

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ВОЛОДИМИРА ДАЛЯ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни «Контролінг»

(для здобувачів освітньо-професійної програми «Бізнес-адміністрування»
другого (магістерського) рівня за спеціальністю D3 Менеджмент)

(Електронне видання)

Укладач Л.М. ХРИСТЕНКО, доц., к.е.н.

ЗАТВЕРДЖЕНО

на засіданні кафедри публічного
управління, менеджменту та
маркетингу

Протокол № 1 від 26.08.2025 р.

Київ
2025

УДК 65.012.2/.7(075.8)

Конспект лекцій з дисципліни «Контролінг» (для здобувачів освітньо-професійної програми «Бізнес-адміністрування» другого (магістерського) рівня за спеціальністю D3 Менеджмент) /Укл.: Л.М. Христенко. Київ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2025. 123 с.

У навчально-методичній розробці «Конспект лекцій з дисципліни «Контролінг»» визначено мету та завдання курсу, а також надано характеристику методиці проведення лекційних занять. Розробка містить програму навчальної дисципліни та надає теоретичний матеріал для засвоєння основ та практики контролінгу на підприємстві. Конспект лекцій охоплює сім ключових тем: контролінг як інструмент управління підприємством; організаційні аспекти створення служби контролінгу; характеристика об'єктів та методичного інструментарію контролінгу; калькулювання витрат підприємства та вибір контрольно-облікової системи; аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності, та прибутку підприємства; бюджетування та його можливості в контролінгу; аналіз релевантної інформації при прийнятті управлінських рішень в контролінгу. Кожна тема містить узагальнені висновки, питання для перевірки знань здобувачів та список використаних джерел. Наприкінці навчально-методичної розробки поданий загальний список рекомендованих джерел літератури для поглибленого вивчення дисципліни.

Видання призначене для здобувачів вищої освіти освітнього рівня «магістр» за спеціальністю D3 «Менеджмент».

Укладач

Л.М. Христенко, к.е.н., доц.

Рецензент

Ю.І. Клюс, д.е.н., проф.

ВСТУП

В умовах сучасної глобальної економіки, що характеризується підвищеною турбулентністю, технологічними зрушеннями та високим рівнем невизначеності, дисципліна «Контролінг» набуває ключової актуальності. Вона є не просто інструментом контролю, а цілісною концепцією управління, спрямованою на координацію всіх аспектів діяльності підприємства для досягнення стратегічних цілей. Здатність вибудувувати ефективну систему планування, обліку, аналізу та моніторингу, а також оперативно реагувати на відхилення стає критичною передумовою для збереження стійкості, підвищення ефективності та забезпечення довгострокової конкурентоспроможності будь-якої організації.

Для України, економіка якої функціонує в екстремальних політичних та економічних умовах, роль контролінгу стає життєво важливою. Вітчизняні підприємства змушені долати безпрецедентні виклики: руйнування активів, розрив логістичних ланцюгів, фінансову нестабільність, міграцію персоналу та постійні ризики. У цьому контексті контролінг виступає як навігаційна система для менеджменту, що дозволяє приймати обґрунтовані рішення в умовах тотальної невизначеності. Завдання забезпечення прозорості та цільового використання фінансових потоків, зокрема коштів, що спрямовуватимуться на відбудову, оптимізація витрат для збереження життєздатності бізнесу, управління ризиками та оцінка ефективності антикризових заходів є фундаментальною основою для виживання, стійкості та майбутнього зростання української економіки.

А отже, вивчення дисципліни «Контролінг» формує у майбутніх фахівців унікальний набір компетенцій, необхідних для системного аналізу діяльності підприємства, побудови інформаційно-аналітичних систем для підтримки управлінських рішень та координації роботи підрозділів. Ці знання та навички дозволять не лише підвищувати ефективність окремих бізнесів, але й робити значний внесок у процес відновлення країни, забезпечуючи раціональне використання обмежених ресурсів, залучення інвестицій через демонстрацію прозорості та підзвітності, і, як наслідок, сприяти побудові сильної та стійкої економіки України.

Ціллю навчального курсу «Контролінг» є професійна підготовка здобувачів шляхом формування у них системного управлінського мислення та комплексу сучасних знань у галузі координації, інформаційно-аналітичної підтримки та контролю за діяльністю організації; засвоєнні фундаментальних теоретичних положень про сутність контролінгу як інтегрованої концепції управління; набутті практичних навичок з використання методичного інструментарію контролінгу для підвищення ефективності та досягнення стратегічних і тактичних цілей підприємства.

Метою викладання дисципліни «Контролінг» є систематизація знань здобувачів та поглиблене вивчення ключових концепцій щодо побудови системи контролінгу на підприємстві, оволодіння сучасними прийомами, методами та інструментами, які спрямовані на прийняття обґрунтованих управлінських рішень; формування знань і навичок із розробки системи бюджетування та аналізу відхилень, проведення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток», калькулювання собівартості продукції різними методами, а також застосування диференціального аналізу релевантної інформації для обґрунтування короткострокових операційних рішень.

Метою лекційних занять за дисципліною «Контролінг» є формування у здобувачів ґрунтовних теоретичних знань щодо концептуальних основ контролінгу як сучасної системи управління. Це включає глибоке розуміння сутності, функцій, завдань та організаційних аспектів впровадження контролінгу на підприємстві. Ключовим завданням є послідовне вивчення методичного інструментарію, зокрема: методів класифікації та калькулювання витрат, проведення СВР-аналізу, принципів бюджетування та аналізу відхилень, а також застосування диференціального аналізу для прийняття операційних рішень. Все це спрямовано на створення теоретичної бази, необхідної для ідентифікації проблем та обґрунтування ефективних управлінських рішень у практичній діяльності.

Завданнями дисципліни «Контролінг» є: з'ясування сутності та об'єктивної необхідності впровадження системи контролінгу на підприємстві; засвоєння методичного інструментарію для ефективного управління ресурсами та витратами; опанування методів обліку витрат, їх калькулювання та бюджетування як інструментів планування і контролю; вивчення методології аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» для прогнозування фінансових результатів, а також формування навичок застосування релевантної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень в операційній діяльності.

Відповідно до Національної рамки кваліфікацій здобувачі, які прослухали курс «Контролінг» мають демонструвати:

результати навчання:

РН 1. Критично осмислювати, вибирати та використовувати необхідний науковий, методичний і аналітичний інструментарій для управління в непередбачуваних умовах.

РН 5. Планувати діяльність організації в стратегічному та тактичному розрізах.

РН 12. Вміти делегувати повноваження та керівництво організацією (підрозділом).

РН 13. Вміти планувати і здійснювати інформаційне, методичне, матеріальне, фінансове та кадрове забезпечення організації (підрозділу).

знання про: сутнісні й організаційні аспекти контролінгу, його завдання та функції; роль контролінгу в системі управління підприємством; взаємозв'язок контролінгу з іншими функціями управління підприємством; сутність стратегічного й оперативного контролінгу; об'єкти контролінгу; методи та інструменти управління ресурсами та витратами в організації, що застосовуються у системі контролінгу; організаційно-методичні аспекти формування системи контролінгу на підприємстві; методики аналізу взаємозв'язку «витрати – доходи – фінансові результати», визначення беззбиткового обсягу реалізації продукції та оцінки дохідності й прибутковості діяльності організації; організацію бюджетування з метою оцінки ефективності управлінських рішень і оптимального розподілу ресурсів між підрозділами організації; методику аналізу відхилень фактичних результатів діяльності організації від планових; методи прийняття управлінських рішень у контролінгу на основі релевантної інформації

вміння: формувати ефективну структуру контролінгу в організації; застосовувати методи та інструменти управління ресурсами та витратами на підприємстві; робити обґрунтований вибір щодо використання певного методу управління ресурсами та витратами на підприємстві; проводити розрахунки й аналізувати показники щодо ефективності використання ресурсів та оптимальності витрат стосовно

доходів підприємства; користуватися нормативно-технічною документацією, визначати потреби у матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсах; оцінювати джерела забезпечення підприємства всіма видами ресурсів; формувати бюджети у межах відповідних центрів відповідальності; здійснювати оперативний контроль над рівнем витрат та резервами ресурсів; приймати ефективні управлінські рішення на основі релевантної інформації; складати інформаційні довідки та звіти щодо стану ресурсів та витрат в організації.

комунікативні навички щодо: модифікації правових і організаційно-управлінських основ у сфері контролінгу; розроблення посадових обов'язків і профілів компетентностей посад спеціалістів з контролінгу; розуміння та визначення об'єктивних змін чинників середовища, яке впливає на стан об'єктів контролінгу в організації; обґрунтування методів і форм ефективного управління ресурсами та витратами за напрямками та сферами діяльності на підприємстві; здійснення комунікації з різними стейкхолдерами у сфері питань управління ресурсами та витратами; використання сучасних інформаційно-комунікаційних технологій у сфері управління ресурсами та витратами.

елементи автономії й відповідальності як то: аргументація власної точки зору при прийнятті управлінських рішень на основі професійних міркувань з питань у сфері контролінгу в організації; взаємодія з персоналом, вплив на його поведінку, організація сумісної діяльності; здатність до саморозвитку, навчання впродовж всього життя та ефективного самоменеджменту та ін.

Знання і навички, отримані при проходженні дисципліни «Контролінг» дозволять розв'язувати складні задачі та проблемні питання, які спрямовані на прийняття найбільш ефективних управлінських рішень у галузі управління операційною системою організації та її складовими елементами (системою забезпечення ресурсами, системою перероблення ресурсів на готовий продукт системою виходу його на зовнішні ринки до потенційного споживача).

Знання і навички, отримані при вивченні дисципліни «Контролінгу», будуть використовуватись у професійному контексті на посадах: контролер, менеджер з контролінгу, фінансовий аналітик, фінансовий контролер, економіст, спеціаліст планово-економічного відділу, економічний радник, фахівець з економічних питань, інспектор з контролю якості, керівник виробничого підрозділу; начальник відділення; керівник лінійного підрозділу, цеху, окремого виробництва підприємства; заступник керівника підприємства з питань економіки, матеріально-технічного забезпечення, виробництва; фахівець з управління проектами.

ПРОГРАМА

навчальної дисципліни «Контролінг»

Тема 1. Контролінг як інструмент управління підприємством.

Стислий зміст. Сутність та зміст контролінгу, його мета і завдання. Загальні функції, причини внаслідок яких з'явилась необхідність впровадження контролінгу в організації. Функціонально-структурні складові контролінгу серед яких (планування, облік, контроль, аналіз). Роль контролінгу в управлінському процесі. Основні концепції контролінгу та структура концепцій. Види контролінгу. Основні розділи контролінгу та напрямки діяльності підприємства в розрізі контролінгу.

Тема 2. Організаційні аспекти створення служби контролінгу.

Стислий зміст. Формування системи контролінгу на підприємстві. Принципи створення служби контролінгу. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства. Структура і персонал служби контролінгу. Функції та завдання служби контролінгу. Інформаційні потоки на підприємстві в системі контролінгу. Можливі варіанти впровадження контролінгу.

Тема 3. Характеристика об'єктів та методичного інструментарію контролінгу.

Стислий зміст. Поняття ресурсів, затрат та витрат підприємства як об'єктів контролінгу. Класифікація затрат та витрат підприємства. Поведінка витрат залежно від обсягу діяльності підприємства. Особливості управління ресурсами і витратами на підприємстві. Методи управління витратами підприємства. Переваги та недоліки методів управління витратами. Вибір методів управління витратами підприємства.

Тема 4. Калькулювання витрат підприємства та вибір контрольно-облікової системи.

Стислий зміст. Сутність калькулювання витрат підприємства. Об'єкт калькулювання, калькуляційна одиниця, елементи витрат. Методи калькулювання та сфери їхнього застосування. Методи калькулювання за повними та змінними витратами. Порядок розподілення непрямих витрат підприємства. Послідовність визначення собівартості операційної діяльності підприємства. Аспекти вибору контрольно-облікової системи на підприємстві.

Тема 5. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності, та прибутку підприємства.

Стислий зміст. Сутність та призначення аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Характеристика математичних та графічних методів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Аналіз чутливості прибутку операційної діяльності. Припущення, що покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

Тема 6. Бюджетування та його можливості в контролінгу.

Стислий зміст. Бюджетування як інструмент управлінського контролю. Процес бюджетування. Поняття бюджету, класифікація та види бюджетів. Поняття статичного та гнучкого бюджетів. Організаційні аспекти бюджетування на підприємстві. Методи бюджетування. Підходи до організації бюджетування як процесу. Порядок складання і узгодження бюджетів. Бюджетний цикл та стадії бюджетного процесу. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень. Процес бюджетного контролю.

ОПИС МЕТОДІВ ПРОВЕДЕННЯ ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТТЯХ

На лекційних заняттях переважно застосовується **пояснювально-ілюстративний (інформаційно-рецептивний) метод**. Його мета – забезпечити ефективне сприйняття, усвідомлення та запам'ятовування здобувачами освіти навчальної інформації. Цей процес часто супроводжується візуальною підтримкою, наприклад, за допомогою комп'ютерних презентацій, що сприяє кращому засвоєнню матеріалу.

Для досягнення освітніх цілей та активізації пізнавальної діяльності студентів використовуються такі типи лекцій:

Інформаційні лекції спрямовані на системне розкриття сутності теми відповідно до навчально-тематичного плану. Вони забезпечують передачу основного обсягу теоретичних знань та формують базове розуміння предмета.

Лекції-візуалізації ефективно поєднують усне подання інформації з її перетворенням у наочні візуальні форми. Це можуть бути таблиці, схеми, діаграми, інфографіка, слайди та рисунки, що допомагають структурувати матеріал та полегшують його сприйняття і запам'ятовування.

Проблемні лекції. Цей тип лекцій орієнтований на стимулювання аналітичного та критичного мислення студентів, заохочення їх до активного пошуку рішень. Розрізняють:

- ✓ Лекції, проблемні за змістом фокусуються на актуальних наукових або практичних проблемах, які ще не мають остаточного розв'язання. Це спонукає студентів до глибокого аналізу та формулювання власних гіпотез.
- ✓ Лекції, проблемні за побудовою: Лектор не пропонує готових відповідей, а створює проблемну ситуацію, знайомлячи аудиторію з пізнавальними суперечностями. Такий підхід активізує самостійне мислення здобувачів, спрямоване на пошук істини, та суттєво посилює їхній пізнавальний інтерес і мотивацію.
- ✓ Комплексна проблемна лекція зазвичай поєднує обидва аспекти. У її межах розглядаються ключові, вузлові проблеми курсу, висвітлюються внутрішні суперечності досліджуваних об'єктів чи явищ. Це стимулює студентів до подолання пізнавальних труднощів, проведення зіставлень, критичної оцінки та обґрунтованого вибору рішень.

Застосування такого спектру лекційних методів дозволяє не лише передати необхідні знання, а й сприяє розвитку аналітичних навичок, формуванню активної дослідницької позиції та підвищенню залученості студентів до навчального процесу.

ЛЕКЦІЙНИЙ МАТЕРІАЛ

ТЕМА 1. КОНТРОЛІНГ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Мета лекції:

навчальна: Сформувати у здобувачів цілісне уявлення про контролінг як сучасну концепцію управління, розкривши його сутність, мету, завдання, ключові функції (планування, облік, контроль, аналіз), основні концепції та види, а також його фундаментальну роль у системі менеджменту.

розвиваюча: Розвивати системне мислення та здатність структурувати інформацію, розуміти причинно-наслідкові зв'язки між елементами управлінського процесу, а також формувати вміння обґрунтовувати доцільність впровадження контролінгу на основі аналізу його ролі та завдань.

Ключові поняття та терміни: сутність контролінгу, мета контролінгу, завдання контролінгу, причини виникнення, базові принципи, результати від запровадження, функціонально-структурні складові, планування, облік, контроль, аналіз, координація, управлінський облік, роль контролінгу, сервісна роль, координаційна роль, роль архітектора, концепція, орієнтована на облік, концепція, орієнтована на інформацію, концепція, орієнтована на управління, стратегічний контролінг, оперативний контролінг, функціональний контролінг, контролінг маркетингу, контролінг виробництва, контролінг логістики, фінансовий контролінг, управлінське рішення, процес прийняття рішень, аналіз відхилень.

План лекції:

1.1. Сутність, зміст, мета та завдання контролінгу. Причини виникнення та базові принципи контролінгу. Результати від запровадження контролінгу.

1.2. Функціонально-структурні складові контролінгу. Роль контролінгу в управлінському процесі.

1.3. Основні концепції контролінгу та їх структура.

1.4. Класифікація та основні види контролінгу.

1.5. Розділи контролінгу в контексті напрямків діяльності підприємства.

1.6. Процес прийняття управлінських рішень на підприємстві та роль у ньому контролінгу.

1.1. Сутність, зміст, мета та завдання контролінгу. Причини виникнення та базові принципи контролінгу. Результати від запровадження контролінгу.

В умовах динамічного ринкового середовища, глобалізації та зростання конкуренції, традиційні методи управління підприємством стають недостатньо ефективними. Керівникам потрібна нова філософія та інструментарій, що дозволить би не просто реагувати на проблеми, а передбачати їх та спрямовувати

діяльність усієї організації на досягнення довгострокових цілей. Таким інструментом і став контролінг.

Перш за все, важливо розвіяти поширений міф. Слово «контролінг» походить від англійського «to control», що означає не стільки «контролювати» у розумінні перевірки та нагляду, скільки «керувати», «регулювати», «спрямовувати». В українській практиці контролінг часто помилково ототожнюють з ревізією чи аудитом. Насправді, його сутність значно ширша.

Контролінг – це цілісна, міждисциплінарна концепція управління, спрямована на координацію планування, обліку, контролю та аналізу для інформаційно-аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень з метою досягнення стратегічних і тактичних цілей підприємства.

Це, по суті, система «управління управлінням» або навігаційна система для менеджера. Якщо уявити підприємство як корабель, то менеджер — це капітан, а контролінг – це система приладів (компас, радар, карта), що допомагає капітану прокласти оптимальний курс до пункту призначення (цілі) та вчасно реагувати на шторми (ринкові зміни) чи несправності на борту (внутрішні проблеми).

Зміст контролінгу охоплює інтеграцію та координацію ключових функцій управління:

Планування: участь у розробці цілей, створення системи комплексного планування.

Облік: побудова системи управлінського обліку, орієнтованого на потреби менеджерів, а не лише податкових органів.

Контроль та аналіз: порівняння планових і фактичних показників, аналіз відхилень (план-факт аналіз), виявлення причин цих відхилень.

Інформаційне забезпечення: збір, обробка та надання релевантної інформації керівникам усіх рівнів у потрібний час та у зручній формі.

Координація: узгодження дій різних підрозділів для досягнення загальних цілей.

Головна мета контролінгу – це орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, що стоять перед підприємством, та забезпечення їх довгострокового існування шляхом формування ефективної системи прийняття рішень.

Для досягнення цієї мети контролінг вирішує такі **основні завдання**:

1) Підтримка процесу встановлення цілей (наприклад, визначення бажаного рівня прибутку, частки ринку).

2) Координація процесу планування та розробка бюджетів (оперативних і стратегічних).

3) Створення та розвиток системи управлінського обліку для фіксації витрат і результатів.

4) Здійснення постійного моніторингу та аналізу відхилень фактичних показників від планових.

5) Забезпечення керівництва інформацією, необхідною для прийняття рішень.

6) Консультування менеджерів з економічних питань, наприклад, при аналізі інвестиційних проєктів чи рішень типу «виробляти чи купувати».

Контролінг як концепція виник на початку ХХ століття у США, а його активне поширення в Європі (особливо в Німеччині) припало на 70-80-ті роки. Це було зумовлено низкою об'єктивних причин:

Зростання нестабільності зовнішнього середовища через посилення конкуренції, прискорення науково-технічного прогресу, коливання ринкової кон'юнктури вимагали від підприємств більшої гнучкості та швидкості реакції.

Ускладнення систем управління через зростання розмірів підприємств, диверсифікація діяльності та ускладнення організаційних структур призвели до інформаційного перевантаження керівників.

Системні кризи та необхідність орієнтації на майбутнє, коли стало зрозуміло, що для виживання недостатньо просто аналізувати минулі результати (як це робить традиційний бухгалтерський облік). Потрібна система, що дивиться у майбутнє.

Потреба в інтеграції інформаційних потоків, коли різні підрозділи (маркетинг, виробництво, фінанси) часто генерували неузгоджену інформацію. Контролінг став тим центром, що об'єднує ці потоки в єдину систему.

Ефективна система контролінгу будується на певних **базових принципах**, серед яких науковцями виділено:

1. **Принцип системності.** Контролінг розглядає підприємство як єдину систему взаємопов'язаних елементів. Рішення, прийняте в одному підрозділі, аналізується з точки зору його впливу на всю компанію.
2. **Принцип стратегічної орієнтації.** Діяльність контролінгу спрямована не лише на вирішення поточних проблем, а й на досягнення довгострокових стратегічних цілей.
3. **Принцип безперервності.** Контролінг – це не одноразовий проєкт, а постійний, циклічний процес, що супроводжує діяльність підприємства на всіх етапах.
4. **Принцип орієнтації на «вузькі місця».** Система контролінгу дозволяє концентрувати управлінські зусилля на найслабших ланках діяльності підприємства, які стримують його розвиток.
5. **Принцип адекватності.** Інструменти та методи контролінгу мають відповідати розміру, галузевій специфіці та організаційній структурі конкретного підприємства.
6. **Принцип бюджетування.** Діяльність підприємства та його підрозділів має бути представлена у вигляді системи бюджетів, що є основою для планування та контролю.

Результати від запровадження контролінгу.

Впровадження навіть базових елементів контролінгу дає підприємству відчутні та вимірювані переваги. Головним результатом є підвищення якості та обґрунтованості управлінських рішень, що, у свою чергу, призводить до зростання ефективності діяльності.

До ключових **результатів від запровадження контролінгу** можна віднести:

- **Підвищення прозорості діяльності.** Керівництво починає чітко розуміти, де формуються витрати, які продукти чи клієнти є найприбутковішими, а які — збитковими.
- **Покращення координації між підрозділами.** Усі відділи (продажів, виробництва, закупівель) починають працювати на основі єдиних планів та бюджетів, що усуває внутрішні конфлікти та неузгодженість.
- **Своєчасне виявлення проблем та відхилень.** Система моніторингу дозволяє помітити негативні тенденції на ранній стадії, коли їх ще можна виправити з мінімальними втратами.
- **Зростання ефективності використання ресурсів.** Завдяки точному обліку та аналізу витрат підприємство може оптимізувати свої процеси, скоротити невиробничі витрати та підвищити рентабельність.
- **Підвищення інвестиційної привабливості.** Прозора та добре керована компанія, що здатна чітко обґрунтувати свої плани, є значно привабливішою для інвесторів та кредиторів.
- **Зміцнення конкурентоспроможності.** Як наслідок усіх перерахованих факторів, підприємство стає більш гнучким, адаптивним та фінансово стійким, що дозволяє йому успішно конкурувати на ринку.

А отже, контролінг перестає бути просто модною концепцією і стає життєвою необхідністю для будь-якого підприємства, що прагне не просто вижити, а й стабільно розвиватися в сучасному економічному середовищі.

2) Функціонально-структурні складові контролінгу. Роль контролінгу в управлінському процесі.

Контролінг не є якоюсь новою, окремою функцією управління, винайденою з нуля. Його революційність полягає в тому, що він інтегрує, координує та якісно змінює зміст вже існуючих, класичних функцій менеджменту, підпорядковуючи їх єдиній меті – досягненню цілей підприємства. До функціонально-структурних складових контролінгу традиційно відносять планування, облік, контроль, аналіз, а також інформаційне забезпечення та координацію, які пронизують усі ці складові.

1) Планування в системі контролінгу. Планування є вихідним пунктом управлінського циклу, і контролінг відіграє в ньому сервісну та координуючу роль. Служба контролінгу не розробляє плани замість лінійних менеджерів (наприклад, начальника відділу збуту), але допомагає їм зробити цей процес більш якісним та узгодженим.

Підтримка з боку контролінгу полягає у такому:

- **Методологічна підтримка.** Контролери розробляють методики, шаблони та регламенти планування, забезпечуючи єдність підходів у всій організації.
- **Інформаційна підтримка.** Надають менеджерам необхідну інформацію для розробки планів (дані про витрати, аналіз ринку, прогнози).
- **Координація планів** – це одна з найважливіших функцій. Контролінг забезпечує, щоб плани різних підрозділів були узгоджені між собою. Наприклад, план збуту продукції має бути синхронізований з планом виробництва, планом закупівель сировини та бюджетом на маркетинг.

- **Бюджетування.** Контролінг перетворює операційні плани (в тоннах, штуках, годинах) у вартісну, грошову форму — систему бюджетів. Бюджет стає ключовим інструментом реалізації планів та подальшого контролю.

2) Облік як інформаційна база контролінгу. Традиційний фінансовий облік орієнтований на зовнішніх користувачів (податкові органи, інвестори, банки) і регламентується законодавством. Для прийняття внутрішніх управлінських рішень його даних часто недостатньо. Тому контролінг ініціює та організовує систему **управлінського обліку**, яка є його інформаційним фундаментом.

Ключові завдання управлінського обліку в системі контролінгу:

- **Облік витрат за місцями їх виникнення (центрами відповідальності)** дозволяє чітко бачити, який підрозділ і за які витрати відповідає.
- **Калькулювання собівартості продукції (послуг)** полягає у застосування різних методів калькулювання (наприклад, за повними або змінними витратами) для ціноутворення та аналізу прибутковості.
- **Облік результатів за сегментами діяльності** за допомогою аналізу прибутковості окремих продуктів, клієнтів, регіонів збуту.

Тож, контролінг трансформує облік з простої функції фіксації минулих подій на активний інструмент для управління майбутнім.

3) Контроль у концепції контролінгу. Контроль у системі контролінгу кардинально відрізняється від фіскального нагляду чи ревізії. Його мета — не покарання винних, а створення ефективного зворотного зв'язку в системі управління. Це процес діагностики та сигналізації, що дозволяє вчасно ідентифікувати відхилення від заданого курсу.

Процес контролю включає такі етапи:

- **Встановлення стандартів.** Стандартами виступають планові показники, нормативи та бюджети, розроблені на етапі планування.
- **Вимірювання фактичних результатів.** Система управлінського обліку надає дані про фактичне виконання встановлених стандартів (фактичні обсяги продажу, рівень витрат, прибуток).
- **Порівняння «план-факт» та виявлення відхилень.** На цьому етапі відбувається механічне порівняння планових і фактичних показників та фіксація будь-яких розбіжностей.

Результатом функції контролю є **сигнал** про наявність та масштаб відхилення. Цей сигнал є вихідною точкою для наступної, не менш важливої функції — аналізу.

4) Аналіз як інструмент діагностики. Якщо контроль відповідає на питання «Що сталося?», то аналіз дає відповідь на питання «Чому це сталося?». Аналіз є «мозковим центром» контролінгу, що перетворює сухі дані про відхилення на змістовну інформацію для прийняття рішень.

Ключові завдання аналізу в контролінгу:

- **Інтерпретація відхилень.** Контролер разом з відповідальним менеджером аналізує причини виникнення відхилень. Наприклад, перевитрата

матеріалів могла статися через зростання цін у постачальника, неякісну сировину або неефективне виробництво.

- **Оцінка впливу.** Аналізується, як конкретне відхилення вплинуло на загальний фінансовий результат (наприклад, на прибуток).
- **Підготовка основи для рішень.** Результатом аналізу є звіт або висновок, що містить не лише констатацію причин, а й пропозиції щодо можливих коригувальних заходів. Наприклад, пошук нового постачальника, перегляд технології виробництва тощо.

Окрім аналізу відхилень, аналітична функція контролінгу включає й інші напрямки, такі як аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» (CVP-аналіз), аналіз безбитковості, аналіз інвестиційної привабливості проєктів та оцінку альтернативних варіантів рішень («виробляти чи купувати»).

Роль контролінгу в управлінському процесі не зводиться до механічного виконання перелічених функцій. Його головна цінність – у тому, як він впливає на всю систему управління, виконуючи роль внутрішнього консультанта, навігатора та архітектора управлінських процесів.

1) Сервісна та підтримуюча роль. Контролери не приймають управлінські рішення замість керівників (директора, начальників цехів). Вони надають **сервіс**, забезпечуючи менеджерів необхідною інформацією та аналітикою, щоб їхні рішення були економічно обґрунтованими. Контролінг несе відповідальність за прозорість інформації та раціональність процесу прийняття рішень, але не за саме рішення. Контролер – це штурман, що прокладає курс, але веде корабель капітан.

2) Координаційна роль. В умовах поділу праці кожен підрозділ схильний оптимізувати власні показники, що може шкодити загальному результату (так звана «субоптимізація»). Наприклад, відділ закупівель може придбати велику партію дешевої, але неякісної сировини, щоб виконати свій план по економії, що призведе до браку у виробництві та втрат для компанії в цілому.

Контролінг, завдяки наскрізній системі планування та бюджетування, узгоджує цілі та плани різних підрозділів, забезпечуючи їх спрямованість на єдиний корпоративний результат.

