

Н. М. Михайличенко,
кандидат економічних наук,

Д. А. Полянська,
Донбаська державна машинобудівна академія, м. Краматорськ.

МЕТОД СТУПІНЧАСТОГО РОЗРАХУНКУ СУМ ПОКРИТТЯ ЯК ОСНОВНИЙ ІНСТРУМЕНТ СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ

Постановки проблеми. На сьогоднішній день у ринкових умовах кожне підприємство спрямоване на максимальну ефективність від своєї виробничої діяльності. Це є основним підґрунтям для подальшого стабільного функціонування, оскільки сучасний ринок передбачає гостру конкуренцію між виробниками одного виду товару, боротьбу за місця збуту продукції, налагодження партнерських відносин з покупцями та постачальниками, завоювання довіри клієнтів, покращення якісних характеристик товару тощо. Зазначений цільовий комплекс вимагає багато зусиль, терпіння, та достатньої кількості ресурсів. Більшість підприємств на сьогоднішній час стають збитковими саме через недостатньо високий рівень управління. Для вирішення цієї проблеми необхідно впроваджувати контролінг, який є достатньо новим концептуальним напрямком в управлінні організацією.

Контролінг спрямований на підтримку фінансових рішень за допомогою надання правильної та достовірної інформації керівникам підприємства. В системі контролінгу існують різноманітні інструменти, які допомагають отримувати точну інформацію, необхідну для прийняття правильних управлінських рішень. Головним з цих інструментів на оперативному рівні контролінгу є ступінчастий розрахунок сум покриття. Даний метод слугує для визначення найбільш оптимальної програми виробництва, а також розробки програми маркетингового плану підприємства та для стимулювання роботи його центрів відповідальності. Сума покриття представляє собою різницю між виручкою від реалізації та окремими групами витрат.

Дана тема є особливо актуальною на сьогодні, оскільки сума покриття є проміжним показником при визначенні фінансового результату, для встановлення якого потрібно відняти постійні витрати, які в свою чергу можуть бути структуровані за потребами керівників. У результаті обліку покриття постійних витрат вдосконалюється структура прибутку, це дозволяє дізнатись, який вклад вносить центр фінансової відповідальності чи конкретний продукт чи в прибуток підприємства, а також обґрунтувати доцільність випуску того чи іншого виду продукції та обсяги його виробництва.

Аналіз останніх досліджень. Такий інструмент як ступінчастий розрахунок сум покриття ціка-

вить вчених-економістів, які розглядають питання щодо впровадження контролінгу на підприємствах, як от: Ю.О. Барабаш [1], О.Г. Головка [2], В.В. Карцева [3], О.А. Русановська [4] та інші. Втім, досліджень щодо впровадження даного методу на вітчизняних промислових підприємствах досі недостатньо.

Метою роботи є обґрунтування необхідності використання на підприємствах такого інструменту оперативного контролінгу як ступінчастий розрахунок сум покриття, адаптація методики використання даного методу на прикладі ПАТ «НКМЗ», а також розгляд основних переваг методу для використання його на вітчизняних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Сума покриття (маржинальний прибуток) – в загальному випадку, це різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами. Для того, щоб інформація, яку надає даний показник, була більш деталізованою та корисною, розрахунок сум покриття слід вести ступінчато, поступово вираховуючи витрати, класифіковані виходячи з потреб менеджменту конкретного підприємства. Наприклад, спершу вираховуються змінні прямі витрати за видами продукції, потім – умовно розподілені комплексні витрати за видами продукції, умовно постійні витрати цехів, виробництв (або інших центрів фінансової відповідальності, що становлять контролінгову структуру управління підприємством). І, нарешті, вираховуються умовно постійні витрати підприємства в цілому. Тому, коли підприємство отримує прибуток, остання зі ступінчастих сум покриття за всіма напрямками господарської діяльності перевищує величину всіх класифікованих витрат.

Такий розрахунок дозволяє отримати інструмент раннього попередження на основі складання бюджету ступінчастих сум покриття, побудованого на основі системи адаптивного управління функціонуванням підприємства. Ступінчастий розрахунок сум покриття дозволяє гнучко реагувати на потреби ринку та реакції покупців, на складові собівартості продукції тощо. А, як зазначає С.Я. Єлєцьких, «параметричне адаптивне управління функціонуванням підприємства з елементами раннього попередження впливу зовнішніх дестабілізуючих чинників» [5]. Отже, зростає не тільки конкурентоспроможність підприємства за рахунок оптимізації структурова-

них витрат, але і його здатність адаптуватися до негативних зовнішніх впливів.

