

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Навчально-науковий інститут економіки і управління

Кафедра економіки праці та менеджменту

«До захисту в ЕК»

«До захисту допущено»

Директор інституту

Завідувач кафедри

_____ Шермет О.О.
(підпис) (прізвище та ініціали)

_____ Березянюк Т.В.
(підпис) (прізвище та ініціали)

«__» _____ 2019 р.

«__» _____ 2019 р.

Дипломна робота

на здобуття освітнього ступеня магістра

зі спеціальності 073 «Менеджмент»
освітньої програми «Менеджмент організацій і адміністрування»
(шифр та назва напрямку підготовки (спеціальності))

На тему: «Розробка системи контролінгу на підприємстві»

Виконала: студентка 2 курсу, групи ЗМН-2-2 Мл

_____ Процан О.В.
(прізвище та ініціали)

Керівник к.ф.-м.н., доцент Лисенко О.А.
(прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

Рецензент Новойтенко І.В.
(прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

Засвідчую, що в цій дипломній
роботі немає запозичень із праць
інших авторів без відповідних
посилань.

Студент _____
(підпис)

Київ – 2019 р.

АНОТАЦІЯ

Процан О.В . Розробка системи контролінгу на підприємстві – Рукопис.

Випускна кваліфікаційна магістерська робота з освітньої програми – менеджмент організацій і адміністрування. Національний університет харчових технологій, Київ, 2019.

Досліджено та розібрано системи контролінгу на підприємстві. Розглянуто існуючі підходи щодо визначення сутності економічної категорії «контролінг» , визначено основні фактори, що впливають на ефективності системи контролінгу та методи оцінки підвищення та впровадження системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод». Надано визначення сутності категорії «контролінг», розглянуто економічні та використано економічні показники щодо удосконалення системи контролінгу.

На основі узагальнення результатів дослідження особливостей системи контролінгу на підприємстві розроблено пропозиції щодо удосконалення системи контролінгу на ПАТ «Яготинський маслозавод», запропоновано конкретні заходи щодо удосконалення системи контролінгу, зокрема, пропонується розглянути можливість створення служби внутрішнього аудиту з метою посилення фінансового контролю та прогнозування прибутку підприємства, визначено економічну ефективність запропонованих заходів та їх вплив на основні техніко-економічні показники діяльності підприємства.

Магістерська робота викладена на 171 сторінках, містить 43 таблиць, 15 рисунків.

Ключові слова : контролінг; стратегічний контролінг; оперативний контролінг; системи контролінгу; організація контролінгу.

ANNOTATION

Protsan O.V. Development of Controlling System at the Enterprise - Manuscript.

Graduate Master's Degree Program in Educational Program - Management of Organizations and Administration. National University of Food Technologies, Kyiv, 2019.

The investigator disassembled the control system at the subcontracting. The work considers the existing approaches to the definition of the essence of the economic category "controlling", identifies the main factors influencing the efficiency of the controlling system and the methods of assessing the increase and implementation of the control system at the PJSC "Yagotynsky Dairy Factory". In the work, the definition of the essence of the category "controlling" is given, economic and economic indicators are used to improve the control system.

On the basis of the generalization of the results of the study of the features of the controlling system at the enterprise, proposals were made for improving the control system at PJSC "Yagotynsky Dairy Plant"; specific measures were proposed for improving the control system, in particular, it is proposed to consider the possibility of creating an internal audit service with the purpose of strengthening financial control and forecasting profit of the enterprise, determined the economic efficiency of the proposed measures and their impact on the main technical and economic indicators enterprise activity.

Master's work is presented in 171 pages, contains 43 tables, 15 drawings.

Keywords: controlling; Strategic Controlling; operational control; control systems; organization of controlling.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	11
1.1 Сутність, завдання та функції контролінгу.....	11
1.2 Методичні підходи до формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві.....	29
1.3 Дослідження основних переваг організації системи контролінгу на підприємствах країн світу.....	41
Висновки до розділу 1.....	49
РОЗДІЛ 2. НАУКОВО-ПРАКТИЧНІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА РОЗВИТОК СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	51
2.1 Аналіз сучасного стану, проблем та тенденцій українського ринку молока та молочних продуктів.....	51
2.2 Нормативно-правове забезпечення діяльності ПАТ «Яготинський маслозавод».....	61
2.3 Техніко-економічний аналіз діяльності підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод».....	69
2.4 Застосування методики системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод».....	88
Висновки до розділу 2.....	102
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	105
3.1 Напрямки удосконалення системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод».....	105
3.2 Перспективи розвитку системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод».....	117
3.3 Управлінське забезпечення ефективності запропонованих заходів на систему контролінгу підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод».....	139
Висновки до розділу 3.....	148

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	150
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	154
ДОДАТКИ.....	172

ВСТУП

Актуальність теми В сучасних економічних умовах України, що характеризуються зростаючою конкуренцією, постійним зниженням норм прибутковості, а також невизначеністю та мінливістю економічних, політичних і соціальних факторів, головним завданням для вітчизняних молокопереробних підприємств є прийняття ефективних управлінських рішень у межах певної системи управління. Неякісні управлінські рішення призводять до значних втрат, внаслідок чого фінансова результативність суб'єктів господарювання знижується, про що свідчить висока питома вага збиткових підприємств – 30-40% їх загальної кількості. Зниження цих втрат можливе за рахунок застосування нових методів та інструментів підтримки прийняття рішень у сфері менеджменту, адекватних сучасним умовам функціонування підприємств.

Однією із технологій управління, яка може забезпечити підвищення результативності менеджменту на підприємствах молокопереробної галузі, є контролінг. Слід зазначити, що закордонними фахівцями система контролінгу використовується досить тривалий час, а практика діяльності підприємств багатьох розвинених країн підтверджує ефективність її застосування. В Україні процес впровадження методів контролінгу тільки розпочинається, але вже сьогодні вони набувають дедалі більшого значення та розповсюдження.

Водночас, підвищена увага вітчизняних фахівців у своїй практичній діяльності до контролінгу приводить до нагромадження проблем, що постають перед ними у процесі впровадження та використання останнього. До того ж, застосування системи контролінгу на підприємствах молокопереробної галузі потребує розробки інструментарію, що враховує особливості функціонування й розвитку суб'єктів господарювання зазначеної галузевої приналежності.

Проблеми вдосконалення системи управління підприємством досліджували вітчизняні та іноземні вчені, що відображено в роботах таких авторів, як М. Альберт, І.О. Бланк, В.А. Василенко, В.А. Забродський, М.О. Кизим, Т.С. Клебанова, М.Х. Мескон, Т.І. Ткаченко, Ф. Хедоурі та інших. Питання вдосконалення системи управління підприємствами, зокрема молокопереробної галузі, вивчали В.Г. Андрійчук, П.С. Березівський, В.І. Бойко, П.І. Гайдуцький, В.Н. Зимовець, М.М. Ільчук, О.В. Крисальний, М.Ю. Коденська, М.В. Кузубов, М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк, Т.Л. Мостенська, П.Т. Саблук, О.М. Шпичак та інші. Розробку теоретичних основ і практичних рекомендацій щодо впровадження контролінгу в систему управління підприємством здійснювали переважно закордонні вчені, що є зрозумілим з огляду на тривалість застосування ними даної системи. В той же час, в останні роки дослідженням основних питань функціонування контролінгу на вітчизняних підприємствах займається і ряд українських та російських вчених, а саме, В.Анташова, А.Градова, Н.Данілочкіна, А.Кармінський, Д.Ковальов, І.Новіков, Л.Сухарева, О.Терещенко, В.Толкач, Г.Уварова та ін.

Метою дипломної роботи є розробка теоретико-методологічних положень і практичних рекомендацій щодо впровадження та реалізації контролінгу в системі управління діяльністю молокопереробних підприємств в умовах агропромислової інтеграції.

Для реалізації поставленої в магістерській роботі мети вирішувались такі завдання:

- Дослідити сутність, завдання та функції контролінгу;
- Уагальнити методичні підходи до формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві;
- Систематизувати основні переваги організації системи контролінгу на підприємствах країн світу;
- Проаналізувати сучасний стан, проблеми та тенденції українського ринку молока та молочних продуктів;

- Окреслити показники нормативно-правового забезпечення діяльності ПАТ «Яготинський маслозавод»;
- Оцінити техніко-економічний аналіз діяльності підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод»;
- Дослідити застосування методики системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод»
- Визначити напрямки удосконалення системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод»;
- Виявити перспективи розвитку системи контролінгу на підприємстві.
- Проаналізувати управлінське забезпечення ефективності запропонованих заходів на систему контролінгу підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод» .

Об'єктом дослідження є процес розроблення системи контролінгу на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і практичних аспектів реалізації контролінгу на підприємстві.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань були використані загальнонаукові та специфічні методи. При дослідженні економічної сутності контролінгу витрат, класифікації витрат в системі контролінгу використано методи теоретичного узагальнення, групування й порівняння. Врахування впливу різних чинників на вибір інструментів контролінгу витрат виявлені за допомогою методу порівняльного аналізу і синтезу. Використання системного методу зумовлює аналіз витрат, їх формування та використання. Особливості розподілу витрат виявлені за допомогою методу порівняльного та структурного аналізу. Методи статистики і економічного аналізу були використані для дослідження впливу галузевої специфіки молокопереробних підприємств на фактори формування витрат. Економіко-математичні методи, а саме кореляційно-регресійний аналіз та імітаційне моделювання використано для створення системи оцінки ефективності контролінгу витрат. Табличний і графічний

методи використані для наочного представлення теоретичних та практичних результатів дисертаційного дослідження.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти, що регулюють діяльність підприємств в Україні, праці вітчизняних і зарубіжних науковців, періодичні видання, інтернет-ресурси, фінансова та управлінська звітність молокопереробних підприємств України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у наступному :

- поглиблення теоретичного розуміння системи контролінгу;
- уточнення та зазначення методів оцінки застосування системи контролінгу на діяльність підприємства;
- визначення практичних напрямів удосконалення системи контролінгу.

Структура та обсяг роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Обсяг основного тексту викладено на - сторінках. Робота містить 43 таблиць та 15 рисунків. Список використаних джерел налічує 182 найменування, викладених на 18 сторінках. Робота має 4 додатків, які розміщено на 17 сторінках.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1 Сутність, завдання та функції контролінгу

Основу ринкової економіки складають підприємства різних форм власності, що займаються виробництвом продукції, виконанням робіт чи наданням послуг і використовують економічні ресурси для здійснення фінансово-господарської діяльності.

В сучасних умовах підприємства є економічно і юридично самостійними господарюючими одиницями та є фінансово відповідальними за результати своєї діяльності. Враховуючи високий рівень конкурентності зовнішнього середовища функціонування ефективність діяльності підприємств, в першу чергу, визначається своєчасністю, адекватністю та виваженістю рішень, що приймаються в процесі його фінансово-господарської діяльності. Ринкова економіка припускає наявність альтернатив щодо здійснення вибору ресурсів, комерційних партнерів, джерел фінансування, форм і способів інвестицій, що забезпечує розширення можливостей ефективного функціонування та розвитку підприємства. Однак, вітчизняні підприємства функціонують в умовах економічної і політичної нестабільності, що значно ускладнює процеси реорганізації, накопичення досвіду роботи в умовах ринку, пошуку нових ринкових ніш та ефективних механізмів управління [19].

Крім того, динамічні зміни протікають і в світовому економічному середовищі, що характеризується науково-технічним прогресом, поступовою глобалізацією та значним підвищення конкурентного тиску, і вимагає сучасні підприємства перетворюватися у все більш складні системи. Для забезпечення процесу ефективного та якісного управління останніми необхідні нові методи, що відповідають умовам зовнішнього та внутрішнього середовищ підприємства. Адже, низька якість управління призведе до

низької продуктивності, низької рентабельності, втрати підприємствами конкурентних позицій, що викличе недовіру потенційних інвесторів і кредитних організацій підприємства.

Таким чином висока ефективність управлінських рішень є підґрунтям високої ефективності функціонування та швидкого розвитку підприємств.

Загалом, управління – це безперервний процес дії на керований об’єкт, направлений на досягнення поставлених цілей. При цьому рівень досягнення мети визначає результативність управління в цілому і ефективність його інструментарію зокрема[4].

У жорстких умовах ринку успіх підприємницької діяльності в значній мірі визначається ступенем готовності менеджменту організації враховувати вірогідність раптового виникнення кризових ситуацій. Причини їх виникнення різняться між собою, причини наведено в рис. 1.1

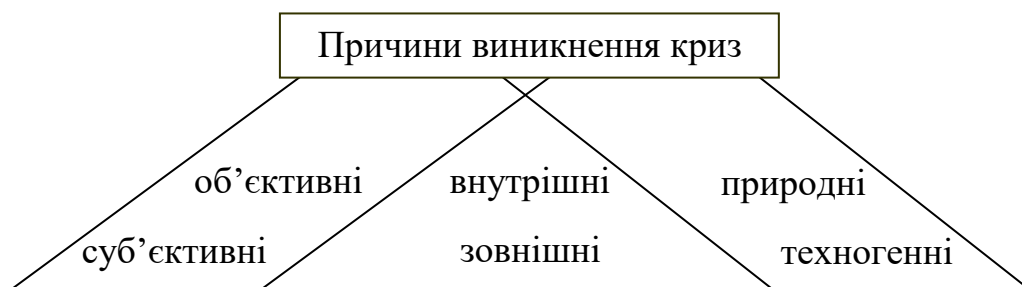


Рис. 1.1. Класифікація причин виникнення кризових ситуацій на підприємствах за різними ознаками[4]

Причини виникнення криз поділяються на об'єктивні, пов'язані з циклічними потребами модернізації і реструктуризації підприємств, а також з несприятливими впливами зовнішнього середовища організацій, і суб'єктивні, що відбивають помилки і волонтаризм в управлінні.

Причини криз можуть носити також природний характер, що відбивають явища клімату, землетрусу, повені й інших катаклізмів природного походження. А можуть носити техногенний відбиток, пов'язаний з діяльністю людини.

Причини кризи можуть бути зовнішніми і внутрішніми. Перші пов'язані з тенденціями і стратегією макроекономічного розвитку чи навіть розвитку світової економіки, конкуренцією, політичною ситуацією в країні.

Другі — з ризикованою стратегією маркетингу, внутрішніми конфліктами, недоліками в організації виробництва, недосконалістю управління, інноваційною й інвестиційною політикою[75].

Якщо кризу розуміти саме таким чином, то можна констатувати ту обставину, що небезпека кризи існує завжди і її необхідно передбачати і прогнозувати[75].

У розумінні кризи велике значення мають не тільки її причини, а й різноманітні наслідки: можливе відновлення організації чи її руйнування, оздоровлення чи виникнення нової кризи. Вихід із кризи не завжди пов'язаний з позитивними наслідками. Не можна виключати перехід у стан нової кризи, навіть ще більш глибокої і тривалої. Кризи можуть виникати як ланцюгова реакція. Існує можливість і консервації кризових ситуацій на досить тривалий час. Це може пояснюватися певними політичними причинами. Взагалі наслідки кризи найтісніше пов'язані з двома факторами: її причинами і можливістю управління процесами кризового розвитку[75].

Розв'язувати проблеми управління в умовах загрози виникнення кризових ситуацій необхідно шляхом використання ситуаційного та антикризового менеджменту, а також контролінгу.

Контролінг (з англ. «controlling» – контролювання або перевірка) – спеціальна система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і охоплює інформаційне забезпечення управління, його планування, організацію взаємодії, мотивацію і контроль. Це система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства; своєрідний механізм саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотній зв'язок у контурі управління[24].

Основні визначення «контролінгу» наведено в табл 1.1

Таблиця 1.1

Трактування змісту «контролінг»

Автор	Визначення
Карминский А. М., Фалько С. Г.	Це філософія і образ мислення керівників, орієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвитку підприємства в довгостроковій перспективі.
Хан Д.	Елемент управління соціальною системою, ..., координації системи управління з упором, перш за все, на завдання планування, контролю та інформування.
Циглик І. І.	Система, яка орієнтована на майбутній розвиток підприємства чи регіону в цілому. Це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою.
Петренко С. Н.	Система контролінгу являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства.
Райзберг Б. А.	Інструмент планування, обліку, аналізу стану справ на фірмі, що використовується для прийняття рішень на базі комп'ютеризованої системи збору та обробки Інформації система безперервної оцінки різних сторін діяльності компанії, її підрозділів, керівників, співробітників, що охоплює облік, аналіз, контроль інтегральну функцію.
Загородній А. Г.	Функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, що пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функції, для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.
Кріченець К.	Фінансова діяльність, яка забезпечує безперервний процес оперативного планування і поточного контролю за їх рухом на основі чітко регламентованої взаємодії структурних підрозділів між собою з метою забезпечення фінансової рівноваги та стабільної платоспроможності суб'єкта господарювання
Кузакова О. А.	Підсистема, що здійснює орієнтоване на результат управління фінансами підприємства за допомогою використання методів і інструментів фінансового менеджменту, забезпечення безперервного потоку внутрішньої і зовнішньої інформації для ухвалення управлінських рішень

Джерело: складено автором за [76,170,60,80,81,110,134,172]

Як бачимо з табл. 1.1, представлені визначення переважно не розрізняються, і розглядаються як система управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства, організації чи установи та його структурних одиниць.

Основна мета контролінгу – орієнтація управлінського процесу на досягнення цілей, що стоять перед підприємством.

У сучасних умовах виникає необхідність впровадження контролінгу на підприємствах і, особливо, на тих, що перебувають у стані фінансової кризи. Під фінансовою кризою розуміють фазу розбалансованої діяльності підприємства, тобто загрозу неплатоспроможності та банкрутства[76].

На рис 1.2 розглянемо роль контролінга в системі антикризового управління.

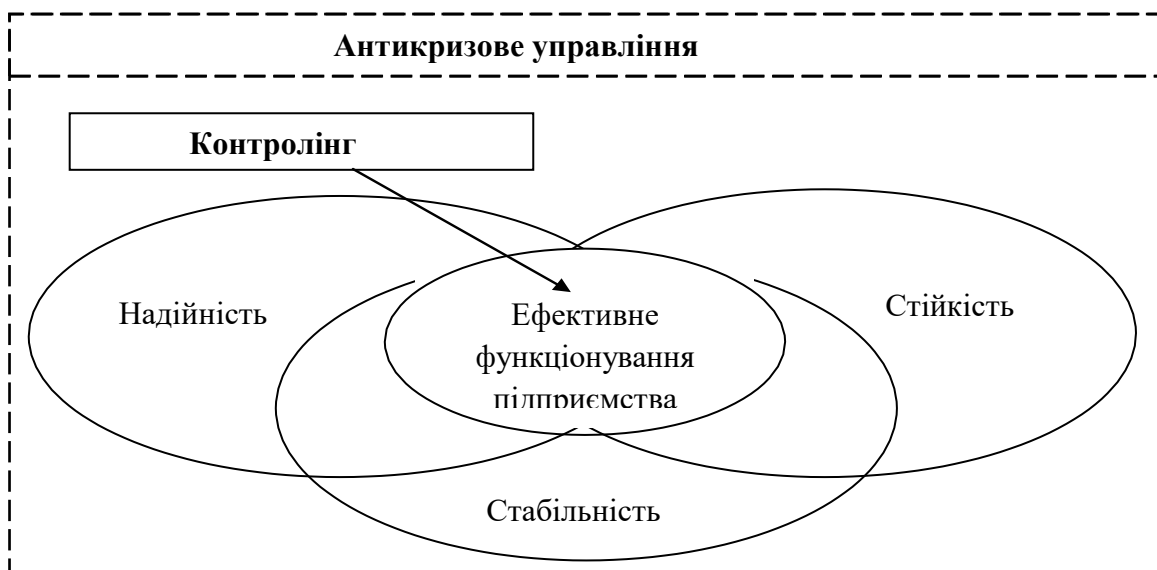


Рис. 1.2 Роль контролінгу в системі антикризового управління[172]

Отже з рис. 1.2 бачимо, що контролінг розглядають як елемент антикризового управління – управління організацією, яке спроможне попередити або пом'якшити кризові ситуації у виробничо-господарській діяльності, а також утримувати функціонування організації в режимі виживання в період кризи та виводити її з кризового стану з мінімальними витратами.

Контролінг у сучасному розумінні постає як провідна функція менеджменту, він будує взаємозв'язки між іншими окремими функціями.

Мета контролінгу – правильна та своєчасна оцінка фактичної реалізації виконання запланованих господарських операцій і підготовка інформації, яка необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень. Перш за все, така оцінка відбувається з точки зору перевірки своєчасності та якості виконання менеджерами та іншими співробітниками своїх завдань, виходячи із стратегічного і оперативного планів розвитку підприємства. З точки зору комплексного підходу до управління, контролінг виступає як певний набір інструментів[172].

Використовуючи основні показники діяльності підприємства (оборот, витрати, прибуток тощо) за певний період, кожний окремий інструмент має вплинути на ефективність управління, сприяти підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому та реалізації досягнення встановлених цілей[172].

Згідно з рекомендаціями, розробленими Спілкою контролерів Німеччини (м. Мюнхен), яка спеціалізується на вивченні та вдосконаленні практики застосування контролінгу, підвищенні його ефективності, контролер повинен:

- надавати супроводжуючу, інформаційну підтримку менеджеру в процесі управління для реалізації встановлених цілей;
- дбати про прозорість отриманих результатів діяльності організації, стану її фінансів, виробничих процесів та стратегій для підвищення ефективності її функціонування;
- організувати процес контролінгу таким чином, щоб кожен з контролерів та менеджерів міг здійснити аналіз поточного стану справ та діяти цілеспрямовано згідно плану;
- розвивати та підтримувати систему контролінгу на всіх напрямках діяльності підприємства;

- виступати внутрішнім консультантом менеджерів, діяти як «навігатор» на шляху досягнення основної мети підприємства [92].

Контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: він не заміняє собою управління, а лише переводить його на якісно новий рівень. Контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, забезпечуючи зворотний зв'язок у контурі управління.

Під функціями менеджменту слід розуміти відносно відокремлені напрями і види управлінської діяльності, тобто трудові процеси в сфері управління. Контролінг взаємопов'язаний з усіма функціями менеджменту.

Класики менеджменту М.Мескон, М.Альберт та Ф.Хедоурі визначають 4 основні функції менеджменту: планування, організацію взаємодії, мотивацію і контроль[92].

Між ними існує зворотній зв'язок, який налагоджується саме завдяки контролінгу рис. 1.3.

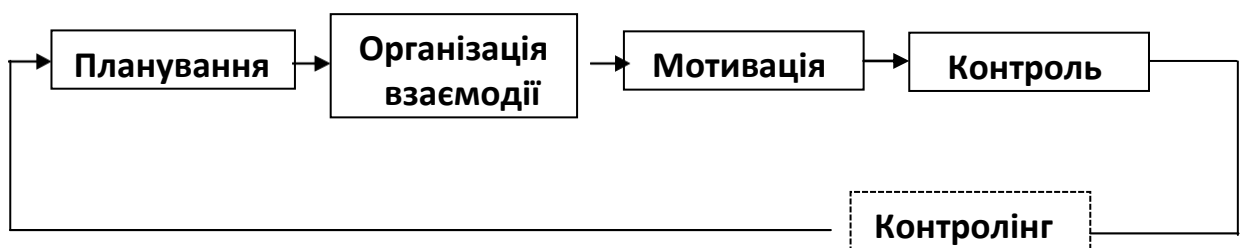


Рис. 1.3 Роль контролінгу у контурі управління[84]

При здійсненні виробничо-господарської діяльності завершальною функцією у контурі управління є контроль. У діяльності організації контроль потребує проведення систематичних спостережень за станом господарської діяльності організації з метою перевірки відповідності фактичних результатів запланованим[84].

Насамперед, контроль – це елемент управління об'єктами та процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними

актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами і, в разі необхідності, їх коригування та перегляду[92].

Контроль на рівні підприємства – це комплекс знань та заснована на них сукупність спостережень і перевірок контролюючими органами підприємств процесів функціонування і розвитку відповідно до вимог об'єктивних економічних законів, чинного законодавства, прийнятих управлінських рішень з метою їх виконання. Видами такого контролю на мікрорівні є:

- контроль за наявними ресурсами – трудовими, матеріальними, інвестиційними, валютними, енергетичними, інформаційними, природними, кредитними та іншими;
- контроль за процесом виробництва, тобто ефективністю використання робочої сили, матеріальних, енергетичних, природних ресурсів;
- контроль за процесом ціноутворення – індексами цін у галузі на внутрішньому та зовнішньому ринку;
- контроль за розподілом та перерозподілом створеного доходу на підприємстві;
- контроль за випуском цінних паперів – обсягом їх емісії та розміщенням, величиною отриманої виручки від їх реалізації[40].

Результатом виконання функції контролю на підприємстві є формування і становлення діючої системи контролінгу.

Контролінг базується на системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом реалізованої продукції, витратами та прибутком. Як наука він пов'язаний з управлінням і регулюванням господарської та фінансової діяльності, для чого використовується система постійного отримання та обробки інформації про техніко- економічні показники роботи підприємства. Контролінг ґрунтується на наукових досягненнях таких дисциплін як бухгалтерський облік, кібернетика, економічна теорія, маркетинг, менеджмент та ін[40].

Контролінг покликаний забезпечувати процес своєчасної орієнтації управлінського процесу на досягнення цілей, які стоять перед підприємством. Відповідно, основними напрямками діяльності контролінгу є:

- координація управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства;
- інформаційна та консультативна підтримка прийняття управлінських рішень;
- створення інформаційної системи управління підприємством;
- забезпечення раціональності управлінського процесу[152].

Функціями контролінгу є функція обліку, планування, функція контролю і регулювання, функція інформаційно-аналітичного забезпечення та спеціальні функції рис. 1.4.

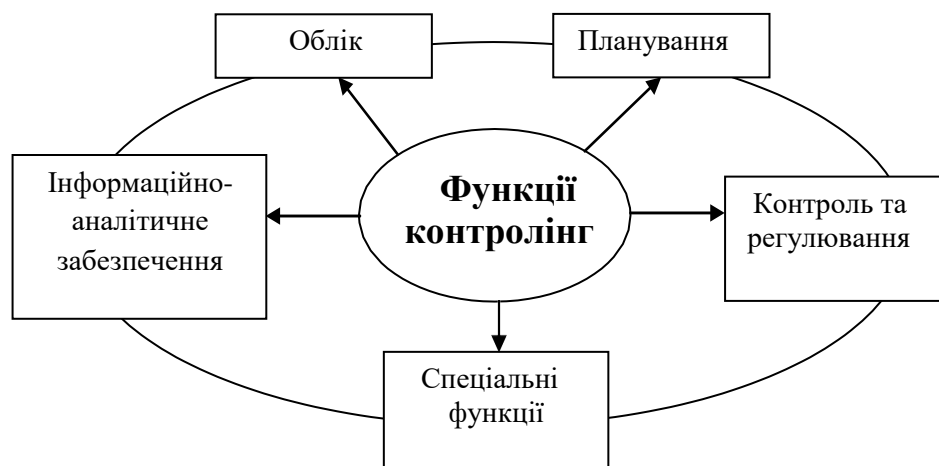


Рис. 1.4 Функції контролінгу[74]

Функція обліку передбачає збір та аналіз інформації про результати поточної діяльності, проведення внутрішнього обліку діяльності організації та її підрозділів.

Функція планування забезпечує інформаційну підтримку при розробці планів, формує і вдосконалює загальну систему планування в організації[74].

Функція контролю і регулювання включає в себе порівняння планових і фактичних обсягів виконання робіт, аналіз відхилень, визначення їх причин та розробку пропозицій щодо їх ліквідації або стимулювання.

Функція інформаційно-аналітичного забезпечення передбачає розробку інформаційної системи контролінгу, збір і систематизацію найбільш вагомих даних, необхідних для прийняття рішень[74].

Спеціальні функції забезпечують процеси збору та аналізу даних про зовнішнє середовище, вивчення досвіду та досягнень конкурентів, розрахунок ефективності інвестиційних та інноваційних проектів.

Необхідність появи контролінгу на сучасних підприємствах можна пояснити такими причинами:

- підвищенням нестабільності зовнішнього середовища;
- ускладненням систем управління підприємством, які потребують механізму координації в процесі управління;
- інформаційний бум при недостатній кількості достовірної інформації[152].

Контролінг є однією із складових специфічних функцій управління, яка пов'язана з необхідністю ефективного керування підприємством і забезпечення його тривалого існування в умовах конкуренції [152].

Роль контролінгу в кожній функції управління наступна:

При здійсненні функції планування система контролінгу координує розробку погоджених планів на підприємстві; надає інформацію для складання планів; перевіряє плани, складені окремими підрозділами підприємства.

Функція організації взаємодії у контролінгу реалізується шляхом налагодження обліку та контролю витрат і результатів діяльності по підрозділах організації.

Функція мотивації у системі контролінгу виявляється шляхом розробки механізмів стимулювання виконання планів.

Функція контролю в системі контролінгу забезпечує порівняння планових та фактичних величин; встановлення допустимих меж відхилень від плану; аналіз відхилень, визначення причин відхилень плану від факту та вироблення пропозицій для усунення перешкод або зменшення їх впливу[80].

Контролінг передбачає виокремлення додаткової функції – аналіз ефективності рішень, яка забезпечується шляхом побудови управлінської інформаційної системи; збору даних найбільш вагомих для прийняття управлінських рішень; надання консультаційної підтримки щодо вибору коригувальних заходів та підвищення якості управлінських рішень [80].

Виділяють два основні види контролінгу: стратегічний та оперативний (тактичний) (рис. 1.5)[132].

Стратегічний контролінг аналізує внутрішнє та зовнішнє середовище, проводить моніторинг діяльності підприємства у довгостроковій перспективі, обслуговує вищий інституційний рівень управління .

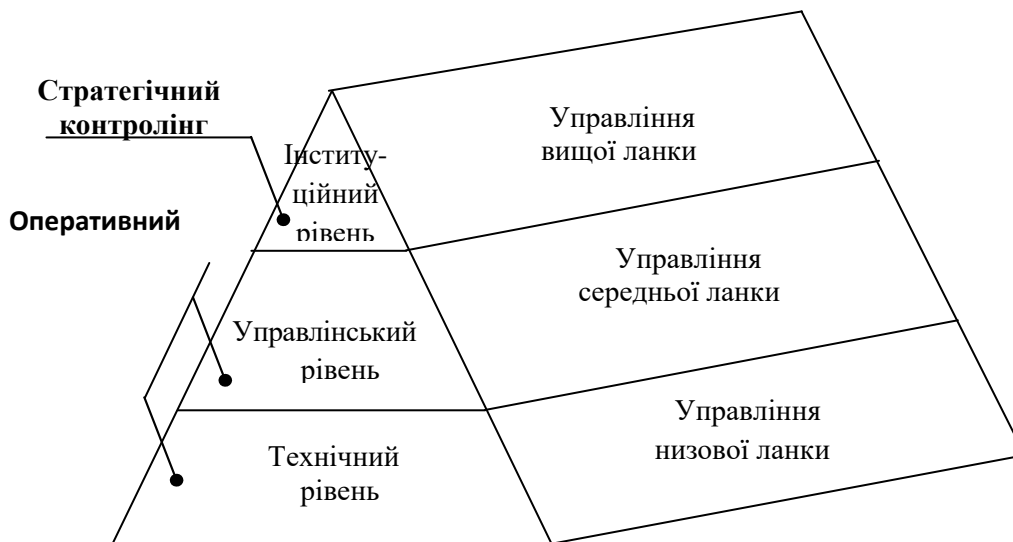


Рис. 1.5 Види контролінгу та його призначення за рівнями управління[132]

Головна мета стратегічного контролінгу – створення такої системи управління, яка б дозволяла відслідковувати рух підприємства до визначеної стратегічної мети свого розвитку. Постановка стратегічних цілей потребує проведення попереднього аналізу інформації про зовнішні та внутрішні умови функціонування суб'єкта господарювання[132].

Оперативний контролінг досліджує економічну ефективність та рентабельність діяльності підприємства, забезпечує управлінський (середній) та низовий (технічний) рівні [79].

У процесі здійснення контролінгу виконуються види робіт, що представлені на рис. 1.6.

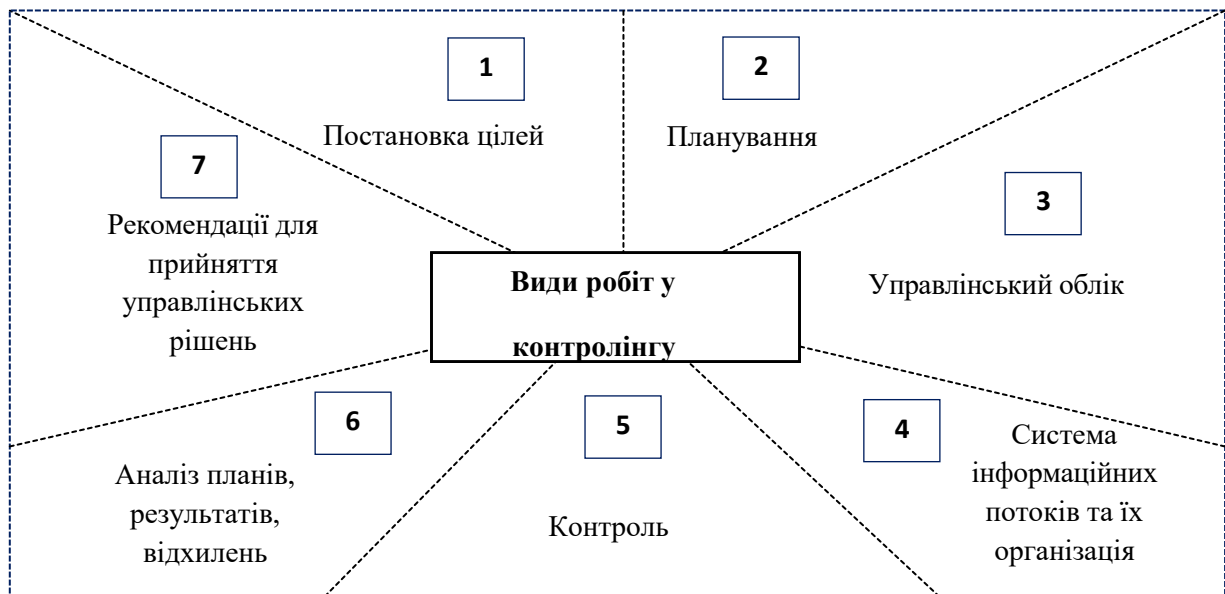


Рис. 1.6 Види робіт у контролінгу[79]

Постановка цілей – визначення кількісних та якісних цілей підприємства і критеріїв, за якими можна оцінити ступінь виконання поставлених завдань.

Планування – перетворення цілей підприємства в прогнози і плани. Перший крок планування – аналіз сильних та слабких сторін підприємства, можливостей та загроз.

Управлінський облік – відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у ході виконання плану.

Орієнтований на інформаційні потреби керівників підприємства і підрозділів, на підтримку прийняття управлінських рішень[119].

Система інформаційних потоків та їх організація – важливий елемент системи контролінгу на підприємстві. Контролінг є постачальником інформації, необхідної для функціонування системи управління. Володіючи інформацією, керівник може здійснювати моніторинг всієї фінансово-господарської діяльності підприємства:

- відслідковувати процеси, що протікають на підприємстві у режимі реального часу;
- складати оперативні звіти за результатами роботи підприємства;
- порівнювати цільові результати з фактично досягнутими [119].

Контроль. Якщо в менеджменті контроль використовується як проста констатація фактів, тобто проводиться оцінка вже здійснених фактів у діяльності підприємства, то у системі контролінгу він націлений на перспективу [119].

Аналіз планів, фактично отриманих результатів, корегування відхилень здійснюється у трьох часових вимірах – минулому, теперішньому та майбутньому, дається їх порівняння. Аналіз минулого направлений на оцінку результатів попередньої діяльності, здобуття досвіду. Аналіз теперішнього допомагає визначити, що відбувається на підприємстві на даний час і в якому напрямі. Аналіз майбутнього оцінює чи зможе підприємство досягти поставлених цілей, які можливості перед ним розкриваються, з якими ризиками доведеться зіткнутися.

