

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ В. Н. КАРАЗІНА

КОНТРОЛІНГ

Конспект лекцій
з навчальної дисципліни для здобувачів вищої освіти
першого (бакалаврського) рівня за спеціальністю 073 «Менеджмент»
(освітня програма «Менеджмент організацій і адміністрування»)

Електронний ресурс

Рецензенти:

Т. І. Дем'яненко – канд. екон. наук, доцент, доцент ЗВО кафедри економіки та менеджменту Навчально-наукового інституту «Українська інженерно-педагогічна академія», Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна;

Ю. В. Романуша – канд. екон. наук, доцент, доцент ЗВО кафедри економіки підприємств та менеджменту Бахмутського навчально-наукового професійно-педагогічного інституту, Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна.

*Затверджено до розміщення в мережі Інтернет рішенням Науково-методичної ради
Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна
(протокол № 10 від 21 травня 2025 року)*

К 65 Контролінг : конспект лекцій з навчальної дисципліни для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня за спеціальністю 073 «Менеджмент» (освітня програма «Менеджмент організацій і адміністрування») [Електронний ресурс] / уклад. Ю. Е. Дуднева, М. О. Васильєва. – Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2025. – (PDF 105 с.)

У методичній розробці міститься конспект лекцій з дисципліни «Контролінг», у якому розкриваються ключові поняття, завдання, функції та види контролінгу, визначається роль контролінгу як інтеграційної функції управління, що забезпечує узгодженість інформаційних потоків, підтримку процесів планування, обліку, контролю й аналізу для прийняття ефективних управлінських рішень. Окрема увага приділена характеристиці об'єктів контролінгу, методам управлінського обліку, системам планування та бюджетування на підприємстві. Розглянуто методичні підходи до організації оперативного контролінгу та експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства, а також механізми контролінгу інвестиційних проєктів. Висвітлено організаційно-методичні основи формування системи контролінгу та її інтеграцію у систему прийняття управлінських рішень.

Видання призначене здобувачам вищої освіти ОС «бакалавр» спеціальності ДЗ «Менеджмент».

УДК 65.012.32(075.5).

© Харківський національний університет
імені В. Н. Каразіна, 2025

© Дуднева Ю. Е., Васильєва М. О., уклад., 2025

ЗМІСТ

Вступ	4
Тема 1. Контролінг: сутність, функції, види та основні завдання	7
Тема 2. Характеристика об'єктів контролінгу	17
Тема 3. Організація управлінського обліку в системі контролінгу	27
Тема 4. Система планування та бюджетування на підприємстві	36
Тема 5. Методичний інструментарій оперативного контролінгу	45
Тема 6. Експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства	59
Тема 7. Контролінг інвестиційних проєктів	66
Тема 8. Організаційно-методичні основи формування та функціонування системи контролінгу на підприємстві	74
Тема 9. Контролінг у системі прийняття управлінських рішень	86
Словник основних термінів та понять	98
Предметний покажчик	102
Список літератури	104

ВСТУП

В умовах зростаючої складності бізнес-середовища та підвищеної конкуренції одним із найефективніших підходів до забезпечення стабільного розвитку підприємства є впровадження сучасних систем управління, зокрема системи контролінгу. Контролінг посідає провідне місце серед інструментів стратегічного й оперативного управління, оскільки забезпечує інтеграцію процесів планування, обліку, контролю, аналізу та інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень. Світовий досвід свідчить про те, що в умовах динамічних змін, нестабільності економічного середовища та підвищених вимог до ефективності використання ресурсів саме контролінг здатний виступати ключовим елементом сучасного менеджменту.

Оцінюючи сучасний стан розвитку систем управлінського обліку на українських підприємствах, слід зазначити, що більшість компаній перебувають на етапі, де домінує орієнтація на потреби фінансової звітності. Вони здебільшого користуються інформаційною базою фінансового обліку, що не завжди забезпечує достатню гнучкість і своєчасність отримання управлінської інформації для прийняття стратегічних та оперативних рішень. У таких умовах виникає необхідність впровадження контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві, що забезпечує комплексне управління інформаційними потоками та інтегрує функції планування, обліку, аналізу й контролю в єдину систему управлінських рішень.

Контролінг представляє собою відособлену систему управлінського обліку, що враховує специфіку організаційної структури підприємства, характер його діяльності, а також адаптована до потреб та запитів менеджменту різних рівнів. Його функціонування ґрунтується на концепції інтегрованого управління ресурсами, де ключова роль відводиться формуванню релевантної інформації для забезпечення цілеспрямованого впливу на всі етапи управлінського циклу. У сучасних умовах контролінг виконує роль координаційного центру, що сприяє досягненню стратегічних і тактичних цілей підприємства шляхом підвищення ефективності його функціональних підсистем.

Метою вивчення дисципліни «Контролінг» є формування у здобувачів вищої освіти системних знань щодо концептуальних засад управління підприємством на основі інтеграції та координації діяльності його підрозділів для досягнення стратегічних та оперативних цілей. Засвоєння даного курсу дозволяє здобувачам вищої освіти опанувати базові поняття та категорії контролінгу, розкрити його функції, види й інструменти, а також набути практичних навичок щодо впровадження механізмів управлінського обліку, бюджетування, оперативного контролінгу та експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства. Особливу увагу приділено формуванню компетенцій із прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу, оптимізацію витрат та забезпечення економічної безпеки.

Актуальність дисципліни зумовлена необхідністю підготовки сучасних менеджерів, здатних здійснювати ефективне управління ресурсами підприємства

(організації) в умовах нестабільного ринкового середовища, що характеризується як внутрішніми викликами (обсяги виробництва, фінансова дисципліна, оптимальне використання виробничих потужностей, пошук надійних партнерів), так і зовнішніми (інтернаціоналізація економіки, зростання конкуренції, вплив глобальних кризових факторів). Сучасним управлінцям необхідно мати комплексне бачення системи управління підприємством і, зокрема, такого її важливого елемента, як формування повноцінної інформаційної бази для прийняття виважених управлінських рішень. Йдеться, перш за все, про вибір оптимальних управлінських стратегій, спрямованих на підвищення прибутковості, забезпечення сталого розвитку та зростання вартості бізнесу.

Конспект лекцій систематизує ключові положення теорії та практики контролінгу, містить методологічні основи та практичні рекомендації щодо організації системи контролінгу на підприємствах різних галузей економіки. Конспект стане корисним як для студентів, так і для практиків, зацікавлених у впровадженні сучасних систем управління на підприємстві.

Конспект лекцій з дисципліни структурований у відповідності до робочої навчальної програми, містить теоретичний матеріал з усіх тем курсу, може використовуватися студентами під час опрацювання лекційного матеріалу, самостійного вивчення матеріалу, підготовки до практичних занять, підготовки до іспиту. При укладанні даної методичної розробки використаний навчальний посібник з дисципліни «Контролінг», автор І. Є. Давидович, рекомендований Міністерством освіти і науки України у якості навчального посібника для студентів вищих навчальних закладів.

Змістовий модуль 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДИСЦИПЛІНИ «КОНТРОЛІНГ». УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, ПЛАНУВАННЯ ТА БЮДЖЕТУВАННЯ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

Компетентності, що формуються у здобувачів вищої освіти після вивчення модуля 1

Здобувач вищої освіти повинен знати:

- зміст контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві;
- роль стратегічного та оперативного контролінгу в управлінні розвитком підприємств в конкурентному середовищі;
- сутність витрат та їх класифікацію за різними ознаками;
- поняття центрів відповідальності, їх класифікацію та особливості функціонування;
- моделі роботи центрів витрат, прибутку, доходу, інвестицій на підприємстві;
- завдання управлінського обліку в системі контролінгу на підприємстві;
- характеристики основних методів управлінського обліку та їх застосування в процесі управління витратами;
- структуру системи бюджетування на підприємстві, взаємозв'язок окремих бюджетів та сферу їх застосування;
- основні показники та моделі оперативного аналізу діяльності підприємства в системі контролінгу.

Здобувач вищої освіти повинен уміти:

- орієнтуватися у фінансово-економічній інформації підприємства та визначати її значущість для процесу прийняття управлінських рішень;
- проводити системний аналіз діяльності підприємства та його структурних підрозділів з урахуванням ключових параметрів економічної безпеки;
- здійснювати класифікацію об'єктів контролінгу залежно від їх функціонального призначення;
- формувати системи планування і бюджетування в системі контролінгу на підприємстві;
- застосовувати методи стратегічної й оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємства з метою забезпечення економічної стійкості;
- здійснювати управлінський облік за нормативною та фактичною собівартістю;
- розробляти операційні бюджети підприємства відповідно до стратегічних і тактичних цілей діяльності;
- здійснювати поділ витрат на змінні та постійні залежно від рівня операційної активності підприємства;
- визначати розмір маржинального прибутку підприємства як основи для ухвалення управлінських рішень щодо оптимізації виробничої програми;
- здійснювати ABC-аналіз матеріальних потоків підприємства для підвищення ефективності управління запасами та логістикою.

Тема 1. КОНТРОЛІНГ: СУТНІСТЬ, ФУНКЦІЇ, ВИДИ ТА ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ

***Навчальна мета:** Сформувати у здобувачів уявлення про сутність контролінгу як самостійної функції управління підприємством. Ознайомити із ключовими функціями контролінгу та його роллю в управлінні підприємством. Розглянути різновиди контролінгу, їхню класифікацію та особливості застосування. Навчити відрізняти стратегічний і оперативний контролінг та пояснювати їхню роль у прийнятті управлінських рішень*

***Основні терміни та поняття:** контролінг, функції контролінгу, стратегічний контролінг, оперативний контролінг, управлінське рішення.*

1.1 Сутність контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві

Контролінг – це функціонально обумовлений напрямок економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Система контролінгу – це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, яка забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства. Поява такої дисципліни викликана переосмисленням ролі та значення менеджменту в сучасному бізнесі. Якщо до цього часу управління пов'язувалося, в основному, з вирішенням поточних справ на підприємстві, то в умовах загострення конкурентної боротьби і нестабільності зовнішнього та внутрішнього середовища, в якому функціонує підприємство і доводиться працювати менеджерам, управління пов'язується з успішністю діяльності його та забезпеченням тривалого існування.

Знаходячись на стику обліку, інформаційного забезпечення, контролю і координації, контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: він згруповує всі ці функції, інтегрує і координує їх, причому не заміняє собою управління підприємством, а лише переводить його на якісно новий рівень.

Контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, забезпечуючи зворотний зв'язок у контурі управління.

Але в деяких випадках метою підприємства може бути й інше, наприклад, завоювання частини ринку, усунення конкурентів, - тоді контролінг орієнтує зусилля підприємства в напрямку цих завдань, хоча кінцева мета все така ж отримання прибутку.

Нині існує неоднозначність трактувань, які характеризують внутрішній зміст цього поняття, наприклад: «управлінський облік», «контролінг», «внутрішньогосподарський облік». Одні автори і перекладачі вважають наведені поняття і об'єктивні явища господарської практики західних підприємств, які за ними криються, рівнозначними за змістом, інші ж – навпаки.

Очевидним є те, що неможливо відривати поняття і терміни від національного підґрунтя. Не зважаючи на походження слова «контролінг» від англійського «to control» - контролювати, управляти, в англійських країнах використовується термін

«управлінський облік», хоча працівників, в обов'язки яких входить формування інформації для управління, називають контролерами. У теорії і практиці управління німецькими підприємствами поняття «управлінський облік» відсутнє. Бухгалтерія чітко поділяється на фінансову і виробничу, внаслідок чого у Німеччині взято на озброєння англomовний термін «controlling», яким позначено якісно нове явище в управлінні підприємством. Під терміном «контролінг» в зарубіжній літературі розуміють спеціально сконструйовану систему на основі інтеграції методів планування, обліку, аналізу, нормування, контролю та управління, яка забезпечує отримання, опрацювання та узагальнення інформації про діяльність підприємства. Така система разом з вирішенням оперативних завдань орієнтується і на стратегічні цілі.

Завдання контролінгу значно більші за обсягом від завдань управлінського обліку, який входить у систему контролінгу в якості однієї із складових. Іноді робиться посилання на те, що контролінг у Німеччині рівнозначний управлінському обліку в США, Великобританії та інших країнах. В дійсності це не так. Зокрема, на німецьких підприємствах виділяється

- фінансовий облік (Finanzbuchhaltung),
- виробничий (Betriebsabrechnung)
- контролінг (Controlling).

Під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування. Концепція контролінгу передбачає розробку філософії поведінки фірми, використання принципу прямого і зворотного зв'язку в біокібернетичному контурі регулювання, розробку енергетичного балансу, балансу навколишнього середовища, створення системи обліку витрат, активізацію нематеріальних факторів (комунікації, мотивація, стимулювання праці).

Складність сучасних умов забезпечення прийняття рішень вимагає посилення узгодженості в діях штабних і лінійних управлінських кадрів. Розробка спеціальної системи контролінгу для підприємства вимагає від спеціаліста не лише знання проєктування інформаційних систем, але й проєктування сфери поведінки людей.

Предметом вивчення контролінгу є оперативне та стратегічне управління підприємством як структурними підрозділами стратегічних і поточних цілей та прийняття управлінських рішень з оптимізації співвідношення витрати - обсяг - прибуток.

Контролінг ґрунтується на наукових досягненнях різних дисциплін, таких як бухгалтерський облік, кібернетика, маркетинг, менеджмент, економічна теорія, планування, соціологія.

Контролінг базується на системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом реалізованої продукції, витратами та прибутком, кількістю витраченого часу на виробництво продукції, експлуатацією машин та управлінням іншими показниками, які характеризують рівень використання виробничих потужностей і ресурсів усіх видів.

Отже, контролінг як наука пов'язаний з управлінням та регулюванням господарської та фінансової діяльності, для чого використовується система отримання та обробки інформації про техніко-економічні показники роботи підприємства.

Відомо досить широке і загальне розуміння контролінгу як концепції

економічного управління підприємством, направленої на виявлення шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку. При цьому можна відмітити такі основні специфічні особливості контролінгу, як:

- єдність оперативних фінансово-економічних розрахунків і стратегічних рішень;
- нова орієнтація фінансово-економічних розрахунків для прийняття економічно обґрунтованих рішень;
- новий зміст таких традиційних функцій управління, як планування, контроль, інформаційне забезпечення, які утворюють ядро контролінгу як концепції управління;
- новий психологічний зміст ролі планово-економічних служб (служб контролінгу) на підприємстві.

1.2 Причини виникнення контролінгу. Основна мета та функції контролінгу

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

Також мета контролінгу зводиться до підтримання ефективного функціонування підприємства, вона визначається вищим керівництвом і може уточнюватися залежно від змін факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, в якому функціонує підприємство.

Метою може бути висока якість продукції, завоювання частки та розширення ринку продажу, зниження витрат на виробництво, зниження цін, збільшення прибутку, незалежність від кредиторів.

Метою контролінгу є також

- діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану,
- порівняння його з прогнозованим,
- виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки підприємств у відповідності до головної мети
- попередження негативного впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на фінансовий результат та становища на ринку.

Іншими словами, контролінг є системою спостереження та вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою. Стан контрольованих об'єктів визначається кількісними, якісними, структурними, часовими і просторовими характеристиками.

Загальні функції контролінгу:

- координація управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства;
- інформаційна і консультативна підтримка прийняття управлінських рішень;
- створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- забезпечення раціонального управлінського процесу.

Функції і завдання контролінгу наведені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Функції і завдання контролінгу

Функції	Завдання
1	2
Облік	Збір та опрацювання інформації, розробка і проведення системи внутрішнього обліку; уніфікація методів і критеріїв оцінки діяльності організації і її підрозділів.
Планування	Інформаційна підтримка при розробленні базисних планів; формування і вдосконалення всієї системи планування; встановлення потреб в інформації і часі для окремих етапів процесу планування; координація процесу обміну інформацією; перевірка запропонованих планів на повноту і реалізацію; упорядкування зведеного плану підприємства.
Контролю і регулювання	Визначення обсягів контролю у тимчасовому та змістовному розрізах; порівняння планових і фактичних обсягів для виміру та оцінки ступеня досягнення цілей; визначення допустимих меж, відхилень, розмірів; аналіз відхилень, визначення причин відхилень плану від факту і розробка пропозицій для зменшення відхилень.
Інформаційно-аналітичного забезпечення	Розробка інформаційної системи контролінгу, стандартизація інформаційних носіїв і каналів; надання цифрових матеріалів для здійснення контролю (керування організацією); збір і систематизація найбільш вагомих для прийняття рішень даних; розробка інструментарію для планування контролю і прийняття рішень; консультації на вибір коригування заходів і рішень; забезпечення економічності функціонування інформаційних систем.
Спеціальні функції	Збір і аналіз даних про зовнішнє середовище; вивчення досягнень конкурентів; обґрунтування доцільності злиття з іншими підприємствами або відкриття філій; проведення калькуляції для особливих замовлень; розрахунки ефективності інвестиційних проектів

Необхідність появи на сучасних підприємствах феномена контролінгу, можна пояснити такими причинами:

- 1) підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством;
- 2) ускладнення систем управління підприємством потребує механізму координації в середині системи управління;

- 3) інформаційний бум при недостатчі релевантної інформації потребує побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління;
- 4) загальнокультурне прагнення до синтезу, інтеграції різних галузей знань і людської діяльності.

Контролінг є структурованою системою, на відміну від контролю, який до цього часу не має структури, що робить його аморфним утворенням.

В технічному аспекті ці поняття мають деякі спільні ознаки, обумовлені ідентичністю об'єкта дослідження. Контролінг здійснює на систематичній основі спостереження за об'єктом і виявляє фактичний стан об'єкта, а контроль використовує дані про відхилення для прийняття рішень.

Контролінг є складною системою, яка досліджує:

- траєкторію стратегічного розвитку підприємства на основі визначеної генеральної мети, матеріальних, вартісних і соціальних цілей підприємства,
- відстеження тенденцій розвитку виробничих програм, господарських процесів, інвестиційних проєктів та фінансової діяльності на основі планування, обліку, аналізу
- контролю сукупності економічних показників і забезпечує інформацію для прийняття управлінських рішень.

Отже, основними елементами в цій системі є:

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

1.3 Основні концепції контролінгу

Контролінг є однією із функцій управління, зокрема концепцією ефективного управління підприємством, і забезпечує тривале його існування в умовах конкуренції. Сьогодні існують певні концепції контролінгу (таблиця 1.2).

Основні концепції контролінгу

Орієнтація концепції	Сутність та основні завдання контролінгу в рамках цієї концепції
На систему обліку	Переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних з плануванням і контролем діяльності підприємства
На управлінську інформаційну систему	Створення загальної інформаційної системи управління. Розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація, функціонування і інформаційна підтримка, оптимізація інформаційних потоків.
На систему управління: – з акцентом на планування і контроль – з акцентом на координацію	Планування та контроль діяльності структурних підрозділів підприємства. Координація діяльності системи управління підприємства.

1.4 Роль контролінгу в управлінському процесі. Взаємозв'язок контролінгу з функціями управління підприємством

Місце контролінгу в системі управління підприємством та його взаємозв'язок з функціями управління підприємством може бути проілюстроване наступним чином.

Функція планування. Завдання контролінгу в межах цієї функції управління: координація різних планів і розробка консолідованого плану в цілому по підприємству; розробка методики планування; розробка графіка складання планів; надання інформації для складання планів; перевірка планів, складених підрозділами підприємства.

Функція організування. Завдання контролінгу: облік та контроль витрат і результатів по підрозділах.

Функція стимулювання. Завдання контролінгу: стимулювання виконання планів по підрозділах.

Функція контролю та регулювання. Завдання контролінгу: порівняння планових та фактичних величин для виміру та оцінки ступеня досягнення цілей; встановлення допустимих меж відхилень від плану; аналіз відхилень, визначення причин відхилень плану від факту та вироблення пропозицій для зменшення відхилень.

Функція аналізу рішень та інформаційних потоків. Завдання контролінгу: участь у розробці архітектури управлінської інформаційної системи (постановка завдання для програмістів); збір найбільш значимих для прийняття управлінських

рішень даних; консультації по виборі коригувальних заходів та управлінських рішень; розробка інструментарію для планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

1.5 Види контролінгу. Сутність стратегічного і оперативного контролінгу

Види контролінгу: стратегічний та оперативний. Їх характеристику наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Характеристика оперативного та стратегічного контролінгу

Ознаки	Стратегічний контролінг	Оперативний контролінг
Орієнтація	Внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства	Економічна ефективність та рентабельність діяльності підприємства
Рівень управління	Стратегічний	Тактичний та оперативний
Цілі	Забезпечення виживання. Проведення антикризової політики. Підтримання потенціалу успіху.	Забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства
Головні завдання	Участь у встановленні кількісних та якісних цілей підприємства Відповідальність за стратегічне планування Розробка альтернативних стратегій Визначення критичних зовнішніх та внутрішніх умов, які лежать в основі стратегічних планів Визначення вузьких та пошук слабких місць Визначення слабких підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей Порівняння планових (нормативних) та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців та наслідків цих відхилень Аналіз економічної ефективності (особливо інновацій та інвестицій)	Керівництво при плануванні та розробці бюджету (поточне та оперативне планування). Визначення вузьких та пошук слабких місць для тактичного планування Визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей Порівняння планових (нормативних) та фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень Аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів Мотивація та створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень

Методи оперативного контролінгу діють до так званої умовної лінії часового горизонту і втрачають свою силу на лінії часового горизонту, а методи стратегічного контролінгу починають діяти по іншу сторону цього горизонту.

Методи оперативного контролінгу дозволяють оперативно управляти прибутком, є засобом такого управління, а також засобом вияву і ліквідації оперативних «вузьких місць» у сферах постачання, виробництва, реалізації і управління, тобто у межах (рамках) часового горизонту.

Якщо, наприклад, за технологією один вид матеріальних ресурсів замінюється іншим, ненавчених співробітників, які беруть участь у технологічному процесі, замінюють спеціалістами, облік з ручного способу ведення переводиться на ЕОМ, а коли замість механізованої вводиться електронна, інженерно-технічна і наукова праця, то контролер застосовує методи оперативного контролінгу.

Методи стратегічного контролінгу допомагають контролеру при побудові роботи служби інформації з метою найбільш раннього знаходження майбутніх «вузьких місць» економічного росту поза часовим горизонтом (по той бік часового горизонту).

Кінцева мета оперативних методів контролінгу – забезпечення прибутковості і ліквідності, а стратегічних методів – забезпечення існування підприємства та ліквідності.

З допомогою оперативних методів контролінгу можна мати дані про фактичні результати діяльності в різних аспектах (розрізах) діяльності, здійснити аналіз слабких сторін окремих підрозділів і організації в цілому, розробити програми з економії витрат, провести розрахунки економічної ефективності і здійснити активне управління продажами і прибутком на основі даних обліку сум покриття. Останнє здійснюється за допомогою розрахунку міри покриття.

1.6 Доцільність та необхідність застосування контролінгу у діяльності вітчизняних підприємств та передумови його запровадження

Особливістю ринкових відносин є формування значної кількості підприємств та організацій, які є економічно та юридично самостійними, незалежно від форми власності. У сучасних умовах господарювання відбувається об'єктивний процес зростання ролі і значення таких функцій управління, як облік, планування, аналіз і контроль, з одночасним переосмисленням їх завдань, наповненням новим змістом. У зв'язку з цим особливо актуальним для теорії і практики вітчизняного управління є досвід країн ринкової економіки як Західної Європи, так і американського континенту. Високорозвинені країни Заходу з метою забезпечення ефективного управління та довгострокового існування своїх фірм впроваджують і з успіхом використовують у себе систему контролінгу.

Ефективність діяльності фірми залежить від таких факторів, як цінність (корисність) продукції, випуском якої вона займається, її якість (якісні параметри – гарантійний термін роботи та ін.), дизайн (оформлення для збуту), реалізаційна вартість (відпускна, продажна ціна), насиченість даною продукцією ринку збуту (кількість та лице (марка) конкурентів), хто виступає потенційними споживачами

(покупцями) цієї продукції (їх характеристика – «платоспроможні» чи «зі зниженою платоспроможністю»). Звичайно, вирішенням цього ряду питань із наведених вище займається маркетинг. Проте керівною концепцією ефективного управління не лише зараз, але й у майбутньому, тобто забезпеченням довгострокового ефективного існування фірми, вважається контролінг.

Контролінг – це система управління і не просто управління, а ефективного управління. Той, хто вперше чує слово «контролінг», як правило, пов'язує його з поняттям контролю. Проте це дещо відмінне і навіть протилежне йому поняття.

Контроль направлений на минуле, на вияв помилок, відхилень, прорахунків і проблем. У більшості випадків мова йде також про те, щоб віднайти винуватців.

Контролінг – це управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства і його структурних підрозділів. Служба контролінгу прагне так керувати (управляти) процесами поточного аналізу і регулювання планових і фактичних показників, щоб по можливості виключити помилки, відхилення і прорахунки як зараз, так і у майбутньому. А виключення або ліквідація (недопущення) усіх перелічених негативних моментів у роботі приведе, безперечно, до досить ефективного управління у теперішньому часі та дасть можливість зберегти ці позиції на майбутнє.

Підприємства і організації України працюють в умовах дії ринкових відносин недавно, проте вони накладають особливий відбиток на організацію їх фінансово-господарської діяльності. Ринок змушує вітчизняні підприємства і організації постійно думати не лише над виробництвом продукції, а й над її збутом, шукати вигідних постачальників і покупців.

Постійний пошук резервів, знаходження «вузьких місць» стають головними для тих підприємств і організацій, які думають про майбутнє, про збереження трудового потенціалу, про розширення виробництва, а не його скорочення, яке спостерігається останнім часом в Україні і є характерним для чималої кількості великих підприємств. Саме таким підприємствам і організаціям доцільно вивчати зарубіжний досвід організації управління, обліку і контролю, оскільки ринкова економіка передбачає, що витрати і результати діяльності підприємств будуть цілком і повністю визначатися ступенем ефективності управління, обсягом і якістю роботи кожного підрозділу і члена трудового колективу.

Для об'єктивної оцінки цих параметрів необхідно буде видозмінити, перебудувати існуючу систему планування, нормування, обліку і звітності, націлити її, в першу чергу, на задоволення потреб внутрішнього управління. Якраз саме у цьому може бути корисною ідея і апробований зарубіжний досвід контролінгу, який викладений у перекладених українською мовою німецьких виданнях. Звичайно, досвід західнонімецьких підприємств не може бути у нас скопійованим автоматично з ряду причин, а саме: надто різні системи бухгалтерського обліку, у т. ч. витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Враховуючи той факт, що система організації бухгалтерського обліку в Україні централізована, підприємство самостійно не може змінити її, щоб зробити підґрунтя для запровадження контролінгу. Однак його можна застосовувати як систему внутрішнього оперативного управління фінансовими результатами діяльності підприємства, так як з деякою часткою умовності контролінг слід розуміти як систему управління прибутком підприємства.

Висновки до Тему 1.

Контролінг є ключовим елементом сучасної системи управління підприємством, що поєднує функції планування, обліку, контролю та аналізу. Його основне завдання полягає у створенні інформаційної основи для прийняття ефективних управлінських рішень. Залежно від рівня управління розрізняють стратегічний та оперативний контролінг: перший спрямований на довгостроковий розвиток, другий – на контроль поточної діяльності та оперативне коригування відхилень.