Це також позитивно впливає на потенціал конкурентоспроможності підприємства в цілому. Як зазначають автори О.М. Крук та Т.Ю. Коритько, під потенціалом конкурентоспроможності підприємства слід розуміти сукупність ресурсів підприємства, що утворюють можливості під впливом конкуренції та визначають наявність фактичних конкурентних переваг, які обґрунтовують напрямки подальшого розвитку підприємства в довгостроковій перспективі порівняно з конкурентами на ринку [6]. А наявність гнучкого механізму оперативного реагування на зміну потреб ринку у вигляді ступінчастого розрахунку сум покриття, а також механізму оптимізації витрат саме і є важливою конкурентною перевагою.

В цілому, директ-костинг як один із проявів контролінгу – це і є система розрахунку сум покриття, основою якої є поділ витрат на змінні та постійні. Саме ступінчастий розрахунок сум покриття забезпечує менеджерів та керівників компанії важливою цілеспрямованою інформацією для прийняття рішень щодо витрат та прибутку, цін та аналізу обороту, планування, контролю та регулювання [7].

Отже, ступінчастий розрахунок сум покриття є управлінською інформаційною системою, яка планомірно забезпечує покриття всіх витрат підприємства, внаслідок цього воно отримує прибуток; ця система спрямована на фінансування заходів щодо розвитку та розширення підприємства за власний рахунок.

Для більш наглядного представлення адаптації даного методу проведемо ступінчастий розрахунок сум покриття на основі даних ПАТ «НКМЗ» за 2015 р. (табл. 1) [8].

На основі проведеного розрахунку стає зрозумілим, що підприємство у 2015 р. отримало прибуток. Зробивши ступінчастий розрахунок сум покриття, важливо відзначити, що у 2015 р. підприємство завдяки виторгу від реалізації може покрити змінні витрати, внаслідок чого з'являється сума покриття 1, яка у свою чергу покриває постійні витрати за видами продукції.

Потім утворюється сума покриття 2, яка у свою чергу покриває постійні витрати підрозділів, унаслідок цього утворюється сума покриття 3, яка може покрити загальновиробничі витрати. Після покриття всіх витрат підприємство отримує результат від своєї діяльності, а саме – прибуток, який характеризує ефективний розвиток підприємства.

Таблиця 1

Ступінчастий розрахунок сум покриття ПАТ «НКМЗ», 2015 р.

| Показники, грн | Типи продукції, центри фінансової відповідальності | | | |
|--|---|--|--|---|
| | Виробництво машин та устаткування для металургійної промисловості | Виробництво машин та устаткування для добувної промисловості | Устаткування підймальне та вантажно-розвантажувальне | Підшипники, колеса зубчасті, передачі зубчасті, елементи передач і приводів механічні |
| Виторг від реалізації | 1209449,1 | 677501,1 | 550071 | 528111,8 |
| Змінні витрати | 250745 | 261327 | 203876 | 205912 |
| Сума покриття 1 | 958704,1 | 416174,1 | 346195 | 322199,8 |
| Постійні витрати за видами продукції | 287656 | 123432 | 78634 | 45678 |
| Сума покриття 2 | 671048,1 | 292742,1 | 267561 | 276521,8 |
| Разом | 963790,2 | | 544082,8 | |
| Постійні витрати підрозділів | 239418 | | 90457 | |
| Сума покриття 3 | 724372,2 | | 453625,8 | |
| Разом | 1177998 | | | |
| Загальновиробничі витрати | 287085 | | | |
| Результат діяльності за даними управлінського обліку | 890913 | | | |

Важливо підкреслити, що підприємство має достатньо високі змінні витрати за окремими типами продукції та центрами фінансової відповідальності. Тому, незважаючи на те що, воно отримувало прибуток, варто застосувати заходи щодо зменшення цих витрат, тобто оптимізувати їх. Основними заходами щодо скорочення змінних витрат є:

- пошук більш вигідніших постачальників матеріалів та ресурсів за меншою ціною (але без втрати якості);

- зменшення витрат на постачання матеріалів: придбання власного транспорту, постачання оптимальними партіями.

Однак, скорочення витрат на оплату праці робітників є недоцільним, оскільки зменшуються стимули до праці, внаслідок цього – ефективність роботи.

Важливою також є оптимізація загальновиробничих витрат, для їх зменшення необхідно:

- скоротити витрати на управління виробництвом;

- оптимізувати витрати на оплату праці апарату управління дільницями, цехами, структурними підрозділами тощо.

