**Методичний інструментарій оперативного контролінгу**

**5.1. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЯК БАЗА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Виділяють три основні етапи процесу управління: збір та обробка інформації; аналіз; прийняття управлінських рішень. Серед них аналіз посідає проміжне місце. Звідси випливає, що інформаційне забезпечення аналізу є складником системи інформаційного забезпечення управління, оскільки економічний аналіз є елементом, сходинкою процесу управління.

Інформаційне забезпечення економічного аналізу господарської діяльності — це система даних і способи їх обробки, що дають змогу виявити реальну діяльність керівного об’єкта, дію факторів, що його визначають, а також можливості здійснення необхідних керівних дій. Його відмінність від інформаційного забезпечення управління полягає у тому, що останнє отримує не лише дані на основі збору й обробки інформації, а й результати аналізу. Іншими словами, інформаційне забезпечення управління є значно ширшим.

До основної інформації, яку використовують у галузі господарської діяльності об’єднань (підприємств), належать такі її види: нормативна, планова, облікова і необлікова.

Щодо нормативної інформації, то слід зазначити, що в Україні затверджена єдина система науково обґрунтованих техніко-економічних норм і нормативів для планування економічного та соціального розвитку. Єдина система норм і нормативів передбачає їх склад, порядок та методи формування, оновлення і використання при розробці перспективних та поточних планів, повніше виявлення і використання резервів виробництва, подальше підвищення його ефективності.

До системи норм і нормативів входять такі їх групи:  
• нормативи ефективності загального виробництва;  
• норми і нормативи затрат праці та зарплати;  
• норми і нормативи затрат та запасу сировини, матеріалів,

палива й енергії;

• норми і нормативи використання виробничих потужностей та норми продовження освоєння проектних потужностей;

• нормативи капіталовкладень і капітального будівництва;

• норми і нормативи необхідності та запасів виробничого устаткування;

• фінансові норми і нормативи;

• норми грошових (комплексних) затрат на виробництво (обслуговування, відрахування на цільові заходи тощо);

• соціально-економічні норми і нормативи;  
• норми і нормативи охорони навколишнього середовища. Важливе місце в нормативному господарстві об’єднання (підприємства) займають норми використання виробничих резервів, які класифікують залежно від таких ознак:

• за масштабом використання — цехові, заводські, підгалузеві, галузеві, міжгалузеві;

• за періодом дії — часові; змінні (поточні); перспективні; до- вготермінові;

• за ступенем узагальнення — індивідуальні та групові;

• за видами виробництв — основного виробництва та на додаткові потреби;

• за цілеспрямованістю використання — поопераційні; поде- тальні; повиробничі; постадійні та збільшені.

При аналізі обґрунтованості норм затрат сировини, матеріалів, палива, енергії і затрат праці у виробництві промислової продукції використовують такі джерела інформації, як: затверджені регламенти й іншу технічну документацію (технічні карти, креслення на вироби); стандарти та технічні умови на сировину і готову продукцію; технічні звіти об’єднання; плани організаційно- технічних заходів з економії сировини, матеріалів, палива, енергії, зниження трудомісткості продукції на запланований період, дані про виконання плану заходів за звітний період; дані звітів ідентичних підприємств і рішень галузевих нарад; звіти науково-дослідних і проектно-конструкторських інститутів про науково- дослідні роботи в даній сфері.

При оцінюванні дотримання затверджених норм витрат сировини, матеріалів, палива, енергії і затрат використовують, як правило, нормативні, планові і звітні калькуляції собівартості окремих виробів чи відповідних калькуляційних одиниць.

Крім цього, узагальнені нормативні показники у вартісному виразі готової продукції (наприклад, нормативи витрат заробітної плати на вартість продукції, норми запасів сировини, матеріалів і палива) чи в натуральних одиницях (лінії чисельності) наводяться у певних розділах планів і форм звітності підприємств та об’єднань.