В умовах зростаючої невизначеності ринкового середовища контролінг набуває все більшого значення, оскільки дозволяє не лише оцінювати ефективність функціонування підприємства, а й прогнозувати можливі ризики та загрози. Важливим є впровадження контролінгу на підприємствах, які прагнуть підвищити свою конкурентоспроможність та забезпечити стабільне фінансове становище.

Питання для самоперевірки знань:

1. У чому полягає сутність контролінгу?
2. Що саме розуміють під контролінгом у США, Німеччини, Великобританії?
3. Визначте причини, які спричинили інтерес до контролінгу.
4. Чи можна поставити знак рівності між поняттями «управлінський облік», «контролінг», «внутрішньогосподарський облік»?
5. Які основні етапи розвитку контролінгу?
6. Чи може, на Вашу думку, сучасний бізнес обійтися без контролінгу?
7. Вказати, що є предметом контролінгу та які його об'єкти.
8. Яке значення контролінгу для управління бізнесом?
9. Дати порівняльну характеристику методів оперативного і стратегічного контролінгу.
10. Які об'єктивні передумови виникнення контролінгу?
11. Чому контролінг вважають одним із засобів, інструментів і одночасно складовою частиною мистецтва економічного управління?
12. Назвіть головні завдання контролінгу.
13. У чому перевага контролінгу над вітчизняними важелями управління виробничою діяльністю?
14. Які необхідні передумови для впровадження контролінгу у діяльність вітчизняних підприємств і організацій?

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Як еволюціонувала концепція контролінгу в європейських країнах та США?
2. Альтернативні моделі контролінгу в міжнародних компаніях.
3. Сучасні тренди розвитку контролінгу в умовах цифрової трансформації бізнесу.
4. Як поєднати контролінг і систему управління якістю (QMS)?
5. Забезпечення прозорості інформаційних потоків в системі контролінгу.
6. Які технології бізнес-аналітики (BI) використовуються у функції контролінгу?
7. Як впровадження контролінгу впливає на корпоративну культуру організації?
8. Які ключові компетенції має мати контролер у сучасній компанії?
9. Чим відрізняються підходи до контролінгу в малому і великому бізнесі?
10. Як забезпечити інтеграцію системи контролінгу в ERP-рішення підприємства?

Тема 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОБ'ЄКТІВ КОНТРОЛІНГУ

Навчальна мета: розкрити сутність витрат як основного об'єкта управління в системі контролінгу. Ознайомити з основними підходами до класифікації витрат залежно від різних ознак. Навчити визначати центри відповідальності на підприємстві, їх функції та роль у системі контролінгу. Пояснити значення калькулювання собівартості продукції у процесі прийняття управлінських рішень.

Основні терміни та поняття: об'єкти контролінгу, витрати, центри відповідальності, собівартість, фінансовий результат.

2.1. Витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу

Витрати – це зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Витрати визначаються одночасно з виникненням прибутку, для отримання якого вони здійсненні.

Для управління менеджерам потрібні не просто витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

За натурально-речовим складом витрати виробництва являють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників підприємств. Для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці. Затрачені засоби виробництва відновлюються за рахунок створеного продукту в натурі. Жива праця не відновлюється, а витрачається заново у новому циклі

виробництва. Із знов створеного продукту виділяють кошти на відновлення робочої сили, які і складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва.

В умовах товарного виробництва відповідним пунктом є витрати капіталу на засоби виробництва (c) та робочу силу (v).

Ці первинні витрати капіталу і є, по суті витратами виробництва. Вартість як загальна категорія товарного виробництва визначається загальною сумою уречевленої в товарі праці.

Різниця між цією сумою та витратами виробництва складає додану вартість (m).

Таким чином, загальна формула дійсних витрат виробництва наступна:

$$c + v + m.$$

Вартість продукту поділяється на перенесену вартість (c) та знов створену вартість ($v + m$), яка, у свою чергу, складається з вартості необхідного (v) та додаткового (m) продукту. Знов створена вартість складає чисту продукцію, що поділяється на фонд заробітної плати та прибуток.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначень пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат.

Не визнаються витратами:

платежі за договорами комісії, іншими аналогічними договорами;

попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

погашення одержаних позик; витрати, які відображають зменшення власного капіталу.

Склад витрат:

собівартість реалізованих товарів;

собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);

витрати, пов'язані з операційною діяльністю;

фінансові витрати;

інші витрати;

податки на прибуток;

непередбачені витрати.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод впродовж кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Валові витрати виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які, у свою чергу, купуються, виготовляються) платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) впродовж звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) і охороною праці.

2.2 Класифікація витрат

Класифікація витрат – це розподіл їх на групи за певними ознаками, засіб для рішення завдань керування: приймаючи рішення, керівник повинен чітко уявляти собі всі його наслідки. Щоб прийняти правильне рішення, керівникові важливо знати, які витрати й вигоди воно за собою спричинить.

Релевантними (істотними, значимими) можна вважати тільки такі майбутні витрати, які зміняться в результаті прийнятого рішення. При визначенні релевантних витрат потрібно врахувати безповоротні й альтернативні витрати з упущеною вигодою:

- безповоротні витрати, тобто витрати минулих періодів, не є істотними для прийняття управлінських рішень.

- альтернативні витрати та упущена вигода релевантні для прийняті рішень.

Мета класифікації витрат – виділити з загальної маси релевантну частину, на яку можна вплинути у певний момент.

Класифікацію необхідно розглядати одночасно в декількох аспектах:

- за стадіями технологічного процесу;

- за статтями витрат;

- за видами продукції;

- за центрами відповідальності;

- за динамікою витрат стосовно обсягу випуску;

- за ступенем регулювання витрат.

У даний час нараховується близько двох десятків групувань витрат за різними класифікаційними ознаками. Узагальнення цих витрат подано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Класифікація витрат на виробництво

Ознака класифікації	Види витрат
За кількістю випущеної продукції	Загальні, витрати на одиницю продукції
За ступенем однорідності	Прості (однoeлементні), комплексні
За можливістю віднесення на певний об'єкт калькуляції (за способом включення у собівартість продукції)	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (календарними періодами)	Поточні, одноразові, періодичні
За місцем виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо
За динамікою відносно обсягу випуску	Постійні (умовно-постійні), змінні
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, другорядних (підсобних) та обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні

За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
Згідно з роллю у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкту управління	У місцях виникнення, в центрах витрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки
За ступенем регулювання	Повністю регульовані, частково регульовані, слабо регульовані

Суть різних способів класифікації витрат показано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Категорії витрат

Група	Визначення	Приклад
<i>За динамікою відносно обсягу випуску</i>		
Постійні	Витрати, які залишаються незмінними незалежно від обсягу випуску	Загальногосподарські витрати
Змінні	Витрати, які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу випуску	Витрати на основні матеріали
Змішані	Витрати, які змінюються при зміні обсягу виробництва, але, на відміну від змінних витрат, не в прямій пропорції	Витрати на електроенергію
<i>За можливістю віднесення на певний об'єкт калькуляції</i>		
Прямі	Витрати, причетність яких до конкретного об'єкту калькуляції можна прослідкувати безпосередньо	Витрати на основні матеріали, заробітну плату робочим, утримання виробничого обладнання
Непрямі	Витрати, які неможливо безпосередньо ототожнювати з тим чи іншим об'єктом калькуляції	Витрати на утримання апарату управління
<i>За ступенем регулювання</i>		
Повністю регульовані	Витрати, які відображають чіткий (функціональний) взаємозв'язок між	Основні матеріали

	«входом» та «виходом» у процесі виробництва	
Частково регульовані (повільні)	Витрати, які виникають в результаті рішень, що приймає керівник періодично.	Витрати на маркетинг та рекламу
Слабо регульовані (задані)	Витрати, на величину яких неможливо впливати в короткостроковому періоді	Витрати на будівництво виробничого корпусу

Класифікація витрат згідно з цілями управління, яка наведена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Класифікація витрат стосовно мети дослідження

Ознака	Види витрат	Мета використання
1. За відношенням до виконавців	Контрольовані і неконтрольовані	З метою здійснення контролю за діяльністю виконавців
2. За відношенням до обсягу виробництва	Змінні і постійні	З метою оптимізації самого виробничого процесу та аналізу беззбитковості виробничого процесу (в системі обліку за змінними витратами)
3. За способом віднесення на собівартість об'єктів	Прямі і посередні	Для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку (за повною собівартістю)
4. За доцільністю витрачання	Продуктивні і непродуктивні	З метою контролю за економним використанням ресурсів
Ознака	Види витрат	Мета використання
5. За складом	Фактичні, планові, прогнозні	З метою прогнозування та регулювання витрат
6. Згідно з порядком віднесення витрат на період генерування прибутку	На продукт, на період	Для розрахунку окремих витрат і контролю за інвестиціями
7. Залежно від управлінського рішення	Релевантні і нерелевантні	З метою визначення впливу управлінського рішення на величину витрат
8. За місцем виникнення витрат і центрами відповідальності	Витрати на робочому місці, витрати бригади, дільниці, цеху (переділу)	З метою здійснення контролю за відповідальними особами за місцем виникнення витрат
9. За ступенем опосередкування	Загальні, середні	Для визначення загальних витрат і цін на окремі вироби
10. Залежно від терміну прийняття рішення	Поточні та довгострокові	З метою рішення короткострокових та довгострокових завдань

11. Залежно від того, чи враховують ці витрати для прийняття рішень	Безповоротні та уявні	З метою вибору оптимального із сукупності альтернативних рішень
12. Залежно від прийнятого рішення щодо завантаження виробничих потужностей	Інкрементні та маржинальні витрати і доходи	З метою прийняття рішень щодо збільшення обсягу виробництва продукції

2.3 Собівартість продукції та її види

Собівартість продукції (робіт, послуг) – грошове вираження витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції.

Показник «собівартість» використовується для:

- оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва;
- вибору оптимальних варіантів організації управління;
- внутрігосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків;
- при вирішенні питань впровадження нової техніки, підвищення якості продукції тощо.

Собівартість – один з найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки він:

- комплексно характеризує рівень витрат усіх наявних ресурсів підприємства, а відтак, і рівень техніки, технології та організації виробництва;
- є базою для оцінки економічної ефективності виробництва;
- є базою для встановлення цін на продукцію (роботи, послуги);
- є базою для визначення прибутку підприємства.

Витрати, які включають до собівартості продукції, визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг. Підвищення ролі та значення показника собівартості в управлінні виробництвом, в оцінці діяльності та контролі викликає необхідність класифікації цього показника за багатьма характерними ознаками (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Класифікація та характеристика собівартості

Критерій класифікації	Види собівартості	Характеристика
За складом витрат	Технологічна	Включає прямі витрати на робочому місці, ділянці Характеризує рівень витрат на здійснення окремих технологічних операцій, на виготовлення окремих деталей; можна прийняти рішення щодо власного виробництва чи придбання деталей у постачальника

	Виробнича	Технологічна собівартість збільшена на суму витрат, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами, що випускають продукцію. Характеризує рівень витрат на виготовлення продукції
	Повна	Виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних та витрат на збут. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції
За ступенем узагальнення даних	Індивідуальна	Характеризує витрати конкретного підприємства по випуску продукції
	Фірмова	Включає витрати на виробництво та реалізацію продукції по групі підприємств, які входять до об'єднання, фірми, тресту
	Середньо-галузева	Характеризує середні по галузі витрати на виробництво певного виробу і розраховується за формулою середньозваженої на підставі індивідуальних собівартостей підприємств галузі
За ознакою часу	Планова	Включаються максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені планом на наступний період
	Фактична	Характеризує розмір фактично витрачених засобів на випущену продукцію

2.4 Поняття про центри відповідальності та їх класифікація

Для контролінгу надзвичайно важливого значення в сьогоденних умовах господарювання набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству чи організації, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування витрат.

Як відомо, інформація про витрати формується за допомогою бухгалтерського обліку. Бухгалтерському апарату витрати на виробництво найкраще контролювати у процесі виробничого споживання ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування. У зв'язку з цим з'явилися такі об'єкти формування і обліку витрат, як місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності.

Центр відповідальності – це сегмент всередині підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа, яка приймає рішення.

Центри відповідальності бувають: центри витрат, центри прибутку, центри виторгу, центри інвестицій.

Місцем виникнення витрат називається місце, де вони фактично утворились. До місць виникнення витрат відносять структурні підрозділи (цехи, бригади, відділи, дільниці), які являють собою об'єкти нормування, планування і обліку витрат виробництва з метою контролю і управління витратами виробничих ресурсів. Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за

елементами витрат і статтями калькуляції.

Обліку за місцями виникнення витрат надається особливо важливе значення, так як впливати на собівартість і рівень економічності виробництва можливо лише на даному етапі. На етапі калькулювання можна лише більш-менш приблизно розподілити витрати виробництва між виробами, абсолютно не впливаючи на загальний рівень та характер цих витрат.

Приблизно в середині 40-х років XX ст. з'являється поняття «центр витрат», «оперативний центр витрат», під яким розуміють первинну ланку обліку витрат для контролю їх у підрозділах та більш точного розподілу витрат за об'єктами калькулювання, в якості яких можуть виступати: групи виробничого устаткування, робочі місця, технологічні процеси, виробничі дільниці.

Центр витрат – це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за витрати. Прикладом може бути цех з ремонту енергетичного устаткування. Можна вважати, що центр витрат – найменший підрозділ, а інші центри відповідальності складаються із центрів витрат.

Центри витрат – це первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, що характеризуються одноманітністю функцій і виробничих операцій, приблизним рівнем технічної оснащеності та організації, направленістю (спрямуванням) витрат. Їх виділяють в якості об'єкта планування і обліку витрат з метою деталізації витрат, посилення контролю і підвищення точності калькулювання.

У широкому розумінні слова центри витрат являють собою сфери відповідальності за окремі стадії кругообігу засобів на підприємстві. Центри витрат виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва.

В економічній літературі є така думка, що центри витрат поділяються на дві групи – первинні та акумулюючі. До первинних центрів витрат відносять бригади, дільниці, відділи апарату управління тощо, а до акумулюючих – центри за сферами кругообігу коштів – постачальницько-заготівельна, виробнича, організаційна, фінансово-збутова, непродуктивна діяльність.

Відповідно до класифікації витрат, центри витрат можна розбити на:

- центри регульованих витрат (наприклад, цех основного виробництва)
- центри частково регульованих витрат (наприклад, адміністрація підприємства).

Можна встановити оптимальне співвідношення між витратами, роботою та випуском (в натуральному вираженні) для центра регульованих витрат, та не можна цього зробити для центра частково регульованих витрат.

Центр виторгу – це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за виторг, але не за витрати (він же відповідає за витрати, але в обмеженому обсязі), наприклад, відділ збуту, що відповідає не за всю собівартість реалізованої продукції, а лише за витрати на її реалізацію. Взаємозв'язок між входом і виходом відсутній.

Центр прибутку – це підрозділ, керівник якого відповідає як за витрати, так і за прибутки, наприклад, підприємство в складі великого об'єднання. Центр прибутку може, у свою чергу, складатися з декількох центрів витрат. Наприклад, підприємство, що входить до складу об'єднання, складається із цехів і підрозділів.

Прикладом може бути одиночне підприємство в складі об'єднання. Тут існує взаємозв'язок між входом і виходом.

Центр інвестицій – це підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи й витрати, наприклад, новий споруджуваний виробничий об'єкт, підприємство в складі об'єднання. У цьому випадку існує взаємозв'язок між прибутком та інвестованим капіталом.

За функціональним принципом виділяють такі центри відповідальності:

- обслуговуючі;
- матеріальні;
- виробничі;
- управлінські;
- збутові.

Обслуговуючі центри відповідальності роблять послуги іншим центрам усередині підприємства (прикладами можуть бути електропідстанція, робоча їдальня тощо) – це допоміжні центри.

Матеріальні центри відповідальності існують для заготовляння й зберігання матеріалів (наприклад, відділ матеріально-технічного постачання, склади); це можуть бути як основні, так і допоміжні центри. Звичайно витрати матеріальних центрів відповідальності можна віднести на конкретний вид продукції (при досить детальному обліку).

Виробничі центри відповідальності – це підрозділи основного й допоміжного виробництва. Витрати підрозділів основного виробництва звичайно можна віднести на конкретну продукцію. Витрати допоміжних виробничих центрів включаються в собівартість продукції опосередковано (через основні центри відповідальності).

Управлінські центри відповідальності – адміністрація, бухгалтерія, юридичний відділ і т. ін. Витрати цих центрів безпосередньо не пов'язані з конкретними видами продукції. На практиці звичайно їх розподіляють по видах продукції пропорційно обраній базі (зарплаті, прямим витратам), хоча такий розподіл досить умовний.

Збутові центри відповідальності займаються реалізацією продукції (наприклад, відділ маркетингу, відділ збуту); це основні центри відповідальності, їхню роботу, як правило, можна співвіднести з конкретними видами продукції.

Вибір способу розподілу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати такі вимоги:

- у кожному центрі витрат повинні бути показник для вимірювання обсягу діяльності й база для розподілу витрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний;
- ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу;
- на центри відповідальності бажано відносити тільки прямі витрати, а розподіл загальногосподарських витрат не враховувати;
- оскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Формування витрат за центрами витрат і сферами відповідальності до цього часу ще не знайшло належного застосування на підприємствах України, хоча його

необхідність диктується тією обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження з метою обмеження витрат на виробництво, що призведе до мінімізації ціни продажу.

Поділ підприємства на центри відповідальності і класифікація витрат є фундаментом всієї системи контролінгу.

Висновки до Теми 2.

Об'єкти контролінгу – це елементи управлінської системи підприємства, що потребують постійного моніторингу та аналізу для ефективного управління. До них належать витрати, доходи, прибуток, фінансові результати, а також центри відповідальності, які визначають межі відповідальності структурних підрозділів підприємства.

Чітка ідентифікація об'єктів контролінгу забезпечує підвищення прозорості фінансових потоків, що сприяє ефективному використанню ресурсів.

Важливою складовою контролінгу є аналіз витрат, оскільки від їх структури залежить фінансовий результат підприємства. Запровадження системи контролінгу об'єктів дозволяє виявляти неефективні статті витрат, оцінювати доцільність інвестиційних рішень та покращувати загальну економічну ефективність підприємства.

Питання для самоперевірки знань:

1. У чому полягає необхідність класифікації витрат?
2. Які найбільш суттєві ознаки можуть бути покладені в основу класифікації затрат?
3. На які види поділяються затрати стосовно обсягу виробництва?
4. У чому саме проявляються відмінності затрат, згрупованих за калькуляційними статтями і економічними елементами?
5. Що таке релевантні і нерелевантні затрати?
6. Чим саме відрізняється повна собівартість продукції від її виробничої собівартості?
7. Дати визначення понять «центр витрат», «центр відповідальності», «центр прибутку», «центр виручки», «центр інвестицій».
8. Які принципи покладено в основу класифікації центрів відповідальності?
9. Вкажіть фактори, які впливають на вибір центрів витрат?

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Як визначити критичні об'єкти контролінгу в умовах обмежених ресурсів?
2. Підходи до оптимізації витрат у міжнародних компаніях.
3. Контроль нематеріальних активів підприємства.
4. Чи варто включати людський капітал до об'єктів контролінгу? Як це зробити?
5. Які методи оцінки ефективності центрів відповідальності найефективніші в практиці транснаціональних компаній?
6. Контроль інтелектуальної власності підприємства в межах контролінгу.
7. Як оцінити вплив ESG-факторів на об'єкти контролінгу?
8. Які є методики аналізу витрат життєвого циклу продукції в системі контролінгу?
9. Як оцінюються витрати на цифровізацію в об'єктах контролінгу?
10. Які показники рекомендується застосовувати для контролю підрозділів R&D?

Тема 3. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

Навчальна мета: ознайомити з основними принципами організації управлінського обліку на підприємстві. Розкрити взаємозв'язок управлінського обліку та контролінгу. Навчити застосовувати різні методи обліку для формування релевантної інформації в системі контролінгу.

Основні терміни та поняття: управлінський облік, інформаційне забезпечення, методи обліку, релевантна інформація.

3.1 Управлінський облік як вихідний елемент системи контролінгу

Управлінський облік – процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства.

Необхідність та актуальність впровадження управлінського обліку обумовлена рядом причин, серед яких:

- посилення конкуренції,
- розвиток автоматизації виробничих процесів,
- використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизації облікових робіт.

Прикладними практичними завданнями, які можуть бути вирішені за даними управлінського обліку, є:

- керування організаційно-функціональною й фінансовою структурами підприємства;
- керування продуктовою програмою й продажами;

- керування фінансами;
- керування витратами;
- керування персоналом й мотивацією праці; керування змінами;
- впровадження економічної моделі взаємин між підрозділами на підставі визначення внутрішніх продуктів та послуг.

Виділяють ряд методів управлінського обліку, а саме: фінансовий; індексний (статистичний); систематичний; економічний аналіз; комп'ютерні технології.

Принципи управлінського обліку:

- безперервність діяльності підприємств;
- єдиний грошовий вимірник;
- повнота та систематичність;
- періодичність;
- оцінка результатів діяльності дочірніх підприємств;
- прийнятність та багаторазове використання;
- комплексність;
- бюджетний метод управління.

Функції управлінського обліку:

Інформаційна – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття необхідних оперативних управлінських рішень.

Комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнем управління і різними структурними підрозділами одного рівня.

Контрольна – оперативний контроль, оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому для досягнення мети. Тут виділяють центри відповідальності.

Прогнозна – перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому, на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності.

Аналітична – вивчення всієї системи прийняття рішень з метою її удосконалення. На цьому етапі важливо зрозуміти, чи виконане поставлене завдання і що спричинило його невиконання

Основними завданнями управлінського обліку є:

- 1) збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства;

- 2) перевірка законності та доцільності господарських засобів та коштів, ефективне використання майна;

- 3) підведення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності управлінських і технологічних рішень;

- 4) складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників, а також інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Завдання системи управлінського обліку:

1) забезпечувати розподіл витрат у розрізі «реалізована продукція – товарно-матеріальні запаси», «постійні – змінні витрати», «прямі – непрямі витрати»;

2) сприяти виявленню проблемних питань у сфері витрат і розробленню альтернативних рішень для їхнього розв'язання;

3) уможливлювати використання сучасних методів управління витратами (таргет-костинг, директ-костинг, ретроградна калькуляція, ABC-аналіз, бенчмаркінг, CVP-аналіз, одно- та багатоступінчастий директ-костинг);

4) забезпечувати бюджетний контроль (аналіз причин відхилень фактичних показників витрат від планових);

5) давати змогу об'єктивно оцінити результати фінансово-господарської діяльності (чи окремих заходів, операцій) у плановому періоді в цілому на підприємстві та в розрізі окремих центрів відповідальності.

Методи управлінського обліку – це способи, за допомогою яких ведеться облік.

Їх класифікують за різними ознаками:

– за об'єктами обліку: облік за видами витрат, облік за центрами витрат, облік, диференціальний за базами розподілу витрат.

– за повнотою включення витрат у собівартість: облік за повною собівартістю, облік за обмеженою собівартістю.

– за інтерпретацією терміну «витрат»: облік за фактичною собівартістю, облік за нормативною собівартістю, облік за плановою собівартістю.

– за характером даних: дані про минуле, дані про теперішнє, дані про майбутнє, дані для оперативного управління, дані для планування.

Виходячи з ролі і значення управлінського обліку можна виділити такі найбільш суттєві його ознаки:

– підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи;

– забезпечення внутрішніх потреб підприємства в інформації;

– обмеження об'єктів обліку витратами на виробництво і калькулюванням собівартості продукції;

– конфіденційність.

Управлінський облік організовується в такому порядку, щоб повністю задовольнити потреби управління в інформації щодо формування собівартості і визначення рентабельності окремих видів продукції. Інформація про собівартість продукції є конфіденційною, і вона призначена для службового користування без права розголошення.

Предметом управлінського обліку є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі центрів витрат і сфер відповідальності і визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку.

3.2 Облік за фактичною собівартістю

Метод обліку фактичних витрат полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Принципи обліку фактичних витрат:

- повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво;
- облікова реєстрація їх у період виникнення в процесі виробництва;
- локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, об'єктами та носіями витрат;
- віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання;
- порівняння фактичних показників з плановими.

Недоліки: виключається можливість оперативного контролю; виявлення та усунення причини перевитрат, порушень у технологічних процесах; пошук та мобілізація внутрішніх виробничих резервів.

Облік по фактичній собівартості проходить за трьома напрямками: базовий варіант; в цінах минулого періоду; в планових цінах.

Базовий варіант обліку фактичної собівартості відображає фактичні витрати без будь-яких коректив і розраховується за формулою:

$$B_{\phi} = Q_{\phi} + Ц_{\phi} \quad (3.1)$$

де B_{ϕ} – фактичні витрати;

Q_{ϕ} – фактична кількість;

$Ц_{\phi}$ – фактична ціна.

Недоліки: відсутність нормативів для контролю за кількістю ресурсів; відсутність можливостей аналізу відхилень; складність розрахунку цін при обміні послуг між підрозділами; трудомісткість перерахунку на кожну одиницю ресурсів, що використовуються.

Перевага: простота.

Облік поточної собівартості в цінах минулого періоду визначається за формулою:

$$B = Ц_{mn} * Q_{\phi} + B \quad (3.2)$$

де B – витрати;

Q_{ϕ} – фактична кількість;

$Ц_{mn}$ – середня ціна минулого періоду;

B – відхилення за рахунок ціни.

Недоліки: використання в якості нормативу середньої ціни за минулий період, що не сприяє контролю за витратами; відсутність нормативів щодо витрачання ресурсів; «стрибки» собівартості як наслідок неможливості створення резервів.

Переваги: спрощення порівняння витрат за різні періоди; можливість контролю; спрощення ведення обліку.

Облік фактичних витрат в планових цінах проводиться за формулами:

$$B_{зф} = B_{зн} + B_з + B_ч \quad (3.3)$$

де $B_{зф}$, $B_{зн}$ – фактичні і планові витрати на зарплату;
 $B_з$, $B_ч$ – відхилення витрат, викликані зміною ставок.

$$B_{мф} = B_{мн} + B_q + B_ц \quad (3.4)$$

де $B_{мф}$, $B_{мн}$ – фактичні і планові витрати на матеріали;
 B_q , $B_ц$ – відхилення витрат, викликані зміною кількості та ціни на матеріали.

Недоліки: відсутність можливості контролю накладних витрат; «стрибки» собівартості як результат відсутності резервів.

Переваги: відсутність відхилення цін; можливість порівняння витрат різних періодів; можливість планування прямих витрат; можливість порівняння фактичних і планових значень.

3.3 Облік за нормативною собівартістю

Облік за нормативною собівартістю – це організація методології обліку, при якій зміни собівартості, допущені перевитратами, й економія засобів розкривається не тільки шляхом подальшого вивчення звітних калькуляцій, а й щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації і первинних облікових записів.

Завдання обліку за нормативною собівартістю:

- своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;

- оперативний аналіз витрат на виробництво;

- виявлення неврахованих резервів.

Принципи системи оперативного обліку:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу;

- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат матеріалів і заробітної плати;

- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;

- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм в момент їх виявлення, їх склад;

- щомісячне і щоквартальне коригування існуючих норм.

Нормативна калькуляція собівартості виробу відображає технічний рівень, якого досягло підприємство на певну дату. Фактична собівартість продукції при нормативному методі обліку обчислюється за формулою:

$$\Phi = H \pm B \pm Z \quad (3.5)$$

де H – поточні витрати за встановленими нормами;
 B – відхилення від діючих норм;
 Z – зміни діючих норм витрат.

