

О.В. Сторожук, доц., канд. екон. наук, О.В. Заярнюк, ас.
Кіровоградський національний технічний університет

Контролінг як інструмент управління підприємством

Стаття присвячена дослідженню ролі контролінгу в системі управління підприємством. Пропонуються шляхи поліпшення роботи підприємства будівельно-дорожньої галузі на підставі інформації про відхилення від норм.

контролінг, дорожньо-будівельна галузь, відхилення, розподіл відхилень по факторам

Постановка проблеми. Ринкова трансформація економіки України, підвищення нестабільності зовнішнього середовища, посилення конкуренції вимагають нових підходів до управління підприємствами. Непередбачуваність ходу науково-технічного прогресу та інформаційний бум висувають додаткові вимоги до системи управління підприємством. Зростають вимоги до інформаційної підтримки менеджменту на підприємствах: вона повинна не лише забезпечувати керівництво інформацією про поточний стан справ, але й надавати прогноз із урахуванням зміни зовнішнього і внутрішнього середовища діяльності підприємства. В сучасних умовах господарювання необхідною є комплексна методологія і відповідний інструментарій, які б сприяли модернізації організаційної та інформаційної структури підприємства з метою вирішення базових проблем його сучасного розвитку та забезпечили стабільність успіху і конкурентні переваги в майбутньому. В якості такого інструменту пропонується використання досягнень контролінгу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань ефективного впровадження контролінгу в системі управління підприємством приділено недостатньо уваги в сучасній економічній літературі. Зокрема, недостатньо розроблені практичні рекомендації щодо впровадження контролінгу в господарську практику підприємств різних галузей.

Метою дослідження є розгляд можливостей практичного використання контролінгу в якості інструменту управління підприємством будівельно-дорожньої галузі.

В управлінні економікою вітчизняних підприємств система контролінгу поки що є перспективним напрямком. Однією з причин цього є недостатній рівень підготовки фахівців з цієї галузі знань. Дослідження праць відомих зарубіжних вчених, таких, як Е. Майер, Р. Манн, Д. Хан, К. Друрі та ін. висвітлюють основні питання функціонування контролінгу у відпрацьованому механізмі розвиненого ринку і дають змогу зробити висновки щодо сприяння адаптації контролінгу до національної школи менеджменту. В Україні питання впровадження контролінгу в господарчій практиці підприємств розглядають у своїх працях такі вчені: Цигилик І.І., Мозіль О.І., Кірдякіна Н.В., Морозов Д.М., Пушкар М.С., Максименко О.Л., Малаховський Ю.В., Фільштейн Л.М.

Виклад основного матеріалу. Дослідження статистичних даних показують, що станом на початок 2009 р. 37,2% українських підприємств є збитковими, що свідчить про низьку ефективність їх функціонування, нераціональне управління витратами. Обране нами в якості об'єкту дослідження підприємство – філія Кіровоградської дорожньо-експлуатаційної дільниці „Кіровоградський облавтодор” також у 2009 р. отримало від'ємний фінансовий результат. Для покращення фінансово-господарського становища і підвищення ефективності менеджменту підприємства нами пропонується запровадження контролінгу як сучасного інструменту управління підприємством, зокрема контролінгу витрат.

Вибір саме дорожньо-будівельного підприємства в якості об'єкта дослідження здійснений нами не випадково. Об'єктивно, що важливість дорожньої галузі є значною, оскільки всього по Україні доріг 169447 км; з них лише 97,2% з твердим покриттям; ґрунтових доріг – 4675 км, середньозважене значення категорійності 3,72.

Зауважимо, що основним предметом діяльності даного підприємства є виконання робіт з будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних доріг, мостів, інших споруд та елементів обстановки доріг; забезпечення сталої роботи на автомобільних, дорогах в умовах стихійного лиха, аварій, катастроф і подолання їхніх наслідків; розвиток промисловості та виробництва будівельних, дорожньо-будівельних матеріалів і конструкцій, інших виробів, необхідних для будівництва та ремонту автомобільних доріг і споруд на них.

Таким чином, особливості галузі полягають у багатогранності дорожньої продукції; нерівномірності обсягу робіт по ділянках доріг; сезонності робіт та споживанні великої кількості різноманітних за номенклатурою дорожньо-будівельних матеріалів.