Рекомендації для прийняття управлінських рішень розробляються на основі попереднього аналізу з врахуванням ситуації, яка склалася, а також майбутніх можливостей і небезпек. Контролінг визначає які саме альтернативні дії є у підприємства в теперішній час і оцінює ці альтернативи з точки зору досягнення цілей підприємства [75].

Існує три групи концепцій контролінгу, які пов'язані з визначенням завдань контролінгу і його інституційним уявленням: концепції, які орієнтовані на бухгалтерський облік, інформацію та координацію.

Про концепцію, яка орієнтована на облік, можна говорити в тих випадках, коли переслідуються інформаційні цілі, які можуть бути реалізовані в першу чергу за допомогою даних бухгалтерського обліку. Увага при цьому концентрується на показниках успіху у грошовому вираженні.

Ця концепція може бути охарактеризована як така, що орієнтована на прибуток, чи обмежено орієнтована на інформацію, оскільки вона

засновується лише на даних бухгалтерського обліку Д. Шнейдер взагалі пропонує обмежити контролінг допоміжними контрольними та координаційними завданнями на базі даних бухгалтерського обліку [179].

Більш широку перспективу відкриває концепція орієнтована на інформацію, згідно з якою головне завдання контролінгу полягає в координації отримання й підготовки інформації. Так, Т. Рейхманн вважає основним завданням контролінгу у забезпеченні керівництва підприємства достовірною інформацією для своєчасного прийняття управлінських рішень. Згідно з інтерпретацією П. Прайслера, контролінг – це управлінський інструмент, який виходить за межі однієї функції і підтримує внутріфірмовий процес управління та прийняття рішень за допомогою цілеспрямованого підбору й обробки інформації [121].

Концепція, орієнтована на координацію базується на відмінності між системою управління і системою виконання. У відношенні до об'єму його координаційного завдання виділяють дві групи концепцій – з орієнтацією на планування й контроль і з орієнтацією на управлінську систему в цілому. П. Хорват, засновник і головний представник цього напрямку, розуміє контролінг як підсистему управління, яка координує підсистеми планування, контролю та інформаційного забезпечення, і підтримує таким чином системоутворюючу і системозв'язуючу координацію [19].

Усвідомлюючи те, що координаційні проблеми виникнуть як в усіх підсистемах управлінської системи (включаючи організацію і персонал), так і між ними, координаційне завдання контролінгу було розширене. У зв'язку з цим з'явилась концепція, яка орієнтована на загальноуправлінську систему. Ю. Вебер інтерпретував контролінг так: «Це певна функція усередині системи управління такого підприємства, яке координує систему виконання переважно за допомогою планів. Основна функція контролінгу – координація»[20].

Але зазначені концепції щодо окреслених завдань контролінгу мають певні відмінності та недоліки, які формалізовані в табл. 1.2

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика концепцій, орієнтованих на визначення завдань контролінгу

Концепція	Характеристика	Відмінності	Недоліки
1. Орієнтована на бухгалтерський облік	- орієнтовані на реалізацію інформаційних цілей за допомогою даних бухгалтерського обліку (тобто показники успіху у грошовому вираженні)	- ґрунтуються лише на даних бухгалтерського обліку; - контролінг згідно з цією точкою зору відноситься насамперед до оперативного рівня і лише частково – до стратегічного, коли йдеться про потенціал успіху	- обмеження лише грошовими показниками є занадто вузьким підходом
2. Орієнтована на інформацію	-координація отримання й підготовки інформації у разі необхідності	- охоплюють усю цілісну систему підприємства, не обмежуючись не лише грошовими величинами; - використовується значна за обсягом та якістю інформація, причому її джерелом є безпосередньо господарські сфери підприємства	- залучення великих за обсягом інформаційних потоків у господарську структуру підприємства є великою проблемою; - якщо вся сфера інформаційного господарства є функцією контролінгу, то її включення у загальнофірмове поле дії набуває невизначеного, розпливчастого характеру, оскільки інформаційні потреби вищих інстанцій дуже багатоаспектні і недостатньо специфіковані
3. Орієнтована на координацію	- базується на відмінності між системою управління і системою виконання	- характеризуються більш широким спектром завдань, ніж підходи з інформаційною орієнтацією; - охоплює структури всіх управлінських підсистем, усі процеси узгодженості між ними	- пов'язана з численними труднощами її розмежування з поняттям «управління підприємством», а також з управлінськими функціями

Джерело складене автором на основі [19,20,121,179]

Таким чином, аналіз трьох концептуальних підходів дозволяє стверджувати, що вони не виключають один одного при обґрунтуванні сутності контролінгу і дозволяють поглибити розуміння цього поняття.

Отже, в умовах нестабільності зовнішнього і внутрішнього середовища підприємствам необхідно впроваджувати і постійно удосконалювати систему контролінгу поряд з іншими процесами управління та підвищення ефективності виробництва. Ефективно налагоджена система контролінгу

сприяє підвищенню якості управління, стабільному розвитку підприємства, підвищенню його конкурентоздатності. Основною метою контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку при мінімізації ризику банкрутства і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства. Контролінг дозволяє не тільки передбачати результати виробничої діяльності і постійно коригувати діяльність підприємства, а й своєчасно отримувати достовірну інформацію, необхідну для прийняття обґрунтованих управлінських рішень[113].

Основні завдання служби контролінгу:

- координація управлінської діяльності по досягненню цілей підприємства;
- інформаційна і консультативна підтримка прийняття управлінських рішень;
- створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- забезпечення мотивації персоналу в підвищенні ефективності роботи підприємства;
- методичне і організаційне керівництво роботою з питань удосконалення якості системи управління підприємством;
- вивчення, узагальнення і поширення передового досвіду роботи з питань удосконалення якості системи управління підприємством;
- організація роботи по впровадженню сучасних технологій з контролінгу у процес управління підприємством, їх нормативно-методичне та програмне забезпечення [113].

Структура і штат служби контролінгу визначається штатним розкладом, затвердженим керівником підприємства.

Службу управління персоналом очолює начальник, який призначається і звільняється з посади керівником підприємства. Начальник служби контролінгу підпорядковується керівнику підприємства[90].

Начальник служби контролінгу організовує його роботу, несе персональну відповідальність за виконання покладених завдань, розподіляє обов'язки між своїми заступниками, затверджує посадові інструкції працівників служби контролінгу вносить пропозиції щодо призначення на посаду і звільнення із посади працівників служби контролінгу[179].

Обов'язки працівників служби контролінгу визначаються посадовими інструкціями, затвердженими керівником підприємства та начальником служби контролінгу.

Контроль і перевірка діяльності служби контролінгу здійснюється керівником підприємства[90].

Вся повнота відповідальності за якість і своєчасність виконання задач і функцій працівниками служби контролінгу покладається на начальника служби контролінгу.

Ступінь відповідальності працівників служби контролінгу визначається посадовими інструкціями спеціалістів, що затверджуються начальником служби контролінгу та керівником підприємства[90].

Взаємовідносини служби контролінгу

Основні завдання і функції служби контролінгу здійснює в тісній взаємодії з іншими підрозділами підприємства, які полягають у передачі будь-якої інформації про діяльність цих підрозділів.

Пересування інформації у служби контролінгу здійснюється відповідно до основних елементів, що визначають обсяг робіт даної служби.

Начальник служби контролінгу встановлює і затверджує у керівника підприємством терміни представлення інформації в служби контролінгу.

Послідовність обробки і формування інформації в служби контролінгу фіксується в технологічних схемах руху, обробки і формування даних по кожному центру відповідальності[179].

Відповідальність за якість вхідної в служби контролінгу інформації несуть керівники тих відділів, з яких надходить дана інформація.

Результативність роботи служби контролінгу визначається якістю і своєчасністю представлення вихідної інформації, використовуваної керівництвом підприємства в прийнятті управлінських рішень.

Відповідальність за якість вихідної інформації несе начальник служби контролінгу [91].

Функціонування будь-якої системи керування вимагає правильної організації інформаційного забезпечення, тобто наявності сукупності оброблених зведень про стан об'єктів фінансово-господарської діяльності, що задовольняють вимоги керуючого блоку. У свою чергу інформаційне забезпечення містить у собі інформаційну систему, що володіє необхідним інформаційним фондом (персоналом і технічними засобами) і системою інформаційних потоків. Інформаційна система являє собою комунікації персоналу підприємства щодо питань, що стосується їх професійної діяльності.

Система інформаційних потоків - це сукупність фізичних переміщень інформації, яка дає можливість здійснити який-небудь процес, реалізувати яке-небудь рішення. Інформаційні потоки забезпечують нормальну роботу підприємства. Ціль роботи з інформаційними потоками - оптимізувати роботу підприємства існує безліч методів досягнення цієї мети[91].

В основу дослідження інформаційних потоків покладено наступну послідовність:

- аналіз існуючих інформаційних потоків на підприємстві з метою оптимізації всієї системи інформаційних потоків;
- формуванні інформаційних потоків оперативного контролінгу й органічне їхнє включення в систему інформаційних потоків підприємства;
- розробка комплексного підходу в дослідженні інформаційних, потоків при підготовці проекту автоматизації обліку, контролю й аналізу на підприємстві [84].

Отже, основна мета і призначення інформаційних потоків - це оптимізація роботи підприємства. Шляху досягнення, цієї мети різними авторами розглядаються по-різному.

Вищенаведені аргументи підтверджують необхідність автоматизації всього інформаційного процесу на підприємстві. Обсяг постійно рухомий інформаційних потоків на сучасних підприємствах настільки великий, що обробка інформації вручну буде не тільки дуже затратна, але і недоцільна і неефективна з метою оперативного представлення даних для прийняття управлінських рішень.

1.2 Методичні підходи до формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві

Ринкова економіка вимагає нових підходів до управління підприємством, на перший план виходять критерії ефективності, підвищуються вимоги до гнучкості управління. Контролінг, як новий напрям у практиці сучасного управління підприємством переводить його на якісно новий рівень, об'єднуючи, координуючи та направляючи діяльність всіх служб і підрозділів підприємства на досягнення запланованої мети[91]. У загальному вигляді специфічна мета діяльності служби контролінгу полягає у забезпеченні ефективності системи управління шляхом інформаційної та аналітичної підтримки керівників усіх рівнів у процесі прийняття ними управлінських рішень, направлених на забезпечення досягнення основних цілей підприємства. Ця підтримка здійснюється за допомогою спеціальних методів фінансового обліку, аналізу і розрахунку співвідношення затрат-надходжень, контролю за системою управління, виявлення й аналізу причин відхилень фактичних результатів від плану. Служба контролінгу підприємства працює у тісному контакті з бухгалтерією, фінансовим та

планово-економічним відділами і може бути віднесена до складу фінансово-економічних служб підприємства [116].

Система контролінгу і його інструментарій своєчасно сигналізують, коли виникають негативні відхилення у виробництві та своєчасно дозволяють вжити заходів, що їм протидіють. Завдяки цьому контроль і управління переходять на більш високий щабель розвитку, підвищуючи ступінь відповідальності кожного окремого працівника. Важливу роль служба контролінгу відіграє у розвитку інноваційних процесів на підприємствах[75].

Як показує досвід розвинених країн, процеси створення та впровадження нової продукції, техніки, технології ефективно контролюються і управляються службами контролінгу інноваційних підприємств.

Система контролінгу є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління[79].

Служби контролінгу в процесі виконання своїх функцій звертаються до багатьох методів. До основних специфічних методів контролінгу належать наступні:

- бенчмаркінг;
- вартісний аналіз;
- аналіз точки беззбитковості;
- портфельний аналіз;
- анкетування;
- SWOT - аналіз (аналіз сильних і слабких сторін);
- ABC - аналіз;
- нуль - базис бюджетування[75].

Бенчмаркінг є перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного об'єкта (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств або структурних підрозділів. Основна мета бенчмаркінгу полягає у виявленні негативних відхилень у значеннях порівняльних

показників і причин таких відхилень, а також розробці пропозицій щодо їх ліквідації. Бенчмаркінг спрямований на пошук відповіді на питання: чому вони працюють успішніше, ніж ми? За допомогою цього інструменту контролінгу можна визначити цільові параметри діяльності підприємства, яких слід дотримуватися. Щоб забезпечити його стабільну конкурентоспроможність[78].

Розрізняють три види бенчмаркінгу:

а) внутрішній бенчмаркінг, який зводиться до аналізу і порівнянню показників діяльності різних структурних підрозділів підприємства;

б) бенчмаркінг, орієнтований на конкурентів, - сконцентрований на порівняльному аналізі товарів (робіт, послуг), продуктивності виробничих процесів та інших параметрів досліджуваного підприємства з аналогічними характеристиками підприємств-конкурентів. Вважається, що більш за все на роль аналога для порівняння підходить «ринковий лідер».

в) функціональний бенчмаркінг, який має на меті проаналізувати окремі процеси, функції, методи і технології в порівнянні з іншими підприємствами, які не є конкурентами розглядуваного. Фірми, що використовують подібні методи прийому або технології і не є конкурентами, охоче йдуть на взаємний обмін інформацією і зацікавлені в реалізації спільних проектів, спрямованих на вдосконалення тих чи інших порівнянних операцій[75].

Вартісний аналіз - це метод оперативного контролінгу, який полягає в дослідженні функціональних характеристик продукції, які виробляються з точки зору еквівалентності їх вартості і корисності. Таким чином, в центрі уваги вартісного аналізу перебувають функціональні та вартісні параметри продукції (робіт, послуг). Розрізняють дві основні задачі вартісного аналізу:

- зменшення вартості окремих компонентів продукції без зменшення обсягів її виробництва і реалізації;

- поліпшення функціональних параметрів продукції за мінімальними витратами[90].

Порядок проведення вартісного аналізу відображений в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Етапи проведення вартісного аналізу

Етап	Відповідні дії
Етап 1. Підготовчі заходи	Вибір об'єктів вартісного аналізу і постановка задач; Постановка кількісних цілей; Створення робочої групи; Розробка програми аналізу.
Етап 2. Визначення фактичного стану об'єкта аналізу	Збір інформації та опис об'єкта аналізу; Характеристика функцій; Визначення витрат на виконання робіт.
Етап 3. Перевірка фактичного стану	Перевірка якості виконання функцій; Перевірка обґрунтованості витрат.
Етап 4. Пошук рішення	- виявлення всіх можливих варіантів рішення
Етап 5. Експертиза варіантів рішень	Перевірка можливості реалізації; Перевірка економічності.
Етап 6. Висновок щодо впровадження оптимального рішення	Вибір рішення; Рекомендації щодо реалізації; Реалізація запропонованого рішення.

Дерело складене автором на основі [130]

Вартісний аналіз розглядається як один з найдійовіших інструментів скорочення собівартості продукції, зокрема витрат на сировину та матеріали. В процесі аналізу досліджуються всі без винятку характеристики продукту, статті калькуляції на предмет виявлення резервів зниження собівартості. За оцінками західних експертів, за успішного вартісного аналізу можна виявити резерви зниження витрат у розмірі до 20 % собівартості продукції[75].

Зазначимо, що аналіз може проводитися не лише стосовно продукції (робіт, послуг), а також у розрізі окремих структурних підрозділів (центрів затрат) чи виробничих процесів. На практиці вартісний аналіз, як правило, комбінується з іншими методами контролінгу, зокрема бенчмаркінгом, ABC-аналізом, SWOT-аналізом, причому результати аналізу сильних і слабких місць є основою для вибору об'єктів вартісного аналізу[130].

Аналіз точки беззбитковості зводиться до визначення мінімального обсягу реалізації продукції (в разі незмінних цін і умовно-постійних витрат),

за яким підприємство може забезпечити беззбиткову операційну діяльність у короткостроковому періоді. Тоді точка беззбитковості характеризує такий обсяг виробництва і реалізації продукції, якому відповідає нульовий прибуток підприємства - виручка від реалізації продукції дорівнює валовим витратам на її виробництво і реалізацію [110].

Портфельний аналіз - ефективний інструмент стратегічного контролінгу. Традиційно цей інструмент використовується з метою оптимізації портфеля цінних паперів інвестора. На основі результатів портфельного аналізу приймаються рішення про додаткові інвестиції в окремі виробничі програми, реінвестиції або дезінвестиції, а також визначається стратегія управління ризиками за кожною із стратегічних бізнес одиниць[135].

Щоб правильно діагностувати підприємство, яке знаходиться в кризі, виявити слабкі сторони найбільш доцільним є опитування працівників підприємства. Успішно використовувати цей метод можна тільки в разі дотримання таких умов:

- керівництво підприємства повинно брати безпосередню участь в організації опитування (анкетування);
- керівництво повинно бути готовим прийняти конструктивну критику і бажання підлеглих;
- опитування не повинен компрометувати конфлікт або ускладнювати відносини між керівництвом або працівниками;
- анонімність анкетування та оцінки;
- результати аналізу опитування повинні бути матеріалізовані у формі конкретних заходів щодо вдосконалення того чи іншого функціонального підрозділу підприємства.[130].

SWOT - аналіз може стосуватися всього підприємства, його структурних підрозділів, а також окремих видів продукції. На основі результатів аналізу ендogenous середовища розробляються рекомендації, метою яких є:

- а) усунення слабких місць;
 б) ефективне використання існуючого потенціалу (сильних сторін)[130].

В результаті SWOT - аналізу екзогенної середовища виявляється позитивний та негативний вплив на підприємство зовні, а на цій основі виробляються позиції, метою яких є:

- нейтралізація можливих ризиків;
- використання додаткових шансів[135].

Типові приклади сильних і слабких сторін вітчизняних підприємств, а також шансів і ризиків, які можуть виникати під дією зовнішніх обставин наведені в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Матриця SWOT - аналізу

<p>Сильні сторони: кваліфікований інженерно-технічний персонал; низькі витрати на заробітну плату; наявність власних виробничих споруд; прихід молодих та енергійних співробітників фінансових служб.</p> <p>Додаткові шанси: ринок сформований в основному за рахунок імпорту; держава застосовує протекціоністські заходи, спрямовані на захист вітчизняного товаровиробника; іноземні інвестори виявляються значний інтерес до галузі, до якої належить підприємство.</p>	<p>Слабкі сторони: інертність і зловживання керівництва підприємства; крадіжки на виробництві; застарілий асортимент продукції; висока енергоємність продукції; неефективна діяльність служби збуту.</p> <p>ризикі: криміногенний ризик; інфляційний ризик (знецінення реальної вартості капіталу); ризик неплатоспроможності або банкрутства контрагентів; ризик зміни податкового законодавства або застосування фінансових санкцій.</p>
---	---

Джерело складене автором на основі[135]

У процесі санаційного аудиту сильні та слабкі місця підприємства слід оцінити з врахуванням основних тенденцій змін у зовнішньому відносно підприємства середовищі. Так, конкретна виробнича програма сьогодні може бути сильною стороною підприємства, однак через певний період у наслідок

дії зовнішніх факторів вона може стати цілком непридатною і перетворитися на слабе місце.

АВС-аналіз застосовується з метою вибору найбільш цінних для підприємства постачальників і клієнтів, найбільш важливих видів сировини і матеріалів, найвагоміших елементів витрат, найбільш рентабельної продукції, найбільш ефективних напрямків капітальних вкладень[135].

АВС-аналіз полягає у виявленні та оцінці кількісних значень декількох величин, частка яких у загальній сукупності вартісних показників найбільша.

Завдяки цьому вдається сконцентрувати увагу на пріоритетних напрямках зниження собівартості продукції, а також визначити реальні шляхи підвищення обсягів виробництва[135].

Необхідно відзначити, що в структурі собівартості продукції найбільша частка витрат припадає на сировину і матеріали. Таким чином, суб'єктам господарської діяльності доцільно здійснювати АВС-аналіз саме цього елемента витрат як по окремих постачальниках, так і за видами матеріалів і сировини. Очевидно, що в останньому випадку аналіз спрямований на вибір видів сировини (матеріалів, комплектуючих), на які припадає найбільша частка в структурі собівартості по даному елементу [130].

Ефективність АВС-аналізу сировини (матеріалів) можна істотно підвищити, скориставшись застосовуваної в зарубіжній практиці класифікацією окремих їх видів:

а) А-сировина - види сировини (матеріалів), на які припадає понад 50% витрат в загальній структурі закупівель;

б) У-сировина - види сировини (матеріалів), частка яких становить 25% і більше;

в) С-сировина інші, незначні за часткою в собівартості види сировини (матеріалів)[135].

Ясно, що найбільші резерви зниження собівартості за матеріалами і сировиною можуть виявлені під час аналізу А-сировини. Щоб виявити такі резерви, складають перелік відповідних заходів:

- якомога точніше оцінювати втрати сировини (матеріалів) на кожній стадії виробничого процесу;
- мінімізація втрат якості сировини (матеріалів);
- розрахунок норм витрат за методом нуль-бюджетування;
- вибір найбільш економних технологій;
- оптимізація запасів;
- переговори з постачальниками з приводу зниження закупівельної ціни;
- пошук альтернативних постачальників;
- посилений контроль над економних витратою сировини (матеріалів).

- з метою оптимізації запасів на практиці досить часто ABC-аналіз комбінують з іншим методом контролінгу - XYZ-аналізом. Цей метод контролінгу широко використовується з метою нормування оборотних коштів, для створення виробничих запасів [130]. Під час XYZ-аналізу найбільш часто використовувані види сировини в залежності від рівня їх споживання поділяють на три класи:

- X-сировина - рівномірно спожите в процесі виробництва без істотних коливань;
- Y-сировина - споживана з істотними коливаннями, залежними, наприклад, від виробничого циклу чи сезонності виробництва;
- Z-сировина - споживана нерегулярно з = за значних коливань потреби в них.

Залежно від класу, до якого належить той чи інший вид сировини, повинна забезпечуватися точність прогнозування потреби в ньому для виробництва, а відповідно - розмір запасу[130].

Необхідно відзначити, що ABC-аналіз може використовуватися для пошуку резервів зниження собівартості за окремими центрами витрат. Інвестиційними проектами або видами продукції.

Оскільки основною метою контролінгу є скерування управління в напрямі, який забезпечить підприємству оптимальну ефективність, необхідну для досягнення обраних цілей, оцінити ефективність контролінгу можливо лише в динамічному зіставленні функціонування підприємства до впровадження системи контролінгу та після, або ж проводити порівняння з підприємствами з аналогічними економічними параметрами або конкурентами. Тобто базисними, на думку Т. А. Говорушко[27;28], залишаються методи, що застосовуються для оцінки ефективності управління:

- групувань (полягає у виокремленні серед сукупності досліджуваних підприємств однорідних груп за будь-якими загальними ознаками);

- рейтингової оцінки (здійснює оцінювання ефективності управління підприємством на підставі комплексного фінансового мультиплікатора, що характеризує стан підприємства загалом, однак не дозволяє оцінити управління маркетинговою, кадровою, інноваційною діяльністю)[27];

- математичної статистики (дозволяє побудувати модель, у якій відображено залежність одного показника від сукупності інших, що його визначають, однак ускладнюється великою кількістю необхідної початкової інформації і неможливістю встановлення взаємозв'язків між усіма показниками);

- матричний (використовується для узагальненої оцінки ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, однак не може бути використаним при оцінюванні ефективності управління кадровою та маркетинговою діяльністю, які здебільшого характеризуються за допомогою показників, що мають якісний характер)[28];

- рангової оцінки (передбачає розробку нормативної системи оцінки показників, яка упорядковує показники шляхом призначення їм відповідних рангів за закономірностями темпів їх зростання, однак не дозволяє однозначно оцінити рівень ефективності управління діяльністю);

– експертних оцінок (базується на припущенні, що експертні знання дають змогу оцінювання ефективності управління підприємством, однак наявним є суб'єктивний елемент і ймовірне помилкове судження при здійсненні оцінок);

– нейромережевий (передбачає, що нейромережі, які базуються на попередніх знаннях, здатні до необхідних оцінювань, однак точність оцінки залежить від кількості накопичених знань і необхідним є чітке кількісне вираження показників)[27].

Вибір конкретного методу для оцінювання ефективності управління діяльністю підприємства визначається наступними критеріями: інтерпретація результатів, виявлення слабких сторін, різноманітність показників, результативність аналізу, витрати часу, операції ні витрати, рівень об'єктивності, доступність використання, оперативність застосування, поширеність застосування, доступність програмного продукту, достовірність результатів, та ін. Базуючись на аналогічному підході, для оцінювання ефективності системи контролінгу у звітному періоді О. М. Деменіна [39] пропонує використовувати показник ефективності оперативного регулювання (E_{op}):

$$E_{op} = \Delta CF : \Delta M = (CF1 - CF0) : (M1 - M0) \quad (1.1)$$

де ΔCF – приріст грошового

$C0$, $C1$ – величина грошового потоку відповідно без урахування та з урахуванням регулювання діяльності на основі впровадження заходів контролінгу;

ΔM – величина додаткових витрат на управління, пов'язаних з упровадженням системи контролінгу;

$M0$, $M1$ – витрати на управління відповідно до та після впровадження заходів контролінгу.

Однак висвітлені методи оцінки ефективності впровадження механізму контролінгу не враховують змінюваних умов функціонування підприємства; не передбачають визначення ефективності впровадження контролінгу на

кожному з етапів його реалізації і не дозволяють оцінити перевищення ефекту від впровадження механізму контролінгу над витратами системи управління підприємства [39].

Аналіз праць вітчизняних і зарубіжних науковців дав можливість встановити, що переважаючою пропозицією щодо оцінки ефективності системи контролінгу є застосування стандартизованих методів оцінки ефективності інвестиційних проектів, згідно з якими ефективність оцінюється як різниця продисконтованого чи зменшеного позитивного (чистого) грошового потоку і суми витрат на впровадження контролінгу [27;64;131;135;156]. Недолік зазначеного методу полягає в проблемності попереднього визначення виявлених відхилень і обсягу нераціонального використання ресурсів. Іншим поширеним методом оцінки доцільності контролінгу є аналоговий метод, за умов якого здійснюється порівняння основних якостей і ефективності функціонування системи контролінгу на аналогічних підприємствах з метою прийняття рішення щодо її впровадження [19;21].

За результатами аналізу наукових розробок Н. С. Брехун [127] запропоновано систему кількісних показників оцінки ефективності застосування контролінгу підприємства у складі:

– показників ефективності впровадження контролінгу: [127]

$$K_e = \text{ЧГП} : V_k \times 100 \% \quad (1.2)$$

де K_e – коефіцієнт ефективності застосування контролінгу; ЧГП – це додатний (від’ємний) чистий грошовий потік підприємства за відповідний період; V_k – витрати, понесені підприємством на відповідному рівні впродовж системи контролінгу [127].

$$K_o = V_k : \text{ЧГП} \times 100 \% \quad (1.3)$$

де K_o – термін окупності впровадження системи контролінгу на підприємстві;

– показників ефективності функціонування працівників сфери контролінгу [127]:

$$\text{ПВк} = \text{Вк} : \text{Вa} \times 100 \% \quad (1.4)$$

де ПВк – питома вага витрат на обслуговування відділу контролінгу у загальній сумі адміністративних витрат підприємства; Вк – витрати на обслуговування відділу контролінгу, понесені за звітний період; Ва – адміністративні витрати за звітний період [127];

$$\text{Кяр} = \text{ti} : \text{fr} \quad (1.5)$$

де Кяр – коефіцієнт якості роботи контролерів; ti – загальна сума витрат робочого часу у відділі контролінгу за звітний період, зумовлених несвоєчасним і неякісним виконанням і-ї функції контролерами (хв, год.); fr – загальний фонд робочого часу відділу контролінгу (хв, год.);

Т. А. Говорушко [27], виокремлюючи якісні та кількісні показники при оцінці ефективності системи контролінгу, поділяє їх на:

– монетарні показники кількісного виміру (динаміка доданої вартості; зростання ринкової вартості; комплекс показників оцінювання продуктивності праці та капіталу; зростання частки ринку; зростання рентабельності; податкова економія; рівень зниження ризиків);

– немонетарні показники кількісного виміру (конкурентоздатність підприємства; прозорість фінансової звітності для інвестиційної привабливості; збільшення мотивації праці; показники якості та технологічності обладнання);

– експертні оцінки якісного виміру (ефективність вибраного альтернативного рішення з-поміж інших; правильність цільового спрямування; необхідність корекції цілей і планів; оцінка потенційного впливу зовнішніх некерованих факторів) [27;64].

Дослідження сучасних підходів до оцінки контролінгу дали можливість систематизувати якісні показники ефективності застосування та виокремити їх за інформаційними, економіко-стратегічними і організаційно-управлінськими ознаками .

1.3 Дослідження основних переваг організації системи контролінгу на підприємствах країн світу

Під організацією системи контролінгу зазвичай розуміють визначення її місця в організаційній структурі управління підприємством. Організація системи контролінгу повинна спиратися на системний підхід і загальні принципи організації управління підприємством. Системний підхід передбачає врахування взаємозв'язків окремих економічних об'єктів (в тому числі, контролінгу) у структурі більш складних систем (підприємств) і виявлення їх ролі та взаємодії у загальному процесі функціонування економічної системи[74]. Доцільність застосування системного підходу обумовлена наступним:

- організація системи контролінгу є досить складним процесом;
- особлива увага приділяється встановленню цілей впровадження контролінгу і шляхів до їх досягнення;
- системний підхід дозволяє більш ефективно застосовувати знання і досягнення різних сфер науки для вирішення конкретних завдань. [74]

Вимоги до організації системи контролінгу на підприємстві:

Урахування внутрішніх та зовнішніх факторів.

Внутрішні чинники:

- розмір підприємства (чисельність працівників, обсяг виробництва);
- номенклатура товарів і послуг;
- відношення керівництва до необхідності створення системи контролінгу;
- професійна компетенція управлінського персоналу[74].

Зовнішні чинники:

- економічна та політична ситуація в країні;
- податкова, фінансова політика країни.[74]

У фірмах різних країн немає єдиного підходу до системи структурної організації контролінгу.

У Німеччині посада контролера вводиться на великих і середніх фірмах. Зі структури заводу управління йому передаються у підпорядкування виробнича бухгалтерія, відділ статистики, планування та прогнозування. Головний бухгалтер і керівники інших функціональних підрозділів йому адміністративно не підпорядковуються, хоча контролер вважається за розрядом вище і має право надавати рекомендації щодо прийняття рішень з більш широкого кола питань[63]. Головна задача контролера полягає у пошуку і пропонуванні ідей, що дозволяють концерну або компанії підвищити економічну ефективність господарської діяльності.

Відповідно до німецької моделі зустрічаються два основні варіанти організації контролінгу. Відмінності організації служби контролінгу зводяться до її безпосереднього підпорядкування[63].

При першому варіанті на вищому рівні управління відбувається координація діяльності відділів контролінгу, інформаційної служби і служби капіталу шляхом створення загального відділу: фінанси і контролінг, який підпорядковується одному з директорів фірми або члену правління фірми[74].

При другому варіанті служба контролінгу безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства. Практика діяльності німецьких фірм показує, що на підприємствах з чисельністю працюючих до 100 осіб взагалі немає відокремленої посади контролера і його функцію бере на себе керівник одного з відділів[66].

У США в більшості випадків контролер – це комерційний директор підприємства або заступник директора з економічних питань, головний економіст. Йому підпорядковані відділи та служби зовнішнього аудиту, виробничої бухгалтерії, організації виробництва, страхування і часто інформаційно-обчислювального центру [74].

Контролінг можна впроваджувати і розвивати за будь-якої організаційної структури управління. У період становлення контролінгу поступово налагоджуються зв'язки з іншими службами і відділами, розвивається інформаційне співробітництво, відбувається більш точний поділ

функцій. Згодом служба контролінгу може розширити свої функції і штат, для чого в кожен структурний підрозділ може бути призначений свій контролер, що буде відслідковувати й аналізувати відхилення фактичних параметрів роботи (насамперед, витрат) від планових[156].

Таким чином, чим менша фірма, тим вище місце контролінгу в ієрархії її управління. Отже, коли служба контролінгу вводиться до організаційної структури як штатна одиниця, то контролер підпорядковується безпосередньому керівництву підприємства – цей варіант отримав найбільш широке поширення[78].

У принципі завдання контролінгу може виконувати як спеціалізований відділ, так і окремі структурні підрозділи підприємства, які, одночасно, мають і власні завдання (наприклад, відділ обліку, плановий відділ, керівництво підприємства). Але при такій організації системи контролінгу виникає небезпека, що керівник, буде перевантажений і не здатний у повній мірі виконувати безпосередні завдання контролера[78]. Створення спеціальних відділів контролінгу виправдовує себе на великих підприємствах, де необхідно здійснювати аналіз великих обсягів інформації.

У виробничій практиці зустрічаються три основні варіанти організації служби контролінгу:

- об'єднання служби контролінгу з одним із відділів фінансово-економічних служб підприємства.
- служба контролінгу виділяється в окремий відділ, який безпосередньо підпорядковується керівнику фірми підприємства.
- служба контролінгу набуває вигляду самостійного відділу[156].

Принципи формування служби контролінгу характеризуються наявною організаційною структурою управління підприємством: лінійний, функціональний, штабний і матричний підходи.

В організаціях з централізацією влади у керівника найбільш ефективним вважається лінійний принцип. Це означає, що служба контролінгу має статус, що є рівноважним із будь-якими іншими відділами підприємства. Контролеру надається право розробки і надання безпосередньо голові правління всієї інформації про стан справ у організації та пропозицій щодо їх покращення рис. 1.7[75].

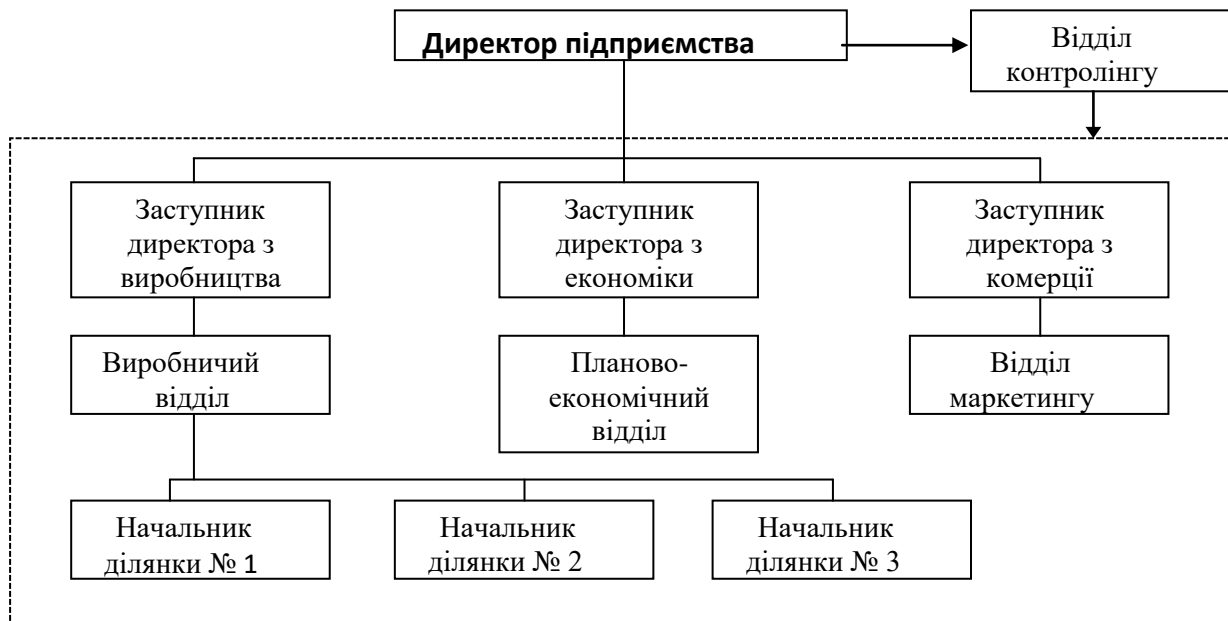


Рис. 1.7 Відділ контролінгу в лінійній структурі управління підприємством[75]

Служба контролінгу в лінійній і функціональній структурах управління може функціонувати як окремий відділ при керівництві підприємства наведено у додатку А .

У лінійно-штабній і лінійно-функціональній структурі управління (Додаток А) представники служби контролінгу можуть входити до складу штабів керівників окремих підрозділів і підпорядковуватися начальнику служби контролінгу підприємства. При цьому кожен контролер окремого підрозділу підпорядкований головному контролеру і всі контролери разом створюють загальну службу контролінгу підприємства[75].