Переваги нормативного обліку: можливість поточного нормативного обліку шляхом обліку відхилень від норм витрат; відокремлений облік змін норм; укрупнення об'єктів обліку; охоплення значної частини витрат; можливість рідше здійснювати інвентаризацію.

3.4 Система «стандарт-кост»

Система «стандарт-кост» це метод нормативного обліку і регулювання витрат.

Нормативні витрати – це витрати, обумовлені заздалегідь для досягнення ефективного виробництва. Вирахування фактичних витрат (собівартості) як сукупності нормативу і відхилення особливо доцільно в умовах крупно серійного та масового виробництва, але й у масштабах дрібносерійного й одиничного випуску продукції комп'ютеризація робить нормативний метод обліку настільки ж прийнятним і ефективним.

Зведений облік витрат на виробництво при нормативному підході ведеться по статтях витрат і видам або групам однорідних видів продукції.

Характерними рисами даного методу обліку витрат на виробництво є те, що планові величини базуються не на минулому досвіді, а на прогнозах на майбутнє; прямі змінні витрати плануються за видами продукції, а інші - за центрами витрат; плануються і ціни, і кількість.

Переваги цього методу обліку аналогічні тим, що властиві обліку за нормативною собівартістю. Окрім цього, більш глибока обґрунтованість планових величин у порівнянні з нормативними забезпечує в умовах даного методу збільшення точності прогнозів та ефективності контролю.

Стосовно недоліків, то ним є відносна складність. Для даного методу, як і для попереднього, характерні два варіанти його організації, а саме: з фіксованим обсягом випуску та з обсягом випуску, що змінюється.

З фіксованим обсягом випуску. Даний варіант аналогічний обліку за нормативною собівартістю з фіксованим обсягом випуску; відмінність полягає лише у тому, що замість нормативних застосовуються планові величини.

До переваг даного варіанта, крім тих, що властиві методу у цілому, можна віднести ще й відносну простоту, а також відсутність необхідності класифікувати витрати.

Недоліками цього варіанта є усі ті, що характерні для методу у цілому та ті, що належать до обліку за нормативною собівартістю з фіксованим обсягом випуску.

З обсягом випуску, що змінюється. Цей варіант аналогічний обліку за нормативною собівартістю з обсягом випуску, що змінюється; відмінність зводиться до того, що замість нормативних використовуються планові величини.

До переваг даного варіанта, крім тих, що мають відношення до методу у цілому, відносяться ще й такі, як:

- враховується характер поведінки витрат залежно від обсягу, що забезпечує високу точність результатів розрахунку і надається інформація для оперативного управління;

- порівняно з варіантом фіксованого обсягу випуску, тут покращуються можливості контролю;

- враховуються відхилення за рахунок обсягу.

Щодо недоліків, то вони ідентичні до тих, що характерні для методу у цілому та для обліку за нормативною собівартістю з обсягом випуску, що змінюється.

3.5 Система «директ-кост»

У 1950-х роках у зв'язку з посиленням конкуренції, розвитком теорії маркетингу і розподілом витрат на постійні та змінні сформувалася система «директ-кост», в основу якої покладений принцип контролю витрат у зв'язку з коливаннями обсягу виробництва або ступеню завантаження устаткування.

Характерною ознакою даної системи є поділ усіх витрат на дві основні групи: змінні, тобто ті, які залежать від обсягу виробництва і зростають у зв'язку із збільшенням випуску продукції, і постійні (умовно-постійні), які не залежать від обсягу виробництва і практично завжди залишаються на одному і тому ж рівні.

Змінні витрати з точки зору контролю за їх раціональністю завжди вимагають більшої уваги, ніж постійні, які нараховуються рівними сумами за однакові проміжки часу. Перевитрати, які викликають перевищення фактичної собівартості над плановою, як правило, виникають у сфері змінних витрат. Тому дуже важливо встановити контроль якраз за змінними витратами. У зв'язку з цим собівартість планується і обліковується в частині одних лише змінних витрат. Що ж стосується постійних витрат, то вони (будучи зібрані на окремому рахунку) щомісячно або один раз в рік списуються безпосередньо на дебет рахунка «Прибутки і збитки». Таким чином, валовий прибуток доводиться до рівня (величини) чистого прибутку.

Загальним для всіх цих модифікацій системи «директ-кост» є те, що визначається не повна, а часткова собівартість.

Вирахування прямих витрат допомагає розробляти ефективний план прибутків, збутові плани і – на їхній основі – виробничий план, при складанні якого для кожного виду продукції знаходять прямі витрати і максимально можливий прибуток.

Проте це не означає, що постійні витрати взагалі не контролюються. Навпаки, з самого початку здійснюється жорстка перевірка всіх постійних цілому, так і по окремих виробничих підрозділах. Обліковані фактичні витрати порівнюються з витратами по кошторису і виявляється рівень господарювання у кожному підрозділі, про що свідчить економія чи перевитрати порівняно з кошторисом. Таким чином визначається вклад кожного підрозділу у формування кінцевого господарського результату по підприємству в цілому, так як поряд з економією або перевитратами за змінними витратами на формування прибутку впливає економія або перевитрати

за постійними витратами.

Часткова, розрахована по змінних витратах, собівартість служить більш надійним орієнтиром при прийнятті рішень, у силу того, що розподіл витрат на постійні і змінні дозволяє оцінити витрати майбутнього періоду, що необхідно для формування асортименту продукції, вибору між виробництвом і закупівлею окремих компонентів виробу.

Крім того, такий розподіл потрібен для зіставлення витрат при різних продуктивності (обсязі виробництва). Ще одна перевага часткової калькуляції полягає в тім, що вона дозволяє при оцінці прибутку абстрагуватися від впливу зміни запасів, тому що в цьому випадку прибуток залежить тільки від обсягу реалізації, а при повному визначенні витрат – від обсягів реалізації і виробництва.

Головними рисами даного методу обліку слід вважати такі:

1. Поділ витрат на змінні і постійні (фіксується або у класифікації видів витрат, або у класифікації центрів витрат);

2. На продукцію відносяться лише змінні витрати, а на центр витрат відносяться лише змінні витрати на ведення основної діяльності даного центру витрат;

3. Прибуток вираховується як різниця, з одного боку, суми ціни певного виду продукції і змінних витрат на одиницю даного виду продукції, а з другого боку, - величини постійних витрат;

4. По кожному виду продукції обчислюється сума покриття (маржинальний дохід, маржинальний прибуток) як різниця ціни реалізації та змінних витрат на одиницю продукції;

5. Додаткові можливості:

- розрахунок планового і фактичного маржинального прибутку (доходу);
- розрахунок суми покриття по внутрішньо фірмовому обороту (з використанням відповідних трансфертних цін);
- встановлення мінімально допустимого маржинального прибутку (доходу);
- багаторівневий «директ-костинг».

До переваг вказаного методу обліку слід віднести ще й такі:

- відносна простота (немає необхідності розподілу постійних витрат на продукцію і на центри витрат);
- інформація для ціноутворення у короткостроковому періоді (нижня границя ціни у короткостроковому періоді дорівнює змінним витратам).

Недоліками даного методу вважають:

- відсутність інформації для ціноутворення у довгостроковому періоді;
- ринкова ціна на продукцію не завжди відома, що веде до труднощів у плануванні маржинального прибутку (доходу),
- можлива нелінійна функція витрат,
- наявність серед постійних витрат таких, які можна безпосередньо віднести на конкретний виріб.

Важливою перевагою методу «директ-костинг» є оперативність отримання даних, що характеризують невеликий період господарської діяльності. Поділ витрат на умовно-постійні і умовно-змінні привів до нового погляду на рентабельність підприємств. Виділивши змінні витрати, можна точно визначити ефективність безпосередньо виробничого процесу.

Використання методу «директ-костинг» більш доцільне в умовах депресії та інфляції, ніж в умовах підйому економіки. В умовах депресії керівник більше контролює змінні витрати, ніж постійні. Дійсно, постійні витрати будуть зростати лише після розширення виробництва. Однак це не означає, що постійні витрати зовсім не плануються і не контролюються. Навпаки, в системі «директ-кост» здійснюється оперативний контроль і за постійними витратами. У даному випадку для контролю за собівартістю використовуються стандартні, нормативні витрати, тобто «директ-костинг» може використовуватись у поєднанні зі «стандарт-костом». Згідно з останнім нормальна виробнича діяльність повинна здійснюватися в заздалегідь встановлених межах, згідно зі стандартом і тому основну увагу керівник повинен звертати саме на відхилення від встановлених параметрів. При цьому необхідно вивчати причини відхилень і вживати заходів для приведення керуючої системи в стандартну, в норму.

Аналіз вищевказаних методів обліку витрат показує, що найбільш відповідним для цілей контролінгу є системи обліку за плановою собівартістю («стандарт-кост») в порівнянні з різними варіантами обліку за скороченою собівартістю, оскільки саме ці системи забезпечують максимум інформації для прийняття управлінських рішень.

Висновки до Теми 3.

Управлінський облік є основою системи контролінгу, оскільки формує релевантну інформацію для керівництва підприємства. Він відрізняється від фінансового обліку тим, що орієнтований не на зовнішню звітність, а на внутрішнє використання в процесі прийняття управлінських рішень. Важливим аспектом є вибір методів управлінського обліку, які залежать від специфіки діяльності підприємства та його стратегічних цілей. Запровадження ефективної системи управлінського обліку дозволяє оптимізувати витрати, підвищити продуктивність використання ресурсів та розробити аналітичні моделі прогнозування фінансового стану підприємства. Таким чином, ефективний управлінський облік є ключовим інструментом для реалізації контролінгу на підприємстві.

Питання для самоперевірки знань:

1. У чому проявляється трансформація бухгалтерського обліку в частині формування інформації для управління?
2. Які особливості та найбільш суттєві ознаки управлінського обліку?
3. Що саме передувало формуванню управлінського обліку в Україні?
4. Як класифікують існуючі методи управлінського обліку?
5. У чому саме проявляються переваги системи «стандарт-кост» перед іншими методами обліку затрат на виробництво?
6. Охарактеризуйте недоліки системи «стандарт-кост».
7. Які особливості системи «директ-костинг»?

8. Назвіть головні переваги і недоліки системи «директ-костинг».
9. У яких випадках підприємство може вести облік повних затрат і калькулювати ціну продукції залежно від рівня її собівартості?
10. Чи можливе застосування контролінгу за умови ведення обліку лише за повними затратами?
11. Які переваги службі контролінгу надає облік сум покриття?
12. Назвіть слабкі сторони обліку сум покриття.

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Як управлінський облік взаємодіє з фінансовим і податковим обліком у міжнародних компаніях?
2. Підходи до впровадження обліку витрат за діяльністю (ABC costing) у сфері послуг.
3. Як побудувати управлінський облік у стартапах та МСП?
4. Які дані необхідно включати до управлінського обліку для оцінки екологічної ефективності?
5. Які інноваційні IT-рішення для автоматизації управлінського обліку існують на ринку?
6. Як визначити релевантні витрати для стратегічного аналізу?
7. Як організований управлінський облік у проєктно-орієнтованих компаніях?
8. Аудит системи управлінського обліку.
9. Які складнощі виникають при впровадженні управлінського обліку у мультинаціональних компаніях?
10. Як формується управлінський облік у підприємствах з децентралізованою структурою?

Тема 4. СИСТЕМА ПЛАНУВАННЯ ТА БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Навчальна мета: ознайомити з видами та методами планування в системі контролінгу. Сформулювати уявлення про структуру та функції системи бюджетування. Навчити складати бюджети підприємства та аналізувати їх взаємозв'язок.

Основні терміни та поняття: планування, бюджетування, бюджети підприємства, координація, фінансові плани.

4.1 Планування, його цілі, принципи, види та методи

Найважливішою функцією управління підприємством є планування його діяльності. Планування є процесом визначення цілей, що їх підприємство передбачає досягти за певний період, а також способів досягнення таких цілей.

Специфічні принципи планування:

1. Вибір та обґрунтування цілей, кінцевої мети, результатів діяльності підприємства. Виокремлюють п'ять основних груп цілей підприємства:

- господарсько-економічна мета – зумовлена вимогами забезпечення високої ефективності виробничої системи, випуску спільно необхідної продукції;

- виробничо-технічна – відображає основне функціональне призначення підприємства – випуск продукції належної якості;

- науково-технічна – постійне прискорення науково-технічного прогресу;

- соціальна – забезпечення матеріального добробуту працівників підприємства;

- екологічна – виготовлення екологічно безпечної (чистої) продукції.

2. Принцип системності. Передбачає, щоб планування охоплювало всі сфери діяльності підприємств, усі зміни та зворотні зв'язки в її системі.

3. Принцип безперервності. Це – підтримування безперервної планової перспективи, формування і періодична зміна горизонту планування; взаємоузгодження довго-, середньо- та короткострокових планів; своєчасне коригування перспективних і поточних планів.

4. Оптимальність використання застосовуваних ресурсів. Використання ресурсів підприємства має орієнтуватися на потреби, умови та кон'юнктуру ринку, інтенсифікацію виробництва, максимально повну реалізацію резервів.

5. Збалансованість. Необхідна та достатня кількісна відповідність між взаємопов'язаними розділами й показниками плану, тобто відповідність між потребами в ресурсах та їх наявністю.

6. Принцип адекватності системи планування. Оскільки ринкове середовище зумовлює зміну певних показників діяльності підприємства, оскільки організація процесу розробки планів підлягає постійному перегляду, а також застосуванню нових методів планування.

Методи планування можуть бути класифіковані за такими ознаками:

- за вихідною позицією для розробки плану: ресурсний (за можливостями) та цільовий (за потребами);

- за принципами визначення планових показників: екстраполяція, інтерполяція;

- за способом розрахунку планових показників: експериментально-статистичний, факторний, нормативний;

- за узгодженістю ресурсів та потреб: балансовий та матричний;

- за варіантністю планів: одно варіантний (інтуїтивний), поліваріантний, економіко-математичної оптимізації;

- за способом виконання розрахункових операцій: ручний, механізований та автоматизований;

– за формою подання планів: табличний, лінійно-графічний та логіко-структурний (сітковий).

З усіх різновидів планування для контролінгу першочергового значення набули оперативне і стратегічне планування. Дані види планування є відповідними елементами систем оперативного і стратегічного контролінгу.

4.2 Бюджетування як інструмент оперативного контролінгу

З метою ефективного управління діяльністю підприємств і організацій, на що саме направлений контролінг, важливе значення за рубежом надається бюджетуванню. Бюджетування поширене, як правило, у великих компаніях, проте практика засвідчує, що й малі фірми теж інколи використовують його. Справа в тому, що малі компанії більше піддаються ризику, маючи перед собою райдужні перспективи, внаслідок чого його (бюджетування) слід застосувати у їх діяльності. Через це бюджетування є невід’ємним складником контролінгу.

Бюджети включаються у більшість контрольних систем. Вони спонукають планувати, виробляти контрольні критерії і покращувати координацію. У будь-якому випадку необхідно передбачати досить точно такі стратегічні аспекти, як ресурси організації, поведінку конкурентів і особливо поточний та прогнозний ринковий попит. Кількісний вираз планів, складених після проведення стратегічного аналізу, інструмент координації і контролю за їх виконанням, називається бюджетом.

З метою оцінки фактичних результатів в якості бази краще взяти бюджетні, а не звітні дані минулих періодів. Найбільш слабка сторона використання звітних даних з метою оцінки виконавців полягає в тому, що у наслідках (результатах) минулого періоду можуть бути приховані недоліки. Крім того, користь від порівнянь з минулими періодами може бути знижена через зміни в технології, персоналі, продукції та загальних економічних умовах.

Бюджети, що дуже важливо для контролінгу, сприяють координації, тобто вловлюванню і балансуванню всіх факторів виробництва в розрізі цехів і функціональних відділів для досягнення організацією накресленої мети. Це здійснюється шляхом:

- 1) наявності добре складеного плану, оскільки виконавцям необхідно погоджувати взаємовідносини між окремими операціями і компанією в цілому;
- 2) розширення мислення окремих керівників, що допомагає ліквідувати підсвідомі здатності працівників, які управляють збутом чи виробництвом;
- 3) вияву слабких ланок в організаційній структурі, проблем комунікацій, закріплення відповідальності виконавців.

Бюджети — це плани діяльності підприємств чи підрозділів у кількісному виразі. Вони охоплюють усі сфери фінансово-господарської діяльності підприємств: постачання, виробництво, реалізацію продукції, діяльність допоміжних підрозділів, управління потоками.

Бюджетування, як метод управління, за свій цикл виконує функції планування діяльності підприємства в цілому і за його підрозділами, підсумування всіх

колективних пропозицій, розробки проєктів бюджетів, прорахунку варіантів плану, внесення коригувань, кінцевого затвердження планів і обліку умов, що змінюються.

Переваги бюджетування проявляються в примусовому короткостроковому і довгостроковому плануванні ресурсів підприємства, поведінки конкурентів і особливо поточного та прогнозного ринкового попиту продукції.

Основними цілями складання бюджетів є:

1. Розроблення концепції ведення бізнесу: планування фінансово-господарської діяльності підприємства на визначений період; оптимізація витрат і прибутку підприємства; погодження діяльності різних підрозділів підприємства;
2. Доведення планів до керівництва різних рівнів;
3. Мотивація керівників на місцях на досягнення цілей підприємства;
4. Контроль і оцінка ефективності роботи керівників шляхом зрівняння фактичних витрат за нормами;
5. Виявлення необхідності в грошових ресурсах і оптимізація фінансових потоків.

Важливо, щоб для забезпечення ефективної роботи по складанню бюджету застосовувалися відповідні адміністративні процедури, які повинні бути пристосовані до вимог організації, але загальне правило полягає в тому, що компанія повинна встановити процедури прийняття бюджетів і забезпечити менеджерам відповідну допомогу службовців апарату у їх підготовці.

Планово-фінансова комісія повинна складатись із спеціалістів, які представляють собою повні сегменти компанії. Головне її завдання – забезпечення прийняття реалістичних бюджетів і їх відповідна координація. Вона повинна призначити менеджера, який буде керувати складанням бюджетів. Як правило, це бухгалтер. Його роль полягає в координації окремих бюджетів в узагальнений бюджет організації для того, щоб планово-фінансова комісія при складанні бюджету могла бачити вплив окремих бюджетів на організацію бюджетів в цілому.

Бухгалтерський персонал надає допомогу менеджерам в підготовці бюджету, забезпечує інформацією щодо минулих періодів. Бухгалтери не визначають змісту бюджетів, але надають цінні консультаційні і технічні послуги менеджерам.

Інструкцію з розробки бюджетів повинен розробляти бухгалтер. Необхідно, щоб у ній були описані цілі і процедури складання бюджетів. Вона має бути корисним довідниковим посібником для керівників, які відповідають за складання бюджетів. Додатково до інструкції може бути включено графік, який визначає точний порядок складання бюджетів і дати, до яких вони мають бути представлені планово-фінансовій комісії.

Розрізняють такі найбільш важливі етапи складання бюджету:

1. Повідомлення основних напрямків розвитку підприємства особам, які відповідають за розробку бюджетів (крім відділу контролінгу, в розробці бюджетів повинні брати участь керівники даних підрозділів, а також інші економічні служби підприємства).
2. Визначення факторів, які обмежують випуск продукції.
3. Підготовка програми збуту.
4. Початкова підготовка бюджету.
5. Обговорення бюджетів з вищим керівництвом.
6. Координація і аналіз розглянутих бюджетів.

7. Кінцеве затвердження бюджетів.

8. Аналіз бюджетів.

У широкому розумінні бюджети розподіляються на два основних види:

– поточні: бюджет реалізації, бюджет виробництва, бюджет потреби в матеріалах, бюджет прямих витрат на оплату праці, бюджет загальновиробничих витрат, бюджет комерційних витрат, бюджет загальногосподарських витрат і прибутку;

– фінансовий план: план грошових потоків, прогнозований баланс, план капіталовкладень.

Бюджет реалізації – показує прогноз збуту по видах продукції в натуральному та вартісному вираженні. Він представляє собою прогноз майбутніх прибутків і є основою для інших бюджетів.

Бюджет виробництва – визначає кількість продукції, яку має намір виготовити підприємство, виходячи з неміченого обсягу продаж і потреби в запасах готової продукції.

Основні показники складання виробничого бюджету:

запас готової продукції на кінець періоду,

запаси незавершеного виробництва,

обсяг товарної продукції,

обсяг випуску валової продукції.

Бюджет потреб у матеріалах – визначає кількість матеріалів, необхідних для виробництва запланованого обсягу продукції і кількість матеріалів, які необхідно закупити протягом запланованого періоду. Складають цей бюджет в натуральному та вартісному вираженні.

Виходячи із стандартного розміру партії, періодичності закупок і середнього терміну оплати, складається графік сплати кредиторської заборгованості перед постачальниками матеріалів.

Бюджет прямих витрат на оплату праці – складається на основі виробничої програми. Для визначення планових витрат на оплату праці прогнозований обсяг виробництва кожного виду продукції множать на трудомісткість одиниці продукції, тоді отриману трудомісткість випуску множать на середню годинну тарифну ставку.

Бюджет загальновиробничих витрат включає в себе цехові витрати і витрати на утримання та експлуатацію обладнання. Ці витрати можуть бути як постійними, так і змінними

Бюджет прибутків та збитків представляє собою прогноз звіту про прибутки і збитки, він акумулює в собі інформацію із інших бюджетів: відомості про виручку, змінні та постійні витрати.

Бюджет комерційних витрат – включає витрати поточного характеру, пов'язані з реалізацією продукції, маркетинговою діяльністю (вивченням ринку, реклами тощо). Ці витрати необхідно розподіляти на змінні (комісійні) та постійні.

На основі бюджету прибутків та збитків проводять аналіз та роблять висновки про оптимальність представленої системи бюджетів і необхідність її коригування.

Бюджет грошових коштів – плановий документ, який відображає очікувані платежі та надходження коштів за певний період. Такий бюджет містить прогноз майбутніх грошових потоків і дає змогу визначити періоди, коли очікується надлишок або нестача коштів. Бюджет грошових коштів складають на підставі

операційних бюджетів, бюджету капітальних інвестицій та розрахунку руку коштів внаслідок фінансової діяльності.

Зведений (основний) бюджет являє собою усесторонній план, який координує блоки окремих бюджетів. До його складу, крім елементів оперативного бюджетування, включаються ще й бюджети фінансового управління (бюджет капіталу, бюджет грошових коштів, проєкт балансу, проєкт звіту фінансового стану).

Існують різні підходи формування бюджетів та різні види бюджетів.

Залежно від періодичності охоплення вони бувають від одного року (або менше) до десяти і більше років. Багато компаній використовує бюджетування як невід'ємну частину довгострокового планування. У більшості випадків бюджетування складає один рік. Річний бюджет часто розбивається на квартали, а квартальний бюджет – на місяці. Протягом року бюджети коригуються.

Стосовно до вихідних даних розрізняють статичні і гнучкі бюджети.

Для статичних бюджетів характерним є те, що початкові суми цих бюджетів є незмінними відносно наступних фактичних результатів.

Гнучкі бюджети, на відмінну від статичних, є змінними, тобто піддаються коригуванню на послідовні періоди, враховуючи наступні зміни у факторах витрат чи доходів. Для гнучкого бюджету необхідною умовою є обов'язкове знання поведінки витрат (доходів) як функції фактора. Прикладом статичного бюджету є зведений (основний) бюджет, а гнучкого – оперативний бюджет.

Гнучкий бюджет – показує розміри витрат та результати за різних обсягів діяльності відповідного центру відповідальності. Залежно від обсягу діяльності змінні та змішані витрати змінюються, а постійні залишаються незмінними. Тому у гнучкому бюджеті вказується ставка змінних витрат на одиницю продукції й приріст змішаних витрат на одиницю приросту обсягу продукції.

Гнучкий бюджет щонайкраще підходить для центрів повністю регульованих витрат, а також для центрів виторгу, тому що він показує, як саме керівник, змінюючи обсяг випуску або реалізації, може впливати на витрати або виторг. За принципом гнучкого бюджету планують виторг, витрати на основні матеріали, відрядну зарплату й ін.

Фіксований (статичний) бюджет не змінюється залежно від змін рівня ділової активності, тому його використовують для планування частково регульованих витрат, які не залежать безпосередньо від обсягу випуску й для яких взаємозв'язок «вхід вихід» має не настільки явний характер.

Фіксовані бюджети використовують насамперед для центрів частково регульованих витрат, а також для інших видів центрів відповідальності. Прикладом фіксованих бюджетів може бути план витрат на НДКР, на рекламу тощо.

Виділяють такі різновиди фіксованих (статичних) бюджетів:

- бюджети «від досягнутого» складають на підставі статистики минулих періодів з урахуванням можливої зміни умов діяльності підприємства (тому їх іноді називають «бюджет на приріст»). Наприклад, загальногосподарські витрати звичайно планують «від досягнутого» (такі бюджети трапляються найчастіше);

- бюджети з проробленням додаткових варіантів відрізняються від звичайних «бюджетів на приріст» аналізом різних варіантів.

– бюджети «з нуля» розробляють, виходячи з припущення про те, що для даного центра відповідальності бюджет складається вперше.

Бюджетування «з нуля» доречне для планування частково регульованих витрат у ситуаціях, коли потенційні витрати досить великі.

На підприємстві для кожного центру відповідальності складається окремий бюджет (таблиця 4.1). Існують центри відповідальності різноманітних видів, зокрема:

- центри регульовальних витрат;
- центри частково регульовальних (довільних) витрат;
- центри слабо регульовальних витрат;
- центри доходу;
- центри прибутку;
- центри інвестицій;

Таблиця 4.1

Підходи до розробки бюджетів для різних видів центрів відповідальності

Вид центру відповідальності	Типова категорія витрат	Підхід до розробки бюджету
Центр регульовальних витрат (наприклад, цех основного виробництва)	Повністю регульовальні витрати	Гнучкий бюджет
Центр частково регульовальних витрат (наприклад, конструкторське бюро)	Частково регульовальні витрати	Фіксований бюджет: – від досягнутого; – з проробленням додаткових варіантів; – «з нуля»
Центр доходу (наприклад, відділ збуту)	Дохід і повністю регульовальні витрати Частково регульовальні витрати	Гнучкий бюджет Фіксований бюджет: – від досягнутого; – з проробленням додаткових варіантів; – «з нуля»
Центр прибутку	Дохід і повністю регульовальні витрати Частково регульовальні витрати	Гнучкий бюджет Фіксований бюджет: – від досягнутого; – з проробленням додаткових варіантів; – «з нуля»
Центр інвестицій	Частково регульовальні витрати Слабо регульовальні витрати	Фіксований бюджет: – від досягнутого; – з проробленням додаткових варіантів; – «з нуля» Бюджет капіталовкладень

4.3 Методика складання бюджетів

Більшість організацій мають стандарти щодо складання бюджету, які містять інструкції і схеми організаційних потоків. Слід зазначити, що є відмінності у деталях при складанні бюджетів організацій, проте для виробничих компаній бюджет має 9 кроків (етапів). Ними є:

Крок 1. Бюджет продажів або виторгу. Прогнозований обсяг продажів, як правило, є відправним моментом бюджетування.

Крок 2. Бюджет виробництва. Виробнича програма залежить від планового обсягу реалізації та від величини запасів.