3) Роль архітектора системи управління

Контролери не просто використовують існуючі системи, а й активно беруть участь у їх **проєктуванні та вдосконаленні**. Саме служба контролінгу виступає замовником та головним методологом при побудові:

- Системи управлінського обліку та звітності.
- Системи бюджетування та планування.
- Інформаційних систем для підтримки управлінських рішень (наприклад, при впровадженні ERP-систем).

Вони створюють «правила гри» та інформаційну інфраструктуру, в межах якої функціонуватиме весь управлінський процес на підприємстві.

Отже, інтегруючи функції планування, обліку, контролю та аналізу, контролінг виконує роль внутрішнього економічного радника та координатора. Він забезпечує раціональність, прозорість та цільову орієнтацію всього процесу

управління, тим самим підвищуючи адаптивність та конкурентоспроможність підприємства в мінливому середовищі.

1.3. Основні концепції контролінгу та їх структура.

Розуміння сутності та завдань контролінгу не є статичним. Воно пройшло значний еволюційний шлях, що відображає зміни в економічному середовищі, розвиток технологій та ускладнення систем управління. В теорії та практиці прийнято виділяти три основні, послідовні концепції, які показують, як зміщувався фокус контролінгу: від простої реєстрації минулих подій до активного управління майбутнім.

1) Концепція, орієнтована на систему обліку (1920–1930-ті рр.)

Це історично перша концепція, що зародилася в США у великих корпораціях, таких як General Motors та DuPont, у 1920-1930-х роках. Вона виникла як відповідь на потребу вищого керівництва у фінансовому контролі за діяльністю децентралізованих підрозділів.

Сутність концепції. В межах цієї концепції контролінг практично ототожнюється з управлінським обліком та фінансовим аналізом. Його головне завдання – побудова системи обліку, яка б дозволяла ретроспективно, на основі даних минулих періодів, аналізувати діяльність підприємства. Фокус спрямований на внутрішні процеси, а ключовими показниками є витрати та прибуток.

Основні автори та ідеї. Одним з піонерів цього підходу вважається **Дональдсон Браун (Donaldson Brown)**, фінансовий директор General Motors. Саме він розробив та впровадив систему фінансового контролю, що базувалася на показнику рентабельності інвестованого капіталу (ROI), відому як модель DuPont. Ця модель розкладала загальний показник рентабельності на два ключові фактори: рентабельність продажу та обертання капіталу, що дозволяло глибоко аналізувати причини фінансових успіхів чи невдач.

Структура та інструментарій. Система концентрується на:

- Детальному обліку та калькулюванню витрат.
- Аналізі фінансових коефіцієнтів.
- Складанні внутрішньої фінансової звітності для керівництва.
- Контролі за виконанням фінансових показників.

Роль контролера. Контролер (Comptroller в американській традиції) — це переважно головний фінансовий аналітик або бухгалтер з управлінського обліку. Його основна функція — «рахувати» та «звітувати», тобто бути «економічним літописцем» підприємства.

Обмеженість. Ця концепція є реактивною, оскільки аналізує вже здійснені факти. Вона не має інструментів для прогнозування та активного впливу на майбутнє і слабо враховує нефінансові аспекти діяльності та зміни у зовнішньому середовищі.

2) Концепція, орієнтована на інформаційну систему (1970–1980-ті рр.)

Ця концепція стала логічним розвитком попередньої в епоху комп'ютерної революції. Керівники зіткнулися з проблемою інформаційного перевантаження: даних було багато, але вони були розрізненими та неструктурованими. Виникла

потреба не просто в даних, а в релевантній інформації, що є основою для прийняття рішень.

Сутність концепції. Контролінг починає розглядатися як центральна ланка, що відповідає за створення та функціонування управлінської інформаційної системи (УІС). Його завдання — збирати дані з різних джерел (бухгалтерія, виробництво, маркетинг), обробляти їх та надавати керівникам у вигляді зручних та зрозумілих звітів.

Основні автори та ідеї. Ця концепція не має одного яскраво вираженого автора, оскільки вона є продуктом технологічного розвитку. Її просували фахівці у сфері інформаційних технологій та менеджменту. Ключова ідея полягає в тому, що ефективність управління прямо залежить від якості інформаційного забезпечення. Впровадження перших систем планування ресурсів підприємства (MRP, а згодом ERP) стало технологічною базою для реалізації цієї концепції.

Структура та інструментарій. Фокус зміщується на:

- Проектування інформаційних потоків на підприємстві.
- Розробку стандартних форм звітності для різних рівнів управління.
- Автоматизацію збору та обробки даних.
- Забезпечення якості та своєчасності надання інформації.

Роль контролера. Контролер перетворюється на «інформаційного менеджера» або «архітектора інформаційних систем». Він забезпечує технічну та методологічну підтримку інформаційного обміну в компанії.

Обмеженість. Хоча ця концепція є кроком уперед, вона все ще може залишатися пасивною. Надання інформації не гарантує її правильного аналізу та використання. Крім того, вона не вирішує проблему координації дій різних менеджерів, які, навіть маючи однакову інформацію, можуть приймати неузгоджені рішення.

3) Концепція, орієнтована на систему управління (з 1980-х рр. дотепер)

Це найсучасніша та найширша концепція, що розглядає контролінг як невід'ємну підсистему загальної системи управління підприємством. Вона набула найбільшого розвитку в німецькомовних країнах, тому її часто називають «німецькою школою контролінгу».

Сутність концепції. Контролінг тут виступає як інструмент координації, що інтегрує всі фази управлінського циклу (встановлення цілей, планування, реалізація, контроль) та узгоджує діяльність усіх підрозділів для досягнення загальнокорпоративних цілей. Він зміщує фокус з минулого на майбутнє і несе відповідальність за раціональність та ефективність усього процесу управління.

Основні автори та ідеї. Засновниками та головними ідеологами цієї концепції вважаються німецькі професори Петер Хорват (Péter Horváth) та Альбрехт Дейле (Albrecht Deyhle). Вони обґрунтували, що головна мета контролінгу – це не облік чи інформація, а управління процесом досягнення цілей. Вони розвинули ідею контролера як «штурмана», «навігатора» та «економічного сумління» підприємства, який є повноцінним партнером для менеджерів.

Структура та інструментарій. Ця концепція вбирає в себе інструменти попередніх (облік, звітність) і додає нові, орієнтовані на майбутнє та координацію:

- Стратегічне планування та контроль (SWOT-аналіз, портфельний аналіз).
- Комплексне бюджетування як інструмент координації.
- Система збалансованих показників (BSC) для зв'язку стратегії з операційною діяльністю.
- План-факт аналіз відхилень з фокусом на пошуку рішень.
- Модерація та консультування менеджерів.

Роль контролера. Контролер – це **партнер менеджменту**. Він не просто постачає інформацію, а й допомагає її інтерпретувати, бере участь у розробці планів, модерує наради з бюджетування, консультує з економічних питань та допомагає узгодити інтереси різних підрозділів.

Тож еволюція контролінгу – це шлях від «реєстратора» минулих подій до «архітектора» майбутнього успіху підприємства.

1.4. Класифікація та основні види контролінгу.

Система контролінгу на підприємстві не є монолітною. Для кращого розуміння її завдань та інструментарію застосовують різні підходи до класифікації. Це дозволяє адаптувати концепцію контролінгу до конкретних цілей управління, часових горизонтів та специфіки діяльності. Найбільш фундаментальною та поширеною є класифікація за рівнем та горизонтом управління, яка виділяє стратегічний та оперативний контролінг.

1) Класифікація за часовим горизонтом контролінг поділяється на стратегічний та оперативний.

Цей поділ є наріжним каменем сучасної теорії контролінгу. Він розмежовує управління, спрямоване на забезпечення довгострокового існування підприємства (ефективність), та управління, орієнтоване на досягнення поточних фінансових результатів (економічність).

Стратегічний контролінг – це підсистема, що координує та підтримує процес стратегічного управління, допомагаючи керівництву приймати рішення, які забезпечать довгострокові конкурентні переваги та стійкий розвиток компанії. Якщо оперативний контролінг допомагає «не збитися з курсу», то стратегічний – переконатися, що «курс прокладено правильно».

Головною метою є забезпечення виживання підприємства та його довгострокового успіху шляхом побудови та підтримки потенціалу успішності. Він відповідає на питання: «**Чи робимо ми правильні речі?**».

Довгостроковий часовий горизонт зазвичай становить від 3 до 5 років і більше.

До основних завдань стратегічного контролінгу відносять:

- Підтримка стратегічного планування: участь у формулюванні місії, візії та стратегічних цілей.
- Аналіз зовнішнього середовища: постійний моніторинг ринків, конкурентів, технологічних, політичних та соціальних тенденцій для виявлення можливостей та загроз.
- Аналіз внутрішнього середовища: оцінка сильних та слабких сторін підприємства, його ресурсів та компетенцій.

- Стратегічний контроль: відстеження реалізації стратегії, контроль за досягненням стратегічних цілей (наприклад, частки ринку, рівня інноваційності) та сигналізація про відхилення.
- Координація стратегічних проєктів: узгодження інвестиційних, інноваційних та маркетингових стратегій.

До ключових інструментів стратегічного контролінгу відносять:

- SWOT-аналіз (аналіз сильних і слабких сторін, можливостей та загроз).
- PEST-аналіз (аналіз політичних, економічних, соціальних та технологічних факторів).
- Портфельний аналіз (матриця BCG, матриця Мак-Кінсі) для оцінки бізнес-напрямків.
- Аналіз конкурентних сил за М. Портером.
- Аналіз життєвого циклу продукту/галузі.
- Сценарії розвитку подій.
- Система збалансованих показників (Balanced Scorecard, BSC) як інструмент перекладу стратегії на мову конкретних показників.

Оперативний контролінг фокусується на управлінні поточними процесами для досягнення короткострокових фінансових цілей, таких як прибуток, рентабельність та ліквідність. Він є інструментом реалізації стратегічних задумів на тактичному рівні. Він відповідає на питання: «**Чи робимо ми речі правильно?**».

Головною метою оперативного контролінгу економічністю діяльності підприємства шляхом координації процесів планування, бюджетування, обліку та контролю поточних результатів.

Часовий горизонт оперативного контролінгу становить місяць, квартал, рік.

До основних завдань оперативного контролінгу відносять:

- **Бюджетування:** розробка річних бюджетів (бюджету продажів, виробництва, витрат, руху грошових коштів).
- **Управління витратами:** облік, калькулювання та аналіз собівартості продукції.
- **Аналіз «план-факт»:** постійне порівняння фактичних показників з бюджетними та аналіз причин відхилень.
- **Управління прибутковістю:** проведення аналізу беззбитковості (CVP-аналіз), аналіз прибутковості окремих продуктів, клієнтів, замовлень.
- **Управління ліквідністю:** контроль за грошовими потоками та платоспроможністю підприємства.

До ключових інструментів оперативного контролінгу відносять:

- Система бюджетування.
- Методи калькулювання собівартості (standard-costing, direct-costing, ABC-метод).
- Аналіз відхилень (variance analysis).
- CVP-аналіз (витрати-обсяг-прибуток).
- Аналіз фінансових коефіцієнтів (ліквідності, рентабельності).
- XYZ-аналіз для управління запасами.

Таблиця 1.1. Порівняльна таблиця стратегічного та оперативного контролінгу

| Критерій порівняння | Стратегічний контролінг | Оперативний контролінг |
|---------------------|---|--|
| Головна мета | Забезпечення довгострокового виживання та розвитку (ефективність) | Досягнення поточних фінансових цілей (економічність) |
| Ключове питання | «Чи робимо ми правильні речі?» | «Чи робимо ми речі правильно?» |
| Часовий горизонт | Довгостроковий (3-5+ років) | Короткостроковий (до 1 року) |
| Орієнтація | Зовнішнє середовище, ринки, конкуренти, потенціал | Внутрішні процеси, ресурси, результати |
| Основні завдання | Аналіз можливостей/загроз, сильних/слабких сторін, контроль стратегії | Бюджетування, управління витратами, аналіз відхилень |
| Ключові показники | Частка ринку, темпи зростання, потенціал успіху, вартість бізнесу | Прибуток, рентабельність, ліквідність, собівартість |
| Інформаційна база | Несистематична, якісна інформація, прогнози, експертні оцінки | Систематична, кількісна інформація з системи обліку |
| Основні інструменти | SWOT, PEST, BCG, BSC | Бюджетування, CVP-аналіз, ABC-аналіз, аналіз відхилень |

Взаємозв'язок між цими двома видами є критично важливим. Стратегічні цілі, визначені за допомогою стратегічного контролінгу, повинні бути декомпозовані в конкретні операційні плани та бюджети, виконання яких контролюється оперативним контролінгом.

Окрім основного поділу, контролінг класифікують і за іншими критеріями.

2) Класифікація за сферою (об'єктом) застосування. Цей підхід передбачає спеціалізацію контролінгу на окремих функціональних напрямках діяльності підприємства, що дозволяє враховувати їх специфіку.

Контролінг маркетингу та збуту: аналіз прибутковості ринків, клієнтів, продуктів; контроль за витратами на рекламу; ціноутворення.

Контролінг виробництва: управління виробничою собівартістю, аналіз продуктивності, контроль якості.

Контролінг логістики: оптимізація витрат на транспортування, складування, управління запасами.

Контролінг НДДКР (R&D) та інновацій: оцінка інвестиційних проєктів, контроль бюджетів на дослідження та розробки.

Контролінг персоналу (HR-контролінг): аналіз витрат на персонал, оцінка ефективності систем мотивації.

Фінансовий контролінг: управління грошовими потоками, ліквідністю, структурою капіталу.

Екологічний контролінг: управління екологічними витратами, моніторинг впливу на довкілля, підготовка нефінансової звітності.

3) Класифікація за організаційною формою

Централізований контролінг, коли існує єдиний відділ контролінгу, що підпорядковується вищому керівництву (наприклад, фінансовому директору) і обслуговує все підприємство. Характерний для невеликих та середніх компаній.

Децентралізований контролінг. Окрім центрального відділу, існують контролери (або невеликі групи), які закріплені за окремими бізнес-одинацями, філіями чи функціональними підрозділами. Вони мають подвійне підпорядкування: функціональне – головному контролеру, а адміністративне – керівнику свого підрозділу.

1.5. Розділи контролінгу в контексті напрямків діяльності підприємства.

Загальна система контролінгу, що охоплює все підприємство, для ефективного функціонування має бути деталізована на рівні окремих функціональних підрозділів. Це пов'язано з тим, що кожна сфера діяльності (маркетинг, виробництво, логістика та інші) має свої специфічні об'єкти управління, ключові показники ефективності (KPIs) та інструменти. Такий поділ контролінгу за функціональними напрямками дозволяє не лише адаптувати загальні методи до конкретних завдань, але й підвищити якість управлінських рішень у кожній окремій ланці бізнесу. Розглянемо основні розділи контролінгу детальніше.

1) Контролінг маркетингу та збуту. Це один із ключових розділів, оскільки він безпосередньо пов'язаний із генеруванням доходу та роботою з клієнтами.

Мета полягає у забезпеченні довгострокової прибутковості ринкової діяльності підприємства шляхом управління ефективністю маркетингових інструментів та каналів збуту.

Об'єкт контролю: витрати та результати маркетингової діяльності; процеси ціноутворення, збуту та просування продукції; ринкові частки; клієнтська база.

Основні завдання та інструменти:

- **Аналіз прибутковості:** Розрахунок та аналіз рентабельності в розрізі:
 - Окремих продуктів або товарних груп.
 - Різних сегментів клієнтів.
 - Каналів збуту (опт, роздріб, онлайн).
 - Регіонів.
- **Бюджетування маркетингу:** розробка бюджету на рекламу, PR, просування та контроль за його виконанням.
- **Контролінг ціноутворення:** аналіз безбитковості, розрахунок нижньої межі ціни, моніторинг цін конкурентів.
- **Аналіз ефективності маркетингових заходів (ROI-marketing):** оцінка віддачі від інвестицій у рекламні кампанії та акції.
- **Управління дебіторською заборгованістю:** аналіз структури боргів клієнтів за термінами виникнення.

2) Контролінг виробництва (операційний контролінг). Цей розділ фокусується на економічності та ефективності основних бізнес-процесів зі створення продукту чи надання послуги.

Мета полягає в оптимізації використання виробничих/операційних ресурсів (сировини, обладнання, персоналу) для досягнення планової собівартості, якості та обсягів продукції.

Об'єкт контролю: виробничі/операційні витрати, продуктивність праці, використання виробничих потужностей, якість продукції, тривалість виробничого циклу.

Основні завдання та інструменти:

- Калькулювання та аналіз собівартості: використання систем standard-costing (для аналізу відхилень від нормативів) та direct-costing (для прийняття рішень).
- Аналіз продуктивності: розрахунок показників виробітку на одного працівника, фондівіддачі обладнання.
- Управління якістю: облік та аналіз витрат на якість (витрати на попередження браку, на контроль, втрати від внутрішнього та зовнішнього браку).
- Аналіз «вузьких місць» (теорія обмежень): виявлення та управління операціями, які лімітують загальну пропускну здатність виробничої системи.
- Порівняльний аналіз (бенчмаркінг): порівняння власних виробничих показників з показниками найкращих конкурентів.

3) Контролінг логістики та управління запасами. Логістичні витрати становлять значну частину в структурі витрат багатьох підприємств, тому управління ними є важливим завданням.

Мета полягає у мінімізації сукупних логістичних витрат (транспортування, складування, управління запасами) при забезпеченні необхідного рівня сервісу для клієнтів.

Об'єкт контролю: Рівень запасів сировини та готової продукції, витрати на транспортування, ефективність роботи складу, своєчасність поставок.

Основні завдання та інструменти:

- Управління запасами: Застосування ABC-аналізу (для поділу запасів за вартістю) та XYZ-аналізу (для поділу за стабільністю споживання) з метою оптимізації рівня запасів.
- Аналіз витрат на транспортування: Розрахунок вартості перевезення на одиницю продукції, аналіз ефективності різних маршрутів та видів транспорту.
- Аналіз ефективності складування: Розрахунок витрат на утримання складу, показників обертання запасів.
- Оцінка надійності постачальників: Аналіз своєчасності, повноти та якості поставок.

4) Контролінг персоналу (HR-контролінг). Цей розділ допомагає перевести управління персоналом з суто адміністративної функції на мову економічних показників та оцінити внесок людського капіталу в результати компанії.

Мета полягає у підвищенні економічної ефективності використання трудових ресурсів та оптимізація витрат на персонал.

Об'єкт контролю: витрати на оплату праці, продуктивність персоналу, плинність кадрів, витрати на підбір та навчання.

Основні завдання та інструменти:

- Бюджетування витрат на персонал.
- Аналіз продуктивності праці та її співвідношення з динамікою заробітної плати.
- Аналіз структури персоналу (за віком, кваліфікацією, стажем).
- Розрахунок вартості плинності кадрів (витрати на звільнення, пошук нового працівника, його адаптацію та навчання).
- Оцінка ефективності інвестицій у навчання (ROI of training).

5) Фінансовий контролінг

Фінансовий контролінг є інтегруючою ланкою, що узагальнює інформацію з усіх інших функціональних розділів і представляє її у вартісній формі. Він відповідає за фінансове здоров'я та стійкість підприємства.

Мета полягає у забезпеченні довгострокової фінансової рівноваги підприємства, управління його ліквідністю, прибутковістю та вартістю.

Об'єкт контролю: грошові потоки, фінансові результати, структура капіталу, фінансові ризики.

Основні завдання та інструменти:

- Фінансове планування та бюджетування: Складання бюджету руху грошових коштів (БРГК), бюджету доходів і витрат (БДВ) та прогнозного балансу.
- Управління ліквідністю: Оперативне планування платежів (платіжний календар) та контроль за грошовими потоками.
- Аналіз фінансового стану: Розрахунок та інтерпретація фінансових коефіцієнтів (ліквідності, рентабельності, ділової активності, фінансової стійкості).
- Управління структурою капіталу: Аналіз співвідношення власного та позикового капіталу, розрахунок вартості капіталу (WACC).

А отже, розгляд контролінгу в контексті окремих напрямків діяльності дозволяє створити комплексну та детальну систему управління, де кожен підрозділ чітко розуміє свій внесок у загальний результат і має інструменти для підвищення власної ефективності.

1.6. Процес прийняття управлінських рішень на підприємстві та роль у ньому контролінгу.

Прийняття управлінських рішень є серцевиною процесу управління. Від якості, своєчасності та обґрунтованості цих рішень безпосередньо залежить успіх або невдача підприємства. Контролінг, як система інформаційно-аналітичної підтримки та координації, не приймає рішення замість менеджерів, але відіграє критично важливу роль у тому, щоб зробити цей процес більш раціональним, прозорим та орієнтованим на досягнення цілей.

Управлінське рішення — це свідомий вибір однієї з кількох можливих альтернатив дій, спрямований на вирішення конкретної проблеми або досягнення мети організації. Хоча на практиці рішення часто приймаються інтуїтивно,

класична теорія менеджменту виділяє раціональну модель процесу, що складається з кількох послідовних етапів. Розглянемо ці етапи та визначимо, як контролінг інтегрується в кожен із них.

Етапи процесу прийняття рішень:

Етап 1. Ідентифікація та діагностика проблеми.

Етап 2. Визначення критеріїв вибору та пошук альтернатив.

Етап 3. Збір та аналіз інформації по альтернативах.

Етап 4. Оцінка та вибір найкращої альтернативи.

Етап 5. Реалізація рішення.

Етап 6. Контроль та оцінка результатів.

Контролінг перетворює інтуїтивний процес прийняття рішень на структуровану та економічно обґрунтовану процедуру.

Етап 1. Ідентифікація та діагностика проблеми.

Проблема часто усвідомлюється запізно, коли її негативні наслідки вже очевидні (падіння прибутку, скарги клієнтів).

Роль контролінгу. Контролінг виступає як система раннього попередження.

- **Сигнальна функція:** За допомогою постійного **аналізу відхилень «план-факт»** контролінг першим виявляє негативні тенденції. Наприклад, звіт контролера може показати, що витрати на сировину перевищили бюджет на 15% або обсяг продажів нового продукту на 30% нижчий за план. Це і є сигнал про наявність проблеми.
- **Діагностична функція:** Контролінг не просто фіксує відхилення, а й допомагає локалізувати його джерело (наприклад, перевитрата виникла в конкретному цеху) та попередньо визначити можливі причини.

Етап 2. Визначення критеріїв вибору та пошук альтернатив

Проблема полягає у тому, що критерії вибору можуть бути розмитими, а пошук альтернатив – хаотичним.

Роль контролінгу:

- **Формулювання критеріїв.** Контролер допомагає менеджеру визначити чіткі, вимірювані, економічні критерії для оцінки альтернатив (наприклад, прибуток, рентабельність, термін окупності, чиста приведена вартість (NPV)).
- **Підтримка у пошуку альтернатив.** На основі аналізу даних контролер може запропонувати альтернативні варіанти. Наприклад, при проблемі високої собівартості альтернативами можуть бути: пошук дешевшого постачальника, модернізація обладнання, передача частини виробництва на аутсорсинг (рішення «виробляти чи купувати»).

Етап 3. Збір та аналіз інформації по альтернативах

Проблема в тому, що інформація збирається несистематично, часто є неповною або нерелевантною.

Роль контролінгу. Це ключова сфера відповідальності контролінгу.

- **Надання релевантної інформації.** Контролер збирає та готує всю необхідну кількісну інформацію для оцінки кожної альтернативи. Для цього використовуються інструменти управлінського обліку, зокрема **аналіз релевантних витрат і доходів**, який відкидає нерелевантну інформацію (наприклад, безповоротні витрати) і фокусується лише на тих показниках, які відрізняються для різних альтернатив.
- **Проведення розрахунків.** Контролер проводить всі необхідні розрахунки: розраховує точку безбитковості для нового продукту, порівнює витрати при виробництві та закупівлі, оцінює економічний ефект від модернізації.

Етап 4. Оцінка та вибір найкращої альтернативи

Проблема полягає у тому, що вибір часто базується на досвіді та інтуїції керівника.

Роль контролінгу:

- **Підтримка вибору:** Контролер представляє результати аналізу у вигляді порівняльних таблиць, графіків, звітів, де чітко видно переваги та недоліки кожної альтернативи з економічної точки зору.
- **Роль «економічного сумління»:** Контролер може виступати в ролі опонента («адвоката диявола»), вказуючи на можливі фінансові ризики або слабкі місця в інтуїтивно привабливому для менеджера варіанті, змушуючи його додатково обґрунтувати свій вибір.

Етап 5. Реалізація рішення

Проблема: рішення прийнято, але його виконання часто не забезпечене необхідними ресурсами.

Роль контролінгу:

- **Конкретизація в бюджетах:** Контролінг допомагає «оцифрувати» прийняте рішення, тобто відобразити його у вигляді конкретних показників у бюджетах відповідних підрозділів. Якщо прийнято рішення про запуск нової рекламної кампанії, контролер допоможе сформулювати та затвердити її бюджет.

Етап 6. Контроль та оцінка результатів

Проблема в тому, що часто відсутній систематичний контроль за наслідками прийнятого рішення.

Роль контролінгу. Цей етап замикає управлінський цикл.

- **Моніторинг виконання.** Контролінг відстежує фактичні результати реалізації рішення.
- **Аналіз «очікування-факт».** Порівнює отримані результати з тими, що очікувалися на етапі аналізу. Чи справді новий постачальник виявився дешевшим? Чи досяг новий продукт запланованого рівня продажів?
- **Накопичення досвіду.** Результати цього аналізу стають базою знань для прийняття більш якісних рішень у майбутньому.

Отже, контролінг не ухвалює рішень, але він створює інформаційну та методологічну інфраструктуру, яка робить процес прийняття рішень прозорим,

структурованим та економічно обґрунтованим, знижуючи ризик помилок та підвищуючи шанси на досягнення поставлених цілей.

Висновки до лекції:

Контролінг є цілісною концепцією управління, а не вузькою функцією нагляду. Його сутність полягає в координації планування, обліку, контролю та аналізу для інформаційної підтримки прийняття рішень та досягнення цілей підприємства.

Ефективна система контролінгу базується на фундаментальних принципах, таких як системність, стратегічна орієнтація, безперервність та орієнтація на потреби менеджерів, що в результаті призводить до підвищення прозорості, координації та конкурентоспроможності бізнесу .

Ключова роль контролінгу в управлінському процесі – це не пряме управління, а виконання сервісних, координаційних функцій та ролі «архітектора» управлінських систем, що перетворює облік на інструмент управління майбутнім.

Розуміння контролінгу еволюціонувало від концепції, орієнтованої на облік (ретроспективний аналіз), через інформаційну концепцію, до сучасної концепції, орієнтованої на управління, де головним завданням є координація та орієнтація на майбутнє .

Найважливіший поділ контролінгу на стратегічний («робити правильні речі», фокус на довгостроковій ефективності) та оперативний («робити речі правильно», фокус на поточній прибутковості) дозволяє збалансувати розвиток підприємства.

Контролінг відіграє критичну роль на всіх етапах прийняття управлінських рішень: від ідентифікації проблеми за допомогою аналізу відхилень до економічного обґрунтування альтернатив та контролю за виконанням прийнятого рішення.

Питання для перевірки знань здобувачів:

1. У чому полягає сутність поняття «контролінг» і чим воно відрізняється від традиційного «контролю» та ревізії?
2. Назвіть та коротко охарактеризуйте 3-4 базові принципи, на яких будується система контролінгу на підприємстві.
3. Які ключові результати отримує підприємство від запровадження системи контролінгу? Наведіть 3-4 приклади.
4. Назвіть чотири основні функціонально-структурні складові контролінгу та поясніть їхній взаємозв'язок.
5. Яким чином контролінг трансформує традиційний бухгалтерський облік в управлінський?
6. Поясніть сервісну та координаційну роль контролінгу в системі управління підприємством.
7. Охарактеризуйте першу історичну концепцію контролінгу, орієнтовану на систему обліку: коли вона виникла, хто був її ідеологом та в чому її головний недолік?

8. Порівняйте концепцію контролінгу, орієнтовану на інформаційну систему, та концепцію, орієнтовану на систему управління. У чому полягає ключова відмінність у їхньому підході?
9. Дайте порівняльну характеристику стратегічного та оперативного контролінгу за такими критеріями: ключове питання, часовий горизонт та основні завдання.
10. Назвіть щонайменше три інструменти стратегічного та три інструменти оперативного контролінгу.
11. У чому полягає мета та які основні завдання вирішує контролінг у сфері маркетингу та збуту?
12. Які завдання та інструменти застосовуються в межах контролінгу логістики та управління запасами?
13. Назвіть шість основних етапів раціонального процесу прийняття управлінських рішень.
14. Яку роль відіграє контролінг на етапі ідентифікації проблеми та на етапі збору й аналізу інформації для прийняття рішення?
15. Поясніть, що означає роль контролера як «економічного сумління» підприємства.

Список використаних джерел до теми 1.