Матрична структура управління, наприклад підприємства, що розробляє і реалізує інноваційну продукцію, передбачає створення спеціалізованих центрів на чолі з керівниками окремих інноваційних проектів (А, В, С...). Керівники проектів несуть повну відповідальність за виконання свого проекту і набирають собі виконавців із загальних відділів підприємства (в тому числі, з відділу контролінгу) та займаються розробкою, освоєнням та розгортанням виробництва нових видів продуктів і послуг додаток А[75].

Розглянемо процес формування системи контролінгу при створенні незалежної служби. На початковому етапі впровадження системи оперативного контролінгу включають у склад служби 3–4 співробітники, які є відповідальними за визначені ділянки роботи. У відділ контролінгу на підприємстві повинні входити висококваліфіковані фахівці, налаштовані на впровадження нових технологій та інструментів планування і управління, які мають значні повноваження і доступ до повного обсягу економічної інформації [149].

Керівник служби контролінгу – найбільш кваліфікований фахівець з достатнім досвідом роботи у галузі, де здійснює діяльність підприємство.

Контролер-технолог – кваліфікований фахівець, компетентний у питаннях організації роботи, вирішення проблем діяльності і технології всіх цехів, відділів та підрозділів підприємства[155].

Контролер-аналітик – фахівець, здатний до аналітичного мислення, що володіє теорією й інструментами контролінгу та високим рівнем ерудиції.

Контролер-фахівець з інформаційних систем – кваліфікований фахівець з комп'ютерної техніки, що володіє спеціальними знаннями автоматизації збору і обробки різномірної документації та наочного надання керівництву пропозицій служби контролінгу[155].

Перший етап впровадження підсистеми оперативного контролінгу полягає у вивченні цілей і пріоритетних напрямів розвитку з тим, щоб

завдання контролінгу органічно підпорядковувалися завданням підприємства[132].

Другий етап впровадження підсистеми оперативного контролінгу включає розробку системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів. Метою даного етапу є формування системи підконтрольних показників, здатних щонайкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності)[132].

Третій етап визначає обсяг робіт пов'язаних з виявленням відхилень підконтрольних показників фактичних від планових. Мета даного етапу – формування внутрішньої документації (звітності), що визначає місце виникнення відхилень, причини і винних у їх появі[132].

Четвертий етап впровадження оперативного контролінгу характеризується особливостями функціонування системи внутрішнього документообігу на підприємстві, які передбачають поступальне просування звітів структурних підрозділів (центрів відповідальності) у єдиний контролінговий центр. Основна мета даного центру – визначення рівня дії відхилень, які виникли, на заплановану величину кінцевого показника в цілому по підприємству. На підставі наявної інформаційної бази здійснюється контроль за виникненням відхилень[132].

Система контролінгу удосконалює роботу підприємства в цілому, оскільки, взаємозв'язок всіх структурних підрозділів стає дуже тісним і взаємозалежним[1].

Слід зазначити, що створення служби контролінгу та визначення її місця у структурі підприємства залежить від виду підприємства, його спеціалізації та фінансового стану.

Інформація, яку готує служба контролінгу, призначена перш за все для заступника директора з економіки і генерального директора, доцільно підпорядкувати службу контролінгу безпосередньо заступнику генерального директора. Таким чином, начальник служби контролінгу одержує досить

високий статус і незалежність від начальників інших фінансово-економічних служб[66].

У даний час в Україні та за кордоном можна виділити основні підходи до організації контролінгу.

Перший підхід – це створення власного підрозділу контролінгу. Даний варіант має такі переваги:

- Співробітники компанії добре знайомі з внутрішньою організацією компанії та галузе-вими особливостями бізнесу.
- Отримані навички та досвід залишаються всередині компанії.
- Керівництво компанії може використовувати відділ як «майданчик» для професійного зростання майбутніх управлінських кадрів [132].

Створення самостійної системи контролінгу необхідно орієнтувати на середні і великі підприємства зі складною внутрішньою організаційною структурою, оскільки обсяги діяльності та інформації будуть викликати в цьому випадку напружену роботу працівників даного відділу або служби[130].

Другий спосіб – це використовувати аутсорсинг (outsourcing – пер. з англ. – виконання всіх або частини функцій з управління організацією сторонніми фахівцями), тобто повністю або частково передати функції контролінгу спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту[66].

Третій варіант – косорсинг. Він полягає в тому, щоб створити служби контролінгу в рамках компанії, але в деяких випадках залучати експертів спеціалізованої компанії або зовнішнього консультанта[66].

Основними проблемами при впровадженні системи контролінгу на підприємствах є:

- Неправильне розуміння суті та завдань контролінгу.
- Помилки при виборі цілей.
- Надлишкова або недостатня кількість інформації.
- Надмірність контрольованих показників.

- Впровадження контролінгу без попереднього аналізу достовірності інформаційної бази підприємства і організаційно-технологічних процесів[130].

Усунення даних помилок та проблем забезпечить ефективне функціонування системи контролінгу на підприємствах, що, в свою чергу, надасть йому можливість: вдосконалення організаційно-економічного механізму управління за рахунок перетворення традиційної системи обліку в управлінський облік для вирішення відповідних завдань; вдосконалення системи обліку витрат та доходів; підвищення якості управління на всіх етапах управлінського процесу на основі виділення центрів відповідальності; підвищення якості системи моніторингу зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства та оперативності отримання необхідної інформації; оптимізації інформаційних потоків на підприємстві; підвищення якості й ефективності систем планування, організації, мотивації, контролю та регулювання за рахунок координації діяльності різних підрозділів підприємства; уніфікації критеріїв оцінки діяльності підрозділів і підприємства в цілому [142].

Можна виділити ключові принципи контролінгу, які будуть достатні для ефективних змін та легкими у використанні. До таких принципів слід віднести: прозорість, безперервність, комплексність, орієнтація на майбутнє, раціональність, своєчасність, доступність, інформаційна забезпеченість, стратегічна спрямованість. Сьогодні система контролінгу ще недостатньо розвинута на підприємствах України, тому варто визначити пріоритети щодо напрямку діяльності вітчизняних підприємств, можливості їхньої конкуренції з іноземними підприємствами в майбутньому та перспективи економічного розвитку, які дає впровадження системи контролінгу.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретико-методичних основ системи контролінгу як цілісної концепції управління діяльністю підприємства дозволяє зробити наступні висновки:

1. В сучасних умовах становлення ринкових відносин, які характеризуються зростаючою конкуренцією, постійним зниженням прибутковості, а також невизначеністю та мінливістю політичних, економічних і соціальних факторів, головним завданням для вітчизняних підприємств стає прийняття ефективних управлінських рішень в межах певної системи управління.

Нами зазначено, що перелічені принципи застосовуються не в повній мірі на вітчизняних підприємствах або є недостатніми для їх функціонування. Тому постала потреба у використанні нових технологій управління, до числа яких можна віднести контролінг

2. Контролінг – це нове явище в системі управління вітчизняними підприємствами, яке не повинно ототожнюватися з поняттям управлінського обліку, який вже достатньо активно використовується на них. Контролінг – це система інформаційно-аналітичної та методичної підтримки прийняття рішень в сфері менеджменту з метою забезпечення ефективного функціонування підприємства, формування, розвитку і підтримки його конкурентних переваг в стратегічній перспективі.

3. Найбільш вживані функції та методи контролінгу визначаються галузевою приналежністю, сферою діяльності, розміром підприємства-користувача даної системи і різняться для підприємств різних країн. При цьому основні функції даної системи полягають в інформаційному забезпеченні, плануванні та підтримці прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

4. Широке використання системи контролінгу на українських підприємствах стримується рядом причин, основними з яких є відсутність

достатнього рівня знань про зміст даного управлінського інструменту та нестійке фінансове і правове поле, в яких працюють вітчизняні підприємства. Для подолання зазначених проблем реалізація системи контролінгу на вітчизняних підприємствах повинна базуватися на теоретичних положеннях, які визначають сукупність цілей, задач, інструментів, суб'єктів, організаційних структур управління, тощо.

5. Механізм, який дозволить кардинально покращити якість управлінських рішень та підвищити ефективність бізнесу, можна зобразити у вигляді концептуальної схеми реалізації контролінгу на підприємстві основними елементами якої є: встановлення цілей; створення інформаційного ресурсу; планування; контроль та регулювання; внутрішній консалтинг та аудит.

РОЗДІЛ 2. НАУКОВО-ПРАКТИЧНІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА РОЗВИТОК СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1 Аналіз сучасного стану, проблем та тенденцій українського ринку молока та молочних продуктів

Виробництво молока у світі становить близько 630 млн. т на рік, з яких біля 85% припадає на коров'яче молоко. Найбільшими виробниками молока є США (обсяг виробництва молока – 86400 тис. т), Китай (35250 тис. т), ЄС (143000 тис. т) та Росія (5317 тис. т) [37].

У сучасних умовах на фоні зміцнення курсу долару конкуренція за ринки збуту між європейськими та американськими операторами ще більше загострюється. Так, на просторі ЄС за останні 11 місяців 2014 р. виробництво молока було збільшено на 5,1% відносно аналогічного періоду попереднього року, також спостерігалось і зростання оптових цін на молоко: на кінець січня 2015 р. його ціна становила 32,75 євро/100 кг (на кінець грудня – 31,25 євро/100 кг)[86].

У загальному обсязі реалізації продукції харчової промисловості України молокопереробна галузь займає приблизно 11 %. Якість і кількість виготовленої підприємствами продукції залежить від обсягів і якості виробленої та переданої на переробку основної сировини – молока, тобто від розвитку тваринництва в країні, зокрема, поголів'я корів як основного джерела отримання молока, їх продуктивності тощо. У 2016 р. поголів'я ВРХ становило 3682.3 тис. голів, з яких майже 77 % утримується в госпо- дарствах населення [22].

Незважаючи на скорочення поголів'я корів, їх продуктивність поступово зростає. Якщо в 2000 р. продуктивність однієї корови в Україні становила лише 2359 кг молока на рік, то в 2016 р. – в 2 рази більше, або 4735 кг на рік [97]. Проте це не межа, середні надої на одну корову в розвинених країнах світу (Ізраїль – 13 000 кг, США – 8431 кг, Данія – 7344

кг, Німеччина – 6281 кг) переважають українські показники [157]. При цьому продуктивність корів у господарствах населення значно нижче, ніж на сільськогосподарських підприємствах, які мають більше технологічних можливостей для забезпечення умов ефективного ведення молочного скотарства.

Інвестиції у виробництво одного літра молока в 10 разів більше за інвестиції в переробку цього літра й досягають 250 тис. грн на одну корову в промисловому молочному комплексі, які окупаються повільно[159].

Критичною є структура виробництва молока – лише 26 % виробляється в сільськогосподарських підприємствах [159]. І це суттєво відбивається на якості: у 2016 р. лише 14,6 % молока ґатунку екстра, 36,7 % – вищого ґатунку, решта – першого, другого ґатунку і несортове. За таких умов продукція, що виробляється з такої сировини, є неконкурентоспроможною на світовому ринку. Хоча останнім часом спостерігається щорічне зростання молока ґатунку екстра та вищого. У 2016 р. вперше їх частка становить більше ніж половина – 51,3 %. Якщо порівнювати із минулим роком, то частка молока ґатунку екстра підвищилася більше ніж на 40 [2].

Структура виробництва молокопродуктів в Україні за період 2008–2017 рр. суттєво змінилася: зросла частка обробленого молока, вершків, сухого молока, вершкового масла, казеїну, зокрема частка сирів і кисломолочної продукції зменшилася.

У 2017 р. загальний обсяг виробництва молока й молокопродуктів становив 1630,1 тис. т. Після кризових 2009–2010 рр. відбувалося поступове нарощування виробництва молока й молочної продукції, що становило в 2015 р. майже на 16 % вище за 2010 р., а з 2015 р. – спостерігається падіння. Істотне скорочення виробництва молочної продукції в 2016-2017 р. передусім пов'язане із її подорожчанням.

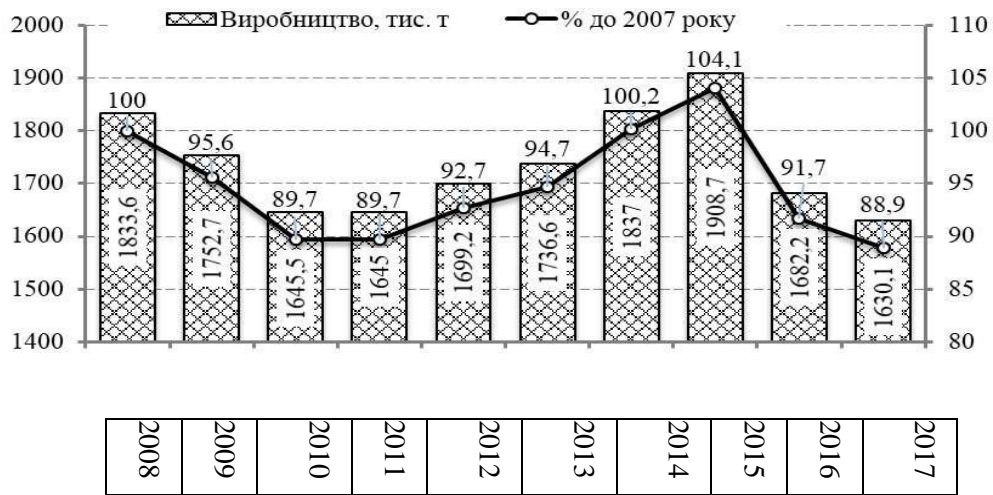


Рис. 2.1 Динаміка виробництва молока й молочних продуктів в Україні [115]

Зменшення пропозиції молока на українському ринку спричинило зі свого боку зниження виробництва більшості молочних продуктів. Найвідчутніше скоротився обсяг виробництва сирів – з 2008 р. майже удвічі, кисломолочних продуктів – на 21 %, сирів кисломолочних – на 25 % (рис. 1.2). А загальний обсяг виробництва молока й молочної продукції зріс за цей період на 7,3 %. Порівняно із 2015 р. найбільше в 2017 р. знизилося виробництво молока (–17,08 %), твердого сиру (–13 %), масла тваринного (–11,4 %) та кисломолочної продукції (–11,16 %)[115].

Зменшення пропозиції молока на ринку в 2017 р. призвело до зниження виробництва більшості молочних продуктів: обробленого молока на 4 %, сирів на 8 %, сухого молока та вершків на 3 %, кисломолочної продукції на 1 %.

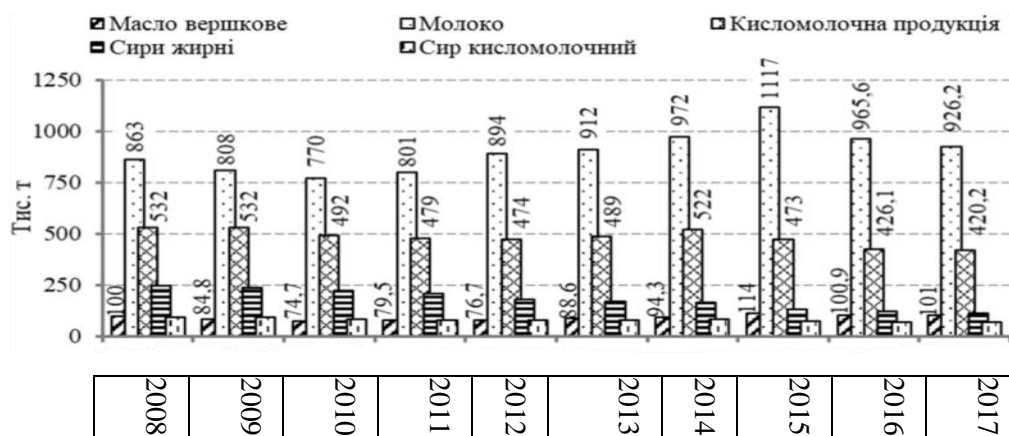


Рис.2 2. Виробництво молока й молочних продуктів в Україні [115]

Український ринок виробництва молочної продукції перебуває на порозі стагнації. Гостра потреба в модернізації заводів виникла давно, проте на сучасному економічному підґрунті процес оновлення технічного парку практично неможливий. А. Ярмак, економіст департаменту технічного співробітництва продовольчої та сільськогосподарської організації ООН *FAO*, вважає, що при модернізації тільки частини заводського обладнання знадобиться 7 років для окупності витрат [145]. На ринку молока й молочної продукції України працює досить велика кількість підприємств, зокрема понад 50 % загального обсягу виробництва концентрується на складах десяти великих компаній. Серед лідерів молокопереробної галузі є не лише українські виробники, а й транснаціональні корпорації, які мають виробництво в Україні [145].

Решту ринку розподіляють між собою дрібні компанії та одиничні молокопереробні заводи.

Сучасний стан вітчизняного ринку молока та молочних продуктів характеризується помірним рівнем консолідації. Майже 80 % ринку контролює 50 підприємств, значна частина яких входить до складу великих холдингів [22].

Для ефективного розвитку вітчизняної молокопереробної галузі українським виробникам треба дотримуватися міжнародних вимог до якості продукції та управління якістю товарів, що дасть їм змогу стати рівноправними партнерами в світовому товарообігу. До основних міжнародних стандартів, які використовуються у молокопереробній промисловості, належать такі системи якості, як *ISO*, *HACCP* (система аналізу ризиків, небезпечних чинників і контролю критичних точок) та *GMP* (стандарти належної виробничої практики) [22]. Для підприємств упровадження систем якості є доволі затратним і трудомістким процесом, що можуть собі дозволити потужні виробники або об'єднання підприємств. Зазначені системи є основними моделями управління якістю та безпечністю молочних продуктів у промислово розвинених країнах світу, офіційно

визнані всіма країнами-учасницями СОТ і ЄС та схвалені Міжнародною комісією з харчових продуктів (Комісія "Кодекс Аліментаріус"). Упровадження системи європейських стандартів вітчизняними молокопереробними підприємствами уможливить отримати конкурентні переваги й досягти економічного зростання[159].

Проблема адаптації виробників молока в Україні до європейських вимог стала дуже гострою в кінці липня 2014 р., коли один з найбільших ринків збуту (Російська Федерація) був повністю закритий для вітчизняних сирів (85 % експорту в натуральному вираженні). Цей факт істотно позначився на обсязі виробництва цієї продукції в країні у зв'язку з тим, що не менше ніж 35 % загального обсягу вироблених сирів йшло на експорт до РФ[2].

Проте ця заборона стимулювала деякі українські підприємства нарощувати обсяги виробництва вершкового масла й сухого молока, які є привабливими сегментами для експорту до країн СНД, Азії та Африки. Унаслідок цього великі молокопереробні підприємства України зосередили основну частину свого експорту на ринках Сходу (Єгипет, Марокко, ОАЕ, Туніс, Лівія, Алжир, Бангладеш, В'єтнам), країни пострадянського простору (Казахстан, Молдова, Грузія) та почали освоювати нові ринки – ЄС і Китай, які висувають або підвищені вимоги для виходу на ринок молочної продукції, або не мають зручне географічне розташування для торгівлі ними. До Китаю та В'єтнаму спрямовано 13 і 16,5 % відповідно всієї експортної сироватки; 10 % експорту масла припадає на Єгипет, майже 11 % сухого молока експортують до Бангладеш, а 8,8 % кисломолочних продуктів потрапляє до ОАЕ [145].

З 1 січня 2016 р. Україна має дозвіл на постачання молочних продуктів до ЄС. Це означає, що вітчизняний продукт якісний і дасть змогу підвищити рівень довіри до вітчизняної молочної продукції на інших ринках. Основним напрямом виходу на новий ринок для українських виробників є стратегія лідерства за витратами[97].

Сьогодні в структурі експорту молочних продуктів з України відбулися значні зміни. Так, у 2016 р. молоко та вершки, не згущені, займали в структурі експорту 7,4 % проти 46,2 % у 2012 р., частка молока та вершків згущених зросла й становила 11,1 % проти 0,5 %, частка молочної сироватки зросла з 16,7 % до 21,9 %, частка сирів незначно зросла з 11,8 до 13,9 %, частка сухого молока зросла майже удвічі й становила 33,5 % [97]. Зросла також частка масла вершкового й молочних жирів, але її розмір незначний – 2,6 % в загальній структурі експорту молочної продукції 2016 р. Загалом вартість експортованих молочних продуктів з України в 2016 р. становила 158 млн дол. США, і це третина експорту 2012 р., вдвічі менше, ніж у 2014 р., і на 12 % нижче попереднього 2015 р. Проте варто зазначити, що розвиток внутрішніх ринків стимулює експорт [97].

Небезпечним є зростання імпорту сиру в Україну, який становив у 2016 р. 7,1 тис. т або 63 % всього виробленого сиру в країні. Польські сири, які реалізуються на українському ринку, на 100 % виявилися фальсифікатом, ця продукція в різному відсотковому складі містила жири немолочного походження. Серед української продукції фальсифікату виявили майже 50 % [115]. Українським виробникам сирів потрібно застосувати політику підвищення якості продукції за умов збереження цін, при цьому українські сири будуть конкурентоздатними і більш привабливими порівняно із аналогічною продукцією іноземного походження.

Молочні продукти є невід'ємною складовою раціону харчування. У 2016 р. пересічний українець споживав понад 209 кг молока та молочних продуктів, що становить лише 55 % раціональної норми, яка дорівнює 380 кг на одну особу на рік [97]. Починаючи з 2000 р., рівень споживання молока суттєво не змінився. Водночас у світі спостерігається яскраво виражена тенденція до збільшення споживання молока й молокопродуктів – щорічно на 3–4 % зазвичай переважно з низьким вмістом жиру. Фонд споживання молока за 2000-2017 роки можна розглянути у Додатку Б. Баланс молока та молочних продуктів наведений у табл. 2.1

Таблиця 2.1

Баланс молока та молочних продуктів

	2000	2005	2010	2013	2014	2015	2016	2017
Виробництво, тис.т	12658	13714	11249	11488	11133	10615	10382	10281
Зміна запасів на кінець року, тис.т	-394	27	-11	-45	85	-41	28	33
Імпорт, тис.т	50	112	273	548	357	78	105	132
Усього ресурсів, тис.т	13102	13799	11533	12081	11405	10734	10459	10380
Експорт, тис.т	1100	1901	956	769	527	464	434	835
Витрачено на корм, тис.т	2203	1270	1099	1252	1153	1097	1069	1036
Втрати, тис.т	10	3	8	10	14	15	14	13
Фонд споживання, тис.т	9789	10625	9470	10050	9581	8995	8942	8496
У розрахунку на 1 особу, кг	199,1	225,6	206,4	220,9	222,8	209,9	209,5	200,0

Джерело : складено автором на основі [151]

З табл. 2.1 видно, що виробництво молока суттєво не змінюється з 2015 по 2017. Але експорт в порівнянні з попередніми роками зріс майже у двічі. Якщо розглядат баланс молока з урахуванням на одну особу, то спостерігаємо зменшення споживання у середньому на 23 кг.

Раціональне харчування передбачає оптимальне співвідношення харчових і біологічно активних речовин. За останні роки якість харчування населення значно погіршилась, і ця тенденція зберігається. Відповідно до Постанови КМУ від 5.12.2007 № 1379 "Деякі питання продовольчої безпеки» [151] граничний (пороговий) критерій добової калорійності харчового раціону становить 2500 ккал на добу, при цьому 55 % добового раціону повинно забезпечуватися за рахунок споживання продуктів тваринного походження.

Дослідження тенденцій з 1990 р. засвідчило, що калорійність раціону населення України весь час була вище граничного рівня 2500 ккал [22]. Зокрема, в 2016 р. українці споживали продукти харчування, калорійність яких на 10 % більша за граничний рівень. Варто зауважити, що в США цей показник становить 3900 ккал, в країнах Євросоюзу – 3500 ккал [22].

Структура спожитих продуктів, їхня якість і кількість має велике значення, оскільки надмірне чи недостатнє споживання харчових продуктів призводять до дисбалансу обмінних процесів, зниження імунітету та тривалості життя. Якщо говорити про якість добового раціону, то в Україні норма 55 % не виконується. У 2016 р. співвідношення споживання продуктів рослинного й тваринного походження було на рівні 79 % на 21 % при рекомендованих 45 % на 55 % [115]. Це свідчить про те, що зростання калорійності відбувається за рахунок підвищення споживання продуктів харчування з низькою біологічною цінністю – хліба, картоплі, овочів. За таких умов можна говорити про незбалансованість сучасної структури харчування громадян нашої країни.

Безперечно важливим чинником, що формує рівень споживання молочних продуктів і який потрібно враховувати для визначення попиту на продукцію галузі, виступає купівельна спроможність населення.

Сьогодні вона не дає змоги забезпечувати потреби населення у молочній продукції на достатньому рівні шляхом купівлі, як це передбачає класична економіка, а навпаки – значна частина цих потреб задовольняється завдяки господарствам населення[115].

І хоча рівень доходів населення поступово зростає, темпи зростання цін на продовольчі товари в останні три роки значно перевищують темпи зростання доходів. Така ситуація є сталою, починаючи з 2002 р. перевищення індексу цін над індексом доходів спостерігалось у 2003–2004, 2006–2011, 2014–2016 рр. Індекси споживчих цін на молоко й сири в Україні часто перевищували загальний індекс споживчих цін на продукти харчування та безалкогольні напої [151]. Ураховуючи, що на молочному ринку рівень диференціації продукції дуже високий, можна стверджувати про існування нецінової конкуренції. На ринку існує можливість домовленості між конкурентами, оскільки тут відбувались і тривають процеси поглинання й об'єднання в холдинги та злиття. Унаслідок цього виникає потреба цінового контролю молочного ринку.

При проведенні аналізу споживачів галузі важливим є дослідження економічної доступності продовольства, за допомогою якого визначають, яку частку сукупних витрат населення дозволяє собі витратити на харчування в загальному обсязі таких витрат. Порогове значення цього показника 20 % вказує на високий рівень життя населення. Граничним значенням цього індикатора вважається значення 60 %, яке вказує на межу бідності населення [145]. В Україні значення цього індикатора за останні 10 років коливається в межах від 52 до 61 %, у 2016 р. він становив 52,7 %, що свідчить про вкрай низький рівень купівельної спроможності населення, що не може не непокоїти виробників молочної продукції [67].

Рівень варіації купівельної спроможності серед населення можна дослідити за допомогою співвідношення часток витрат на харчування в сукупних витратах домогосподарств для 10 % груп домогосподарств за рівнем середньодушових загальних доходів з найменшими і найбільшими доходами. З 2010 по 2016 рр. значення цього показника становило від 1,41 до 1,59, і свідчить про те, що в групі домогосподарств з найменшими доходами споживають продуктів харчування у півтора рази менше, ніж у домогосподарствах з найбільшими [67]. Це свідчить про високий рівень нерівномірності споживання продуктів харчування серед населення.

Аналогічний індикатор можна розрахувати як співвідношення рівня споживання молокопродуктів на одну особу в 10 % груп домогосподарств за рівнем середньодушових загальних доходів з найбільшими та найменшими доходами [67]. З метою визначення, наскільки динамічні зміни купівельної спроможності населення можуть вплинути на зміни обсягів реалізації продукції, доцільно дослідити еластичність споживання молочної продукції по цінах і доходах, табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Еластичність попиту на молоко та сир
по доходу й ціні в розрізі 10 %-х груп домогосподарств за рівнем
середньодушових загальних доходів в Україні в 2016 р.**

10 %-ва група	Споживання на 1 особу, кг/міс.	Коефіцієнт еластичності попиту	
		по доходу	по ціні
1	9.2	- 0.720	- 5.424
2	10.6	0.551	-7.802
3	11.6	0.652	1.757
4	12.8	0.113	-0.145
5	12.9	0.484	7.062
6	13.7	0.085	0.380
7	13.8	0.723	-14.620
8	15.4	0.551	1.012
9	16.5	0.297	1.583
10	18.0	0.464	-0.594
Загалому сукупності	13.3		

Джерело : складено автором на основі [151]

У табл. 2.2 обчислено коефіцієнти еластичності молока та сиру по ціні й доходу, які показують, що при споживанні молочної продукції ціна для пересічного споживача є більш значущою, ніж дохід. Отже, зростання доходу в місяць на одну особу на 1 % спричинить зростання попиту на молочну продукцію на 0,464 %. Зростання середньої ціни на молочну продукцію на 1 % спричинить зменшення споживання цієї продукції на 0,594 %. Виробникам молочної продукції потрібно звернути увагу на такий резерв підвищення обсягів збуту, особливо в умовах, коли пересічний споживач в Україні не задовольняє свої потреби в цих продуктах на рівні раціональних норм споживання[151].

З метою визначення, наскільки динамічні зміни купівельної спроможності населення можуть вплинути на зміни обсягів реалізації продукції, доцільно дослідити еластичність споживання молочної продукції по цінах і доходах.

Дослідження коефіцієнтів еластичності на молоко й сир по доходу засвідчило, що зазначені продукти харчування є продуктами першої

необхідності, попит відносно еластичний, і відповідно, підвищення доходів передусім сприятиме зростанню споживання цих продуктів. У цілому продукти харчування мають більш низьку гнучкість доходу, ніж інші споживчі товари.

2.2 Нормативно-правове забезпечення діяльності ПАТ «Яготинський маслозавод»

Історія маслозаводу бере початок з 1956 р. З того часу підприємство – серед лідерів молочної галузі.

Яготинський маслозавод першим в області ще в 1967 р. встановив французьку лінію з виробництва масла «Контімаб». Масло «Вершкове» та «Любительське», виробленим у Яготині, першим у СРСР було присвоєно Державний Знак якості. Тут уперше пройшли випробування фасувальні автомати для пакування масла в упаковку з фольги[105].

З набуття Україною незалежності та переходу економіки країни на нову модель розвитку завод не втратив своїх позицій. Саме в цей непростий для країни час завод очолив О.О. Сіренко. Знову ж таки чи не першими в Україні яготинці запровадили забуту практику роботи з індивідуальними молокоздавачами, бо сировини катастрофічно не вистачало [161].

Своїм коштом завод обладнав мережу молокоприймальних пунктів, закупив необхідне обладнання, матеріали, потурбувався про ветеринарне обслуговування поголів'я приватних корів. Селянам завод продавав у кредит корів високопродуктивних порід. Була продумана система оплати, яка здійснювалася 2 рази на місяць.

Традиційно випускалися на заводі вершкове масло, сухе знежирене молоко. Ринкові реалії змусили наростити асортимент продукції з незбираного молока. На прилавках київських фірмових магазинів, торгових

точок Яготина та інших міст з'явилися кефір, йогурти, десерти, сири виробництва Яготинського маслозаводу.

Організаціо-правовою формою даного підприємства є відкрите акціонерне товариство, форма власності – приватна[105].

Галузь – маслоробна, сироробна і молочна промисловість (крім виробництва молочних консервів).

Облікова політика товариства забезпечується згідно вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та наказом «Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики в ПАТ «Яготинський маслозавод».[105]

ПАТ «Яготинський маслозавод» виробляє 70 видів молочної продукції для забезпечення населення Яготинського району та частково міста Києва та Київської області, надає транспортні послуги на замовлення населення. Дієроздрібна та оптова торгівля переважно продовольчим асортиментом.

ПАТ «Яготинський маслозавод» – госпрозрахункове підприємство, але планує використовувати банківські кредити для своєчасних розрахунків за сировину з постачальниками сировини, а також для технічного переоснащення заводу[107].

Істотні проблеми, які впливають на діяльність ПАТ «Яготинський маслозавод»:

- потреби в молочній сировині;
- реалізація та збут готової продукції для отримання прибутку;
- високі ціни на енергоносії, пакувальні та інші матеріали, які впливають на собівартість продукції.[105]

ПАТ «Яготинський маслозавод» входить до «Молочного Альянсу» – це група компаній, що об'єднує потужні підприємства з переробки молока і популярні молочні та сирні бренди. Найвідоміші підприємства компанії: Пирятинський сирзавод, Баштанський сирзавод, Городенківський сирзавод, Золотоніський маслоробний комбінат, Яготинський маслозавод, філія ПАТ

«Яготинський маслозавод» ,«Яготинське для дітей», Варвамаслосирзавод, Новоархангельський сирзавод, Тростянецький молочний завод, Еталонмол-продукт [107].

З року в рік збільшується сировинна зона підприємства, яка на сьогодні охоплює, крім Київської, Полтавську, Чернігівську, Житомирську, Черкаську, Вінницьку і навіть Хмельницьку області.

Організаційна структура управління являє собою сукупність певним чином пов'язаних між собою управлінських ланок. Вона характеризується кількістю органів управління, порядком їх взаємодії та функціями, які вони виконують.

Головне призначення організаційної структури – забезпечити ефективну діяльність управлінського персоналу. До його складу на підприємстві входять: керівник підприємства, керівники підрозділів, фахівці, обслуговуючий персонал (технічний).[145]

У рамках структури управління відбувається управлінський процес (рух інформації прийняття управлінських рішень), між учасниками якого розподілені задачі і функції управління, а отже – права і відповідальність за їх виконання. З цих позицій структуру управління можна розглядати як форму розподілу і кооперації управлінської діяльності, в рамках якої відбувається процес управління, направлений на досягнення наміченої цілі[148].

Організаційна структура підприємства повинна бути адекватною його виробничій структурі, щоб забезпечити цілеспрямовану діяльність усього колективу підприємства. Вона виражає форму розподілу і кооперації праці у сфері управління і здійснює активний вплив на процес функціонування підприємства. Чим досконаліша структура управління, тим ефективніший вплив на об'єкт управління і вища результативність роботи підприємства.

Кращою структурою організації буде така, яка найбільш повно враховує вплив ситуаційних факторів, які характерні для даної організації.

До основних ситуаційних факторів, які впливають на формування організаційної структури, сучасна теорія організації відносить такі [148]: технологія, розміри організації, середовище, стратегія.

При цьому слід зауважити, що кожний із зазначених факторів впливає на формування організаційної структури не лише прямо, але й опосередковано, тобто шляхом їх взаємного впливу один на одного.

Під час дослідження підприємства, зокрема його організаційної структури, було виявлено її невідповідність нормам керованості, що знижує її ефективність. Тому важливо, щоб структура управління відповідала низці вимог, серед яких:

- оптимальність – кількість ступенів управління слід звести до мінімуму;

- оперативність – управлінські рішення необхідно приймати швидко (з урахуванням цієї вимоги слід впровадити систему контролінгу, яка відсутня на підприємстві);

- економічність – оптимальний розподіл управлінської праці[105].

Організаційна структура ПАТ «Яготинський маслозавод» наведена у додатку В потребує змін, про це свідчить проведений аналіз норм керованості підприємства табл. 2.3.

Лінійно-функціональна організаційна структура – комбінація лінійної та функціональної структур. Основний принцип – розмежування повноважень і відповідальності за функціями та прийняття рішень по вертикалі. Управління здійснюється за лінійною схемою, а функціональні підрозділи допомагають лінійним керівникам у вирішенні відповідних управлінських функцій[105].

Таблиця 2.3

Корегування масштабу керованості на підприємстві

Управлінська посада	Рівень менеджменту	Рівень ієрархії	Фактична кількість безпосередньо	Рекомендована норма керованості, осіб	Запропонована кількість підлеглих, осіб
Директор	інституційний	перши	4	3-6	4
Головний інженер	адміністративний	другий	6	7-15	6
Заступник директора з виробництва	адміністративний	другий	2	7-15	Рекомендовано об'єднати ці відділи, 7
Заступник директора з комерційних питань	адміністративний	другий	3	7-15	
Заступник директора з матеріально-технічного постачання	адміністративний	другий	2	7-15	
Начальник відділу бухгалтерії	адміністративний	другий	13	7-15	13
Начальник відділу економіки виробництва	адміністративний	другий	15	7-15	15
Начальник відділу кадрів та підготовки кадрів	адміністративний	другий	17	7-15	14
Начальник відділу охорони праці	адміністративний	другий	12	7-15	12
Завідувач канцелярією	адміністративний	другий	6	7-15	6
Начальник постачальних складів	технічний	третій	21	16-35	21
Основне виробництво	технічний	третій	36	16-35	36
Відділ збуту	технічний	третій	22	16-35	22
Відділ маркетингу	технічний	третій	18	16-35	18
Майстер транспортної дільниці	технічний	третій	31	16-35	31
Відділ матеріально-технічного постачання.	технічний	третій	18	16-35	18
Начальник приймальних складів	технічний	третій	9	16-35	9
Технічна лабораторія	технічний	третій	15	16-35	15
Відділ автоматизованої системи керування виробництва	технічний	третій	11	16-35	11
Провідний інженер з нагляду за виробництвом	технічний	третій	15	16-35	15

Джерело: складено автором за [146]

Багатолітній досвід використання лінійно-функціональних структур управління показав, що вони найбільш ефективні там, де апарат управління виконує рутинні, які частіше повторюються і рідко змінюються задачі і функції. Вони виявляються в управлінні організаціями з масовим або багатосерійним типом виробництва, а також при господарському механізмі затратного типу, коли виробництво найменш чутливо до прогресу в області науки і техніки. При такій організації управління виробництвом підприємство може успішно функціонувати лише тоді, коли зміни по всім структурним підрозділам відбуваються рівномірно. Але в реальних умовах цього немає, виникає неадекватність реакції системи управління на вимогу зовнішнього середовища[146].