Завдяки розрахунку сум покриття можна побачити, на якому етапі виникає збиток, тобто який етап містить у собі більші витрати, які необхідно оптимізувати. Розглянувши всі види продукції, важливо відмітити найбільшу рентабельність у виробництві машин та устаткування для металургійної промисловості. Треба приділити особливу увагу саме цій

продукції, оскільки вона приносить найбільший прибуток, при цьому необхідно підвищити якісні характеристики, покращити маркетингову діяльність для приваблення клієнтів, і внаслідок цього забезпечити підґрунтя для збільшення ціни на продукцію.

Розглянемо більш детально ступінчастий розрахунок сум покриття виробництва машин та устаткування для металургійної промисловості ПАТ «НКМЗ» у 2015 р. В основу розрахунку взято механоскладальні цехи (МЦ № 1, МЦ № 2, МЦ № 6, МЦ № 9, МЦ № 12, МЦ № 14) та редукторний цех (табл. 2).

Таблиця 2

Ступінчастий розрахунок сум покриття для виробництва машин та устаткування для металургійної промисловості ПАТ «НКМЗ», 2015 р.

| Показники, грн | Найменування цехів (центри витрат) | | | | | | |
|--|------------------------------------|--------|----------|--------|---------|---------|-----------------|
| | МЦ № 1 | МЦ № 2 | МЦ № 6 | МЦ № 9 | МЦ № 12 | МЦ № 14 | Редукторний цех |
| Виторг від реалізації | 309831 | 139141 | 114876,1 | 103033 | 112848 | 199103 | 230617 |
| Змінні витрати | 68833 | 34109 | 27033 | 9755 | 22555 | 42111 | 46349 |
| Сума покриття 1 | 240998 | 105032 | 87843,1 | 93278 | 90293 | 156992 | 184268 |
| Постійні витрати за цехами | 80344 | 32375 | 25004 | 31032 | 24141 | 44683 | 50077 |
| Сума покриття 2 | 160654 | 72657 | 62839,1 | 62246 | 66152 | 112309 | 134191 |
| Результат діяльності за даними управлінського обліку | 671048,1 | | | | | | |

Отже, зробивши ступінчастий розрахунок сум покриття виробництва машин та устаткування для металургійної промисловості ПАТ «НКМЗ» за даними 2015 р. і проаналізувавши при цьому витрати цехів, важливо відмітити, що виторг від реалізації повністю покриває змінні витрати, утворюючи при цьому суму покриття 1, яка покриває у свою чергу постійні витрати, в результаті чого утворюється позитивний результат діяльності цехів – прибуток. Найбільші витрати, які зазнають цехи – змінні. Оскільки сума покриття позитивна, тобто підприємство не зазнає збитків, остільки скорочення змінних витрат не є доцільним. Важливо вкладати кошти в розробку нових технологій, у збільшення клієнтської бази та збільшення прибутку підприємства. З таблиці 2 видно, що найбільші витрати зазнає механоскладальні цехи № 1, № 2 та № 14, а також редукторних цех, але, незважаючи на це, вони отримують найбільшу суму покриття 2. Найменша сума покриття спостерігається в механоскладальному цеху № 9, важливо також приділити йому більшу увагу, для його оптимізації або об'єднання з іншим цехом для того, щоб уникнути непотрібних витрат.

Таким чином, можна виділити основні переваги методу ступінчастого розрахунку сум покриття для його використання на вітчизняних підприємствах [4]:

- даний метод допомагає з'ясувати обсяг змінних витрат при зміні обсягів виробництва у кількісному вираженні та встановити для кожного продукту притаманний йому фінансовий результат.

Саме це допомагає підприємству здійснювати ефективну цінову політику, формуючи адекватну систему знижок;

- з'являється реальна можливість управління виробничою програмою шляхом порівняння прибутковості окремих товарів, обґрунтування рішення про доцільність включення нових продуктів у виробничу програму. Доти, поки продаж певної продукції забезпечує позитивну суму покриття, такі виробничі витрати вносять свій вклад у покриття постійних витрат;

- з'являється можливість оцінити вплив постійних витрат на кінцевий результат роботи підприємства. На сьогоднішній день частка постійних витрат на багатьох підприємствах має значну питому вагу, аналіз впливу цих витрат на прибуток з точки зору сум покриття дозволить менеджеру оцінити склад витрат з метою їх оптимізації;

- метод дозволяє обґрунтувати випуск конкретного продукту, планову ефективність роботи центрів відповідальності, а також приймати правильні рішення у сфері ціноутворення.