Крок 3. Бюджет основних матеріалів. Виробнича програма є основною для розрахунку потреби матеріалів у кількісному і вартісному вимірах. Як і при плануванні обсягу виробництва, потреба основних матеріалів залежить від бюджетних потреб та рівня запасів.

Крок 4. Трудовий бюджет. Ці затрати залежать від виду продукції, розцінки.

Крок 5. Бюджет виробничих накладних витрат. Сума цих затрат залежить від їх складу і поведінки відносно обсягу виробництва. Даний бюджет інакше називають ще бюджетом накладних витрат.

Крок 6. Бюджет запасів на кінець періоду. Даний крок показує розрахунок кінцевих запасів. Ця інформація потрібна не лише для виробничого бюджету і бюджету матеріального постачання, але й для звіту про прибутки та збитки і балансу.

Крок 7. Бюджет виробничої собівартості. Тут використовується інформація, яка була зібрана у кроках 3-6.

Крок 8. Бюджет комерційних і адміністративних витрат. Деякі з таких затрат, наприклад, комісійні, залежать від обсягу продажів. Інші витрати беруться загальною сумою.

Крок 9. Бюджет прибутку. Він складається на основі даних кроків 1,7,8. У разі, коли потрібна деталізація бюджету прибутку, то необхідно підготувати декілька додаткових розрахунків.

Усі кроки бюджетування залежать від того, як саме буде здійснено прогнозування обсягу продажів (Крок 1). Даний бюджет лежить в основі кількісного обґрунтування бізнес-плану.

Проектування продажів здійснюється після аналізу і обговорення таких факторів, як:

- обсяг продажів попереднього періоду (1);
- економічні і виробничі умови (2);
- залежність продажів від валового національного продукту, рівня особистих доходів, зайнятості, цін та ін. (3);
- відносна прибутковість продукції (4);
- дослідження ринку (5);
- політика цін (6);
- реклама (7);
- якість продукції (8);

- конкуренція (9);
- сезонні коливання (10);
- виробничі потужності (11);
- довгострокові тенденції продажів для різних товарів (12).

Ефективність прогнозу підвищується при використанні різних методів. Як правило, використовується комбінація трьох методів, а саме: функціонального, статистичних (зокрема комерційного аналізу) та групового прийняття рішень.

Бюджети складаються як для всього підприємства, так і для його окремих підрозділів. Важливе значення має не лише сам бюджет, а контроль за його (їх) виконанням. Такий контроль здійснюється шляхом порівняння фактичних показників з даними бюджетів. Наслідком такого порівняння (зіставлення) є відхилення у вигляді економії або перевитрат.

Висновки до Тем 4.

Планування та бюджетування є важливими складовими контролінгу, оскільки вони забезпечують узгодженість діяльності підприємства з його стратегічними цілями.

Бюджетування охоплює всі рівні управління і дозволяє контролювати фінансові потоки, оцінювати виконання запланованих показників та приймати обґрунтовані рішення щодо розподілу ресурсів. Важливим є правильне структурування бюджетів підприємства, зокрема операційних, інвестиційних та фінансових, що дозволяє досягати максимального ефекту від реалізації бізнес-стратегії. Чітко налагоджена система бюджетування сприяє підвищенню фінансової дисципліни та ефективності управління ресурсами підприємства.

Питання для самоперевірки знань:

1. Що таке «бюджет», «бюджетування» і «бюджетний період»?
2. Як класифікують бюджети стосовно вихідних даних та періодичності охоплення?
3. Чим відрізняються оперативні бюджети від основного бюджету?
4. Які кроки характерні для складання оперативного бюджету виробничих компаній?
5. Які найбільш поширені методи прогнозування обсягу продажів?
6. Які чинники лежать в основі проектування продажів?
7. Яка роль гнучких бюджетів у розрахунку відхилень?
8. Які фактори впливають на відхилення прямих витрат?

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Використання методів Beyond Budgeting в сучасних організаціях.
2. Підходи до планування в умовах високої невизначеності та кризи.
3. Як поєднати стратегічне планування з Agile-методологіями?
4. Особливості планування у соціально відповідальних компаніях.
5. Використання програм штучного інтелекту для прогнозування в бюджетуванні?
6. Чим відрізняється планування в проектно-орієнтованих організаціях?
7. Як адаптувати систему планування до трансформаційних змін у бізнесі?
8. Як плануються витрати на інновації в рамках стратегічного бюджетування?
9. Як формується система планування в умовах аутсорсингу бізнес-функцій?
10. Особливості планування в умовах регіональної диверсифікації бізнесу.

Тема 5. МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

Навчальні цілі: ознайомити з методами оперативного контролінгу та їх застосуванням у процесі управління підприємством. Навчити здійснювати оперативний аналіз відхилень та розробляти коригувальні заходи.

Основні терміни та поняття: оперативний контролінг, аналіз відхилень, коригувальні заходи, гнучке управління.

5.1 Економічний аналіз як база прийняття управлінських рішень

Предметом економічного аналізу є господарські процеси, що відбуваються на підприємствах, об'єднаннях, їх соціально-економічна ефективність та кінцеві фінансові результати діяльності. Економічний аналіз передуює рішенням і діям, обґрунтовує їх; є основою наукового управління виробництвом та забезпечує його ефективність; є функцією управління, яка забезпечує наукове обґрунтування рішень; не тільки засіб обґрунтування рішень, а й засіб для контролю за їх виконанням.

За ознакою видів систем управління господарською діяльністю та виробництвом, у змісті якої переважають цикли управління чи відрізки часу здійснення господарських процесів, розрізняють:

1) Оперативний аналіз – здійснюється в оперативній або короткостроковій системі управління і за декаду, тиждень, добу, зміну. Він спрямований на вивчення первинних короткострокових причинно-наслідкових зв'язків в об'єкті управління, результати яких відображаються, в основному, оперативним обліком.

2) Поточний аналіз – застосовується в поточній або середньостроковій системі управління. Основним його завданням є детальне вивчення ходу виконання

планових та програмних завдань поточних періодів (місяців та кварталів з наростаючим підсумком). Метою цього аналізу є виявлення та усунення негативних причин, характерних для певної системи, використання поточних результатів, які сприяють досягненню поставленої мети.

3) Перспективний аналіз – здійснюється в перспективній або довгостроковій системі управління. Він покликаний забезпечити обґрунтування прогнозованих результатів господарської діяльності, які відображені у довгострокових планах і програмах на 5, 10, 15 та більше років, давати оцінку фактичного виконання цих програм. На рівні підприємства такий аналіз являє собою вивчення чинників розвитку підприємства, взаємозв'язку та впливу на результативні показники в динаміці за довгий період часу.

Система аналітичних показників повинна відображати як результати господарської діяльності та ефективність виробництва, так і наявні та використані ресурси.

Показник – це кількісно-якісна характеристика соціально-економічних явищ і процесів. Кількісний аспект відображає розміри, абсолютну чи відносну величину показника, а якісний – сутність показника у конкретних умовах місця і часу.

Показники можуть бути класифіковані наступним чином:

- 1) за своїм змістом – кількісні та якісні (зміна кількісних обов'язково призводить до зміни якісних і навпаки. Це обумовлює їх використання у комплексі);
- 2) за специфікою – загальні (показники валової продукції, товарної продукції, рентабельності та ін.) та специфічні (врожайність, жирність, калорійність та ін.);
- 3) за ступенем синтезу – узагальнюючі (використовуються за загальної характеристики складних економічних явищ), окремі (відображають окремі сторони, елементи явищ) та допоміжні або непрямі (призначені для більш повної характеристики);
- 4) за методами вираження – абсолютні (натуральні та вартісні) та відносні (показують співвідношення двох абсолютних показників та визначаються у процентах, коефіцієнтах, індексах);
- 5) стосовно причинно-наслідкових взаємозв'язків – факторні (показники, які визначають поведінку результативного показника і виступають у ролі причин зміни його величини) та результативні (якщо показник розглядається як результат впливу причин і виступає у ролі об'єкта).

5.2 Аналіз відхилень

Різниця між фактичними і нормативними витратами називається відхиленням. Аналіз відхилень – основний інструмент оцінки діяльності центрів відповідальності.

Відхилення бувають:

- позитивними (економія) і негативними (перевитрати);
- облікованими і не облікованими;
- 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 процесу виробництва;
- в міру виконання виробничого завдання;
- з допомогою розрахунків і формул після закінчення звітного періоду (від декількох годин до декількох місяців).

Необліковані (не документовані) 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.

Відхилення розраховують окремо по кожному центру відповідальності. Відхилення є результатом зміни трьох основних факторів: об'єму виробництва, цін на ресурси, норм витрат на одиницю випуску. При чому зазвичай усі фактори впливають одночасно.

Система аналізу залежності кінцевих результатів підприємства від встановлених відхилень включає в себе розробку системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів. Метою є формування системи підконтрольних показників, які можуть найкращим чином реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства та центрів відповідальності. Кожен показник системи може бути використаний з метою аналізу, він повинен легко корегуватися і піддаватися управлінню, забезпечуючи тим самим гнучкість і маневреність всієї системи в досягненні кінцевих результатів роботи підприємства.

В якості кінцевого показника діяльності як усього підприємства, так і його структурних підрозділів рекомендується брати не прибуток, а рентабельність коштів, вкладених в поточну діяльність.

Показник рентабельності відображає співвідношення результатів і факторів, що на них впливають, та дозволяє оцінити результати діяльності.

$$R_k = \frac{П}{ОФ + ОК} * 100\% = \frac{П}{B} * \frac{B}{ОФ + ОК} * 100\% = РП * ОА \quad (5.1)$$

де R_k – рентабельність капіталу;

$П$ – прибуток;

$ОФ$ – основні фонди;

$ОК$ – оборотні кошти;

B – виручка;

$РП$ – рентабельність продажу;

$ОП$ – оборотність активів.

Із формули (5.1) видно, що рентабельність капіталу може змінюватися під впливом управління прибутком на одиницю реалізації й управління оборотністю активів.

Для оцінки ефективності роботи підрозділів і правильності складання бюджетів проводять аналіз відхилень фактичних результатів від планових. Найбільш поширеним методом аналізу відхилень є факторний аналіз відхилень, метою якого є визначення і детальна оцінка кожної причини, кожного фактора, які можуть призвести до виникнення відхилень.

На практиці для забезпечення ефективного оперативного управління використовують метод ланцюгових підстановок, який дає такі формули відхилень фактичних змінних витрат від планових:

$$\text{– за обсягом } \beta_Q = (Q_\phi - Q_n) * H_n * Y_n \quad (5.3)$$

$$\text{– за ціною } \beta_Y = Q_\phi * (Y_\phi - Y_n) * H_n \quad (5.4)$$

$$\text{– за нормою } \beta_n = Q_\phi * Y_\phi (H_\phi - H_n) \quad (5.5)$$

де β – відхилення;

Q – обсяг випуску;

H – норма витрат ресурсів на одиницю випуску;

Y – ціна одиниці ресурсів;

ϕ, n – індекси фактичного і планового значення величин.

Для контролю й аналізу відхилень розроблено класифікатор можливих причин і можливих винуватців відхилень.

Кожному відхиленню привласнюється п'ятизначний код:

перші три цифри – код відповідального за встановлення шифру причини,

останні дві цифри – код винуватця відхилень.

Коди відхилень проставляються в додаткових лімітних та забірних картах. Таким чином, з'являється можливість контролювати причини відхилень у момент їхнього виникнення.

Приклад такого класифікатора наведено у табл. 5.1.

Приклад класифікатора причин відхилень

Величина відхилення	Виявлені причини відхилення	Центр відповідальності, що визначає причини відхилення	Код центру відповідальності	Центр відповідальності – винуватець відхилення	Код центру відповідальності – винуватця

Класифікація відхилень за прибутком може бути представлена таким чином:

1. Відхилення за сукупними виробничими витратами.

1.1. Відхилення за матеріалами:

1.1.1. Відхилення за обсягами випуску.

1.1.2. Відхилення за нормами витрат.

1.1.3. Відхилення за ціною на матеріали.

1.2. Відхилення за фондом оплати праці:

1.2.1. Відхилення за обсягами випуску.

1.2.2. Відхилення за ставкою заробітної плати.

1.2.3. Відхилення за продуктивністю праці.

1.3. Відхилення за змінними загально виробничими витратами:

1.3.1. Відхилення за обсягами випуску.

1.3.2. Відхилення за ставкою змінних витрат.

1.4. Відхилення за постійними загально виробничими і загальногосподарськими витратами.

2. Відхилення за виручкою від реалізації

2.1. Відхилення за обсягом реалізації.

2.2. Відхилення за цінами реалізації.

3. Відхилення за витратами реалізації та обороту

3.1. Відхилення за змінними витратами реалізації та обороту.

3.1.1. Відхилення змінних витрат реалізації і обороту за обсягом випуску.

3.1.2. Відхилення за ставкою змінних витрат реалізації та обороту на одиницю продукції.

3.2. Відхилення за постійними витратами реалізації і обороту.

Важливого значення в процесі здійснення економічного аналізу в цілому та аналізу відхилень зокрема надається такому прийому, як порівняння.

Прийом порівняння серед усіх прийомів, що застосовуються в економічному аналізі, є найважливішим. З його допомогою оцінюють роботу підприємства, вивчають вплив окремих факторів на виконання плану і виявлення резервів.

Найбільше значення має порівняння звітних показників із плановими. Його, як правило, подають у самих формах звітності. На основі порівняння з планом виявляють резерви, приховані під час ліквідації будь-яких негативних відхилень від плану і позапланових витрат. Проте не варто обмежуватися порівнянням із планом, бо це порівняння необхідно поєднувати з аналізом якості самого плану. Критичний аналіз плану, відхилень від нього і реальних досліджень підприємства спирається на інші порівняння.

Порівняння показників аналізованого періоду (як планових, так і звітних) з

показниками майбутніх періодів (місяць, квартал, рік тощо) дає можливість оцінити темпи розвитку і напруженість плану на аналізований період.

У сучасній практиці аналізу цей вид порівняння використовують не комплексно, а відповідно до окремих показників, наприклад, за коефіцієнтами використання календарного фонду робочого часу устаткування або корисного використання сировини. У перспективі він посяде провідне місце, бо дає можливість об'єктивно оцінити ступінь використання підприємством свого економічного потенціалу. Щоб детальніше виявити резерви, не варто обмежуватися порівнянням лише аналізованого об'єкта, а потрібно проводити порівняльний аналіз.

Порівняльний аналіз використовують для визначення розмірів і причин відмінностей у використанні ресурсів і ефективності виробництва, а також для мобілізації внутрішніх резервів порівнюваних підприємств шляхом поширення передового досвіду. Як базу порівняння використовують середньогалузеві показники чи показники іншого кращого підприємства.

Порівняння із середньогалузевими показниками дає змогу визначити, яке місце посідає аналізоване об'єднання чи підприємство у галузі: чи належить воно до передових, середніх або відстаючих.

Порівняння з плановими і звітними показниками передового підприємства, а всередині підприємства – з показниками передових цехів, виробничих дільниць з показниками роботи кращих робітників дає змогу виявити резерви, приховані у запровадженні нових досягнень техніки і технології, в узагальненні та використанні передового досвіду з урахуванням особливостей кожного з порівнюваних об'єктів.

При використанні прийому порівняння, особливо при порівняльному аналізі, необхідно забезпечити порівнянність вхідних даних, якої досягають шляхом дотримання певних умов, до яких належать єдине оцінювання (окремо виявляється вплив зміни оцінки); ліквідація впливу зміни об'єкта й асортименту і порівняльних календарних періодів. Будь-яке порівняння залежно від змісту показників, які вивчають, висуває певну умову для забезпечення порівнянності та правильності висновків на основі цього порівняння.

5.3 Методи диференціації витрат

Диференціація витрат – це не що інше, як поділ витрат. Найважливіше значення в контролінгу набуває поділ витрат залежно від зміни обсягу виробництва на постійні та змінні. Такий поділ витрат дає змогу вирішити завдання збільшення обсягу виробництва продукції чи надання послуг і приросту прибутку за рахунок відносного (в розрахунку на одиницю продукції) зниження тих або інших витрат, а також дозволяє наочно бачити їх окупність.

Одна із найважливіших задач контролінгу – управління прибутковістю підприємства, тому в центрі уваги його знаходяться витрати, їх види, місця виникнення і принципи управління ними. За розміри витрат на підприємстві відповідають керівники різних центрів відповідальності. Тому найважливішими об'єктами контролінгу є «витрати» і «центри відповідальності».

Зміни обсягу випуску або реалізації будь-якого види продукції пов'язано зі зміною прибутку, тому, приймаючи рішення, керівник повинен уявляти як воно відобразиться на витратах і виручці. Тому для визначення обсягу випуску необхідно систематизувати витрати, поділивши їх на постійні, змінні та змішані. Залежність витрат від обсягу випуску може бути як лінійною, так і нелінійною.

Характер руху сукупних витрат і витрат на одиницю продукції у відповідь на зміну обсягу випуску продукції може бути різний. Ігнорування особливостей поведінки витрат може мати негативні наслідки для бізнесу. Поведінку змінних і постійних витрат при зміні обсягу виробництва наведено у табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Поведінка змінних і постійних витрат при зміні обсягу виробництва

Обсяг виробництва	Змінні витрати		Постійні витрати	
	сукупні	на одиницю продукції	сукупні	на одиницю продукції
Зростає	збільшуються	незмінні	незмінні	зменшуються
Знижується	зменшуються	незмінні	незмінні	збільшуються

Для виявлення характеру і параметрів цієї залежності використовуються спеціальні методи:

- інженерний (на основі технологічних схем),
- метод інтерполяції (вищої та нижчої точки),
- графічний,
- метод найменших квадратів.

Інженерний метод. Суть його в тому, що на кожну статтю витрат технологи, інженери, виходячи з технологічної необхідності, встановлюють нормативи на витрату ресурсів у натуральному вираженні, а витрати планують шляхом множення цих нормативів на ціни. Недоліком методу є його висока трудомісткість. Крім того, важко встановити нормативи на такі витрати, як зарплата, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загально цехові, загальногосподарські витрати. Метод застосовують, якщо мова йде про нову продукцію, або нову технологія, коли статистичні дані за минулі періоди відсутні.

Метод інтерполяції (вищої та нижчої точки) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівня діяльності. При використанні цього методу проводиться лінія функції витрат через вищу та нижчу точку графіка, ігноруючи всі інші точки. Але якщо ці інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками, то функція витрат не відображатиме реальної залежності між витратами та їхнім фактором.

Графічний метод – це графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Метод візуального пристосування дає змогу уникнути вад методу вищої та нижчої точки, але не позбавляє суб'єктивності, оскільки результати розрахунків суттєво залежить від точності ока й несхибності руки аналітика.

Метод найменших квадратів – математично точний, але через велику кількість розрахунків потребує застосування комп'ютера. Процес поділу витрат на постійні та змінні складається з таких етапів:

- групування витрат;
- збір статистичної інформації;
- побудова графіка залежності витрат від обсягу;
- визначення параметрів залежності витрат від обсягу;
- перевірка цільності зв'язку між витратами й обсягом виробництва.

Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно вирішити систему рівнянь:

$$\begin{aligned}\sum y &= na + b \sum x \\ \sum xy &= a \sum x + b \sum x^2,\end{aligned}\tag{5.2}$$

де X – незалежна змінна величина (рівень спостережуваної діяльності);
 Y – залежна змінна величина (загальні або змішані витрати);
 a – загальні постійні витрати;
 b – ставка змінних витрат на одиницю діяльності;
 n – кількість спостережень.

5.4 Модель «витрати-обсяг-прибуток»

У системі управління підприємством основну увагу приділяють аналізу чинників, що формують прибуток. При цьому досліджують взаємозв'язок витрат, обсягу виробництва і прибутку підприємства. Методика проведення такого аналізу, так званого аналізу беззбитковості, базується на класифікації витрат на змінні та постійні та категорії маржинального доходу. Аналіз беззбитковості є високоефективним для вирішення завдань поточного управління підприємством. Крім того, аналіз беззбитковості є високоефективним для підготовки й оцінювання різних проєктів з точки зору їхньої можливої прибутковості.

Точка беззбитковості (Break-Even Point) – обсяг продажу (діяльності) за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам та маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Залежність виторгу, змінних, постійних витрат та прибутку від обсягу випуску й реалізації продукції можна представити у вигляді формул:

$$S = P * Q\tag{5.6}$$

$$V = v * Q\tag{5.7}$$

$$F = const\tag{5.8}$$

$$I = S - V - F = P * Q - v * Q - F\tag{5.9}$$

де S – виторг;

P – ціна за одиницю продукції;

Q – обсяг випуску й реалізації продукції;

F – сумарні постійні витрати;

v – змінні витрати на одиницю продукцію;

V – змінні витрати на весь обсяг випуску;

I – прибуток.

Точка беззбитковості дорівнює:

$$Q^* = \frac{F}{P - v} \quad (5.10)$$

Маржинальний прибуток – це різниця між виторгом і змінними витратами. Іноді маржинальний прибуток називають сумою покриття (це та частина виторгу, що залишається на покриття постійних витрат і формування прибутку). Маржинальний прибуток обчислюється за формулою:

$$M = S - V \quad (5.11)$$

Процес оптимізації структури активів і пасивів підприємства з метою збільшення прибутку в аналізі називається *левериджем*.

Виробничий леверидж – це потенційна можливість впливати на прибуток підприємства шляхом зміни структури собівартості продукції та обсягів її випуску. Його рівень розраховують як відношення приросту валового прибутку $\Delta\P$ (%) (за період до виплати відсотків за кредитами та податками) до темпів приросту обсягів продажу у натуральних або умовно-натуральних одиницях ΔV_p (%).

$$K_{\text{вл}} = \frac{\Delta\P(\%)}{\Delta V(\%)} \quad (5.12)$$

Леверидж показує міру чутливості валового прибутку до зміни обсягів виробництва.

Фінансовий леверидж розраховується так:

$$K_{\text{фн}} = \frac{\Delta\text{ЧП}(\%)}{\Delta\P(\%)} \quad (5.13)$$

де $\Delta\text{ЧП}$ – темп приросту чистого прибутку;

$\Delta\P$ – темп приросту валового прибутку.

Цей коефіцієнт показує, у скільки разів темпи приросту чистого прибутку перевищують темпи приросту валового прибутку. Зростання фінансового левериджу супроводжується підвищенням фінансового ризику.

Виробничо-фінансовий леверидж – є добутком виробничого і фінансового левериджу. Цей показник відображає загальний ризик, пов'язаний з можливою нестачею коштів для відшкодування виробничих витрат і фінансових витрат щодо обслуговування зовнішнього боргу.

Операційний леверидж – це співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує

більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу. Будь-яка зміна обсягу реалізації спричиняє ще більшу зміну прибутку. Це феномен називається *ефектом операційного левериджу*.

Сила операційного левериджу – це відношення маржинального прибутку до власне прибутку:

$$L = \frac{M}{I} = \frac{S - V}{I} \quad (5.14)$$

Сила операційного левериджу показує, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні витрат на 1%, тобто якщо прибуток близький до нуля, то сила операційного левериджу прагне до нескінченності: навіть найслабкіші коливання обсягу виробництва навколо критичної точки спричиняють сильні відносні коливання прибутку.

У системі оперативного контролінгу розглядаються економічні процеси в рамках одного року. Якщо мова йде про короткостроковий період, виходять з наявних ресурсів. Регулювання виробничого процесу здійснюється шляхом безперервного зіставлення планових даних з фактичними. Планові дані порівнюють по можливості, щомісячно з нормативними величинами з метою оперативного визначення відхилень.

Центральне місце в системі оперативного контролінгу посідає управління прибутком. За допомогою оперативного контролінгу керівники всіх рівнів отримують можливість приймати більш обґрунтовані рішення для досягнення встановлених короткострокових цілей діяльності підприємства.

Зростаючий тиск з боку конкурентів, погіршення стану зовнішнього середовища, швидкі зміни ситуації на ринку, вузький простір діяльності у зв'язку з введенням нових законів призводять до того, що висувуються все більш високі вимоги до керівників підприємств. Тому щоб гарантувати, чи збільшувати прибуток, необхідно вдосконалювати процеси планування, контролю і регулювання на підприємствах.

Оперативний аналіз і відповідні інструменти управління є базою оперативного контролінгу. Чим краще і послідовніше використовуються окремі методи, тим більш дієвий контролінг на підприємстві.

Ефективна система контролінгу знижує завантаження підприємств і керівників та вивільняє час, який слід використовувати для стратегічного аналізу.

Отже, основна мета оперативного контролінгу – створення системи управління поточних завдань підприємства, а також прийняття своєчасних рішень з оптимізації співвідношення «витрати – прибуток»

У процесі спільного аналізу витрат, обсягу діяльності і прибутку менеджери

враховують структуру витрат, тобто співвідношення змінних і постійних витрат фірми, а також можливість обміну між ними. Наприклад, з впровадженням автоматизованої виробничої лінії зростають постійні витрати, зате скорочуються прямі затрати праці.

При прийнятті рішень менеджер виходить з того, що в реальній господарській практиці немає єдиної рекомендації про найкращу структуру витрат. Оптимальність співвідношення залежить від конкретних умов роботи фірми і чинників, що впливають, включаючи довгострокову тенденцію продажів, щорічні коливання в рівні реалізації, ставлення осіб, що приймають рішення, до ризику і т. п.

Наприклад, при сприятливому прогнозі довгострокового зростання реалізації фірма, що має значну частку постійних витрат, отримуватиме набагато більшу величину прибутку, ніж фірма із зворотною структурою витрат, оскільки у неї вищий коефіцієнт виторгу.

Однак, саме тому вона ж буде втрачати значний розмір прибутку у разі зниження обсягу продажу, що намічається. Це викликане тим, що маржинальний прибуток фірми, який має велику частку змінних витрат, менш сприйнятливий на зміни в рівні надходжень від продажу. Проте ця фірма ризикує упустити можливість прискореного підвищення рентабельності, якщо в умовах довгострокової тенденції збільшення попиту на ту, що випускається нею і її конкурентами продукцію, вона не змінить структури витрат на зворотну.

5.5 Аналіз матеріальних потоків

Одним з найпоширеніших методів, які застосовуються в контролінгу матеріальних потоків, є АВС-аналіз. В основі цього методу лежить закон, відкритий італійським економістом В.Парето. Принцип Парето в загальному вигляді говорить, що всередині певної групи окремі малі частини виявляють набагато більшу значимість, ніж це відповідає їх відносній частці в цій групі. Стосовно витрат на створення матеріальних запасів цей закон формулюється так: 80% витрат припадає на 20% видів матеріалів (зазначимо, що 80% виторгу підприємства може припадати на 20% видів продукції, 80% суми дебіторської заборгованості може значитися за 20% дебіторів, 80% кредиторської заборгованості може випасти на частку 20% постачальників). Отже, саме цим 20% варто приділяти пріоритетну увагу.

Суть АВС-аналізу матеріальних потоків полягає в розподілі всіх видів матеріалів на три групи:

- група А – найбільш дорогі види матеріалів (ті самі 20%, на які припадає 80% витрат);
- група В – матеріали середньої важливості (ті, на які в сумі припадає 15% витрат);
- група С – маловажні матеріали (ті, сумарна вартість яких становить усього 5% усіх витрат підприємства на створення матеріальних запасів).

Логіка підказує, що:

- матеріали групи А заслуговують на підвищений контроль (оскільки тут зусилля будуть премійовані);

- матеріали групи В потребують уваги лише зрідка,
- керуванню запасами матеріалів групи С не варто надавати занадто багато сил і часу.