1. Ананьєва О. М. Стратегічний та оперативний контролінг: порівняльна характеристика та взаємозв'язок. *Бізнес Інформ*. 2013. № 10. С. 297–301.
2. Григорак М. Ю., Костюченко Л. В. Контролінг логістичних процесів на підприємстві. *Логістика: проблеми та рішення*. 2016. № 1 (62). С. 14–22.
3. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. / 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Центр учбової літератури, 2015. – 552 с.
4. Івахненко С. В. Сучасний стан та тенденції розвитку управлінського обліку та контролінгу в Україні. *Облік і фінанси*. 2013. № 4. С. 98–103.
5. Калайтан Т. В. Контролінг : навч. посіб. / 2-е вид., перероб. і доп. Львів : Новий Світ-2000, 2016. 320 с.
6. Король Г. О. Роль інформаційних систем у розвитку контролінгу на підприємстві. *Економіка та суспільство*. 2018. № 19. С. 124–129.
7. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Основи менеджменту: підручник. Київ: Академвидав, 2007. 464 с.
8. Кюппер Х.-У., Вебер Ю., Цюндер А. Контролінг: Konzepte – Instrumente – Anwendung. München : Vahlen Verlag, 2023. 720 с.
9. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник / 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ: КНТЕУ, 2010. 647с.
10. Олійник О. В. Функціональні напрями контролінгу на підприємстві. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 5/1. С. 34–38.
11. Павленко І. А. Інструменти контролінгу в системі управління маркетинговою діяльністю підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 40. С. 98–102.
12. Петрук О. М. Контролінг як система менеджменту: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 488 с.

- 13.Прядко О. В. Роль контролінгу в інформаційному забезпеченні процесу прийняття управлінських рішень. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2015. № 2. С. 165–171.
- 14.Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг — інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 370 с.
- 15.Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг: теорія і практика : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2021. – 384 с.
- 16.Терещенко О.О., Бабяк Н.Д. Фінансовий контролінг: навч.посібник. К.: КНЕУ, 2013. 407с.
- 17.Сухарський В. С. Порівняльний аналіз американської та німецької моделей контролінгу. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2014. Вип. 1 (42). С. 235–239.
- 18.Хан Д., Хунгенберг Х. Контролінг: Konzepte, Instrumente und digitale Innovationen : підручник. Stuttgart : Schäffer-Poeschel Verlag, 2021. 600 с.
- 19.Шевчук В. Р. Історичні аспекти виникнення та розвитку контролінгу. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2010. № 684. С. 314–320.
- 20.Яремко І. Й., Вовк О. М. Контролінг: теорія та практика : навч. посіб. Львів : Львівська політехніка, 2018. 360 с.

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ СТВОРЕННЯ СЛУЖБИ КОНТРОЛІНГУ

Мета лекції

навчальна: ознайомити здобувачів з практичними кроками та моделями створення системи контролінгу на підприємстві; розкрити ключові принципи її формування; розглянути варіанти інтеграції служби контролінгу в організаційну структуру, її функції, завдання та вимоги до персоналу.

розвиваюча: розвивати організаторські здібності та структурно-логічне мислення при аналізі переваг і недоліків різних моделей організації служби контролінгу; формувати навички вибору оптимального місця контролінгу в ієрархії управління залежно від специфіки підприємства.

Ключові поняття та терміни: формування системи контролінгу, принципи створення, етапи впровадження, місце служби контролінгу, організаційна структура, варіанти підпорядкування, централізована модель, децентралізована модель, внутрішня структура, персонал служби контролінгу, вимоги до контролера, компетентності контролера, функції служби контролінгу, завдання служби контролінгу, інформаційні потоки, управлінський облік, управлінська звітність, варіанти впровадження

План лекції:

2.1. Формування системи контролінгу на підприємстві: принципи створення та етапи впровадження.

2.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі. Варіанти підпорядкування (лінійне та функціональне). Централізована та децентралізована моделі організації.

2.3. Внутрішня структура та персонал служби контролінгу. Типова структура відділу. Професійні, особистісні вимоги та компетентності до посади контролера.

2.4. Функції та завдання служби контролінгу.

2.5. Організація інформаційних потоків у системі контролінгу. Управлінський облік і звітність.

2.6. Можливі варіанти впровадження контролінгу.

2.1. Формування системи контролінгу на підприємстві: принципи створення та етапи впровадження.

Формування системи контролінгу – це складний організаційно-управлінський проєкт, який вимагає не лише значних ресурсів, а й глибокого розуміння цілей, специфіки діяльності підприємства та підтримки з боку вищого керівництва. Успіх цього проєкту залежить від дотримання низки фундаментальних принципів та чіткої послідовності дій на етапах його реалізації.

Для того, щоб система контролінгу була дієвою, а не формальною, її необхідно будувати на певних **керівних принципах**. Ці принципи забезпечують її адекватність, ефективність та здатність до адаптації.

Принцип відповідності цілям та стратегії підприємства. Система контролінгу не може існувати ізольовано. Вона є інструментом для досягнення цілей компанії. Тому її архітектура, показники та пріоритети мають бути прямо похідними від загальної стратегії підприємства. Якщо стратегія компанії — інноваційне лідерство, то ключовими об'єктами контролінгу будуть ефективність R&D проєктів та швидкість виведення нових продуктів на ринок.

Принцип економічної доцільності. Витрати на створення та функціонування служби контролінгу (зарплати персоналу, вартість програмного забезпечення, витрати на навчання) не повинні перевищувати економічний ефект від її діяльності. Цей ефект може виражатися у скороченні невиробничих витрат, оптимізації запасів, підвищенні прибутковості окремих напрямків тощо. Перед впровадженням важливо хоча б орієнтовно оцінити потенційні вигоди.

Принцип комплексності та системності. Система контролінгу повинна охоплювати всі суттєві аспекти діяльності підприємства: фінанси, виробництво, маркетинг, логістику, персонал. Часткове, фрагментарне впровадження (наприклад, лише бюджетування без управлінського обліку) не дозволяє досягти синергетичного ефекту та повноцінно реалізувати координаційну функцію.

Принцип гнучкості та адаптивності. Підприємство та його зовнішнє середовище постійно змінюються. Система контролінгу повинна бути здатною оперативно реагувати на ці зміни: коригувати плани та бюджети, вводити нові показники, адаптувати форми звітності. Жорстка, забюрократизована система швидко втрачає свою актуальність.

Принцип орієнтації на потреби менеджерів. Контролінг є сервісною функцією. Тому вся інформація, звіти та аналітика, що генеруються системою, мають бути зрозумілими, релевантними та корисними для конкретних керівників, які приймають рішення. Перед розробкою звітів контролер повинен з'ясувати інформаційні потреби своїх внутрішніх клієнтів (директорів, начальників відділів).

Принцип інтеграції. Система контролінгу повинна бути органічно інтегрована з іншими підсистемами управління. Вона має використовувати дані бухгалтерського обліку, тісно взаємодіяти з відділами планування, маркетингу, ІТ, створюючи єдиний інформаційно-управлінський простір на підприємстві.

Процес впровадження контролінгу доцільно розділити на кілька логічних, послідовних етапів, що дозволяє мінімізувати ризики та забезпечити планомірний розвиток системи.

Етап 1. Підготовчий «Діагностика та ініціація». Це найважливіший етап, на якому закладається фундамент майбутньої системи. Помилки на цій стадії можуть звести нанівець усі подальші зусилля.

- **Діагностика існуючої системи управління.** Проводиться аналіз того, як на підприємстві відбуваються процеси планування, обліку, контролю. Виявляються «вузькі місця»: відсутність оперативної інформації про собівартість, неузгодженість планів підрозділів, слабкий контроль за витратами.

- **Формулювання цілей та завдань.** На основі діагностики чітко визначається, які саме проблеми має вирішити контролінг. Наприклад: «підвищити точність калькулювання собівартості на 20%», «скоротити термін підготовки управлінської звітності з 15 до 5 днів».
- **Отримання підтримки вищого керівництва.** Впровадження контролінгу — це зміна філософії управління, що часто викликає опір з боку персоналу. Без явної та постійної підтримки першої особи підприємства проєкт приречений на невдачу.
- **Формування робочої групи.** Створюється команда, відповідальна за проєкт, до якої входять представники фінансової служби, IT-відділу, виробництва та інших ключових підрозділів.

Етап 2. Проєктний «Розробка концепції та методології». На цьому етапі розробляється детальний проєкт майбутньої системи контролінгу.

- **Розробка концепції.** Визначається, яка модель контролінгу (стратегічний, оперативний, функціональний) буде впроваджуватися, які її основні цілі та функції.
- **Організаційне проєктування.** Вирішується питання про місце служби контролінгу в організаційній структурі (централізована/децентралізована модель, підпорядкування). Розробляються посадові інструкції для контролерів.
- **Розробка методології.** Це найбільш трудомістка частина. Створюються та затверджуються внутрішні нормативні документи: положення про бюджетування, методика розподілу непрямих витрат, класифікатори (статей витрат, центрів відповідальності), форми управлінської звітності тощо.
- **Вибір та адаптація програмного забезпечення:** Проводиться аналіз ринку IT-рішень (від Excel до повноцінних ERP-систем) та вибір інструменту, що найкраще відповідає потребам та бюджету підприємства.

Етап 3. Впровадження «Дослідна експлуатація». Перед повномасштабним запуском система тестується на обмеженій ділянці.

- **Реалізація пілотного проєкту.** Система впроваджується в одному або кількох підрозділах. Це дозволяє виявити помилки в методології та програмному забезпеченні й виправити їх з мінімальними втратами.
- **Навчання персоналу.** Проводяться тренінги та семінари для менеджерів та співробітників, які будуть працювати в новій системі. Важливо пояснити їм переваги системи та їхню роль у ній.
- **Коригування за результатами.** За підсумками пілотного проєкту вносяться необхідні зміни в регламенти, звіти та налаштування програмного забезпечення.

Етап 4. Повномасштабне розгортання та розвиток. Після успішного завершення дослідної експлуатації система поширюється на все підприємство.

- **Тиражування системи.** Поетапне підключення всіх підрозділів до нової системи планування, обліку та звітності.
- **Поточне функціонування.** Служба контролінгу починає виконувати свої щоденні функції: складання бюджетів, підготовка звітів, аналіз відхилень, консультування менеджерів.

- **Моніторинг та вдосконалення.** Процес впровадження контролінгу ніколи не завершується. Система повинна постійно аналізуватися на предмет її ефективності та адекватності поточним завданням бізнесу й за необхідності вдосконалюватися.

2.2. Місце служби контролінгу в організаційній структурі. Варіанти підпорядкування (лінійне та функціональне). Централізована та децентралізована моделі організації.

На початку розгляду організаційних аспектів важливо зауважити, що: *керівництво компанії несе повну відповідальність за результати її діяльності. Відповідно, служба контролінгу у компанії відповідає не за самі результати, а за прозорість та якість управлінського процесу – тобто за надання об'єктивної інформації керівництву про діяльність підприємства та лише за підготовку прийняття рішень.* Цей розподіл відповідальності є фундаментальним для правильної побудови служби контролінгу та її місця в організації.

Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.

Організаційне оформлення контролінгу, зокрема визначення місця відповідної служби в ієрархії управління, є одним із ключових факторів успішності всієї системи. Це не просто адміністративне питання, а стратегічне рішення, яке визначає рівень авторитету, незалежності та здатності контролерів виконувати свої координаційні функції. Неправильне позиціонування може звести роль контролінгу до простої реєстрації даних, тоді як оптимальне — перетворює його на дієвий інструмент управління.

Вибір конкретної моделі залежить від розміру компанії, її організаційної структури (лінійно-функціональна, дивізіональна, матрична), рівня диверсифікації бізнесу та управлінської культури.

Варіанти підпорядкування служби контролінгу. Існують два основні підходи до інтеграції служби контролінгу в систему управління, які визначають її статус та функціональні пріоритети.

1) Підпорядкування фінансовому директору (CFO). Це класична, найбільш поширена модель, особливо в американській практиці. В цій конфігурації служба контролінгу є структурним підрозділом фінансового блоку, а головний контролер підпорядковується безпосередньо фінансовому директору.

Переваги моделі:

- Тісна інтеграція з фінансовим та бухгалтерським обліком, що забезпечує легкий доступ до первинної фінансової інформації.
- Сильний фокус на управлінні витратами, фінансовому плануванні та аналізі.
- Чітка ієрархія та зрозуміла зона відповідальності в межах фінансової вертикалі.

Недоліки моделі:

- Ризик домінування облікової функції. Контролінг може надто сильно концентруватися на ретроспективних даних та завданнях фінансового обліку,

ігноруючи стратегічні та нефінансові аспекти.

- Обмеження координаційної ролі. Контролерам, що є частиною фінансової служби, може бути складно координувати на рівних діяльність інших функціональних блоків (наприклад, маркетингу чи виробництва), оскільки вони сприйматимуться як представники лише однієї функції.
- Конфлікт інтересів. Контролер може опинитися в ситуації, коли йому доведеться контролювати діяльність свого безпосереднього керівника — фінансового директора.

2) Підпорядкування генеральному директору (СЕО). Така модель є характерною для німецької школи контролінгу і набуває все більшої популярності. Служба контролінгу виводиться з-під фінансового блоку і підпорядковується безпосередньо першій особі компанії.

Переваги моделі:

- Високий статус та незалежність. Пряме підпорядкування СЕО надає службі контролінгу значно більшої ваги та авторитету в очах інших підрозділів.
- Реалізація повноцінної координації. Контролер виступає як «права рука» та економічний радник першого керівника, що дозволяє йому ефективно координувати діяльність усіх функціональних напрямків.
- Стратегічна орієнтація. Забезпечується прямий зв'язок контролінгу з процесом стратегічного планування та контролю за реалізацією стратегії.

Недоліки моделі:

- Можливе виникнення конфліктів із фінансовим директором через нечітке розмежування повноважень у сферах фінансового планування та аналізу.
- Підвищені вимоги до компетенцій головного контролера, який має мислити на рівні всієї компанії, а не лише в межах економічної функції.

Централізована та децентралізована моделі організації. Незалежно від варіанту підпорядкування, внутрішня побудова самої служби контролінгу може бути централізованою або децентралізованою.

1) Централізована модель передбачає, що всі співробітники служби контролінгу об'єднані в єдиний структурний підрозділ (відділ або департамент контролінгу), який централізовано обслуговує всі напрямки та рівні управління.

Переваги моделі:

- Забезпечення методологічної єдності та стандартів у всій компанії.
- Високий ступінь незалежності контролерів від керівників функціональних підрозділів.
- Простота управління та координації всередині самої служби.
- Економія на адміністративних витратах.

Недоліки моделі:

- Контролери можуть бути відірваними від специфіки та реалій операційної діяльності окремих підрозділів.
- Можливе уповільнення інформаційних потоків та реакції на запити з місць.

- Менеджери на місцях можуть сприймати контролерів як зовнішніх «наглядачів», а не як партнерів.

Сфера застосування. Найбільш ефективна для малих та середніх підприємств з відносно простою організаційною структурою.

2) Децентралізована модель та подвійне підпорядкування. Така модель застосовується у великих, диверсифікованих або географічно розподілених компаніях (холдингах, корпораціях). Вона передбачає наявність невеликого центрального апарату контролінгу та окремих контролерів (або їх груп), які працюють безпосередньо в бізнес-одинацях (заводах, філіях, департаментах).

Ключовою особливістю цієї моделі є **система подвійного підпорядкування** контролера на місцях:

Лінійне (адміністративне) підпорядкування. Контролер адміністративно підпорядковується директору цього підприємства. Це означає, що директор ставить йому поточні завдання, оцінює його роботу, приймає рішення про преміювання. Це забезпечує глибоку інтеграцію контролера в діяльність підрозділу.

Функціональне (методологічне) підпорядкування. Водночас цей же контролер підприємства функціонально підпорядковується керівнику центральної служби контролінгу всієї компанії. Це означає, що він зобов'язаний дотримуватися єдиних методик, стандартів, форм звітності та політик, розроблених центральним апаратом. Це забезпечує єдність та порівнянність даних по всій корпорації.

Переваги моделі:

- Глибоке знання специфіки конкретного бізнесу чи підрозділу.
- Оперативне реагування на проблеми та інформаційні запити місцевого керівництва.
- Краща інтеграція та сприйняття контролера як партнера «на місцях».

Недоліки моделі:

- Ризик «втрати об'єктивності». Контролер може почати ідентифікувати себе більше зі своїм підрозділом, ніж з компанією в цілому, і відстоювати локальні інтереси на шкоду загальнокорпоративним.
- Складність управління та координації роботи децентралізованих контролерів.
- Вищі витрати на утримання розгалуженої служби.

Вибір оптимальної організаційної моделі є компромісом між потребою в незалежності та методологічній єдності (що краще забезпечує централізація) та необхідністю глибокої інтеграції в бізнес-процеси (що є перевагою децентралізації).

2.3. Внутрішня структура та персонал служби контролінгу. Типова структура відділу. Професійні, особистісні вимоги та компетентності до посади контролера.

Внутрішня організація служби контролінгу значною мірою залежить від розміру підприємства, складності його бізнес-процесів та обраної моделі (централізованої чи децентралізованої). На невеликих підприємствах функції

контролера може виконувати один фахівець (часто за сумісництвом — головний економіст або фінансовий аналітик). На середніх та великих підприємствах створюється повноцінний відділ або департамент контролінгу, структура якого може бути побудована за функціональним принципом.

Типова структура розвиненої служби контролінгу, очолюваної **керівником служби контролінгу**, може включати такі сектори або окремі посади:

1) Сектор оперативного контролінгу. Це ядро служби, що відповідає за поточну діяльність.

Завдання: розробка річних та місячних бюджетів, збір фактичних даних, проведення аналізу відхилень «план-факт», калькулювання собівартості, підготовка регулярної управлінської звітності.

2) Сектор стратегічного контролінгу. Цей напрямок може бути представлений окремим фахівцем або сектором у великих компаніях.

Завдання: інформаційна підтримка процесу стратегічного планування, моніторинг зовнішнього середовища, аналіз конкурентів, відстеження реалізації довгострокових стратегічних цілей.

3) Сектор інвестиційного контролінгу. Його необхідність виникає за наявності у компанії активної інвестиційної діяльності.

Завдання: економічна оцінка інвестиційних проєктів (розрахунок NPV, IRR, терміну окупності), розробка бюджетів проєктів та контроль за їх дотриманням.

4) Сектор з методології та інформаційних систем. Важливий підрозділ, що забезпечує «інфраструктуру» контролінгу.

Завдання: розробка та оновлення внутрішніх положень (про бюджетування, про управлінський облік), створення класифікаторів та довідників, взаємодія з IT-департаментом щодо налаштування та розвитку ERP- та BI-систем.

Така спеціалізація дозволяє підвищити якість виконання кожної функції, хоча й вимагає більшого штату. У менших відділах ці функції можуть комбінуватися і виконуватися одним-двома фахівцями.

Персонал служби контролінгу: вимоги та моделі компетенцій.

Успіх контролінгу на 70-80% залежить від особистості та компетенцій його співробітників. Це одна з найбільш багатогранних та вимогливих посад в сучасній економічній службі, що вимагає унікального поєднання «твердих» (hard skills) та «м'яких» (soft skills) навичок. Важливо розрізняти моделі компетенцій для керівника служби та для рядового спеціаліста (аналітика), оскільки їхні ролі та рівень відповідальності суттєво відрізняються.

Професійні, особистісні вимоги та компетентності до посади контролера. Спеціаліст-контролер – це виконавець, основна роль якого полягає в якісному зборі, обробці даних та підготовці аналітичних звітів.

Професійні вимоги та компетентності (Hard Skills):

- Глибокі технічні знання. Досконале володіння методами калькулювання витрат, бюджетування, фінансового аналізу.

- Володіння інструментами. Експертний рівень роботи в Excel є обов'язковим. Вміння працювати з корпоративними ERP-системами та BI-інструментами для вивантаження та обробки даних.
- Методологічна точність. Здатність чітко дотримуватися розроблених методик та регламентів при підготовці розрахунків і звітів.

Особистісні вимоги та компетентності (Soft Skills):

- Аналітичний склад розуму. Здатність працювати з великими масивами даних, виявляти в них закономірності та розбіжності.
- Скрупульозність та увага до деталей. Висока точність у розрахунках та підготовці даних є критично важливою, оскільки на цих даних базуються управлінські рішення.
- Комунікативні навички (на виконавчому рівні). Вміння чітко формулювати запити до суміжних підрозділів для отримання даних та лаконічно представляти результати своєї роботи.
- Старанність та відповідальність. Розуміння важливості своєчасної та якісної підготовки інформації.

Компетентності керівника служби контролінгу. Керівник служби контролінгу – це топ-менеджер, роль якого виходить далеко за межі простого аналізу. Він є архітектором системи та бізнес-партнером для вищого керівництва, а його роль еволюціонує від обліковця до бізнес-партнера.

Професійні вимоги та компетентності (Hard Skills):

- Системні та стратегічні знання. Розуміння не лише окремих інструментів, а всієї системи менеджменту, знання методів стратегічного планування та управління вартістю компанії.
- Управління проєктами. Навички планування та управління проєктами для організації процесу впровадження або вдосконалення системи контролінгу.
- Знання бізнес-процесів. Глибоке розуміння всіх ключових процесів підприємства (виробництво, логістика, маркетинг) та їх взаємозв'язку.

Особистісні вимоги та компетентності (Soft Skills):

- Стратегічне та системне мислення. Здатність бачити «загальну картину», розуміти стратегічні цілі компанії та узгоджувати з ними діяльність служби контролінгу.
- Лідерські та організаторські якості. Вміння формувати, мотивувати та розвивати команду контролерів, організовувати та координувати їхню роботу.
- Комунікативні навички та вміння переконувати (на вищому рівні). Здатність ефективно спілкуватися з генеральним директором та іншими топ-менеджерами, аргументовано доводити свою позицію, виступати модератором на бюджетних нарадах та бути переконливим бізнес-партнером.
- Управління конфліктами та дипломатичність. Вміння знаходити компроміси у суперечках між підрозділами щодо бюджетів чи оцінки їхньої діяльності, зберігаючи при цьому об'єктивність.

- Проактивність та незалежність суджень. Здатність виступати з ініціативами щодо вдосконалення системи управління та надавати об'єктивну, іноді й неприємну, оцінку ситуації вищому керівництву.

А отже, ідеальний контролер – це фахівець, що поєднує в собі скрупульозність бухгалтера, аналітичний склад розуму фінансиста, системний погляд стратега та комунікативні навички дипломата. І тоді, коли спеціаліст-контролер – це насамперед висококваліфікований аналітик, то керівник служби контролінгу – це стратегічний мислитель, організатор та комунікатор найвищого рівня.

2.4. Функції та завдання служби контролінгу.

Розглядаючи функції та завдання служби контролінгу, важливо чітко розмежовувати поняття «функції контролінгу як концепції управління» та «функції служби контролінгу як структурного підрозділу». Якщо контролінг як концепція інтегрує класичні функції менеджменту (планування, облік, контроль, аналіз), то служба контролінгу не виконує їх у повному обсязі замість інших менеджерів. Її ключова роль – це **методологічна, інформаційна та координаційна підтримка** керівників усіх рівнів у виконанні ними своїх управлінських функцій.

Тож, служба контролінгу виступає як внутрішній сервісний центр та економічний консультант, діяльність якого спрямована на підвищення якості та раціональності управлінського процесу в цілому. Функції та завдання служби доцільно згрупувати за кількома ключовими напрямками.

1) Сервісні та підтримуючі функції. Ця група функцій відображає сервісну природу контролінгу, його орієнтацію на задоволення інформаційних та аналітичних потреб внутрішніх клієнтів – менеджерів.

Завдання інформаційного забезпечення:

- Створення та підтримка системи управлінської звітності: розробка форм, регламентів та графіків надання звітів для різних рівнів управління.
- Збір, обробка та надання релевантної інформації: підготовка регулярних звітів про виконання бюджетів, динаміку витрат, прибутковість продуктів тощо.
- Візуалізація даних: подання складної інформації у вигляді зрозумілих графіків, діаграм та дашбордів.

Завдання методологічної підтримки:

- Розробка та впровадження методик: Створення внутрішніх стандартів та положень щодо бюджетування, калькулювання собівартості, розподілу непрямих витрат.
- Стандартизація процесів: Розробка єдиних класифікаторів (центрів відповідальності, статей витрат), що забезпечує порівнянність даних по всьому підприємству.

Завдання консультаційної підтримки:

- Допомога в інтерпретації звітів: Пояснення менеджерам змісту показників, причин відхилень та можливих наслідків.

- Підтримка в прийнятті рішень: Проведення розрахунків для оцінки альтернативних варіантів (наприклад, аналіз «виробляти чи купувати»), економічне обґрунтування інвестиційних проєктів.

2) Координаційні функції. Ця група функцій дозволяє уникнути ситуації, коли оптимізація роботи одного підрозділу завдає шкоди загальному результату, та узгодити діяльність різних підрозділів для досягнення загальних цілей компанії.

Завдання координації системи планування:

- Організація процесу бюджетування: служба контролінгу виступає модератором та координатором усього бюджетного процесу, забезпечуючи його проходження за затвердженим графіком.
- Узгодження планів: перевірка взаємної відповідності планів різних підрозділів (план збуту має відповідати плану виробництва, а той — плану закупівель).
- Інтеграція стратегічного та оперативного рівнів: забезпечення того, щоб операційні бюджети та плани відповідали довгостроковим стратегічним цілям компанії.

3) Контролюючі та аналітичні функції. У межах цієї групи служба контролінгу реалізує функцію зворотного зв'язку в системі управління, сигналізуючи про відхилення та допомагаючи зрозуміти їх причини.

Завдання організації контролю:

- Організація моніторингу: Побудова системи регулярного відстеження ключових показників діяльності.
- Проведення аналізу «план-факт»: Систематичне порівняння планових (бюджетних) та фактичних показників, розрахунок абсолютних та відносних відхилень.

Завдання аналітичної підтримки:

- Аналіз та інтерпретація відхилень: Поглиблений аналіз причин виникнення відхилень (аналіз факторів, що вплинули на відхилення прибутку, собівартості).
- Підготовка аналітичних висновків: Формулювання висновків та рекомендацій для менеджерів за результатами аналізу.

4) Функції розвитку та адаптації. Ця група функцій спрямована на вдосконалення як самої системи контролінгу, так і системи управління підприємством загалом.

Завдання розвитку системи контролінгу:

- Адаптація інструментарію: Постійний аналіз адекватності існуючих методів та інструментів контролінгу поточним потребам бізнесу та їх вдосконалення.
- Автоматизація процесів: Участь у проєктах впровадження та розвитку корпоративних інформаційних систем (ERP, BI) як ключовий постановник завдань від бізнесу.

Отже, служба контролінгу виконує роль багатфункціонального навігаційного центру, який не керує підприємством напряму, але створює всі необхідні

умови для того, щоб менеджери могли приймати своєчасні, обґрунтовані та скоординовані рішення.

2.5. Організація інформаційних потоків у системі контролінгу. Управлінський облік і звітність.

Ефективність системи контролінгу безпосередньо залежить від якості її інформаційної інфраструктури. Контролінг можна порівняти з нервовою системою підприємства, яка збирає сигнали з різних частин організації, обробляє їх і доставляє до управлінського «мозкового центру» для прийняття рішень. Основою цієї інфраструктури є управлінський облік, а кінцевим продуктом – управлінська звітність.

Організація інформаційних потоків у системі контролінгу

Інформаційний потік – це спрямований рух даних від джерела до отримувача. Служба контролінгу виступає головним архітектором та модератором цих потоків, забезпечуючи їх раціональну організацію та відповідність потребам управління. Ключове завдання контролера – перетворити розрізнені **дані** (необроблені факти, цифри) на структуровану та змістовну **інформацію** (дані, що мають контекст та корисні для прийняття рішень).

Напрямки інформаційних потоків:

- **Висхідні потоки** – це рух інформації з нижчих рівнів ієрархії на вищі. Первинні дані про операційну діяльність (кількість виробленої продукції, обсяг продажів, фактичні витрати) збираються на місцях, агрегуються, аналізуються та у вигляді звітів передаються керівникам відділів, а потім — топ-менеджменту.
- **Низхідні потоки** – це рух директивної інформації з вищих рівнів управління на нижчі. До них належать стратегічні цілі, політики компанії, накази, а головне — затверджені плани та бюджети.
- **Горизонтальні потоки** – це обмін інформацією між підрозділами одного ієрархічного рівня. Контролінг координує ці потоки, щоб забезпечити узгодженість планів та дій.

Вимоги до управлінської інформації. Щоб бути корисною, інформація в системі контролінгу має бути релевантною, своєчасною, точною, повною та економічною, тобто витрати на її збір не повинні перевищувати користь від її використання.

Управлінський облік як ядро інформаційної системи контролінгу.

Управлінський облік є ключовим постачальником даних для системи контролінгу. На відміну від фінансового обліку, який орієнтований на зовнішніх користувачів (інвесторів, податкові органи) і суворо регламентований законодавством, управлінський облік є внутрішнім продуктом компанії. Його правила, методи та форми звітності підприємство розробляє самостійно, виходячи з власних управлінських потреб.

Основні відмінності управлінського обліку від фінансового:

- Орієнтація на майбутнє. Управлінський облік використовує не лише ретроспективні дані, а й прогнозну, планову інформацію.

- Фокус на сегментах. Управлінський облік надає інформацію не лише по підприємству в цілому, а й у розрізі окремих підрозділів, продуктів, проєктів.
- Оперативність. Управлінський облік надає інформацію не раз на квартал чи рік, а з періодичністю, необхідною для управління (щодня, щотижня).
- Відсутність жорсткої регламентації. Методи та форми управлінського обліку обираються виходячи з доцільності.