Положення посилюється втратою гнучкості у взаємовідносинах робітників апарату управління через застосування формальних правил і процедур. У результаті ускладнюється і уповільнюється передача інформації, що не може не відбиватися на швидкості і своєчасності прийняття управлінських рішень. Необхідність погодження дій різних функціональних служб різко збільшує обсяг роботи керівника організації і його заступників, тобто, вищого ешелону управління [148].

Головний інженер підприємства організовує проведення наукових досліджень та експериментів над новою технікою і технологіями; керує розробкою планів розвитку підприємства, модернізації та реконструкції, заходів стосовно запобіганню шкідливого впливу виробництва на навколишнє середовище; слідкує за раціональним використанням ресурсів; піклується про працівників, створюючи сприятливі та безпечні умови праці.

Головний бухгалтер забезпечує раціональну організацію обліку звітності на підприємстві на основі форм та методів бухгалтерського обліку та контролю, організовує правильне нарахування і перерахування платежів у державний бюджет, відповідає за своєчасне складання бухгалтерської звітності на основі даних первинних документів, також організовує

розрахунки по заробітній платі з працівниками підприємства і керує працівниками бухгалтерії маслозаводу.

Юрист розробляє або бере участь у розробленні документів правового характеру, здійснює методичне керівництво правовою роботою на підприємстві, надає правову допомогу структурним підрозділам[146].

Менеджер зі збуту організовує та координує збутову діяльність відповідно до замовлень і укладених договорів, забезпечує постачання продукції, що випускається, споживачам у встановлені терміни в повному обсязі; організовує проведення маркетингових досліджень з вивчення споживчого ринку і його перспектив, формування і розширення господарських зв'язків зі споживачами.

Менеджер з персоналу здійснює спостереження за ринком праці, збір інформації про наявну ситуацію з кадрами, середньою заробітньою платою на ринку та інформування про це керівництво; при необхідності розміщення інформації про вакантні посади в джерелах масової інформації та проведення співбесід з кандидатами; має уміти складати професійну програму на кожне окреме вакантне місце, тобто добре знати, якими особистісними та професійними якостями повинен володіти претендент на ту чи іншу посаду; здійснює планування потреб у персоналі на найближчий час і в перспективі, створення резерву співробітників, а також оперативний пошук потрібних фахівців[146].

Кожен керівник у процесі управлінської діяльності виконує свої обов'язки у властивому тільки йому стилі. Звична манера поведінки керівника по відношенню до підлеглих, щоб чинити на них вплив і спонукати їх до досягнення цілей організації, визначається як стиль керівництва.

Стиль керівництва виражається в тому, якими прийомами керівник спонукає колектив до ініціативного і творчого підходу до виконання покладених на нього обов'язків, як контролює результати діяльності підлеглих.

Стиль управління на підприємстві є демократичним (колегіальним). При цьому стилі управління задіяні канали комунікацій, ініціатива всіляко стимулюється, що сприяє двосторонньому обміну думками для досягнення взаєморозуміння.

При демократичному стилі управління основна функція керівника – координація і ненав'язливий контроль, дисципліна базується на свідомості працівників, а не на страху перед начальником. У таких колективах рідко виникають конфлікти, спільність поглядів, позицій і високий престиж керівника створюють сприятливі умови для прийняття рішення на основі плюралізму думок. Однак колегіальний тип керівництва вимагає багато часу на розробку і узгодження управлінського рішення, містить в собі небезпеку послаблення контролю, іноді навіть призводить до безвідповідальності.

До виключної компетенції загальних зборів відносяться:

- визначення основних напрямків діяльності Товариства;
- внесення змін до статуту;
- прийняття рішень про зміну типу Товариства;
- прийняття рішень про розміщення акцій;
- прийняття рішень про збільшення статутного капіталу;
- прийняття рішень про зменшення статутного капіталу;
- прийняття рішень про дроблення або консолідацію;
- затвердження положень про загальні збори, наглядову раду, правління та ревізійну комісію, а також внесення змін до них;
- затвердження річного звіту;
- розподіл прибутку і збитку Товариства з урахуванням вимог, передбачених законом;
- прийняття рішень про викуп Товариством розміщених ним акцій, крім випадків обов'язкового викупу акцій, визначених с. 68 Закону України «Про акціонерні товариства»;
- прийняття рішень з питань порядку проведення Загальних зборів;

- прийняття рішень про розміщення інших цінних паперів, крім акцій, на суму, що перевищує 25 відсотків вартості активів Товариства та ін.[127]

Результати роботи підприємства аналізують за показниками, що характеризують сторони його діяльності, їх вибір залежить від мети аналізу.

Отже, слід зауважити, що кожний із зазначених вище факторів впливає на формування організаційної структури не лише прямо, але й опосередковано, тобто шляхом їх взаємного впливу один на одного.

Під час дослідження підприємства, зокрема його організаційної структури, було виявлено її невідповідність нормам керованості, що знижує її ефективність.

Досконала організаційна структура забезпечить більш повну реалізацію стратегії диференціації, дасть змогу скоротити адміністративні витрати та забезпечити ефективну роботу персоналу і взаємодію керівників з підлеглими. Тому важливо, щоб структура управління відповідала низці вимог, серед яких:

- оптимальність – кількість ступенів управління слід звести до мінімуму;
- оперативність – управлінські рішення необхідно приймати швидко (з урахуванням цієї вимоги слід впровадити систему контролінгу);
- економічність – оптимальний розподіл управлінської праці [105].

Аналіз організаційної структури підприємства сприяє виявленню недоліків наявної організаційної структури та окреслює основні напрями їх усунення, в першу чергу впровадження системи контролінгу на підприємств, так як вона відсутня на ПАТ «Яготинський маслозавод».

2.3 Техніко-економічний аналіз діяльності підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод»

Оцінювання основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства необхідне для того, щоб одержати певну кількість основних

параметрів, які дадуть об'єктивну і точну картину фінансово-господарського стану підприємства. Економічний потенціал підприємства характеризують: активи фірми, обсяг продажів, прибуток чистий і валовий, основний і оборотний капітал, власний і позичковий капітал, виробничі потужності, науково-дослідні роботи та ін.

Розрахунок основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства табл. 2.4 проводився на основі даних річної фінансової звітності за період 2015-2017 рр., яка наведена у додатку Г.

Таблиця 2.4

**Динаміка основних техніко-економічних показники ПАТ
«Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки**

Показники	За рік			Абсолютне відхилення, ±		Темп приросту, %	
	2015	2016	2017	за 2016-2017 рр.	за 2015-2017 рр.	за 2016-2017 рр.	за 2015-2017 рр.
Середньорічна вартість активів, тис. грн.	578835,5	666045	832295	166250	253459,5	25,0	43,8
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	278034	301682,5	352440,5	50758	74406,5	16,8	26,8
Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн.	177147,5	222014	318745,5	96731,5	141598	43,6	79,9
Реалізовано продукції, тис. грн.	1659649	2024684	2706103	681419	1046454	33,7	63,1
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	1271181	1521831	2052854	531023	781673	34,9	61,5
Матеріальні витрати, тис. грн.	1152828	1409205	1763122	353917	610294	25,1	52,9
Витрати на оплату праці, тис. грн.	52692	61650	74980	13330	22288	21,6	42,3
Чисельність працюючих, осіб	1601	921	818	-103	-783	-11,2	-48,9
Чисельність промислово-виробничого персоналу, осіб	109	29	90	61	-19	210,3	-17,4
Чистий прибуток, тис. грн.	60745	129631	164523	34892	103778	26,9	170,8
Фондовіддача	6,0	6,7	7,7	1,0	1,7	14,4	28,6
Фондомісткість	0,2	0,1	0,1	-0,02	-0,04	-12,6	-22,3
Фондоозброєність	-2550,8	-10402,8	-3916,0	6486,8	-1365,2	-62,4	53,5
Продуктивність праці персоналу, тис. грн. / осіб	1036,6	2198,4	3308,2	1109,8	2271,6	50,5	219,1
Продуктивність праці промислово-виробничого персоналу, тис. грн. / осіб	-15226,1	-69816,7	-30067,8	39748,9	-14841,7	-56,9	97,5
Матеріаломісткість продукції, %	79,5	79,9	79,2	-0,7	-0,3	-0,9	-0,3
Середня заробітна плата, грн.	2742,7	5578,2	7638,5	2060,4	4895,9	36,9	178,5
Рентабельність продукції, %	4,8	8,5	8,0	-0,5	3,2	x	x
Рентабельність активів, %	10,5	19,5	19,8	0,3	9,3	x	x
Рентабельність власного капіталу, %	34,3	58,4	51,6	-6,8	17,3	x	x

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності [Додаток Г]

За даними табл. 2.4 видно, що середньорічна вартість капіталу в 2017 році становить 832295 тис. грн. Це на 166250 тис. грн. більше минулорічного показника, (темپ приросту становить 25.0%), а в порівнянні із показником за 2015 рік вартість активів збільшилася на 253459,5 тис. грн. (темп приросту активів ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки становить 43,8%).

Середньорічна вартість основних засобів (за первісною оцінкою) становить в 2017 році 352440,5 тис. грн. За останній рік вартість основних засобів збільшилася на 50758 тис. грн. (темп приросту основних засобів за останній рік склав 16,8%). У порівнянні із 2015 роком, вартість основних засобів збільшилася на 74406.5 тис. грн. (темп приросту за 2015-2017 роки становить 26,8%).

Середньорічна вартість власного капіталу склала в 2017 році 318745,5 тис. грн. За останній рік власний капітал зріс на 96731,5 тис. грн. (темп приросту за останній рік склав 43,6%). У порівнянні із показником за 2015 рік, власний капітал зріс на 141598 тис. грн. (темп приросту становить 79.9%).

Виручка від реалізації в 2017 році склала 2706103 тис. грн. За останній рік обсяг збуту зріс на 681419 тис. грн. (темп приросту за останній рік склав 33,7%). У порівнянні із показником за 2015 рік, обсяг реалізації зріс на 1046454 тис. грн. (темп приросту становить 63,1%).

Порівнюючи темпи приросту активів, основних засобів, власного капіталу та виручки від реалізації, ми бачимо, що найбільший приріст має середньорічна вартість власного капіталу (43,6%). За 2016-2017 роки темп приросту власного капіталу більший темпа приросту основних засобів. Цей показник є позитивним, оскільки основні засоби нарощуються за рахунок власних джерел фінансування. Порівнюючи темп приросту власного капіталу із активами, ми бачимо, що темп приросту власного капіталу більший темпа приросту активів - це хороший показник. Виручка від реалізації зростає більшими темпами, ніж активи підприємства, що говорить про ефективніше використання ресурсів. Однак для того, щоб підприємство не вичерпало свої

технічні та матеріальні запаси, необхідно нарощувати капітал пропорційно збільшенню оборотів.

Основними показниками, що характеризують ефективність використання основних засобів та забезпечення ними, є фондоддача, фондомісткість та фондоозброєність. Проаналізуємо їх. Показник фондоддачі склав в 2017 році 7,7. Темп приросту за останній рік становить 14,4%, що є позитивним фактором для досліджуваного підприємства.

Фондомісткість - показник, обернений до фондоддачі. В 2017 році він склав 0.1. Темп приросту показника за останній рік складає -12,6%, а за 2015-2017 роки -22,3%.

Фондоозброєність становить в 2017 році -3916,0 тис. грн. на одного працюючого. Даний показник у порівнянні із 2016 роком збільшився на 6486,8 тис. грн., а у порівнянні із показником за 2015 рік зменшився на 1365,2 тис. грн.

Чисельність персоналу становить в 2017 році 818 осіб, з них промислово-виробничого персоналу 90 осіб .

За останній рік чисельність працюючих зменшилася на 103 осіб. Підприємство зменшило число працюючих через економічну кризу.

Позитивним фактором є збільшення продуктивності праці персоналу. За останній рік вона зросла на 1109,8 тис. грн. Продуктивність промислово-виробничого персоналу зросла на 39748,9 тис. грн. Зазначимо, що фонд оплати праці за останній рік збільшився, що є позитивним фактором для досліджуваного підприємства. За період з 2016 по 2017 роки темп приросту фонду оплати праці склав 21,6%, середньомісячної заробітної плати 36,9%, а продуктивності праці 50,5%, що є позитивним фактором і свідчить про покращення використання трудових ресурсів на підприємстві.

Аналіз ефективності діяльності підприємства показав, що підприємство є прибутковим, прибуток в 2017 році становить 164523 тис. грн., що на 34892 тис. грн. більше минулорічного показника. Показники рентабельності за останній рік погіршилися. Так, рентабельність продукції за

останній рік зменшилася на 0,5% і склала в 2017 році 8,0%. Рентабельність активів за останній рік збільшилася на 0,3% і склала в 2017 році 0,3%, рентабельність власного капіталу за останній рік зменшилася на 6,8% і склала в 2017 році 51,6%.

Позитивними змінами в діяльності є: збільшення середньорічної вартості активів, збільшення середньорічної вартості основних засобів, збільшення середньорічної вартості власного капіталу, збільшення фонду оплати праці, зростання прибутку, покращення фондівіддачі, покращення продуктивності праці, збільшення середньої заробітної плати,

Негативними є: скорочення штату підприємства, зменшення рентабельності продукції, зменшення рентабельності активів.

Для дослідження стратегічного потенціалу підприємства проаналізуємо та проведемо аналіз показників фінансового стану та платоспроможності підприємства в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка показників фінансового стану та платоспроможності ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	На кінець року			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
Коефіцієнт платоспроможності (фінансової незалежності, автономності)	0,3	0,3	0,4	0,1	0,1
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,6	0,6	0,6	0,00	-0,02
Коефіцієнт фінансової залежності	0,7	0,7	0,6	-0,1	-0,1
Коефіцієнт фінансового ризику (фінансового лівериджу)	2,0	2,0	1,4	-0,6	-0,6
Коефіцієнт загальної платоспроможності	1,5	1,5	1,7	0,2	0,2
Коефіцієнт поточної платоспроможності	0,1	0,1	0,04	-0,1	-0,04
Коефіцієнт довготермінового залучення позикових коштів	0,5	0,5	0,3	-0,1	-0,2
Коефіцієнт короткострокової заборгованості	0,5	0,6	0,6	0,1	0,1

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності [Додаток Г]

Коефіцієнт платоспроможності становить на кінець 2017 року становить 0,4. Даний показник є низьким і свідчить про те, що власний

капітал не становить більшої частини майна. За останній рік значення показника збільшилося на 0,1, що відображає тенденцію до зменшення залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування і зменшення ризику фінансових ускладнень.

Коефіцієнт фінансової стійкості становить на кінець 2017 року 0,6. Даний показник є вищим рекомендованого рівня (0,6), що є позитивним фактором для підприємства. Коефіцієнт фінансової стійкості - індикатор, який говорить про здатність компанії залишатися платоспроможною в довгостроковій перспективі. Значення коефіцієнта вказує, на те що ризик банкрутства мінімальний.

Коефіцієнт фінансової залежності склав на кінець 2017 року 0,6. У порівнянні із показником за 2016 рік значення показника зменшилося на 0,1, тому фінансові ризики компанії знаходяться на прийнятному рівні. Показник фінансової залежності є індикатором фінансової стійкості, який також вказує на здатність компанії проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі.

Коефіцієнт фінансового лівериджу склав на кінець 2017 року 1,4. У порівнянні із 2016 роком, значення показника зменшилося на 0,6, а в порівнянні із показником за 2015 рік значення коефіцієнта фінансового лівериджу зменшилося на 0,6, це сприяє зростанню рентабельності власного капіталу.

Коефіцієнт загальної платоспроможності склав на кінець 2017 року 1,7. У порівнянні із 2016 роком, значення показника зросло на 0,2, а в порівнянні із показником за 2015 рік значення коефіцієнта загальної платоспроможності зросло на 0,2. Підприємство вважається платоспроможним.

Коефіцієнт поточної платоспроможності склав на кінець 2017 року 0,04. У порівнянні із 2016 роком, значення показника зменшилося на 0,1, а в порівнянні із показником за 2015 рік значення коефіцієнта поточної платоспроможності зменшилося на 0,04. Показник демонструє, скільки в компанії є гривень оборотних коштів на кожну гривню поточних зобов'язань.

Коефіцієнт короткострокової заборгованості склав в 2017 році 0,6. У порівнянні із 2016 роком, значення коефіцієнта зросло на 0,1. Для забезпечення ритмічної діяльності, особливо для підприємств з сезонним типом виробництва та господарюючих суб'єктів з підвищеною потребою в оборотному капіталу, залучення короткострокового позикового є важливою умовою ефективної діяльності. Проте, при оцінюванні фінансової стійкості виходять із того, що короткострокові позики підвищують фінансові ризики підприємства і можуть обумовлювати дестабілізацію діяльності, зниження його платоспроможності

Підсумовуючи дослідження зазначимо, що фінансовий стан підприємства є стійким та стабільним, про що свідчить значення показника фінансової стійкості 0,6.

Проведемо аналіз ефективності використання основного капіталу в табл. 2.6

Таблиця 2.6

Показники ефективності використання основного капіталу ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	На кінець року			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
Частка основного капіталу у власному	0,8	0,7	0,5	-0,2	-0,2
Коефіцієнт модернізації	0,4	0,5	0,4	-0,01	0,02
Коефіцієнт реальної вартості майна виробничого призначення	0,5	0,4	0,3	-0,05	-0,1

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності[Додаток Г]

За даними табл. 2.6 ми бачимо, що частка основного капіталу у власному становить на кінець 2017 року 0,5 .

Коефіцієнт модернізації становить на кінець 2017 року 0,4. За останній рік показник зменшився на 0,01

Коефіцієнт реальної вартості майна виробничого призначення становить на кінець 2017 року 0,3. За останній рік показник зменшився на 0,05, а в порівнянні із значенням на кінець 2015 року, показник зменшився на 0,1.

Проведемо аналіз показників ділової активності ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 рр в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Показники ділової активності ПАТ «Яготинський маслозавод» за
2015-2017 роки**

Показники	За рік	Абсолютне відхилення, ±			
	2015	2016	2017	2017 від 2016рр.	2017 від 2015рр.
Коефіцієнт оборотності активів	2,9	3,0	2,0	-1,0	-0,9
Тривалість обороту активів, днів	125,6	118,4	180,5	62,1	55,0
Коефіцієнт оборотності запасів	19,2	23,9	28,5	4,6	9,4
Тривалість обороту запасів, днів	18,8	15,1	12,6	-2,4	-6,2
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	6,4	6,0	3,7	-2,3	-2,7
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	56,6	60,1	97,7	37,6	41,2
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	6,7	8,4	5,4	-3,0	-1,3
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	54,1	42,8	67,1	24,2	12,9

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності[Додаток Г]

За даними табл. 2.7 ми бачимо, що в 2017 році коефіцієнт оборотності активів склав 2,0, що на 1,0 менше показника за 2016 рік та на 0,9 менше значення оборотності активів за 2015 рік. Тривалість обороту активів в 2017 році становить 180,5 днів, що є низьким показником. Відзначимо, що за останній рік тривалість обороту активів збільшилась на 62,1 днів.

Коефіцієнт оборотності запасів підприємства склав в 2017 році 28,5, що на 4,6 більше показника за 2016 рік та на 9,4 більше значення оборотності запасів за 2015 рік, Тривалість обороту запасів в 2017 році становить 28,5 днів, що є низьким показником. За останній рік тривалість обороту запасів зменшилась на 2,4 днів.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості склав в 2017 році 3,7, що на 2,3 менше показника за 2016 рік та на 2,7 менше значення оборотності дебіторської заборгованості за 2015 рік. Період погашення дебіторської заборгованості в 2017 році становить 97,7 днів, що є низьким

показником. За останній рік термін погашення заборгованості збільшився на 37,6 днів.

Зазначимо, що період погашення дебіторської заборгованості більший періоду погашення кредиторської в 2017 році, що є поганим показником, що свідчить про те, що підприємство не встигає вивільняти власні кошти для погашення кредиторської заборгованості, а тому дебіторська заборгованість не є ефективною для підприємства. Період погашення кредиторської заборгованості 67,1 днів, що на 24,2 днів більше показника 2016 року.

Ліквідність підприємства – це його здатність швидко продати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань. Вона характеризується співвідношенням величини його високоліквідних активів (грошові кошти, ринкові цінні папери, дебіторська заборгованість) і короткострокової заборгованості. Показники ліквідності розраховано в табл.2.8.

Таблиця 2.8

Показники ліквідності ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	На кінець року			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017-2016 рр.	2017-2015 рр.
Коефіцієнт покриття (поточної, загальної ліквідності)	2,1	2,0	1,9	-0,1	-0,2
Коефіцієнт швидкої (термінової) ліквідності	1,5	1,6	1,5	-0,1	0,04
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,1	0,1	0,04	-0,1	-0,04
Чистий оборотний капітал	241051	261105	308472	47367	67421

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності [Додаток Г]

Отже, на кінець 2017 року коефіцієнт покриття становить 1,9. Даний показник є нижчим нормованого показника (2-2,5). За останній рік коефіцієнт покриття зменшився на 0,1, що є негативним фактором. У порівнянні із показником на кінець 2015 року даний показник зменшився на 0,2. Це веде до зниження довіри до компанії. У разі виникнення системної кризи ліквідності компанія може бути оголошена банкрутом.

На кінець 2017 року коефіцієнт швидкої ліквідності становить 1,5. Даний показник є високим і свідчить про те, що за рахунок середньоліквідних активів поточну заборгованість можна погасити на 152,0%. За останній рік коефіцієнт швидкої ліквідності зменшився на 0,1, що є негативним фактором. У порівнянні із показником на кінець 2015 року даний показник збільшився на 0,04.

На кінець 2017 року коефіцієнт абсолютної становить 0,04. Даний показник є нормальним для досліджуваного підприємства. За останній рік коефіцієнт абсолютної ліквідності зменшився на 0,1, що є негативним фактором. У порівнянні із показником на кінець 2015 року даний показник зменшився на 0,04.

Чистий оборотний капітал на кінець 2017 року становить 308472 тис. грн., це на 47367 тис. грн. більше минулорічного показника та на 67421 тис. грн. більше показника на кінець 2015 року.

В табл.2.9 спостерігаємо динаміку трудового потенціалу.

Таблиця 2.9

Динаміка трудового потенціалу ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	За рік			Абсолютне відхилення, ±		Темп приросту, %	
	2015	2016	2017	за 2016-2017 рр.	за 2015-2017 рр.	за 2016-2017 рр.	за 2015-2017 рр.
Реалізовано продукції, тис. грн.	1659649	2024684	2706103	681419	1046454	33,7	63,1
Чисельність працюючих, осіб	1601	921	818	-103	-783	-11,2	-48,9
Чисельність промислово-виробничого персоналу, осіб	-109	-29	-90	-61	19	210,3	-17,4
Чистий прибуток, тис. грн.	60745	129631	164523	34892	103778	26,9	170,8
Продуктивність праці персоналу, тис. грн. / осіб	1036,6	2198,4	3308,2	1109,8	2271,6	50,5	219,1

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності[Додаток Г]

З даних табл. 2,9, ми бачимо, що підприємство забезпечене трудовими ресурсами і є позитивна динаміка у зростанні продуктивності праці.

Продуктивність праці персоналу в порівнянні з 2016 роком, зросла на 50,5% , а в порівнянні з 2015 роком цей показник зріс в 2,19 разів.

Проведемо аналіз динаміки та структури доходів ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 рр. Почнемо із аналізу доходів в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Динаміка та структура доходів ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Вид доходу	За рік, тис. грн.			Абсолютне відхилення, ±		Темп приросту, %		Питома вага у підсумку за рік, %		
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.	2015	2016	2017
Чистий дохід	1659649	2024684	2706103	681419	1046454	33,7	63,1	99,2	99,5	99,7
Інші операційні доходи	6358	4568	3220	-1348	-3138	-29,5	-49,4	0,4	0,2	0,1
Інші фінансові доходи	2941	4289	3382	-907	441	-21,1	15,0	0,2	0,2	0,1
Інші доходи	4537	792	619	-173	-3918	-21,8	-86,4	0,3	0,04	0,02
Всього доходи	1673485	2034333	2713324	678991	1039839	33,4	62,1	x	x	x

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності [Додаток Г]

Чистий дохід в 2017 році склав 2706103 тис. грн., що на 681419 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав (33.7%). У порівнянні із показником за 2015 рік чистий дохід збільшився на 1046454 тис. грн., а темп приросту за 2015-2017 роки склав 63,1%. Питома вага чистого доходу в доходах підприємства в 2017 році склала 99,7%.

Інші операційні доходи склали в 2017 році 3220 тис. грн., що на 1348 тис. грн. менше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав -29,5%. У порівнянні із показником за 2015 рік інші операційні доходи зменшилися на 3138 тис. грн. (темп приросту склав -49,4%). Питома вага інших операційних доходів в доходах підприємства в 2017 році склала 0,1% .

Інші фінансові доходи в 2017 році склали 3382 тис. грн., що на 907 тис. грн. менше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав -21,1%. У порівнянні із показником за 2015 рік інші фінансові доходи збільшилися на

441 тис. грн. Питома вага інших фінансових доходів в доходах підприємства в 2017 році склала 0,1%.

Інші доходи в 2017 році склали 619 тис. грн., що на 173 тис. грн. менше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав -21,8%. У порівнянні із показником за 2015 рік інші доходи зменшилися на 3918 тис. грн. Питома вага інших доходів в доходах підприємства в 2017 році склала 0,02%.

Загальна сума доходів в 2017 році становила 2713324 тис. грн., що на 678991 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 33,4%. У порівнянні із показником за 2015 рік загальна сума доходів збільшилася на 1039839 тис. грн.

Проведемо аналіз витрат досліджуваного підприємства в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Динаміка та структура витрат ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Види витрат, тис. грн.	За рік, тис. грн.			Абсолютне відхилення, ±		Темп приросту, %		Питома вага у підсумку за рік, %		
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.	2015	2016	2017
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1271181	1521831	2052854	531023	781673	34,9	61,5	79,5	81,1	81,7
Адміністративні витрати	15462	18457	22668	4211	7206	22,8	46,6	1,0	1,0	0,9
Витрати на збут	210096	268928	363425	94497	153329	35,1	73,0	13,1	14,3	14,5
Інші операційні витрати	22021	13132	10940	-2192	-11081	-16,7	-50,3	1,4	0,7	0,4
Фінансові витрати	60484	53774	62046	8272	1562	15,4	2,6	3,8	2,9	2,5
Інші витрати	18797	152	688	536	-18109	352,6	-96,3	1,2	0,01	0,03
Всього витрати	1598041	1876274	2512621	636347	914580	33,9	57,2	x	x	x

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності [Додаток Г]

З табл. 2.11 бачимо, що собівартість реалізації продукції в 2017 році становила 2052854 тис. грн., що на 531023 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за 2016-2017 роки склав 34,9%. У порівнянні із показником за 2015 рік собівартість реалізації продукції збільшилася на

781673 тис. грн., а темп приросту за цей період склав 61,5%. Питома вага собівартості реалізації у загальних витратах підприємства в 2017 році склала 81,7%.

Адміністративні витрати склали в 2017 році 22668 тис. грн., що на 4211 тис. грн. більше значення попереднього року. Темп приросту за останній рік склав 22,8%. У порівнянні із показником за 2015 рік адміністративні витрати збільшилися на 7206 тис. грн., за період з 2015 по 2017 роки темп приросту адміністративних витрат склав 46,6%. Питома вага адміністративних витрат у загальній їх сумі в 2017 році склала 0,9%.

Витрати на збут в 2017 році склали 363425 тис. грн., що на 94497 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 35,1%.

У порівнянні із показником за 2015 рік витрати на збут збільшилися на 153329 тис. грн., темп приросту за цей період склав 73,0%. Питома вага витрат на збут у витратах підприємства в 2017 році склала 14,5%.

Інші операційні витрати в 2017 році склали 10940 тис. грн., що на 2192 тис. грн. менше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав - 16,7%. У порівнянні із показником за 2015 рік інші операційні витрати зменшилися на 11081 тис. грн. Питома вага інших операційних витрат у витратах підприємства в 2017 році склала 0,4%.

Фінансові витрати в 2017 році склали 62046 тис. грн., що на 8272 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 15,4%. У порівнянні із показником за 2015 рік фінансові витрати збільшилися на 1562 тис. грн. Питома вага фінансових витрат у витратах підприємства в 2017 році склала 2,5%.

Інші витрати в 2017 році склали 688 тис. грн., що на 536 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 352,6%. У порівнянні із показником за 2015 рік інші витрати зменшилися на 18109 тис. грн. Питома вага інших витрат у витратах підприємства в 2017 році склала 0,03%.

Загальна сума витрат в 2017 році склала 2512621 тис. грн., що на 636347 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 33,9%. У порівнянні із показником за 2015 рік загальна сума витрат збільшилася на 914580 тис. грн., темп приросту витрат за 2 роки склав 57,2%.

Проведемо аналіз фінансових результатів ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 рр. Почнемо із аналізу доходів в табл 2.12.

Таблиця 2.12

Динаміка та структура доходів ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Вид доходу	За рік, тис. грн.			Абсолютне відхилення, ±		Темп приросту, %		Питома вага підсумку за рік, %		
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.	2015	2016	2017
Чистий дохід	1659649	2024684	2706103	681419	1046454	33,7	63,1	99,2	99,5	99,7
Інші операційні доходи	6358	4568	3220	-1348	-3138	-29,5	-49,4	0,4	0,2	0,1
Інші фінансові доходи	2941	4289	3382	-907	441	-21,1	15,0	0,2	0,2	0,1
Інші доходи	4537	792	619	-173	-3918	-21,8	-86,4	0,3	0,04	0,02
Всього доходи	1673485	2034333	2713324	678991	1039839	33,4	62,1	x	x	x

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності [Додаток Г]

Чистий дохід в 2017 році склав 2706103 тис. грн., що на 681419 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 33,7%. У порівнянні із показником за 2015 рік чистий дохід збільшився на 1046454 тис. грн., а темп приросту за 2015-2017 роки склав 63,1%. Питома вага чистого доходу в доходах підприємства в 2017 році склала 99,7%.

Інші операційні доходи склали в 2017 році 3220 тис. грн., що на 1348 тис. грн. менше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав -29,5%. У порівнянні із показником за 2015 рік інші операційні доходи зменшилися на 3138 тис. грн. (темп приросту склав -49,4%). Питома вага інших операційних доходів в доходах підприємства в 2017 році склала 0,1%.

Інші фінансові доходи в 2017 році склали 3382 тис. грн., що на 907 тис. грн. менше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав -21,1%. У порівнянні із показником за 2015 рік інші фінансові доходи збільшилися на 441 тис. грн. Питома вага інших фінансових доходів в доходах підприємства в 2017 році склала 0,1%.

Інші доходи в 2017 році склали 619 тис. грн., що на 173 тис. грн. менше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав -21,8%. У порівнянні із показником за 2015 рік інші доходи зменшилися на 3918 тис. грн. Питома вага інших доходів в доходах підприємства в 2017 році склала 0,02%.

Загальна сума доходів в 2017 році становила 2713324 тис. грн., що на 678991 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 33,4%. У порівнянні із показником за 2015 рік загальна сума доходів збільшилася на 1039839 тис. грн.

Таблиця 2.13

Факторна динаміка зміни прибутку ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015- 2017 роки

Показники	Значення за 2016 від 2017 рр.	Значення за 2015 від 2017 рр.
Коефіцієнт співвідношення витрат	1,3	1,6
Зміна прибутку за рахунок зміни витрат	43965,0	34765,2
Коефіцієнт співвідношення доходу	1,3	1,6
Зміна прибутку за рахунок зміни доходу	-698,5	2979,4
Зміна прибутку за рахунок витрат на 1 грн. доходу	-10110,7	78381,0
Загальна сума впливу на зміну прибутку	33155,7	116125,6

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності [Додаток Г].

З табл. 2.13 бачимо, що за період з 2016 по 2017 роки прибуток підприємства збільшився за рахунок росту витрат на 43965 тис. грн.

За період з 2016 по 2017 рр. прибуток підприємства зменшився за рахунок росту доходу (зміни структури асортименту) на -698,5 тис. грн.

За період з 2016 по 2017 рр. прибуток підприємства зменшився за рахунок росту витрат на 1 грн. доходу на -10110,7 тис. грн.

Отже, чистий прибуток за останній рік збільшився на 34892 тис. грн.

Зміна відбулася за рахунок: росту витрат на 43965 тис.грн; росту доходу на -698,5 тис.грн; росту витрат на 1 грн. доходу на -10110,7 тис. грн.

У порівнянні із показником за 2015 рік чистий прибуток збільшився на 103778 тис. грн. за рахунок: росту витрат на 34765,2 тис.грн; зменшився доходу на 2979,4 тис.грн; зменшення витрат на 1 грн. доходу на 78381 тис. грн.

Проведемо аналіз ефективності використання основного капіталу в табл. 2.14

Таблиця 2.14

Показники ефективності використання основного капіталу ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	На кінець року			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
Частка основного капіталу у власному	0,8	0,7	0,5	-0,2	-0,2
Коефіцієнт модернізації	0,4	0,5	0,4	-0,01	0,02
Коефіцієнт реальної вартості майна виробничого призначення	0,5	0,4	0,3	-0,05	-0,1

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності[Додаток Г]

За даними аналізу ми бачимо, що частка основного капіталу у власному становить на кінець 2017 року 0,5. За останній рік показник збільшився на 0,2, а в порівнянні із значенням на кінець 2015 року, показник збільшився на 0,2. Коефіцієнт модернізації становить на кінець 2017 року 0,4. За останній рік показник зменшився на 0,01, а в порівнянні із значенням на кінець 2015 року, показник зменшився на 0,02.

Коефіцієнт реальної вартості майна виробничого призначення становить на кінець 2017 року 0,3.

Підсумовуючи дослідження зазначимо, що основний капітал сформований за рахунок власних джерел фінансування. Основні засоби застарівають, і їх ефективність щороку зменшується, тому потрібно проводити інвестування в оновлення основного капіталу.

Проведемо аналіз ефективності використання оборотного капіталу.

Таблиця 2.15

**Показники ефективності використання оборотного капіталу ПАТ
«Яготинський маслозавод» за 2015 - 2017 роки**

Показники	На кінець року			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
Власний оборотний капітал	41791	54087	106802	52715	65011
Коефіцієнт маневреності власних коштів	0,2	0,2	0,3	0,1	0,04
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,1	0,1	0,1	0,03	0,04

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності [Додаток Г]

Власний оборотний капітал становить на кінець 2017 року 106802 тис. грн. За останній рік вартість власного оборотного капіталу збільшилася на 52715 тис. грн..

Коефіцієнт маневреності власних коштів становить на кінець 2017 року 0,3. За останній рік показник збільшився на 0,1 тис. грн., а у порівнянні із значенням за 2015 рік збільшився на 0,04 тис. грн., що є позитивним фактором.

Коефіцієнт забезпеченості власним оборотним капіталом становить на кінець 2017 року 0,1. За останній рік показник збільшився на 0,03 тис. грн., а у порівнянні із значенням за 2015 рік збільшився на 0,04 тис. грн., що є позитивним фактором.