Саме така політика допоможе підприємству оптимізувати свої витрати на створення матеріальних запасів, а також найбільш ефективно використати час і зусилля своїх співробітників, що займаються керуванням матеріальними потоками.

Для переважної більшості підприємств обробної промисловості відсоток вартості для категорій А, В і С приблизно становить відповідно 70, 20-25 і 10-5 відсотків. На практиці вважається нормальною ситуація, коли від 10 до 15 відсотків статей запасу складають від 70 до 80 відсотків вартості усіх закупівель, а на 70-80 відсотків статей запасів припадає приблизно 10 відсотків сукупної вартості.

З цього випливає, що найбільш суворий контроль необхідно здійснювати за запасами категорії А. Здійснювати його слід доручити начальнику відділу чи служби матеріально-технічного забезпечення чи постачання. Для цієї категорії запасів доцільно створити невеликий заділ, щоб уникнути великих витрат, пов'язаних з відсутністю запасів. Великі замовлення і резерви швидше за все є характерними для категорії С. Як правило, момент поновлення замовлення за цими видами матеріалів визначають виходячи з конкретних умов, а не на основі кількісного методу, щоб звести до мінімуму витрати на контроль.

Однією з найважливіших завдань управління матеріальними потоками на підприємстві є визначення оптимального обсягу замовлення. Метою управління запасами на підприємстві є мінімізація загальних витрат підприємства за період, який аналізується.

Успіх підприємства суттєво залежить від структури обсягів замовлень. Між розміром підприємства і середнім розміром замовлень мають бути дотримані пропорції. Якщо ця відповідність не збалансована, то виникають проблеми у сфері збуту.

Визначення обсягу і моменту проведення замовлень при закупівлі залежить від наступних факторів:

- 1) потреби виробництва у сировині і матеріалах;
- 2) вимог до зберігання на складах;
- 3) ситуації на ринку закупівлі.

Метою оптимізації є визначення такого обсягу замовлень при плановій загальній потребі, коли сума постійних затрат на придбання і складських затрат має найбільш вигідне значення. При цьому слід враховувати, що постійні затрати на придбання і складські затрати змінюються в протилежному напрямку.

Економічний розмір замовлення (EOQ) – це кількість замовлених запасів, що забезпечують оптимальну комбінацію витрат на придбання та зберігання їх. На практиці економічний розмір замовлення найчастіше обчислюють за формулою:

$$EOQ = \sqrt{\frac{2D * P}{H}} \quad (5.15)$$

де D – загальні потреби (одиниць) упродовж певного періоду;

P – витрати на розміщення одного замовлення;

H – витрати на зберігання одиниці запасу впродовж певного періоду.

Оптимальний обсяг замовлень має велике значення, оскільки його врахування дозволяє систематично знижувати затрати у сфері закупівлі і на складі. Однак при цьому слід враховувати, що можливі відхилення від розрахункової величини за рахунок використання шкал знижок, мінімальних обсягів замовлень чи упакувань відповідних розмірів.

Одним з методів оперативного контролінгу є функціонально-вартісний аналіз.

Функціонально-вартісний аналіз (ФВА) є ефективним засобом виявлення зайвих витрат на продукцію і приведення їх до раціонального рівня при забезпеченні потрібних характеристик якості продукції.

Метод ФВА застосовується при проектуванні і модернізації конструкції виробів, удосконаленні технологічних процесів, організації основного і допоміжного виробництва, оптимізації управління виробництвом.

Функціональний підхід дозволяє представити загальні витрати на виріб як комплекс витрат на забезпечення функцій, що цим виробом виконуються.

Під дослідження підпадають як функції, що виконуються виробом у цілому, так і функції, що виконуються його окремими вузлами і деталями. При вивченні функцій розглядаються тільки оптимальні способи їхнього виконання. Це допомагає знайти принципово нові конструктивні рішення, спростити конструкцію виробу без скорочення кількості виконуваних функцій або зниження якості їхнього виконання.

Принцип відповідності значимості функцій і якості витратам полягає в зіставленні значимості функцій з витратами на їхню реалізацію з урахуванням якості виконання функцій виробу, окремих вузлів і деталей, що визначають характеристики виробу.

Перевагу віддають найбільш економічному засобу виконання функцій виробу, що досягається за рахунок раціонального вибору матеріалів, економічної технології виготовлення виробу, вузлів і деталей, ефективної системи організації і управління виробництва.

Висновки до Теми 5.

Оперативний контролінг спрямований на постійний моніторинг діяльності підприємства, аналіз відхилень та швидке прийняття коригуючих рішень. Серед методів оперативного контролінгу найбільш ефективними є аналіз відхилень від запланованих показників, система раннього попередження ризиків та автоматизовані системи контролю фінансових потоків.

Використання сучасних інформаційних технологій у процесі оперативного контролінгу дозволяє забезпечити миттєвий доступ до релевантної інформації, що значно підвищує ефективність управління. Таким чином, оперативний контролінг є невід’ємною частиною менеджменту підприємства, що забезпечує його стабільність та гнучкість у динамічних ринкових умовах.

Питання для самоперевірки знань:

1. Як класифікують відхилення від норм?
2. З якою метою проводиться порівняльний аналіз?
3. Яка кінцева мета факторного аналізу?
4. Що таке диференціація витрат і яке її застосування в контролінгу?
5. Охарактеризуйте основні методи диференціації витрат.
6. Що являє собою АВС-аналіз і яка сфера його застосування?
7. Яким чином можна визначити оптимальний обсяг замовлень?
8. Що таке «точка беззбитковості» та якими способами її можна визначити?
9. Що являє собою маржинальний дохід і яка методика розрахунку коефіцієнта маржинального доходу?
10. Які існують шляхи визначення результату впливу зміни витрат, ціни та обсягу реалізації на прибуток?
11. Які особливості аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» в умовах багатапродуктового виробництва?
12. Які припущення покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»?
13. З якою метою проводиться аналіз використання маржинального доходу?
14. У чому полягає кінцева мета оперативних і стратегічних методів контролінгу?
15. Що саме відноситься до оперативних методів контролінгу і на які показники діяльності вони впливають?
16. У чому проявляється взаємозв'язок оперативного і стратегічного контролінгу?

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Які ІТ-інструменти дозволяють здійснювати оперативний контроль у режимі реального часу?
2. Забезпечення ефективного оперативного контролінгу у розподілених командах.
3. Підходи до побудови систем раннього попередження в контролінгу.
4. Як впровадити Kanban-дошки в систему оперативного контролінгу?
5. Як оперативний контролінг враховує поведінкові аспекти менеджменту?
6. Які дані найбільш критичні для щоденного оперативного аналізу?
7. Організація інтеграції систем оперативного контролінгу в CRM-системи.
8. Підходи до оперативного контролю ризиків у великих інфраструктурних проектах.
9. Як побудувати Dashboard для оперативного контролінгу?
10. Використання KPI для цілей оперативного контролінгу у сфері послуг.

Змістовий модуль 2. ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ. КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Компетентності, що формуються у здобувача вищої освіти після вивчення модуля 2

Здобувач вищої освіти повинен знати:

- показники та моделі оперативного аналізу в системі контролінгу для забезпечення ефективного моніторингу діяльності підприємства;
- методи стратегічної та оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємства з метою виявлення ризиків і прийняття управлінських рішень;
- критерії оцінки інвестиційних проєктів у системі контролінгу (зокрема, методи NPV, IRR, DPP та інші);
- структуру служби контролінгу, її основні функції та місце в організаційній структурі управління підприємством;
- місце та роль контролінгу в процесі прийняття стратегічних та оперативних управлінських рішень.

Здобувач вищої освіти повинен уміти:

- оцінювати ефективність інформаційних потоків на підприємстві, визначати їх вплив на процес прийняття управлінських рішень;
- розробляти організаційну структуру служби контролінгу з урахуванням специфіки діяльності підприємства та принципів системного управління;
- застосовувати на практиці критерії прийняття управлінських рішень щодо: обсягу та структури виробництва; вибору між власним виробництвом продукції або закупівлею («виробляти чи купувати»); визначення цінової політики підприємства; управління матеріальними потоками підприємства (логістика, постачання, запаси).

Тема 6. ЕКСПЕРТНА ДІАГНОСТИКА ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Навчальна мета: ознайомити з методами діагностики фінансового стану підприємства. Навчити аналізувати фінансово-господарську діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень.

Основні терміни та поняття: діагностика, фінансовий стан, фінансова стійкість, конкурентоспроможність.

6.1 Мета, завдання, зміст експертної діагностики фінансово-господарського стану

Головною метою аналізу фінансово-господарського стану підприємства є підготовка інформації для прийняття управлінських рішень на всіх ступенях ієрархічної драбини.

Основні цілі діагностики фінансово-господарського стану підприємства:

- об'єктивна оцінка результатів комерційної діяльності, комплексне виявлення невикористаних резервів, мобілізація їх для підвищення економічної ефективності виробництва в майбутніх планових періодах;
- постійний контроль раціональності функціонування господарських систем, контроль за процесами виробництва і реалізації продукції;
- прогнозування господарської діяльності, наукове обґрунтування перспективних планів, оцінка очікуваного виконання плану.

Основні задачі діагностики стану підприємства:

- перевірка якості й обґрунтованості планів, бюджетів і нормативів;
- об'єктивне і всебічне дослідження виконання встановлених планів, бюджетів і дотримання нормативів;
- оцінка ефективності функціонування виробничих підрозділів;
- аналіз ефективності використання основних фондів, матеріальних і трудових ресурсів;
- аналіз собівартості продукції;
- виявлення і вимір внутрішніх резервів (на стадіях виробничого процесу);
- аналіз прибутку і рентабельності.

Зміст діагностики фінансово-господарського стану підприємства полягає:

- в аналізі обґрунтованості і виконання планів та бюджетів;
- порівняльному аналізі маркетингових заходів;
- аналізі можливостей виробництва і збуту;
- аналізі співвідношення попиту і пропозиції;
- виявленні внутрішніх і загальноекономічних ситуацій, які впливають на виробництва і збут;
- аналізі постачальників та споживачів;
- аналізі витрат живої і уречевленої праці з їх деталізацією;
- аналізі комерційного ризику з урахуванням впливу факторів;
- аналізі кінцевих фінансових результатів всіх видів діяльності.

Джерела інформації для експертної діагностики поділяються на:

- облікові: бухгалтерський облік і звітність; статистичний облік і звітність; управлінський облік і звітність;
- необлікові: матеріали ревізій, внутрішнього та зовнішнього аудиту; дані лабораторного і медично-санітарного контролю; результати перевірок податкової служби; матеріали виробничих нарад, зборів трудового колективу; засоби масової інформації; внутрішні документи і переписка зі сторонніми організаціями; відомості, отримані від особистого спілкування з виконавцями.

Для діагностики фінансово-господарського стану підприємства використовують спеціальні методи, які поділяють на оперативні та стратегічні.

6.2. Методи стратегічної діагностики

Стратегічна діагностика дозволяє: оцінити ефективність стратегій підприємства, зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному з напрямів його діяльності, оцінити сильні і слабкі сигнали, які надходять із внутрішнього та зовнішнього середовища.

Підприємство може застосовувати різні види стратегій, а саме:

- товарну стратегію,
- стратегію ціноутворення,
- стратегію зовнішньоекономічної діяльності,
- стратегію стимулювання персоналу,
- стратегію зниження виробничих витрат,
- стратегію інвестиційної діяльності підприємства,
- стратегію попередження банкрутства підприємства,
- стратегію взаємодії підприємства з ринками,
- стратегію зниження трансакційних витрат.

Всі ці стратегії є складовими економічної стратегії підприємства.

Економічна стратегія – сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених складових елементів, об'єднаних єдиною глобальною метою – створення і підтримки рівня конкурентних переваг підприємства.

Діагностика фінансово-господарського стану в рамках стратегічного контролінгу містить у собі, насамперед, аналіз стратегічної позиції підприємства на ринку. Для цього застосовують спеціальні методи, найбільш розповсюджені з яких SWOT-аналіз, матриця BCG, матриця Мак-Кінсі, конкурентний аналіз за Портером.

Матриця Бостонської консультативної групи (BCG) дозволяє визначити стратегічну позицію підприємства за кожним напрямом його діяльності, і на основі аналізу цієї позиції вибрати правильну стратегію дій підприємства на ринку та оптимальну стратегію перерозподілу фінансових потоків між різними напрямками діяльності (рис. 6.1).

Темпи росту ринку	Високий	«Зірки»	«Дикі кішки»
	Низький	«Дійні корови»	«Собаки»
	Висока Низька Відносна частка ринку		

Рис. 6.1 Матриця BCG

«Зірки» – це ідеальний випадок, що об'єднує високі перспективи росту ринку із сильними позиціями підприємства на цьому ринку. «Зірки» варто оберігати і зміцнювати.

«Дійні корови» – випадок, коли підприємство має сильні позиції на зрілому ринку. Ці напрями діяльності приносять підприємству високий стабільний прибуток, хоча росту тут не передбачається. Основна мета підприємства відносно «Дійних корів» – одержання максимального прибутку за короткий період. Капіталовкладення тут обмежуються необхідним мінімумом.

«Собаки» – ситуація, коли слабкі позиції підприємства поєднуються з низькими темпами росту ринку. Такі напрями діяльності безперспективні, а тому в загальному випадку підприємств намагається позбутися «Собак».

«Дикі кішки» – напрям діяльності, де позиції підприємства хибкі, але перспективи розвитку ринку досить привабливі, їх інколи називають також «знаками питання» чи «важкими дітьми».

Матриця Мак-Кінсі розроблена однойменною консультаційною фірмою на замовлення фірми «Дженерал електрик» і являє собою розвиток і узагальнення матриці BCG. Замість темпу росту ринку тут використовується комплексний показник привабливості ринку, а замість відносної частки ринку — комплексний показник конкурентоспроможності підприємства. Тому на відміну від матриці BCG матриця Мак-Кінсі має ширшу сферу застосування. У порівнянні з матрицею BCG у матриці Мак-Кінсі відбитий більш гнучкий підхід до формування стратегії.

У матриці Мак-Кінсі є як переваги, так і недоліки. Переваги: ширша сфера застосування у порівнянні з матрицею BCG, детальніший аналіз привабливості ринку та конкурентного статусу підприємства за рахунок збільшення кількості факторів, що оцінюються. Недоліки: не враховується можливість активного впливу підприємства на зовнішнє середовище, припускається, що майбутнє можливо спрогнозувати з достатнім рівнем точності, хоча при високому рівні невизначеності це не завжди можливо; суб'єктивізм в оцінці показників; розмитість рекомендацій.

Для аналізу становища підприємства в умовах конкуренції М. Портер запропонував зобразити свого роду «поле сил».

На його думку, на будь-яке підприємство впливають п'ять основних сил:

вплив покупців;

вплив постачальників;

можливість появи нових конкурентів;

існування товарів-замінників;

дії конкурентів усередині галузі.

Проаналізувавши «поле сил», підприємство може вибрати оптимальну стратегію.

Діагностика за слабкими сигналами. Суть цього методу діагностики полягає в тому, щоб вчасно визначити слабкі сигнали – ранні і неточні ознаки настання кризових ситуацій і вчасно відреагувати на них. Необхідність діагностики за слабкими сигналами виникає в ситуації, коли рівень нестабільності середовища підприємства надзвичайно високий. Шкала, що дозволяє оцінити рівень нестабільності в балах, представлена. Високому рівню нестабільності відповідає 4-5 балів.

У цілому можна виділити п'ять рівнів поінформованості:

1. Можна бути упевненим тільки в тому, що в зовнішньому середовищі відбулися якісь зміни, але вони ще чітко не визначені.
2. Джерела змін і їхня спрямованість яснішають.
3. Масштаби, область і характер змін набувають конкретним обрисів.
4. Намічаються шляхи розв'язання проблеми, хоча наслідки прийняття того чи іншого рішення ще неясні.
5. Результати прийнятих рішень з метою усунення небезпеки можна передбачити, і вони стають визначеними.

Таким чином, для того щоб вчасно реагувати на сигнали, що надходять як ззовні, так і з внутрішнього середовища, у рамках системи контролінгу повинне бути організоване спостереження за великою кількістю параметрів, що характеризують умови життєдіяльності підприємства. Найбільш доцільним напрямом для організації контролю за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовищ є організація моніторингу – безупинного систематичного спостереження за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовищ підприємства, збору й аналізу інформації, що надходить.

Існує два варіанти відповіді на зовнішні обставини: реакція на основі регулярно здійснюваного планування; реакція на надзвичайну ситуацію, коли встановлений порядок дії скасовується і для прийняття швидких відповідних заходів створюються «цільові команди». Перевага попереджувальної реакції полягає в тому, що дозволяє прийняти своєчасні кроки до ліквідації погрози виникнення кризових явищ. Тому діагностика за слабкими сигналами є незамінним інструментом стратегічного контролінгу і широко застосовується в контролінгу інвестиційних проєктів.

6.3 Методи оперативної діагностики

Оперативна діагностика відслідковує й оцінює головні сфери діяльності підприємства і, насамперед, аналізує фінансовий стан, безбитковість, матеріальні й інформаційні потоки, оцінює ризик і виробляє рекомендації з керування ризиками.

Одна з головних задач, розв'язуваних службою контролінгу на підприємстві, – це аналіз і діагностика фінансового стану підприємства.

Мета фінансового аналізу – оцінка минулої діяльності підприємства, його становища на певний момент і його майбутній потенціал.

Фінансовий стан підприємства необхідно розглядати в такій послідовності:

- 1) відображення в балансі засобів підприємства;
- 2) розподіл прибутку;
- 3) утворення і використання фондів економічного стимулювання;
- 4) наявність власних оборотних і порівнюваних до них коштів;
- 5) стан і використання оборотних засобів.

Важливий аспект діагностики підприємств – *аналіз інформаційних потоків*. Він допомагає контролеру зрозуміти механізм роботи підприємства.

У процесі вивчення інформаційних зв'язків та інформаційних потоків служба контролінгу вивчає процеси виникнення, рухи й обробки інформації, а також спрямованість та інтенсивність документообігу на підприємстві.

Мета аналізу інформаційних потоків на підприємстві – виявити місця дублювання надлишку й недоліку інформації, причини її збоїв і затримок.

Найпоширеніший і, очевидно, найбільш практичний метод аналізу інформаційних потоків – складання графіків інформаційних потоків.

Кожен *інформаційний потік* – одиничне переміщення інформації – має такі ознаки:

- документ (на чому фізично втримується інформація);
- проблематику (до якої сфери діяльності підприємства належить інформація.);
- виконавця (людини, що цю інформацію передає);
- періодичність (частота передачі).

Крім цього, на підприємстві існують два основних рівні деталізації інформаційних потоків:

- на рівні всього підприємства, де деталізація виробляється до рівня цеху (підрозділу), тобто інформація передається між цехами й службами підприємства;
- на рівні цеху (підрозділу) підприємства, де деталізація виробляється до рівня робочого місця, тобто інформація передається між працівниками цеху й пов'язаними з цехом службами.

На рівні підприємства доцільно будувати графіки інформаційних потоків з окремих проблем, тому що кількість інформаційних потоків (зв'язків) дуже велика, тому важко виявити алгоритм. На рівні ж окремих цехів допускається побудова загального графіка інформаційних потоків з усіх проблем, тому що тут кількість потоків (зв'язків) не занадто велика. Якщо ж і на цьому рівні інформаційних потоків багато, то необхідно побудувати окремий графік з кожної проблеми.

Унаслідок нестабільності і непередбачуваності сучасної економічної ситуації однією з найважливіших завдань контролінгу є оцінка керування ризиками підприємства.

З точки зору контролінгу, *ризик* – це можливість виникнення несприятливих ситуацій у ході реалізації планів з виконання бюджетів підприємства. Крім того, можна визначити економічний ризик як можливість відхилення від мети, заради досягнення якої було прийнято управлінське рішення.

Ситуації ризику супроводжують три умови: наявність невизначеності; необхідність вибору альтернативи (у тому числі й відмова від вибору); можливість оцінити ймовірність здійснення вибраних альтернатив.

Засобами зниження ризиків є:

- запобігання ризику;
- утримання ризику;
- передача ризику;
- зниження ступеня ризику.

Під запобіганням ризику розуміється просте ухилення від управлінського рішення, пов'язаного з ризиком. Однак запобігання ризику іноді безпосередньо зв'язано з відмовленням від одержання прибутку.

Утримання ризику має на увазі залишення ризику за інвестором, тобто на його відповідальності.

Передача ризику означає, що інвестор передає відповідальність якійсь особі, наприклад, страховому товариству.

Зниження ступеня ризику це скорочення імовірності й обсягу втрат шляхом формування стратегії непередбачених обставин, що включає створення страхових резервів на підприємстві, розробку плану дій у випадку настання ризикової ситуації і т. ін.

Висновки до Теми 6.

Фінансово-господарська діагностика є ключовим інструментом оцінки економічної стійкості підприємства. Вона охоплює аналіз фінансової звітності, оцінку платоспроможності, ліквідності, фінансової стійкості та прибутковості. Використання комплексного підходу до діагностики дозволяє своєчасно виявляти загрози для діяльності підприємства та розробляти заходи щодо їх мінімізації. Впровадження систематичного моніторингу фінансового стану підвищує рівень економічної безпеки підприємства та сприяє покращенню його позицій на ринку.

Питання для самоперевірки знань:

1. З якою метою проводиться експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства?
2. Охарактеризуйте джерела інформації, які використовуються для експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства.
3. Перелічіть головні завдання, які слід вирішити при проведенні експертної діагностики фінансово-господарського стану підприємства.
4. Які методи стратегічної діагностики застосовуються при експертній оцінці фінансово-господарського стану підприємства?
5. Назвіть найбільш поширені спеціальні методи, з допомогою яких можна здійснити аналіз стратегічної позиції підприємства на ринку.
6. Що саме відносять до методів оперативної діагностики фінансово-господарського стану підприємства?
7. Які показники покладено в основу аналізу фінансового стану підприємства?

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Діагностика фінансової стійкості в умовах високої інфляції.
2. Специфічні методи діагностики стартапів.
3. Оцінка репутаційних ризиків в рамках експертної діагностики.

4. Які аналітичні моделі застосовуються для виявлення фінансових шахрайств?
5. Як здійснюється діагностика кібератак на фінансові системи підприємства?
6. Інтеграція результатів діагностики в стратегічний аналіз бізнесу.
7. Оцінка кредитоспроможності підприємства для залучення інвесторів.
8. Які методики оцінки грошових потоків найкращі для галузі e-commerce?
9. Комплексна діагностика підприємства в умовах злиття/поглинання.
10. Як розрахувати інтегральний показник фінансової стійкості підприємства?

Тема 7. КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЄКТІВ

Навчальна мета: ознайомити з основами контролінгу інвестиційних проєктів. Навчити оцінювати ефективність інвестиційних рішень та розробляти механізми їх контролю.

Основні терміни та поняття: контролінг інвестицій, інвестиційний проєкт, ефективність інвестицій, розподіл ресурсів.

7.1 Особливість контролінгу інвестиційних проєктів

Інвестиції – всі види майнових, матеріальних і інтелектуальних цінностей вкладених в об'єкти підприємницької діяльності та інші види діяльності, внаслідок чого створюється прибуток або досягається соціальний ефект.

Інвестиційний проєкт – це довгострокове вкладення грошових коштів та інших ресурсів з метою отримання економічної вигоди, оформлений як документ, що містить взаємопов'язані в часі і просторі, й узгодженні за ресурсами заходи й дії, спрям розвиток економіки підприємства.

Проєкти прийнято класифікувати на тактичні та стратегічні.

Тактичні проєкти пов'язані із збільшенням обсягів виготовленої продукції, підвищенням її якості, модернізацією устаткування.

Стратегічні проєкти передбачають зміну форми власності або кардинальну зміну характеру виробництва.

Основні завдання контролінгу інвестиційних проєктів:

- аналіз методики планування інвестиційних проєктів;
- розробка системи критеріїв для оцінки ефективності інвестиційних проєктів;
- координація процесів планування і бюджетуванні інвестиційних проєктів;
- економічний аналіз планів і бюджетів інвестиційних проєктів;
- збір поточної інформації (моніторинг) і контроль ходу робіт по проєкту;
- аналіз змін у середовищі й оцінка їх впливу на хід проєкту;
- корегування планів інвестиційних проєктів з урахуванням зміни умов;
- контроль проєкту за змістом виконаних робіт;

- аналіз причин відхилення від плану;
- контроль за виконанням бюджету інвестицій і аналіз відхилень від бюджету;
- оцінка майбутньої ефективності проєкту з урахуванням змінних умов;
- розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Контролінг інвестиційних проєктів характеризується рядом особливостей:

- він орієнтований на досягнення не оперативних, а стратегічних цілей підприємства, тобто по суті він є стратегічним контролінгом;
- він здійснюється по проєктам у відмінності від оперативного контролінгу, який здійснюється за центрами відповідальності.

Вимоги до контролінгу інвестиційних проєктів:

1. Контролінг інвестицій пов'язаний з матричною організаційною структурою: в кожному проєкті найчастіше залучена велика кількість центрів відповідальності, а менеджер має забезпечити їх взаємодію в процесі досягнення поставлених цілей.

2. Внаслідок довгих строків здійснення інвестиційних проєктів система контролінгу має бути спрямована на перспективу.

3. Система контролінгу має бути гнучкою, адаптованою до змін умов зовнішнього і внутрішнього середовища впродовж всього терміну здійснення управління інвестиційним проєктом.

4. Контролінг інвестицій має охоплювати найрізноманітніші аспекти проєкту, оскільки проєкти бувають комплексними.

Основними функціями інвестиційного контролінгу є:

- спостереження за ходом реалізації інвестиційних завдань, які встановлені системою планових показників і нормативів;
- вимірювання ступеня відхилення фактичних результатів інвестиційної діяльності від передбачуваних;
- діагностування за розмірами відхилень серйозних погіршень в інвестиційній позиції підприємства і вагомому зниженні темпів його розвитку;
- розробка оперативних управлінських рішень щодо нормалізації інвестиційної діяльності підприємства відповідно до передбачених цілей і показників;
- коригування за необхідності окремих цілей і показників інвестиційної діяльності у зв'язку зі зміною зовнішнього інвестиційного середовища, кон'юнктури інвестиційного ринку і внутрішніх умов.

Виділяють такі види інвестиційного контролінгу:

стратегічний,
поточний,
оперативний.

У таблиці 7.1 наведені основні характеристики окремих видів інвестиційного контролінгу на підприємстві.

Таблиця 7.1

Характеристика видів інвестиційного контролінгу на підприємстві

Види інвестиційного контролінгу	Основна сфера контролінгу	Основний контрольний період
1. Стратегічний контролінг	Контроль інвестиційної стратегії і її цільових показників	Квартал; рік

2. Поточний контролінг	Контроль поточних інвестиційних планів	Місяць; квартал
3. Оперативний контролінг	Контроль бюджетів	Тиждень; декада; місяць

Етапи створення системи контролінгу інвестицій представлені у таблиці 7.2.