Ключові елементи системи управлінського обліку:

Облік за центрами відповідальності – це організація обліку, що дозволяє контролювати витрати й результати за кожним структурним підрозділом, на чолі якого стоїть відповідальний менеджер. Мета — поєднати повноваження менеджера з відповідальністю за показники, на які він може впливати. Виділяють **центри витрат, доходу, прибутку та інвестицій**.

Класифікація та облік витрат як основа основ управлінського обліку. Контролінг організовує систему, яка дозволяє класифікувати витрати за різними ознаками. Найважливішим є поділ витрат за поведінкою відносно обсягу діяльності на **змінні** (змінюються пропорційно обсягу виробництва, напр., сировина) та **постійні** (не залежать від обсягу, напр., оренда). Цей поділ є базою для аналізу беззбитковості та прийняття рішень.

Калькулювання собівартості. В системі контролінгу застосовуються різні методи калькулювання. Наприклад, метод **директ-костинг** (облік за змінними витратами) використовується для прийняття короткострокових рішень, тоді як метод **абзорпшен-костинг** (облік за повними витратами) — для оцінки запасів та фінансової звітності. Для аналізу відхилень використовується система **стандарт-костинг**.

Управлінська звітність як кінцевий продукт.

Управлінська звітність – це сукупність звітів, які готуються службою контролінгу для менеджерів з метою аналізу ситуації, контролю виконання планів та прийняття рішень.

Принципи ефективної управлінської звітності:

Орієнтація на адресата. Звіт для генерального директора має містити узагальнені, ключові показники ефективності (KPIs), тоді як звіт для начальника цеху – деталізовану інформацію про виробничі витрати та продуктивність.

Управління за відхиленнями. Звітність має акцентувати увагу керівника на суттєвих відхиленнях від плану, а не на позиціях, де все йде за графіком.

Наочність та візуалізація. Широке використання графіків, діаграм, таблиць та інфографіки для кращого сприйняття інформації.

Поєднання фінансових та нефінансових показників. Сучасна звітність включає не лише грошові показники, а й натуральні (кількість клієнтів, % браку, плинність кадрів), що дає більш повну картину.

Види та структура управлінських звітів. Залежно від призначення, звітність поділяють на **регулярну** (стандартну), **за запитом** (спеціальну) та **про відхилення**. Класичним прикладом регулярної звітності є щомісячний **звіт про**

виконання бюджету. Він має містити не лише колонки «План» і «Факт», а й розраховані абсолютні та відносні відхилення. Важливою частиною такого звіту є **аналіз факторів**, що спричинили ці відхилення (наприклад, відхилення по прибутку розкладається на фактори ціни, обсягу, асортименту, собівартості). Кожен звіт має супроводжуватися аналітичною запискою контролера, де коротко викладені основні висновки та рекомендації.

Вся система звітності часто будується за принципом **«піраміди»**: на нижчому рівні управління – максимально деталізовані щоденні чи щотижневі звіти, а на вищих рівнях – більш узагальнені та агреговані щомісячні та щоквартальні звіти, що дає змогу кожному менеджеру отримувати необхідний і достатній рівень деталізації.

2.6. Можливі варіанти впровадження контролінгу.

Впровадження системи контролінгу на підприємстві — це складний організаційний проєкт, який не має єдиного універсального рецепту. Вибір конкретного шляху залежить від багатьох факторів: розміру та складності бізнесу, наявних ресурсів (фінансових, кадрових, часових), рівня зрілості системи управління та, що найважливіше, від стратегічних завдань, які керівництво ставить перед контролінгом. На практиці виділяють кілька основних варіантів (моделей) впровадження.

1) Комплексне («революційне») впровадження передбачає одночасне, повномасштабне проєктування та розгортання всіх основних елементів системи контролінгу (управлінського обліку, бюджетування, звітності, аналізу) на всьому підприємстві. Це найбільш амбітний, але й найбільш ризикований підхід.

Характеристики:

- Проєкт має чітко визначені терміни початку та завершення.
- Зазвичай реалізується за участі зовнішніх консультантів.
- Часто супроводжується впровадженням нової комплексної інформаційної системи (ERP-системи).
- Вимагає значних одноразових інвестицій та повної підтримки з боку вищого керівництва.

Переваги:

- Найкоротші терміни отримання повноцінно функціонуючої системи.
- Забезпечується системність та методологічна єдність усіх елементів контролінгу з самого початку.

Недоліки:

- Висока вартість та потреба у значних ресурсах.
- Високий ризик опору з боку персоналу через кардинальні та швидкі зміни.
- Ризик серйозних помилок у проєктуванні системи, які складно виправити після повномасштабного запуску.

Практичний приклад:

- Компанія. Велике промислове підприємство (наприклад, металургійний комбінат), яке нещодавно було приватизоване новим власником.

- Ситуація. Існуюча система управління застаріла, непрозора, відсутня достовірна інформація про собівартість та прибутковість. Новий власник хоче швидко отримати повний контроль над бізнесом та підвищити його ефективність.
- Дії. Керівництво ухвалює рішення про комплексне впровадження контролінгу одночасно з новою ERP-системою (наприклад, SAP). Залучається відома консалтингова компанія, формується проектна команда. Протягом 1,5–2 років розробляється та впроваджується нова система управлінського обліку, бюджетування та звітності для всіх підрозділів комбінату.

2) Еволюційне (поелементне) впровадження є найбільш поширеним та менш ризикованим підходом, який передбачає поступове, послідовне створення та впровадження окремих елементів (модулів) системи контролінгу.

Характеристики:

- Процес розбивається на логічні етапи, кожен з яких має свою мету та результат.
- Впровадження відбувається переважно силами власних співробітників за можливого залучення консультантів на окремих етапах.
- Не потребує великих одноразових інвестицій.

Переваги:

- Низькі початкові витрати та менші ризики.
- Персонал поступово адаптується до змін, що знижує рівень опору.
- Можливість гнучко коригувати систему на кожному етапі, враховуючи отриманий досвід.

Недоліки:

- Тривалий загальний термін впровадження повноцінної системи.
- Ризик втрати системності та узгодженості між окремими елементами, які впроваджувалися в різний час.

Практичний приклад:

- Компанія: Середнє за розміром виробничо-торговельне підприємство (наприклад, виробник продуктів харчування), яке стабільно зростає.
- Ситуація: Керівництво відчуває потребу в кращому управлінні, але не має ресурсів для комплексного проекту. Найбільш гострою є проблема контролю витрат.
- Дії: **Етап 1 (рік 1).** Створюється посада контролера. Основне завдання – налагодити систему обліку та калькулювання виробничої собівартості. **Етап 2 (рік 2).** Після отримання даних про собівартість впроваджується система бюджетування виробничих та адміністративних витрат. Починається проведення аналізу «план-факт». **Етап 3 (рік 3).** Система бюджетування поширюється на всю компанію, включаючи бюджети продажів та руху грошових коштів. Формується перший комплексний бюджет підприємства.

3) Впровадження через пілотний проєкт

Цей підхід є компромісом між комплексним та еволюційним варіантами. Він передбачає повноцінне впровадження всієї системи контролінгу, але не на всьому підприємстві одразу, а на базі одного обраного підрозділу (філії, цеху, бізнес-напрямку).

Характеристики:

- Обирається «пілотний» підрозділ, який є достатньо типовим для підприємства.
- У цьому підрозділі впроваджуються всі заплановані елементи контролінгу.
- Накопичується досвід, виявляються та виправляються помилки.
- Після успішного завершення пілотного проєкту відпрацьована модель поширюється (тиражується) на решту підприємства.

Переваги:

- Дозволяє випробувати систему в реальних умовах з обмеженими ризиками та витратами.
- Створює «історію успіху» та позитивний приклад, що полегшує подальше впровадження в інших підрозділах.
- Дозволяє підготувати та навчити внутрішніх фахівців, які потім самі стануть носіями знань при подальшому розгортанні.

Недоліки:

- Вибір нерепрезентативного пілотного підрозділу може призвести до хибних висновків.
- Загальний термін впровадження довший, ніж при комплексному підході.

Практичний приклад:

- Компанія. Великий агрохолдинг, що складається з кількох окремих сільськогосподарських підприємств.
- Ситуація. Керівництво холдингу хоче уніфікувати систему управління та звітності в усіх підприємствах, але розуміє, що вони мають свою специфіку.
- Дії. Обирається одне з підприємств холдингу як пілотний майданчик. Протягом року на цьому підприємстві впроваджується повний цикл контролінгу: від управлінського обліку витрат на гектар до системи бюджетування та звітності. Формується команда внутрішніх фахівців. Після успішного завершення проєкту розроблена типова модель та навчена команда починають процес поширення системи на інші підприємства холдингу.

Вибір конкретного варіанта впровадження є індивідуальним для кожного підприємства і вимагає ретельного аналізу його готовності до змін, наявних ресурсів та стратегічних пріоритетів.

Типові приклади служби контролінгу в українському бізнесі.

1) Великі агрохолдинги (наприклад, «Кернел», МХП).

Чому контролінг є критично важливим? Ці компанії управляють сотнями тисяч гектарів землі, складною логістикою (від поля до порту), мають величезні виробничі потужності та залежать від світових цін на сировину.

Завдання служби контролінгу:

- Контролінг виробництва: аналіз врожайності та собівартості вирощування тонни продукції по кожному полю та регіону.
- Контролінг логістики: оптимізація витрат на зберігання (елеватори) та транспортування.
- Фінансовий контролінг: управління величезними грошовими потоками, кредитним портфелем та валютними ризиками (хеджування).

2) Національні мережі ритейлу (наприклад, «АТБ-Маркет», Fozzy Group).

Чому контролінг є критично важливим? Роздрібна торгівля працює з низькою націнкою, величезною кількістю товарних позицій (SKU) та складною системою постачання.

Завдання служби контролінгу:

- Контролінг асортименту: Постійний аналіз прибутковості кожної товарної категорії та окремого товару для формування оптимальної асортиментної матриці.
- Контролінг логістики та запасів: Управління запасами в розподільчих центрах та магазинах для уникнення дефіциту або надлишкових залишків, що заморожують кошти.
- Операційний контролінг: Аналіз ефективності кожного окремого магазину (виручка на квадратний метр, середній чек, прибутковість).

3) Великі промислові групи (наприклад, «Метінвест», ДТЕК).

Чому контролінг є критично важливим? Це капіталоємні бізнеси з довгим виробничим циклом, високими постійними витратами та необхідністю постійних інвестицій у модернізацію.

Завдання служби контролінгу:

- Інвестиційний контролінг: Оцінка багатомільярдних проєктів з модернізації заводів та будівництва нових потужностей.
- Виробничий контролінг: Детальний аналіз та контроль собівартості тонни сталі, руди чи кіловат-години електроенергії.
- Бюджетування: Формування комплексних бюджетів для величезних підприємств та контроль за їх виконанням.

Отже, хоча конкретні методики є закритими, ефективність будь-якої великої компанії, як в Україні, так і у світі, прямо вказує на наявність у неї потужної системи контролінгу, яка є не просто обліковою, а повноцінною навігаційною системою для менеджменту.

Висновки до лекції:

Формування системи контролінгу — це комплексний організаційно-управлінський проєкт, який повинен базуватися на чітких принципах (відповідність стратегії, економічна доцільність, системність) та проходити через послідовні етапи від діагностики до повномасштабного впровадження.

Місце служби контролінгу в організаційній структурі є стратегічним рішенням. Підпорядкування генеральному директору посилює її незалежність та координаційну роль, тоді як підпорядкування фінансовому директору — фокус на фінансовому контролі.

Для великих та диверсифікованих компаній найбільш ефективною є децентралізована модель організації служби контролінгу, яка функціонує на основі подвійного підпорядкування (лінійного та функціонального).

Успішність служби контролінгу визначається компетенціями її персоналу. Ключова відмінність полягає в тому, що від спеціаліста вимагаються глибокі аналітичні навички, а від керівника — стратегічне мислення, лідерські та організаторські якості.

Основна роль служби контролінгу — не ухвалення рішень замість менеджерів, а надання сервісної, координаційної та методологічної підтримки для підвищення якості та обґрунтованості управлінського процесу в цілому.

Контролінг організовує інформаційні потоки на підприємстві, перетворюючи дані управлінського обліку на релевантну та своєчасну управлінську звітність, що є фундаментом для прийняття рішень.

Не існує єдиного правильного варіанту впровадження контролінгу; вибір між комплексним, еволюційним та пілотним підходом залежить від розміру, ресурсів та готовності компанії до організаційних змін.

Питання для перевірки знань здобувачів:

1. Назвіть та коротко охарактеризуйте 3-4 ключові принципи, на яких має базуватися створення системи контролінгу на підприємстві.
2. Опишіть основні етапи впровадження системи контролінгу, починаючи від підготовчого етапу і до повномасштабного розгортання.
3. Порівняйте варіанти підпорядкування служби контролінгу фінансовому та генеральному директору, вказавши переваги та недоліки кожного з підходів.
4. Поясніть сутність централізованої та децентралізованої моделей організації служби контролінгу та для яких підприємств кожна з них є більш доцільною.
5. Що таке система подвійного (лінійного та функціонального) підпорядкування контролера і для якої організаційної моделі вона є характерною ?
6. Опишіть типову внутрішню структуру відділу контролінгу на великому підприємстві, назвавши 2-3 основні сектори та їх завдання .
7. Назвіть ключові професійні вимоги ("hard skills") до посади спеціаліста-контролера .
8. Чим відрізняються ключові особистісні компетентності ("soft skills") керівника служби контролінгу від компетенцій рядового спеціаліста ?
9. У чому полягає ключова відмінність між функціями контролінгу як концепції управління та функціями служби контролінгу як структурного підрозділу ?
10. Охарактеризуйте сервісні та підтримуючі функції служби контролінгу та наведіть приклади завдань.

11. Поясніть різницю між управлінським та фінансовим обліком за такими критеріями: основні користувачі, орієнтація в часі та ступінь регламентації.
12. Що таке центри відповідальності та які їх види виділяють в управлінському обліку?
13. Назвіть та охарактеризуйте три основні види управлінської звітності (залежно від призначення).
14. Дайте порівняльну характеристику комплексного («революційного») та еволюційного варіантів впровадження контролінгу.
15. У чому полягають переваги впровадження системи контролінгу через пілотний проєкт?

Список використаних джерел до теми 2:

1. Бондаренко О. С. Проблеми та перспективи організації служби контролінгу на вітчизняних підприємствах. *Економіка та управління підприємствами*. 2017. Вип. 18. С. 135–140.
2. Голов С. Ф. Роль та функції контролінгу в системі управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 8. С. 39–46.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік і контролінг: концепція майбутнього. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 1. С. 138–145.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
5. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. / 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 552 с.
6. Задорожна Н. В. Проблеми та перспективи впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах. *Економічний аналіз*. 2011. Вип. 9, ч. 2. С. 69–72.
7. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник / 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ: КНТЕУ, 2010. 647с.
8. Орлова В. К., Колос І. В. Професіограма контролера як основа його підготовки. *Моделювання та інформаційні системи в економіці*. 2012. Вип. 87. С. 175–183.
9. Петрук О. М. Контролінг як система менеджменту: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 488 с.
10. Пилипенко Л. М., Мамус О. В. Управлінська звітність як інформаційна основа системи контролінгу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 7, ч. 2. С. 136–139.
11. Пушкар М. С., Гадуп'як І. С. Організація служби контролінгу на підприємстві. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2008. № 4. С. 110–116.
12. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 370 с.
13. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг: теорія і практика : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2021. 384 с.
14. Сльозко Т. М. До питання про концептуальну основу обліку і звітності. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 4. С. 244-251.

- 15.Сльозко Т. М. Функції, завдання та організаційна структура служби контролінгу на підприємстві. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки.* 2014. № 1 (63). С. 219–224.
- 16.Терещенко О. О. Організація служби контролінгу на підприємстві. *Фінанси України.* 2004. № 6. С. 132–137.
- 17.Ткаченко А. М. Організація системи контролінгу на підприємстві. *Економіка та держава.* 2008. № 11. С. 37–40.
- 18.Фролова Л. В., Єрмакова О. А. Формування системи контролінгу на підприємстві. *Торгівля і ринок України.* 2009. Вип. 28. С. 142–148.
- 19.Шушлякова Н. В. Еволюція ролі контролера на підприємстві: від обліковця до бізнес-партнера. *Інвестиції: практика та досвід.* 2018. № 15. С. 77–81.
- 20.Яремко І. Й., Вовк О. М. Контролінг: теорія та практика : навч. посіб. Львів: Львівська політехніка, 2018. 360 с.

ТЕМА 3. ХАРАКТЕРИСТИКА ОБ'ЄКТІВ ТА МЕТОДИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ КОНТРОЛІНГУ.

Мета лекції

навчальна: сформувати у здобувачів системне розуміння ключових об'єктів контролінгу (ресурсів, затрат та витрат); ознайомити з класифікацією витрат для різних управлінських цілей; розкрити концепцію поведінки витрат та її значення для прийняття рішень; надати знання про сучасні методи управління витратами;

розвиваюча: розвивати аналітичні навички для класифікації витрат у конкретних управлінських ситуаціях; формувати вміння аналізувати поведінку витрат для прогнозування та бюджетування; розвивати критичне мислення при оцінці переваг та недоліків різних методів управління витратами.

Ключові поняття та терміни: ресурси, затрати, витрати, неминулі затрати, минулі затрати, класифікація витрат, традиційна класифікація, управлінська класифікація, прямі та непрямі витрати, основні та накладні витрати, поведінка витрат, драйвер витрат, коефіцієнт реагування витрат, змінні витрати, постійні витрати, релевантний діапазон, функція витрат, управління ресурсами, управління витратами, методи управління витратами, оперативні методи, стратегічні методи, антикризові методи, директ-костинг, стандарт-кост, СVP-аналіз, АВС-метод, таргет-костинг, кайзен-костинг, критерії вибору методів.

План лекції:

3.1. Поняття ресурсів, затрат та витрат підприємства як об'єктів контролінгу.

3.2. Класифікація затрат та витрат підприємства для цілей управління.

3.3. Поведінка витрат залежно від обсягу діяльності підприємства.

3.4. Особливості управління ресурсами і витратами на підприємстві.

3.5. Методи управління витратами підприємства. Переваги та недоліки методів управління витратами.

3.6. Критерії вибору оптимальних методів управління витратами для підприємства.

3.1. Поняття ресурсів, затрат та витрат підприємства як об'єктів контролінгу.

Для побудови ефективної системи контролінгу критично важливим є чітке розуміння та розмежування її ключових об'єктів. Управління діяльністю підприємства, по суті, є управлінням його ресурсами та процесами їх перетворення. У вартісному вимірі це управління знаходить своє відображення в категоріях «затрати» та «витрати». Незважаючи на те, що в повсякденному житті ці слова часто вживаються як синоніми, в економіці та управлінському обліку вони мають різне значення, і це розмежування є фундаментальним для контролінгу.

Ресурси підприємства як первинний об'єкт управління.

Ресурси – це сукупність усіх засобів, цінностей та можливостей, які є в розпорядженні підприємства і які воно використовує для здійснення своєї господарської діяльності з метою отримання прибутку. Ресурси є найширшою категорією і виступають відправною точкою будь-якого бізнес-процесу.

Зазвичай ресурси підприємства класифікують на:

- **Матеріальні ресурси:** основні засоби (будівлі, обладнання, транспорт), сировина, матеріали, запаси.
- **Нематеріальні ресурси:** патенти, ліцензії, торговельні марки, програмне забезпечення, ділова репутація (гудвіл).
- **Трудові ресурси:** персонал підприємства з його знаннями, навичками та компетенціями.
- **Фінансові ресурси:** грошові кошти, цінні папери, власний та позиковий капітал.
- **Інформаційні ресурси:** бази даних, знання про ринок, технології.

З точки зору контролінгу, управління ресурсами означає забезпечення їх наявності в необхідній кількості та якості, а також контроль за ефективністю їх використання.

Поняття "затрати" та підходи до його визначення.

Аналіз різних поглядів на поняття «затрати» дозволяє виділити три основні підходи до сутності затрат:

1. **Фінансовий підхід.** Затрати розглядаються як грошові виплати, які підприємство має зробити постачальникам ресурсів, щоб залучити ці ресурси для своєї діяльності, відволікаючи їх від альтернативних шляхів використання.
2. **Ресурсний підхід.** Затрати визначаються як вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності для створення нової вартості, отримання прибутку або інших цілей організації.
3. **Обліковий підхід.** Затрати ототожнюються з поняттям «витрати» і визначаються як зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу.

Тож, **затрати** – це вартісне вираження обміну і трансформації ресурсів підприємства, а також їхнього невідшкодованого виходу за межі підприємства.

Це визначення охоплює три різні види затрат, що можуть виникати послідовно щодо одного й того ж ресурсу:

- **Затрати, що характеризують процес надходження ресурсів (обмін).** Наприклад, сплата грошей за сировину. Такі затрати є **поворотними**, оскільки підприємство може повернути їх, продавши придбані ресурси.
- **Затрати, що характеризують процес використання ресурсів (трансформація).** Виникають у момент передачі ресурсів у виробництво для створення нової вартості. Ці затрати є **безповоротними**, бо повернути їх у первісній формі вже неможливо.
- **Затрати, що характеризують процес невідшкодованого відчуження ресурсів.** Це вихід ресурсів за межі підприємства без отримання інших

активів натомість. Типовим прикладом є сплата податків або затрати на невиправний брак .

Поняття "витрати" та його відмінність від "затрат".

Ключовою передумовою для розмежування цих понять є поділ затрат на **неминулі (вхідні)** та **минулі**. Неминулі затрати — це вартість ресурсів, які ще не були використані для отримання доходу і обліковуються у складі активів підприємства (наприклад, запаси сировини, готова продукція на складі) .

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», **витрати** – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Тож, **витрати** – це та частина затрат, яка стала **минулою** у поточному звітному періоді, оскільки вона пов'язана з отриманням доходу саме в цьому періоді . Наприклад, затрати на сировину стануть витратами (у вигляді собівартості реалізованої продукції) лише в момент продажу готової продукції, виготовленої з цієї сировини.

Основні відмінності між поняттями «затрати» та «витрати» подано табл. 3.1.

Таблиця 3.1. Відмінні риси між поняттями «затрати» та «витрати»

| Критерій | Затрати | Витрати |
|----------------------------|--|---|
| Сфера використання | Переважно управління, планування, контроль | Переважно бухгалтерський облік |
| Сутність | Відображають реальний рух і трансформацію ресурсів | Відображають зменшення активів або збільшення зобов'язань за період |
| Методи визнання | Визначаються підприємством самостійно | Встановлені законодавчо (П(С)БО) |
| Перехід у майбутні періоди | Можуть переходити (як неминулі затрати в активах) | Не переходять, списуються на фінансовий результат періоду |
| Момент виникнення | У момент трансформації чи обміну ресурсів | У момент зменшення активів чи збільшення зобов'язань (часто — у момент визнання доходу) |

Взаємозв'язок та значення для контролінгу

Розмежування цих понять має ключове значення для управління. Схематично їх зв'язок можна представити так: **Ресурси** → **Затрати** → **Витрати**

- Не всі затрати стають витратами в тому ж періоді, коли вони були понесені. Частина затрат може «осідати» в активах (запаси, незавершене виробництво).
- Витрати – це поняття фінансового обліку, пов'язане з визнанням доходу. Затрати – це поняття управлінського обліку, пов'язане з виробничим процесом.

Для **служби контролінгу** це розмежування є принциповим, оскільки **управляти можна лише затратами, щоб впливати на майбутні витрати**. Контролюючи ефективність використання ресурсів у момент їх споживання (управління затратами), контролінг безпосередньо впливає на собівартість продукції, а

отже, і на майбутні витрати та фінансовий результат. Аналізуючи вже сформовані витрати, можна лише констатувати факт, але не вплинути на нього. Тому саме **затрати** є центральним об'єктом оперативного контролінгу.

3.2. Класифікація затрат та витрат підприємства для цілей управління.

Систематизація та групування витрат є одним із ключових інструментів контролінгу, оскільки інформація, згрупована різними способами, потрібна для ефективного вирішення різних управлінських завдань. Одна й та сама сума витрат може бути по-різному класифікована залежно від мети: розрахунок собівартості продукції, прийняття рішення про ціну, бюджетування чи оцінка діяльності підрозділу. Усю множину класифікаційних ознак доцільно поділити на дві великі групи: традиційні (економічні), що використовуються переважно для обліку та зовнішньої звітності, та специфічні, що застосовуються для внутрішніх цілей управління.

Традиційна (економічна) класифікація витрат. Ця група об'єднує підходи до класифікації, що історично склалися в бухгалтерському обліку та економічному аналізі. Їх головна мета — формування фінансової звітності та розрахунок собівартості продукції відповідно до встановлених стандартів.

1) За економічними елементами. Це групування відповідає на питання «**Що саме витрачено?**». Воно показує структуру спожитих ресурсів незалежно від їхнього цільового призначення. Згідно з П(С)БО 16, виділяють такі елементи:

- Матеріальні витрати (вартість сировини, матеріалів, палива, енергії).
- Витрати на оплату праці (заробітна плата основного та допоміжного персоналу).
- Відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок).
- Амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів).
- Інші операційні витрати (витрати на зв'язок, оренду, послуги сторонніх організацій тощо).

2) За статтями калькуляції. Це групування відповідає на питання «**На що (на який продукт) було витрачено?**» і використовується для визначення собівартості конкретних видів продукції. Склад статей підприємство може встановлювати самостійно, але типовими є:

- Сировина й матеріали.
- Купівельні напівфабрикати.
- Паливо й енергія на технологічні цілі.
- Основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників.
- Відрахування на соціальні заходи.
- Загальновиробничі витрати.

3) За способом віднесення на собівартість. Це одна з ключових традиційних класифікацій:

- Прямі витрати – можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (продукту, замовлення) на основі первинних документів. Приклад: вартість тканини при пошитті костюма, зарплата швачки.

- Непрямі витрати – це можуть бути прямо віднесені до конкретного об'єкта витрат і потребують розподілу за допомогою спеціальної бази (наприклад, пропорційно зарплаті основних робітників, машино-годинам). Приклад: орендна плата за цех, зарплата начальника цеху.

3) За зв'язком з технологічним процесом. Це групування поділяє всі виробничі витрати на дві категорії:

- Основні витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції. Як правило, до них відносять прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці.
- Накладні витрати – це витрати, пов'язані з організацією, обслуговуванням та управлінням виробничим процесом. Вони є комплексними і включають як прямі, так і непрямі витрати, що не є основними. Приклад: амортизація виробничого обладнання, витрати на утримання цеху, заробітна плата управлінського персоналу цеху.

Класифікація витрат для цілей управління. Ця група класифікацій є значно ширшою і гнучкішою. Вона використовується службою контролінгу для інформаційної підтримки прийняття рішень, планування та контролю.

1) Залежно від обсягу виробництва (за поведінкою). Ця класифікація є фундаментом для аналізу безбитковості, гнучкого бюджетування та прийняття рішень щодо ціни та асортименту.

- **Змінні витрати (Variable Costs).** Загальна сума цих витрат змінюється прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності, але на одиницю продукції вони є постійними. *Приклад: прямі матеріальні витрати, відрядна зарплата.*
- **Постійні витрати (Fixed Costs).** Загальна сума таких витрат не змінюється при зміні обсягу діяльності в межах релевантного діапазону, але на одиницю продукції вони зменшуються при зростанні обсягу. *Приклад: оренда приміщення, амортизація (прямолінійним методом), оклади адміністративного персоналу.*
- **Змішані (напівзмінні, напівпостійні) витрати:** Містять у собі як змінний, так і постійний компонент. *Приклад: плата за телефон (абонплата + плата за розмови), витрати на ремонт обладнання.*

2) Для прийняття рішень. Ця класифікація допомагає відкинути зайву інформацію і сконцентруватися на даних, що справді мають значення для конкретного вибору.

- **Релевантні витрати (Relevant Costs).** Майбутні витрати, які відрізняються для різних альтернативних рішень. Лише вони враховуються при виборі.
- **Нерелевантні витрати (Irrelevant Costs).** Витрати, які не зміняться, який би варіант рішення не був обраний. До них, наприклад, належать **безповоротні витрати (sunk costs)** – витрати, що вже були понесені в минулому і не можуть бути змінені жодним майбутнім рішенням.
- **Дійсні (явні) витрати (Explicit Costs).** Витрати, що вимагають реальної сплати грошей або витрачання інших активів і відображаються в бухгалтерському обліку.

- **Можливі (неявні, альтернативні) витрати (Implicit/Opportunity Costs).** Втрачена вигода, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від іншого, альтернативного рішення. Приклад: втрачений дохід від оренди власного приміщення, яке використовується для виробництва.

3) За можливістю контролю та впливу. Ця класифікація є важливою для побудови системи відповідальності.

- **Контрольовані витрати:** Витрати, на величину яких може безпосередньо впливати менеджер певного центру відповідальності.
- **Неконтрольовані витрати:** Витрати, на які конкретний менеджер впливати не може (наприклад, для начальника цеху — рішення про підвищення орендної плати, прийняте на рівні директорату).
- **Обов'язкові витрати:** Витрати, що виникають внаслідок раніше прийнятих довгострокових рішень і не можуть бути змінені в короткостроковому періоді (наприклад, амортизація, податки).
- **Дискреційні (регульовані) витрати:** Витрати, розмір яких визначається керівництвом на власний розсуд у межах бюджетного періоду і які не мають прямого зв'язку з обсягом діяльності (наприклад, витрати на рекламу, дослідження, навчання персоналу).