Підкреслимо, що контролінг витрат забезпечує досягнення цілей підприємства в сфері управління сукупністю затрат живої та уречевленої праці, основними інструментами при цьому є аналіз величини і структури витрат, оцінка впливу факторів на обсяг та структуру витрат, аналіз обсягу та структури витрат за їх основними статтями, контроль за відхиленнями, які виникають в процесі господарської діяльності підприємства. Як показує практика, аналіз відхилень – ефективний інструмент контролю витрат і всієї системи менеджменту на підприємстві. Якщо виявляється відхилення, то потрібно його зареєструвати і з'ясувати причину його походження. Ідентифікацію причин відхилень можна істотно спростити, шляхом введення розроблених для окремого підприємства класифікатори „збійних ситуацій” та їх причин. Класифікатори можуть мати різну структуру, але найпростішим видом класифікатора буде просте перерахування можливих причин відхилень. Наприклад, класифікатор причин відхилень від норм витрати сировини і матеріалів може мати такий вигляд: 1. заміна сировини і матеріалів; 2. невідповідність сировини і матеріалів стандартам або технічним умовам; 3. зміна технології; 4. несправність устаткування; 5. несправність інструментів; 6. використання матеріалів нижчої якості; 7. відхилення планових сум транспортно-заготівельних витрат від фактичних.

Окрім причини, керівництво підприємства зацікавлене, як правило, й у виявленні винуватця виникнення відхилення. Для цієї мети ми пропонуємо використовувати орієнтовний класифікатор, в якому присутні: величина відхилення; код структурного підрозділу, в якому виникло відхилення; код причини відхилення; код підрозділу винуватця відхилення. Це може бути важливо також для правильної інтерпретації результату контролю при ухваленні управлінських рішень. Збір інформації про відхилення може бути проведений по різних об'єктах: по видах витрат, процесах, організаційній структурі, окремих виробках. Керівника можуть цікавити відхилення не лише за вартістю, але і в натуральних вимірниках.

Окрім абсолютних відхилень, що представляють різницю між двома абсолютними значеннями, можуть розраховуватися відносні величини відхилень, які, нерідко, більш інформативні. Відносні відхилення найчастіше виражаються у відсотках по відношенню до загальної величини показника або параметра. Це може бути, наприклад, відношення абсолютного відхилення за витратами на матеріали до загальної величини витрат. Відносне відхилення використовується головним чином для того, щоб зрозуміти, наскільки істотне дане відхилення, а також чи здатне воно змінити ситуацію в цілому.

У часовому аспекті розрізняють відхилення, що обчислюються у зв'язку з фактом здійснення господарської операції, точніше, її документуванням, і кумулятивні, такі, що розраховуються наростаючим підсумком за часовий проміжок: за день, тиждень, місяць, рік. Кумулятивні відхилення згладжують виникаючі випадкові коливання величин, дозволяють компенсувати відхилення, що виникають в окремих періодах, але не мають

загальної тенденції. У рамках системи контролінгу розрізняють аналіз відхилень, орієнтований на минуле, і перспективний аналіз.

На практиці частіше зустрічається аналіз, пов'язаний з минулою діяльністю, здійснюваний головним чином для контролю і пошуку винних. Перспективний аналіз поки не так широко поширений. Його основною метою є виявлення прогностичних відхилень за показниками, якими контролюється ступінь досягнення цілей підприємства, і виявлення причин, по яких вони можуть виникнути, щоб заздалегідь виробити коректуючі заходи. Послідовність роботи з відхиленнями в загальному випадку виглядає таким чином: контроль (прогноз) – встановлення величини відхилення – виявлення причини – аналіз причин – коректуючі заходи.

Найчастіше порівнюють значення нормативу з фактичним значенням даної величини. Проте для різних ситуацій можуть бути істотнішими інші варіанти порівняння. Як основу для порівняння можна використовувати наступні варіанти: ідеальний (теоретичний) норматив – норматив, розрахований за припущення ідеальних умов: найкраща кон'юнктура ринку, відсутність втрат; нормальний – розрахований для середнього значення на даний період: середній рівень напруженості норм, середні ціни, середній обсяг випуску; поточний (очікуваний) норматив – розрахований виходячи з прогнозу ситуації на обліковий період: очікуваного обсягу випуску, умов виробництва, прогнозованого рівня цін; базисний – розрахований на той момент, який береться за базовий (еталонний).