Таблиця 7.2

Етапи створення системи контролінгу інвестицій

№	Етап створення	Специфічні риси та процедури проведення етапу
1	Вибір інвестиційного проекту відповідно до цілей і стратегії підприємства	Визначення мети проекту і виявлення характеру і міри впливу зовнішнього і внутрішнього середовища на досягнення цілей.
2	Вибір критеріїв аналізу досягнення цілей	Якщо проєкт переслідує декілька цілей, можливе використання системи критеріїв. Важливо відразу ж з'ясувати, які параметри впливають на вибрані критерії, які існують важелі впливу спрямовані на досягнення поставлених цілей.
3	Розробка критеріїв досягнення цілей і підконтрольних показників для кожного центру відповідальності	Тут враховуються можливості і повноваження менеджерів, що очолюють центри відповідальності.
4	Розробка організаційних сторін здійснення контролінгу інвестицій, і, перш за все, організаційних аспектів, моніторингу і контролінгу	Для цього розробляється структура системи звітності проєкту, що має фіксувати планові і фактичні показники за станом робіт, термінів, витрат. У ній також мають бути вказані отримані відхилення фактичних значень від планових.
5	Розробка і впровадження системи документообігу	Дозволяє здійснювати попередній і поточний контроль за відхиленнями

Алгоритм контролінгу інвестиційних проєктів має таку послідовність дій:

- на базі аналізу зовнішнього та внутрішнього середовищ організації проводиться обґрунтування вибраного інвестиційного проєкту
- визначення планового кінцевого результату
- аналіз слабких і вузьких місць виробництва
- визначення впливу зовнішніх та внутрішніх факторів
- визначення відхилень фактичних значень показників від планових, визначення виникнення відхилень, виявлення відповідальних осіб та підрозділів
- визначення міри впливу відхилень на кінцевий результат (ціль) інвестиційного проєкту
- прийняття управлінських рішень.

7.2 Критерії оцінки інвестиційних проєктів у контролінгу

Критерії оцінки інвестиційних проєктів поділяються на дві великі групи:

- традиційні (окупність та рентабельність);
- з дисконтуванням грошових потоків (чиста приведена вартість, внутрішня норма рентабельності, ануїтет, індекс доходності, приведена окупність).

Окупність капіталовкладень – термін, протягом якого йде повернення капітальних вкладень у вигляді прибутку.

Якщо щорічний прибуток приблизно однаковий, то окупність витрат розраховують за формулою:

$$O = \frac{K}{C} \quad (7.1)$$

де K – капіталовкладення,

C – середньорічний дохід.

Якщо дохід поступає нерівномірно, то окупність можна знайти, послідовно додаючи доходи кожного періоду до тих пір, поки отримане значення не зрівняється з сумою капіталовкладень.

Рентабельність капіталовкладень – визначають відношенням прибутку до суми капіталовкладень.

Дисконтування – процедура визначення сьогоденної вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактора часу.

В основі всіх критеріїв, що використовують дисконтування грошових потоків, лежать такі вихідні передумови:

1. Гроші володіють міноюю (альтернативною) вартістю – це відсоток, під який можна було би вкласти капітал. Завжди існує можливість, не піддаючи себе ризику, вкласти капітал під деякий відсоток (такий відсоток називають ставкою дисконтування).

Очевидно, інвестувати можна лише ті кошти, якими інвестор володіє у даний момент, а не ті, що будуть отримані пізніше.

Оскільки сьогоденний дохід можна інвестувати під визначений відсоток з нульовим ризиком неповернення капіталу, цінність сьогоденного доходу більша від цінності завтрашнього доходу тієї ж величини на відсоток, який можна одержати шляхом інвестування сьогоденного доходу.

Аналогічно сьогодення цінність майбутнього доходу буде меншою від його номінального значення на величину відсотків, які міг би одержати інвестор за цей час.

2. Запаси ресурсів не обмежені.

3. Гроші – загальний еквівалент, тобто будь-які ресурси можна придбати за гроші.

4. Головна і єдина мета фірми – підвищення її акціонерної вартості.

5. Менеджер діє раціонально (чи прагне діяти раціонально) відповідно до мети фірми.

Таким чином, теперішня вартість майбутнього грошового потоку C дорівнює:

$$PV = \frac{C_t}{(1+r)^t} \quad (7.2)$$

де r – ставка відсотку за один період;

t – кількість періодів часу від початкового моменту до моменту отримання суми C .

Чиста приведена вартість (NPV) – сума приведених вартостей всіх грошових доходів і витрат.

Чисту приведену вартість інвестиційного проєкту можна визначити як максимальну суму, яку може заплатити фірма за можливість інвестувати кошти в цей проєкт без погіршення свого фінансового становища.

$$NPV = \sum_{t=1}^n \frac{C_t}{(1+r)^t} \quad (7.3)$$

Внутрішня норма рентабельності (IRR) – ставка дисконтування, при якій чиста приведена вартість інвестицій дорівнює нулю.

Внутрішня норма рентабельності інвестиційного проєкту не має бути меншою деякого мінімуму, який фірма для себе вибирає. Внутрішню норму рентабельності можна представити як ставку відсотку, яку може заплатити інвестор, не втративши при цьому грошей.

Для розрахунку цього показника необхідно вирішити відносно r рівняння:

$$\sum_{t=1}^n \frac{C_t}{(1+r)^t} = 0 \quad (7.4)$$

Строк приведеної окупності показує, в який момент часу чиста приведена вартість інвестиції стане рівною нулю. Для визначення приведенного строку окупності необхідно вирішити відносно t рівняння з формули (7.4). Різниця між довжиною життєвого циклу інвестицій і строком приведеної окупності є періодом часу, коли проєкт приносить економічну вигоду.

Індекс прибутковості (PI) – відношення приведеної вартості всіх грошових доходів по інвестиційному проєкту до приведеної вартості інвестиційного капіталу. Індекс прибутковості показує, яку економічну вигоду принесе інвестиційний проєкт на кожну затрачену гривню:

$$PI = \frac{PV}{K} \quad (7.5)$$

де K – інвестовані капіталовкладення.

Ануїтет – послідовність однакових грошових потоків, що постійно повторюються. Для розрахунку приведеної вартості послідовності із n - грошових потоків однакової величини використовується формула:

$$B(n, r) = \frac{[1 - (1 + r)^{-n}]}{r} \quad (7.6)$$

де B – приведена вартість ануїтету в одну грошову одиницю;
 n – кількість періодів, коли виникають грошові потоки.

7.3 Аналіз критеріїв оцінки інвестиційних проєктів в умовах невизначеності

Існує багато підходів до розв'язання проблеми аналізу інвестиційних проєктів в умовах ризику і невизначеності. До них можна віднести наступні підходи.

1. *Дисконтування з поправкою на ризик* – метод оцінки інвестиційних проєктів, що заснований на розрахунку суми ставки доходу по безпечних вкладеннях і поправці її на ризик інвестування. Цей метод базується на засадах функціонування ринку капіталу. Використовуючи цей метод, підприємство оцінює інвестиційні можливості так, як це зробили б самі акціонери. Проте цей метод не досить точний і може призвести до помилок в дослідженнях та прийнятих рішеннях.

2. *Аналіз методу достовірних еквівалентів*. Замість того щоб міняти ставку дисконтування, багато дослідників пропонують коригувати самі грошові потоки, розраховавши достовірні еквіваленти невизначених грошових потоків. *Достовірний еквівалент невизначених грошових потоків* – це такі певні грошові потоки, корисність яких для підприємства точно така сама, як і корисність невизначених грошових потоків.

Використання як достовірний еквівалент математичного очікування грошових потоків – найпростіший метод аналізу достовірних еквівалентів. Щоб зробити виправлення на ризик, знаходять математичне очікування грошових потоків для кожного моменту часу.

Математичне очікування ($МО$) розраховуються за формулою:

$$МО = \sum x_i * p_i \quad (7.7)$$

де x_i – грошові потоки за умови події i ;

p_i – імовірність події i .

Очевидно, що для обчислення математичного очікування необхідно знати ймовірності одержання тих або інших грошових потоків. На практиці це досить важко зробити. Потім аналіз проводять, як і у випадку, коли ризику немає: знаходять чисту наведену вартість або внутрішню норму рентабельності інвестицій і

на підставі цих критеріїв приймають рішення (чи коштує оцінюваний проєкт того, щоб вкладати в нього гроші, чи ні).

Аналіз методу найкращого стану – складніший. Якщо достовірний еквівалент дорівнює математичному очікуванню грошових потоків, то цінність грошей залежить лише від імовірності настання кожного можливого стану природи. Навпаки, в основі методу найкращого стану лежить припущення про різну корисність грошових потоків для підприємства в різних ситуаціях.

Спочатку складають список усіх можливих «станів природи» на кожен період часу. Тут «стан природи» – це грошові надходження за період. Для кожного такого стану розраховують коефіцієнт, що показує, чому дорівнює цінність однієї грошової одиниці в даному стані природи. Цей коефіцієнт називається коефіцієнтом наведеної вартості з виправленням на ризик.

Він являє собою добуток трьох співмножників:

P_i – імовірності того, що стан настане;

PV – наведеної вартості достовірного доходу в одну грошову одиницю;

K – коефіцієнта виправлення на ризик при даному стані, тобто кількісного вираження корисності ризику для підприємства.

Цінність однієї грошової одиниці в 1-му «стані природи» становить:

$$GO = p_i * PV * K \quad (7.8)$$

Грошові потоки для кожного стану природи множать на коефіцієнт цінності долара у відповідному стані природи й на ймовірність самого по собі стану природи. Сума отриманих добутоків – це цінність пропонованого інвестиційного проєкту.

Коефіцієнт виправлення на ризик допомагає врахувати різну цінність грошей у різних умовах (наприклад, в умовах кризи підприємства дорога кожна копійка, а в умовах процвітання можна ризикнути значною сумою). Чим вищий коефіцієнт виправлення на ризик, тим більша цінність грошей у даному «стані природи».

Метод кращого стану математично гарний і теоретично правильний, тому його доцільно використовувати в контролінгу інвестиційних проєктів. Недоліки методу: для складного проєкту важко скласти перелік усіляких «станів природи»; метод потребує великого обсягу обчислень, навіть якщо розрахунки роблять за допомогою комп'ютера; не завжди можна об'єктивно визначити цінність грошей у кожному «стані природи»; людині психологічно важко оцінювати ймовірності.

3. Аналіз методів прийняття рішень без використання чисельних значень ймовірності. На практиці часто трапляються ситуації, коли оцінити значення ймовірності події надзвичайно складно. У цих випадках часто застосовують методи, які ґрунтуються не на числовому значенні ймовірності:

- *maxmax* – максимізація максимального результату проєкту;
- *maxmin* – максимізація мінімального результату проєкту;
- *minmax* – мінімізація максимальних витрат проєкту;
- компромісний (критерій Гурвіца) – зважування мінімального і максимального результатів проєкту.

Для прийняття рішення при використанні таких методів будують матрицю. Стівпці матриці відповідають можливим «станам природи» – ситуаціям, над якими

керівник підприємства не владний. Рядки матриці відповідають можливим альтернативам виконання інвестиційного проєкту – «стратегіям», які може вибрати менеджер підприємства. У клітинах матриці вказуються результати кожної «стратегії» для кожного «стану природи».

Висновки до Теми 7.

Контролінг інвестиційних проєктів відіграє вирішальну роль у забезпеченні ефективності вкладень підприємства. Він передбачає оцінку економічної доцільності проєктів, аналіз ризиків та контроль виконання інвестиційних програм. Використання методів фінансового аналізу, таких як NPV, IRR та DPP, дозволяє оцінювати потенційний прибуток та ризики, пов'язані з реалізацією проєктів. Ефективний контролінг інвестицій дозволяє підприємству раціонально використовувати фінансові ресурси та уникати невиправданих витрат.

Питання для самоперевірки знань:

1. Які особливості контролінгу інвестиційних проєктів, що дозволяють виділити його серед інших різновидів контролінгу?
2. Назвіть основні завдання контролінгу інвестиційних проєктів.
3. На яких принципах базується система інвестиційного контролінгу?
4. Перелічіть основні функції інвестиційного контролінгу.
5. Які критерії застосовуються на практиці для оцінки інвестиційних проєктів у контролінгу?
6. Назвіть традиційні критерії оцінки інвестиційних проєктів, їх переваги і недоліки.
7. Які Вам відомі методи оцінки інвестиційних проєктів в умовах невизначеності?
8. З якою метою використовується критерій Гурвіца і що він являє собою?
9. Які Вам відомі напрямки процесу створення системи контролінгу інвестицій?
10. У чому полягає відмінність між існуючими напрямками створення системи контролінгу інвестиційних проєктів?
11. Що включає в себе процес реалізації контролінгу інвестиційних проєктів?
12. Чим саме відрізняються критерії з дисконтуванням грошових потоків від традиційних критеріїв?

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Як оцінювати інвестиції у нематеріальні активи (патенти, ноу-хау)?
2. Як побудувати систему контролю інвестицій в умовах державного співфінансування?
3. Які ризики слід враховувати при оцінці венчурних інвестицій?
4. Контролювання інвестицій в інноваційні стартапи.
5. Застосування фінансових деривативів для хеджування інвестиційних ризиків.
6. Як забезпечити екологічну складову контролю інвестиційних проєктів (ESG)?
7. Методи аналізу чутливості при оцінці проєктів.
8. Управління портфелем інвестиційних проєктів в міжнародній корпорації.
9. Методи оцінки соціальних інвестиційних проєктів.
10. Моніторинг cash-flow інвестиційних проєктів у реальному часі.

Тема 8. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Навчальна мета: ознайомити з організаційними підходами до побудови служби контролінгу. Навчити визначати функції та завдання підрозділів системи контролінгу.

Основні терміни та поняття: організація контролінгу, служба контролінгу, управління підприємством, прозорість процесів.

8.1 Формування цільових функцій і елементів системи контролінгу

Система контролінгу на підприємстві містить у собі не тільки аналітичні показники і висновки. У системі контролінгу присутня сильна організаційна складова – люди, що займаються контролінгом, потоки інформації між підрозділами підприємства і від підлеглих – до керівників.

Служба контролінгу входить разом з бухгалтерією, фінансовим відділом, планово-економічним відділом до складу фінансово-економічних служб підприємства. Оскільки основна функція контролінгу на підприємстві – аналіз і керування витратами та прибутком, служба контролінгу повинна мати можливість одержувати всю необхідну їй інформацію і перетворювати її в рекомендації для прийняття управлінських рішень вищим керівникам підприємства.

При створенні служби контролінгу на підприємстві необхідно враховувати такі основні вимоги:

1. Служба контролінгу повинна одержувати необхідну їй інформацію з бухгалтерії, фінансового відділу, планово-економічного відділу, служби збуту і служби матеріально-технічного постачання.

2. Служба контролінгу мусить мати можливість і повноваження організовувати за допомогою інших економічних служб збір додаткової інформації, необхідної їй для аналізу і висновків, яка не міститься в існуючих документах фінансово-економічних служб.

3. Служба контролінгу повинна мати можливість впроваджувати нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі. Питання про виплату компенсації співробітникам інших служб за збільшення навантаження повинні вирішувати керівники, для яких призначена інформація служби контролінгу.

4. Служба контролінгу повинна мати можливість швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва підприємства.

5. Служба контролінгу повинна бути незалежною від тієї чи іншої фінансово-економічної служби.

Контролінг можна впроваджувати і розвивати за будь-якої організаційної структури управління. Наприклад, на підприємствах Німеччини існують і є прийнятними для України такі форми підпорядкування, як лінійна і штабна організація управління. Іншими словами, контролінг може успішно розвиватися як в умовах функціональної, так і дивізіональної організаційних структур.

При лінійній організації управління контролінг здійснює загалом розподіл на два рівні управління. При цьому відбувається об'єднання з фінансовою сферою. Недолік цієї форми може полягати в тому, що фінансова сфера домінуватиме. Для того щоб уникнути цього, контролінг часто включають у сферу керівництва.

В умовах функціональної організаційної структури може бути створена окрема посада, поряд з існуючими віце-президентами (заступниками керівника). Контролер у такому випадку підпорядковується президенту фірми, входить до складу її управління, тобто у менеджмент.

Оскільки значні вимоги до контролінгу щодо нейтральності і незалежності важко гарантувати при лінійній організації управління, на багатьох підприємствах контролінг діє як штаб і виконує сервісну функцію. При цьому він прямо підпорядкований правлінню.

8.2 Структура служби контролінгу на підприємстві

Відповідно до вищенаведених вимог виникають можливі варіанти створення служби контролінгу і її місця в організаційній структурі підприємства.

Оскільки інформація, яку готує служба контролінгу, призначена для заступника директора з економіки (фінансового директора, комерційного директора) і генерального директора, доцільно підпорядкувати службу контролінгу прямо заступнику генерального директора з економіки, якому безпосередньо підлегли також головний бухгалтер, начальники фінансового і планово-економічного відділів (ПЕВ), начальник служби збуту (таким чином, начальник служби контролінгу одержує досить високий статус і незалежність від начальників інших фінансово-економічних служб). Більше того, служба контролінгу ставиться деяким чином у привілейоване становище, оскільки наказом заступника генерального директора з економіки (фінансового директора) інші служби зобов'язуються надавати службі

контролінгу всю необхідну інформацію. Тому не рекомендується підпорядковувати службу контролінгу начальнику планово-економічного відділу чи головному бухгалтеру, незважаючи на подібність функцій їхніх служб функціям служби контролінгу.

«Мозковий центр» контролінгової роботи в корпорації знаходиться в керуючій компанії, де повинна бути зібрана найбільш сильна команда аналітиків.

Окремі фахівці служби контролінгу корпорацій повинні контролювати підприємства (персональні куратори підприємств) і відповідати за організацію контролінгової роботи на підприємствах і своєчасне одержання зведених аналітичних форм по підприємству керівництвом корпорації.

У той же час концентрація сильних фахівців в одному місці (у службі контролінгу корпорації) дає простір для командної роботи й обміну досвідом, спільного розв'язання складних методичних проблем.

Служба контролінгу корпорації забезпечує також єдність у підходах і методиці контролінгу, з'являється деякий стандарт контролінгу в корпорації, що містить у собі перелік аналітичних таблиць, методів аналізу, кількості, якості і термінів аналітичних звітів, і якщо рівень цього стандарту досить високий, варто зобов'язати служби контролінгу всіх підприємств дотримувати його в роботі.

На сьогодні немає єдиного рецепта організації служби контролінгу. Практика діяльності німецьких фірм засвідчує, що на підприємствах з чисельністю працюючих до 100 осіб взагалі немає посади контролера. Його функцію бере на себе керівник відділу обліку і звітності.

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

У Німеччині посада контролера вводиться на великих і середніх фірмах, що використовують систему контролінгу. Із звичайної структури заводу управління йому передаються в адміністративне підпорядкування виробнича бухгалтерія, відділ статистики, планування і прогнозування.

Для вітчизняної практики найбільш доцільно підпорядкувати службу контролінгу безпосередньо керівнику підприємства, якому б і підпорядковувався начальник служби контролінгу. Таке становище ставить підвищені вимоги до кваліфікації та інтелектуальних можливостей начальника служби контролінгу.

У службі контролінгу, що складається з трьох-чотирьох співробітників (контролерів), у кожного є свої посадові обов'язки, і кожен повинен дотримуватися командного принципу роботи.

Досвід упровадження контролінгу на ряді великих підприємств показує, що раціональним є такий склад служби контролінгу:

Начальник служби контролінгу – найбільш кваліфікований фахівець з достатнім досвідом роботи на підприємстві, що «зсередини» знає, як організована бухгалтерія і плановий відділ на підприємстві. Начальник служби контролінгу повинен знати бухгалтерський облік і бути добре обізнаним в технологічних питаннях роботи свого підприємства. Він несе відповідальність за документи, аналітичні розрахунки і прогнози перед своїм безпосереднім керівником.

Контролер-фахівець з управлінського обліку – фахівець, здатний до аналітичного мислення, що володіє теорією й інструментами контролінгу, та має високий рівень ерудиції.

Якщо обсяги обробленої інформації в службі контролінгу великі, то створюється посада контролера-спеціаліста з управлінського обліку, в обов'язки якого входить робота з бухгалтерією в плані отримання аналітичних даних з облікових реєстрів. Основними вимогами, які ставляться до такого спеціаліста, є теоретичне і практичне знання бухгалтерського обліку на підприємстві, знання особливостей і недоліків обліку на даному конкретному підприємстві.

До основних обов'язків контролера-фахівця з управлінського обліку доцільно віднести такі:

- розробка процедур передачі даних з бухгалтерії в службу контролінгу;
- контроль за збором і аналізом фактичної інформації в службі контролінгу;
- розробка пропозицій щодо оптимізації облікового процесу в бухгалтерії з позиції аналітичної служби;
- економічна експертиза управлінських рішень.

Контролер-куратор цехів – кваліфікований фахівець, знайомий з організацією роботи і проблемами всіх цехів підприємства, що розуміє суть роботи і технологічні аспекти роботи кожного цеху. Якщо підприємство дуже велике і цехів багато (понад 10), то на цю посаду потрібно двоє людей, які поділять між собою цехи на групи (наприклад, один візьме цехи основного виробництва, другий – допоміжного).

Головними обов'язками контролера-куратора цехів можуть бути такі:

- розробка форм збору аналітичної інформації в розрізі цехів підприємства;
- збір аналітичної (планової і фактичної) інформації від цехів (центрів відповідальності);
- обробка і аналіз отриманих даних, розробка нормативів витрат по цехах і підтримання їх актуальності розрахунків аналітичних показників роботи цехів і підприємства в цілому;
- прогнозування витрат, затрат і прибутку за допомогою методики контролінгу;
- аналіз відхилень фактичних даних від запланованих, вияв причин відхилень і встановлення конкретних винуватців;
- складання аналітичних звітів для генерального директора чи його заступника з економіки (фінансового директора);
- експертиза управлінських рішень, пов'язаних з витратами підлеглих цехів.

На цю посаду доцільно запрошувати економістів цехів (можна молодих), економістів планово-економічного відділу, бухгалтерії, фінансового відділу, служби збуту.

Контролер – фахівець по інформаційних системах – кваліфікований фахівець з відділу автоматизації, детально знаючий документообіг на підприємстві і здатний поставити задачу автоматизації контролінгової роботи.

Якщо обсяги обробленої інформації в службі контролінгу великі, то створюється посада контролера-фахівця з управлінського обліку, в обов'язки якого входить робота з бухгалтерією в плані отримання аналітичних даних з облікових реєстрів.

Основними вимогами, які ставляться до такого спеціаліста, є теоретичне і

практичне знання бухгалтерського обліку на підприємстві, знання особливостей і недоліків обліку на даному конкретному підприємстві.

Потрібно розуміти, що повноцінне функціонування служби контролінгу тісно пов'язане з оптимізацією інформаційних потоків на підприємстві, а саме, з автоматизацією фінансово-господарської діяльності підприємства і використанням інформаційних технологій.

Збір аналітичної інформації повинен бути максимально автоматизований, щоб запобігти можливим непорозумінням, помилкам і зловживанням.

Оскільки алгоритм збору інформації і форми звітності в службі контролінгу свої, специфічні, то доцільно мати в штаті спеціаліста, який буде відповідати за автоматизацію контролінгової роботи, за те, щоб у процесі автоматизації, яку веде відділ автоматизації, враховувалися потреби служби контролінгу.

Існуючий на підприємстві відділ автоматизації, як правило, займається автоматизацією «взагалі» і керується запитом окремих фінансово-економічних служб (найчастіше бухгалтерії) замість того, щоб вирішувати інтегроване завдання створення інформаційного середовища роботи підприємства.

Контролер-фахівець з інформаційних систем повинен вирішувати своє завдання автоматизації в масштабі підприємства і координувати рішення свого завдання із завдання автоматизації інших служб.

Обов'язки контролера-фахівця по інформаційних системах:

- оцінка доцільності автоматизації контролінгової роботи на окремих етапах;
- оцінка варіантів і пропозицій відділу автоматизації по автоматизації контролінгової роботи;
- розрахунки й обґрунтування витрат на автоматизацію контролінгової роботи;
- розробка форм для автоматизованого збору інформації;
- оптимізація документообігу на підприємстві;
- координація роботи відділу автоматизації в області автоматизації контролінгової роботи;
- оцінка якості функціонування існуючих систем автоматизації фінансово-господарської діяльності підприємства і вироблення пропозиції щодо поліпшення роботи цих систем.

8.3 Інформаційні потоки на підприємстві в системі контролінгу

Інформаційні потоки – це фізичне переміщення інформації від одного співробітника підприємства до іншого чи від одного підрозділу до іншого.

Система інформаційних потоків – сукупність фізичних переміщень інформації, що дає можливість здійснити будь-який процес, реалізувати певне рішення. Найбільш загальна система інформаційних потоків – це сума потоків інформації, що дозволяє підприємству вести фінансово-господарську діяльність.

Інформація, що збирається в системі контролінгу для обробки й аналізу, повинна відповідати таким вимогам:

- своєчасність, тобто інформація з витрат, виторгу, прибутку повинна надходити тоді, коли ще має сенс її аналізувати;
- вірогідність (щоб не витратити додаткові зусилля і час на перевірку інформації);
- елегантність (істотність), тобто інформація повинна допомагати приймати рішення;
- корисність (ефект від використання інформації повинний перекривати витрати на її одержання);
- повнота, тобто не повинно бути недоглядів;
- зрозумілість, тобто інформація не повинна вимагати значних зусиль для «розшифровки»;
- регулярність надходження.

Основні елементи витрат, з яких потрібно збирати інформацію: матеріали і малоцінні швидкозношувані предмети (МШП); заробітна плата; електроенергія, газ, вода; амортизація; послуги сторонніх організацій; послуги цехів один одному.

У господарській та фінансовій діяльності підприємств проходять постійні зміни, тому система контролінгу, а також його інформаційне забезпечення вимагають постійного удосконалення відповідно до цих змін.

Система контролінгу сьогодні вимагає звітної (фактичної) інформації, яка формується, в значній частині, в бухгалтерському управлінському обліку. Для оперативного, поточного та перспективного управління необхідною є раціоналізація збору інформації на таких принципах:

- концепція функцій управління в центрах прийняття рішень, що дає можливість узгодити дії з планування, обліку, контролю, аналізу на всіх управлінських рівнях;
- делегування повноважень і відповідальності лінійним та функціональним працівникам;
- координація роботи облікового апарату, який знаходиться в лінійних та функціональних центрах прийняття рішень і відповідальності;
- удосконалення системи комунікації (інформаційних зв'язків) всередині підприємства;
- підпорядкування систем планування, обліку, контролю і аналізу службі контролінгу.

Важливим з погляду контролінгу є виявлення попиту на інформацію. Потреба в інформації виявляється через процеси планування і контролю та відповідні їм рішення. Щодо цього і визначають попит на інформацію.

Основними характеристиками інформації є:

- вид,
- ступінь ущільненості,
- актуальність,
- форма викладу,
- значення,
- якість,
- призначення.

Суттєвими для контролера є також переконливість і ознаки ризику інформації. На практиці слід розрізняти:

- управлінську інформацію й інформацію для виконання;
- попередню інформацію й інформацію для майбутнього;
- періодичну інформацію й інформацію непостійного надходження.

Контролінг у своїй практичній діяльності «споживає» у більшій чи меншій мірі вищенаведені види інформації. Якщо розглядати інформаційний процес у взаємозв'язку з процесами планування і контролю, то можна виявити відмінність між:

- інформаційними системами, як і їх частинами, спрямованими здебільшого на стратегічне планування і контроль;
- інформаційними системами, спрямованими переважно на тактичне планування і контроль;
- системами забезпечення інформацією, спрямованими здебільшого на оперативне планування і контроль.

Конкретизація ознак показує, що абстрагування від інформаційних запитів споживача і мети неможливе. Щодо інформаційного попиту для окремих етапів планування і контролю можна загалом встановити таке:

1. Стратегічне планування використовує насамперед зовнішню, не кількісну інформацію, яка значною мірою є одноразовою, зорієнтованою на майбутнє, і неточною.