Переважає більшість промислових підприємств для оцінки ефективності своєї підприємницької діяльності використовують показник рентабельності продажу. Обчислюють даний показник діленням прибутку від реалізації продукції, робіт та послуг на суму виторгу від реалізації продукції без ПДВ та акцизних зборів. Обчислимо даний показник в табл. 2.16

Таблиця 2.16

Рентабельність продажу ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
Валовий прибуток, тис. грн.	388468	502853	653249	150396	264781
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	1271181	1521831	2052854	531023	781673
Рентабельність продажу, %	30,6	33,0	31,8	-1,2	1,3

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності[Додаток Г].

За даними табл. 2.16 ми бачимо, що рентабельність продажу в 2015 році складає 30,6%, в 2016 році рентабельність продажу склала 33,0%, в 2017 році показник склав 31,8%. За досліджуваний період відбулося збільшення показника на 1,3%.

Найважливішим показником рентабельності будь-якого підприємства є рентабельність продукції. Його обчислюють його діленням чистого прибутку на собівартість реалізованої продукції. Обчислимо даний показник в табл. 2.17.

Таблиця 2.17

Рентабельність продукції ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
Чистий прибуток, тис. грн.	60745	129631	164523	34892	103778
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	1271181	1521831	2052854	531023	781673
Рентабельність продукції, %	4,8	8,5	8,0	-0,5	3,2

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності[Додаток Г].

За даними таблиці ми бачимо, що рентабельність продукції в 2015 році складає 4,8%, в 2016 році рентабельність продукції склала 8,5% , в 2017 році показник склав 8,0. Для виробничих підприємств середньогалузеве значення показника 20%. Таким чином рентабельність продукції є низькою.

За досліджуваний період відбулося збільшення показника на 3,2%.

Розрахуємо рентабельність реалізованої продукції.

Таблиця 2.18

Рентабельність реалізованої продукції ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
Обсяг реалізованої продукції в цінах продажу, тис. грн.	1659649	2024684	2706103	681419	1046454
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	1271181	1521831	2052854	531023	781673
Рентабельність реалізованої продукції, %	30,6	33,0	31,8	-1,2	1,3

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності[Додаток Г].

Рентабельність реалізованої продукції в 2015 році складає 30,6% , в 2016 році рентабельність реалізованої продукції склала 33,0%, в 2017 році показник склав 31,8%. За досліджуваний період відбулося збільшення показника на 1,3%.

Розрахуємо показники рентабельності капіталу підприємства. Даний показник розраховується відношенням чистого прибутку до середньорічної вартості капіталу (активів) підприємства. Проведемо його дослідження в табл.2.19.

Таблиця 2.19

Рентабельність капіталу (активів) ПАТ «Яготинський маслозавод» за 2015-2017 роки

Показники	За рік			Абсолютне відхилення, ±	
	2015	2016	2017	2017 від 2016 рр.	2017 від 2015 рр.
Середньорічна вартість капіталу, тис. грн.	578835.5	666045	832295	166250	253459.5
Чистий прибуток, тис. грн.	60745	129631	164523	34892	103778
Рентабельність капіталу, %	10,5	19,5	19,8	0,3	9,3

Джерело : складено автором на основі фінансової звітності[Додаток Г].

За даними таблиці ми бачимо, що рентабельність капіталу в 2015 році складає 10,5%, в 2016 році рентабельність капіталу склала 19,5%, в 2017 році показник склав 19,8%. За досліджуваний період відбулося збільшення показника на 9,3%.

Після проведення оцінки рівня ефективності діяльності підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод» можна зробити такі висновки:

чистий прибуток за 2017 рік в порівнянні з 2016 роком збільшився на 34892 тис. грн. Ці зміни відбулися за рахунок : росту витрат на 43965,0 тис.грн; росту доходу на -698,5 тис.грн; росту витрат на 1 грн. доходу на -10110,7 тис. грн.; спостерігаються залишки готової та нереалізованої продукції на складах, що зумовлює зниження прибутковості підприємства у досліджуваному році. Збільшилась загальна сума витрат у 2017 році в порівнянні з 2016 роком, що склала 636347 тис. грн.. Це свідчить, про те, що ідуть додаткові витрати на утримання складських приміщень і не ефективно налагоджена робота відділу збуту;

Позитивними змінами в діяльності є: збільшення середньорічної вартості активів, збільшення середньорічної вартості основних засобів, збільшення середньорічної вартості власного капіталу, збільшення фонду оплати праці, покращення фондівіддачі, покращення продуктивності праці, збільшення середньої заробітної плати.

Негативними є скорочення штату підприємства.Спостерігається зниження рентабельності продажу та рентабельності продукції, рентабельність реалізованої продукції у порівнянні з 2016 роком;

В цілому можна відмітити, що ПАТ «Яготинський маслозавод» є прибутковим підприємством, причому величина прибутку зростає, в господарській діяльності використовує власний оборотний капітал та основні засоби, нарощує обсяги виробництва та прагне максимально задовольнити потреби споживачів.

2.4 Застосування методики системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод»

В умовах постійної невизначеності та мінливості політичних, економічних і соціальних факторів одне з головних місць в системі контролінгу займає інструментарій аналізу зовнішнього середовища. При чому для забезпечення ефективної діяльності підприємства необхідно не пристосовуватися, а прогнозувати і, насамперед, випереджати зміни у зовнішньому середовищі. Для цього аналіз зовнішнього середовища повинен бути направлений на встановлення і оцінку чинників середовища, що представляють загрозу або сприяють розвитку організації та на вивчення змін і тенденцій, що впливають на поточну діяльність організації.

Підприємства переробної галузі є відкритими системами, які залежать від зовнішнього світу у відношенні постачання ресурсів, енергії, кадрів, а також споживачів. Оскільки контролер зобов'язаний забезпечити виживання підприємства та досягнення намічених цілей, то він повинен мати інструмент виявлення істотних факторів в середовищі, які вплинуть на організацію.

Проведений порівняльний аналіз зазначених методів діагностики зовнішнього середовища виявив їх спільні позитивні та негативні характеристики [132].

Таблиця 2.20

Методи аналізу зовнішнього середовища підприємства

Вид аналізу	Методи проведення аналізу
Аналіз загального зовнішнього середовища	PEST-аналіз, SWOT-аналіз зовнішнього середовища, SPACE-аналіз, метод А.Х. Мескома, матриця „Вірогідність посилення чинника – дія чинника на організацію» Дж.Х. Вілсона, аналіз дій, аналіз перехресної дії, матриця фірми „88татськи» та інші.
Аналіз оперативного зовнішнього середовища	SWOT-аналіз, прогностичні методи, сценарний аналіз, матриця можливостей, матриця загроз, аналіз дій, аналіз перехресної дії, матриця фірми „88татськи», експертні методи, метод „поля сил» та ін.
Аналіз галузі	Концепція рушійних сил галузі, матриця McKinsey, модель п'яти сил по Портеру, ЖЦГ та ін.
Конкурентний аналіз	Побудова карти стратегічних груп конкурентів, модель п'яти сил по Портеру, побудова конкурентного профілю, бенчмаркінг та ін.

Джерело складено на основі [132]

Однак, більшості даних методів притаманні суттєві недоліки, такі як:

- статичність моделі;
- суб'єктивізм при оцінці впливу факторів;
- неможливість ранжирування факторів;
- обмеженість числа врахованих зовнішніх факторів, а отже, і неможливість охопити всі найістотніші тенденції розвитку;
- неможливість оцінити післядію впливів факторів та ін.[131]

В той же час потрібно зазначити, що на сьогоднішній день рухливість середовища, тобто швидкість, з якою в середовищі відбуваються зміни, постійно зростає. До того ж, зростає і складність зовнішнього простору, що призводить до збільшення числа різноманітних факторів, на які повинно реагувати підприємство. Ситуація ускладнюється ще й тим фактом, що зовнішнє середовище сьогодні характеризується невизначеністю, тобто відносно невеликою кількістю інформації та невпевненістю в її достовірності.

В даний час багато середньостатистичних українських підприємств (з середньосписочною чисельністю співробітників від 1000 до 5000 осіб) мають типову організаційну структуру фінансової служби, до складу якої входять бухгалтерія, планово-економічний і фінансовий відділ.[137]

Бухгалтерія займається збором, реєстрацією і обліком інформації про майно і джерела майна підприємства і складанням фінансових звітів для їх надання зовнішнім користувачам. У функції планово-економічного відділу входять, головним чином, складання калькуляції продукції і планування витрат. Фінансовий відділ промислового підприємства, як правило, відповідає за друк платіжних доручень, виставляння рахунків і рахунків-фактур, а також за відстежування сум дебіторської і кредиторської заборгованості компанії. Дуже часто функції бухгалтерії і фінансового відділу в частині обліку дебіторської і кредиторської заборгованості

перетинаються, і нерідко бувають ситуації, коли залишки по дебіторах і кредиторам не співпадають.

Контролінг використовує специфічний інструментарій, тобто взаємопов'язану систему методів отримання, обробки, агрегування, аналізу, надання, використання різноманітної економічної інформації. Існують суттєві відмінності у структурі набору конкретних інструментів та особливостях їх використання на стратегічному й оперативному рівнях.

Найбільшим викликом контролеру є зростаючі очікування з боку керівників стосовно того, що контролер буде пропонувати стратегічне бачення розвитку процесів державного управління, стаючи партнером в процесі управління, а не просто постачати інформацію як виконавець. Контролери дуже часто залишаються в ролі виконавців, замість того, щоб активно співпрацювати з керівниками як партнери.

Традиційно контролери розглядалися як «люди чисел», що успішно виконували дану функцію. Проте у процесі зміни середовища господарювання контролеру необхідно адаптуватися до існуючих вимог, які включають в себе стратегічне планування і партнерство. Успішні контролери мають виробити в себе навички, які передбачають допомогу керівництву у формуванні стратегічного бачення для підприємства, зберігши при цьому свою базову компетенцію, тобто вміння працювати з цифрованими характеристиками процесу, набувати навичок з надання консультаційних послуг керівництву в цілепокладанні, а також брати рівноправну участь у формуванні управлінської стратегії.

Фактори, найбільш критичні для успіху управління:

- довгострокове стратегічне планування;
- фінансовий та економічний аналіз;
- ефективність та результативність продукту управління;
- комп'ютерні системи й операції;
- оптимізація управлінських процесів.[136]

Нижче наведено перелік основних методів і інструментів контролінгу, які повинен знати сучасний контролер табл. 2.21.

Таблиця 2.21

Класифікація методів та інструментів контролінгу

Інструментарій	Планування	Управління
Стратегічний контролінг	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Ключові фактори успіху ◆ SWOT- та PEST-аналіз ◆ Конкурентний аналіз М. Портера ◆ Матричні аналітичні інструменти (у т.ч. портфоліо-аналіз) ◆ Вартісний ланцюжок ◆ Стратегічні карти ◆ САР-аналіз (аналіз розривів) ◆ Калькулювання на основі діяльності <ul style="list-style-type: none"> ◆ Бенчмаркінг ◆ Сценарний аналіз 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Стратегічне управління витратами ◆ Формування портфеля стратегій <ul style="list-style-type: none"> ◆ Система збалансованих показників (BSC) ◆ Управління на основі аналізу діяльності (ABM) ◆ Стратегічне управління якістю (TQM) ◆ Політика відкритої звітності <ul style="list-style-type: none"> ◆ Принцип зграї
Оперативний контролінг	<ul style="list-style-type: none"> ◆ CVP-аналіз точка беззбитковості ◆ Функціонально-вартісний аналіз <ul style="list-style-type: none"> ◆ Бюджетування ◆ дискримінантний аналіз – метод прогнозування банкрутства підприємства ◆ Планування потреби в матеріалах ◆ ABC- та XYZ-аналіз продукції, клієнтів ◆ фінансовий аналіз показників діяльності ◆ Стратегічні та динамічні методи інвестиційних розрахунків 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Управління за відхиленнями <ul style="list-style-type: none"> ◆ Маржинальний аналіз і управління ціноутворенням ◆ Управління витратами (моделі калькулювання) <ul style="list-style-type: none"> ◆ Альтернативні рішення і рішення за обмеженості ресурсів ◆ Оперативне управління якістю (стандарт якості: концепція 6 Сігма) <ul style="list-style-type: none"> ◆ Логістика ◆ Реінжиніринг

Джерело складене автором на основі[136;142]

У непростих економічних умовах сьогодення перед ПАТ «Яготницький маслозавод», як і перед кожним виробником, гостро стоїть проблема формування ціни на продукцію. Одним з методів ціноутворення на етапі встановлення початкової ціни, як відомо, є метод отримання цільового прибутку. Він заснований на оцінці витрат підприємства, для повернення яких слід реалізувати певний обсяг продукції за встановленою ціною. При цьому ціна визначається із розрахунку запланованого прибутку. Використання цього методу пов'язане з ціною еластичністю і потребує розрахунку такого рівня ціни, при якому будуть досягнуті обсяги продажу, які забезпечать покриття сукупних витрат і отримання цільового прибутку.

ПАТ «Яготинський маслозавод» до цього часу використовує цей метод для формування ціни на асортимент своєї молочної продукції, хоча існують певні особливості для кожного сезону.

Сезонний характер проявляється не стільки у виробництві, скільки у коливанні цін на молочну продукцію протягом року. Так, у листопаді-грудні та квітні-липні зазвичай спостерігається зниження цін на продукцію молочної галузі на 10-15%, що відповідає аналогічній тенденції світового ринку.

Проведемо тепер діагностику стану підприємства досліджуваного підприємства шляхом характеристики конкурентних сил, що здійснюється на основі моделі «п'яти сил конкуренції» М. Портера.

Діагностику було проведено експертами, які протягом місяця проводили опитування та вивчали діяльність ПАТ «Яготинський маслозавод».

Експертним шляхом було оцінено загальний вплив конкурентного середовища на діяльність досліджуваного підприємства. Для оцінки впливу окремих факторів конкурентного середовища було використано 3-х бальну шкалу: 1 – слабкий вплив, 2 – помірний вплив, 3 – сильний вплив табл. 2.22

Таблиця 2.22

Оцінка конкурентного середовища діяльності ПАТ «Яготинський маслозавод»

Конкурентні сили	Фактор	Стан фактору	Оцінка фактору в балах		
			1	2	3
1	2	3	4	5	6
1. Проникнення нових конкурентів	1.1. Рівень вхідного бар'єру	Значна економія на масштабах збуту		*	
		Високий рівень фінансових інвестицій		*	
		Низький ступінь диференціації продукції	*	*	
		Консерватизм існуючої системи поставок	*		
	1.2. Реакція діючих підприємств на появу нових конкурентів	Необхідність залучення постійних		*	
		Відсутність активної маркетингової політики		*	
		Низька інноваційна активність управління персоналом		*	

Продовження таблиці. 2.22

1	2	3	4	5	6
		Слабке використання методів ведення конкурентної боротьби	*		
Середнє значення впливу появи нових конкурентів ($I_{нк}$) = 1,63					
Конку- рентні сили	Фактор	Стан фактору	Оцінка фактору в балах		
			1	2	3
2. Поява товарів- замін- ників	2.1. Вплив то- варів- замінни- ків	Перевагу отримує товар з нижчою ціною		*	
		Тенденції до реалізації дешевшого і менш якіс- ного товару	*		
		Відсутність суттєвих розбіжностей в асортимен- ті основних конкурентів		*	
	2.2. Протизакон- на імітація існу-	Поява великої кількості товарів-замінників, от- риманих в результаті дублювання відомих ма- рок			*
Середнє значення сили впливу товарів-замінників ($I_{тз}$) = 2,00					
3. Конку- рентна сила покупців	3.1. Вплив по- купців на кон- курентні пози- ції підприємст- ва	Високий ступінь організації споживачів		*	
		Великі можливості покупців у виборі товарів- аналогів			*
		Високий ступінь стандартизації продукції			*
		Висока мінливість смаків і вподобань спожи- вачів по відношенню до товарів підприємства			*
	3.2. Торговель- на сила спожи-	Зростання рівня інформованості покупців про товари			*
		Висока цінова еластичність товару		*	
Середнє значення сили впливу покупців ($I_{пок}$) = 2,67					
4. Конку- рентна сила постачал ь-ників	4.1 Вплив пос- тачальників на конкурентні позиції підпри- ємства	Обмежені можливості			*
		Тенденції до скорочення			*
		Низька вартість переходу до іншого			*
	4.2. Обмеження ресурсного по- тенціалу фірми	Відсутність власних	*		
		Нестача складських			*
Середнє значення сили впливу постачальників ($I_{пост}$) = 2,00					
5. Конку- ренція між існуючи ми на ринку фірмами	5.1. Ступінь ін- тенсивності конкуренції	Узагальнюючий показник			*
		Наявність великої кількості малих			*
		Сильними			*
		Незначний приріст попиту на товар			*
	5.2. Конкурент- ні позиції дос- ліджуваної фірми	Вдале місце	*		
		Відсутні			*
		Досліджені конкуренти			*
Середнє значення інтенсивності конкуренції між фірмами (I_k) = 2,28					

Джерело: складено за оцінками експертів

У таблиці підраховано середнє значення впливу по кожній конкурентній силі.

Розрахуємо коефіцієнт загального впливу конкурентного середовища на діяльність підприємства:

$$K_{\text{впливу}} = 0,2 \cdot I_{\text{НК}} + 0,2 \cdot I_{\text{ТЗ}} + 0,3 \cdot I_{\text{Пок}} + 0,1 \cdot I_{\text{Пост}} + 0,2 \cdot I_{\text{К}} = 0,2 \cdot 1,63 + 0,2 \cdot 2,0 + 0,3 \cdot 2,67 + 0,1 \cdot 2,00 + 0,2 \cdot 2,28 = 2,18.$$

Для успішного виживання і функціонування компанії треба вміти передбачати труднощі, з якими вона може зіткнутися у майбутньому, і нові можливості, які можуть відкритися для неї. Тобто компаніям необхідно визначати пріоритетні напрямки розвитку, розробляти бізнес-плани, пристосовуватися до змін зовнішнього середовища, використовувати нові технології організації управлінських процесів, змінювати стратегії діяльності, а отже, здійснювати стратегічне управління.

Водночас в інші місяці ціни на молочну продукцію підвищуються в наслідок зростання закупівельних цін на молоко, яке поміж іншим стимулюється збільшенням експорту до країн-сусідів.

Одним з основних інструментів стратегічного управління, що оцінюють в комплексі внутрішні і зовнішні чинники, які впливають на розвиток компанії є SWOT-аналіз [60].

SWOT-аналіз – процес встановлення зв'язків між найхарактернішими для підприємства можливостями, загрозами, сильними сторонами (перевагами), слабкостями, результати якого в подальшому можуть бути використані для формулювання і вибору стратегій підприємства.

Він проводиться з метою дослідження підприємства як господарюючої системи у певному ринковому середовищі.

Для аналізу діяльності підприємства визначимо:

- сильні сторони – переваги бізнесу серед інших господарчих суб'єктів;
- слабкі сторони – недоліки бізнесу серед інших господарчих суб'єктів;
- можливості – фактори зовнішнього середовища, використання яких доброзичливо сприятиме діяльності підприємства;

-загрози – фактори зовнішнього середовища, які можуть погіршити діяльність підприємства.

Побудуємо таблицю сильних та слабких сторін ПАТ «Яготинський маслозавод» табл. 2.23.

Для аналізу діяльності підприємства в ринкових умовах не достатньо лише визначити сильні та слабкі сторони, можливості та загрози.

Таблиця 2.23

Сильні та слабкі сторони ПАТ «Яготинський маслозавод»

Сильні сторони	Слабкі сторони
Поява продукції під маркою «Яготинське для дітей» Підвищення якості праці та мотивації персоналу Ефективна система управління Поява нового обладнання	Збільшення позикового капіталу Зменшення обігових коштів Складність росту Перевиробництво товарів
Можливості	Загрози
Поява на рику праці більшої кількості кваліфікованих кадрів Можлива державна підтримка Зниження цін постачальників Пожвавлене залучення споживачів	Зниження платоспроможного попиту Більш жорстка конкуренція Перевищення пропозиції над попитом Вірогідність поглинання сильнішою компанією

Джерело: складено автором на основі власних досліджень

Слід оцінити ймовірність настання кожної з цих подій та силу впливу на підприємство. Отже, побудуємо таблицю, зробимо градацію подій від одного до п'яти, де п'ять – найбільш вагомий й імовірний чинник діяльності ПАТ «Яготинський маслозавод» табл. 2.24.

Таблиця 2.24

Оцінка сильних і слабких сторін, можливостей і загроз для підприємства

Сильні сторони	5	Досвід ведення бізнесу у кризовій ситуації
	4	Ефективна система управління
	3	Підвищення якості праці та мотивації персоналу
	2	Поява нового обладнання
	1	Поява продукції «Яготинське для дітей»
Слабкі сторони	4	Зменшення обігових коштів
	3	Перевиробництво товарів
	2	Складність росту
	1	Збільшення позикового капіталу

Продовження таблиці 2.24

Можливості	4	Поява на рику праці більшої кількості кваліфікованих кадрів
	3	Можлива державна підтримка
	2	Зниження цін постачальників
	1	Пожвавлене залучення споживачів
Загрози	4	Зниження платоспроможного попиту
	3	Вірогідність поглинання сильнішою компанією
	2	Перевищення пропозиції над попитом
	1	Більш жорстка конкуренція

Джерело: складено автором на основі власних досліджень

На основі сильних і слабких сторін, а також зовнішніх можливостей і загроз складається матриця-SWOT, яка містить 4 поля (СіМ, СіЗ, СлМ, СлЗ).

Дані поля об'єднують зовнішні та внутрішні щодо підприємства

фактори і містять таку інформацію:

поле СіМ – як за допомогою сильних сторін втілити можливості підприємства;

поле СіЗ – як за допомогою сильних сторін уникнути загроз;

поле СлМ – як за допомогою можливостей уникнути зовнішніх загроз;

поле СлЗ – яким може бути найгірший варіант розвитку.

SWOT-матрицю для досліджуваного підприємства наведено нижче

Таблиця 2.25

Комплексна оцінка можливостей і загроз для підприємства

Поле СіМ (сильні сторони та можливості)	Поле СіЗ (сильні сторони та загрози)
<p>За рахунок наявної у підприємства продукції «Яготинське для дітей» збільшити частку українського ринку</p> <p>За рахунок появи нового обладнання можливе зниження цін постачальників через збільшення обсягу замовлень сировини</p> <p>Розробка нової продукції на основі науково-технологічної бази підприємства</p> <p>Зменшення собівартості продукції за рахунок використання новітніх технологій та розробок</p> <p>Залучення до роботи кваліфікованого персоналу може стати конкурентною перевагою підприємства</p> <p>Зростання частки ринку за рахунок гарної репутації</p>	<p>За рахунок розмаїття торгових марок, брендів уникнути зменшення цільової аудиторії</p> <p>За допомогою великого асортименту продукції зменшити кількість конкурентів на ринку</p> <p>Використання науково-дослідного потенціалу підприємства для розробки і впровадження технологій, що зменшать собівартість продукції</p> <p>Переваги розташування дають змогу зменшити транспортні витрати і знизити собівартість продукції не погіршуючи при цьому її якості</p> <p>. Входження у відомий «Молочний аль-янс» дало позитивні результати для компанії в очах іноземних інвесторів</p>

Продовження таблиці 2.25

Поле СлМ (слабкі сторони та можливості)	Поле СлЗ (слабкі сторони та загрози)
<p>За рахунок впровадження нової маркетингової політики та політики стимулювання збуту зменшити наслідки невикористання елементів по стимулюванню збуту кінцевих споживачів</p> <p>Впровадження нової маркетингової політики з включенням до неї системи знижок</p> <p>За рахунок розробки нової продукції збільшення частки ринку молочних продуктів</p> <p>Входження до «Молочного Альянсу» дає можливість перемоги в боротьбі з головними конкурентами.</p> <p>Виготовлення продукції в скляній пляшці може збільшити частку ринку підприємства</p> <p>Збільшення рентабельності продукції за рахунок зменшення її собівартості</p>	<p>Агресивна і продумана маркетингова політика таких конкурентів, як «Гадячсир», «Danone», ПАТ «Житомирський масло- завод», ТОВ «Українська молочна компанія» може посунути підприємство з лідируючих позицій</p> <p>Нестабільність в Україні в подальшому можуть відлякувати іноземних інвесторів від інвестицій в дане підприємство</p> <p>Не підтримка державою галузі вітчизняного виробництва молока може призвести до ситуації, коли вся сировина для виготовлення продукції буде закупатися за кордоном, що дещо підвищить собівартість продукції і зробить її малодоступною для всіх верств населення</p>

Джерело: складено автором на основі власних досліджень

Отже, SWOT-аналіз припускає усвідомлення і розгляд сильних і слабких сторін організації, визначення ситуацій, що представляють загрозу для бізнесу, і сприятливих ринкових можливостей. Можливості і загрози не лише впливають на положення підприємства, а й вказують на необхідність стратегічних змін.

Професор Нью-Йоркського університету Едвард Альтман розробив алгоритм розрахунку індексу кредитоспроможності, який одержав назву індексу (моделі) Альтмана. Цей індекс дає змогу з достатньою вірогідністю розподілити суб'єкти господарювання на тих, що працюють стабільно, і на потенційних банкрутів.

Індекс Альтмана розраховується в такий спосіб:

$$Z = 1,2 \cdot X_1 + 1,4 \cdot X_2 + 3,3 \cdot X_3 + 0,6 \cdot X_4 + 1,0 \cdot X_5 \quad (2.1)$$

X_1 – відношення оборотних активів до суми всіх активів господарюючого суб'єкта;

X_2 – відношення резервів нерозподіленого прибутку до суми всіх активів господарюючого суб'єкта;

X_3 – рівень прибутковості активів (відношення валового прибутку/збитку до суми всіх активів господарюючого суб'єкта);

X_4 – коефіцієнт співвідношення власного й позикового капіталу;

X5 – оборотність активів у числі оборотів (відношення чистого виторгу від реалізації до суми всіх активів господарюючого суб'єкта).

Таблиця 2.26

Вихідні дані для розрахунку ймовірності банкрутства

Робочий капітал	593994
Сума активів	832295
Резерв нерозподіленого прибутку	314948.5
Валовий прибуток	653249
Рівень прибутковості активів	0.8
Власний капітал	318745.5
Позичковий капітал	513549.5
Чиста виручка від реалізації	2706103

Джерело складене автором на основі [Додатку Г]

Таким чином:

$$X1 = 593994 / 832295 = 0.7$$

$$X2 = 314948.5 / 832295 = 0.4$$

$$X3 = 653249 / 832295 = 0.8$$

$$X4 = 318745.5 / 513549.5 = 0.6$$

$$X5 = 2706103 / 832295 = 3.3$$

Отже, коефіцієнт $Z = 1,2 \cdot 0.7 + 1,4 \cdot 0.4 + 3,3 \cdot 0.8 + 0,6 \cdot 0.6 + 1,0 \cdot 3.3 = 7.6$.

Ймовірність (рівень загрози) банкрутства господарюючого суб'єкта в моделі Альтмана оцінюється за шкалою, наведеною нижче. Якщо Z:

1,80 і менше – дуже висока

1,81-2,70 – висока

2,71-2,99 – можлива

3,0 і вище – дуже низька

Таким чином ймовірність банкрутства ПАТ «Яготинський маслозавод» дуже низька.

Альтернативною є Модель Таффлера, що розраховується за формулою:

$$ZT = 0,03 \cdot x1 + 0,13 \cdot x2 + 0,18 \cdot x3 + 0,16 \cdot x4 \quad (2.2)$$

$x1$ – відношення прибутку від реалізації продукції, робіт, послуг до короткострокових оборотних коштів;

x_2 – відношення оборотних активів до сумарних зобов'язань;
 x_3 – відношення короткострокових зобов'язань до сумарних активів;
 x_4 – відношення виторгу від реалізації продукції, робіт, послуг до сумарних активів.

Якщо

$ZT > 0,3$ – господарюючий суб'єкт має чудові довгострокові перспективи;

$ZT < 0,2$ – існує ймовірність банкрутства.

Таблиця 2.27

Вихідні дані для розрахунку ймовірності банкрутства

Валовий прибуток	653249
Короткострокові оборотні кошти	475337
Оборотні активи	593994
Позичковий капітал	513549.5
Короткострокові зобов'язання	309205.5
Сума активів	832295
Чиста виручка від реалізації	2706103

Джерело складене автором на основі [Додатку Г]

Отже, з табл. 2.27

$$x_1 = 653249 / 475337 = 1.4$$

$$x_2 = 593994 / 513549.5 = 1.2$$

$$x_3 = 309205.5 / 832295 = 0.4$$

$$x_4 = 2706103 / 832295 = 3.3$$

$$ZT = 0,03 \cdot 1.4 + 0,13 \cdot 1.2 + 0,18 \cdot 0.4 + 0,16 \cdot 3.3 = 0.8.$$

Отже, відповідно до аналізу за моделлю Таффлера, ймовірність банкрутства досліджуваного підприємства низька, і підприємство має хороші довгострокові перспективи.

Як результат – маємо 2 позитивні відповіді, це означає, що банкрутство на підприємстві малоімовірне.

Для реалізації завдань і функцій контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод» була створена група, учасники якої були відкликані з різних підрозділів підприємства за наказом генерального

директора, без формування окремого структурного підрозділу. Це було пов'язано зі специфікою роботи підприємства. Отже, всі працівники групи контролінгу працюють в ній тимчасово.

Група контролінгу певний час збирала інформацію і проводила аналіз за кількома показниками роботи за кожним конкретним проектом.

Перший показник, що вивчався - відповідність планових і фактичних термінів виконання певних етапів робіт: прийом замовлення, початок роботи, початок складання пілотних партій в виробництві і т.д. Інакше кажучи, розробити внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівником підприємства для забезпечення стабільної й ефективної діяльності підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики.

Другий показник - аналіз величин в точці беззбитковості стосовно окремих напрямків діяльності виробництва, що дозволяє виявити їх сильні і слабкі сторони. Для того, щоб приймати правильні рішення, керівники виробництва повинні знати результативність цих напрямків. Тоді можна реалізовувати диференційовану стратегію і при регулюванні відбуваються на виробництві процесів краще враховувати їх особливості.

Третій показник - розрахунок запасу і коефіцієнта фінансової міцності.

Ці показники, мали бути поглиблені і деталізовані. У загальному вимірі для кожного замовлення або проекту потрібно було проводити моніторинг близько 30-40 показників.

Отже, як виявляється, на даному підприємстві певний контролінг запроваджений і виконує дві основні функції: керівництво ПАТ «Яготинський маслозавод» проводить аналіз фактично отриманих і очікуваних результатів і оцінює, наскільки реалістично були складені плани. Але в організаційній структурі він не зазначений і не служить окремою системою. Ця процедура дозволяє також отримати інформацію про виниклі проблеми і сформулювати нові плани і прийняти такі управлінські рішення, які дозволять уникнути цих проблем у майбутньому. Друга функція

контролінгу полягає в тім, що проведений аналіз основних методів фінансового контролінгу, а саме аналізу ймовірності банкруцтва.

Керівництво підприємства не здійснюють контролінг прийнятих рішень. Хоча, перед керівництвом підприємства постають завдання структурної перебудови елементів системи управління, в тому числі контрольних, їх націленості на конкурентоспроможність та ефективне функціонування.

Висновки до розділу 2

Сучасні умови та тенденції функціонування ринку молока і молочних продуктів Київської області викликають зацікавлення даним ринком з боку підприємств-виробників інших областей. А це, в свою чергу, створює передумови для підвищення рівня концентрації і спеціалізації виробництва в молочній галузі даного регіону. І тому підприємства-виробники Київщини, яких налічується понад 20, намагаються зберегти свої позиції на даному ринку, використовуючи різноманітні механізми досягнення цілі.

ПАТ «Яготинський маслозавод» входить до «Молочного Альянсу» – групи компаній, що об'єднує потужні підприємства з переробки молока і популярні молочні та сирні бренди.

З року в рік збільшується сировинна зона підприємства, яка на сьогодні охоплює крім Київської Полтавську, Чернігівську, Житомирську, Черкаську, Вінницьку і навіть Хмельницьку області.

Організаційна структура управління являє собою сукупність певним чином пов'язаних між собою управлінських ланок. Вона характеризується кількістю органів управління, порядком їх взаємодії та функціями, які вони виконують.

Середньорічна вартість власного капіталу склала в 2017 році 318745.5 тис. грн. За останній рік власний капітал зріс на 96731.5 тис. грн. (темپ приросту за останній рік склав 43.6%). Виручка від реалізації в 2017 році

склала 2706103 тис. грн. За останній рік обсяг збуту зріс на 681419 тис. грн. (темپ приросту за останній рік склав 33.7%).

Порівнюючи темпи приросту активів, основних засобів, власного капіталу та виручки від реалізації, ми бачимо, що найбільший приріст має середньорічна вартість власного капіталу (43.6%). За 2016-2017 роки темп приросту власного капіталу більший темпа приросту основних засобів. Цей показник є позитивним, оскільки основні засоби нарощуються за рахунок власних джерел фінансування. Виручка від реалізації зростає більшими темпами, ніж активи підприємства, що говорить про ефективніше використання ресурсів.

Чистий дохід в 2017 році склав 2706103 тис. грн., що на 681419 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав (33.7%). Питома вага чистого доходу в доходах підприємства в 2017 році склала 99.7%. Інші операційні доходи склали в 2017 році 3220 тис. грн., що на 1348 тис. грн. менше значення 2016 року. Собівартість реалізації продукції в 2017 році становила 2052854 тис. грн., що на 531023 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за 2016-2017 роки склав 34.9%.

Адміністративні витрати склали в 2017 році 22668 тис. грн., що на 4211 тис. грн. більше значення попереднього року. Темп приросту за останній рік склав 22.8%. Питома вага адміністративних витрат у загальній їх сумі в 2017 році склала 0.9%. Витрати на збут в 2017 році склали 363425 тис. грн., що на 94497 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 35.1%. Питома вага витрат на збут у витратах підприємства в 2017 році склала 14.5%. Інші операційні витрати в 2017 році склали 10940 тис. грн., що на 2192 тис. грн. менше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав -16.7%.

Фінансові витрати в 2017 році склали 62046 тис. грн., що на 8272 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 15.4%. Інші витрати в 2017 році склали 688 тис. грн., що на 536 тис. грн. більше значення 2016 року. Темп приросту за останній рік склав 352.6%.

Отже, позитивними змінами в діяльності є: збільшення середньорічної вартості активів, збільшення середньорічної вартості основних засобів, збільшення середньорічної вартості власного капіталу, збільшення фонду оплати праці, покращення фондівіддачі, покращення продуктивності праці, збільшення середньої заробітної плати.

Негативними є скорочення штату підприємства. Спостерігається зниження рентабельності продажу та рентабельності продукції, рентабельність реалізованої продукції у порівнянні з 2016 роком;

В цілому можна відмітити, що ПАТ «Яготинський маслозавод» є прибутковим підприємством, причому величина прибутку зростає, в господарській діяльності використовує власний оборотний капітал та основні засоби, нарощує обсяги виробництва та прагне максимально задовольнити потреби споживачів.

Ефективне використання системи контролінгу в сучасних умовах функціонування підприємств молокопереробної галузі обґрунтовує необхідність кількісної оцінки екзогенних факторів діяльності молокопереробних підприємств.

Проведений аналіз основних методів фінансового контролінгу, що застосовуються на підприємстві: аналіз ймовірності банкруцтва, SWOT-аналіз, конкурентний аналіз М. Портера. Ймовірність банкруцтва досліджуваного підприємства низька, і підприємство має хороші довгострокові перспективи.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

3.1 Напрямки удосконалення системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод»

Сьогодні багато компаній почали більш зважено підходити до комплексної оцінки ризиків за активними та пасивними операціями, диверсифікації кредитно-інвестиційного портфеля компанії та проведення операцій з хеджування ризиків в напрямку забезпечення економічної безпеки. Однак конкурентна боротьба призвела до зниження маржі та ефективності факторингових операцій, підвищення інноваційного та конкурентного ризиків у роботі факторингових компаній.

Факторингова діяльність в Україні, як і в будь-якій іншій державі, має свою специфіку. Порівняно з іншими європейськими державами наша країна має менш розвинену законодавчу базу, більший рівень корупції і організованої злочинності. З іншого боку, масове використання новітніх технологій у всіх сферах діяльності і доволі високий рівень освіченості суспільства робить вплив ризику управління досить вагомим.