Планова інформація — це сукупність даних про склад запланованого об’єкта і тенденцію його розвитку. Вона відображена в оперативних, змінних і перспективних планах, а також у довготермінових прогнозах розвитку підприємств, об’єднань і галузей національної економіки.

Прогнози розвитку економіки охоплюють періоди часу від 15 до 20 і більше років. Перспективними є плани, розраховані на 5 і 10 років. Питання про співвідношення змінних та оперативних планів залишається й досі суперечливим, оскільки поки що не знайдено способу цілеспрямованого вирішення цього питання з урахуванням не лише вищезазначеного періоду дії планів, а й рівня управління і ступеня механізації (автоматизації) обчислювальних робіт.

При сучасному рівні механізації й автоматизації управління на підприємствах і у виробничих об’єднаннях поточними є річні, квартальні і місячні плани. Поступово вся щомісячна інформація належатиме до оперативної, що дасть змогу підвищити гнучкість управління.

Більшість керівних дій у цих умовах набуватиме превентивного характеру, який дасть можливість попередити розвиток небажаних тенденцій.

Зазначені вище різновиди планів розробляють на основі прийнятності показників. Так, на даний час утворена єдина система планових показників економічності суспільного виробництва на різних його рівнях: по народному господарству в цілому, по галузях, об’єднаннях, підприємствах, а також визначені принципи його побудови, методи вираховування окремих показників, порядок використання її в аналізі діяльності господарства.

Система показників складається з шести розділів. У першому подані узагальнені показники, що характеризують використання основних видів виробничих ресурсів; праці; основних фондів, обігових засобів та капітальних вкладень; сировини, матеріалів, палива й енергії. У двох останніх розділах міститься інформація про показники ефективності нової техніки і зовнішньоекономічних зв’язків.

Крім цього, у бізнес-плані підприємства (об’єднання) є наявна інформація про показники, які планують розрахунково і які не є директивними. Це стосується, наприклад, чисельності працюючих за їх складом та кваліфікацією, затрат на виробництво за елементами та калькуляційними статтями, а також за групами фінансових результатів та ін.

Обсяг поточної планової інформації такого типу в річних планах набагато більший, ніж в оперативних чи перспективних планах. Подібний об’єкт в оперативних чи перспективних планах містить інформацію про вужче коло покупців, хоча причини цього для кожного з них різні. Оперативна планова інформація вже за своїм складом є поточною (річною) через необхідність оптимізувати час, затрачений на обробку і збір інформації з метою своєчасної підготовки оперативних керівних рішень. Перспективні дані є своєрідними орієнтирами, і в деяких випадках їх неможливо детально розрахувати через відсутність знань про тенденції майбутнього розвитку і недосконалість методів прогнозування.

Зазначені відмінності оперативної, поточної і перспективної планової (як до речі, й облікової) інформації враховують при організації та проведенні економічного аналізу господарської діяльності підприємств і об’єднань.

**5.2. АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ — ОСНОВНИЙ ІНСТРУМЕНТ ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

Важливе значення в процесі проведення економічного аналізу надається аналізу відхилень фактичних показників від запланованих (нормативних чи кошторисних). За основу для визначення відхилень можуть служити й певні базові періоди господарювання — минулий рік, минулий квартал, минуле півріччя тощо.

Найбільш вагомого значення в сучасних умовах господарювання набувають відхилення від норм. Під відхиленнями від норм слід вважати абсолютні відмінності від діючих поточних норм витрачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, заробітної плати та інших прямих витрат на виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг і відносну величину розходжень фактичних й кошторисних непрямих витрат.

Відхилення бувають позитивними (економія) і негативними (перевитрати); облікованими і необлікованими; матеріальними і вартісними.

Позитивні відхилення прямих затрат розглядаються з точки зору обґрунтованості норм і нормативів, розрахованих на одиницю продукції. Відхилення в частині постійних витрат аналізують за їх реагуванням на зміну обсягів виробництва й дотриманням гнучких кошторисів.