2. Тактичне планування використовує поточну інформацію в постійній формі. Складність полягає у фінансовій і контрактній інформації. Поряд з цим важливу роль відіграє інформація про стан ринку.

3. Оперативне планування передбачає використання значною мірою кількісних даних, даних часу, потужності. Всю інформацію слід надавати дуже швидко. На відміну від тактичного планування, де також досить передбачень і приблизних даних, тут необхідні точні дані.

Сучасна практика засвідчує, що отримання необхідної інформації потребує щоразу все більших фінансових затрат. Суть вартісної проблеми якраз і полягає у необхідності пошуку резервів зниження вартості інформаційного забезпечення. Головний напрямок її реалізації – оптимізація інформаційного попиту в системі контролінгу. З цією метою необхідно заздалегідь визначитись у необхідності конкретної інформації, яка стосується виробничих питань, ринкових партнерів, можливих конкурентів, зовнішнього середовища тощо.

8.4 Механізм впровадження системи контролінгу в структуру управління підприємством

Контролінг нове явище в організації, тому його впровадження може викликати опір. Щоб перебороти цей опір, швидко домогтись перших результатів, а потім затвердити на підприємстві стабільно працюючу систему, слід проаналізувати труднощі, що можуть виникнути, їхні причини і засоби, що дозволяють їм протистояти. Феномен опору новому на перший погляд парадоксальний, але все-таки загальновідомий.

Впровадженню контролінгу заважають дві групи факторів: недосконалість самої моделі, соціально-психологічні фактори.

Опір новим методам може бути індивідуальним і груповим.

Джерела групового опору:

- інерція структур;
- групова інерція;
- погроза статусу групи;
- погроза сформованим відносинам влади всередині підприємства;
- погроза сформованому порядку розподілу ресурсів всередині підприємства;
- інформаційний фільтр в організації: пропонований підхід до аналізу і керування витратами не погоджується зі знаннями і представленнями працівників бухгалтерії і планового відділу.

Джерела індивідуального опору:

- звички і страх перед невідомістю;
- почуття небезпеки.

Активність опору впровадженню контролінгу залежить від таких факторів:

- ступінь невідповідності культури і структури влади змінам;
- тривалість періоду впровадження змін;
- погрози втрати престижу і влади;
- відданість працівників інтересам організації;
- сила культурно-політичних орієнтацій у підрозділах підприємства.

Процес сприйняття інновацій може проходити двома способами:

- 1) реадаптація, тобто злам інерції поведінки співробітників підприємства;
- 2) рутинні зміни, коли нововведення є лише видозміною стандартної поведінки.

Відповідно до теорії інновацій, при поширенні будь-якого нововведення спочатку його сприймає група «ранніх новаторів», що орієнтується на зовнішні джерела інформації Група, об'єднана деякою ідеєю, завжди має велику вагу у всій організації, і саме через неї процес поширюється далі, на всіх інших співробітників фірми.

Послідовність робіт із впровадження методики контролінгу й створення відповідної інформаційної системи включає такі основні етапи.

Основною ідеєю є націленість на найшвидший «запуск» збору контролінгової інформації для того, щоб керівництво підприємства побачило реальну віддачу від роботи служби контролінгу. Не слід оптимістично думати, що систему збору інформації з потрібною періодичністю можна запустити відразу ж. Пройде кілька місяців, перш ніж система збору інформації реально запрацює. За цей час служба контролінгу повинна провести комплексне обстеження підприємства, забезпечить заділ для майбутньої роботи. Завдяки цьому можна вирішити безліч методичних та організаційних проблем, усунути перешкоди на шляху роботи системи збору інформації, скласти детальний класифікатор витрат на підприємстві, провести кілька семінарів з працівниками підприємства й виконати ще багато іншої необхідної роботи.

Після того як система оперативного збору фактичної інформації почне працювати, служба контролінгу може впритул зайнятися перетворенням системи планування витрат, витрат і фінансового результату на підприємстві. Щоб успішно

провести цей етап робіт, необхідно заручитися підтримкою планового відділу. Нагромадивши в ході комплексного обстеження й розробки системи збору інформації необхідні знання про документообіг на підприємстві, служба контролінгу може зайнятися оптимізацією цієї сторони діяльності підприємства. Робота повинна проводитися на постійній основі й мати форму процесу безперервного поліпшення з більшості бізнес-процесів або реінжинірингу (тобто радикальної перебудови) окремих обраних бізнес-процесів. Паралельно з окремими етапами робіт іде доробка інформаційних систем підприємства, що курирує співробітник служби контролінгу – фахівець із інформаційних систем.

8.5 Типові помилки при впровадженні системи контролінгу на підприємстві

Окремо варто зупинитися на тому, в яких випадках недоцільно впроваджувати контролінг на підприємстві:

- контролінг має сенс, якщо керівництво підприємства дійсно робить висновки зі звітів і реалізує відповідні заходи. Це можна встановити виходячи з минулого досвіду управління на фірмі. Якщо цього немає, то впровадження системи контролінгу не має сенсу.

- якщо підприємством керує авторитарний менеджер, який переконаний, що він і сам все знає і для прийняття рішень йому не потрібна аналітична інформація. Для такого типу керівників контролінг може служити лише для того, щоб зняти з себе відповідальність у разі прийняття неправильних рішень, поклавши її на підрозділи контролінгу.

- якщо середня ланка управління усвідомлює, що контролінг виявить неефективність роботи підрозділів та особисту некомпетентність, то впроваджувати контролінг передчасно. Дуже висока вірогідність опору з боку середньої ланки управління заходам щодо впровадження контролінгу. Можлива також дискредитація контролінгу як концепції управління в очах рядових співробітників. У зв'язку з цим було б помилковим розпочати активну роботу з впровадження контролінгу, не провівши роботу з аналізу, оцінки, навчання й виховання персоналу підприємства.

Типові помилки, що виникають на стадії впровадження та становлення контролінгу:

- 1) *Помилки в розумінні сутності і завдань контролінгу.* До числа дуже грубих помилок, які можуть повністю дискредитувати ідею і концепцію контролінгу, слід віднести просте перейменування класичного бухгалтера в контролера. Керівник підприємства повинен спочатку зрозуміти, що таке контролінг, потім усвідомити його необхідність для фірми і лише потім крок за кроком почати формувати систему контролінгу.

- 2) Якщо персонал не зрозуміє власної вигоди від впровадження контролінгу, то навіть самі висококваліфіковані консультанти з контролінгу не зможуть нічого зробити. Співробітники повинні бути переконані в тому, що контролінг дає більше шансів мати роботу в довгостроковій перспективі,

отримувати стійку і достатню заробітну плату, тобто привносить в життя працівників почуття впевненості в майбутньому.

Концептуальна помилка при побудові системи контролінгу виникає і в тому випадку, якщо контролеру ставиться завдання «вказувати керівникам підрозділів на їхні помилки».

Завдання контролінгу полягає не в пошуку винних осіб, а у виявленні та усуненні причин, які перешкодили досягненню мети.

На підприємстві повинна бути створена атмосфера терпимого ставлення до промахів і помилок персоналу, бажання розібратися в причинах і обставинах неправильних дій. Якщо фахівці і керівники напрямків знають, що за їх помилки вони отримають суворе покарання, то вони або взагалі перестануть проявляти ініціативу, або будуть радитися з начальством по кожній дрібниці, або займуться обманом і приховуванням реальної ситуації.

3) *Помилки у виборі цілей.* Більшість керівників вважають прибуток головною метою діяльності комерційного підприємства. На практиці ж багато підприємств ставлять супідрядні цілі: високий рівень ліквідності, частка ринку, зростання обсягів продажів, збереження персоналу, зниження ризику. Якщо прибуток обрано в якості основної мети, то потрібно обов'язково уточнити часовий аспект: чи йде мова про прибуток у короткостроковому або довгостроковому періоді. Так, підприємство може помітно поліпшити ситуацію з прибутком, якщо воно відмовиться від інвестицій в нове обладнання, припинить профілактичні ремонти, знизить витрати на рекламу. Але це означає, що сьогоденнє благополуччя досягнуто за рахунок перекладання проблем і труднощів на майбутні періоди.

Інша суттєва помилка полягає у змішуванні різних понять прибутку. Відомо кілька видів прибутку:

- планований і фактичний «управлінський» прибуток, тобто отриманий в результаті порівняння планованих і фактичних витрат і доходів за період;
- бухгалтерський прибуток, який визначається на основі нормативних документів, що видаються урядовими органами, отриманий за даними бухгалтерського обліку.

Для контролінгу як контролюючої і керуючої системи в першу чергу важливий прибуток «управлінський». Бухгалтерський прибуток не відображає реального стану справ на підприємстві. Інакше й бути не може, так як цей показник призначений для зовнішньої звітності підприємства.

4) *Надмірна або недостатня кількість інформації.* На багатьох підприємствах стає практикою щомісячне надання звіту відділу контролінгу правлінню чи директорату. Найчастіше ці звіти носять або описовий характер (наприклад, «результати за минулий період погіршилися, так як знизився обсяг продажу»), або нагадують докладний звіт аудитора або ревізора. Цього не повинно бути. Звіт контролінгу повинен відповісти на ряд питань:

- досягнуті поставлені цілі? Якщо ні, то які причини завадили цьому?
- які існують можливості для усунення встановлених відхилень або підвищення ступеня ймовірності досягнення мети?

Поширена помилка полягає в надмірності контрольованих показників. Бажаючи оперативно і адекватно оцінювати економічну та фінансову ситуацію на підприємстві, керівництво вимагає від служби контролінгу створення системи

контролю, що охоплює по можливості більше число показників з щотижневої звітністю про їх стан. Або, навпаки, бажаючи продемонструвати значущість підрозділу контролінгу в організації, співробітники цього відділу перевантажують керівників надлишковою поточною інформацією.

5) *Помилки у виборі джерел інформації.* У багатьох організаціях проблему джерел надходження сигнальної інформації, на підставі якої судять про ступінь досягнення підприємством поставлених цілей, вирішують досить просто - сигнали повинні надходити з тих підрозділів, які займаються питаннями обліку, калькуляції, бухгалтерської та статистичної звітності. Проти такого підходу є ряд заперечень:

- система бухгалтерського обліку та зовнішньої звітності регулюється юридичними нормативними актами держави, тому завдання підрозділів фінансового обліку полягає зовсім не в тому, щоб відобразити реальний прибуток або рентабельність підприємства. Головне – вчасно і відповідно до їх вимог відзвітувати перед податковою інспекцією, різними фондами та акціонерами;

- зафіксовані в бухгалтерському обліку факти не завжди відповідають реальним подіям (амортизаційні відрахування, переоцінка коштів, нараховані, але не отримані відсотки і т. ін.);

- головне у фінансовому обліку – інформація про процеси, що відбулися на підприємстві в минулому, і її практично неможливо прямо використовувати для перспективного управління;

- існує небезпека, що всеосяжна система бухгалтерського обліку буде сигналізувати про значних відхиленнях планових і фактичних величин по малоістотним показникам. Звичайно, збільшення в два рази витрат на телефонні розмови – факт примітний, проте якщо в собівартості виробництва ця величина складає соті частки відсотка, то навряд чи варто повідомляти про це на черговому засіданні правління.

Якщо все ж в якості джерел сигнальної інформації обрані тільки підрозділи обліку та зовнішньої звітності, то не слід чекати від контролера більшого, ніж він може дати в результаті аналізу та обробки наявної вторинної інформації.

6) *Інші помилки.* Серед інших помилок як найбільш поширені можна відзначити:

- фокусування уваги на витратах і жорсткий контроль бюджетів;
- відсутність аналізу доходів і ризиків;
- впровадження контролінгу без попереднього аналізу достовірності нормативної бази підприємства та організаційно-технологічних процесів;
- вбудовування контролінгу в структуру фінансової або планово-економічної служби підприємства;
- спроба впровадити контролінг «знизу вгору».

Висновки до Теми 8.

Формування системи контролінгу потребує комплексного підходу, що включає організаційне, методологічне та технологічне забезпечення. Ефективна

структура контролінгу передбачає чіткий розподіл функцій між підрозділами та впровадження сучасних інформаційних технологій. Методологічне забезпечення включає нормативну базу, систему регламентів та інструкцій, які визначають порядок ведення контролінгу. Системний підхід до побудови контролінгу сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства та зміцненню його фінансової стабільності.

Питання для самоперевірки знань:

1. Хто несе відповідальність за впровадження служби контролінгу на підприємстві?
2. Як здійснюється вибір спеціаліста на посаду контролера?
3. Які вимоги висуваються до контролера?
4. Які головні функції контролерів і їх помічників?
5. Які головні обов'язки контролерів і їх помічників?
6. Які роботи характерні для підготовчого етапу впровадження системи контролінгу?
7. Що саме здійснюється на стадії впровадження системи контролінгу?
8. Яким чином відбувається оцінка наслідків діяльності?
9. Які дії (заходи) властиві етапу вдосконалення системи контролінгу?
10. Наскільки реальна методика організації впровадження служби контролінгу стосовно вітчизняних підприємств і організацій?

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Як впровадити контролінг у міжнародних холдингових структурах?
2. Методи оцінки ефективності організаційних структур контролінгу.
3. Забезпечення дотримання стандартів корпоративного управління в системі контролінгу.
4. Як розробити політику інформаційної безпеки для контролінгової служби?
5. Організаційні зміни при переході до централізованої системи контролінгу.
6. Як регламентувати процедури контролінгу в умовах гнучких організаційних структур?
7. Оптимальний рівень автоматизації процесів контролінгу.
8. Які моделі організаційного дизайну найбільш ефективні для контролінгу?
9. Оцінювання ефективності інформаційних потоків у контролінгу.
10. Впровадження етичних стандартів в діяльність підрозділу контролінгу.

Тема 9. КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

***Навчальна мета:** ознайомити з процесом прийняття управлінських рішень на основі даних системи контролінгу. Навчити використовувати інформацію контролінгу для обґрунтування управлінських рішень.*

***Основні терміни та поняття:** прийняття рішень, інформаційне забезпечення, аналітика, стратегічне управління, ризик-менеджмент.*

9.1 Класифікація управлінських рішень. Підходи до прийняття управлінських рішень

У системі контролінгу управлінські рішення класифікуються наступним чином:

1. За ступенем стандартизації:

– запрограмовані рішення – приймаються в стандартних ситуаціях у відповідності до готових процедур, традицій, звичок. Система контролінгу в таких рішеннях орієнтується на стандартизацію, уніфікацію вихідної інформації і критеріїв прийняття запрограмованих рішень. Запрограмовані рішення у свою чергу діляться на складні (які потребують ретельного попереднього опрацювання і великого масиву вхідної інформації) та прості (які приймаються відразу і не потребують великої кількості вхідної інформації).

– незапрограмовані рішення – приймаються в нестандартних, мало структурованих ситуаціях для вирішення нових, незвичайних задач. Для них не існує і не може існувати готового алгоритму. Тому система контролінгу тут має дослідницький, творчий характер і орієнтована на специфіку конкретної задачі.

2. За ступенем визначеності в навколишньому середовищі:

– рішення в умовах визначеності – керівник точно знає всі можливі варіанти дій і результати виконання кожного варіанту.

– рішення в умовах ризику – керівник не знає точного результату, але знає ймовірність кожного результату.

– рішення в умовах невизначеності – керівник не має точної інформації про результати і не може оцінити ймовірності можливих результатів.

Внаслідок складності і різноманітності процесу прийняття управлінських рішень існує певна множина підходів до їх вивчення. Залежно від того, який підхід використовується, змінюється і роль контролінгу як системи підтримки прийняття управлінських рішень. Усі існуючі підходи до вивчення процесу прийняття економічних рішень можна умовно показати у вигляді точок, розміщених на прямій між двома полюсами: з одного боку – абсолютна раціональність, орієнтація переважно на математичні категорії, з іншого – абсолютна ірраціональність, сильний акцент на соціальні чи психологічні категорії.

Процес ухвалення рішення з позицій класичного (раціонального) підходу виглядає так:

- виявлення проблеми;
- визначення мети й вибір критеріїв;
- установлення значимості («ваги») критеріїв;
- знаходження можливих альтернатив;
- оцінка альтернатив за обраним критерієм;
- вибір найкращої альтернативи.

Існує чотири найпоширеніші ситуації, що сигналізують менеджерові про існування проблеми:

- 1) відхилення фактичних результатів від плану;
- 2) відхилення фактичних результатів від минулого досвіду;
- 3) повідомлення співробітників;
- 4) інформація про діяльність конкурентів.

Основні постулати класичного (раціонального) підходу:

1. Ухвалення рішення є раціональним процесом, орієнтованим на досягнення заздалегідь відомої мети.

2. Існує стійка повна й несуперечлива система переваг, що робить вибір між альтернативами однозначним.

3. Усі доступні альтернативи відомі (тобто має місце ситуація визначеності або відомий повний спектр подій та їхньої ймовірності).

4. Складність процедури ухвалення рішення не принципове: головне - досягти правильного результату.

Роль контролінгу при раціональному підході полягає в наданні максимально повної й точної кількісної інформації, розрахунку показників, знаходженні оптимуму. Усередині раціонального підходу існує кілька теорій, що пояснюють прийняття управлінських рішень: розробка стратегії (SWOT-аналіз), планування стратегії (за Ансоффом), позиціювання (за Портером).

Процес прийняття рішень відповідно до *принципу обмеженої раціональності* за Г.Саймоном такий:

- 1) виявлення потреби;
- 2) визначення мети й формування набору критеріїв, що характеризують мінімально прийнятний варіант;
- 3) пошук альтернатив (як правило, він проводиться в обмеженій добре знайомій галузі; набір розглянутих альтернатив свідомо неповний);
- 4) вибір варіанта, що забезпечує прийнятний результат.

Постулати принципу обмеженої раціональності за Г.Саймоном ґрунтуються на тому, що «абсолютної раціональності» не буває:

1. Наявна в менеджера інформація про природу проблеми і можливі варіанти її вирішення свідомо неадекватна. Одержати більш точну і повну інформацію неможливо (як правило, через відсутність грошей чи часу). Значна частина наявної інформації не релевантна, а тому використання дуже спрощених моделей дійсності цілком виправдано.

2. Наявна інформація сприймається перекошено. Людська пам'ять здатна утримувати лише обмежений обсяг інформації. Здатність людського розуму до правильного вибору оптимального варіанту дій обмежена.

3. Менеджер прагне не до максимального, а до задовільного результату. Йому можуть бути відомі не всі альтернативи: досить, щоб він був обізнаний хоча б про

один прийнятний варіант.

Відповідно до принципу обмеженої раціональності, основне завдання контролінгу – раціоналізація процесу прийняття управлінських рішень на основі використання методів прийняття рішень в умовах невизначеності. Головна відмінність цього підходу від попереднього (класичного раціонального) полягає в концентрації контролінгу не стільки на оптимізації, скільки на встановленні обмежень, що характеризують прийнятні варіанти.

Постулати принципу ефективного управління за Питерсом та Уотерменом ґрунтуються на тому, що зайва раціональність сковує інновації, приводить до переоцінки значимості фінансів, не враховує неекономічні цілі підприємства, тому керівник повинен:

- проявляти гнучкість;
- робити все відразу;
- експериментувати; діяти з високою швидкістю;
- використовувати слабко формалізовані системи.

У рамках цього підходу увага акцентується на координуючій, інтегруючій ролі контролінгу. Тут контролінг використовує переважно моделі прийняття рішень в умовах невизначеності; підвищується роль моніторингу, попереднього контролю, тоді як завдання оптимізації як такої перед контролінгом не ставиться.

Соціологічний і психологічний підходи ґрунтуються на впливі свідомості людини й людських відносин на процес прийняття рішень. Соціологи вивчають процес прийняття рішень як процес групової взаємодії. У рамках соціологічного підходу існують три основні групи теорій, що описують прийняття управлінських рішень: теорії політичної взаємодії, колективного навчання, корпоративної культури.

Теорія політичної взаємодії вивчає процес прийняття управлінських рішень з погляду балансу сил та інтересів різних груп усередині колективу підприємства і в зовнішньому середовищі. Саме управлінське рішення розглядається насамперед як політичний крок, спрямований на зміцнення позицій певної групи. Особлива увага приділяється впливу референтних груп, розподілу ролей і статусів у групах, логіці формування блоків і коаліцій. У рамках цієї концепції основне завдання контролінгу – інтегруюче: він повинен забезпечити рух підприємства в напрямі поставлених загальних цілей.

Теорія колективного навчання підкреслює, що складність і динамічний характер внутрішнього й зовнішнього середовищ будь-якого підприємства в поєднанні з недоліком інформації й досвіду, перетворюють процес прийняття управлінських рішень у процес безперервного навчання для керівника й усього колективу підприємства. Таким чином, чіткої межі між ухваленням управлінського рішення і його реалізацією немає: обидва процеси взаємозалежні, взаємообумовлені й протікають одночасно.

Теорія корпоративної культури говорить про те, що в прийнятті управлінських рішень проявляється поведінка колективу співробітників як єдиного цілого. Таким чином, «живильним ґрунтом» для будь-якого управлінського рішення буде корпоративна культура – сукупність загальних для всіх співробітників підприємства переконань і відносин.

Виділяють кілька рівнів корпоративної культури:

- поверхневий (корпоративна символіка),
- середній (переконання, відносини, правила, норми)
- глибинний (цінності). Глибинні цінності відіграють важливу роль у виборі однієї з декількох можливих стратегій підприємства.

Правила й норми важливі для вибору тактичних заходів щодо реалізації стратегії.

Відповідно до наукових уявлень психології процес прийняття рішень поділяється на такі стадії:

- сприйняття;
- формування концепції;
- перетворення концепції (рефреймінг).

На кожній з цих стадій виникають свої специфічні проблеми.

На стадії сприйняття керівник сприймає інформацію, яка надходить із зовнішнього і внутрішнього середовищ як сигнал до дії (оскільки менеджер ніколи не має повної і точної інформації, він спирається на доступні зведення).

Завдання системи контролінгу на цій стадії – за низкою рутинних подій не залишити не поміченим найбільш важливого, у протилежному випадку не буде усвідомлена необхідність ухвалення управлінського рішення. Крім того, внаслідок складності середовища й особливостей розумової діяльності людини виникає проблема «інформаційного фільтру»: людина сприймає і запам'ятовує тільки ту інформацію, що погодиться з уже сформувалися в нього переконаннями і відносинами, а зведення, що суперечать існуючим переконанням і відносинам, чи спотворюються, забуваються.

Цей феномен часто називають «вибірковим сприйняттям, перекручуванням і запам'ятовуванням» і його не можна не враховувати при підготовці контролінгової звітності.

Керівник як би «підганяє» ситуацію під те, що вже знайомо і зрозуміло, тому контролер повинен привернути увагу керівника до особливих, незвичайних і нестандартних явищ, що відбуваються у зовнішнім і внутрішнім середовищах підприємства.

На стадії формування концепції керівник здійснює постановку завдання. При цьому він або вибирає вже готовий тип завдання (концепцію) на основі свого досвіду і знань, або формує нову концепцію («з нуля»).

Звичайно людина внаслідок інертності мислення намагається у своєму досвіді і знаннях відшукати ситуацію, аналогічну сформованій, віднести цю ситуацію до уже відомої групи, а далі діяти за відомим шаблоном. Таким чином, постановка завдання часто зводиться до класифікації.

Однак реальна ситуація може не відповідати методу «зручної моделі». Крім того, якщо старі рішення були не оптимальними, над керівником буде тяжіти вантаж минулих помилок. Тому контролер на цій стадії або може підказати можливу модель ухвалення рішення, щоб випробувати на міцність ту чи іншу модель.

На стадії перетворення концепції, тобто «прив'язки» вибраної моделі до реальності і пошуку виходу зі сформованої ситуації контролер відіграє роль помічника і радника керівника.

Результати цієї стадії багато в чому визначаються попередніми кроками: підхід до вирішення завдання залежить від постановки завдання, крім того, важливу

роль відіграє вплив індивідуального стилю мислення керівника (особливості різних стилів мислення вивчає психологія).

9.2 Фактори та критерії прийняття управлінських рішень

Вибір моделі прийняття управлінських рішень залежить від конкретної ситуації і визначається певною сукупністю факторів:

1. Фактори, пов'язані з зовнішнім середовищем:
 - об'єктивні: економічні, демографічні, природні, науково-технічні, юридичні;
 - суб'єктивні: культурні традиції країни, епохи, вплив референтних груп.
2. Фактори, пов'язані з особливостями розв'язуваного управлінського завдання:
 - складність,
 - часовий обрій,
 - кількість учасників, їх мета й інтереси,
 - значимість витрат і результатів для учасників,
 - ризикованість і новизна,
 - наявність альтернатив,
 - взаємозв'язок з іншими аспектами діяльності підприємства,
 - терміновість прийняття рішень.
3. Фактори, пов'язані з особливостями підприємства і керівника:
 - мета й стратегія підприємства, розмір підприємства, складність структури підприємства,
 - ступінь централізації й структура повноважень,
 - складність і новизна технології й продукції, ступінь диверсифікованості,
 - кваліфікація персоналу, кваліфікація керівництва,
 - корпоративна культура,
 - характер мислення й склад особистості керівників, стиль керування.

Основні вимоги до критеріїв прийняття управлінських рішень:

- повна оцінка усіх економічних наслідків рішення, що приймається в короткому і довгому періодах, виходячи з цілей підприємства;
- відповідність системі цілей підприємства;
- пристосованість до аналізу в умовах невизначеності;
- об'єктивність і доступність вихідних даних;
- універсальність;
- гнучкість.

Вибір критеріїв прийняття управлінських рішень залежить від моделі прийняття управлінських рішень у конкретній ситуації.

Усі критерії прийняття рішень можна розташувати між двома підходами (полюсами):

повною раціональністю і повною ірраціональністю (таблиця 9.1).

Вибір критеріїв прийняття управлінських рішень

Визначальні фактори	Підхід	Застосовувані критерії прийняття управлінських рішень
<i>Зовнішнє середовище:</i> науково-технічні фактори, економічні фактори, природні фактори, юридичні фактори <i>Внутрішнє середовище:</i> витрати, терміни. <i>Завдання:</i> терміни, витрати, вигоди.	Цілком раціональний	Кількісні (максимізація прибутку акціонерної вартості фірми й ін.)
<i>Зовнішнє середовище:</i> фактори культурного оточення, демографічні фактори, політичні фактори і т. ін. <i>Внутрішнє середовище:</i> корпоративна культура (норми, цінності), ієрархія і повноваження в організації, особистісні особливості, організаційна структура і т. ін.. <i>Завдання:</i> учасники, баланс сил, баланс інтересів тощо.	Цілком ірраціональний	Якісні (завоювання престижу фірми, інтереси груп усередині фірми, задоволення амбіцій керівника й ін.)

9.3 Критерії прийняття управлінських рішень за обсягом і структурою

При створенні короткострокової виробничої програми встановлюють кількість і номенклатуру продукції та послуг.

Для цього необхідно знати вузькі місця виробництва і збуту:

- недостатній попит на певні види продукції;
- низька потужність певного виду обладнання;
- недостатня кількість дефіцитних матеріалів;
- дефіцит кваліфікованої робочої сили.

При неповному завантаженні потужностей і відсутності вузьких місць як критерій визначення виробничої програми використовують питомий маржинальний прибуток, тобто різницю між ціною продукції (послуг) і змінними витратами на її виробництво.