З метою ефективного управління ПАТ «Яготинський маслозавод» заходи із захисту від традиційних ризиків повинні доповнюватись заходами щодо управління нетрадиційними ризиками. Систематичне і всебічне вивчення ризиків і загроз економічній безпеці підприємства та приймання заходів по їх пониженню – основна.

Виходячи з результатів проведеного дослідження системи фінансового контролю на ПАТ «Яготинський маслозавод», керівництву підприємства пропонується обрати наступні напрями:

1. Створення служби внутрішнього аудиту з метою посилення фінансового контролю. Інакше кажучи, розробити внутрішні правила та процедури

контролю, запроваджені керівником підприємства для забезпечення стабільної й ефективної діяльності підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження і раціонального використання активів підприємства, запобігання та розкриття фальсифікацій помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації. Внутрішній контроль відрізняється від внутрішнього аудиту тим, що до першочергових обов'язків контролерів належить запобігання та виявлення помилок, розкрадань тощо; тоді як метою внутрішнього аудиту є вдосконалення діяльності організації в цілому.

Для підвищення ефективності роботи внутрішніх аудиторів на підприємстві доцільним є розробка методик здійснення внутрішнього аудиту, які мають бути пристосовані до конкретних умов діяльності підприємства і водночас не повинні суперечити Міжнародним стандартам аудиту. Служба внутрішнього аудиту має діяти на основі затвердженої базової методики перевірки, яка розробляється головним внутрішнім аудитором та включає перелік джерел інформації, класифікацію можливих порушень та типових помилок, перелік дій внутрішнього аудитора у тих чи інших ситуаціях.[88]

Внутрішній аудит орієнтований на перспективу, тобто на аналіз майбутніх подій, які можуть несприятливо вплинути на діяльність окремих підрозділів чи підприємства загалом. Інакше кажучи, ревізія оцінює вже матеріалізовані ризики, тоді як внутрішній аудит оцінює можливість і пропонує шляхи зниження ризиків і негативних ефектів їх впливу. Рішення про необхідність внутрішнього аудиту не повинно визначатися наявністю в компанії зовнішнього аудитора, оскільки внутрішній і зовнішній аудит виконують різні функції.

По-перше, зовнішній аудит традиційно займається підтвердженням достовірності фінансової звітності компанії та фокусується на операціях та подіях, здатних матеріально впливати на фінансову звітність компанії. Внутрішній аудит спрямований насамперед на оцінювання існуючої системи контролю та управління ризиками компанії та зосереджує увагу на операціях

та подіях, які перешкоджають ефективному досягненню підприємством поставлених цілей.

По-друге, внутрішній аудит в рамках надання аудиторської послуги не оцінює економічну обґрунтованість управлінських рішень та ефективність діяльності підрозділів компанії, що зазвичай є однією з задач внутрішнього аудиту. По-третє, внутрішній аудит слугує насамперед інтересам зовнішніх зацікавлених сторін.

Підкреслимо, що ефективний внутрішній аудит призведе до зниження витрат компанії на зовнішній аудит, але не може відмінити необхідність зовнішнього аудиту для компанії. Для об'єктивнішого оцінювання проведемо порівняльний аналіз переваг та недоліків впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Переваги та недоліки впровадження системи внутрішнього аудиту на ПАТ «Яготинський маслозавод»

Переваги	Недоліки
<p>1. Внутрішній аудит – це ефективна система контролю за господарською діяльністю підприємств, спрямована на попередження порушень (має превентивний характер), тоді як зовнішній аудит ґрунтується на перевірці готових звітних даних.</p> <p>2. Внутрішній аудит забезпечує систематичність (перманентність) контролю</p> <p>3. Внутрішні аудитори краще знаються на внутрішніх процесах підприємств ресторанного господарства та специфічних каналах комунікацій, які діють на ньому.</p> <p>4. Внутрішні аудитори мають дані про неформальних лідерів, чия інформація може бути найкориснішою при проведенні аудиту.</p> <p>5. Можливість використання конфіденційної та управлінської інформації в аудиторських звітах.</p> <p>6. Відсутність дефіциту часу при проведенні внутрішнього аудиту, що дає змогу детальніше вивчити об'єкт та забезпечити глибший об'єм аудиту.</p>	<p>1. Недостатньо відповідає принципу незалежності аудитора.</p> <p>2. Високий ступінь суб'єктивності у разі надання висновків в зв'язку з можливістю упередженого ставлення аудитора до персоналу.</p> <p>3. Існує можливість побудови помилкового уявлення зовнішніх аудиторів про фінансовий стан підприємства на основі ознайомлення із звітами внутрішніх аудиторів.</p> <p>4. Зовнішні аудитори можуть з легкістю вказати на прорахунки не лише рядових працівників, але й керівника підприємства. Поради зовнішніх аудиторів ґрунтуються на багаторазовому спостереженні за діяльністю інших підприємств галузі.</p> <p>5. Рівень кваліфікації внутрішніх аудиторів переважно нижчий ніж зовнішніх.</p> <p>6. Одноразові аудиторські послуги зі сторони коштують дешевше, ніж постійне утримання відділу внутрішнього аудиту</p>

Джерело складене автором

Зваживши всі переваги і недоліки впровадження відділу внутрішнього аудиту на підприємстві, можна підтвердити таку думку. Саме внутрішній аудит, незалежний відносно виконавчих органів суб'єкта господарювання, грає роль своєрідного каталізатора пропозицій щодо мінімізації наслідків ризиків і використання резервів поліпшення фінансово-господарської діяльності, тим самим активно сприяючи реалізації стратегії розвитку підприємства.

Служба внутрішнього аудиту – це функціональний підрозділ, який здійснює нагляд за дотриманням системи внутрішнього контролю в компанії, а також виносить свої пропозиції щодо її достатності й ефективності. Внутрішній аудит підпорядковується безпосередньо керівнику компанії і не допускає будь-якого втручання у свою роботу з боку інших підрозділів підприємства.

Служба внутрішнього аудиту не бере безпосередньої участі в процесі ризик-менеджменту, її роль зводиться до оцінки адекватності систем управління економічною безпекою потребам ПАТ «Яготинський маслозавод». У зв'язку з цим основними завданнями відділу внутрішнього аудиту є:

1. Аудит процесів і процедур компанії з ризик-менеджменту.
2. Оцінка ефективності систем внутрішнього контролю підприємства в частині економічної безпеки та надання рекомендацій керівнику щодо їх вдосконалення

Виходячи з результатів проведеного дослідження системи забезпечення економічної безпеки та фінансового контролю ПАТ «Яготинський маслозавод», керівництву підприємства ми пропонуємо розглянути можливість створення служби внутрішнього аудиту з метою посилення фінансового контролю та попередження ризиків економічній безпеці.

Вищому керівництву ПАТ «Яготинський маслозавод» ми пропонуємо забезпечувати дію підрозділу внутрішнього аудиту, що відповідає розмірам підприємства та його профілю операцій. Внутрішній аудит повинен бути

незалежним від підрозділів підприємства, які він зобов'язаний перевіряти. В Україні внутрішній аудит підпорядковується, як правило, виконавчому керівництву факторингової компанії (голови правління або одному з заступників), що значно зменшує ефективність його роботи. Внутрішній аудит у ПАТ «Яготинський маслозавод» має бути самостійною структурою, покликаною забезпечити керівництво правдивою інформацією, а також допомогти оптимізувати роботу всіх підрозділів компанії.

Організація внутрішнього аудиту як функції управління економічною безпекою ПАТ «Яготинський маслозавод» включає такі складові:

- регламентацію діяльності служби внутрішнього аудиту;
- визначення прав, обов'язків та відповідальності внутрішніх аудиторів, створення кваліфікаційних вимог щодо їх фахової підготовки; узгодження взаємозв'язків із підрозділами і персоналом підприємства.

В даному випадку важливою передумовою є створення цілісної системи внутрішнього аудиту з врахуванням усіх її найважливіших складових: методологічної, організаційної, інформаційної та технічної рис. 3.1 . Оцінивши перспективність пропозицій щодо формування ефективної системи внутрішнього аудиту можемо запропонувати керівництву ПАТ «Яготинський маслозавод» інтегрувати зазначену схему в діяльність компанії.

Методологічна складова передбачає визначення цілей, принципів, функцій внутрішнього аудиту, а також методичних прийомів, способів і стандартів його здійснення.

Служба внутрішнього аудиту у взаємодії зі всіма керівниками відділів компанії прийматиме участь в удосконаленні систем управління ризиками, внутрішнього контролю і корпоративного управління з метою забезпечення:

- ефективності процесу управління ризиками;
- надійності, адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю;
- дотримання компанією вимог законодавства України.



Рис. 3.1. Складові системи внутрішнього аудиту для ПАТ «Яготинський маслозавод» [88]

Структура служби внутрішнього аудиту для підприємств має складатися з наступних підрозділів [88]:

- відділу методології та моніторингу аудиту;
- відділу аудиту кредитних ризиків;
- відділу аудиту ринкових ризиків;
- відділу аудиту операційних ризиків;
- відділу аудиту ризиків інформаційних технологій та інформаційної безпеки.

На практиці структура відділу внутрішнього аудиту в повному вигляді є громіздкою для ПАТ «Яготинський маслозавод», а , отже, пропонуємо для підприємства більш прийнятний варіант: не великий відділ, в якому три працівника будуть виконувати усі обов'язки під керівництвом начальника

відділу, що буде безпосередньо підлеглим директору підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод».

Основними функціями служби внутрішнього аудиту в ПАТ «Яготинський маслозавод» будуть такі:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з використанням ресурсів підприємства, оцінка ефективності та результативності використання ресурсів;

- оцінка операцій та програм, запроваджених для отримання впевненості у тому, що результати діяльності відповідають визначеним цілям та що операції здійснюються так, як було заплановано;

- оцінка засобів збереження активів та за необхідності перевірка наявності цих активів;

- надання рекомендацій структурним підрозділам у процесі планування, на стадії розроблення і впровадження нових продуктів, процесів, систем;

- проведення аудиту діяльності структурних підрозділів з метою забезпечення аналізу і оцінки систем внутрішнього контролю, політик, процедур компанії, що стосуються адекватності, відповідності, ефективності та точності бухгалтерських даних і збереження активів підприємства;

- оцінка систем, запроваджених для забезпечення відповідності тим політикам, планам, процедурам, законам та нормативно-правовим актам, які можуть істотно впливати на діяльність підприємства;

- перевірка результатів поточної фінансової діяльності підприємства, нагляд за поточною діяльністю, дотриманням посадовими особами, працівниками підприємства, а також самим підприємством вимог чинного законодавства України та рішень органів управління підприємством;

- постійний перегляд системи операційних процедур (включаючи аудиторські процедури) та методів обліку результатів операцій;

- перевірка систем управління та передавання фінансової інформації, у тому числі електронних інформаційних систем та електронних

факторингових послуг. Оцінка надійності та цілісності інформації й засобів, за допомогою яких вона ідентифікується, вимірюється, класифікується та використовується для складання звітів

Оцінка якості роботи служби внутрішнього аудиту ПАТ «Яготинський маслозавод» має будуватись за такими напрямками: положення про службу внутрішнього аудиту, персонал служби, проекти внутрішнього аудиту, методологія та технології, витрати на внутрішній аудит, вигоди від роботи внутрішніх аудиторів [73].

Технічна складова внутрішнього аудиту тісно взаємопов'язана з організаційною та включає технічне забезпечення, програмне забезпечення і кадрове забезпечення. Використання комп'ютерів значно полегшує роботу внутрішнього аудитора, оскільки дозволяє збільшити обсяг вибірки та проаналізувати детальніше більшу частину інформації, а також краще підготувати методичні матеріали, робочі документи та звітну інформацію .

Окрім того, в сучасних умовах для підвищення якості роботи внутрішніх аудиторів є можливість використання спеціальних програмних засобів для проведення аудиту безпосередньо комп'ютерної системи підприємства з використанням різних методів та тестів. Служба внутрішнього аудиту повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які здатні виконати покладені на них функціональні обов'язки. Штат служби внутрішнього аудиту затверджуються керівником ПАТ «Яготинський маслозавод», разом з тим, в складі служби внутрішнього аудиту доцільно передбачити наявність аудитора, що має відповідний кваліфікаційний сертифікат, оскільки такий спеціаліст володіє спеціальними прийомами перевірки. Внутрішній аудит є незалежною оцінювальною експертною діяльністю, яка ґрунтується на вивченні та аналізі існуючої на підприємстві системи інформаційних потоків, тому інформаційна складова системи внутрішнього аудиту підприємства є, напевно, найважливішою.

Інформація надходить до служби внутрішнього аудиту з різноманітних джерел у різному вигляді та потребує відповідної систематизації та класифікації, оскільки без цього важко зібрати належні докази, прослідкувати за рухом інформації, вірно оцінити господарські процеси. Водночас, високий рівень впевненості внутрішнього аудитора забезпечується такими характеристиками отриманої інформації: достовірність, об'єктивність, своєчасність, актуальність, повнота, цінність та економічність[85]

Відділ кадрів ПАТ «Яготинський маслозавод» по напрямках приймає безпосередню участь в розробці планів економічного і соціального розвитку, приділяючи особливу увагу таким питанням, як формування стабільного трудового колективу, сумісництво професій робітників, розширення бригадних форм організації та оплати праці, питанням соціального розвитку колективу ПАТ «Яготинський маслозавод».

Пропонуємо виділити наступні етапи проектування кадрової політики ПАТ «Яготинський маслозавод»:

1. Програмування. Мета даного етапу – розробка програм, шляхів досягнення цілей кадрової роботи, конкретизованих з урахуванням умов теперішніх і можливих змін ситуації. Необхідно побудувати систему процедур і заходів щодо досягнення цілей з урахуванням як теперішнього стану, так і можливостей змін.

2. Моніторинг персоналу. Мета даного етапу – розробка процедур діагностики і прогнозування кадрової ситуації. Необхідно виділити індикатори стану кадрового потенціалу, розробити програму постійної діагностики і механізм вироблення конкретних заходів для розвитку і використання знань, умінь і навичок персоналу.

Таким чином, кадрова безпека ПАТ «Яготинський маслозавод» повинна займати провідне місце серед інших складових економічної безпеки. Завданнями служби безпеки є не тільки протидія негативному впливу, який йде від персоналу, а й протидія тому, що спрямований на нього. Останні тенденції розвитку та стимулювання кадрової політики на ПАТ

«Яготинський маслозавод» направлені на удосконалення наступних показників:

1. Набір кваліфікованої робочої сили з вищою освітою та досвідом роботи за спеціальністю.

3. Навчання робітників.

Для регулювання економічної безпеки на ПАТ «Яготинський маслозавод» має бути приділена увага питанням інформаційній складовій економічної безпеки, з метою виявлення та демонстрації власникам підприємства всього спектру загроз в інформаційній сфері.

Виділимо найпоширеніші види потенційних загроз безпеці діяльності підприємства у сфері інформаційних технологій: – відсутність регламентованого доступу до файлів даних; – вільне втручання в програмне забезпечення; – відсутність протоколювання змін у програмному забезпеченні; – відсутність регламентації користувачів інформації; – відсутність дублювання важливих документів на документальних носіях даних; – часті удосконалення одного і того ж програмного забезпечення різними особами; – відсутність схем інформаційного забезпечення рівнів управління; – наявність непідзвітних посадових осіб у системі управління тощо [33].

Для створення повноцінної інформаційної системи захисту, як елемента економічної безпеки ПАТ «Яготинський маслозавод» можна виділити чотири напрями:

1) розробка методології та методик аналізу загроз, оцінки рівня інформаційної безпеки підприємства і системи її забезпечення;

2) організація і здійснення конкретних видів діяльності із захисту інформації;

3) експлуатація технічних засобів захисту інформації;

На сучасному етапі розвитку систем управління економічною безпекою підприємства одним з ефективних засобів є впровадження автоматизованих систем управління ресурсами підприємства. Саме тому для ПАТ

«Яготинський маслозавод» з метою посилення чинної системи управління економічною безпекою пропонуємо розглянути можливість застосування та встановлення однієї з таких програм управління.

2.Пропонуємо провести аналіз величин в точці беззбитковості ,яка передбачає, що звітність на підприємстві містить роздільні дані про змінні і постійні витрати. Це характерно для системи розрахунку прибутку на основі сум покриття.

При цьому методі чітко і наочно представляються взаємозв'язку між виручкою від реалізації продукції, витратами і прибутком. Результати аналізу величин в точці беззбитковості можуть бути представлені в аналітичному і графічному вигляді. Графічне представлення краще, оскільки працівники підприємств краще і швидше сприймають діаграми, а значить, характер зміни прибутку при зміні виручки і витрат може бути показаний більш наочно.

За допомогою аналізу величин в точці беззбитковості можна визначити критичну величину, яка показує, коли виручка покриває загальні витрати підприємства.

Аналіз величин в точці беззбитковості дає керівникам всіх рівнів в концентрованому вигляді інформацію для кращого прийняття рішень в майбутньому. Цей аналіз часто використовується на практиці, оскільки при його допомоги досить просто перевірити різні альтернативи. За допомогою такого аналізу ПАТ «Яготинський маслозавод» можна краще оцінити можливості отримання прибутку. Крім того, стають очевидними гарантії беззбитковості підприємства. Розмір прибутку і гарантії її отримання - важливі фактори для успішного управління підприємством. Можна досить просто розрахувати, який вплив чинять зміни кількостей і цін продажів, а також змінних і постійних витрат на прибуток. За допомогою простих рівнянь визначаються критична виручка, діапазон надійності і коефіцієнт надійності. Керівники підприємства можуть використовувати графік беззбитковості для: визначення цільового прибутку; встановлення рівня завантаження виробничих потужностей; вибору продуктивних груп, які

приносять підприємству найбільший прибуток; прийняття рішень про обсяг випуску окремих видів продукції; перевірки цінової політики; прийняття інвестиційних рішень; дослідження комплексу робіт по розширенню виробництва; визначення критичної виручки; визначення запасу фінансової міцності; визначення коефіцієнта фінансової міцності.

3. Ще один метод який можемо запропонувати, для ПАТ «Яготинський маслозавод», це прогнозування прибутку підприємства, як один з методів фінансового контролінгу.

Можливість екстраполяції забезпечується двома обставинами:

а) загальні умови, що визначають тенденцію розвитку в минулому, не зазнають істотних змін в майбутньому;

б) тенденція розвитку явища характеризується тим або іншим аналітичним рівнянням.

Загальна тенденція розвитку може бути охарактеризована за допомогою змістовного економічного аналізу. Разом з тим, розрахунок таких показників, як швидкість росту, темпи зростання, пункти зростання, дозволяє орієнтуватися в наявності або відсутності стійкої тенденції розвитку та обґрунтувати форму рівняння тренда. Якщо умови формування рівнів ряду змінюються, то розрахунок параметрів рівняння не слід вести за весь аналізований період часу. У цьому випадку доцільно розбити ряд динаміки на ряд етапів, орієнтуючись на стійкість абсолютних приростів або пунктів зростання.

Даний вид аналізу дозволить підприємству планувати не тільки прибуток, таким же чином можуть бути спрогнозовані і інші фінансові показники підприємства.

У фінансовому контролінгу при прогнозуванні прибутку підприємства, необхідно постійно наголошувати фактори, що впливають на даний показник, встановлювати тісноту зв'язку між ними, щоб направляти свої дії на більш слабкі сторони підприємства при виробництві продукції. Основним фактором, що впливає на прибуток підприємства, є змінні витрати на

виробництво одиниці продукції. Тому, за допомогою кореляційного аналізу, визначимо ступінь тісноти зв'язку між даними показниками, тобто, на скільки одиниць зміниться величина прибутку при зміні змінних витрат.

Кореляційний зв'язок - це неповна ймовірна залежність між показниками, яка проявляється тільки в масі спостережень. Парна кореляція - це зв'язок між двома показниками, один з яких є факторним, а інший - результативним.

Застосування кореляційного аналізу дозволяє вирішити такі завдання:

- визначити зміни результативного показника під впливом одного або декількох факторів. Це означає визначити, на скільки одиниць змінюється величина результативного показника при зміні факторного на одиницю;
- встановити відносну ступінь залежності результативного показника від кожного фактора [54].

Пропонуємо наступні напрямки удосконалення системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод»:

1. Це прогнозування прибутку підприємства, за допомогою кореляційного зв'язку ;
2. Провести аналіз величин в точці беззбитковості, що дасть керівникам всіх рівнів в концентрованому вигляді інформацію для кращого прийняття рішень на ПАТ «Яготинський маслозавод» в майбутньому.

3.2 Перспективи розвитку системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод»

В попередньому підпункті були обґрунтовані основні напрями удосконалення системи контролінгу на ПАТ «Яготинський маслозавод».

Проведено опис та розрахунок запропонованих заходів і визначимо їх економічну ефективність та доцільність впровадження.

Методами фінансового контролінгу є прогнозування показників діяльності підприємства і визначення тісноти взаємозв'язку між показниками. Підприємство в ході своєї діяльності завжди прагне до задоволення попиту на ринку і отримання доходу для себе. При виробництві продукції, головною метою підприємства є зіставлення витрат і доходів, щоб витрати не перевищували доходи, інакше діяльність підприємства буде збитковою. Тому, маючи прибуток від виробництва і реалізації за період 2015-2017 рр., Природним кроком буде визначення прогнозу прибутку на 2018 рік, із застосуванням залежності рядів динаміки. Розглянемо аналітичне вирівнювання ряду динаміки по прямий, тобто аналітичне рівняння виду:

$$y_t = b_0 + b_1 * t \quad (3.1)$$

де, t - порядковий номер періодів чи моментів часу [32].

Параметри b_0 і b_1 прямий розраховуються за методом найменших квадратів. Система нормальних рівнянь в даному випадку має вигляд:

$$\left\{ \begin{array}{l} \sum_1^n y_i = b_0 n + b_1 \sum_1^n t_i ; \\ \sum_1^n y_i t_i = b_0 \sum_1^n t_i + b_1 \sum_1^n t_i^2 \end{array} \right. \quad (3.2)$$

Пошук параметрів рівняння можна спростити, якщо відлік часу проводити так, щоб сума показників часу досліджуваного ряду динаміки дорівнювала $\left(\sum_1^n t_i = 0 \right)$. При непарному числі рівнів ряду динаміки для отримання рівень, що знаходиться в середині ряду, приймається за умовний початок відліку часу (цього періоду або моменту часу надається нульове

значення). Дати часу, які стоять вище за цей рівень, позначаються натуральними числами зі знаком мінус (-1, -2, -3 і т.д.), а нижче - натуральними числами зі знаком плюс (+1, +2, +3 і т. д.).

Якщо число рівнів динамічного ряду парне, періоди часу верхньої половини (до середини) нумеруються -1, -3, -5 і т.д. При цьому умови $\sum_1^n t_i$ буде

дорівнює нулю і система нормальних рівнянь перетвориться наступним чином:[32]

$$\left\{ \begin{array}{l} \sum_1^n y_i = b_0 n; \\ \sum_1^n y_i t_i = b_1 \sum_1^n t_i^2 \end{array} \right.$$

Звідки

$$b_0 = \frac{\sum_1^n y_i}{n} = \bar{y}; \quad b_1 = \frac{\sum_1^n y_i t_i}{\sum_1^n t_i^2} \quad (3.3)$$

Далі розглядається аналітичне вирівнювання по прямій ряду динаміки прибутку. Розрахунок параметрів рівняння прямої представлений в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Розрахунок параметрів рівняння прямої

Рік	Прибуток, тис.грн., Y_i	Умовні позначення періодів, t_i	$y_i t_i$	t_i^2	\bar{y}_t
2015	60745	-1	-60745	1	66407
2016	129631	0	0	0	118306
2017	164543	1	164543	1	170206
Сума	354919	0	103798	2	354919

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

Представимо у вигляді діаграми зміна прибутку для чотирьох років рис. 3.2.



Рис 3.2 Прибуток підприємства за період 2015-2017 рр. і прогнозна прибуток на 2018 р [Джерело складене автором]

З представленого рисунку видно, що відбувається зростання прибутку. Прогноз прибутку на 2018 рік, який розрахований нижче, показує, що прибуток збільшується, що веде до поліпшення фінансового стану підприємства.

На підставі таблиці 3.1, визначимо параметри рівняння:[32]

$$Y_0 = b_0 + b_1 t \quad (3.4)$$

(спираючись на формулу 3.3):

$$b_0 = \frac{354919}{3} = 118306;$$

$$b_1 = \frac{103798}{2} = 51899.$$

За розрахованим параметрам записуємо рівняння прямої ряду динаміки, що характеризує отримання прибутку:

$$Y_t = 118306 + 51899 t.$$

Використовуючи наведене рівняння, розрахуємо на кожен рік теоретичні значення прибутку:

$$\text{- 2015 рік } t_1 = -1 \quad \bar{Y}_1 = 118306 + 51899 * (-1) = 66407;$$

- 2016 рік $t_2 = 0 \bar{Y}_2 = 118306 + 51899 * 0 = 118306$;

- 2017 рік $t_3 = 1 \bar{Y}_3 = 118306 + 51899 * 1 = 170206$.

Правильність розрахунку рівнів вирівнюються ряду динаміки може бути перевірено в такий спосіб: сума значень емпіричного ряду повинна збігатися з сумою обчислених рівнів вирівняного ряду:

$$60745 + 129631 + 164543 = 66407 + 118306 + 170206 ;$$

$$354919 = 354919.$$

Екстраполюючи при $t = 2$, знаходимо прибуток на 2018 рік:

$$\bar{Y}_4 = 118306 + 51899 * 2 = 222104$$

Таким чином, передбачуваний прибуток для ПАТ «Яготинський маслозавод» на 2018 рік складе 222104 тис. грн. Дана величина перевищує кожен величину прибутку трьох попередніх років, що свідчить про поліпшення виробничо-господарської діяльності підприємства.

Якщо умови формування рівнів ряду змінюються, то розрахунок параметрів рівняння не слід вести за весь аналізований період часу. У цьому випадку доцільно розбити ряд динаміки на ряд етапів, орієнтуючись на стійкість абсолютних приростів або пунктів зростання.

Даний вид аналізу дозволить підприємству ПАТ «Яготинський маслозавод» планувати не тільки прибуток, таким же чином можуть бути спрогнозовані і інші фінансові показники підприємства.

Показники ступеня тісноти зв'язку дають можливість охарактеризувати залежність результативної ознаки від варіації ознаки-фактора. Одним з найбільш досконалих показників ступеня тісноти зв'язку є коефіцієнт кореляції (r).

Лінійний коефіцієнт кореляції може приймати будь-які значення в межах від -1 до +1. Чим ближче коефіцієнт кореляції за абсолютною величиною до 1, тим тісніше зв'язок між ознаками. Знак при лінійному коефіцієнті кореляції вказує на напрямок зв'язку - прямий залежності відповідає знак плюс, а зворотній залежності - знак мінус. Даний коефіцієнт визначається за формулою:

$$r = \frac{n \sum_i x_i y_i - \sum_i x_i \sum_i y_i}{\sqrt{\left[n \sum_i x_i^2 - \left(\sum_i x_i \right)^2 \right] * \left[n \sum_i y_i^2 - \left(\sum_i y_i \right)^2 \right]}} \quad (3.5)$$

е у - результативний ознака (функція);

х - факторний ознака;

n - кількісний показник [54].

У пропонованому прикладі необхідно встановити взаємозв'язок між двома ознаками: прибутком підприємства і змінними витратами на виробництво продукції.

Таблиця 3.3

Залежність прибутку підприємства від змінних витрат на виробництво продукції

Місяці, 2017 рік	Змінні витрати на одиницю продукції, грн X	Прибуток, тис.грн. Y
1	1,2	11289
2	1,4	12998
3	1,7	15896
4	1,5	13986
5	1,5	13986
6	1,3	12194
7	1,17	10859
8	1,6	14822
9	1,2	11289
10	1,8	16619
11	1,8	16619
12	1,5	13986
Разом	17,67	164543

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

Знаходимо необхідні дані: прибуток за 2017 рік – 164543 тис. грн., змінні витрати – 1356708 тис. грн., кількість продажів продукції – 76876 тон, тобто змінні витрати на одиницю продукції складуть = 17,67 грн.

Прибуток є результативним ознакою (Y), а змінні витрати - факторний (X). Для розрахунку коефіцієнта кореляції визначимо наступні показники за допомогою табл. 3.3 - 3.4:

Таблиця 3.4

Дані для розрахунку коефіцієнта кореляції

місяць	X * Y	X 2	Y 2
1	13546,8	1,44	127441521
2	18197,2	1,96	168948004
3	27023,2	2,89	252682816
4	20979	2,25	195608196
5	20979	2,25	195608196
6	15852,2	1,69	148693636
7	12705,03	1,37	117917881
8	23715,2	2,56	219691684
9	13546,8	1,44	127441521
10	29914,2	3,24	276191161
11	29914,2	3,24	276191161
12	20979	2,25	195698196
Сума	247351,83	26,58	2302023973

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

$$\sum_{i=1}^{12} x_i = 17,67;$$

$$\sum_{i=1}^{12} y_i = 164543$$

$$\sum_{i=1}^{12} x_i y_i = 24735183;$$

$$\left(\sum_i x_i \right)^2 = 312,23;$$

$$\left(\sum_i y_i \right)^2 = 2707439889;$$

$$\sum_{i=1}^{12} x_i^2 = 26,58;$$

$$\sum_{i=1}^{12} y_i^2 = 2302023973$$

Звідси, коефіцієнт кореляції:

$$r = \frac{12 * 24735183 - 17,67 * 164543}{\sqrt{(12 * 26,58 - 312,23) * (12 * 2302023973 - 2707439889)}} = \frac{60747,15}{608338} = 0,99.$$

Отримана величина лінійного коефіцієнта кореляції свідчить про можливу наявність досить тісному прямій залежності між розглянутими ознаками. Тобто можна сказати, що чим менше будуть змінні витрати, тим більше буде отриманий прибуток на підприємстві.

У нашому випадку, зі зменшенням значень факторної ознаки X , результативний ознака Y має тенденцію до збільшення, тому величина коефіцієнта кореляції буде перебувати між -1 і 0 - $r = 0,99$.

Рівняння, яке характеризує прямолінійну залежність між двома показниками, є рівнянням прямої:

$$y_x = a + b x \quad (3.6)$$

де a і b - параметри рівняння регресії, які потрібно відшукати [54].

У розглянутому прикладі емпірична лінія регресії більше наближається до прямої, тому, теоретична лінія регресії буде представлена формулою (3.7). Значення коефіцієнтів a і b знаходять із системи рівнянь, отриманих за способом найменших квадратів.

В даному випадку система рівнянь має наступний вигляд:

$$\begin{cases} na + b \sum x = \sum y, \\ a \sum x + b \sum x^2 = \sum xy \end{cases} \quad (3.7)$$

де n - кількість спостережень. значення $\sum x$, $\sum y$, $\sum xy$, $\sum x^2$ розраховані вище на основі фактичних вихідних даних таблиці 3.5. Підставляються значення в систему рівнянь (формула 3.7).

$$\begin{cases} 12a + 17,67b = 164543; \\ 17,67a + 26,58b = 247351,83; \\ 17,67a + 26,02b = 242289,56; \\ 17,67a + 26,58b = 247351,83. \\ 0,56b = 5062,27; \end{cases}$$

$$b = 9039,77.$$

$$a = (164543 - 17,67 * 9039,77) / 12 = 400,86.$$

Такимчином, рівняння зв'язку, яке описує залежність кількості робочих від суми витрат, матиме вигляд:

$$y(x) = 400,86 + 9039,77x \quad (3.8)$$

Коефіцієнт a - постійна величина результативного показника, яка не пов'язана зі зменшенням даного чинника. Параметр b показує середня зміна результативного показника з підвищенням або пониженням величини фактора на одиницю його зміни. В даному випадку зі збільшенням суми витрат на 1 грн., Прибуток збільшується в середньому на 9039,77 тис.грн.

Параметр b в рівнянні називають коефіцієнтом регресії ($b = 9039,77$). При наявності зворотного кореляційної залежності коефіцієнт регресії має від'ємне значення. Даний коефіцієнт показує, на скільки в середньому змінюється величина результативного ознаки y при зміні факторної ознаки на одиницю.

Підставивши в рівняння регресії формула 3.8 відповідні значення x , можна визначити вирівняні (теоретичні) значення результативного показника для кожного місяця.

$$\begin{aligned} Y(X)_1 &= 400,86 + 9039,77 * 1,2 = 11248,6; \\ Y(X)_2 &= 400,86 + 9039,77 * 1,4 = 13056,5; \\ Y(X)_3 &= 400,86 + 9039,77 * 1,7 = 15768,5; \\ Y(X)_4 &= 400,86 + 9039,77 * 1,5 = 13690,5; \\ Y(X)_5 &= 400,86 + 9039,77 * 1,5 = 13690,5; \\ Y(X)_6 &= 400,86 + 9039,77 * 1,3 = 12152,6; \\ Y(X)_7 &= 400,86 + 9039,77 * 1,17 = 10977,4; \\ Y(X)_8 &= 400,86 + 9039,77 * 1,6 = 14864,5; \\ Y(X)_9 &= 400,86 + 9039,77 * 1,2 = 11248,6; \\ Y(X)_{10} &= 400,86 + 9039,77 * 1,8 = 16672,4; \\ Y(X)_{11} &= 400,86 + 9039,77 * 1,8 = 16672,4; \\ Y(X)_{12} &= 400,86 + 9039,77 * 1,5 = 13960,5. \end{aligned}$$

Отримані дані показують, яким мав би бути прибуток, якби підприємство раціонально і правильно планувало свої витрати. Порівняння фактичного і розрахункового числа прибутку дозволяє оцінити підприємству, за яких витрат, якій повинен був бути отриманий прибуток.

Таблиця 3.5

Порівняння фактичної і розрахункової величини прибутку

місяці	Фактична величина прибутку, грн.	Розрахункова величина прибутку, грн.	Відхилення, грн.
1	11289	11248,6	-40,4
2	12998	13056,5	58,5
3	15896	15768,5	-127,5
4	13986	13960,5	-25,5
5	13986	13060,5	-25,5
6	12194	12152,6	-41,4
7	10859	10977,4	118,4
8	14822	14864,5	42,5
9	11289	11248,6	-40,4
10	16619	16672,4	53,4
11	16619	16672,4	53,4
12	13986	13960,5	-25,5
Сума	164543	164543	0

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

З табл. 3.5 видно, що в більшості спостережень фактична величина прибутку перевищує розрахункову, що говорить про те, що підприємство фактично отримує більший прибуток за рахунок зниження змінних витрат.

Аналіз величин в точці безбитковості стосовно окремих напрямків діяльності виробництва дозволяє виявити їх сильні і слабкі сторони. Для того, щоб приймати правильні рішення, керівники виробництва повинні знати результативність цих напрямків.

Для графічного методу аналізу величин в точці безбитковості використовується короткостроковий розрахунок прибутку.

Таблиця 3.6

Короткостроковий розрахунок прибутку для виробництва за 2017 рік

Показники	тис.грн.	%
1 Чистий дохід від реалізації продукції	2706103	100
2 Змінні витрати	1356708	50,2
3 Сума покриття	1349395	49,8
4 Постійні витрати	1184852	43,7
5 Чистий прибуток	164543	6,1

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

В даному випадку використовується одноступінчатий метод розрахунку прибутку на основі сум покриття, який передбачає роздільний облік змінних і постійних витрат. Виручка від реалізації продукції обчислюється як добуток кількості проданої продукції та цін продажу.

Як видно з короткострокового розрахунку прибутку табл. 3.6, 50,2% виручки від реалізації йде на покриття змінних витрат. Різниця між виручкою від реалізації і змінними витратами є сумою покриття, яка за 2017 рік склала 1349395 тис.грн. або 49,8%. Ці залишилися 49,8% призначені для покриття постійних витрат і отримання прибутку в розмірі 164543 тис.грн, що становить 6,1% виручки від реалізації. Таким чином, для аналізу величин в точці безбитковості розділили загальні витрати підприємства на постійні та змінні. Якщо короткостроковий розрахунок прибутку здійснюється в комбінації з розрахунком прибутку на основі сум покриття, то необхідні дані можуть бути взяті з цього розрахунку.