Правильне застосування різних класифікацій дозволяє службі контролінгу надавати керівництву релевантну та структуровану інформацію, адекватну конкретному управлінському завданню.

3.3. Поведінка витрат залежно від обсягу діяльності підприємства.

Розуміння того, як поведуть себе витрати при зміні рівня ділової активності, є одним із наріжних каменів управлінського обліку та контролінгу. Аналіз поведінки витрат дозволяє керівництву прогнозувати майбутні фінансові результати, складати гнучкі бюджети, приймати обґрунтовані рішення щодо ціноутворення, асортименту продукції та визначати точку беззбитковості.

Поведінка витрат – це характер реагування загальної суми витрат на зміни в рівні ділової активності підприємства. Фактором, що спричиняє зміни у витратах, називають **драйвером витрат**. Найчастіше таким драйвером є обсяг виробництва або продажів, але ним можуть виступати й інші показники: кількість відпрацьованих машино-годин, кількість оброблених замовлень, пробіг автотранспорту тощо.

Залежно від характеру реакції на зміну обсягу діяльності, всі витрати поділяють на **змінні, постійні та змішані**.

Для кількісної оцінки залежності витрат від обсягу діяльності використовують **коефіцієнт реагування витрат (К)**. Він показує співвідношення між темпами зміни витрат та темпами зміни ділової активності.

Залежно від значення цього коефіцієнта, виділяють такі основні моделі поведінки витрат:

$K = 0$ – Постійні витрати (Fixed Costs): Загальна сума цих витрат не змінюється при зміні обсягу діяльності в межах релевантного діапазону. Однак у розрахунку на одиницю продукції вони зменшуються при зростанні

обсягу. *Приклади:* оренда приміщення, амортизація (нарахована прямолінійним методом), оклади адміністративного персоналу .

$K = 1$ – Змінні пропорційні витрати (Proportional Variable Costs): Загальна сума цих витрат змінюється прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності, але їх величина на одиницю продукції залишається незмінною. *Приклади:* прямі матеріальні витрати, відрядна заробітна плата .

$K > 1$ – Змінні прогресивні витрати (Progressive Variable Costs): Загальна сума витрат зростає швидше, ніж обсяг діяльності. *Приклади:* оплата понаднормової роботи, яка тарифікується за підвищеними ставками.

$0 < K < 1$ – Змінні дегресивні витрати (Degressive Variable Costs): Загальна сума витрат зростає повільніше, ніж обсяг діяльності. *Приклади:* витрати на матеріали за умови отримання знижок при закупівлі великих партій .

Важливо, що ці залежності є справедливими лише в межах **релевантного діапазону (relevant range)**. Поза його межами постійні витрати можуть стрибкоподібно зростати (наприклад, оренда нового цеху), а змінні — змінювати характер поведінки.

Релевантний діапазон – це інтервал рівнів активності, в межах якого поведінка постійних та змінних витрат залишається незмінною. Іншими словами, це нормальний, очікуваний рівень діяльності підприємства, що базується на його наявних виробничих потужностях та організаційній структурі.

Для прогнозування та планування взаємозв'язок між витратами та обсягом діяльності описують математично за допомогою **функції витрат**. Це рівняння, що описує поведінку витрат залежно від їхніх чинників . У найпростішому вигляді для змішаних витрат вона має вигляд лінійного рівняння:

$$y = a + bx ,$$

де y – загальні витрати; a – постійні витрати; b – змінні витрати на одиницю продукції; x – значення чинника витрат (обсяг діяльності).

Визначення параметрів «а» і «b» є ключовим завданням контролінгу для аналізу. Існують декілька методів визначення функції витрат:

Аналіз рахунків (Account Analysis). Метод полягає в тому, що кожна стаття витрат на бухгалтерських рахунках аналізується експертним шляхом (досвідченим бухгалтером чи контролером) і відноситься до змінних або постійних. Метод суб'єктивний, але простий і швидкий у застосуванні .

Технологічний аналіз (Engineering Analysis). Системний аналіз виробничих процесів, норм та специфікацій для визначення того, скільки ресурсів (матеріалів, праці, часу обладнання) *повинно* бути витрачено для виробництва одиниці продукції. Цей метод орієнтований на майбутні, а не минулі показники, але є дуже трудомістким .

Метод вищої-нижчої точки (High-Low Method). Простий математичний метод, що використовує лише два спостереження з минулого періоду: з найвищим та найнижчим рівнем ділової активності.

- Спочатку розраховується ставка змінних витрат (b): $b = (\text{Витрати при max активності} - \text{Витрати при min активності}) / (\text{Max активність} - \text{Min активність})$
- Потім, підставивши знайдене b у рівняння для будь-якої з двох точок, розраховується сума постійних витрат (a).
- Метод об'єктивний і простий, але його головний недолік полягає в тому, що крайні точки можуть бути нетиповими (випадковими) і спотворити реальну картину .

Метод візуального пристосування (Scattergraph Method). На графіку наносяться всі точки спостережень (витрати-обсяг) за певний період, після чого аналітик візуально проводить пряму лінію, яка найкраще усереднює ці точки. Метод дозволяє виявити нетипові викиди, але є суб'єктивним, оскільки проведення лінії залежить від досвіду аналітика .

Метод найменших квадратів (Least-Squares Regression Analysis). Це найбільш точний статистичний метод, який розраховує параметри a і b таким чином, що сума квадратів вертикальних відхилень від фактичних точок до побудованої лінії регресії є мінімальною. Він враховує всі наявні дані, є об'єктивним і дає статистично найнадійніший результат, однак вимагає більш складних розрахунків .

Вибір конкретного методу залежить від доступності та якості даних, вимог до точності та наявних ресурсів. Розуміння функції витрат дає контролеру змогу точно прогнозувати витрати при різних сценаріях діяльності, що є основою для якісного бюджетування та прийняття рішень.

3.4. Особливості управління ресурсами і витратами на підприємстві.

В системі контролінгу управління економічними процесами підприємства розглядається на кількох рівнях. Важливо розрізняти **управління ресурсами і затратами**, яке фокусується на операційній та фізичній стороні діяльності, та **управління витратами**, що є більш узагальнюючим процесом, спрямованим на досягнення економічних цілей.

1) Управління ресурсами – це система управлінських дій, спрямована на ефективне залучення, розподіл та споживання всіх видів ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових) у процесі господарської діяльності. Це управління фізичними потоками та їх вартісним вираженням на операційному рівні.

Мета управління ресурсами:

- У поточній перспективі: забезпечення безперебійного процесу виробництва та діяльності шляхом своєчасного постачання необхідних ресурсів та контроль за їх раціональним, економним використанням з метою мінімізації затрат на одиницю продукції.
- У довгостроковій перспективі: формування оптимальної структури ресурсного потенціалу підприємства, що забезпечить його сталий розвиток та технологічну конкурентоспроможність.

Функції та завдання управління ресурсами. Функції управління на цьому рівні можна поділити на загальні, притаманні будь-якому процесу управління, та специфічні, що відображають особливості об'єкта.

Загальні функції та завдання:

- **Планування:** визначення потреби в ресурсах, складання графіків закупівель та виробництва.
- **Організація:** побудова процесів постачання, складування, передачі ресурсів у виробництво.
- **Мотивація:** стимулювання персоналу до економного використання ресурсів.
- **Контроль:** контроль за дотриманням норм споживання ресурсів, контроль якості сировини.

Специфічні функції та завдання:

- **Управління закупівлями:** вибір постачальників, укладання угод, контроль за цінами та якістю ресурсів, що надходять.
- **Управління запасами:** оптимізація рівня запасів сировини та готової продукції з метою уникнення дефіциту та іммобілізації коштів.
- **Операційне управління виробництвом:** контроль за дотриманням технологій, управління продуктивністю праці та обладнання.
- **Нормування затрат:** розробка та контроль за дотриманням норм споживання матеріалів, енергії, часу на виконання операцій.

2) Управління витратами – це цілеспрямований процес формування рівня витрат за їх видами, місцями виникнення та об'єктами з метою досягнення стратегічних цілей підприємства. На відміну від управління затратами, яке фокусується на фізичному споживанні ресурсів, управління витратами є процесом економічним, що оперує вартісними показниками та спрямований на досягнення оптимального співвідношення «витрати – результат».

Мета управління витратами:

- У поточній перспективі: Досягнення запланованого рівня прибутку та рентабельності шляхом утримання витрат у межах затверджених бюджетів.
- У довгостроковій перспективі: Формування стійкої конкурентної переваги за рахунок досягнення стратегічно вигідного рівня та структури витрат (лідерство за витратами або ефективна підтримка стратегії диференціації).

Функції та завдання управління витратами:

Загальні функції: аналогічні до функцій управління ресурсами, але реалізуються на більш високому, економічному рівні (планування бюджетів, організація системи обліку витрат, мотивація менеджерів за виконання показників рентабельності, контроль бюджетів).

Специфічні функції (завдання):

- **Планування та бюджетування витрат:** розробка системи бюджетів (операційних, адміністративних, комерційних) та визначення планових показників витрат для кожного центру відповідальності.
- **Облік та калькулювання витрат:** організація системи управлінського обліку для точного визначення собівартості продукції, послуг, проєктів.
- **Аналіз витрат:** проведення аналізу відхилень «план-факт», аналіз динаміки та структури витрат, порівняльний аналіз (бенчмаркінг), аналіз беззбитковості.

- **Регулювання витрат:** розробка та впровадження заходів, спрямованих на зниження або оптимізацію витрат на основі проведеного аналізу.

Тож, **управління ресурсами і затратами** створює фізичну та операційну основу для діяльності, тоді як **управління витратами** надає цій діяльності економічного сенсу, підпорядковуючи процес споживання ресурсів фінансовим та стратегічним цілям підприємства. Контролінг інтегрує обидва ці процеси, забезпечуючи їх взаємозв'язок та спрямованість на єдиний результат.

3.5. Методи управління витратами підприємства. Переваги та недоліки методів управління витратами.

Система контролінгу для реалізації своїх завдань використовує широкий портфель методів управління витратами. Вибір конкретних методів залежить від цілей, які ставить перед собою підприємство: досягнення поточної ефективності, формування довгострокових конкурентних переваг чи виживання в кризових умовах. Усі методи можна умовно поділити на три великі групи: методи поточного (оперативного) управління, методи стратегічного управління та антикризові методи.

Методи поточного (оперативного) управління витратами. Ці методи спрямовані на ефективну організацію повсякденної діяльності, контроль за дотриманням планових показників та інформаційну підтримку тактичних рішень.

1) Абсорпшн-костинг (Absorption Costing, метод повних витрат)

- **Сутність.** Метод калькулювання, при якому до собівартості продукції включаються **всі** виробничі витрати: як змінні (прямі матеріали, пряма праця), так і постійні (амортизація обладнання, оренда цеху). Постійні виробничі витрати розподіляються на кожен одиницю продукції.
- **Призначення.** Є обов'язковим для складання зовнішньої фінансової звітності та розрахунку вартості запасів.

2) Директ-костинг (Direct Costing, метод змінних витрат)

- **Сутність.** Метод калькулювання, при якому до собівартості продукції включаються **лише** змінні виробничі витрати. Усі постійні витрати вважаються витратами періоду і списуються на фінансовий результат у тому періоді, коли вони виникли.
- **Призначення.** Ключовий інструмент управлінського обліку для прийняття короткострокових рішень (наприклад, про ціноутворення на додаткове замовлення, про доцільність виробництва того чи іншого продукту), оскільки дозволяє розрахувати маржинальний прибуток.

3) Стандарт-кост (Standard Costing, нормативний метод)

- **Сутність.** Система управління, що базується на розробці нормативів (стандартів) на всі види ресурсів (норма витрат матеріалів, норма часу на операцію тощо). Фактичні затрати постійно порівнюються зі стандартами, і аналізуються будь-які відхилення.

- **Призначення.** Потужний інструмент оперативного контролю за ефективністю використання ресурсів та основа для оцінки діяльності центрів відповідальності.

4) CVP-аналіз (Cost-Volume-Profit Analysis, аналіз «витрати-обсяг-прибуток»)

- **Сутність.** Аналіз взаємозв'язку між обсягом продажів, собівартістю та прибутком. Центральним елементом цього методу є розрахунок **точки беззбитковості** – такого обсягу продажів, при якому доходи компанії повністю покривають всі її витрати, а прибуток дорівнює нулю.
- **Призначення.** Використовується для планування прибутку, встановлення цін, аналізу запасу фінансової міцності підприємства.

5) Метод ABC (Activity-Based Costing, функціонально-вартісний аналіз)

- **Сутність.** Метод розподілу непрямих витрат, який базується на ідеї, що продукти споживають не витрати, а дії (**операції**), а вже дії споживають ресурси. Тому спочатку вартість ресурсів відноситься на дії (наприклад, «налагодження обладнання», «контроль якості»), а потім вартість цих дій розподіляється на продукти пропорційно до кількості спожитих ними дій.
- **Призначення.** Забезпечує значно точнішу калькуляцію собівартості, особливо на підприємствах зі складною структурою непрямих витрат, і дозволяє управляти витратами через управління процесами.

Методи стратегічного управління витратами. Ці методи спрямовані не на короткострокову економію, а на формування довгострокових конкурентних переваг підприємства.

1) Таргет-костинг (Target Costing, цільове калькулювання)

- **Сутність.** Метод, що діє за принципом «від ринку до виробництва». Процес виглядає так: 1) визначається цільова ринкова ціна продукту; 2) з неї віднімається бажаний цільовий прибуток; 3) отримана різниця є **цільовою собівартістю**, якої необхідно досягти. Всі подальші зусилля на етапі проектування спрямовані на те, щоб розробити продукт, який можна виробити в межах цієї собівартості.
- **Призначення.** Управління витратами на етапі розробки продукту, забезпечення його майбутньої прибутковості в умовах конкурентного ринку.

2) Кайзен-костинг (Kaizen Costing, безперервне вдосконалення)

- **Сутність.** Японська філософія, що передбачає постійне, щоденне, інкрементальне (покрокове) зниження витрат на етапі серійного виробництва продукції за рахунок залучення всього персоналу. На відміну від стандарт-кост, де норматив є фіксованим, «кайзен» вимагає постійного вдосконалення процесів для поступового зниження цих нормативів.
- **Призначення.** Формування культури ощадливості та безперервного пошуку резервів економії на всіх рівнях організації.

3) LCC-аналіз (Life-Cycle Costing, аналіз витрат життєвого циклу)

- **Сутність.** Метод, що передбачає облік та управління всіма витратами, пов'язаними з продуктом протягом його повного життєвого циклу: від

розробки та проектування до виробництва, продажу, післяпродажного обслуговування та утилізації.

- **Призначення.** Прийняття комплексних рішень, які враховують не лише виробничу собівартість, а й майбутні витрати (наприклад, на гарантійний ремонт), що дозволяє оптимізувати сукупні витрати.

4) Бенчмаркінг витрат (Cost Benchmarking)

- **Сутність.** Систематичний процес порівняння власних витрат, ефективності процесів та показників із показниками найкращих конкурентів або лідерів галузі з метою виявлення розривів та розробки заходів щодо їх подолання.
- **Призначення.** Пошук внутрішніх резервів та постановка обґрунтованих цілей зі зниження витрат на основі досвіду найкращих компаній.

5) Аналіз ланцюга цінностей (Value Chain Analysis)

- **Сутність.** Розгляд усієї діяльності компанії як ланцюга взаємопов'язаних процесів, що створюють цінність для споживача (від логістики на вході до виробництва, маркетингу та сервісу). Метод аналізує витрати та джерела конкурентних переваг на кожному етапі цього ланцюга.
- **Призначення.** Виявлення етапів, де можна стратегічно знизити витрати без втрати цінності для клієнта, або етапів, де додаткові витрати створять унікальну цінність.

Антикризові методи управління витратами.

1) Кост-кілінг (Cost Killing, «вбивство витрат»)

- **Сутність:** Це не системний метод, а радикальний, короткостроковий підхід, що застосовується в умовах глибокої кризи для забезпечення виживання підприємства. Він полягає у максимально швидкому та жорсткому скороченні всіх можливих витрат, особливо дискреційних (реклама, навчання, дослідження), а також у перегляді всіх постійних витрат (переговори про зниження оренди, скорочення персоналу).
- **Призначення:** Швидке вивільнення грошових коштів та зупинка збитків у кризовій ситуації. Головна мета – виживання.

Таблиця 3.2. Переваги та недоліки методів управління витратами

| Метод | Переваги | Недоліки |
|------------------|---|--|
| Абзорпшн-костинг | Відповідає вимогам стандартів фінансового обліку; показує повну собівартість. | Спотворює дані для прийняття рішень; прибуток залежить від обсягу виробництва, а не реалізації. |
| Директ-костинг | Ідеальний для внутрішніх рішень; чітко показує маржинальний прибуток; прибуток залежить лише від обсягу продажів. | Не відповідає вимогам зовнішньої звітності; може призвести до встановлення занижених цін. |
| Стандарт-кост | Забезпечує жорсткий оперативний контроль; дозволяє управляти за відхиленнями; спрощує облік. | Розробка та підтримка стандартів є трудомісткою; може демотивувати персонал, якщо стандарти нереалістичні. |

| | | |
|----------------|---|--|
| CVP-аналіз | Простий та наочний інструмент для планування прибутку та аналізу беззбитковості. | Базується на багатьох припущеннях (лінійність витрат, сталість цін), які на практиці не завжди виконуються. |
| Метод ABC | Забезпечує високу точність калькуляції; дозволяє управляти процесами, а не наслідками. | Дуже складний та дорогий у впровадженні та підтримці. |
| Таргет-костинг | Ринково-орієнтований; управляє витратами ще до їх виникнення; стимулює інновації. | Складний у застосуванні; вимагає тісної міжфункціональної взаємодії; не завжди застосовний для унікальних продуктів. |
| Кайзен-костинг | Формує культуру ощадливості; забезпечує постійне вдосконалення; залучає весь персонал. | Дає невеликі, поступові поліпшення; може не спрацювати в кризових умовах, коли потрібні радикальні зміни. |
| LCC-аналіз | Надає повну картину витрат за весь життєвий цикл; дозволяє приймати довгостроково оптимальні рішення. | Складність прогнозування майбутніх витрат (на сервіс, утилізацію); вимагає великого обсягу інформації. |
| Бенчмаркінг | Дозволяє ставити об'єктивні цілі на основі ринкових лідерів; стимулює до пошуку найкращих практик. | Складність отримання достовірної інформації про витрати та процеси конкурентів. |
| Кост-кілінг | Дозволяє максимально швидко вивільнити грошові ресурси та зупинити збитки в кризу. | Може завдати непоправної шкоди довгостроковому потенціалу компанії (втрата клієнтів, персоналу, ринкових позицій). |

3.6. Критерії вибору оптимальних методів управління витратами для підприємства.

Вибір та впровадження методів управління витратами є складним управлінським завданням. Не існує універсального набору методів, який був би однаково ефективним для всіх підприємств. Спроба механічно скопіювати успішний досвід іншої компанії без урахування власної специфіки, як правило, не дає бажаних результатів. Тому служба контролінгу повинна здійснити ретельний аналіз низки критеріїв, щоб сформулювати оптимальний для конкретного підприємства «портфель» методів управління витратами, який би поєднував як оперативні, так і стратегічні інструменти.

Вибір методів залежить від сукупності зовнішніх та внутрішніх факторів. Основні критерії доцільно згрупувати в кілька категорій.

1) Стратегічні фактори. Це група критеріїв, що визначає відповідність системи управління витратами довгостроковим цілям та ринковій позиції компанії.

1.1) Конкурентна стратегія підприємства. Це один із найважливіших критеріїв. Обрана стратегія диктує пріоритети в управлінні витратами.

- Стратегія лідерства за витратами. Якщо підприємство прагне мати найнижчі витрати в галузі, то ключовими методами будуть Стандарт-кост (для жорсткого контролю нормативів), Кост-кілінг (у разі необхідності) та Бенчмаркінг (для порівняння з найефективнішими конкурентами).
- Стратегія диференціації. Якщо підприємство конкурує за рахунок унікальності продукту (якість, дизайн, сервіс), то пріоритет надається методам, що дозволяють управляти цінністю. Тут доречними будуть Таргет-костинг

(щоб збалансувати якість і ціну на етапі розробки), LCC-аналіз (щоб оцінити повні витрати життєвого циклу, включаючи сервіс) та ABC-метод (для точного розуміння вартості процесів, що створюють цінність).

1.2) Стадія життєвого циклу продукту/підприємства. На різних етапах розвитку пріоритети управління витратами змінюються.

- Етап розробки та виведення на ринок. Домінують Таргет-костинг та LCC-аналіз, оскільки на цьому етапі закладається до 80% майбутньої собівартості.
- Етап зростання. Актуальним стає Стандарт-кост для контролю витрат при нарощуванні обсягів виробництва.
- Етап зрілості. На перший план виходить Кайзен-костинг для поступового зниження витрат та утримання ринкових позицій, а також Бенчмаркінг для пошуку резервів.
- Етап спаду. Можуть застосовуватися елементи Кост-кілінгу для максимізації грошового потоку перед виходом з ринку.

2) Організаційно-технічні фактори. Ця група критеріїв характеризує внутрішню спроможність підприємства впровадити та ефективно використовувати ті чи інші методи.

2.1) Тип виробництва та складність продукції.

- Масове та серійне виробництво (напр., автомобілебудування, харчова промисловість) є ідеальною умовою для застосування Стандарт-кост та Кайзен-костинг, оскільки процеси є повторюваними і їх легко нормувати.
- Одиначне або дрібносерійне виробництво (напр., суднобудування, виготовлення унікального обладнання) робить застосування Стандарт-кост складним. Тут більш доречним є позамовний метод калькулювання та ABC-метод для розподілу непрямих витрат.
- Підприємства з високою часткою непрямих витрат (напр., сфера послуг, банки, телекомунікації) є головними кандидатами на впровадження ABC-методу, оскільки традиційні методи розподілу спотворюють собівартість послуг та клієнтів.

2.2) Якість інформаційної системи та системи обліку.

- Складні методи, такі як ABC-метод або повноцінний LCC-аналіз, практично неможливо реалізувати без потужної ERP-системи та відповідних аналітичних інструментів.
- Якщо на підприємстві ведеться лише базовий бухгалтерський облік, то починати слід з простіших методів, таких як Директ-костинг та елементарний CVR-аналіз, поступово розвиваючи систему обліку.

2.3) Кваліфікація персоналу та організаційна культура.

- Методи на кшталт Таргет-костинг чи Кайзен-костинг вимагають не стільки складного програмного забезпечення, скільки відповідної організаційної культури: тісної міжфункціональної взаємодії, залучення персоналу, відкритості до змін. Якщо в компанії панує жорстка ієрархія та відсутня командна робота, впровадження цих методів буде неефективним.

3) Фактори зовнішнього середовища

3.1) Рівень конкуренції та вимоги ринку.

- На висококонкурентних ринках, де ціна є ключовим фактором успіху, підприємство змушене застосовувати **Таргет-костинг** та постійно порівнювати свої витрати з конкурентами за допомогою **Бенчмаркінгу**.
- На менш конкурентних ринках або в монопольному становищі компанія може дозволити собі використовувати простіші, менш ринково-орієнтовані методи.

Отже, вибір оптимального набору методів управління витратами – це завдання, яке служба контролінгу вирішує на основі комплексного аналізу стратегії, організаційних можливостей та ринкових умов. Зазвичай, ефективна система поєднує кілька методів: наприклад, Директ-костинг для прийняття оперативних рішень, Стандарт-кост для контролю виробництва та Таргет-костинг для розробки нових продуктів.

Висновки до лекції:

Ключовим для контролінгу є розмежування понять «затрати» та «витрати». Затрати відображають фактичне споживання ресурсів і є об'єктом управління, тоді як витрати є обліковою категорією, що відображає зменшення економічних вигод для розрахунку фінансового результату.

Класифікація витрат має цільовий характер; для коректного розрахунку собівартості застосовується традиційна класифікація (за елементами, статтями, прямі/непрямі), а для прийняття управлінських рішень – специфічна (за поведінкою, релевантністю, контрольованістю).

Розуміння поведінки витрат (поділ на постійні, змінні та змішані) та визначення функції витрат є основою для прогнозування, бюджетування та аналізу беззбитковості, що дозволяє оцінити вплив зміни обсягів діяльності на прибуток.

Управління ресурсами і затратами фокусується на операційній ефективності (фізичному використанні ресурсів), тоді як управління витратами є більш широким економічним процесом, спрямованим на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Арсенал контролінгу включає різноманітні методи управління витратами, які поділяються на поточні (Standard-cost, Direct-costing, ABC), стратегічні (Target-costing, Kaizen-costing, LCC-аналіз) та антикризові (Cost-killing).

Не існує універсального методу управління витратами; вибір оптимального «портфеля» методів для підприємства залежить від комплексу критеріїв, ключовими з яких є його конкурентна стратегія, стадія життєвого циклу продукту та організаційно-технічні можливості.

Питання для перевірки знань здобувачів:

1. Поясніть ключову відмінність між поняттями «затрати» та «витрати». Наведіть приклад .
2. На які дві основні групи поділяють класифікацію витрат і яке головне призначення кожної з них?

3. У чому полягає відмінність між прямими та непрямими витратами? Чому ця класифікація є важливою ?
4. Дайте визначення релевантних та безповоротних витрат та поясніть їх значення для прийняття рішень .
5. Що таке «поведінка витрат» та «релевантний діапазон» ?
6. Дайте визначення коефіцієнта реагування витрат та поясніть, які види витрат відповідають значенням $K=0$, $K=1$ та $K>1$.
7. Що таке функція витрат? Назвіть 2-3 методи її визначення .
8. Поясніть різницю між управлінням ресурсами і затратами та управлінням витратами .
9. Порівняйте методи калькулювання «Директ-костинг» та «Абсорпшн-костинг». Який з них використовується для зовнішньої звітності, а який — для прийняття внутрішніх рішень?
10. Поясніть сутність методу «Стандарт-кост» та його роль в оперативному контролі .
11. У чому полягає принципова відмінність між стратегічними методами управління витратами (напр., «Таргет-костинг») та оперативними (напр., «Стандарт-кост»)?
12. Що таке метод ABC (Activity-Based Costing) і яку проблему він вирішує ?
13. У чому сутність та призначення антикризового методу «Кост-кілінг» ?
14. Як конкурентна стратегія підприємства (лідерство за витратами чи диференціація) впливає на вибір методів управління витратами ?
15. Назвіть 2-3 організаційно-технічні фактори, які необхідно враховувати при виборі методів управління витратами .

Список використаних джерел до теми 3.

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Атамас П. Й. Японські системи управління витратами та їх застосування в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 5. С. 41–47.
3. Білик М.Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання : навч. посіб. Держ. Вищ. навч. закл. «Київ нац. Екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ: КНЕУ, 2013. 689 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
5. Гречко О. М. Застосування методу ABC у системі контролю витрат. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2016. № 1 (47). С. 153–158.
6. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. / 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 552 с.
7. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г., Когут У.І. Управління витратами на підприємствах: навч. посіб. Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2014. 244 с.
8. Левицька О. М. Сучасні методи управління витратами на підприємствах. *Економічний вісник Донбасу*. 2015. № 2 (40). С. 79–84.
9. Мельник О. Г., Яремко І. В. Бенчмаркінг як інструмент управління витратами в контролінгу. *Економічний простір*. 2018. № 135. С. 98–104.

10. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник / 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ: КНТЕУ, 2010. 647с.
11. Олійник О. В., Садовська І. М. Аналіз витрат за життєвим циклом у системі контролінгу. *Економіка та суспільство*. 2019. № 20. С. 512–518.
12. Орлов О. О., Кравець О. В. Управлінський облік : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 432 с.
13. Петрук О. М. Контролінг як система менеджменту: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 488 с.
14. Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алєйніков А. А., Макухін Г. А. Управління витратами підприємства: навчальний посібник. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
16. Савчук О. В. Управлінський облік і аналіз: підручник. Київ : КНЕУ, 2019. 496 с.
17. Свірко С. В. Управлінський облік та аналіз витрат: монографія. Київ: КНЕУ, 2015. 380 с.
18. Ткаченко С. А. Застосування таргет-костингу в управлінні витратами промислових підприємств. *Вісник економічної науки України*. 2017. № 1 (32). С. 123–127.
19. Турило А. М., Кравчук І. С., Турило А. А. Управління витратами підприємства: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 128 с.
20. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік : підручник. Затв. МОНУ для студ. ВНЗ. Київ: ЦУЛ, 2012. 792 с.

ТЕМА 4. КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ТА ВИБІР КОНТРОЛЬНО-ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ.

Мета лекції:

навчальна: сформувати у здобувачів комплексне розуміння процесу калькулювання собівартості; ознайомити з ключовими поняттями (об'єкт, одиниця калькулювання); розглянути основні методи калькулювання (за повними та змінними витратами), порядок розподілу непрямих витрат та аспекти вибору контрольно-облікової системи

розвиваюча: розвивати аналітичні навички для вибору адекватного методу калькулювання залежно від мети управління; формувати практичні вміння з розподілу непрямих витрат; розвивати системне мислення при оцінці критеріїв вибору контрольно-облікової системи для підприємства.