У виробничу програму включають усі види продукції (послуг), у яких позитивний питомий маржинальний прибуток. Тоді підприємство зможе використовувати всі наявні можливості для покриття постійних витрат і одержання прибутку. Використання для цих цілей прибутку на одиницю продукції вважається недоцільним, тому що виключення з програми удаваних збиткових продуктів (тільки тому, що до неї було віднесено більше постійних витрат, ніж на інші) може привести до втрати додаткового маржинального прибутку, тобто в підсумку до втрати прибутку.

При наявності на підприємстві одного вузького місця як критерій виступає

відносний маржинальний прибуток – частка від розподілу маржинального прибутку кожного виду продукції (послуг) на споживану кількість того виробничого ресурсу, що є вузьким місцем і за яке «конкурують» види продукції, що випускаються.

Включення продукції (послуг) у виробничу програму здійснюється в порядку убування відносного маржинального прибутку, що також забезпечує оптимальний розподіл ресурсів.

Якщо на підприємстві кілька вузьких місць, необхідно визначити, від якої вигоди (тобто маржинальний прибуток) відмовляється підприємство, коли замість одних видів продукції воно виготовляє і продає інші. Для цього використовується апарат лінійного програмування.

Основними критеріями прийняття управлінських рішень в залежності від використання виробничих потужностей є (таблиця 9.2) :

- питома частка маржинального прибутку;
- питома частка маржинального прибутку на одиницю вузького місця;
- втрачена вигода.

Таблиця 9.2

Критерії прийняття рішень про обсяг та структуру випуску

Завантаженість потужностей	Критерій прийняття рішень	Опис критерію прийняття рішення
Без вузьких місць (неповна завантаженість)	Питома величина маржинального прибутку	Виробляються всі види продукції (послуг) з позитивним маржинальним прибутком
Одне вузьке місце (повна завантаженість)	Питома величина маржинального прибутку на вузьке місце	Виробництво здійснюється в порядку зменшення питомої ваги маржинального прибутку на одиницю вузького місця
Велика кількість вузьких місць (повна завантаженість)	Втрачена вигода	Виробництво орієнтоване на максимізацію загального маржинального прибутку

9.4 Критерії прийняття управлінських рішень «виробляти чи купувати»

Ці критерії можна використовувати тільки в тому випадку, коли виробництво власними силами не потребує розширення виробничих потужностей. Крім того, необхідно враховувати якість продукції, взаємовідносини з постачальниками та ін.

Вибір критеріїв прийняття рішень залежить від ступеня завантаження виробничих потужностей (таблиця 9.3).

Критерії вибору між власним виробництвом та закупкою на стороні

Завантаженість потужностей	Критерій прийняття рішень	Модель прийняття рішення
Без вузьких місць (неповна завантаженість)	Змінна собівартість та додаткові постійні та змінні витрати	Змінні витрати + постійні витрати на виробництво одиниці продукції $\lessgtr$ витрати на купівлю одиниці продукції
Одне вузьке місце (повна завантаженість)	Релевантні витрати на одиницю продукції та упущений маржинальний прибуток	Змінні витрати + постійні витрати на виробництво одиниці продукції + упущена вигода від вузького місця $\lessgtr$ витрати на купівлю одиниці продукції
Велика кількість вузьких місць (повна завантаженість)	Втрачена вигода	Виробництво орієнтоване на максимізацію загального маржинального прибутку

Якщо потужності підприємства недовантажені, необхідно порівняти витрати на придбання з додатковими витратами, які виникають в процесі самостійного виробництва.

Якщо в результаті власного виробництва виникає одне вузьке місце, до витрат необхідно додати втрачену вигоду – маржинальний прибуток від якого потрібно відмовитись через виникнення вузького місця.

Якщо в наявності велика кількість вузьких місць, рішення можна отримати при використанні апарату лінійного програмування.

9.5 Критерії прийняття рішень при ціноутворенні

При розв'язанні проблеми ціноутворення необхідно вибрати методику розрахунку цін, в якій повинні бути зазначені як мінімум три фактори:

- собівартість продукції;
- ціни конкурентів та товарів-замінників;
- наявність в певного товару унікальних характеристик.

Всі розрахунки мають проводитись на основі аналізу безбитковості. Кінцева ціна буде знаходитися в рамках між занадто низькою, що не забезпечує прибутку, і занадто високою, що перешкоджає формуванню попиту. Мінімально можлива ціна визначається собівартістю продукції і втраченою вигодою, а максимальна - або наявністю унікальних характеристик в товарі фірми, або цінами конкурентів. Відповідно, надаючи знижки на продукцію, підприємство не повинно виходити за межі цього інтервалу.

Підприємство має знати, яка мінімальна ціна, за якою воно ще може дозволити собі виробляти і продавати відповідну продукцію.

Нижня границя ціни залежить від таких факторів:

- виду угоди (традиційний асортимент чи додатковий контракт),
- завантаження потужностей (недовантаження, повне завантаження, наявність вузьких місць).

Для традиційного асортименту ціна встановлюється на основі змінних витрат.

Ціна на будь-який вид продукції не повинна бути нижче від змінних витрат на його виробництво. Крім того, маржинальний прибуток (з усіх видів продукції), який отриманий, не повинен бути менше від постійних витрат.

Таким чином, у підприємства з'являється можливість використовувати гнучку цінову політику, що враховує зміни ринкової ситуації: зниження цін на одні види продукції може бути компенсоване підвищенням цін на інші.

Для додаткових контрактів, тобто одноразових контрактів на постачання продукції, яка не передбачена планом, основою для встановлення ціни служать змінні витрати.

Оскільки ціна реалізації по контрактах, які передбачені виробничою програмою, уже покриває постійні витрати, додаткові контракти навіть при більш низькій ціні можуть вносити свій внесок у підвищення прибутковості підприємства. Тут необхідно перевірити, наскільки сильний взаємозв'язок між додатковим контрактом і традиційною продукцією фірми (тобто чи не вплине зниження цін на додаткові контракти на загальний рівень цін на ринку).

Ціна додаткових контрактів залежить від завантаження виробничих потужностей. У разі недовантаження потужностей границя ціни може бути визначена на рівні планових змінних витрат на одиницю реалізованої за контрактом продукції.

Слід урахувати, що змінні витрати на виконання додаткового контракту можуть відрізнятися від звичайного рівня: наприклад, за рахунок необхідності оплати надурочних, закупівлі матеріалів за завищеними цінами та ін., що також впливає на нижню границю ціни.

Крім того, додаткові контракти можуть викликати приріст постійних витрат (наприклад, витрати на додаткові складські приміщення), що також впливає на нижню границю ціни. Якщо при цьому вдається одержати великий виторг, то додатковий контракт принесе додатковий прибуток.

Якщо додатковий контракт веде до появи вузького місця, то додатково вироблена продукція витісняє з виробничої програми вироблені раніше продукти. Тим самим підприємство втрачає частину маржинального прибутку, що збільшує нижню границю ціни: підприємству необхідно покрити не лише постійні витрати, але й упущену вигоду.

При наявності декількох вузьких місць задача вирішується за допомогою апарата лінійного програмування.

Процес проведення відповідних розрахунків з визначення кінцевої ціни та певної системи знижок можна представити в табличному вигляді (таблиця 9.4)

Таблиця 9.4

Процес визначення цін на підприємстві

Посадова особа	Функціональні дії
Працівник відділу збуту	Заповнює графи: «Продукція», «Об'єм закупок», «Ціна закупок»

Бухгалтер	Заповнює відомості продажу по кожному клієнту та виду продукції
Комітет (бюро) цін та ціноутворення	Затверджуються ціни по кожному клієнту та виду продукції
Служба контролінгу	Розраховує аналітичні показники на основі плану виробництва та реалізації, а при необхідності повертає ціни на перегляд
Директор	Затверджує кінцеві ціни по кожному клієнту та по кожному виду продукції

9.6 Критерії прийняття рішень в управлінні матеріальними потоками на підприємстві

Метою управління запасами є мінімізація загальних витрат підприємства за період, що аналізується.

Витрати на матеріальне забезпечення складаються з двох складових. Це витрати на зберігання запасів (витрати на оренду приміщень, тару, зарплату складського персоналу, а також відсоток на капітал, заморожений в запасах), та витрати на розміщення замовлення (оплата праці персоналу, що займається закупками та ін.).

Якщо змінні витрати на розміщення одного замовлення позначити через P , потребу в матеріалах – через D , розмір одного замовлення – Q , змінну частину вартості зберігання одиниці матеріалів H , тоді можна розрахувати:

1. Кількість замовлень = $\frac{D}{Q}$;
2. Витрати на подачу замовлень = $P * \frac{D}{Q}$;
3. Середній рівень запасів = $H * \frac{Q}{2}$;
4. Загальна величина витрат за період (TC):

$$TC = P * \frac{D}{Q} + H * \frac{Q}{2} \quad (9.1)$$

Це рівняння і є основним у моделі управління запасами. На його основі будуються критерії прийняття рішень про оптимальний розмір замовлення, про рівень повного замовлення, про оптимальний розмір партії.

Не слід думати, начебто можна раз і назавжди визначити оптимальний розмір замовлення: витрати на зберігання і витрати на розміщення замовлення міняються в часі. Тому необхідно пам'ятати:

- при збільшенні витрат на зберігання оптимальний розмір замовлення зменшується, при зменшенні – збільшується;
- при збільшенні витрат на розміщення замовлення оптимальний розмір замовлення збільшується, при зменшенні – зменшується;
- якщо змінюються як витрати на зберігання, так і витрати на розміщення замовлення, то необхідно здійснити додатковий аналіз, щоб визначити, який фактор впливає сильніше;
- для своєчасного коригування оптимального розміру замовлення необхідно проводити моніторинг усіх перелічених факторів у системі контролінгу.

Висновки до Тем 9.

Контролінг є важливим аналітичним інструментом, що сприяє ухваленню ефективних управлінських рішень. Його основна роль полягає у формуванні інформаційної основи для оцінки економічної ефективності рішень, аналізу ризиків та оптимізації фінансових ресурсів. Використання контролінгу в управлінні забезпечує підвищення якості стратегічного планування, зменшення невизначеності та покращення фінансових результатів підприємства.

Питання для самоперевірки знань:

1. Що Ви розумієте під прийняттям управлінського рішення?
2. За якими ознаками класифікують управлінські рішення?
3. Яка роль корпоративної культури у прийнятті управлінських рішень?
4. Які Ви знаєте підходи до прийняття управлінських рішень?
5. Охарактеризуйте стадії процесу прийняття управлінських рішень.
6. Які фактори впливають на прийняття управлінських рішень?
7. Які вимоги висуваються до критеріїв прийняття управлінських рішень?
8. Назвіть загальні критерії прийняття управлінських рішень.
9. Що саме визначає і впливає на якість управлінського рішення?
10. Якими критеріями користуються при прийнятті рішень стосовно обсягу і структури випуску продукції?
11. Які критерії прийняття управлінських рішень типу «виробляти» чи «купувати»?
12. Які застосовуються критерії у процесі прийняття рішення при визначенні нижньої межі ціни на продукцію?
13. Які критерії прийняття рішень при ціноутворенні?
14. Якими критеріями слід користуватися при прийнятті рішень в управлінні матеріальними потоками на підприємстві?
15. Яких вимог слід дотримуватися з метою забезпечення високої якості управлінських рішень?

Завдання для поглибленого опрацювання матеріалу:

1. Як забезпечити прозорість процесу прийняття рішень за даними контролінгу?
2. Впровадження інструментів Data-Driven Decision Making в систему контролінгу.
3. Використання сценарного аналізу для підтримки управлінських рішень.
4. Оцінка впливу поведінкових фінансів на управлінські рішення.
5. Як контролінг забезпечує дотримання принципів сталого розвитку у прийнятті рішень?
6. Як обирати між централізованим і децентралізованим підходами до прийняття рішень?
7. Використання методів когнітивної аналітики в системі контролінгу.
8. Як контролінг допомагає впроваджувати антикризові управлінські рішення?
9. Які аспекти етики слід враховувати в процесі прийняття рішень на основі контролінгу?
10. Як контролінг дозволяє досягти балансу між ризиком і вигодами при виборі стратегій?

СЛОВНИК ОСНОВНИХ ТЕРМІНІВ ТА ПОНЯТЬ:

Balanced Scorecard (BSC) – Система збалансованих показників, що дозволяє оцінити досягнення стратегічних цілей підприємства на основі фінансових та нефінансових показників.

DPP (Discounted Payback Period) – Дисконтований період окупності інвестицій – час, необхідний для повернення інвестованих коштів з урахуванням дисконтування грошових потоків.

IRR (Internal Rate of Return) – Внутрішня норма прибутковості – дисконтна ставка, при якій чиста приведена вартість інвестиційного проєкту дорівнює нулю.

NPV (Net Present Value) – Чиста приведена вартість – фінансовий показник, що оцінює суму майбутніх грошових потоків, зведених до поточного моменту, з урахуванням ставки дисконту.

SWOT-аналіз (SWOT Analysis) – Інструмент стратегічного планування, що дозволяє оцінити сильні та слабкі сторони підприємства, а також можливості та загрози зовнішнього середовища.

ABC-аналіз (ABC Analysis) – Метод управління запасами або асортиментом продукції, що дозволяє розподілити їх за ступенем значущості для підприємства (групи А, В, С).

Аналіз беззбитковості (Break-even Analysis) – Метод визначення обсягу продажів або виробництва, при якому підприємство покриває свої витрати й починає отримувати прибуток.

Аналіз відхилень (Variance Analysis) – Процес порівняння планових та фактичних показників із метою виявлення причин відхилення та розробки коригуючих дій.

Бенчмаркінг (Benchmarking) – Процес вивчення кращих практик конкурентів або лідерів ринку для покращення власних бізнес-процесів і досягнення стратегічних цілей.

Бюджетування (Budgeting) – Процес складання, узгодження та контролю виконання фінансових планів (бюджетів), спрямований на ефективне розподілення ресурсів підприємства.

Внутрішньофірмові стандарти (Internal Standards) – Регламенти, положення та інструкції, що регламентують внутрішні правила організації системи контролінгу та управлінського обліку.

Гнучке бюджетування (Flexible Budgeting) – Метод бюджетування, що дозволяє адаптувати заплановані показники до змін у обсягах діяльності або операційній активності підприємства.

Декомпозиція цілей (Goal Decomposition) – Розбиття загальної стратегії підприємства на підцілі для різних рівнів управління, що полегшує досягнення кінцевих стратегічних завдань.

Дисконтовані грошові потоки (Discounted Cash Flows, DCF) – Метод оцінки вартості проєкту або компанії шляхом приведення майбутніх грошових потоків до поточної вартості з урахуванням дисконтної ставки.

Діапазон релевантності (Relevant Range) – Область діяльності, у межах якої зберігаються постійними основні припущення про витрати й доходи підприємства.

Експертна діагностика (Expert Diagnostics) – Комплексна оцінка фінансово-господарського стану підприємства з урахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на його стійкість і конкурентоспроможність.

Інвестиційний контролінг (Investment Controlling) – Підсистема контролінгу, що охоплює планування, координацію, аналіз і контроль інвестиційних програм і проєктів підприємства.

Інституційний контролінг (Institutional Controlling) – Організація системи контролінгу як постійно діючої підсистеми менеджменту, яка має власні цілі, структуру, функції й персонал.

Калькулювання собівартості (Cost Calculation) – Розрахунок витрат на виробництво одиниці продукції або надання послуги з метою оцінки ефективності діяльності підприємства.

Ключові показники ефективності (Key Performance Indicators, KPI) – Набір основних показників, що використовуються для оцінки ефективності діяльності підрозділів або підприємства в цілому.

Коефіцієнт операційного левериджу (Degree of Operating Leverage, DOL) – Показник, що відображає вплив зміни обсягу реалізації продукції на зміну прибутку підприємства.

Контролер (Controller) – Фахівець, який відповідає за впровадження, координацію та розвиток системи контролінгу на підприємстві.

Контролінг (Controlling) – Система інформаційно-аналітичної підтримки управлінських рішень, що об'єднує функції планування, обліку, контролю, аналізу та координації управлінських процесів з метою досягнення стратегічних і оперативних цілей підприємства.

Контролінг витрат (Cost Controlling) – Підсистема контролінгу, що забезпечує моніторинг, аналіз і оптимізацію витрат підприємства, орієнтуючись на зниження собівартості та підвищення рентабельності.

Контроль відхилень (Variance Control) – Метод оцінки ефективності планування, що полягає у виявленні різниці між запланованими і фактичними результатами, з подальшим аналізом причин цих відхилень.

Координація (Coordination) – Процес погодження цілей і дій різних підрозділів підприємства задля досягнення єдиних стратегічних завдань.

Маржинальний дохід (Contribution Margin) – Різниця між виручкою від реалізації продукції та змінними витратами, яка використовується для покриття постійних витрат і формування прибутку підприємства.

Модель збалансованої системи показників (Balanced Scorecard, BSC) – Стратегічний інструмент управління, що передбачає використання системи кількісних і якісних показників для моніторингу досягнення стратегічних цілей.

Моніторинг бізнес-процесів (Business Process Monitoring) – Система спостереження за виконанням ключових бізнес-процесів підприємства з метою оперативного виявлення відхилень та їх корекції.

Нормативний контроль (Standard Costing Control) – Контроль витрат, що базується на попередньо встановлених стандартах і дозволяє оцінити ефективність витратної політики підприємства.

Оперативний аналіз (Operational Analysis) – Поточна оцінка результатів діяльності підприємства з метою оперативного управління та прийняття рішень.

Оперативний контролінг (Operational Controlling) – Функція контролінгу, що спрямована на моніторинг поточних бізнес-процесів, контроль виконання планів та оперативне коригування діяльності підприємства в межах короткострокового періоду.

Операційний бюджет (Operating Budget) – План доходів і витрат, що охоплює основну операційну діяльність підприємства на короткостроковий період (зазвичай на рік).

Планування (Planning) – Процес визначення цілей і завдань підприємства з формуванням відповідних програм дій та необхідних ресурсів для їх досягнення.

Платоспроможність (Solvency) – Здатність підприємства своєчасно й у повному обсязі виконувати свої фінансові зобов'язання.

Поточний контролінг (Operational Controlling) – Діяльність контролінгової служби, спрямована на оперативний контроль за виконанням планів, бюджету та коригування поточних рішень.

Прогнозування (Forecasting) – Процес передбачення майбутніх економічних показників на основі історичних даних і аналізу ринкових тенденцій.

Релевантні витрати (Relevant Costs) – Витрати, що мають значення для прийняття конкретного управлінського рішення та впливають на його кінцевий результат.

Рентабельність (Profitability) – Показник економічної ефективності діяльності підприємства, що відображає співвідношення прибутку до витрат або вкладеного капіталу.

Ризик-менеджмент (Risk Management) – Процес виявлення, оцінки та управління ризиками, пов'язаними з діяльністю підприємства, з метою мінімізації їх негативного впливу.

Система раннього попередження (Early Warning System) – Система моніторингу й аналізу, що дозволяє завчасно виявляти ознаки кризових ситуацій або загроз у діяльності підприємства.

Система управління витратами (Cost Management System) – Сукупність заходів і процедур, що забезпечують контроль, аналіз та оптимізацію витрат підприємства на всіх етапах діяльності.

Система управління якістю (Quality Management System, QMS) – Організаційна структура, що забезпечує контроль і забезпечення якості продукції або послуг відповідно до встановлених стандартів.

Стратегічний контролінг (Strategic Controlling) – Форма контролінгу, що забезпечує реалізацію довгострокових цілей підприємства, включає стратегічне планування, аналіз зовнішнього середовища, прогнозування та управління стратегічними ризиками.

Управлінський облік (Management Accounting) – Система обліку, орієнтована на інформаційне забезпечення внутрішнього менеджменту підприємства для планування, контролю, аналізу й ухвалення рішень.

Фінансова стійкість (Financial Stability) – Здатність підприємства підтримувати рівновагу між доходами й витратами, забезпечувати виконання своїх зобов'язань та зберігати платоспроможність.

Фінансовий аналіз (Financial Analysis) – Система методів оцінки фінансового стану підприємства, його платоспроможності, ліквідності та рентабельності на основі бухгалтерської звітності.

Фінансовий контролінг (Financial Controlling) – Контролінг, спрямований на забезпечення фінансової стабільності підприємства через планування, аналіз і контроль фінансових показників.

Фінансовий план (Financial Plan) – Комплексний документ, що відображає план доходів, витрат, руху грошових коштів, інвестицій і фінансування на підприємстві.

Центр витрат (Cost Center) – Структурний підрозділ, що відповідає за облік та контроль витрат, несе відповідальність за ефективне використання ресурсів на певному етапі виробництва або в межах функціонального блоку.

Центр відповідальності (Responsibility Center) – Організаційна одиниця підприємства або підрозділ, відповідальний за досягнення певних показників діяльності (витрати, прибуток, інвестиції).

Центр інвестицій (Investment Center) – Підрозділ, який управляє капітальними вкладеннями підприємства, контролює реалізацію інвестиційних проєктів і несе відповідальність за досягнення заданих показників ефективності.

Центр прибутку (Profit Center) – Підрозділ підприємства, що контролює формування прибутку, несе відповідальність за доходи та витрати, пов'язані з реалізацією продукції чи послуг.

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

- ABC-аналіз (ABC Analysis) – Тема 5, Тема 9
- Аналіз беззбитковості (Break-even Analysis) – Тема 4
- Аналіз відхилень (Variance Analysis) – Тема 5
- Аналіз рентабельності (Profitability Analysis) – Тема 6
- Аналіз ризиків (Risk Analysis) – Тема 6, Тема 7
- Аналіз фінансової стійкості (Financial Stability Analysis) – Тема 6
- Бенчмаркінг (Benchmarking) – Тема 9
- Бюджет грошових коштів (Cash Budget) – Тема 4
- Бюджет виробництва (Production Budget) – Тема 4
- Бюджетування (Budgeting) – Тема 4
- Валовий прибуток (Gross Profit) – Тема 6
- Види контролінгу (Types of Controlling) – Тема 1
- Витрати змінні та постійні (Variable and Fixed Costs) – Тема 2
- Дисконтований період окупності (Discounted Payback Period, DPP) – Тема 7
- Діагностика фінансового стану (Financial Diagnostics) – Тема 6
- Економічна додана вартість (Economic Value Added, EVA) – Тема 7
- Економічна безпека (Economic Security) – Тема 6
- Експертна діагностика (Expert Diagnostics) – Тема 6
- Збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC) – Тема 9
- Зміна облікової політики (Accounting Policy Change) – Тема 3
- Інвестиційний контролінг (Investment Controlling) – Тема 7
- Інвестиційний портфель (Investment Portfolio) – Тема 7
- Інституційний контролінг (Institutional Controlling) – Тема 8
- Калькулювання собівартості (Cost Calculation) – Тема 2
- Класифікація витрат (Cost Classification) – Тема 2
- Ключові показники ефективності (Key Performance Indicators, KPI) – Тема 9
- Контролер (Controller) – Тема 1
- Контролінг інвестиційних проєктів (Investment Project Controlling) – Тема 7
- Контролінг оперативний (Operational Controlling) – Тема 1, Тема 5
- Контролінг стратегічний (Strategic Controlling) – Тема 1
- Координація управлінських рішень (Coordination of Managerial Decisions) –
Тема 9
- Коефіцієнт фінансової незалежності (Equity Ratio) – Тема 6
- Маржинальний дохід (Contribution Margin) – Тема 5
- Методи стратегічного планування (Strategic Planning Methods) – Тема 4
- Методи управлінського обліку (Management Accounting Methods) – Тема 3
- Місія підприємства (Corporate Mission) – Тема 1
- Місце контролінгу в системі управління (Role of Controlling in the Management
System) – Тема 1
- NPV (Net Present Value) – Тема 7
- Оперативний аналіз (Operational Analysis) – Тема 5
- Операційний бюджет (Operating Budget) – Тема 4

Організаційна структура служби контролінгу (Organizational Structure of Controlling Department) – Тема 8

Планування в системі контролінгу (Planning in Controlling System) – Тема 4

Платоспроможність підприємства (Enterprise Solvency) – Тема 6

Показники ліквідності (Liquidity Ratios) – Тема 6

Портфель проектів (Project Portfolio) – Тема 7

Прибутковість (Profitability) – Тема 6

Прогнозування (Forecasting) – Тема 4

Релевантні витрати (Relevant Costs) – Тема 3

Ризик-менеджмент (Risk Management) – Тема 6, Тема 9

Система контролю витрат (Cost Control System) – Тема 5

Система раннього попередження (Early Warning System) – Тема 9

Система управління якістю (Quality Management System, QMS) – Тема 8

Система управлінського обліку (Management Accounting System) – Тема 3

Стратегічна карта (Strategy Map) – Тема 9

Стратегічне планування (Strategic Planning) – Тема 4

SWOT-аналіз (SWOT Analysis) – Тема 9

Точка беззбитковості (Break-even Point) – Тема 4

Управління витратами (Cost Management) – Тема 5

Управління грошовими потоками (Cash Flow Management) – Тема 4

Управління ефективністю (Performance Management) – Тема 9

Факторний аналіз (Factor Analysis) – Тема 5

Фінансовий аналіз (Financial Analysis) – Тема 6

Фінансовий контролінг (Financial Controlling) – Тема 7

Центри відповідальності (Responsibility Centers) – Тема 2

Центри витрат (Cost Centers) – Тема 2

Центри інвестицій (Investment Centers) – Тема 7

Цінова політика (Pricing Policy) – Тема 4

Штучний інтелект у контролінгу (Artificial Intelligence in Controlling) – Тема 5, Тема 9

Екологічна ефективність у контролінгу (Environmental Efficiency in Controlling) – Тема 7

ERP-системи в контролінгу (ERP Systems in Controlling) – Тема 3, Тема 4

Big Data у контролінгу (Big Data in Controlling) – Тема 5, Тема 9

Business Intelligence (BI) у контролінгу – Тема 5, Тема 9

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (із змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Затверджено наказами Міністерства фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/t381120>.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), що застосовуються в Україні відповідно до законодавства. URL: <https://mof.gov.ua/uk/msfz>
4. Податковий кодекс України. <https://tax.gov.ua/nk/>
5. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. К. : ЦУЛ, 2018. 400 с.
6. Давидович І.Е. Контролінг. К.: ЦУЛ, 2019. 552 с.
7. Жавнерчик О.В. Контролінг: Конспект лекцій. Одеса: ОДЕКУ, 2019. 135 с.
8. Маркіна І. А., Таран-Лала О.М., Гунченко М.В. Контролінг для менеджерів : навч. посібн. К. : «Центр учбової літератури», 2019. 304 с.
9. Птащенко Л.О, Сержанов В.В. Фінансовий контролінг : навчальний посібник. К. : «Центр учбової літератури», 2021. 344 с.
10. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік : навч. К. : ЦУЛ, 2017. 792 с.

Електронне навчальне видання комбінованого використання
Можна використовувати в локальному та мережному режимі

Дуднєва Юлія Ернстівна
Васильєва Марія Олександрівна

КОНТРОЛІНГ

Конспект лекцій
з навчальної дисципліни для здобувачів вищої освіти
першого (бакалаврського) рівня за спеціальністю 073 «Менеджмент»
(освітня програма «Менеджмент організацій і адміністрування»)

В авторській редакції

Підписано до розміщення 21.05.2025. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 5,63. Обсяг 1,781 Мб. Зам. № 392/25.

Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна,
61022, м. Харків, майдан Свободи, 4.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3367 від 13.01.2009
Видавництво ХНУ імені В. Н. Каразіна