У практичній звітності можуть використовуватися такі значення відповідних нормативам величин, як: фактичне – таке, що реалізувалося в минулому періоді значення величини; планове – значення, реалізація якого очікується в майбутньому звітному періоді; бажане – значення, якого підприємство має за мету досягти.

Практично будь-які поєднання „норматив – звітна величина” можуть представляти інтерес при порівнянні, проте для адекватності процедури необхідно спочатку, вже на стадії організаційної підготовки нормативної і звітної бази, забезпечити змістовну однорідність порівнюваних значень. Часто планового значення (у багатьох випадках і бажане) набуває тотожним відповідним нормативним значенням: нормальному, поточному (для бажаного – ідеальному). Слід також відзначити, що для практики управління можуть мати значення і порівняння усередині нормативної і звітної груп: наприклад, план – факт, план – бажане значення, нормальний норматив – ідеальний норматив. Але порівняння в рамках звітної групи слід віднести до питань, що вирішуються в системі планування і бюджетування на підприємстві, а порівняння в рамках нормативної групи визначаються величиною нормативів, яка встановлюється вже на етапі нормування.

На основі розрахунку за методом ланцюгових підстановок можна виявити винних у відхиленнях: наприклад, начальник дорожньої дільниці відповідає за втрати, які викликані відхиленням фактичних витрат ресурсів від норми, але не несе відповідальності за втрати, які викликані подорожчанням будівельних матеріалів. Аналіз відхилень дозволяє не тільки ідентифікувати проблемну сферу (сферу неефективності), яка вимагає першочергової уваги, але ще і визначити „вузькі місця”.

Нерідко аналіз відхилень допомагає виявити нові можливості (сфери ефективності), тобто резерви підвищення ефективності роботи співробітників, підрозділів і підприємства в цілому. Зокрема, якщо у одного з робочих фіксується постійне перевищення норм виробітку, то це може стати підставою для вивчення трудових прийомів, що ним використовуються і поширення його досвіду, встановлення нового нормативу часу на виконання даної роботи. Те саме стосується й економії матеріалів. Аналіз відхилень дозволяє також дати рекомендації щодо вдосконаленню системи нормативів, які застосовуються на підприємстві, враховувати чинники, що залишилися поза увагою менеджерів підприємства. При ухваленні конкретного варіанта рішення коректуючих заходів, за наслідками аналізу відхилення до уваги зазвичай приймаються істотність, регулярність відхилень і можливість впливу з боку підприємства.

Істотність, значущість відхилень визначається їх вагомістю в загальній величині витрат і результатів підприємства. Оцінюється ця обставина, як правило, впливом на прибуток, але можуть бути використані й інші варіанти (частка в обороті, зміна рентабельності). Таким чином, можна проаналізувати вплив елементарних чинників на попередній, а також на кінцевий результат. Відхилення можна обчислювати для цілих категорій, таких як загальні витрати основних матеріалів, для будь-яких груп усередині категорій, для кожної статті витрат. На практиці для цих цілей використовують метод ланцюгових підстановок. По черзі у формули розрахунку витрат підставляються фактичні значення. Якісні параметри, пов'язані безпосередньо з об'єктом, по якому розраховуються відхилення, вважаються за більш значущі, і відхилення, викликані сукупним впливом чинників, відносяться на їх рахунок. На рис. 1. дано графічне представлення відхилень за витратами на виріб, що утворюються за рахунок впливу двох чинників: ціни одиниці сировини (наприклад, грн./кг) і витрати сировини в одиницях на один виріб (кг/м²).