Ключові поняття та терміни: Калькулювання собівартості, об'єкт калькулювання, калькуляційна одиниця, елементи витрат, методи калькулювання, метод повних витрат, абзоршин-костинг, метод змінних витрат, директ-костинг, маржинальний прибуток, позамовний метод, попроцесний метод, фактична собівартість, нормативна собівартість, стандарт-кост, аналіз відхилень, нормальна собівартість, розподіл непрямих витрат, база розподілу, метод прямого розподілення, метод послідовного розподілення, метод ABC, спільне виробництво, точка розподілення, виробнича собівартість, собівартість реалізованої продукції, повна собівартість, контрольно-облікова система.

План лекції:

4.1. Поняття та мета калькулювання собівартості. Об'єкт калькулювання, калькуляційна одиниця, елементи витрат.

4.2. Методи калькулювання за повнотою включення витрат.

4.3. Методи калькулювання за об'єктами обліку витрат.

4.4. Методи калькулювання за ступенем нормованості витрат.

4.5. Процедура розподілу непрямих витрат підприємства.

4.6. Послідовність визначення собівартості операційної діяльності підприємства.

4.7. Аспекти вибору контрольно-облікової системи на підприємстві.

4.1. Поняття та мета калькулювання собівартості. Об'єкт калькулювання, калькуляційна одиниця, елементи витрат.

Одним із центральних завдань системи управлінського обліку та контролю є точне визначення собівартості продукції, робіт або послуг. Цей процес, що називається калькулюванням, є інформаційною основою для прийняття найважливіших управлінських рішень – від встановлення ціни до аналізу прибутковості та формування асортиментної політики.

Калькулювання (або калькуляція) – це процес обчислення у грошовому виразі собівартості одиниці конкретного виду продукції, робіт, послуг або окремих їх частин за встановленою номенклатурою статей витрат. Простіше кажучи,

це відповідь на питання: «Скільки нам коштує виробити один стілець, надати одну консультацію чи виконати одне замовлення?». Результатом процесу є документ – **калькуляція**, в якому детально розписано всі витрати, що увійшли до собівартості.

Головна мета калькулювання в системі контролінгу полягає не стільки в дотриманні вимог фінансового обліку, скільки в забезпеченні менеджерів достовірною інформацією для прийняття обґрунтованих рішень.

Основні цілі калькулювання:

- **Ціноутворення:** визначення мінімально допустимої ціни продажу, яка покриє всі витрати та забезпечить бажаний рівень прибутку.
- **Контроль за рівнем витрат:** порівняння фактичної собівартості з плановою (нормативною) дозволяє виявляти відхилення та аналізувати їх причини.
- **Аналіз рентабельності:** визначення прибутковості окремих видів продукції, робіт, послуг для формування оптимального асортименту.
- **Оцінка запасів:** визначення вартості залишків готової продукції на складі та незавершеного виробництва для їх відображення у фінансовій звітності.
- **Бюджетування:** планова собівартість є основою для розрахунку бюджету виробництва та бюджету собівартості реалізованої продукції.

Для правильної організації процесу калькулювання необхідно чітко визначити, **що ми калькулюємо і в яких одиницях** вимірюємо результат.

Об'єкт калькулювання – це окремий вид або група продукції, робіт, послуг, виробниче замовлення, проєкт, процес або вид діяльності, собівартість яких необхідно визначити. Це відповідь на питання «**Що калькулюється?**».

Приклади об'єктів калькулювання:

- Продукт або його частина: стіл певної моделі, партія з 100 стільців.
- Робота або послуга: проведення аудиту конкретного клієнта, розробка рекламного макету.
- Проєкт: будівництво конкретного житлового будинку.
- Виробничий процес: окрема стадія виробництва (наприклад, процес виплавки сталі).
- Вид функціональної діяльності: в межах функціонально-вартісного аналізу (ABC-методу) об'єктом може бути окремий бізнес-процес (наприклад, процес закупівлі, обробка одного замовлення, проведення маркетингової кампанії).

Калькуляційна одиниця – це одиниця виміру конкретного об'єкта калькулювання. Це відповідь на питання «**Як вимірюється об'єкт?**». Вибір калькуляційної одиниці залежить від характеру продукту чи послуги.

Приклади калькуляційних одиниць:

- **Натуральні одиниці:** штуки, тони, метри, кіловат-години.
- **Умовно-натуральні одиниці:** використовуються для однорідної продукції, що має спільну характеристику (наприклад, у консервній промисловості – умовна консервна банка).
- **Одиниці робіт:** машино-години, норма-години (в ремонтних службах).
- **Вартісні одиниці:** 1000 гривень виконаних робіт (в деяких видах послуг).

Співвідношення понять. Для об'єкта калькулювання «стіл певної моделі» калькуляційною одиницею буде «1 штука». Для об'єкта «виправка сталі» калькуляційною одиницею може бути «1 тонна». Таким чином, об'єкт калькулювання визначає межі групування витрат, а калькуляційна одиниця слугує їх вимірником.

Правильний вибір об'єкта та калькуляційної одиниці є першим і надзвичайно важливим кроком у побудові всієї системи обліку витрат та калькулювання собівартості на підприємстві.

Під час калькулювання витрати, як правило, групують за елементами та калькуляційними статтями.

Елементи витрат – це економічно однорідні за своїм змістом витрати, незалежно від того, на які види виробів і на якій ділянці вони використані. Прийняте групування витрат операційної діяльності підприємства за такими елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок);
- амортизація;
- інші операційні витрати.

У світовій практиці господарювання застосовуються різні методи калькулювання витрат, що зумовлене різним призначенням калькуляцій, типом виробництва та традиціями внутрішньофірмового управління.

Під **методом калькулювання** слід розуміти сукупність способів аналітичного групування та віднесення витрат на калькуляційні одиниці з метою визначення їхньої собівартості.

Іншими словами, метод калькулювання встановлює правила, за якими витрати підприємства збираються та «приписуються» до конкретного продукту чи послуги. Різниця між методами (наприклад, методом повних та змінних витрат) полягає саме в тому, які саме витрати (лише змінні чи всі виробничі) включаються до цього розрахунку.

Вибір методу калькулювання собівартості є одним з ключових методологічних рішень в системі управлінського обліку та контролінгу. Від того, які саме витрати будуть включені до собівартості продукції, залежить не лише оцінка запасів та фінансовий результат у звітності, а й якість інформації для прийняття управлінських рішень.

Найчастіше до методів калькулювання витрат підприємства відносять: **за повнотою включення витрат:**

- метод калькулювання за повними витратами (Absorption Costing);
- метод калькулювання за змінними витратами (Direct Costing);

за об'єктами обліку витрат:

- простий метод калькулювання витрат;
- метод калькулювання витрат за замовленнями;
- метод калькулювання витрат за процесами.

за ступенем нормованості витрат:

- метод обліку фактичної собівартості;
- метод обліку нормативної собівартості.

4.2. Методи калькулювання за повнотою включення витрат.

Метод повних витрат (Absorption Costing)

Метод повних витрат, також відомий як «абсорпшн-костинг» (від англ. *to absorb* – поглинати), є традиційним методом калькулювання, який передбачає включення до собівартості продукції **всіх виробничих витрат**, як змінних, так і постійних.

Сутність та структура собівартості: При цьому методі постійні загально-виробничі витрати (наприклад, амортизація виробничого обладнання, оренда цеху, зарплата начальника цеху) «поглинаються» кожною одиницею продукції. Вони розподіляються на продукцію за допомогою певної бази (наприклад, пропорційно машино-годинам або прямим витратам на оплату праці). Структура собівартості одиниці продукції виглядає так:

- Прямі матеріальні витрати (змінні).
- Прямі витрати на оплату праці (змінні).
- Змінні загальновиробничі витрати.
- Розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Сфера застосування:

- **Зовнішня фінансова звітність.** Цей метод є **обов'язковим** для складання офіційної фінансової звітності (Балансу та Звіту про фінансові результати) згідно з більшістю національних та міжнародних стандартів, включаючи українські П(С)БО. Це пов'язано з тим, що постійні виробничі витрати розглядаються як необхідні для створення активу (готової продукції).
- **Оцінка запасів.** Вартість залишків готової продукції на складі та незавершеного виробництва в балансі оцінюється за повною виробничою собівартістю.
- **Довгострокове ціноутворення.** Може використовуватися для встановлення цін, що гарантовано покривають усі витрати підприємства в довгостроковій перспективі.

Недоліки для управління. Основний недолік методу полягає в тому, що величина прибутку залежить не лише від обсягу продажів, а й від обсягу виробництва. Якщо підприємство виробить більше продукції, ніж продасть, частина постійних витрат «осяде» в залишках на складі, що штучно завищить операційний прибуток у поточному періоді. Це спотворює реальну картину та ускладнює прийняття короткострокових рішень.

Метод змінних витрат (Direct Costing / Variable Costing)

Метод змінних витрат, або «директ-костинг», є альтернативним підходом, розробленим спеціально для внутрішніх управлінських потреб. Його ключова ідея полягає в тому, що до собівартості продукції включаються **лише змінні виробничі витрати**.

Сутність та структура собівартості. При цьому методі всі постійні витрати (як виробничі, так і невиробничі) не включаються до собівартості продукції, а розглядаються як витрати періоду і списуються на фінансовий результат у тому періоді, коли вони виникли. Структура собівартості одиниці продукції значно простіша:

- Прямі матеріальні витрати.
- Прямі витрати на оплату праці.
- Змінні загальновиробничі витрати.

Різниця між ціною продажу та змінною собівартістю одиниці продукції утворює ключовий для цього методу показник – **маржинальний прибуток (contribution margin)**.

Сфера застосування: Це основний інструмент **оперативного контролю** для прийняття рішень:

- **Аналіз беззбитковості (CVP-аналіз).** Поділ витрат на змінні та постійні є основою для розрахунку точки беззбитковості та планування прибутку.
- **Прийняття рішень «прийняти чи відхилити спеціальне замовлення».** Якщо ціна замовлення перевищує змінні витрати, його вигідно прийняти (за умови наявності вільних потужностей), оскільки воно генерує додатковий маржинальний прибуток для покриття постійних витрат.
- **Асортиментна політика.** Аналіз маржинального прибутку за різними продуктами дозволяє визначити найбільш вигідні з них, особливо в умовах обмежених ресурсів.
- **Внутрішня звітність.** Звіт про фінансові результати, складений за цим методом, чітко показує взаємозв'язок між обсягом продажів, маржинальним прибутком та чистим прибутком.

Недоліки. Не може використовуватися для зовнішньої звітності. При довгостроковому ціноутворенні існує ризик встановити ціну, яка покриє змінні витрати, але не забезпечить покриття постійних витрат та отримання прибутку.

Таблиця 4.1. Порівняльна методів калькулювання витрат

| Критерій | Метод повних витрат (Absorption Costing) | Метод змінних витрат (Direct Costing) |
|---------------------------------------|---|--|
| Включення постійних виробничих витрат | Включаються до собівартості продукції | Не включаються до собівартості (є витратами періоду) |
| Оцінка запасів | Вища (включає частину постійних витрат) | Нижча (лише змінні витрати) |
| Основне призначення | Зовнішня фінансова звітність | Внутрішні управлінські рішення |
| Вплив на прибуток | Прибуток залежить від обсягів виробництва та реалізації | Прибуток залежить тільки від обсягу реалізації |
| Ключовий показник | Валовий прибуток | Маржинальний прибуток |

У практиці контролінгу підприємства зазвичай використовують **обидва методи паралельно**: абсорпшн-костинг – для підготовки офіційної звітності, а директ-костинг – для внутрішнього аналізу, планування та прийняття оперативних управлінських рішень.

4.3. Методи калькулювання за об'єктами обліку витрат.

Окрім поділу методів калькулювання за повнотою включення витрат (на повні та змінні), існує інша, не менш важлива класифікація – за об'єктами обліку витрат. Цей підхід визначає, **як саме** накопичуються затрати і до якого об'єкта вони відносяться. Вибір конкретного методу тут залежить не від мети (фінансова звітність чи управлінські рішення), а від **типу та характеру виробничого процесу** підприємства.

Основними методами калькулювання за об'єктами обліку є простий, поза-мовний та попроцесний.

1) Простий (однопередільний) метод калькулювання. Це найпростіший метод, сфера застосування якого є досить обмеженою.

Сутність. Простий метод застосовується на підприємствах, які виробляють **один вид однорідної продукції** і, як правило, **не мають залишків незавершеного виробництва** на кінець звітного періоду. Оскільки вся продукція однакова, немає потреби розподіляти витрати між різними її видами.

Процес калькулювання. Процедура є елементарною. Усі виробничі затрати, понесені за певний період (місяць, квартал), сумуються і діляться на загальну кількість виробленої за цей період продукції.

Формула: *Собівартість одиниці = Загальні виробничі затрати за період / Кількість одиниць продукції, вироблених за період*

Сфера застосування:

- Видобувна промисловість: вугільні шахти, кар'єри (калькулюється собівартість тонни вугілля чи піску).
- Енергетика: електростанції (калькулюється собівартість 1 кВт-год електроенергії).
- Деякі підприємства з масовим виробництвом одного простого продукту.

2) Метод калькулювання витрат за замовленнями (позамовний метод)

Цей метод використовується, коли підприємство виробляє різноманітну продукцію невеликими партіями або виконує унікальні роботи на замовлення клієнтів.

Сутність. Об'єктом обліку затрат і об'єктом калькулювання є **окреме виробниче замовлення** (окремий виріб, невелика партія однакових виробів, контракт, проект). Мета — визначити точну собівартість кожного індивідуального замовлення.

Процес калькулювання:

На кожне замовлення відкривається окремий аналітичний рахунок або **картка обліку замовлення (job cost sheet)**.

- 1) **Прямі витрати** (вартість основних матеріалів, заробітна плата основних робітників) відносяться безпосередньо на конкретне замовлення на підставі первинних документів (лімітно-забірних карток, нарядів на відрядну роботу).

- 2) **Непрямі (загальновиробничі) витрати**, які неможливо прямо віднести до замовлення (амортизація обладнання, оренда цеху), збираються на окремому рахунку протягом періоду.
- 3) В кінці періоду загальна сума непрямих витрат **розподіляється** між усіма замовленнями, що виконувалися, пропорційно до обраної бази (наприклад, пропорційно прямій зарплаті, машино-годинам, людино-годинам).
- 4) Собівартість замовлення дорівнює сумі прямих матеріальних, прямих трудових та розподілених непрямих витрат.

Сфера застосування:

- Будівництво (калькулювання собівартості будівництва об'єкта).
- Поліграфія (собівартість друку конкретного накладу книги).
- Машинобудування та суднобудування (собівартість літака, корабля).
- Меблеве виробництво (собівартість кухні за індивідуальним проєктом).
- Сфера послуг: аудиторські та консалтингові фірми (собівартість проєкту для клієнта), СТО (собівартість ремонту конкретного автомобіля).

3) Метод калькулювання витрат за процесами (попроцесний метод)

Цей метод є повною протилежністю позамовному і застосовується на підприємствах із масовим, потоковим типом виробництва, де продукція проходить через кілька послідовних стадій обробки (процесів або переділів).

Сутність. Об'єктом обліку затрат є **окремий виробничий процес (переділ, цех)** за певний період часу (зазвичай місяць). Собівартість одиниці продукції розраховується як усереднена для всієї маси однакової продукції, виробленої за цей період.

Процес калькулювання:

- 1) Протягом місяця всі виробничі затрати (прямі та непрямі) обліковуються по кожному окремому процесу (цеху).
- 2) В кінці місяця визначається загальна сума затрат для кожного процесу.
- 3) Ця сума ділиться на кількість продукції, виробленої в даному процесі, для визначення **середньої собівартості одиниці продукції в цьому процесі**.
- 4) Собівартість продукції, що пройшла обробку в першому процесі, переноситься як «витрати напівфабрикатів» у наступний процес, де до неї додаються затрати вже другого процесу, і так далі по всьому технологічному ланцюжку.
- 5) Головною складністю є облік залишків незавершеного виробництва на кінець періоду, для чого використовуються методи оцінки в умовно-еквівалентних одиницях.

Сфера застосування:

- Хімічна промисловість (виробництво кислот, добрив).
- Харчова промисловість (виробництво цукру, пива, олії, молочних продуктів).
- Нафтопереробка.
- Целюлозно-паперова промисловість.
- Текстильна промисловість.
- Виробництво будівельних матеріалів (цементу, цегли).

Вибір між позамовним та попроцесним методом залежить виключно від технології та організації виробництва на підприємстві.

4.4. Методи калькулювання за ступенем нормованості витрат

Класифікація методів калькулювання за ступенем нормованості відповідає на ключове питання: **"Які витрати ми використовуємо для розрахунку собівартості – ті, що фактично відбулися, чи ті, що повинні були відбутися за певних умов?"**. Цей вибір визначає не лише техніку розрахунку, а й саму філософію системи управління витратами: чи є вона системою простої реєстрації минулих подій, чи дієвим інструментом контролю та аналізу ефективності.

Залежно від виду витрат, що використовуються для калькулювання, виділяють метод калькулювання за фактичними, нормативними та плановими (нормальними) витратами.

1) Метод калькулювання за фактичними витратами (Actual Costing)

Сутність. Це історично перший і найпростіший метод, при якому собівартість продукції (робіт, послуг) визначається **після завершення виробничого процесу** на основі всіх **фактично понесених** виробничих витрат за звітний період.

Процес калькулювання:

- 1) Протягом періоду збираються дані з первинних документів про фактично спожиті прямі матеріали та фактично нараховану пряму заробітну плату.
- 2) Накопичуються всі фактичні непрямі (загальновиробничі) витрати за цей же період.
- 3) В кінці періоду сума фактичних непрямих витрат розподіляється на вироблену продукцію.
- 4) Собівартість одиниці дорівнює сумі всіх фактичних витрат, поділеній на кількість виробленої продукції.

Сфера застосування та недоліки:

- Цей метод забезпечує найточнішу інформацію про історичну собівартість і є необхідним для складання фінансової звітності.
- Однак для цілей оперативного управління він має суттєві вади. Головний недолік – **запізнення інформації**. Керівництво дізнається про перевитрати лише після закінчення звітного періоду, коли вплинути на ситуацію вже неможливо. Крім того, собівартість одиниці продукції може сильно коливатися від періоду до періоду через зміни в обсягах виробництва (що впливає на розподіл постійних витрат) або випадкові коливання непрямих витрат.

2) Метод калькулювання за нормативними витратами (Standard Cost).

Сутність. Це система, при якій собівартість продукції визначається на основі заздалегідь розроблених **нормативів (стандартів)** витрат. Стандартна (нормативна) собівартість – це очікувана, планова собівартість, яка розраховується виходячи з ефективних умов виробництва.

Процес калькулювання та контролю:

- 1) **Розробка стандартів.** До початку виробництва встановлюються норми на всі види ресурсів: 1.1) **Норми кількості:** скільки матеріалів, робочого часу, машино-годин має бути витрачено на одиницю продукції. 1.2) **Норми ціни:** яка стандартна ціна за одиницю матеріалу, стандартна ставка оплати праці за годину.
- 2) **Калькулювання стандартної собівартості.** Шляхом множення норм кількості на норми ціни визначається стандартна собівартість одиниці продукції.
- 3) **Облік за відхиленнями:** Протягом періоду фактичні витрати порівнюються зі стандартними. Будь-яка різниця між ними називається **відхиленням**.
- 4) **Аналіз відхилень.** Це серцевина методу. Відхилення аналізуються за причинами їх виникнення (наприклад, відхилення по матеріалах розкладається на відхилення за ціною та відхилення за кількістю). Це дозволяє точно визначити, хто відповідальний за перевитрати (відділ закупівель за вищу ціну чи виробництво за неефективне використання).

Сфера застосування:

- Оперативний контроль: Стандарт-кост є найпотужнішим інструментом оперативного контролю за витратами. Він дозволяє реалізувати принцип управління за відхиленнями, концентруючи увагу менеджерів лише на суттєвих проблемах.
- Оцінка діяльності: Результати аналізу відхилень є основою для оцінки ефективності роботи центрів відповідальності.
- Бюджетування та ціноутворення: Стандартна собівартість є базою для складання бюджетів та встановлення цін.

3) Метод калькулювання за плановими (нормальними) витратами (Normal Costing)

Сутність. Це гібридний метод, який поєднує елементи двох попередніх. При його застосуванні **прямі витрати** (матеріали, оплата праці) включаються до собівартості за **фактичними** даними, а **непрямі (загальновиробничі) витрати** – за **плановою (бюджетною) ставкою** розподілу.

Процес калькулювання:

- 1) На початку року розраховується планова ставка розподілу непрямих витрат: *Планова ставка = Запланована (бюджетна) сума непрямих витрат / Запланований (бюджетний) обсяг бази розподілу.*
- 2) Протягом року прямі витрати обліковуються за фактом їх виникнення.
- 3) Непрямі витрати списуються на собівартість продукції не за фактичною сумою, а шляхом множення планової ставки на фактичний обсяг бази розподілу.
- 4) В кінці року різниця між фактично понесеними непрямими витратами та списаними за плановою ставкою коригується.

Сфера застосування та переваги:

- Цей метод є практичним компромісом, що дозволяє уникнути головного недоліку калькулювання за фактичними витратами – значних коливань

собівартості від місяця до місяця. Використання планової ставки «згладжує» ці коливання.

- Він дозволяє отримувати інформацію про собівартість більш оперативно, ніж при чисто фактичному методі, не чекаючи кінця місяця для розрахунку фактичної ставки розподілу непрямих витрат.
- Водночас він простіший у застосуванні, ніж повноцінна система Стандарт-кост, оскільки не вимагає розробки нормативів на прямі витрати.

Вибір методу калькулювання за ступенем нормованості залежить від цілей підприємства: якщо головне завдання – лише складання звітності, достатньо фактичного методу. Якщо ж підприємство прагне побудувати ефективну систему контролю та управління ефективністю, то невід'ємними інструментами стають нормативний метод та аналіз відхилень.

4.5. Процедура розподілу непрямих витрат підприємства.

Для виробничих підприємств, які ведуть облік витрат за місцями їх виникнення, стає актуальною проблема розподілу непрямих витрат, до яких відносяться витрати на утримання допоміжних (обслуговуючих) підрозділів, витрати спільного виробництва та витрати загальновиробничого спрямування.

Розподілення витрат допоміжних (обслуговуючих) підрозділів.

На практиці такі витрати розподіляються пропорційно до визначеної бази, відповідно до якої визначається ставка розподілення непрямих затрат.

Ставка розподілення непрямих витрат – відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази їх розподілення. Відповідно до складності виробництва ставка розподілення виробничих непрямих витрат може бути єдиною для всіх підрозділів, встановлюватися для окремих підрозділів або окремо для груп непрямих витрат підприємства.

При наявності загальних витрат на обслуговування підрозділів виробничі непрямі витрати розподіляються за такою послідовністю:

- 1) Розподілення загальних витрат між підрозділами підприємства.
- 2) Перерозподілення витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами.
- 3) Розрахунок ставки накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.
- 4) Розподілення накладних витрат між виробами.

Загальні витрати – це витрати здійснення діяльності, яка використовується декількома виробничими та обслуговуючими підрозділами.

Складність у розподіленні виникає, коли допоміжні підрозділи надають послуги один одному, а не тільки основним виробничим підрозділам. До виробничих підрозділів відносять цеха основного виробництва. До обслуговуючих підрозділів відносять ремонтно-механічний цех, енергетичний цех, склад, їдальня та ін. У таких випадках можуть бути використані різні методи розподілу витрат допоміжних підрозділів. До них відносять методи прямого й послідовного розподілення, метод розподілення взаємних послуг та метод одночасного розподілення витрат.

Метод прямого розподілення. Цей метод передбачає, що витрати допоміжних підрозділів розподіляють та списують лише на витрати основних підрозділів, таким чином взаємні послуги допоміжних підрозділів не враховуються.

Метод послідовного розподілення. Метод передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу розподіляються послідовно на всі підрозділи (як основні, так і допоміжні), окрім тих, витрати яких розподілені першими. При цьому першими розподіляють витрати того допоміжного підрозділу, який споживає меншу кількість послуг.

Метод розподілення взаємних послуг. Метод передбачає, що витрати допоміжних підрозділів розподіляють між самими допоміжними підрозділами пропорційно обсягу наданих послуг. Потім сукупні витрати кожного допоміжного підрозділу списуються на основні підрозділи з методом прямого розподілення.

Метод одночасного розподілення. Метод передбачає розподілення витрат між допоміжними підрозділами за допомогою системи рівнянь.

Розподілення непрямих витрат на основі аналізу діяльності (операцій).

Калькулювання на основі діяльності (ABC) – це система калькулювання, яка передбачає групування непрямих витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподілення їх між видами продукції (робіт, послуг), виходячи з необхідності останніх для здійснення відповідних видів діяльності.

Послідовність калькулювання на основі діяльності має такий порядок:

1) Визначення основних видів діяльності, які потребують ресурсів.
2) Встановлення зв'язку між витратами та факторами, що їх зумовлюють, дозволяє поєднати всі непрямі витрати в однорідні групи (пули). **Пул** – це сукупність однорідних витрат, які пов'язані з певним видом діяльності підприємства. Наприклад, управлінські операції, операції з налагодження обладнання та ін.

3) Визначення фактора витрат для кожного пула непрямих витрат (часи роботи, кількість технологічних стадій).

4) Розрахунок ставки для кожного пула.

Ставка розподілення накладних витрат визначається так:

Ставка розподілення = $\frac{\text{Очікувані непрямі витрати, які включаються в даний пул/}}{\text{очікуване значення фактора витрат для даного пулу}}$

5) Віднесення накладних витрат на відповідні види продукції.

Розподілення непрямих витрат спільного виробництва.

Результатом спільного виробництва є спільні види продукції, що не можуть бути окремо ідентифіковані до точки розподілення. **Точка розподілення** – точка технологічного процесу, за якою можливо розділити спільні продукти.

Наряду з спільними видами продукції результатом спільного виробництва можуть бути побічні продукти та відходи. **Побічні продукти** – продукти, що мають низьку вартість продажу в порівнянні із спільними продуктами. **Відходи** – продукти, які мають мінімальну вартість продажу.

Спільні витрати – витрати одного процесу, в результаті якого одночасно виготовляються декілька видів продукції.

Калькулювання спільних витрат відбувається в такій послідовності: по-перше, визначаються витрати на виробництво кожного виду спільної продукції після точки розподілення; по-друге, розподілення спільних витрат між спільними видами продукції. Розподілення спільних витрат проходить відповідно до фізичного обсягу (метод натуральних одиниць) або ціни продажу (метод вартісних продаж, метод чистої вартості реалізації, метод валового прибутку).

Метод натуральних одиниць – метод розподілення спільних витрат пропорційно до фізичного обсягу спільних видів продукції в точці розподілення.

Метод вартості продажів – метод розподілення спільних витрат пропорційно доходу від продажу кожного виду спільної продукції в точці розподілення.

Метод чистої вартості реалізації – метод розподілення спільних витрат пропорційно до чистої вартості реалізації спільних видів продукції в точці реалізації.

Метод валового прибутку – метод розподілення спільних витрат з використанням стабільного проценту валового прибутку, який застосовується для кожного виду спільної продукції.

Розподілення витрат загальновиробничого спрямування.

Під загальновиробничими розуміють витрати із обслуговування виробництва й управління роботою цехів, а також інших підрозділів основного і допоміжного виробництва. До них відносять:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування апарату управління цехами та ін.);
- амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового) призначення; витрати на їх утримання, експлуатацію, страхування, оперативну оренду;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу, на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами, за якістю продукції, робіт, послуг;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва, покращення якості продукції, підвищення її технічних та експлуатаційних характеристик;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища та ін.

Слід пам'ятати, що всі непрямі витрати загальновиробничого спрямування, стосовно нормальної потужності роботи підприємства, поділяються на змінні та постійні.

Таблиця 4.2. Склад загальновиробничих витрат підприємства

| | | | |
|---------------------------|------------------------------------|--|---|
| Загальновиробничі витрати | Змінні загальновиробничі витрати | | Включаються до складу собівартості готової продукції |
| | Постійні загальновиробничі витрати | Постійні розподілені загальновиробничі витрати | Включаються до складу собівартості готової продукції |
| | | Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати | Включаються до складу собівартості реалізованої продукції |

До **змінних загальновиробничих витрат** відносять витрати на обслуговування й управління виробництвом, які змінюються прямо пропорційно (або майже прямо пропорційно) до зміни обсягу виробництва. Вони розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілення, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Базою розподілення може служити кількість годин праці, заробітна плата, обсяг діяльності та прямі витрати.

До **постійних загальновиробничих витрат** відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. **Постійні розподілені загальновиробничі витрати** на кожний об'єкт витрат розподіляються з використанням бази розподілення (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності) відповідно до нормативної (запланованої) потужності виробництва. Сума **нерозподілених загальновиробничих витрат** визначається як різниця між загальною сумою загальновиробничих витрат та їх розподіленою частиною.

Змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені відносяться на витрати певних видів виробів, тобто включаються до собівартості готової продукції. Постійні накладні нерозподілені загальновиробничі витрати – це витрати, сума яких перевищує розмір розподілених накладних витрат. Такі витрати відносяться на собівартість реалізованої продукції.

4.6. Послідовність визначення собівартості операційної діяльності підприємства.

Визначення собівартості операційної діяльності є комплексним процесом, який включає кілька послідовних етапів розрахунків. Цей процес дозволяє не лише встановити вартість виробленої та реалізованої продукції, а й сформулювати ключові показники для аналізу ефективності та розрахунку фінансового результату від основної діяльності. В українській практиці ця послідовність значною мірою регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Послідовність розрахунку собівартості можна представити у вигляді чотирьох основних етапів.

Етап 1. Розрахунок виробничої собівартості продукції. На цьому етапі визначається вартість усієї продукції, що була виготовлена (або перебувала у процесі виготовлення) протягом звітного періоду. **Виробнича собівартість** — це сума всіх затрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції.

Процедура розрахунку:

1) Накопичення прямих виробничих витрат: Протягом періоду на собівартість конкретних видів продукції прямо відносяться:

- Прямі матеріальні витрати (вартість сировини, основних матеріалів, комплектуючих).
- Прямі витрати на оплату праці (зарплата основних виробничих робітників).
- Інші прямі витрати (наприклад, відрахування на соціальні заходи від зарплати робітників, амортизація специфічного обладнання).

2) Накопичення та розподіл загальновиробничих витрат (ЗВВ): Протягом періоду на окремому рахунку збираються всі непрямі виробничі витрати (амортизація цехового обладнання, зарплата управлінського персоналу цеху, витрати на утримання та ремонт виробничих приміщень).

- ЗВВ поділяються на **змінні** та **постійні**.
- Змінні ЗВВ та розподілені постійні ЗВВ включаються до виробничої собівартості. Нерозподілені постійні ЗВВ визнаються витратами періоду.

Результат: Загальна виробнича собівартість продукції дорівнює сумі всіх прямих витрат та розподілених загальновиробничих витрат.

Етап 2. Розрахунок собівартості готової продукції (товарної продукції). Виробнича собівартість, розрахована на першому етапі, включає затрати як на повністю готову продукцію, так і на ту, що ще перебуває в обробці (незавершене виробництво). Щоб визначити собівартість саме готової продукції, необхідно врахувати зміну залишків незавершеного виробництва (НЗВ).

Формула розрахунку: *Собівартість готової продукції = Виробнича собівартість за період + Залишок НЗВ на початок періоду – Залишок НЗВ на кінець періоду.*

Цей показник відображає вартість усієї продукції, яка була повністю завершена та передана на склад протягом звітного періоду.

Етап 3. Розрахунок собівартості реалізованої продукції. Для розрахунку фінансового результату необхідно визначити собівартість не всієї виготовленої продукції, а лише тієї її частини, яка була продана (реалізована) у звітному періоді. Для цього потрібно врахувати зміну залишків готової продукції на складі.

Формула розрахунку: *Собівартість реалізованої продукції = Собівартість готової продукції + Залишок готової продукції на початок періоду – Залишок готової продукції на кінець періоду.*

Саме цей показник відображається у «Звіті про фінансові результати» і віднімається від чистого доходу для визначення валового прибутку.

Етап 4. Розрахунок повної собівартості операційної діяльності. Повна собівартість (або витрати операційної діяльності) відображає всі витрати підприємства, пов'язані з його основною діяльністю у звітному періоді. Вона є основою для розрахунку прибутку від операційної діяльності.

Формула розрахунку: *Повна собівартість = Собівартість реалізованої продукції + Адміністративні витрати + Витрати на збут + Інші операційні витрати.*

- **Адміністративні витрати:** витрати на управління підприємством в цілому (зарплата дирекції, бухгалтерії, оренда офісу).
- **Витрати на збут:** витрати, пов'язані з реалізацією продукції (реклама, зарплата продавців, доставка продукції покупцям).
- **Інші операційні витрати:** витрати, що не належать до попередніх груп (собівартість реалізованих оборотних активів, сумнівні борги тощо).

Ця послідовність розрахунків дозволяє службі контролінгу не лише формувати звітність, а й аналізувати структуру витрат на кожному етапі, виявляючи резерви для їх оптимізації та підвищення ефективності діяльності підприємства.

4.5. Аспекти вибору контрольно-облікової системи на підприємстві.

Вибір та впровадження ефективної контрольно-облікової системи є одним із найважливіших інвестиційних рішень для підприємства, що прагне побудувати дієву систему контролінгу. **Контрольно-облікова система** — це інтегрований комплекс методологічних підходів, організаційних процедур та інформаційних технологій, призначений для збору, обробки, аналізу та представлення даних з метою інформаційної підтримки управлінських рішень.

Сьогодні вибір системи не обмежується лише бухгалтерською програмою, а охоплює широкий спектр ІТ-рішень, від просунутих можливостей Excel до комплексних ERP-систем та спеціалізованих BI-платформ. Щоб зробити правильний вибір, служба контролінгу повинна оцінити низку ключових аспектів.

1) Стратегічна відповідність. Перш за все, система має відповідати стратегічним цілям та масштабам бізнесу.

- **Підтримка стратегії:** Обрана система повинна бути здатною надавати інформацію не лише для оперативного управління, а й для стратегічного аналізу. Вона має підтримувати розрахунок ключових показників ефективності (KPIs), що відповідають стратегії компанії.
- **Масштабованість:** Система повинна мати потенціал для зростання разом з компанією. Для малого бізнесу може бути достатньо табличних процесорів (Excel) та базової бухгалтерської програми. Однак для середнього та великого підприємства, що планує розширюватися, відкривати нові філії чи напрямки, необхідна система, яку можна легко масштабувати без повної заміни (наприклад, ERP-система).

2) Функціональні вимоги

Це найважливіший блок критеріїв, що визначає, наскільки система здатна підтримувати ключові завдання контролінгу.

- **Підтримка управлінського обліку:** Система повинна дозволяти вести гнучкий облік витрат за центрами відповідальності, об'єктами калькулювання, проектами та іншими аналітичними розрізами, які потрібні керівництву, а не лише ті, що передбачені податковим обліком.
- **Гнучкість калькулювання:** Система має підтримувати різні методи калькулювання собівартості (за повними та змінними витратами, позамовний, попроцесний, ABC-метод) та дозволяти їх паралельне використання.
- **Можливості бюджетування:** Наявність функціоналу для складання операційних та фінансових бюджетів, контролю за їх виконанням та проведення аналізу відхилень «план-факт».
- **Генерація управлінської звітності:** Система повинна дозволяти не лише отримувати стандартні бухгалтерські звіти, а й гнучко налаштовувати та створювати специфічні управлінські звіти будь-якої складності, а також візуалізувати дані у вигляді графіків та дашбордів.

3) Технічні характеристики. Ці аспекти визначають, наскільки легко та надійно система буде працювати в існуючій ІТ-інфраструктурі підприємства.

- **Інтеграція:** Здатність системи легко інтегруватися з іншими програмами, що використовуються на підприємстві (бухгалтерська програма, CRM-система, складський облік, програми для розрахунку зарплати). Відсутність інтеграції призводить до подвійного введення даних та помилок.
- **Продуктивність та надійність:** Система повинна бути здатною обробляти необхідний обсяг даних без збоїв та уповільнень.
- **Безпека даних:** Наявність механізмів захисту комерційної інформації від несанкціонованого доступу, а також розмежування прав доступу для різних користувачів.
- **Дружність до користувача (Usability):** Інтерфейс системи має бути інтуїтивно зрозумілим для кінцевих користувачів (економістів, менеджерів), щоб мінімізувати час на навчання та опір персоналу.

4) Економічні фактори. При виборі системи важливо оцінювати не лише початкову вартість, а й повну вартість володіння.

- **Вартість придбання та впровадження:** Включає вартість ліцензій на програмне забезпечення, вартість необхідного обладнання (серверів) та вартість послуг інтегратора, який буде впроваджувати та налаштовувати систему.
- **Вартість володіння (Total Cost of Ownership, TCO):** Окрім початкових витрат, необхідно враховувати майбутні витрати на технічну підтримку, оновлення системи, навчання персоналу та можливі доопрацювання функціоналу. Іноді система з низькою ціною ліцензій може виявитися значно дорожчою у довгостроковій перспективі.
- **Повернення інвестицій (Return on Investment, ROI):** Служба контролю повинна хоча б орієнтовно оцінити економічний ефект від впровадження нової системи (за рахунок кращого контролю за витратами, оптимізації запасів, прийняття більш якісних рішень) та порівняти його із загальними витратами на проект.

Вибір контрольно-облікової системи – це збалансоване рішення, що вимагає тісної співпраці служби контролю, ІТ-департаменту та вищого керівництва підприємства. Правильно обрана система стає потужним інструментом реалізації функцій контролю та надійною основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Висновки до лекції.

Калькулювання є процесом обчислення собівартості продукції, робіт чи послуг, що слугує інформаційною основою для ціноутворення, контролю витрат, аналізу рентабельності та бюджетування.

Вибір методу калькулювання за повнотою включення витрат залежить від мети: метод повних витрат (абсорпшн-костинг) є обов'язковим для зовнішньої звітності, тоді як метод змінних витрат (директ-костинг) є ключовим інструментом для прийняття внутрішніх управлінських рішень.

Методи калькулювання за об'єктами (позамовний, попроцесний)

обираються залежно від типу виробництва, а за ступенем нормованості (фактичний, нормативний) – залежно від потреби в оперативному контролі та аналізі відхилень.

Точний розподіл непрямих витрат є однією з найскладніших задач калькулювання; для її вирішення застосовуються різні методи – від простого прямого розподілу до комплексного функціонально-вартісного аналізу (ABC-методу).

Визначення собівартості операційної діяльності – це послідовний процес, що включає розрахунок виробничої собівартості, її коригування на залишки незавершеного виробництва та готової продукції, і завершується розрахунком повної собівартості з урахуванням адміністративних та збутових витрат.

Вибір контрольно-облікової системи є стратегічним рішенням, яке має враховувати не лише поточні функціональні потреби, а й масштабованість, можливість інтеграції та повну вартість володіння системою (ТСО).

Питання для перевірки знань здобувачів:

1. Дайте визначення поняття «калькулювання» та назвіть 3-4 основні цілі цього процесу в системі контролінгу.
2. Поясніть різницю між «об'єктом калькулювання» та «калькуляційною одиницею». Наведіть приклад .
3. Порівняйте метод повних витрат (абсорпшн-костинг) та метод змінних витрат (директ-костинг) за такими критеріями: склад собівартості та основна сфера застосування .
4. Що таке маржинальний прибуток і в якому методі калькулювання він є ключовим показником?
5. У яких типах виробництв доцільно застосовувати позамовний метод калькулювання, а в яких — попроцесний? Наведіть приклади галузей .
6. У чому полягає сутність методу «Стандарт-кост» та яка його головна перевага порівняно з методом калькулювання за фактичними витратами ?
7. Поясніть, що таке «аналіз відхилень» в системі «Стандарт-кост».
8. Чому виникає проблема розподілу непрямих витрат і що таке «база розподілу»?
9. Назвіть три методи розподілу витрат допоміжних підрозділів та коротко поясніть їхню суть, рухаючись від найпростішого до найточнішого .
10. У чому полягає принципова відмінність методу ABC від традиційних методів розподілу непрямих витрат?
11. Що таке «спільні витрати» та «точка розподілення» у спільному виробництві?
12. Опишіть послідовність розрахунку собівартості, назвавши чотири ключові показники, що розраховуються (від виробничої до повної собівартості операційної діяльності) .
13. Як залишки незавершеного виробництва та готової продукції впливають на розрахунок собівартості реалізованої продукції ?
14. Назвіть 3-4 функціональні вимоги, які служба контролінгу має висувати до контрольно-облікової системи .
15. Що таке «повна вартість володіння» (ТСО) контрольно-обліковою системою і чому її важливо враховувати при виборі?

Список використаних джерел до теми 4.

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Білик М.Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання : навч. посіб. Держ. Вищ. навч.закл. «Київ нац. Екон.ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ: КНЕУ, 2013. 689 с.
3. Гаценко О.П. Управлінський облік: Навч. посіб. для дистанційного навчання / За нук. ред. Ю.В. Ніколенка.К.: Університет «Україна», 2008. 359 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
5. Давидович І. Є. Контролінг: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 552 с.
6. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управління затратами. Х: Фактор, 2007. 272 с.
7. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапйонов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління витратами підприємства: монографія. К: Лібра, 2007. 320 с.
8. Левицька О. М. Сучасні методи управління витратами на підприємствах. *Економічний вісник Донбасу*. 2015. № 2 (40). С. 79–84.
9. Левицька О. М. Методи розрахунку витрат у системі управлінського обліку. *Економічний вісник Донбасу*. 2020. № 3 (61). С. 88–94.
10. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник / 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ: КНТЕУ, 2010. 647с.
11. Оксанич О. Е., Волкова І. А., Миронова О. О. Калькуляція собівартості продукції, робіт та послуг: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2013. 326 с
12. Олійник О. В. Розрахунок витрат за методом АВС для потреб управлінського обліку. *Економіка та суспільство*. 2022. № 38. С. 423–429.
13. Орлов О. О., Кравець О. В. Управлінський облік : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 432 с.
14. Петрук О. М. Контролінг як система менеджменту: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 488 с.
15. Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алєйніков А. А., Макухін Г. А. Управління витратами підприємства: навчальний посібник. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
17. Садовська І. Б. Калькулювання собівартості за методом директ-костинг у системі контролінгу. *Вісник Львівської політехніки. Серія: Економіка і менеджмент*. 2021. № 3 (59). С. 112–118.
18. Турило А. М., Кравчук І. С., Турило А. А. Управління витратами підприємства: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 128 с.
19. Фролова Л. В., Єрмакова О. А. Формування системи контролінгу на підприємстві. *Торгівля і ринок України*. 2009. Вип. 28. С. 142–148.
20. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник. Київ: ЦУП, 2002. 656 с.

ТЕМА 5. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ, ТА ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Мета лекції.

навчальна: сформувати у здобувачів теоретичні знання щодо сутності, призначення та припущень CVP-аналізу; ознайомити з математичними та графічними методами визначення точки беззбитковості та планування прибутку; розкрити підходи до проведення аналізу чутливості прибутку;

розвиваюча: розвивати аналітичні навички для розрахунку точки беззбитковості та планування цільового прибутку; формувати вміння застосовувати графічні методи для візуалізації взаємозв'язків; розвивати навички сценарного мислення через проведення аналізу чутливості прибутку до зміни ключових факторів.

Ключові поняття та терміни: CVP-аналіз, аналіз беззбитковості, припущення CVP-аналізу, маржинальний прибуток, коефіцієнт маржинального прибутку, точка беззбитковості, цільовий прибуток, запланований обсяг діяльності, математичні методи, метод рівнянь, маржинальний метод, чистий прибуток, графічні методи, графік беззбитковості, графік прибутку, зона збитків, зона прибутку, аналіз чутливості, сценарний аналіз «що-якщо», запас фінансової міцності, коефіцієнт запасу міцності, операційний важіль, структура витрат, багатомономенклатурне виробництво, комбінація продажу, середньозважений маржинальний дохід, релевантний діапазон, змінні витрати, постійні витрати, операційний прибуток..

План лекції відповідно до стислого змісту:

5.1. Сутність, призначення та базові припущення аналізу «витрати-обсяг-прибуток» (CVP-аналізу).

5.2. Основні елементи CVP-аналізу: маржинальний прибуток та коефіцієнт маржинального прибутку.

5.3. Характеристика математичних методів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Обчислення точки беззбитковості.

5.4. Характеристика графічних методів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

5.5. Показники, похідні від CVP-аналізу: аналіз чутливості прибутку, запас фінансової міцності та операційний важіль.

5.6. Використання CVP-аналізу для багатомономенклатурного виробництва з урахуванням комбінації продажу

5.7. Аналіз чутливості прибутку: сценарний аналіз «що-якщо».

5.1. Сутність, призначення та базові припущення аналізу «витрати-обсяг-прибуток» (CVP-аналізу).

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» (від англ. Cost-Volume-Profit, CVP) є одним з найпотужніших та найпоширеніших інструментів оперативного контролю. Він дозволяє моделювати взаємозв'язок між ключовими фінансовими та

операційними показниками підприємства, надаючи керівництву можливість оцінювати наслідки прийнятих рішень та планувати майбутні результати.

CVP-аналіз – це метод управлінського обліку, який досліджує, як зміни у витратах (постійних та змінних) та обсягах діяльності (виробництва або реалізації) впливають на операційний прибуток підприємства. По суті, це спрощена фінансово-математична модель бізнесу, яка дозволяє швидко відповідати на питання формату «що-якщо?».

В основі моделі лежить рівняння операційного прибутку, що базується на поділі витрат на змінні та постійні:

$$\text{Прибуток} = \text{Дохід} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати або}$$

$$\text{Прибуток} = (\text{Ціна} \times \text{Обсяг реалізації}) - (\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Обсяг реалізації}) - \text{Постійні витрати}$$

Така комбінація дозволяє визначити розмір прибутку операційної діяльності підприємства при заздалегідь відомих розмірах таких показників, як обсяг діяльності (виробництва або реалізації), ціна реалізації, змінні витрати на одиницю продукції та загальна сума постійних витрат.

Крім того, на підставі рівняння можна виділити такі основні способи збільшення прибутку підприємства:

- збільшити ціну продажу за одиницю продукції;
- знизити змінні витрати на одиницю продукції;
- збільшити кількість реалізованих одиниць продукції;
- зменшення загальної суми постійних витрат підприємства.

Ключовим елементом моделі є **маржинальний прибуток** – різниця між доходом від реалізації та сукупними змінними витратами. Саме маржинальний прибуток є тією сумою, яка залишається для покриття постійних витрат, а все, що перевищує їх, формує операційний прибуток.

Важливим елементом аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" є **аналіз безбитковості**, який побудовано на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також обчислення точки безбитковості.

Точка безбитковості (критичний обсяг продажу) – це такий обсяг продажу (діяльності) продукції, за яким підприємство не має ні прибутку, ні збитку, тобто фінансовий результат дорівнює нулю.

Точка безбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого:

- доходи підприємства дорівнюють його витратам;
- маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Таким чином, основне призначення аналізу "витрати – обсяг – прибуток" полягає в можливості визначення кожної із складових цього аналізу за умови внесення змін у діяльність підприємства.

Призначення CVP-аналізу.

Завдяки своїй простоті та наочності, CVP-аналіз використовується для вирішення широкого кола завдань оперативного планування та контролю. Його

головне призначення – інформаційна підтримка прийняття короткострокових управлінських рішень.

Основні напрямки застосування CVP-аналізу:

- **Визначення точки беззбитковості:** розрахунок мінімального обсягу продажів (у натуральних або грошових одиницях), необхідного для повного покриття всіх витрат.
- **Планування цільового прибутку:** визначення обсягу продажів, який необхідно досягти для отримання бажаної суми прибутку.
- **Аналіз чутливості прибутку:** оцінка того, як зміниться прибуток при зміні одного з ключових факторів – ціни, обсягу продажів, змінних або постійних витрат.
- **Прийняття рішень щодо ціноутворення:** оцінка впливу зміни ціни на точку беззбитковості та прибуток.
- **Обґрунтування рішень щодо структури витрат:** аналіз доцільності заміни змінних витрат постійними (наприклад, автоматизація виробництва) і навпаки.
- **Формування асортиментної політики:** визначення оптимальної структури продажів для багатомономенклатурного виробництва на основі аналізу маржинального прибутку кожного продукту.
- **Оцінка запасу фінансової міцності:** розрахунок того, наскільки може впасти обсяг продажів, перш ніж компанія зазнає збитків.

Ефективність та точність CVP-аналізу безпосередньо залежать від низки **припущень**, які спрощують реальну економічну ситуацію. Контролер та менеджер повинні чітко розуміти ці обмеження, щоб коректно інтерпретувати результати аналізу.

Основні припущення CVP-аналізу:

- 1) **Поділ витрат на змінні та постійні.** Припускається, що всі витрати підприємства можна чітко і точно розділити на дві групи: ті, що залежать від обсягу діяльності (змінні), і ті, що не залежать (постійні). На практиці існує багато змішаних витрат, точність поділу яких впливає на результат.
- 2) **Лінійність поведінки витрат і доходів.** Модель припускає, що залежність загальної суми змінних витрат та загального доходу від обсягу реалізації є лінійною. Насправді, можуть існувати гуртові знижки на матеріали (нелінійність змінних витрат) або знижки для покупців великих партій (нелінійність доходу).
- 3) **Сталість ключових факторів.** Припускається, що протягом аналізованого періоду ціна реалізації за одиницю, питомі змінні витрати та загальна сума постійних витрат залишаються незмінними.
- 4) **Аналіз проводиться в межах релевантного діапазону.** Усі лінійні залежності та сталість постійних витрат є справедливими лише в межах певного діапазону ділової активності.
- 5) **Рівність обсягів виробництва та реалізації.** Класична модель припускає, що вся вироблена продукція реалізується в тому ж періоді, тобто відсутні зміни в залишках готової продукції на складі. Якщо це припущення не

виконується, результати CVP-аналізу будуть відрізнятися від даних фінансової звітності, складеної за методом повних витрат.

- б) **Сталість структури продажів.** Для багатомономенклатурних підприємств припускається, що співвідношення між різними видами продукції в загальному обсязі реалізації залишається незмінним.

Незважаючи на ці спрощення, CVP-аналіз залишається незамінним інструментом для оперативного управління, оскільки він дозволяє швидко оцінити фінансові наслідки потенційних рішень та зрозуміти ключові взаємозв'язки в економіці підприємства.

5.2. Основні елементи CVP-аналізу: маржинальний прибуток та коефіцієнт маржинального прибутку, точка беззбитковості.

В основі CVP-аналізу лежать кілька ключових елементів, які є фундаментом для всіх подальших розрахунків та управлінських висновків. Розуміння цих елементів дозволяє оцінити, як кожен проданий товар впливає на фінансовий результат компанії. До них належать маржинальний прибуток, коефіцієнт маржинального прибутку, точка беззбитковості та розрахунок запланованого обсягу діяльності для отримання цільового прибутку.

1) Маржинальний прибуток (Contribution Margin)

Маржинальний прибуток (також відомий як маржа покриття або внесок на покриття) – це різниця між доходом від реалізації (виручкою) та сукупними змінними витратами. Цей показник демонструє, який внесок робить реалізація продукції у покриття постійних витрат та формування операційного прибутку.

Маржинальний прибуток можна розрахувати як на весь обсяг реалізації, так і на одиницю продукції.

- **Загальний маржинальний прибуток (CM):**

$$\text{Загальний маржинальний прибуток} = \text{Дохід від реалізації} - \text{Загальні змінні витрати}$$

- **Маржинальний прибуток на одиницю продукції (cm):**

$$\text{Маржинальний прибуток на одиницю} = \text{Ціна за одиницю} - \text{Змінні витрати на одиницю}$$

Економічний зміст. Кожна продана одиниця продукції приносить компанії маржинальний прибуток, який є «цеглинкою» для побудови фінансового результату. Спочатку сума цих «цеглинок» іде на покриття «фундаменту» — загальної суми постійних витрат. І лише після того, як весь «фундамент» покрито, кожна наступна «цеглинка» (маржинальний прибуток від наступної проданої одиниці) стає чистим операційним прибутком.

2) Коефіцієнт маржинального прибутку (Contribution Margin Ratio)

Коефіцієнт маржинального прибутку (CMR) – це частка маржинального прибутку в доході від реалізації. Він показує, скільки копійок маржинального прибутку приносить кожна гривня доходу.

Розрахунок коефіцієнта може здійснюватися за двома формулами:

$$\text{Коефіцієнт маржинального прибутку} =$$

$$\begin{aligned} & (\text{Загальний маржинальний прибуток} / \text{Дохід від реалізації}) \times 100\% \\ \text{або} & \quad \text{Коефіцієнт маржинального прибутку} = \\ & (\text{Маржинальний прибуток на одиницю} / \text{Ціна за одиницю}) \times 100\% \end{aligned}$$

Призначення. Цей показник є надзвичайно корисним для аналізу прибутковості, особливо на багатомономенклатурних підприємствах, де розрахунок у натуральних одиницях є ускладненим. Він дозволяє швидко прогнозувати, як зміна обсягу продажів у грошовому виразі вплине на загальний прибуток.

3) Планування обсягу діяльності та цільового прибутку

CVP-аналіз є потужним інструментом не лише для аналізу беззбитковості, а й для проактивного планування. Він дозволяє відповісти на ключове питання менеджменту: «Скільки продукції нам потрібно продати, щоб заробити заплановану суму прибутку?».

- **Сутність.** Логіка розрахунку схожа на визначення точки беззбитковості, але з однією відмінністю: тепер маржинальний прибуток має покрити не лише постійні витрати, а й бажану (цільову) суму прибутку.
- **Розрахунок запланованого обсягу діяльності в натуральних одиницях:**

$$\begin{aligned} & \text{Обсяг реалізації (натуральні одиниці)} = \\ & (\text{Прибуток} + \text{Постійні витрати}) / (\text{Ціна} - \text{Змінні витрати на одиницю}) \\ & \text{або} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Обсяг реалізації (натуральні одиниці)} = \\ & (\text{Прибуток} + \text{Постійні витрати}) / \text{Маржинальний дохід на одиницю} \\ & \text{або} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Обсяг реалізації (грн)} = \\ & (\text{Прибуток} + \text{Постійні витрати}) / \text{Коефіцієнт маржинального доходу} \end{aligned}$$

Ці розрахунки є основою для встановлення планів продажів для відділів збуту та є важливим елементом системи бюджетування на підприємстві.

4) Точка беззбитковості (Break-Even Point)

Точка беззбитковості – це такий рівень ділової активності (обсяг продажів), за якого загальні доходи підприємства дорівнюють його загальним витратам (сумі постійних та змінних). У цій точці прибуток підприємства дорівнює нулю. Перетин цієї точки означає, що підприємство починає отримувати прибуток.

Розрахунок точки беззбитковості є центральним завданням CVP-аналізу і може здійснюватися як у натуральних, так і у грошових одиницях.

Точка беззбитковості в натуральних одиницях показує, скільки одиниць продукції необхідно продати, щоб покрити всі витрати. Розраховується як відношення загальної суми постійних витрат до маржинального прибутку на одиницю продукції.

$$\begin{aligned} & \text{Точка беззбитковості (натуральні одиниці)} = \\ & \text{Постійні витрати} / (\text{Ціна} - \text{Змінні витрати на одиницю}) \\ & \text{або} \end{aligned}$$

$$\text{Точка беззбитковості (натуральні одиниці)} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}$$

Точка беззбитковості в грошовому виразі показує, на яку суму необхідно продати продукції, щоб покрити всі витрати. Розраховується як відношення загальної суми постійних витрат до коефіцієнта маржинального прибутку.

$$\text{Точка беззбитковості (грн)} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

5.3. Характеристика математичних методів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" здійснюється за допомогою різних методів – математичних і графічних. У свою чергу, математичні методи розподіляють на методи рівняння та методи маржинального доходу, а графічні методи – на методи з використанням графіка беззбитковості, графіка маржинального доходу, графіка взаємозв'язку "витрати – прибуток".

Методи аналізу "витрати – обсяг – прибуток":

Математичні методи:

- метод рівняння
- маржинальний метод
- метод на основі прибутку після оподаткування (чистого прибутку)

Графічні методи:

- графік беззбитковості
- графік взаємозв'язку "обсяг – прибуток"
- графік маржинального доходу.

Обчислення точки беззбитковості за допомогою рівняння.

Приклад. Підприємство ТОВ "Мрія" виробляє та реалізує один вид продукції. Нижче наведено дані про діяльність підприємства за останній місяць (табл. 5.1).

Таблиця 5.1. Звіт про прибуток підприємства "Мрія"

| Показники | Сума разом, тис. грн | Сума на одиницю, грн | Відсоток, % |
|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------|
| Продаж (10 000) одиниць | 1 000 000 | 100 | 100 |
| Змінні витрати | 700 000 | 70 | 60 |
| Маржинальний дохід | 300 000 | 30 | 40 |
| Постійні витрати | 240 000 | X | X |
| Операційний прибуток | 60 000 | X | X |

Точку беззбитковості в грошових одиницях можна вивести з рівняння:

$$\text{Сукупний дохід} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}$$

Оскільки прибуток точки беззбитковості дорівнює 0, то маємо:

$$\text{Точка беззбитковості в грошових одиницях} = \frac{\text{Змінні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} + \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

Позначивши кількість реалізованої продукції через x , отримаємо:

$$100x = 70x + 240\,000$$

$$30x = 240\,000$$

$$X = 8\,000 \text{ одиниць}$$

Точка беззбитковості в грошових одиницях = $8\,000 \times 100 = 800\,000$ грн.

Маржинальний метод визначення точки беззбитковості.