Подання точки безбитковості на графіку :

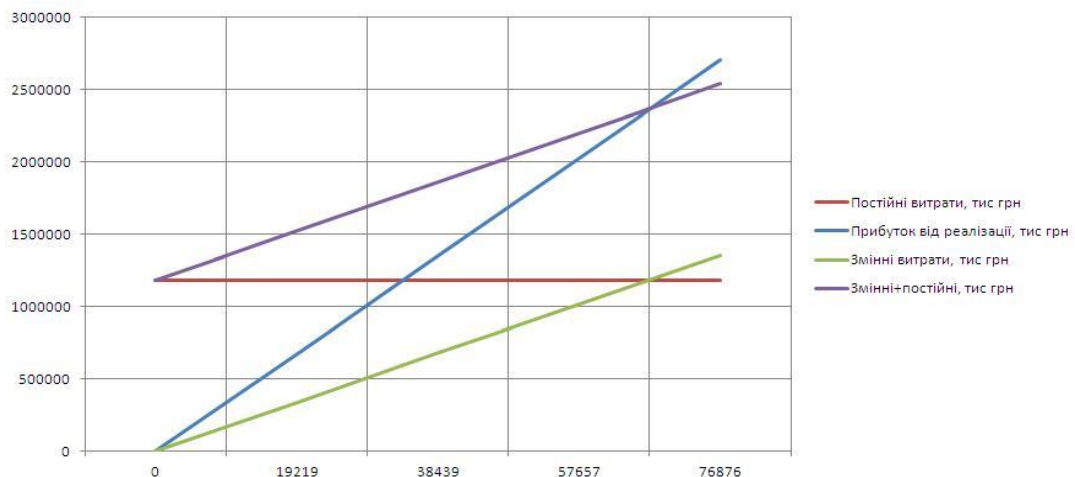


Рис. 3.3 - Знаходження точки безбитковості

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

По осі X відкладається величина обсягу продажів в натуральному вираженні, рівень завантаження виробничих потужностей. По осі Y

відкладається обсяг виручки від реалізації і витрати в млн. Грн. Горизонтальна лінія на рівні 1184852 тис.грн. означає постійні витрати. Лінія загальних витрат проходить від точки перетину лінії постійних витрат з віссю Y вище цієї лінії вправо до точки, значення якої відповідає 2052854 тис.грн. Лінія виручки від реалізації починається на початку координат і проходить до точки 2706103 тис.грн.

Таким чином, трикутна зона, обмежена лінією загальних витрат, лінією виручки від реалізації і віссю Y, і що знаходиться нижче точки беззбитковості, являє собою зону збитків, а що знаходиться вище точки виникнення прибутку - зону прибутку.

До цих пір рис.3.3 лінія постійних витрат проходила паралельно осі X. Лінія змінних витрат починалася від точки початку координат. Таке уявлення підкреслює незмінність рівня постійних витрат. Однак спочатку можна провести лінію змінних витрат з точки початку координат рис. 3.6, а потім паралельно цій лінії наноситься величина постійних витрат.

При такому поданні краще видно поетапні цілі покриття витрат. Можна показати покриття постійних витрат за рахунок вкладу різних партій продукції або при різних рівнях завантаження виробничих потужностей [17].

На графіку, де представлена точка беззбитковості, на якій постійні витрати знаходяться вище лінії змінних витрат, більш чітко видно, на скільки покриті постійні витрати при певному рівні виручки від реалізації.

Таблиця 3.7

Поетапні цілі покриття

Кількість продажу, т.	Прибуток від реалізації, тис.грн.	Змінні витрати, тис. грн.	Сума покриття, тис.грн.	Постійн витрати, тис грн.	Прибуток (+), збиток (-), тис. грн
19219	676508,8	339177	337331,8	1184852	-847520,2
38439	1353052,8	678354	674698,8	1184852	-510153,2
57657	2029526,4	1017531	1011995,4	1184852	-172856,6
76876	2706103	1356708	1349395	1184852	+164543
96095	3382544	1695885	1686659	1184852	+501807

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

Для більш точного уявлення про ситуацію на підприємстві для керівництва, необхідно більш глибоко диференціювати окремі величини. У змінних витратах виділяються витрати на сировину і основні матеріали, зарплата основних виробничих робітників і змінні витрати на виготовлення продукції.

Постійні витрати також поділяються на постійні в процесі виготовлення, а також постійні в управлінні і збуті. Зобразили діаграму для точки виникнення прибутку, наякій змінні і постійні витрати подані у вигляді складових за категоріями.

Таблиця 3.8

Диференціація витрат ПАТ «Яготинський маслозавод»

Витрати	Основні матеріали, тис.грн.	Основна зарплата, тис.грн.	Витрати на виготовлення, тис.грн.	Витрати на збут, тис.грн.	Витрати на управління, тис.грн.
Постійні	-	-	769820	363425	51607
Змінні	1026427	736740	256607	-	-

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

Подання точки беззбитковості на графіку з диференційованим показом постійних і змінних витрат дає більш наочний вигляд про структуру витрат на виробництві. За графіком видно, яка частина витрат відповідає тому або іншому значенню виручки від реалізації. Так, наприклад, в точці беззбитковості спостерігається наступна структура витрат за категоріями:

- а) основні матеріали - 1026427тис.грн.
- б) основна зарплата - 73674тис.грн.
- в) змінні витрати на виготовлення - 256607тис.грн.

Точка беззбитковості на графіку суми покриття у відсотках від виручки з обороту (СПО) Графік для точки беззбитковості можна уявити ще й в такому вигляді рис.3.4

Такий вид графіка спрощує аналіз на виробництві. Він називається графіком СПО (скорочене позначення відносини суми покриття (СП) і чистого обороту (О)). Ця величина виражає частку суми покриття в чистому

обороті (чистому виторгу). Лінія чистого обороту проходить горизонтально. Точка виникнення прибутку знаходиться там, де її перетинає лінія СПО, що проходить зліва направо вгору.



Рис. 3.4 Точка беззбитковості на графіку СПО

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

Для побудови графіка, зображеного на рис. 3.4, необхідно користуватися даними, взятими з таблиці 3.6. В даному випадку на осі X відкладено значення виручки від реалізації, по осі Y значення прибутків і збитків, вихідними даними, для яких є дані таблиці 3.8

Якщо підприємство не матиме виручки від реалізації, то збиток ідентичний величині постійних витрат і становить 1184852,00тис.грн. При фактичній виручці в 2706103тис.грн. був отриманий в 2017 році прибуток в розмірі 164543тис.грн. з урахуванням всіх змінних і постійних витрат. СПО-лінія будується шляхом з'єднання точки прибутку і точки збитку, яка показує, як змінюється прибуток в залежності від зміни виручки від реалізації. У точці перетину лінії суми покриття у відсотках від виручки з віссю X, знаходиться точка беззбитковості, яка показує, що при цій величині виручки від реалізації виробництво молочної продукції не матиме ні прибутків, ні збитків, а буде лише покривати витрати.

Такий вид аналізу широко застосовується на виробництві продукції при плануванні обороту і змінних витрат, при цьому одночасно визначається і величина суми покриття, оскільки вона виходить як різниця обороту і змінних витрат. Суми покриття представляють важливий інструмент

управління підприємством, так як вони показують який внесок вносять групи продуктів, регіони і групи клієнтів в покриття постійних витрат.

Якщо припустити, що при плануванні на наступний рік виявляється, що суми покриття певних груп продуктів недостатньо великі, тоді на етапі планування досліджується вірогідність досягнення кращого результату або за рахунок зниження витрат у виробництві, або за рахунок застосування інших видів сировини і матеріалів.

Знання значень сум покриття, таким чином, є важливою передумовою прийняття рішень керівними працівниками і дозволяє їм швидше реагувати на певні події, що відображають відхилення від його уявлень.

За допомогою графіків для точки беззбитковості керівник центру прибутку проглядає різні варіанти і відразу ж визначає, який вплив надають на суми покриття різні рішення.

Точку беззбитковості знайдено за допомогою значень виручки від реалізації, постійних і змінних витрат за формулою:

$$\text{Прибуток в точці беззбитковості} = \frac{\text{постійні витрати}}{1 - \frac{\text{змінні витрати}}{\text{прибуток}}} \quad (3.9)$$

Після підстановки відповідних даних з табл. 3.4 отримаємо:

$$\text{Прибуток в точці беззбитковості} = \frac{1184852}{1 - \frac{1356708}{2706103}} = 2369704 \text{ тис. грн.}$$

Повне покриття витрат досягається при виручці від реалізації, яка дорівнює 2369704 тис. грн.

Для визначення виручки від реалізації, яка необхідна для покриття постійних витрат в розмірі 1184852,00 тис. грн., також розділили постійні витрати відразу на процентну ставку сум покриття. Для цього використовуємо формулу:

$$\text{Прибуток в точці беззбитковості} = \frac{\text{постійні витрати}}{\text{сума покриття (\%)}} \quad (3.10)$$

Підставимо значення:

$$\text{Прибуток в точці беззбитковості} = \frac{1184852}{0,498} = 2369704 \text{ тис. грн}$$

Таким чином, при виручці 2369704 тис. грн. досягається точка виникнення прибутку. Ця точка порогова, з неї виробництво при зростанні виручки увійде в зону прибутку. У разі ж падіння виручки виробництво знову опиниться в зоні збитків.

Аналіз величин в точці виникнення прибутку - важливий допоміжний інструмент для досягнення прибутку. Він чітко показує, що підприємство тільки тоді отримає прибуток, коли покриті всі постійні витрати.

При виручці від реалізації в розмірі 2706103 тис. грн., розраховано рівень завантаження виробничих потужностей, якого необхідно досягти, щоб покрити всі витрати на виробництві.

Використовуємо формулу:

$$\text{Рівень завантаження} = \frac{\text{прибуток в точці беззбитковості}}{\text{загальний прибуток}} \quad (3.11)$$

Підставимо значення:

$$\text{Рівень завантаження} = \frac{2369704}{2706103} * 100\% = 87,5\%$$

Видно, що при рівні завантаження виробничих потужностей, що дорівнює 87,5%, виробництво досягає повного покриття витрат. Якщо виробництво прагне отримати прибуток, воно повинно забезпечити більш високий рівень завантаження, ніж 87,5%.

Точка беззбитковості може характеризуватися кількістю проданої продукції. Розрахунок результату на короткостроковий період на одиницю продукції, показує, що при ціні продажу 35,2 грн. за 1 т. продукції і змінних витратах, що складають 50,2% від ціни продажу (17,67 грн. за 1 т.), сума покриття становить 17,53 грн. / т. відповідно. Якщо постійні витрати

розділити на суму покриття на одиницю продукції, то вийде кількість реалізованої продукції в точці виникнення прибутку. При цьому використовується формула:

$$\text{Кількість продукції} = \frac{\text{постійні витрати}}{\text{сума покриття одиниці продукції}} \quad (3.12)$$

Підставимо дані

$$\text{Кількість продукції} = \frac{1184852}{17,53} = 67705,8 \text{ т.}$$

Той же результат для кількості реалізованої продукції в точці беззбитковості може бути розрахований наступним чином:

$$\text{Кількість продукції} = \frac{\text{прибуток в точці беззбитковості}}{\text{ціна продажу одиниці продукції}} \quad (3.13)$$

Для вироблення продукції, ця кількість складає :

$$\text{Кількість продукції} = \frac{2369704}{35,2} = 67705,8 \text{ т}$$

Таблиця 3.9

Короткостроковий розрахунок результату на одну одиницю продукції

Показники	грн.	%
Прибуток від реалізації одиниці продукції (1т)	35,2	100
Змінні витрати за одиницю продукції	17,67	50,2
Сума покриття за одиницю продукції	17,53	49,8
Постійні витрати за одиницю продукції	15,39	43,7
Прибуток за одиницю продукції	2,14	6,1

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

На графіку для точки беззбитковості може бути легко показано вплив змін виручки від реалізації цін продажу, витрат і завантаження виробничих потужностей.

Визначено постійні витрати з 1184852 тис.грн. до 900000 тис грн., то точка беззбитковості буде досягнута вже при виручці в розмірі 1800000тис.грн. .:

$$\text{Прибуток} = \frac{900000}{1 - \frac{1356708}{2706103}} = 1800000 \text{ тис.грн}$$

Виручка від реалізації залишається рівною 2706103,00 тис.грн., то прибуток збільшиться з 164543,00 тис.грн. до 449395,00 тис.грн., тобто на 10,5%.

Змінні витрати на одну тонну продукції відповідно до табл. 3.4 складають 17,67 грн./т. За рахунок поліпшення якості продукції змінні витрати зросли на 2,33 грн. Передбачається, що ціна продажу дорівнює 35,2 грн. / т., залишилася незмінною і що на виробництві ще не всі виробничі потужності завантажені. Такі попередні розрахунки робляться керівниками усіх рівнів.

До теперішнього моменту було продано 76876 т продукції. У зв'язку з підвищенням змінних витрат на 2,33 грн. сума покриття на одну т зменшиться з 17,53 грн. / т. до 15,2 грн. / шт. Однак, річна сума покриття, що становить 1349395,00 тис.грн. не повинна змінюватися, якщо незмінною повинна залишитися величина прибутку 164543,00 тис.грн.

Критична кількість продажів розраховується наступним чином:

$$\text{Критична кількість продажу} = \frac{\text{річна сума покриття}}{\text{нова сума покриття одиниці продукції}} \quad (3.14)$$

Для нашого виробництва маємо:

$$\text{Критична кількість продажу} = \frac{1349392}{15,2} = 88775 \text{ т}$$

Для того, щоб компенсувати підвищення змінних витрат на 2,33 грн., необхідно додатково продати 11899 т. продукції, якщо цільова величина прибутку залишилася тією ж. Керівники виробництва і відділу збуту повинні знати, чи можна реалізувати на ринку додатково 11899 т продукції при раптовому підвищенні змінних витрат чи ні.

Виручка від продажу надходить на виробництво від різних продуктивних груп. Якщо, наприклад, зміниться структура продуктової

програми і / або знизяться ціни продажу по окремих продуктах в зв'язку зі зростаючою конкуренцією, то це призведе до зміни прибутку.

Припустимо, на виробництві був розроблений короткостроковий план по прибутку на 2017рік. Приклад табл. 3.10 унаочнює весь зв'язок.

Таблиця 3.10

Плановий короткостроковий розрахунок результату на 2017рік

Показники	Тис.грн	%
Прибуток від реалізації	2600000,00	100
Змінні витрати	1300000,00	50
Сума покриття	1300000,00	50
Постійні витрати	1140000,00	44
Прибуток	160000,00	6

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

Критичний обсяг продаж розраховуємо:

$$\text{Критичний обсяг продажу} = \frac{\text{постійні витрати}}{\text{сума покриття (\%)}} \quad (3.15)$$

$$\text{Критичний обсяг продажу} = \frac{1140000}{0,5} = 2280000 \text{ тис.грн}$$

Таким чином, при запланованому обсязі продажів в 2280000,00 тис.грн. будуть покриті всі витрати підприємства, якщо заплановані показники будуть також реалізовані. Але, насправді ж, часто відбуваються зміни або зрушення, які ведуть до виникнення відхилень.

У порівнянні з плановими цифрами з короткострокового розрахунку прибутку, наведеного в табл. 3.7, в кінці господарського року була отримана виручка від продажу тільки в розмірі 2500000,00 тис.грн., Оскільки виникла необхідність зниження цін продажу на деякі продукти. Це призвело до зниження прибутку на 100000 тис.грн., що видно з табл. 3.7.

Зниження цін продажів для деяких продуктів з високими сумами покриття тягне за собою отримання істотно нижчою прибутку. Сума покриття зменшилася з 50% до 48%.

Фактичний короткостроковий розрахунок результату на 2017 рік

Показники	Тис.грн.	%
Прибуток від реалізації	2500000,00	100
Змінні витрати	1300000,00	52
Сума покриття	1200000,00	48
Постійні витрати	1140000,00	45,6
Прибуток	60000,00	2,4

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

Для наочності запланованих і звітних даних будується діаграма, зображена на рис 3.5

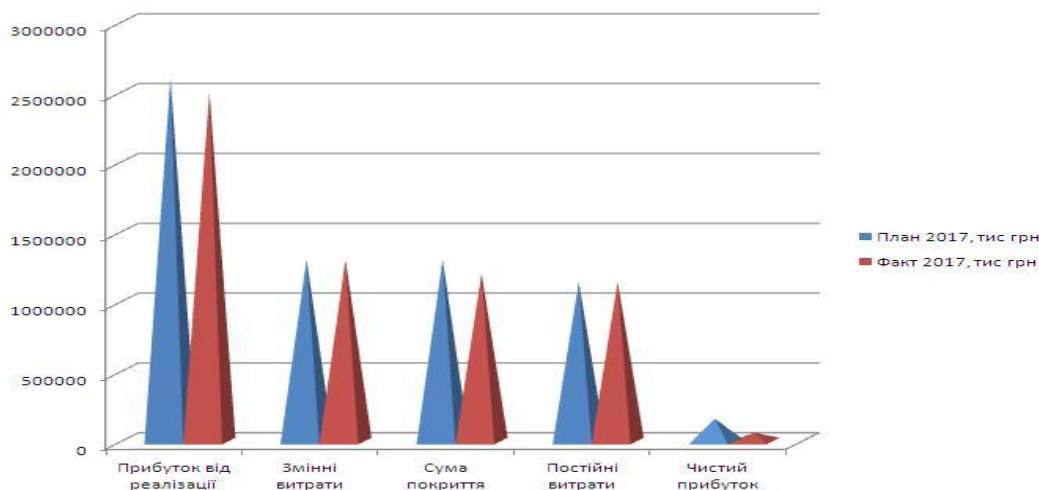


Рис. 3.5 Виконання фактичних показників у порівнянні з плановими

Джерело складене автором на основі [додатку Г]

Ці зміни безпосередньо впливають на критичний обсяг продажів, який розраховується наступним чином:

$$\text{Критичний обсяг продажу} = \frac{1140000}{0,48} = 2375000 \text{ тис.грн.}$$

Критичний обсяг продажів повинен зрости в такому випадку на 2280000,00 тис.грн. до величини 2375000,00, щоб покрити всі витрати.

В даному випадку, чітко простежуються наступні взаємозв'язки:

а) при зміні змінних витрат зміщуються сума покриття і точка беззбитковості.

б) зміна цін продажів також впливає на величину суми покриття і величини в точці беззбитковості, проте в набагато більшому ступені, ніж зміна змінних витрат.

в) ціни продажів і змінні витрати впливають тільки на величину суми покриття.

г) при зміні постійних витрат зміщується точка беззбитковості, але не сума покриття.

д) якщо змінні і постійні витрати змінюються одночасно, то це призводить до дуже сильного зсуву точки беззбитковості.

Аналіз величин в точці беззбитковості стосовно окремих напрямків діяльності виробництва дозволяє виявити їх сильні і слабкі сторони. Для того, щоб приймати правильні рішення, керівники виробництва повинні знати результативність цих напрямків. Тоді можна реалізовувати диференційовану стратегію і при регулюванні відбуваються на виробництві процесів краще враховувати їх особливості.

Запас фінансової міцності показує, наскільки можна зменшити величину виручки від продажу, перш ніж буде досягнута величина критичної виручки, і, отже, при подальшому зниженні підприємство потрапить в зону збитків. Запас фінансової міцності представляє собою різницю між сумарною величиною виручки і її критичним значенням і може бути розрахований за допомогою показників аналізу величин в точці беззбитковості. Чим більше запас фінансової міцності, тим більш сприятлива ситуація на виробництві.

$$\text{Запас фінансової міцності} = \text{Сумарний прибуток} - \text{Критичний прибуток} \quad (3.14)$$

При підстановці даних з таблиці 3.6 отримуємо наступну величину запасу фінансової міцності: $\text{Запас фінансової міцності} = 2706103,00 - 2369704,00 = 336399$ тис. грн. Для 2018 р. $2844486 - 2398486 = 446000$ тис. грн.

Коефіцієнт фінансової міцності представляє собою відношення величини запасу фінансової міцності до сумарної виручки і показує, на скільки відсотків може бути зменшена виручка, перш ніж підприємство потрапить в зону збитків.

Для розрахунку коефіцієнта використовується формула:

$$\text{Коефіцієнт фінансової міцності} = \frac{\text{сумарний прибуток} - \text{критичний прибуток}}{\text{сумарний прибуток}} \cdot 100\% \quad (3.15)$$

На основі даних з таблиці 3.7, отримаємо значення:

$$\text{Коефіцієнт фінансової міцності} = \frac{2706103 - 2369704}{2706103} \cdot 100\% = 12,43\%$$

Для 2018

$$\text{Коефіцієнт фінансової міцності} = \frac{2844486 - 2398486}{2844486} \cdot 100\% = 15,68\%$$

Коефіцієнт фінансової міцності і сума покриття пов'язані лінійною залежністю. Для визначення її використовується формула:

$$\text{Прибуток}(\%) = \frac{\text{сума покриття}}{\text{сумарний прибуток}} \cdot \text{коефіцієнт фінансової міцності} \quad (3.16)$$

Підставляючи значення:

$$\text{Прибуток}(\%) = \frac{1349395}{2706103} \cdot 12,43\% = 6,19\%$$

Для 2018

$$\text{Прибуток}(\%) = \frac{1406956}{2844486} \cdot 15,68\% = 7,75\%$$

Якщо коефіцієнт фінансової міцності дорівнює 12,43%, а сума покриття становить 1349395,00 тис. грн., отримуємо прибуток в 6,19%. Це означає, що при зниженні виручки на 6%, виробництво потрапляє в зону збитків.

Сила операційного важеля - це відношення суми покриття до власне прибутку:

$$L = \frac{M}{I} \quad (3.17)$$

де L – сила операційного важеля,

M – маржинальний прибуток (сума покриття).

Коефіцієнт I розраховується по формулі:

$$I = (Q1 - Q2) * m \quad (3.18)$$

де $Q1$ – прибуток від фактичної реалізації,

$Q2$ – прибуток в точці беззбитковості,

m – сума покриття на одну тонну продукції.

Підставимо дані з таблиці 3.7, отримаємо:

$$L = \frac{1349395}{(76876 - 67705,8) * 17,53} = 8,39$$

Даний коефіцієнт показує, на скільки відсотків зміниться прибуток, при зміні виручки на 1%. Тобто, при зміні виручки на 1% прибуток зміниться на 8,39%.

3.3 Управлінське забезпечення ефективності запропонованих заходів на систему контролінгу підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод»

На основі попередніх розрахунків визначимо основні показники економічної ефективності.

Таблиця 3.12

Основні техніко-економічні показники до і після впровадження заходів щодо вдосконалення діяльності ПАТ «Яготинський маслозавод»

Показники	Одиниця виміру	Базис 2017	Проект 1	Проект 2	Відхилення	
					абс.	%
1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис. грн.	2706103	2844486	x	138383	5,1

Продовження таблиці 3.12

1	2	3	4	5	6	7
Змінні витрати	тис. грн.	1356708	1437530	х	80822	5,9
Сума покриття	тис.	1349395	1406956	х	57561	4,2
Постійні витрати	тис.	1184852	1184852	х	0	0
Чистий прибуток	тис.	164543	222104	х	57561	34,9
Витрати на одиницю. реалізованої продукції	грн.	33,06	35,6	х	2,54	7,7
Рентабельність діяльності	%	6,47	8,46	х	1,99	х
Точка беззбитковості	тис.грн.	2369704	х	2398486	28782	1,2
Запас фінансової міцності	Тис.грн.	336399	х	446000	109601	32,5
Коефіцієнт фінансової міцності	%	12,43	х	15,68	3,25	26,1

Джерело: складено автором

Отже, обчислення показників економічної ефективності запропонованих заходів показало, що вони є ефективним, позитивно вплинуть на основні показники роботи підприємства та можуть бути рекомендованими до впровадження у діяльність досліджуваного підприємства.

Внаслідок впровадження запропонованих заходів матимемо зростання чистого доходу (виручки) від реалізації продукції на 5,1%. Прибуток в проектному році виросте на 34,9%, при цьому витрати на одиницю продукції виростуть на 7,7%.

Також спостерігається зростання коефіцієнту фінансової міцності на 26,1%.

Для реалізації завдань і функцій контролінгу на підприємстві ПАТ «Яготинський маслозавод» була створена група, учасники якої були відкликані з різних підрозділів підприємства за наказом генерального директора, з формуванням окремого структурного підрозділу. Отже, всі працівники групи контролінгу працюють в ній на постійній основі.

Така схема інформаційних потоків є доцільною до впровадження в діяльність проектованої служби контролінгу ПАТ «Яготинський маслозавод», Рис. 3.6

Група контролінгу певний час збирала інформацію і проводила аналіз за кількома показниками роботи за кожним конкретним проектом.



Рис. 3.6. Система інформаційних потоків фінансового контролінгу за етапами його здійснення на ПАТ «Яготинський маслозавод»[2, с.29]

Інформаційні потоки разом із джерелами їх формування та способами подання утворюють складову інформаційного забезпечення системи фінансового контролінгу. Власне, під інформаційним забезпеченням

контролінгу варто розуміти систематизовану сукупність достатньої та релевантної інформації, яка може бути використана в процесі контролінгу для досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань. Основою інформаційного забезпечення контролінгу ПАТ «Яготинський маслозавод» стає економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність суб'єктів контролю.

Найпотрібнішу інформацію про фінансово-господарську діяльність контролер отримує з даних бухгалтерського обліку, внутрішньо господарського контролю, бухгалтерської і статистичної звітності.

Інформація надходить до служби контролінгу з різноманітних джерел у різному вигляді та потребує відповідної систематизації та класифікації, оскільки без цього важко зібрати належні докази, прослідкувати за рухом інформації, вірно оцінити господарські процеси. Водночас, високий рівень впевненості фінансового контролінгу забезпечується такими характеристиками отриманої інформації: достовірність, об'єктивність, своєчасність, актуальність, повнота, цінність та економічність

Ефективність організації та функціонування відділу фінансового контролінгу в ПАТ «Яготинський маслозавод» буде залежати від того, наскільки повно та якісно сформовані окремі складові його системи: методологічна, інформаційна, технічна та організаційна. Водночас, інтегральна взаємодія служби контролінгу з іншими підрозділами і системами підприємства дозволить їй ефективно виконувати функції контролю в інтересах власника.

Відділ кадрів ПАТ «Яготинський маслозавод» по напрямках приймає безпосередню участь в розробці планів економічного і соціального розвитку, приділяючи особливу увагу таким питанням, як формування стабільного трудового колективу, сумісництво професій робітників, розширення бригадних форм організації та оплати праці, питанням соціального розвитку колективу ПАТ «Яготинський маслозавод».

Плани роботи з кадрами ми пропонуємо складати в комплексі із загальними планами розвитку і удосконалення діяльності і тоді вони сприятимуть підвищенню економічної ефективності і якості факторингової діяльності ПАТ «Яготинський маслозавод». Вони науково обґрунтовуються, в них широко використовуються рекомендації теорії управління, соціології, психології. Для забезпечення безперебійного оперативного процесу на факторингового підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод» відділ організації праці та заробітної плати визначає чисельність виробничого персоналу на плановий період, засновуючись на даних технічного нормування, яке дозволяє науково обґрунтовувати потреби підприємства в затратах робочого часу для виконання встановленого виробничого завдання.

Організаційна структура підрозділу фінансового контролінгу має бути простою та чітко впорядкованою, щоб забезпечувати належний рівень контролю за діяльністю всіх відділів, підрозділів та філій підприємства. Організація системи контролінгу як функції управління підприємством включає такі складові: регламентацію діяльності служби фінансового контролінгу; визначення прав, обов'язків та відповідальності контролерів, створення кваліфікаційних вимог щодо їх фахової підготовки; узгодження взаємозв'язків із підрозділами і персоналом підприємства. Усі зазначені аспекти повинні бути відображені в Положенні про відділ системи контролінгу, яке в розвинених країнах називають статутом відділу фінансового контролінгу.

Отже, служба фінансового контролінгу ПАТ «Яготинський маслозавод» - це самостійний структурний підрозділ компанії, який створюється за рішенням керівництва компанії, підпорядковується директору, звітує перед нею та діє на підставі Положення, затвердженого керівництвом компанії. Керівництво ПАТ «Яготинський маслозавод» несе відповідальність за створення системи фінансового контролю.

Перший показник, що вивчався контролерами - відповідність планових і фактичних термінів виконання певних етапів робіт: прийом замовлення,

початок роботи, початок складання пілотних партій в виробництві і т.д.Інакше кажучи, розробити внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівником підприємства для забезпечення стабільної й ефективної діяльності підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики.

Другий показник - аналіз величин в точці беззбитковості стосовно окремих напрямків діяльності виробництва,що дозволяє виявити їх сильні і слабкі сторони. Для того, щоб приймати управлінські рішення, керівники виробництва повинні знати результативність цих напрямків. Тоді можна реалізовувати диференційовану стратегію і при регулюванні відбуваються на виробництві процесів краще враховувати їх особливості.

При цьому методом підприємством ПАТ «Ягтинський маслозавод» чітко і наочно представляються взаємозв'язку між виручкою від реалізації продукції, витратами і прибутком. Результати аналізу величин в точці беззбитковості можуть бути представлені в аналітичному і графічному вигляді. Графічне представлення краще, оскільки працівники підприємств краще і швидше сприймають діаграми, а значить, характер зміни прибутку при зміні виручки і витрат може бути показаний більш наочно.

За допомогою аналізу величин в точці беззбитковості було визначено критичну величину, яка показує, коли виручка покриває загальні витрати підприємства.

Аналіз величин в точці беззбитковості дає керівникам всіх рівнів підприємства в концентрованому вигляді інформацію для кращого прийняття рішень в майбутньому. При його допомозі досить просто перевірити різні альтернативи. За допомогою такого аналізу можна краще оцінити можливості отримання прибутку. Крім того, стають очевидними гарантії беззбитковості підприємства. Розмір прибутку і гарантії її отримання - важливі фактори для успішного управління підприємством. Можна досить просто розрахувати, який вплив чинять зміни кількостей і цін продажів, а також змінних і постійних витрат на прибуток.

Керівник підприємства ПАТ «Яготинський маслозавод» може використовувати графік беззбитковості для:

- визначення цільового прибутку;
- встановлення рівня завантаження виробничих потужностей;
- вибору продуктових груп, які приносять підприємству найбільший прибуток;
- прийняття рішень про обсяг випуску окремих видів продукції;
- перевірки цінової політики; прийняття інвестиційних рішень;
- дослідження комплексу робіт по розширенню виробництва;
- визначення критичної виручки;
- визначення запасу фінансової міцності;
- визначення коефіцієнта фінансової міцності.

Третій показник - розрахунок запасу і коефіцієнта фінансової міцності.

Ці показники, мали бути поглиблені і деталізовані. У загальному вимірі для кожного замовлення або проекту потрібно було проводити моніторинг близько 30-40 показників.

Четвертий показник- прогнозування прибутку для ПАТ «Яготинський маслозавод» на 2018 рік, що складе 222104 тис. грн. Дана величина перевищує величину прибутку трьох попередніх років, що свідчить про поліпшення виробничо-господарської діяльності підприємства.

Суть успішного прогнозування прибутку та аналізу точки беззбитковості полягає в тому, що побудова планових форм фінансової документації здійснюється на основі ретельно вивірених умов формування кожного елемента активів, пасивів, доходів і витрат.

Загальна тенденція розвитку може бути охарактеризована за допомогою змістовного економічного аналізу. Разом з тим, розрахунок таких показників, як швидкість росту, темпи зростання, пункти зростання, дозволяє орієнтуватися в наявності або відсутності стійкої тенденції розвитку та обґрунтувати форму рівняння тренда. У цьому випадку доцільно розбити ряд

динаміки на ряд етапів, орієнтуючись на стійкість абсолютних приростів або пунктів зростання.

Даний вид аналізу дозволить підприємству планувати не тільки прибуток, таким же чином можуть бути спрогнозовані і інші фінансові показники підприємства.

Головне завдання системи фінансового контролінгу полягає в тому, щоб на базі зібраних початкових даних сформувати вторинну, оброблену інформацію, яка виступатиме основою для прийняття управлінських рішень. Досягнення цієї мети можливе шляхом вирішення таких завдань, як збір первинної інформації, її зберігання, розподіл між структурними підрозділами органу управління і їх працівниками, підготовка до обробки, обробка, надання органу управління в обробленому вигляді, забезпечення прямих і зворотних зв'язків в її циркуляції. Правила роботи системи регламентовані стандартами підприємства, положенням про систему і інструкціями на кожному робочому місці системи наведені в таблиці 3.13.

Таблиця 3.13

**Перелік служб ПАТ «Яготинський маслозавод» та функції,
покладених на них**

Служби	Функції що використовуються в системі управління
1	2
Планово-економічне управління	Методичне забезпечення і керівництво створенням та функціонуванням системи управління вартістю
Управління маркетингового забезпечення	Дослідження ринку, фірм-конкурентів на аналогічну продукцію, оформлення справи листа-запита і організації його опрацювання, узгодження цін із замовниками, оформлення контрактів, видача карток замовлення у виробництво і технологічних завдань на розробку технічної документації
Конструкторські відділи; відділ техдокументації; комерційне управління	Опрацювання листів-запитів, експертна оцінка матеріалів частини витрат. Розробка конструкторської документації, норм витрати матеріалів, технологічних маршрутів, потреби в матеріальних і купівельних матеріалах на замовлення. Цінові характеристики матеріальних запасів з метою зниження витрат виробництва і підвищення якості продукції

Продовження таблиці 3.13

1	2
Відділ головного технолога	Підготовка початкових даних при опрацюванні листів-запитів для розрахунку планової собівартості переділів: заготовчого, переробного, пакувальних робіт. Розробка технічних і технологічних норм витрати матеріальних і трудових витрат. Удосконалення технічних з метою зниження трудовитрат, підвищення коефіцієнта використання молока, зменшення втрат від браку
Планово-економічний відділ	Формування планів цехів, планування чисельності, штатів і розрахунків фонду заробітної плати, розрахунок кошторисів витрат на експлуатацію устаткування. Розрахунок нормативів для складання калькуляцій, планової собівартості молокопродуктів, планування прибутку по заводу і виробництвам – центрам прибутку. Оцінка результатів діяльності центрів прибутку
Головна бухгалтерія, цехові бухгалтерії	Облік фактичних витрат за нормами і відхиленнями від норм, аналіз фактичної собівартості, оцінка і аналіз фактичної собівартості товарної продукції за актами, аналіз рентабельності продукції, удосконалення системи обліку витрат, контроль за дозволом списання витрат
Групи економічного аналізу центрів прибутку	Аналіз нормативної і фактичної собівартості, рентабельності зі зниження собівартості
Служба інформаційних систем забезпечення управління	Розробка і впровадження комп'ютерної системи планування, обліку і аналізу собівартості і рентабельності продукції, що випускається; різних комп'ютерних систем з об'єднанням в єдину корпоративну інтегровану інформаційно-обчислювальну систему. Впровадження багаторівневої системи підготовки розробників і користувачів комп'ютерних систем; установка і модернізація технічних засобів, засобів зв'язку і електронних комунікацій і їх надійне функціонування
Відділ цін	Розрахунок нормативної собівартості, контрактної ціни, аналіз контрактної і нормативної собівартості, аналіз рентабельності продукції за номенклатурою, розцінках активів готової продукції

ПАТ «Яготинський маслозавод» використовує позамовний метод планування виробництва, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з використанням основних елементів нормативного методу.

Однією з найбільш суттєвих переваг розроблених систем на ПАТ «Яготинський маслозавод» є те, що ця система вимагає: формулювання цілей, орієнтації простору можливостей на ці цілі, вибору кращих альтернатив, постійного контролю, планування, вивчення помилок на основі відкладених

показників. Наступне, контрольне навантаження на робоче планування та контроль управління підприємством .

Висновки до розділу 3

Отже, на основі проведеного дослідження можливих напрямів вдосконалення внутрішнього фінансового контролю на підприємстві можна зробити наступні висновки:

1. Серед головних принципів управління фінансовою стійкістю ПАТ «Яготинський маслозавод» виділимо своєчасну діагностику кризових явищ у фінансовій діяльності підприємства, терміновість реагування на різні кризові явища, адекватність реагування підприємства на ступінь реальної загрози його фінансовому добробуту, а також повну реалізацію внутрішнього потенціалу для виходу з кризи. Вказаний перелік пропонуємо також доповнити принципами послідовності дій, постійного нагляду та динамічності.

