0,98	5,60%				
CVM Import	-120272	-12652	-33087	-19948		-3971	-15977					-185959	-6587	5,60%				
CVM Import / kg	-32,51	-3,42	-8,94	-5,39		-1,07	-4,32				0	-50,26	-1,75	5,60%				
CVM Total	-1704553	135482	-4688	-243296	-1350412	-64950	-71374	3695	-695	-6887	1943	-185959	-154661	9,10%				
CVM Total / kg	-18,08	1,44	-0,55	-2,58	-1,49	-0,73	-0,76	0,39	-0,07	-0,00	0,02	-19,72	-1,64	9,10%				

check

0

0

0

0

0

	2019	2018	DIFF
Milk	15718		15718, 22
R & P	21137		21237, 26
TOTAL	36955	0	36955, 48

Фактори, що вплинули на зміну собівартості йогурту, розраховані за кожним елементом собівартості продукту

ACTIVIA DRINK 1,5% PET 290G PINEAPPLE (P_118840)				Material Cost of Sales		By costs		
Products code	Materials code	Category	Group	2018	2019	Volume	Price	Mix
P_118840	C_49991249	Milk	Milk	7 918 791,4	7 206 682,8	576,93	-1 041,59	2,74
P_118840	C_49991297	Milk	Dairy products	381 246,6	395 833,0	29,64	-53,51	0,14
P_118840	C_10284456	Pack	Plastics	752 423,5	736 321,2	56,79	-102,52	0,27
P_118840	C_10284550	Pack	Corrugated cardboard	60 067,8	53 422,9	4,33	-7,82	0,02
P_118840	C_10284553	Pack	Flexibles	498 186,2	486 748,9	37,57	-67,83	0,18
P_118840	C_10284596	Pack	Other packaging	1 795,0	1 833,4	0,14	-0,25	0,00
P_118840	C_10284597	Pack	Other packaging	3 984,1	4 013,6	0,31	-0,55	0,00
P_118840	C_10284599	Pack	Flexibles	1 859 649,8	1 520 098,3	128,91	-232,74	0,61
P_118840	C_10291328	Pack	Other packaging	243 686,1	195 881,5	16,77	-30,27	0,08
P_118840	C_10291329	Pack	Other packaging	35 287,6	32 148,2	2,57	-4,64	0,01
P_118840	C_10291467	Pack	Plastics	3 135 171,0	2 832 555,1	227,63	-410,96	1,08
P_118840	C_10068241	Ingredient s	Sugar & sweeteners	852 288,4	654 493,2	57,47	-103,76	0,27
P_118840	C_10284170	Ingredient s	Fruits Preparation	6 670 239,4	6 807 968,8	514,10	-928,15	2,44
P_118840	C_10295834	Ingredient s	Health and Functional Ingredients	625 020,3	593 796,4	46,49	-83,93	0,22