Негативні відхилення прямих затрат аналізують з позицій дотримання технологічних процесів, стандартів організації і управління виробництвом стосовно конкретних видів продукції, робіт чи послуг.

Обліковані відхилення — це відхилення, які фактично відображені у певних бухгалтерських документах, внаслідок чого їх називають ще документованими. До них відносяться виявлені відхилення: за даними сигнальної документації до початку про- цесу виробництва; в міру виконання виробничого завдання; з допомогою розрахунків і формул після закінчення звітного періоду (від декількох годин до декількох місяців).

Необліковані (недокументовані) в даному звітному періоді відхилення від норм виявляються методами інвентаризації незавершеного виробництва, готової і забракованої продукції, матеріальних цінностей тощо. Причинами їх утворення можуть бути: неточності в процесі відпуску і підрахунку залишків матеріалів;приховування браку; псування, втрати і недостачі напівфабрикатів, деталей і продукції; неточності інвентаризації залишків матеріалів і незавершеного виробництва. Необліковані відхилення визначаються після закінчення звітного періоду й свідчать про недостатній рівень організації виробництва й управлінського обліку.

Матеріальні відхилення виникають у постачальницько-заготівельній та виробничій діяльності. Їх розподіляють між залишками матеріалів, незавершеного виробництва, готової і реалізованої у даному звітному періоді продукції.

Вартісні відхилення, як правило, відносять на собівартість реалізованої продукції.

Процес аналізу відхилень складається з ряду процедур. Так, на відхилення з прибутку впливає три групи відхилень, а саме: відхилення з виторгу від реалізації продукції (виконаних робіт чи наданих послуг), відхилення від норм виробничих затрат та відхилення від норм затрат з реалізації продукції. У свою чергу, на останні відхилення мають вплив відхилення за цінами на продукцію та відхилення з обсягу реалізації продукції.

Відхилення від норм виробничих затрат складаються з відхилень за матеріалами, відхилень за затратами праці основних виробничих робітників, відхилень за змінними накладними (загаль-новиробничими) витратами та відхилень за постійними (загально- виробничими) накладними витратами. На кожне з названих відхилень безпосередній вплив мають ще інші відхилення, на яких зупинимось більш детально.

**5.3. МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВІДХИЛЕНЬ ФАКТИЧНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ПЛАНОВИХ. КЛАСИФІКАЦІЯ ВІДХИЛЕНЬ**

Для оцінки ефективності роботи підрозділів і правильності складання бюджетів проводять аналіз відхилень фактичних результатів від планових. Існують різні способи такого аналізу, але найбільш поширеним є факторний аналіз відхилень.

Аналіз відхилень — основний інструмент оцінки діяльності центру витрат. Поточний контроль і аналіз відхилень дозволяють вчасно переналагодити систему управління виробництвом: менеджер має можливість у будь-який момент впливати на процеси, що протікають, не чекаючи закінчення періоду, на який були розроблені цілі і критерії, що відображають їх.

Економічний аналіз відхилень — це, насамперед, факторний аналіз. Його ціль — визначення і детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, що можуть призвести до виникнення відхилень.

Відхилення є наслідком зміни трьох основних факторів: обсягу виробництва, цін на ресурси і норм витрат на одиницю випуску, причому, як правило, усі фактори впливають одночасно. Це можна пояснити наступним:

• не витримані заплановані обсяги виробництва (внаслідок зміни попиту на різні види продукції чи через різні труднощі, пов’язані з її виробництвом, — нестача потужностей, недостача оборотного капіталу тощо);

• змінилися ціни на ресурси (в умовах нестабільності ринку чим глибше загальноекономічна криза, тим складніше прогнозувати ціни);

• відбулися зміни норм витрат: зменшення (завищені норми були розроблені раніше для виконання планів, спущених «звер- ху»), збільшення (у наявності перевитрат ресурсів — необхідно виявити причину і вжити заходів для ліквідації відхилень).