Висновки. Ступінчастий розрахунок сум покриття є важливим інструментом служби контролю, оскільки управління виробничою програмою для визначення продукції, яка приносить найбільший прибуток, є важливим у діяльності кожного підприємства, тому що в умовах ринкової конкуренції необхідно випускати лише ті товари, які користуються великим попитом. При цьому важливо покращувати їх якісні характеристики для того, щоб

забезпечити обґрунтування підвищення їх ціни, внаслідок чого буде зростати прибуток підприємства. На основі розрахунку сум покриття також можна дізнатись, на якому етапі підприємство отримало збиток від змінних або постійних витрат, унаслідок цього можна розробити заходи для подолання збитковості, тобто оптимізувати належним чином конкретні витрати. Тому важливо при функціонуванні служби оперативного контролінгу впроваджувати адаптовані методики для забезпечення ефективної роботи даної служби, а саме ступінчастий розрахунок сум покриття. Це забезпечить надання точної інформації керівникам підприємства, щоб останні, у свою чергу, мали можливість прийняття правильних та економічно обґрунтованих управлінських рішень для покращення економічної діяльності та довгострокового розвитку підприємства.

Література

1. **Барабаш Ю.О.** Методологія стратегічного та оперативного контролінгу / Ю.О. Барабаш // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2012. – Вип. 2. – С. 33-38. 2. **Головко О.Г.** Особливості впровадження системи фінансового контролінгу на вітчизняних підприємствах / О.Г. Головко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 1(16). 3. **Карцева В.В.** Систематизація інструментарію контролінгу на підприємстві: теоретичний аспект / В.В. Карцева // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 118-127. 4. **Русановська О.А.** Систематизація методів та інструментів оперативного контролінгу на підприємстві / О.А. Русановська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2014. – № 789: Логістика. – С. 142-151. 5. **Єлецьких С.Я.** Внутрішня структура механізму управління стійким розвитком підприємства / С.Я. Єлецьких // Економічний вісник Донбасу. – 2016. – № 3 (45). – С. 183-187. 6. **Korytko T.** Theoretical aspects definition of the potential competitiveness of enterprises / T. Korytko, E. Kruk // Економічний вісник Донбасу. – 2016. – № 4 (46). – С. 115-119. 7. **Шульга М.О.** Застосування методів оперативного контролінгу в системі управління підприємством / М.О. Шульга // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. – 2011. – Вип. 7. – С. 85-89. 8. ПАТ «НКМЗ» [Електронний ресурс] / Офіційний сайт. – Режим доступу: <http://www.nkmz.com/>.

Михайличенко Н. М., Полянська Д. А. Метод ступінчастого розрахунку сум покриття як основний інструмент служби контролінгу

У статті обґрунтовано доцільність використання методу ступінчастого розрахунку сум покриття як важливого інструменту служби оперативного контролінгу. Проведено адаптацію даного методу для великого виробничого підприємства. Обґрунтовано важливість застосування даного методу як основи ефективного управлінського процесу. Детально розглянуто розрахунок сум покриття на прикладі конкретного підприємства. Запропоновано заходи щодо зменшення окремих груп витрат для ведення ефективної діяльності та отримання прибутку. Сформульовано основні переваги методу ступінчастого розрахунку сум покриття.

Ключові слова: контролінг, директ-костинг, сума покриття, маржинальний прибуток, ступінчастий розрахунок сум покриття, змінні витрати, постійні витрати.

Михайличенко Н. Н., Полянская Д. А. Метод ступенчатого расчета сумм покрытия как основной инструмент службы контроллинга

В статье обоснована целесообразность использования метода ступенчатого расчета сумм покрытия как важного инструмента службы оперативного контроллинга. Проведена адаптация данного метода для крупного производственного предприятия. Обоснована важность применения данного метода как основы эффективного управленческого процесса. Детально рассмотрен расчет сумм покрытия на примере конкретного предприятия. Предложены меры по уменьшению отдельных групп расходов для ведения эффективной деятельности и получения прибыли. Сформулированы основные преимущества метода ступенчатого расчета сумм покрытия.

Ключевые слова: контроллинг, директ-костинг, сумма покрытия, маржинальная прибыль, ступенчатый расчет сумм покрытия, переменные затраты, постоянные затраты.

Mykhaylychenko N., Polyanskaya D. The method of calculating the sums stepped coverage as basic tool for controlling service

In the article the usefulness of the method of calculating the sums stepped coverage as an important tool for controlling operational service. An adaptation of this method for large industrial enterprises. The importance of this method as a basis of effective management process. The amount considered in detail covering the example of a particular company. The measures to reduce the cost of certain groups to conduct effective operations and profit. The basic advantages of the method of calculating the sums stepped coverage.

Keywords: controlling, direct costing, the amount of coverage, profit margin calculation step coverage amounts, variable costs, fixed costs.

Стаття надійшла до редакції 10.03.2017
Прийнято до друку 22.03.2017