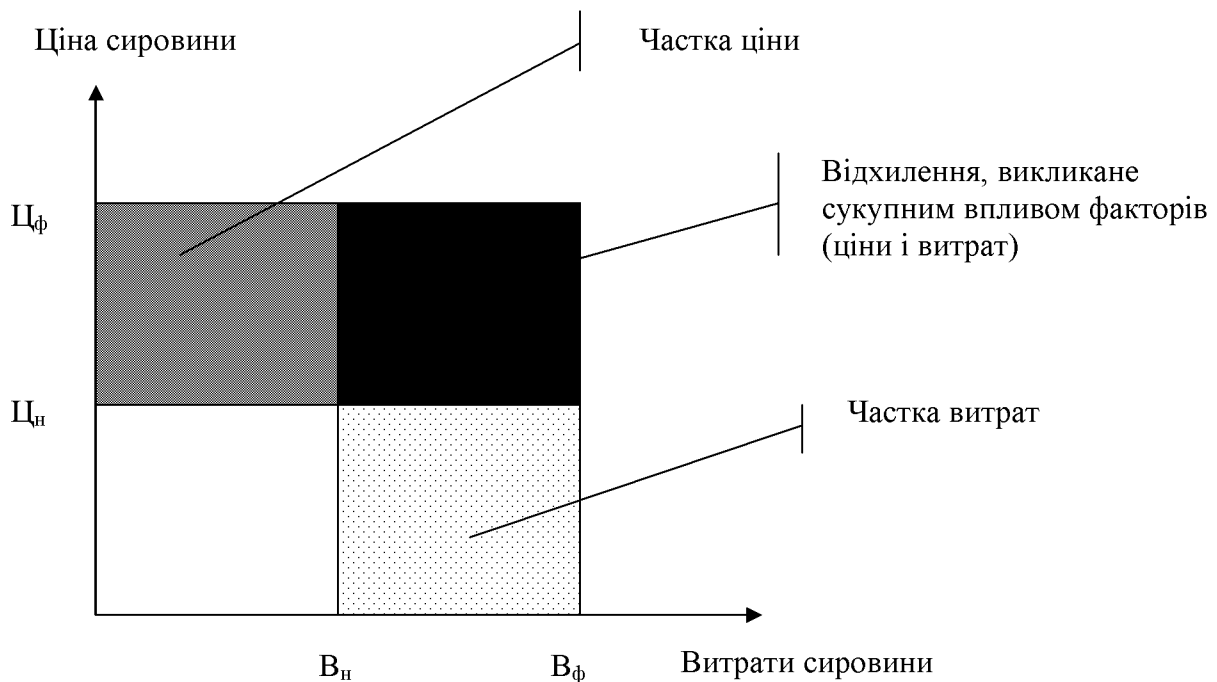


Рисунок 1 – Схема розподілу відхилень по факторам ($\text{Ц}_\text{ф}$ і $\text{V}_\text{ф}$ – фактичні значення відповідно ціни і витрат; $\text{Ц}_\text{н}$ і $\text{V}_\text{н}$ – нормативні значення відповідно ціни і витрат)

Розрахунок виглядає таким чином:

– відхилення за обсягом випуску:

$$O_{\text{обсяг}} = (N_{\text{ф}} - N_{\text{н}}) \times \text{Ц}_{\text{н}} \times H_{\text{н}}.$$

Відхилення за ціною: $O_{\text{ціна}} = N_{\text{ф}} \times (\text{Ц}_{\text{ф}} - \text{Ц}_{\text{н}}) \times H_{\text{н}};$

– відхилення по нормі витрати ресурсу:

$$O_{\text{норма}} = N_{\text{ф}} \times \text{Ц}_{\text{ф}} \times (H_{\text{ф}} - H_{\text{н}}),$$

де $N_{\text{н}}$ – нормативний обсяг випуску;

$N_{\text{ф}}$ – фактичний обсяг випуску;

$\text{Ц}_{\text{н}}$ – нормативна ціна одиниці ресурсу;

$\text{Ц}_{\text{ф}}$ – фактична ціна одиниці ресурсу;

$H_{\text{н}}$ – нормативна витрата ресурсу на одиницю випуску;

$H_{\text{ф}}$ – фактична витрата ресурсу на одиницю випуску.

З точки зору частоти появи відхилення поділяють на випадкові і регулярні. Тому немає сенсу витратити час і засоби на аналіз і розробку заходів щодо усунення відхилення, яке виникло випадково і надалі не повториться.

Спираючись на фактичні дані господарської діяльності філії дорожньо-експлуатаційної дільниці „Кіровоградський облавтодор”, здійснимо розрахунок відхилення прибутку за частковими відхиленнями.