Для ефективного оперативного управління необхідно виявити причини відхилень (визначити, які відхилення, якими факторами викликані; встановити відповідальність за те, що відбулося; прийняти рішення, що дозволяють уникнути небажаних відхилень у майбутньому). Для цього на практиці використовують метод ланцюгових підстановок.

**5.4. МЕТОДИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА**

Найважливішою метою підприємства є покращення рентабельності, забезпечення ліквідності і підвищення ефективності роботи.

Зміст будь-якої системи контролінгу полягає у її орієнтації на мету, майбутнє і «вузькі місця». За допомогою оперативних методів можна своєчасно виявити відхилення від накресленого курсу. Таким чином керівники усіх рівнів можуть проводити цілеспрямовані заходи в різних галузях діяльності, щоб забезпечити досягнення встановлених цілей.

До оперативних методів контролінгу слід віднести такі види:

• облік результатів;  
• аналіз результатів;  
• планування результатів (середньо- і короткострокове);

• управління результатами;  
• контроль результатів;  
• «вузькі місця «результатів діяльності;  
• мотивація для досягнення результатів;  
• пошук та прийняття до уваги граничних величин.

Охарактеризуємо дещо детальніше суть кожного із наведених вище оперативних методів контролінгу.  
 Облік результатів — полягає у виборі правильно методу обліку затрат і на цій основі визначення результатів діяльності: обліку результатів на основі повних затрат чи методу обліку затрат на реалізовану продукцію (на базі граничних або виробничих витрат), які в зарубіжній практиці носять назву І і ІІ типів організації обліку часткових затрат.

Аналіз результатів — здійснюється за основними параметрами прийняття рішень з деталізованим визначенням і аналізом порядку переваги (ранжування) товарів (в умовах повного завантаження і недовантаження) потужностей.

Такий аналіз доцільно проводити, на нашу думку, за найбільш короткі проміжки часу. Залежно від специфіки діяльності підприємств та організацій це може бути тиждень, декада, місяць чи навіть квартал. Дані квартального аналізу результатів можна рекомендувати підприємствам суднобудування, літакобудування, а також підрядним будівельним організаціям, які здійснюють будівництво великогабаритних об’єктів (з нормативними термінами тривалості будівництва понад один рік).

Планування результатів— відбувається на основі складання альтернативних планів з використанням основних параметрів прийняття рішення, даних про цільові суми покриття і кривих захисних сум покриття.

Управління результатами — здійснюється на основі використання методу нарахування комісійних з результатів у комбінації (поєднанні) з принципом нарахування премій за виконання планів і обліком сум покриття в розрізі клієнтів.

Контроль за результатами — здійснюється на основі аналізу сум покриття наростаючим підсумком планових сум покриття і ступенів покриття з одночасним аналізом планових і фактичних даних; він включає також і аналіз інших основних показників.

«Вузькі місця» результатів діяльності необхідно знаходити за допомогою даних про планові міри покриття і ліквідовувати шляхом управління затратами і результатами. До них слід віднести відсутність кваліфікованих працівників, систему діючого преміювання, труднощі у постачанні.

Мотивація для одержання позитивного (успішного) результату — досягається шляхом ідентифікації з духом фірми і її філософією. Якщо професіональні цілі і уява деяких груп праців- ників збігаються з метою (цілями) і уявою фірми, то членам окремих колективів підприємства легше проявити себе у спільній роботі.

Граничні величини — необхідно визначати і брати до уваги: мінімальний розмір партії (серії) з метою відшкодування по- стачальнику додаткових витрат, пов’язаних з виробництвом продукції більш дрібними партіями; мінімальні обсяги продажів з метою покриття постійних затрат; маржинальні суми покриття для забезпечення покриття повних витрат; максимальний розмір знижок при встановленні кінцевої відпускної ціни; запас фінансової стійкості.