2. Система фінансового контролінгу на ПАТ «Яготинський маслозавод» має виконувати такі функції: виявлення ознак кризи, вибір інструментів антикризового управління та безпосередньо реалізацію заходів з антикризового управління. Для ПАТ «Яготинський маслозавод» пропонується впровадити системи аудиту, а також у даному розділі було запропоновано провести аналіз величин в точці беззбитковості, що дасть керівникам всіх рівнів в концентрованому вигляді інформацію для кращого прийняття рішень на ПАТ «Яготинський маслозавод» в майбутньому. Та проієсти аналіз прогнозування прибутку підприємства.

3. При наявності даних про отримання прибутку підприємством за період 2015-2017 рр. був спрогнозований прибуток, який має отримати підприємство в 2018 році, він склав 222104 тис. грн. . Далі був визначений зв'язок між змінними витратами на одиницю продукції і прибутком, який

одержують підприємство за 2017 рік помісячно, тобто розглянуто на скільки одиниць змінюється величина прибутку при зміні змінних витрат.

Аналіз точки беззбитковості було проведено графічним методом на базі постійних витрат, на базі змінних витрат, на основі суми покриття у відсотках від виручки з обороту. Далі був проведений аналітичний розрахунок беззбитковості підприємства; знайдена виручка в точці беззбитковості, рівень завантаження виробничих потужностей, кількість реалізованої продукції в точці беззбитковості, критичний обсяг продажів, коефіцієнт фінансової міцності, сила операційного важеля.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В сучасних умовах становлення ринкових відносин, які характеризуються зростаючою конкуренцією, постійним зниженням прибутковості, а також невизначеністю та мінливістю політичних, економічних і соціальних факторів, головним завданням для вітчизняних підприємств стає прийняття ефективних управлінських рішень в межах певної системи управління.

В роботі зазначено, що перелічені принципи застосовуються не в повній мірі на вітчизняних підприємствах або є недостатніми для їх функціонування. Тому постала потреба у використанні нових технологій управління, до числа яких можна віднести контролінг.

Контролінг – це нове явище в системі управління вітчизняними підприємствами, яке не повинно ототожнюватися з поняттям управлінського обліку, який вже достатньо активно використовується на них. Контролінг – це система інформаційно-аналітичної та методичної підтримки прийняття рішень в сфері менеджменту з метою забезпечення ефективного функціонування підприємства, формування, розвитку і підтримки його конкурентних переваг в стратегічній перспективі.

Широке використання системи контролінгу на українських підприємствах стримується рядом причин, основними з яких є відсутність достатнього рівня знань про зміст даного управлінського інструменту та нестійке фінансове і правове поле, в яких працюють вітчизняні підприємства. Для подолання зазначених проблем реалізація системи контролінгу на вітчизняних підприємствах повинна базуватися на теоретичних положеннях, які визначають сукупність цілей, задач, інструментів, суб'єктів, організаційних структур управління, тощо.

В умовах ринкової економіки визначальними факторами ефективного функціонування і розвитку підприємств молокопереробної галузі є фактори зовнішнього середовища. А отже, ефективне використання системи

контролінгу в сучасних умовах функціонування підприємств молокопереробної галузі обґрунтовує необхідність кількісної оцінки екзогенних факторів діяльності молокопереробних підприємств. Ефективним методом аналізу зовнішнього середовища підприємства може виступати визначення рівня економічної безпеки галузі, в основу якого покладено виявлення, оцінку, аналіз та прогнозування факторів-загроз з метою створення надійної основи для процесу прийняття управлінських рішень контролерами підприємств переробної галузі.

Для успішного виживання і функціонування компанії, підвищення якості і конкурентоспроможності її продукції, треба вміти передбачати труднощі, з якими вона може зіткнутися у майбутньому, і нові можливості, які можуть відкритися для неї. Тобто компаніям необхідно визначати пріоритетні напрямки розвитку, розробляти бізнес-плани, пристосовуватися до змін зовнішнього середовища, використовувати нові технології організації управлінських процесів, змінювати стратегії діяльності, а отже, здійснювати стратегічне управління.

Щодо маркетингової політики підприємства, то ПАТ «Яготинський маслозавод» є брендом, що впізнається споживачами, має свій власний логотип. Крім того, холдинг «Молочний альянс», до складу якого входить ПАТ «Яготинський маслозавод» має корпоративний сайт компанії в мережі Інтернет, де представлений весь асортимент продукції маслозаводу, висвітлюються останні новинки в молочній галузі та здійснюється двосторонній зв'язок зі споживачами.

В результаті проведеного дослідження такого як, SWOT-аналізу, комплексної оцінки можливостей та загроз, факторного аналізу ,оцінки конкурентного середовища ПАТ «Яготинський маслозавод» , аналізу ймовірності банкруцтва, та розглянуто організаційну структуру нами було визначено наступні основні показники, впровадження системи контролінгу:

- 1.Це прогнозування прибутку підприємства,за допомогою креляційного зв'язку ;

2. Провести аналіз величин в точці безбитковості, що дасть керівникам всіх рівнів в концентрованому вигляді інформацію для кращого прийняття рішень на ПАТ «Яготинський маслозавод» в майбутньому.

Впровадження запропонованих заходів, дозволить:

Аналіз безбитковості підприємства дозволить виявити їх сильні і слабкі сторони. Для того, щоб приймати правильні рішення, керівники виробництва повинні знати результативність цих напрямків. Тоді можна реалізовувати диференційовану стратегію і при регулюванні відбуваються на виробництві процесів краще враховувати їх особливості.

Прогнозування прибутку підприємства дозволить підприємству планувати не тільки прибуток, таким же чином можуть бути спрогнозовані і інші фінансові показники підприємства.

У фінансовому контролінгу при прогнозуванні прибутку підприємства, необхідно постійно наголошувати фактори, що впливають на даний показник, встановлювати тісноту зв'язку між ними, щоб направляти свої дії на більш слабкі сторони підприємства при виробництві продукції. За допомогою кореляційного аналізу, визначено ступінь тісноти зв'язку між даними показниками, тобто, на скільки одиниць зміниться величина прибутку при зміні змінних витрат.

При наявності даних про отримання прибутку підприємством за період 2015-2017 рр. був спрогнозований прибуток, який має отримати підприємство в 2018 році, він склав 222104 тис. грн. . Далі був визначений зв'язок між змінними витратами на одиницю продукції і прибутком, який одержують підприємство за 2017 рік помісячно, тобто розглянуто на скільки одиниць змінюється величина прибутку при зміні змінних витрат.

Отже, обчислення показників економічної ефективності запропонованих заходів показало, що вони є ефективним, позитивно вплинуть на основні показники роботи підприємства та можуть бути рекомендованими до впровадження у діяльність досліджуваного підприємства.

Внаслідок впровадження запропонованих заходів матимемо зростання чистого доходу (виручки) від реалізації продукції на 5,1%. Прибуток в проектному році виросте на 34,9%, при цьому витрати на одиницю продукції виростуть на 7,7%.

Також спостерігається зростання коефіцієнту фінансової міцності на 26,1%.

Отже, вважаємо доцільно впроваджувати запропоновані заходи на ПАТ «Яготинський маслозавод».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаменко М. Перспективи використання системи контролінгу на підприємствах України / Економіка України. – 2012. – № 32.
2. Аналітика молочного ринку від UFEB. URL [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://agronews.ua/node/75815>.
3. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / М. «Экономика», 2016г.
4. Ансофф И. Стратегическое управление / под ред. Л.И. Евенко; пер. с англ. – М.: Экономика. 2014. - 519 с.
5. Баканов М.И. , Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник. // М. «Финансы и статистика», 2012 г. 288с.
6. Балабанов І. Т. Основи фінансового менеджмента. — М.: Фінанси і статистика, 2014. – 456с.
7. Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України - Статистичний збірник –Київ, 2018
8. Басанцов І. В. Впровадження системи державного фінансового контролінгу на стратегічних підприємствах України / І. В. Басанцов, О. М. Галайко / Вісник Сумського державного університету. Сер. : Економіка . - 2015. - № 4. - С. 35–41.
9. Белінська Н., Лесько О. Економічна ефективність діяльності молокопереробних трансформацій в Україні : монографія. Вінниця : ВНТУ, 2014. - 280 с
10. Бібліографічний запис. Бібліографічний опис. Загальні вимоги та правила складання [Текст]: (ГОСТ 7.1–2003, ІДТ): ДСТУ ГОСТ 7.1:2006. – Чинний з 2007–07–01. – К.: Держспоживстандарт України, 2007. – III, III, 47 с. – (Система стандартів з інформації, бібліотечної та видавничої справи) (Національний стандарт України). [Електронний ресурс].–Режим доступу:http://www.mmt.zmaro.edu.ua/mmt_ukr/bibl_standart.html.
11. Бойчик І.М. Економіка підприємства: Навчальний посібник. / І.М.Бойчик – Видання 2-ге, доповнене і перероблене. – К.: Атіка, 2016. – 528 с.

12. Брикаліна С.В., Сидоренко Я.І. Конкуренентоспроможність продукції, як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства. – [Електронний ресурс]. -Режим доступу: http://www.rusnauka.com/8_NND_2010/Economics/60710.doc.htm.

13. Брітченко І.Г., Князевич А.О.Контролінг : навч. посіб. / І. Г. Брітченко, А. О. Князевич. – Рівне : Волинські обереги, 2015. – 280 с

14. Брохун, Н. С. Аналіз ефективності впровадження та функціонування системи контролінгу на підприємствах / Н. С. Брохун // Вісник ЖДТУ. – 2012. -№ 4(62). – С. 35-38.

15. Букреєва, Д. С. Комплексна система показників ефективності контролінгу – інструмент контролю ефективності впровадження контролінгу на промисловому підприємстві / Д. С. Букреєва // Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграційних процесів: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.1-2 серпня, 2014. – К. КЕНЦ, 2014. – С. 24-25.

16. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: навчальний посібник для студентів 7.050106 “Облік і аудит”, ЖІТІ, 2013. – 448 с

17. В Україні закупівельні ціни на молоко падають, у світі – ростуть. URL - [Електронний ресурс].- Режим доспупу : http://agroua.net/statistics/statnews_t37_45787.html.

18. В. В. Ковалев. Финансовый анализ. // Изд. 2-е. М. «Финансы и статистика», 2014 г.

19. Вахленс великий Контролюючий лексикон / Пітер Хорват за ред., Томас Рейхман (ред.). - Munch.: Beck, 2016. - 682 с

20. Вебер Юрген. Вступ до контролінгу. - 4-й, розглянутий і. доповнене видання - Штутгарт: chaffer-Poeschel, 2012. – 441

21. Вербжицький, О. А. Оцінка готовності та доцільності впровадження контролінгу на підприємстві / О. А. Вербжицький / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www/nbu.gov.ua/porta|soc_gum|pprbsu|text|2009

22. Виробництво молочних продуктів у 2016 році. URL [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.milkua.info/uk/post/virobnictvo-molocnih-produktiv-u-2016-roci>.

23. Витрати і ресурси домогосподарств України. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

24. Воляник, Г. М. Контролінг у системі управління підприємством / Г. М. Воляник, Н. С. Марушко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.4. – С.151-158.

25. Галанець В. Г. Проблеми формування і розвитку ринку молока і молочних продуктів / В. Г. Галанець // Економіка АПК. – 2015. – № 11. – С. 157–158.

26. Герасимова В.Я. Учетно-аналитическоеобеспечение диагностики предприятия в условияхнесостоятельности (банкротства): автореф. дис. к.э.н.:спец. 08.00.12. /Герасимова В.Я. – Ростов-на-Дону: Рост.гос.экон.ун-т «РИНХ», 2012. – 27с.

27. Говорушко, Т. А. Дослідження методів оцінки ефективності системи контролінгу / Т. А. Говорушко, Д. О. Кроніковський // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. - Вип. 5. – Частина 2. – С. 63-65.

28. Говорушко, Т. А. Проблемні аспекти впровадження контролінгу в Україні / Т. А. Говорушко, Д. О. Кроніковський // Економічний часопис – XXI. – 2011. – № 1–2. – С. 51– 53.

29. Головацька, С. І. Обліково-аналітичний інструментарій контролінгу в управлінні витратами підприємства: монографія / С. І. Головацька, О. П. Сашко. – Львів: Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.

30. Горилей О. Модная пиллюля / О. Горилей. [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://cima.ru/showarticle.php?id=15>

31. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

32. Градов А.П. Экономическая стратегия фирмы. – СПб., 2012 Гл.15.- с.387-400.

33. Гринкевич С. С. Економічні основи стратегічного управління фінансовою стійкістю підприємства в умовах ринкових перетворень / С. С. Гринкевич, М. А. Михалевич // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Випуск 18.5. – С. 112–115.

34. Гринько Т.В. Механізм формування конкурентоспроможності вітчизняних підприємств на міжнародних ринках: Монографія /Т. В. Гринько – Кривий Ріг: Видавничий Дім, 2015. – 324 с.

35. Грузинов. Экономика предприятия. – М., 2012.-с.304.

36. Гуцаленко Л.В., Ярова А.О. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова / Інноваційна економіка. – 2011. – №2. – С. 105-107

37. Гуцул Т.А. Розвиток ринку молока в Україні. / Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(3). – С. 89-94. – [Електронний ресурс].- Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_1_3_14.

38. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. / І. Є. Давидович.– К. : Центр учбової літератури, 2008. – 264 с.

39. Деменіна, О. М. Організаційно-економічний механізм оперативного контролінгу на промисловому підприємстві [Текст]: дис. ... канд. екон. наук за спец. 08.06.01 / О. М. Деменіна; Київський національний університет технології та дизайну. – К., 2005. – 190 с. ISSN 1993-0259. ISSN 2219-4649. Економічний аналіз. 2017 рік. Том 27. № 2. 155

40. ДитгерХ. Пик. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / ДитгерХ., Хунгенберг Х. / Пер. с нем.; Под ред. Л. Г. Головача, М. П. Лукашевича и др. М. : Финансы и статистика, 2015. 928 с

41. Дірка від сиру: 100 % польських сирів в Україні є фальсифікатом. - [Електронний ресурс].- Режим доступу :: <https://agroday.com.ua/2018/01/10/molokom-ne-pahne-100-polskyh-syriv-v-ukrayini-ye-falsyfikatом/>.
42. ДК 009:2010. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності. Наказ Держспоживстандарту України 11.10.2010 № 457. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.com.ua/taxes/-/normdoc/kved2010.html>
43. Драган О.І. Управління конкурентоспроможністю підприємств: теоретичні аспекти: монографія / О.І. Драган – К. : ДАКККіМ, 2016. – 160 с
44. Друкер П. Ф. Задачи менеджмента в XXI веке / П. Ф. Друкер. – М. : «Вильямс», 2017. – 272 с.
45. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт. // М. «Аудит», 2015 г.
46. ДСТУ 3008:2015. Інформація та документація. Звіти у сфері науки і техніки. Структура та правила оформлювання. – К.: ДП «УкрНДНЦ», 2016.
47. ДСТУ ISO 9000–2007. Системи управління якістю. Основні положення та словник. – К.: Держспоживстандарт України, 2008. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://dnaop.com/html/32617/doc-ДСТУ_ISO_9000_2007.
48. Економіка виробництва молока і молочної продукції в Україні : монографія ; за ред. П. Т. Саблука, В. І. Бойка. Київ : ННЦАЕ, 2015. 340с.
49. Економіка підприємства : навч. посіб. / за ред. А. В. Шегди. – К. : Знання, 2015. – 431 с.
50. Економіка підприємства : підруч. / за заг. ред. д.е.н., проф. Л. Г. Мельника. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2014. – 648 с.
51. Економіка підприємства : підруч. / за заг. ред. С. Ф. Покропівного. – [вид. 2-ге, перероб. та допов.]. – К. : КНЕУ, 2011. – 528 с.
52. Економічна енциклопедія : в 3 т. / [Ред. кол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр «Академія», 2013. – Т. 1. – 864 с.

53. Еремеева Н.В. Конкурентоспособность товаров и услуг. / Н.В. Еремеева.– М.: Колос С, 2016. – 192 с
54. Ефективність стратегічного управління підприємствами : сучасні проблеми та перспективи їх вирішення : монографія / [В. П. Мікловда та ін.] ; Держ. вищ. навч. закл. «Ужгород. нац. ун-т», Вищ. навч. закл. Укоопспілки «Полтав. ун-т економіки і торгівлі» (ПУЕТ).– Полтава : ПУЕТ, 2013. – 230 с.
55. Єрмошенко М. М. Аналіз і оцінка інвестиційних проектів : навч. посіб. / М. М. Єрмошенко, І. О. Плужников. – Національна академія управління. – К., 2014. – 155 с.
56. Жданов С. А. Механизмы экономического управления предприятием / С. А. Жданов. – М. : Узд-во ЮНИТИ, 2012. – 319 с.
57. Завадський Й. С. Менеджмент : в 3 т. / Й. С. Завадський. – 3- вид., доп. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2013. – Т. 2. – 640 с.
58. Загальнодоступна інформаційна база даних ДКЦПФР - - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <https://smida.gov.ua/>
59. Загвойська Л. Д. Економічний аналіз інвестиційних проектів : навч. посіб / Л. Д. Загвойська, Т. Є. Маселко, М. М. Якуба. – Л. : Афіша, 2016. – 317 с.
60. Загородній А. Г. Фінансово–економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – 3–тє вид., доп. та перероб. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
61. Збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук URL - [Електронний ресурс].-www.docs.google.com/viewer?pid=bl&scrid=ADGEES.
62. Зоріна О. А. Методи аналізу фінансових ризиків / О. А. Зоріна// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – № 2(20). – 2011. – С. 221–229.
63. Зоріна О. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики / Ринкова система України. – 2014. – № 12.

64. Зоріна, О. А. Проблематика трактування контролінгу / О. А. Зоріна // Статистика України: наук.- інформ. журнал. – К.: НТК статистичних досліджень, 2011. – № 1 (52). – С. 40-44.
65. Ивашевич. Д. А. Стратегическое управление. // М. «Экономика», 1989г.
66. Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет и аудит, 2011, № 7, С. 8–12.
67. Ільчук М. М., Коновал І. А., Кирилюк О. Ф., Гурська І. С. Формування попиту та пропозиції на ринку основних видів тваринницької продукції. Київ : Нічлава, 2012. 363 с.
68. Кащеев Р. Balanced Scorecard: новое заклинание или стратегия управления? [Электронный ресурс].- Режим доступа : www.ibs.ru
69. Кернасюк Ю. В. Молочний сектор: реалії і перспективи. Агробізнес сьогодні. 2015. № 6. С. 10—12.
70. Клименко С.М. Управління конкурентоспроможністю підприємства / С. М.Клименко, О. С. Дуброва, Д. О.Барабась – К.:КНЕУ, 2016. – 527с
71. Клифф Боуман. Основы стратегического менеджмента. // М. «Банки и биржи», ЮНИТИ, 2012 г.
72. Кобута І. Адаптація національного законодавства у сфері сільського господарства до норм і правил Світової організації торгівлі / І. Кобута // Проект „Аграрна політика для людського розвитку”. – 2014. – № 10.
73. Коваленко О.В. Механізми та інструменти ефективного антикризового управління підприємствами / О.В. Коваленко // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків: НТУ «ХПІ». – 2011. – №7. – С. 136-146.
74. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков и др. – М.: Финансы и статистика, 2016

75. Контроллинг как инструмент управления предприятием. Под ред. Данилочкиной // М. «Аудит» ЮНИТИ, 2014 г.
76. Контроллинг: учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Иванова; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2016. - с. 8-9; с. 98-107
77. Контролінг для початківців / Р. Манн, Е. Майер. – М.: Фінанси і статистика, 2016
78. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath&Partners; пер. с нем. – [2-е изд.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2016. – 269 с.
79. Костенко, О. М. Контролінг як інтегрована інформаційно–аналітична система управління / О. М. Костенко // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 87-92.
80. Кріченець К. Теоретичні основи контролінгу грошових потоків підприємства / К. Кріченець // Наука молода. – 2017. – № 8. – С. 172-175.
81. Кузакова О. А. Финансовый контроллинг: точка зрения / О. А. Кузакова / Современный менеджмент: проблемы и перспективы: Труды науч.-практ. конф. 15 марта 2018 г. – СПб. : СПбГИЭУ. – 2018. – 0,28 п. л.
82. Куцик, П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Вісник Національного університету “Львівська політехніка” (Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку). – 2012. – № 722. – С. 146-150.
83. Лочкарев Л., П. Кондратьев. 7 нот менеджмента. Настольная книга руководителя. // М. «Банки и биржи», 2016 г.
84. Лебедев П.В. Контроллинг: теория, методика, практика. – Минск: УП «ИВЦ Минфина», 2015
85. Лепейко Т.І. Аналіз сучасних методик оцінки фінансової стійкості підприємства / Т.І. Лепейко, Т.О. Доценко /Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць, №1(10)2014.

86. Лозовик Д.Б. Національні тенденції розвитку ринку молока і молочних продуктів. / Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. – Дніпропетровськ: Дніпропетров. держ. аграрний ун-т. – 2014. – №6– [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3121>.

87. Любушин Н.П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. – М., 2014.-Гл.12.-с.315-353.

88. Майборода О. Є. Класифікація кризових явищ, кризоутворюючих факторів та методичного забезпечення діагностики кризового стану та загрози банкрутства підприємств. // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2014. – Т. 3, вип. 215. – С. 793-800.

89. Маланчук Л. М. Удосконалювати механізм інтеграції виробництва і переробки молока / Л. М. Маланчук // Економіка АПК. – 2016. – № 7. – С. 26–30.

90. Малышева Л.А. Методические подходы к оценке эффективности контроллинга. – Екатеринбург: Ин-т экономики УрО РАН, 2013

91. Малышева Л. Какой контроллинг нужен предприятиям? / Л. Малышева. – [Електронний ресурс].- Режим доступу : : www.osp.ru/text/302/172241. –

92. Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Е. Майер ; пер. с нем. Ю. Жукова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во «Финансы и статистика», 2014. – 301 с

93. Марчак В. Аппетит растет / В. Марчак, В. Мошенец // Инвестгазета. – 2006. – № 8 (536). – С. 9.

94. Масляева О. Конкурентоспроможність молокопереробних підприємств у контексті євроінтеграційних процесів. Агросвіт. 2016. № 4. С. 59—64.

95. Мельник Н.Г., Михайлишин Н.П. Практичні аспекти організації контролінгу на підприємстві // Вісник Львівської комерційної академії [ред.

кол.: Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – 486 с.

96. Моделювання економічної безпеки: держава, регіон, підприємство : монографія / В. М. Геєць, М. О. Кизим, Т. С. Клебанова, О. І. Черняк [та ін.] ; за ред. В. М. Гейця. – Х. : ВД „ІНЖЕК”, 2016. – 240 с.

97. Молочный обзор: как решить проблемы в 2017 году? URL - [Електронний ресурс].- Режим доступу : https://trademaster.ua/ryinki_food/312399https://trademaster.ua/ryinki_food/312399.

98. Моляков Д.С. Финансы предприятий отраслей народного хозяйства. // М. «Финансы и статистика», 2012 г.

99. Мостенська Т. Л., Сичевський М. П. Вплив ціни на конкурентоспроможність продукції на ринку молока : наук. пр. Нац. ун-ту харчових технологій. 2013. № 52. С. 165—175.

100. Науковий вісник ужгородського національного університету URL- [Електронний ресурс].http://nbuv.gov.ua/PORTAL/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009

101. Немцов В.Д. Стратегічний менеджмент / В. Д. Немцов, Л. Є. Довгань. – К. : УВПК „ЕксОб”, 2012. – 559 с.

102. Новікова І. В. Програмне та інформаційне забезпечення системи контролінгу / І. В. Новікова /Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 9. – С.45–48.

103. Олве Н. Г. Баланс между стратегией и контролем / [Н. Г. Олве, К. Й. Петри, Ж. Рой, С. Рой]. – СПб : Питер, 2011. – 186 с.

104. Осташко Т. О. Приєднання до СОТ: перспективи і ризику для аграрного сектора України / О. Т. Осташко // Економіка і прогнозування. – 2013. – № 6.

105. Офіційний сайт «Яготинській маслозавод» - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <https://milkalliance.com.ua/>

106. Офіційний сайт «Яготинського маслозаводу» URL - [Електронний ресурс].-<http://milkalliance.com.ua/company/inform/yagotinskij-maslozavod/>

107. Офіційний сайт Вікіпедія / Тваринництво_України - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki>.

108. П'янкова О. В. Обґрунтування напрямів розвитку товарних портфельів підприємств молочної промисловості відповідно до загальносвітових та українських тенденцій споживчої поведінки. Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. пр. 2014. № 2. С. 89—95.

109. Панков.В Проблемы технологии, управления и экономики. – Краматорск., 2014.-с.97-99.

110. Петренко С. Н. Контроллинг: учебное пособие / С. Н. Петренко. – К. :Ника-Центр, Эльга. – 2013. - с. 15

111. Петрусевич Н. Учет в системе контроллинга. / Н. Петрусевич. – [Електронний ресурс].- Режим доступу : http://www.manager-erp.com/index.php?lang_id=1&menu_id=78. – Заголовок з екрану

112. Писчанов Ф. Инструментарий контроллинга предприятия / Ф. Писчанов, Е. Попов. – [Електронний ресурс].- Режим доступу : www.cfin.ru/management/controlling/controlling_overview.shtml.

113. Пич Г. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Г. Пич, Э. Шерм // Проблемы теории и практики управления. – 2011. – № 3. – С. 19–27.

114. Півнюк, О. П. Формування інструментарію контролінгу підприємства / О. П. Півнюк // Вісник Житомирського технологічного університету. – Житомир, 2010. – № 3 (53). – Ч. 3. – С. 78–80. – (Серія “Економічні науки”).

115. Підсумки року молочної галузі від аналітика Асоціації виробників молока Яни Музиченко. URL - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <https://agro-online.com.ua/uk/public/blog/3195/details/>.

116. Планирование и контроллинг: Учебник по спец. «Менеджмент организации» / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. – М.: Омега-Л, 2013

117. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
118. Попова Л. В. Контролінг : учеб. пособ. / Л. В. Попова, Р. Е. Исакова, Т. А. Головина. – М. : Издательство „Дело и Сервис”, 2003.
119. Портна О. В. Контролінг : навч. посіб. / О. В. Портна. – Львів : «Магнолія–2016», 2018. – 240 с
120. Постанова Кабінету Міністрів України від 5.12.2010 № 1379 "Деякі питання продовольчої безпеки". URL - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1379-2007-п>.
121. Прайслер П.Р. Контролінг: підручник і. Інтенсивний курс. - 4-й, durchges Aufl - Мюнхен: Олденбург. - Відень, 2014. - 215 с
122. Приймак В., Приймак І. Деякі аспекти системного менеджменту : материалы Всеукр. науч.-практ. конф. [„Теория и практика экономики и предпринимательства”]. – (Алушта). – Симферополь, 2014. – С. 69–70.
123. Про акціонерні товариства: Закон України від 29 жовтня 2008 р. № 514-VI // Урядовий кур’єр . – 2008. – № 202. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
124. Про вищу освіту : Закон України від 01.06.2015 [зі змінами і доповненнями]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.
125. Про господарські товариства : Закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576 – XII [зі змінами і доповненнями]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
126. Про затвердження та надання чинності ГСТУ 46.069-2003 "Молоко коров'яче незбиране. Первинне оброблення, зберігання і транспортування. Основні вимоги" : наказ Мінагрополітики від 08 січня 2004 №1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/document/fpart80/idx80585.htm>.

127. Про захист прав споживачів: Закон України № 1023–XII від 12 травня 1991 р. [зі змінами і доповненнями]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>.

128. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України № 222-VIII 02/03/2015р. [зі змінами і доповненнями]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/222-19>.

129. Про основні принципи та вимоги до безпечності та якості харчових продуктів: Закон України від 23 грудня 1997 р. № 771/97-ВР (Із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/771/97-вр/>

130. Прокопенко О. В. Економічна суть контролінгу, його місце в системі управління підприємством / О. В. Прокопенко, Л. Б. Криворучко // Вісник Сумського державного університету. Сер. : Економіка. – 2011. – № 4. – С. 27–34.

131. Прохорова, Ю. В. Контролінг – від теорії до реалізації на практиці: монографія / [кол. авт.: В. В. Прохорова, Л. С. Мартюшева, Н. Ю. Петрусевич, Ю. В. Прохорова] ; Харківський національний економічний університет. – Х.: ІНЖЕК, 2006.

132. Пушкар М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : моногр. / М. Пушкар, Р. Пушкар; М–во освіти і науки України, Терноп. академія народ. господ. – Тернопіль : Карт–бланш, 2014. – 370 с.

133. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2015. - с. 188

134. Райзберг, Фатхутдинов. Управление экономикой. – М., 2013.-Гл.13.- с.382-431.

135. Реслер, М. В. Модель контролю обліково–аналітичного забезпечення менеджменту / М. В. Реслер // Вісник Волинського інституту економіки і менеджменту. – 2013. – № 5. – С. 162-170.

136. Романишин С.Б. Система управління конкурентоспроможністю підприємства / С.Б. Романишин // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 2012
137. Рыжиков. Экономический справочник руководителя предприятия. – Ростов н/Д., 2016.-Гл.9.-с.218-336.
138. Рэй Вандер Вил, В.Палий. Управленческий учёт. //М. «Инфро-М», 2015 г.
139. Сабецька Г.Р. Рыночная модель конкурентоспособности продукции / Г.Р. Сабецька // Маркетинг. – 2016. –№1 (86). – С. 29-33.
140. Савчук С.И. Основы теории конкурентоспособности : монография / С. И. Савчук [поднауч. ред. акад. НАН Б. В. Буркинського]. – Мариуполь: Рената, 2017. – 520 с.
141. Сайт асоціації „Перша фондова торгівельна система” - [Електронний ресурс].- Режим доступу : www.pfts.com
142. Саханчук М. С. Дефініція поняття «контролінг» з точки зору системного підходу /М. С. Саханчук //Водний транспорт. – 2013. – Вип. 2. – С. 123–128.].
143. Система мониторинга и анализа отклонений как основа контроллинга на предприятии / Д. В. Славников // Управленческий учет (Москва). – 2015. – № 3. – С. 35–41.
144. Система розкриття інформації на ринку цінних паперів - [Електронний ресурс].- Режим доступу : www.istock.com.ua
145. Сільське господарство України. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
146. Скударь Г. М. Управление конкурентоспособностью крупного акционерного общества // К. «Наукова думка», 2014 г.
147. Список електронних бібліотек URL - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://chtivo.biz/ekonomika/307>

148. Спілка молочних підприємств України. Моніторинг розвитку ринку молока та молочних продуктів України (VII випуск): К., 2012.
149. Станіславчук О. // Гнучкий контролінг як елемент анти- кризового управління підприємством [Електронний ре- сурс] / Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2009_28/Statti/22PDF.pdf
150. Станіславчук О. // Гнучкий контролінг як елемент анти- кризового управління підприємством [Електронний ре- сурс] / Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2009_28/Statti/22PDF.pdf
151. Статистичний щорічник України. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL- [Електронний ресурс].- Режим доспуу :: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
152. Стефанюк І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2010. – №2. – с. 146- 154
153. Стоянов Е.А., Стоянова Е.С. Экспертная диагностика и аудит финансово-хозяйственного положения предприятия. // М.: «Перспектива», 2013 г.
154. Терещенко О. О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством / О. О. Терещенко // Фінанси Українию. – 2011. – № 12. – С. 56–63.
155. Терещенко, О. О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством / О. О. Терещенко // Фінанси України. – 2011. – № 12. – С. 56-63.
156. Терещенко, О. О. Фінансовий контролінг / [Електронний ресурс]: навч. посіб. / О. О. Терещенко, Н. Д. Баб'як. – К.: КНЕУ, 2013. – 407 с.
157. Тернавська І. Б. Сучасний стан та ефективність виробництва молока в сільськогосподарських підприємствах регіону. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2015. № 2. С. 76—82. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirpr_2015_2_16.
158. Томпсон А.А. Стратегический менеджмент: навч. Посіб – ЮНІТИ, 2013 г.

159. ТОП-10 найбільших виробників молочної продукції в Україні. URL - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://agravery.com/uk/posts/show/top-10-najbilsih-virobnikiv-molocnoi-produkcii-v-ukraini>.

160. Тюха І. В., Стеценко О. Д. Стан та тенденції розвитку вітчизняного ринку молока та молочних продуктів. Ефективна економіка, 2017. № 3. URL - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://www.m.nauka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=5427>.

161. Україна: Молочний сектор – підсумки 2017. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agroconf.org/content/ukrayina-molochniy-sektor-pidsumki-2013>

162. Ультапастеризоване молоко: в Україні радять – в Європі відмовляються URL - [Електронний ресурс].-<http://landlord.ua/v-ukrayini-ne-vistachaye-yakisnogo-moloka/>.

163. Уманців Г. В. Холдингові компанії та промислово-фінансові групи у сучасній економіці / Г. В. Уманців. – К. : ВІРА-Р, 2002. – 492 с.

164. Управление крупным промышленным комплексом в транзитивной экономике: монография / под ред. проф. Ю. Г. Лысенко, проф. Н. Г. Гузя. – Донецк : Юго-Восток, 2003.– 670 с

165. Фатхутдинов.В.А. Производственный менеджмент. // Учебник для ВУЗов. М. «Финансы и статистика», 2015 г.

166. Федосєєва Г. С. Україна на світовому ринку молочної продукції: проблемні питання та перспективи. Наук. вісн. Ужгород. нац. ун-ту. 2016. № 6. Ч. 3. С. 110—112.

167. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я // М. «Финансы и статистика», 2013 г.

168. Функціонування молокопродуктового і м'ясопродуктового підкомплексів в умовах розвитку інтеграції / М. М. Ільчук, М. М. Рудий. – К. : „Нічлава”, 2006. – 384 с.

169. Хайлук С. О. Концептуальні положення реалізації системи контролінгу на підприємствах переробної галузі / С. О. Хайлук // Економіка АПК. – 2008. – №2. – С. 91-97

170. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Хан Д.; Пер. с нем.; под ред. и с предисл. Турчака А. А., Головача Л.Г., Лукашевича М. Л. – М. : Финансы и статистика. – 2014. - с. 113

171. Холодний Г.О. Теоретичні аспекти стратегічного планування на підприємствах України / Г.О. Холодний. – [Електронний ресурс].- Режим доступу : www.docs.google.com/viewer?pid=bl&scrid=ADGEES.

172. Циглик І. І. Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України / Циглик І. І., Мозіль І. О., Кідрякова Н. В. // Економіка. Фінанси. Право. – 2014. – №4. - с. 14

173. Шапиро В. Д. Управление проектами. // М. «Финансы и статистика», 2103 г.

174. Шевченко Л. С. Конкурентное управление: учеб. пособие / Л. С. Шевченко – Х. : Эспада, 2014. – 520 с

175. Шевченко О. О. Економічна доступність продовольчого забезпечення. Державне будівництво. 2018. № 2. URL - [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/debu/2008-2/doc/2/11.pdf>.

176. Шегда А.В. Економіка підприємства: Навч. посібн. / А.В. Шегда, Т.М. Литвиненко, М.П. Нахаба. – К.: Знання-Прес, 2015. – 127с.

177. Шеремет А.Д. Управленческий учет. – М., 2012.-Гл.2.-с.32-57,58-81.

178. Шершньова З.Є. Стратегічне управління. / Шершньова З.Є. Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2004. – 699 с.

179. Шнайдер Паскаль Даніель. Саувегарде і аменеджмент де ла foret classée de Farako (рeгiон Sikasso, Малі-Суд) беруть участь і в пільгових умовах: Abh. / Ecole polytechnique federale Цюрих. - Цюрих, 1996. - 358 с.]

180. Экономика и финансы предприятия. Учебное пособие. – Донецк., 2012.-с.132-154,251-264.

181. Экономика предприятия и отрасли промышленности. – Ростов н/Д., 2011.-Гл.12.-с.234-248.

182. Яців І. Б. Оцінка варіації рівня економічної доступності продовольства. Економічний аналіз : зб. наук. пр. Тернопіль : Вид.-поліграф. центр Тернопіль. нац. екон. ун-ту "Економічна думка". 2014. Т. 15. № 1. С. 228—236.