Підприємством планувалося в квітні 2010 р. заасфальтувати 100 м² дороги. Ціна 1 м² покриття становить 100 грн. Постійні витрати були заплановані в межах 2000 грн. Планові (нормативні) витрати на 1 м² асфальтного покриття склали:

– щебінь: норма витрат на 1 м² асфальтного покриття – 0,4 м³, ціна – 110 грн./м³;

– бітумні суміші: норма витрат на 1 м² покриття – 1,2 кг, ціна – 20 грн./кг.

Фактично підприємство заасфальтувало 90 м² дороги за плановими цінами.

Постійні витрати за той самий період склали 1800 грн. Фактичні витрати матеріалів:

– щебінь: 40,5 м³ на фактичний обсяг робіт, при ціні 105 грн./м³;

– бітумні суміші: 90 кг на фактичний обсяг робіт, при ціні 22 грн./кг.

Таким чином, планові змінні витрати:

$$0,4 \times 110 \times 100 + 1,2 \times 20 \times 100 = 6800 \text{ грн.}$$

За таких умов підприємство мало отримати прибуток у розмірі:

$$100 \times 100 - 6800 - 2000 = 1200 \text{ грн.}$$

Фактичні змінні витрати склали:

$$40,5 \times 105 + 90 \times 22 = 6232,5 \text{ грн.}$$

Таким чином, фактичний прибуток:

$$90 \times 100 - 6232,5 = 967,5 \text{ грн.}$$

Розрахуємо значення відхилень, викликаних різними чинниками:

– відхилення за змінними витратами склали:

$$6232,5 - 6800 = - 567,5 \text{ грн.}$$

Зокрема:

1) за обсягами виробництва: – 680 грн., в тому числі:

- щебінь: $(90 - 100) \times 0,4 \times 110 = - 440$ грн.;

- бітумні суміші: $(90 - 100) \times 1,2 \times 20 = - 240$ грн.;

2) по цінах на матеріали: + 36 грн., в тому числі:

- щебінь: $90 \times (105 - 100) \times 0,4 = - 180$ грн.;

- бітумні суміші: $90 \times (22 - 20) \times 1,2 = + 216$ грн.;

3) по нормах витрати матеріалів: + 76,5 грн.:

- щебінь: $90 \times 105 \times (0,45 - 0,4) = + 472,5$ грн.;

- бітумні суміші: $90 \times 22 \times (1 - 1,2) = - 396$ грн.

– відхилення за постійними витратами: $1800 - 2000 = - 200$ грн.;

– відхилення виручки: $9000 - 10000 = - 1000$ грн.;

– відхилення прибутку:

$$- 1000 - (- 567,5) - (- 200) = - 232,5 \text{ грн.}$$

Аналогічно можна вибудувати ланцюжок впливу окремих факторів не лише на прибуток, але й інші показники діяльності підприємства, наприклад, на рентабельність, яка на даному підприємстві за період 2007-2009 рр. знизилась.

Природно, що необов'язково кожного разу при виникненні відхилень розраховувати його вплив на прибуток. Достатньо одного разу оцінити, яке відхилення по даному параметру вважатимемо за істотне, і надалі можна використовувати контроль відхилень відповідно допустимих меж.

Висновки. У підсумку зазначимо, що аналіз відхилень може використовуватись вибірково. Не обов'язково розглядати всі чинники, що впливають на прибуток. Можна проводити відбір за допомогою статистичного аналізу, результатом якого є ранжування параметрів. За такої системи, як свідчить зарубіжний досвід, аналізують лише ті відхилення, що перевищують певний ліміт, встановлений керівництвом підприємства (наприклад $\pm 3\%$).

Список літератури

1. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
2. Фільштейн Л.М. Малі виробничі структури: кадрове забезпечення // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 9. – Кіровоград: КНТУ, 2006. – 384 с.
3. Цигилик І.І., Мозіль О.І., Кірдякіна Н.В. Контролінг в системі управління // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 3. – С. 117 – 123.

О. Сторожук, О. Заярнюк

Контролінг как инструмент управления предприятием

Статья посвящена исследованию роли контроллинга в системе управления предприятием. Предлагаются пути улучшения работы предприятия дорожно-строительной отрасли на основании информации об отклонениях от норм.

O. Storozhuk, O. Zajarnuk

Kontrolling as an instrument of management an enterprise

The article is devoted research of control the system by an enterprise role. The ways of road-building industry enterprise work improvement are offered. The ways of improvement are basis of information about deviations from norms.

Одержано 20.10.10