Коефіцієнт маржинального доходу підприємства "Мрія":

$$30/100 = 0,3$$

$$\text{або } 300\,000/1\,000\,000 = 0,3$$

Виходячи з цього, точка беззбитковості підприємства "Мрія" дорівнює:

$$240\,000 / 0,3 = 800\,000 \text{ грн.}$$

Припущення 1. Припустимо, що підприємство "Мрія" планує отримати операційний прибуток у сумі 60 000 грн. Для цього необхідно реалізувати:

$$(240\,000 + 60\,000) / 30 = 10\,000 \text{ одиниць,}$$

$$\text{або } (240\,000 + 60\,000) / 0,3 = 1\,000\,000 \text{ грн,}$$

$$\text{або } 10\,000 \text{ одиниць} \times 100 \text{ грн} = 1\,000\,000 \text{ грн.}$$

Припущення 2. Підприємство "Мрія" планує отримати чистий дохід від продажу 1 300 000 грн. Тоді очікуваний прибуток підприємства становитиме:

$$(1\,300\,000 \times 0,3) - 240\,000 = 150\,000 \text{ грн.}$$

Метод на основі прибутку після оподаткування (чистого прибутку).

Планований прибуток, розглянутий і обчислений вище, – це прибуток до оподаткування. Утім, керівництво підприємства має цікавити чистий прибуток, тобто прибуток, який залишився в розпорядженні підприємства після сплати відповідного податку на прибуток.

Взаємозв'язок чистого та операційного прибутку можна виразити так:

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Операційний прибуток} - (\text{Операційний прибуток} \times \text{Ставка податку}),$$

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Операційний прибуток} \times (1 - \text{Ставка податку})$$

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Чистий прибуток} / (1 - \text{Ставка податку})$$

Приклад.

Використовуючи дані прикладу 5.4 необхідно визначити обсяг реалізації продукції за умови, що підприємство ТОВ "Мрія" сплачує податок на прибуток в розмірі 25% і планує отримати від своєї діяльності чистий прибуток у розмірі 100 000 грн.

Обсяг реалізації за вказаних умов позначимо за x , тоді:

$$100x = 70x + 240\,000 + 100\,000 : (1 - 0,25)$$

$$30x = 315\,000$$

$$x = 10\,500 \text{ одиниць.}$$

Аналогічний результат отримаємо, застосувавши формулу:

$$(240\,000 + (100\,000 \times (1 - 0,25))) / 30 = 10\,500 \text{ одиниць.}$$

5.4. Характеристика графічних методів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

Графічні методи:

- графік беззбитковості
- графік взаємозв'язку "обсяг – прибуток"
- графік маржинального доходу.

Графік беззбитковості показує прибуток чи збиток при певних витратах. Його побудова відбувається в такій послідовності:

Крок 1. Побудова осей графіка.

На графіку на осі X відображають обсяг діяльності (виробництва або продажу) в грошових або натуральних одиницях, або як відсоток використання виробничої потужності. На осі Y відображають витрати (з розподілом їх на змінні й постійні) та дохід від продажу.

Крок 2. Нанесення ліній постійних витрат.

Лінію постійних витрат проводять паралельно осі X, оскільки постійні витрати не змінюються при зміні обсягу продажу.

Крок 3. Обчислення загальних витрат.

Для кількох зручних обсягів діяльності (виробництва або продажу) обчислюють загальну суму витрат. Наприклад, якщо змінні витрати складають 50 грн на одиницю продукції, а постійні витрати – 250 000 грн, продаж планується у кількості 5 000 одиниць, то загальні витрати підприємства становлять:

$$(50 \times 5000) + 250\,000 = 500\,000 \text{ грн.}$$

Крок 4. Нанесення лінії змінних витрат.

Лінію змінних витрат проводять з точки постійних витрат на осі Y через точки обчислення загальних витрат.

Крок 5. Розрахунок доходу від продажу.

Для кількох зручних обсягів продажу обчислюють суму доходу від продажу та відображають на графіку у вигляді точок.

Крок 6. Нанесення лінії загального доходу.

Через нанесення на графіку точки доходів з точки 0 проводять лінію доходу від продажу. Точка перетину лінії загальних витрат та лінії доходу від продажу є точкою беззбитковості.

Графік беззбитковості демонструє рівень постійних та змінних витрат і величину доходу від продажу за різних обсягів операційної діяльності підприємства (рис. 5.1).

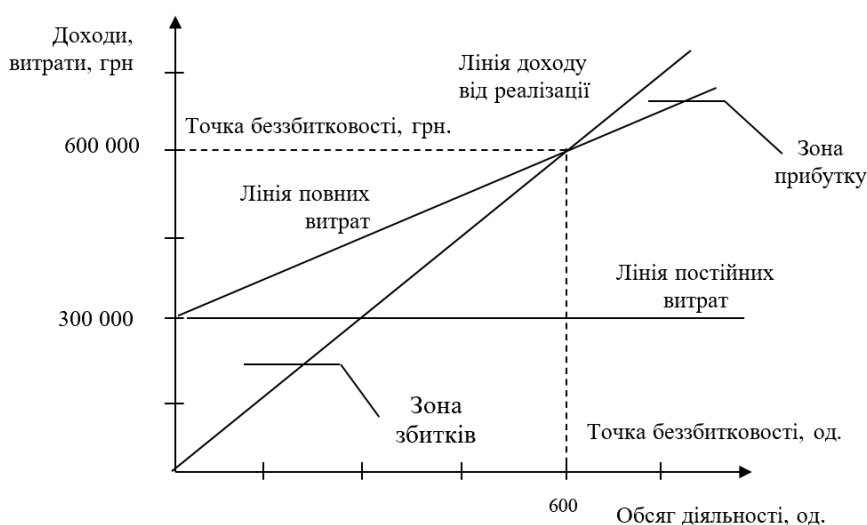


Рис. 5.1. Графік беззбитковості

З наведеного графіка видно, що за обсягу продажу нижче 600 одиниць підприємство за рахунок доходу від продажу може відшкодувати власні витрати і тому матиме збиток. І, навпаки, за обсягу продажу, що перевищує 600 одиниць, підприємство отримає прибуток, який зростатиме відповідно до збільшення обсягу продажу.

Значення цього методу аналізу полягає в тому, що він дає можливість виявити та наочно відобразити залежність між доходами та витратами підприємства і, відповідно, динаміку змін розміру прибутку. У ході його побудови лінію повних витрат формують шляхом додавання до суми постійних витрат змінної складової.

Лінію доходу від реалізації будують з точки з нульовим значенням. Обидві лінії (доходу та повних витрат) перетинаються в точці беззбитковості.

Графік маржинального доходу (рис. 5.2). Такий спосіб графічного аналізу беззбитковості дозволяє виявити динаміку приросту прибутку підприємства, що є тотожним приросту маржинального доходу. Для його побудови спочатку відображають лінію змінних витрат, а потім постійних.

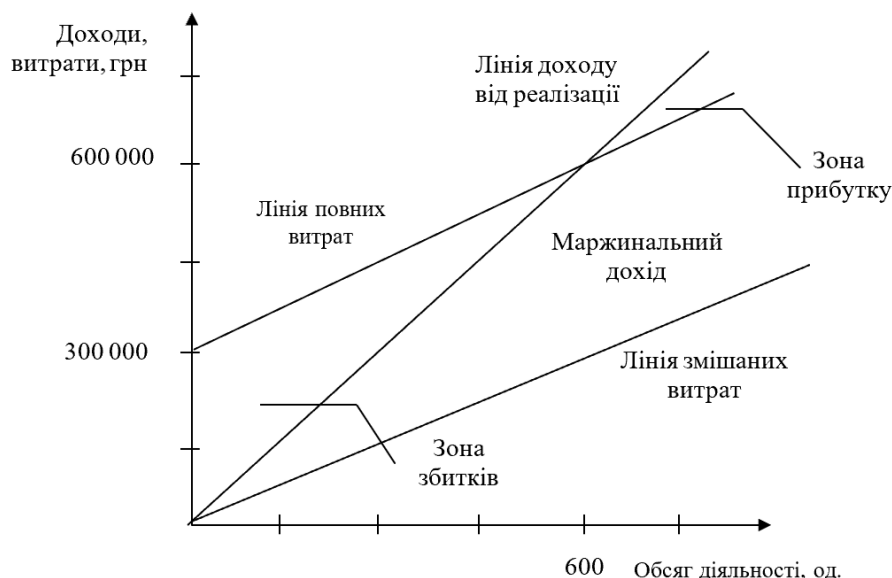


Рис. 5.2. Графік маржинального доходу

На відміну від графіка беззбитковості, на графіку маржинального доходу спочатку проводять лінію змінних витрат, до яких потім додають постійні витрати. Це робить можливим ілюстрацію розміру маржинального доходу, зона якого розташована між лініями доходу від продажу та змінних витрат.

На графіку маржинального доходу (рис. 5.3) добре видно, що маржинальний дохід зростає прямо пропорційно зі зростанням обсягу продажу.

За обсягу реалізації 600 одиниць (точка беззбитковості) маржинальний дохід дорівнює постійним витратам, а в разі подальшого зростання продажу забезпечує отримання і збільшення прибутку.

В обох графіках розмір прибутку характеризується відстанню між лінією доходу та лінією повних витрат.

Графік прибутку описує залежність прибутку від зростання діяльності (рис. 5.3).

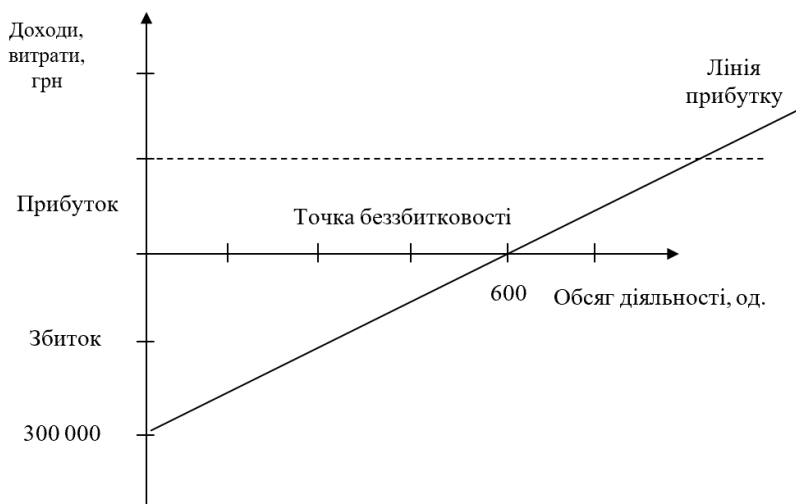


Рис. 5.3. Графік прибутку

На графіку прибутку відображена різниця між обсягом продажу і змінними витратами, тобто маржинальний дохід порівнюється з постійними витратами в точці беззбитковості. Праворуч від точки беззбитковості маржинальний дохід перевищує постійні витрати і, таким чином, формує прибуток.

Коефіцієнт маржинального доходу представляє кут лінії прибутку. Чим більше цей коефіцієнт, тим ближче до початку координат розташована точка беззбитковості. Використовуючи цей графік, можна визначити ступінь впливу зміни обсягу випуску на величину прибутку, якщо всі інші чинники залишаються незмінними.

З наведеного графіка видно, що в разі відсутності доходу від продажу підприємство має збитки, які складають 300 000 грн. Розмір збитків знижується відповідно до збільшення обсягу продажу і дорівнює нулю, коли дохід від продажу досягає 600 000 грн.

5.5. Показники, похідні від CVP-аналізу: аналіз чутливості прибутку, запас фінансової міцності та операційний важіль.

Важливим напрямом аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" є аналіз чутливості прибутку до зміни інших параметрів діяльності.

Аналіз чутливості прибутку – визначення впливу на прибуток зміни витрат, ціни та обсягу діяльності (виробництва або продажу).

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу діяльності (виробництва або продажу) застосовують такі показники, як коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності та операційний важіль.

Вплив зміни обсягу діяльності (виробництва або продажу) на прибуток операційної діяльності визначається за допомогою коефіцієнта маржинального доходу:

$$\text{Зміна прибутку} = \text{Зміна обсягу продажу} \times \text{Коефіцієнт маржинального доходу}$$

Приклад. Обсяг реалізації ТОВ "Мрія", що виробляє та реалізує один вид продукції, у звітному періоді становить 1 000 одиниць за ціною 1 000 грн за одиницю. Змінні витрати підприємства становлять 700 000 грн, постійні витрати – 240 000 грн, операційний прибуток – 60 000 грн. Використовуючи зазначені дані необхідно розрахувати зміну суми прибутку операційної діяльності за умови, що обсяг продажу ТОВ "Мрія" планується збільшити на 10%, тобто на 100 000 грн.

Зміна прибутку = $100\,000 \times (300\,000 / 1\,000\,000) = 30\,000$ грн.

Планова сума прибутку операційної діяльності = $60\,000 + 300\,000 = 90\,000$ грн.

Відсоток зміни прибутку = $(90\,000 / 60\,000 \times 100\%) - 100\% = 50\%$.

Отже, зростання обсягу діяльності на 10% призведе до зростання прибутку на 50%.

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу можна використати запас міцності.

Запас міцності – це максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток. Тобто, **запас міцності** – це рівень операційної діяльності підприємства, що перевищує точку беззбитковості.

Цей показник можна розраховувати як у грошовому, так і в натуральному вимірі, а також порівнюючи фактичне та беззбиткове значення завантаження виробничих потужностей.

| | | | | |
|--|---|--|---|--|
| <i>Запас міцності в натуральних одиницях (або у гривнях)</i> | = | <i>Фактичний обсяг реалізації в натуральних одиницях (або у гривнях)</i> | – | <i>Точка беззбитковості в натуральних одиницях (або у гривнях)</i> |
|--|---|--|---|--|

Відповідно, коефіцієнт запасу міцності – це рівень можливого відносного падіння обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення точки беззбитковості.

| | | |
|-----------------------------------|---|--|
| <i>Коефіцієнт запасу міцності</i> | = | $\frac{\text{Запас міцності}}{\text{Фактичний обсяг продажу}}$ |
|-----------------------------------|---|--|

Приклад. За даними попереднього прикладу розрахуємо запас міцності та коефіцієнт запасу міцності діяльності підприємства.

Точка беззбитковості = $240\,000 / (1000 - 700) = 800$ одиниць.

Запас міцності (в натуральних одиницях) = $1\,000 - 800 = 2000$ одиниць.

Запас міцності (у гривнях) = $1000 \times 1\,000 - 800 \times 1\,000 = 200\,000$ грн.

Коефіцієнт запасу міцності = $200\,000 / 1\,000\,000 = 0,20$ або 20%.

Запас міцності буде змінюватися відповідно до коливань обсягу продажу, розміру постійних витрат і значення коефіцієнт маржинального доходу, оскільки критичний обсяг діяльності визначається рівнем постійних витрат і коефіцієнтом маржинального доходу. Отже, збільшення запасу міцності за незмінних обсягів діяльності та коефіцієнта маржинального доходу можна досягти лише шляхом зменшення рівня постійних витрат.

Можливість змінювання співвідношення між постійними та змінними витратами приводить до необхідності визначення їх найкращого співвідношення, тобто визначення **структури витрат**.

Є дійсною умова, що **більша питома вага постійних витрат у структурі витрат підприємства забезпечує більший вплив на прибуток за зміни обсягу продажу.**

Міру використання постійних витрат у структурі витрат підприємства називають операційним важелем.

Операційний важіль – співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу діяльності (виробництва або продажу). Підприємства, які мають високу частку постійних витрат, мають високий операційний важіль. І, навпаки, якщо частка постійних витрат незначна, то й операційний важіль також незначний. Якщо підприємство має високий операційний важіль, то його прибуток дуже чутливий до змін обсягів реалізації. Незначне відсоткове зростання (падіння) обсягу діяльності може привести до суттєвого зростання (падіння) прибутку.

Кількісне значення операційного важеля показує, як відсоткова зміна в обсязі реалізації вплине на прибуток, та обчислюється за формулою:

$$\text{Операційний важіль} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Прибуток}}$$

Приклад. Маємо два підприємства ТОВ "Мрія" та ТОВ "Успіх", які мають різні структури витрат: на ТОВ "Мрія" – високі змінні витрати, на ТОВ "Успіх" – високі постійні витрати. Порівняльна характеристика структури витрат подана в табл. 5.2.

Таблиця 5.2. Порівняльна характеристика структури витрат (початковий варіант)

| Показники, грн | ТОВ "Мрія" | | ТОВ "Успіх" | |
|---------------------------------|--------------------|-----|--------------------|-----|
| | Разом | % | Разом | % |
| Продаж | 100 000 | 100 | 100 000 | 100 |
| Змінні витрати | 60 000 | 60 | 30 000 | 30 |
| Маржинальний дохід | 40 000 | 40 | 70 000 | 70 |
| Постійні витрати | 30 000 | | 60 000 | |
| Операційний прибуток | 10 000 | | 10 000 | |
| Коефіцієнт маржинального доходу | 40 000/100 000=0,4 | | 70 000/100 000=0,7 | |
| Точка беззбитковості | 30 000/0,4=75 000 | | 60 000/0,3=85 714 | |

Операційний важіль для ТОВ "Мрія" = 40 000 / 10 000 = 4 рази.

Операційний важіль для ТОВ "Успіх" = 70 000 / 10 000 = 7 разів.

Це означає, що коли дохід від продажу зростає на 10%, то прибуток ТОВ "Мрія" зростатиме в чотири рази швидше, тобто на 40% (10%×4); прибуток ТОВ "Успіх" зростатиме в сім разів швидше, тобто на 70% (10%×7). Падіння обсягу продажу призведе до ще швидшого падіння рівня прибутку.

Прибуток за умови зростання обсягу продажу на 10%:

ТОВ "Мрія" = 10 000 + 10 000 × 0,4 = 14 000 грн;

ТОВ "Успіх" = 10 000 + 10 000 × 0,7 = 17 000 грн.

Прибуток за умови падіння обсягу продажу на 10%:

ТОВ "Мрія" = 10 000 – 10 000 × 0,4 = 6 000 грн;

ТОВ "Успіх" = 10 000 – 10 000 × 0,7 = 3 000 грн.

Коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності та операційний важіль – важливі індикатори реагування прибутку на зміну обсягу продажу, що дозволяє

керівництву підприємства досить швидко розрахувати розмір прибутку за умов зміни доходу від реалізації.

5.6. Використання CVP-аналізу для багатомноменклатурного виробництва з урахуванням комбінації продажу

Застосування аналізу дещо ускладнюється в умовах, коли підприємство виготовляє та реалізує два або більше видів продукції. Основна проблема полягає в тому, як визначити точку беззбитковості кожного виду продукції.

Типова помилка під час вирішення цього проблемного питання полягає в здійсненні розподілу постійних витрат між видами продукції. Для проведення розрахунків застосовують розглянуті раніш формули, додаючи до них показник середньозваженого маржинального доходу. У таких випадках аналіз ускладнюється і ґрунтується на комбінації продажу.

Комбінація продажу – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу. Це співвідношення можна виразити у відсотках або у пропорції виробів (наприклад, 1 до 2).

Для ілюстрації аналізу беззбитковості за умов асортименту розглянемо приклад.

Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції необхідно визначити величину маржинального доходу на одну умовну одиницю.

Приклад. ТОВ "Мрія" виготовляє два види продукції: чоловічі та жіночі рукавиці. Є такі дані про вироби за звітний період (табл. 5.3)

Таблиця 5.3. Показники діяльності ТОВ "Мрія"

| Показники | Рукавиці | | Разом |
|--------------------------------|----------|--------|---------|
| | Чоловічі | Жіночі | |
| Обсяг продажу, одиниць | 60 000 | 40 000 | 100 000 |
| Ціна за одиницю, грн | 15 | 10 | X |
| Змінні витрати на одиницю, грн | 8 | 5 | X |
| Загальні постійні витрати, грн | x | x | 200 000 |

З наведених даних видно, що підприємство має таку комбінацію продажу: 60% загального обсягу продажу становлять рукавиці чоловічі, а решту (40%) – рукавиці жіночі.

Середньозважений маржинальний дохід – сума величини маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу. Комбінація продажу – співвідношення кількості різних видів продукції, реалізованих за звітний період. Тобто:

$$СМД = \sum МД_i \times КП, \quad (5.25)$$

де СМД – середньозважений маржинальний дохід; МД_і – маржинальний дохід і-го виробу; КП – комбінація продажу.

Для розрахунку середньозваженого маржинального доходу скористаємося такими даними:

Таблиця 5.4. Додаткові показники діяльності ТОВ "Мрія"

| <i>Вид продукції</i> | <i>Ціна на одиницю</i> | <i>Змінні витрати на одиницю</i> | <i>Маржинальний дохід на одиницю</i> |
|--------------------------|------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|
| <i>Рукавиці чоловічі</i> | <i>15</i> | <i>8</i> | <i>7</i> |
| <i>Рукавиці жіночі</i> | <i>10</i> | <i>5</i> | <i>5</i> |

$$СМД = (7 \times 0,6) + (5 \times 0,4) = 6,2 \text{ грн.}$$

Існує інший шлях розрахунку середньозваженого маржинального доходу:

$$\text{Середньозважений маржинальний дохід} = \frac{\text{Загальний маржинальний дохід}}{\text{Кількість продукції}}$$

$$СМД = (7 \times 60\,000) + (5 \times 40\,000) : 100\,000 = 6,2 \text{ грн.}$$

Знаючи середньозважений маржинальний дохід та загальні постійні витрати підприємства, обчислимо точку беззбитковості:

$$200\,000 / 6,2 = 32\,258 \text{ одиниць;}$$

$$32\,258 \times 0,6 = 19\,355 \text{ одиниць – рукавиці чоловічі;}$$

$$32\,258 \times 0,4 = 12\,903 \text{ одиниць – рукавиці жіночі.}$$

Отже, для відшкодування всіх витрати підприємство має реалізувати 32 258 одиниць продукції, серед яких рукавиці чоловічі складають 19 355 одиниць, а рукавиці жіночі – 12 903 одиниць.

Аналіз беззбитковості за умов асортименту можна також здійснити за допомогою рівняння. Якщо позначити кількість рукавиць чоловічих через x , то з урахуванням комбінації продажу (0,6:0,4) кількість рукавиць жіночих буде $1,5x$. Виходячи з цього, складемо рівняння:

$$15 \times (1,5x) + 10x = 8 \times (1,5x) + 5x + 200\,000$$

$$22,5x + 10x = 12x + 5x + 200\,000$$

$$15,5x = 200\,000$$

$$X = 12\,903 \text{ одиниць}$$

$$\text{Відповідно } 1,5x = 12\,903 \times 1,5 = 19\,355 \text{ одиниць.}$$

Слід мати на увазі, що можливі й інші комбінації обсягів продажу, за яких ТОВ "Мрія" буде беззбитковим. Для цього припустимо, що товариство виготовлятиме лише рукавиці чоловічі. Тоді точка беззбитковості становить:

$$200\,000 / 7 = 28\,571 \text{ одиниця.}$$

Якщо підприємство буде виготовляти лише рукавиці жіночі, точка беззбитковості становитиме:

$$200\,000 / 5 = 40\,000 \text{ одиниць.}$$

Виходячи з цього, побудуємо графік, на якому на осі Y відобразимо беззбитковий обсяг продажу рукавиць чоловічих, а на осі X – обсяг продажу рукавиць жіночих.

Наведена методика аналізу залежить від поточної й фіксованої комбінації продажу. Якщо змінюється комбінація продажу, то змінюються й результати аналізу. Розглянутий підхід до аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" за умов асортименту передбачає, що всі постійні витрати є непрямыми щодо конкретних видів продукції.

5.7. Аналіз чутливості прибутку: сценарний аналіз «що-якщо».

Класичний CVP-аналіз базується на низці припущень про сталість ключових факторів, таких як ціна, рівень витрат та обсяг продажів. Однак у реальному бізнес-середовищі ці фактори постійно змінюються під впливом ринкових умов та управлінських рішень. **Аналіз чутливості** – це інструмент, який розширює можливості CVP-аналізу, дозволяючи оцінити, наскільки чутливим є прибуток до змін у цих ключових припущеннях. По суті, це техніка сценарного моделювання, яка відповідає на питання формату «а що, якщо?..».

Аналіз чутливості (Sensitivity Analysis) – це процес дослідження того, як зміни в одному або кількох вихідних параметрах CVP-моделі (ціні, змінних витратах, постійних витратах або обсязі продажів) вплинуть на кінцевий результат (операційний прибуток або точку беззбитковості).

Основне призначення аналізу чутливості в системі контролінгу:

- 1) Оцінка ризиків** дозволяє зрозуміти, які фактори мають найбільший вплив на фінансовий результат. Якщо незначна зміна ціни призводить до суттєвого падіння прибутку, це свідчить про високий ризик.
- 2) Підтримка прийняття рішень** надає керівництву кількісну оцінку наслідків різних управлінських рішень. Наприклад, дозволяє розрахувати, на скільки потрібно збільшити продажі, щоб компенсувати зниження ціни.
- 3) Підвищення гнучкості планування:** замість одного статичного бюджету компанія може розробити кілька сценаріїв (оптимістичний, песимістичний, реалістичний), що дозволяє краще підготуватися до можливих змін ринкової ситуації.

Практичне застосування: сценарний аналіз «що-якщо». Аналіз чутливості реалізується через розрахунок та порівняння кількох сценаріїв. Розглянемо його застосування на прикладі.

Приклад. Ціна за одиницю – 100 грн, змінні витрати на одиницю – 60 грн, постійні витрати – 80 000 грн, маржинальний прибуток на одиницю 40 грн. $(100 - 60)$, точка беззбитковості – 2000 одиниць $(80\ 000 / 40)$.

Сценарій 1. «Що якщо... ми знизимо ціну на 10% для залучення клієнтів?»

Нова ціна: $100\ \text{грн} \times 0,9 = 90\ \text{грн}$.

Новий маржинальний прибуток на одиницю: $90\ \text{грн} - 60\ \text{грн} = 30\ \text{грн}$.

Нова точка беззбитковості: $80\ 000\ \text{грн} / 30\ \text{грн/од.} \approx 2\ 667\ \text{одиниць}$.

Висновок для менеджера: Зниження ціни на 10% вимагатиме збільшення обсягу продажів на 667 одиниць (+33%) лише для того, щоб вийти «в нуль». Керівництво має оцінити, чи є такий ріст продажів реалістичним.

Сценарій 2. «Що якщо... постачальник підніме ціну на сировину, і наші змінні витрати зростуть до 65 грн/од.?»

Нові змінні витрати: 65 грн.

Новий маржинальний прибуток на одиницю: $100\ \text{грн} - 65\ \text{грн} = 35\ \text{грн}$.

Нова точка беззбитковості: $80\ 000\ \text{грн} / 35\ \text{грн/од.} \approx 2\ 286\ \text{одиниць}$.

Висновок для менеджера: Зростання змінних витрат на 5 грн збільшує точку беззбитковості на 286 одиниць. Компанії потрібно або продавати більше, або шукати шляхи компенсації (наприклад, піднімати ціну чи скорочувати інші витрати).

Сценарій 3. «Що якщо... ми збільшимо витрати на рекламу (постійні витрати) на 12 000 грн, щоб збільшити продажі?»

Нові постійні витрати: 80 000 грн + 12 000 грн = 92 000 грн.

Маржинальний прибуток на одиницю залишається незмінним: 40 грн.

Нова точка беззбитковості: 92 000 грн / 40 грн/од. = 2 300 одиниць.

Висновок для менеджера: Щоб ця інвестиція в рекламу окупилася (просто покрила сама себе), необхідно продати додатково $(2300 - 2000) = 300$ одиниць. Будь-який продаж понад 2300 одиниць буде генерувати прибуток. Це дає чіткий критерій для оцінки ефективності рекламної кампанії.

Операційний важіль як міра чутливості

Для узагальненої оцінки чутливості прибутку до зміни обсягу продажів використовують показник **операційного важеля (левериджу)**.

Операційний важіль (Operating Leverage) – це співвідношення між темпами приросту маржинального прибутку та темпами приросту операційного прибутку. Він показує, на скільки відсотків зміниться операційний прибуток при зміні обсягу реалізації на 1%.

Сила операційного важеля =

Загальний маржинальний прибуток / Операційний прибуток

Інтерпретація. Якщо сила операційного важеля дорівнює 5, це означає, що зростання продажів на 10% призведе до зростання прибутку на $5 \times 10\% = 50\%$. Водночас це свідчить про високий ризик: падіння продажів на 10% призведе до падіння прибутку на 50%. Чим вища частка постійних витрат у загальній структурі, тим більша сила операційного важеля і тим більш чутливим є прибуток до коливань обсягу продажів.

Тож, аналіз чутливості та операційного важеля перетворюють CVP-аналіз із простого інструменту розрахунку на потужну систему сценарного моделювання, що дозволяє оцінювати ризики та приймати більш виважені управлінські рішення.

Висновки до лекції.

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» (CVP-аналіз) є одним з найпотужніших інструментів оперативного контролінгу, що дозволяє моделювати фінансові наслідки управлінських рішень, пов'язаних зі зміною обсягів діяльності та витрат. Водночас, його ефективність та точність повністю залежать від дотримання низки базових припущень, таких як лінійність поведінки витрат і доходів та сталість ключових факторів у межах релевантного діапазону, що необхідно враховувати при інтерпретації результатів.

Фундаментальним елементом CVP-аналізу є концепція маржинального прибутку, який розглядається як внесок кожної проданої одиниці продукції на покриття постійних витрат та подальше формування операційного прибутку.

Розрахунок як абсолютного значення маржинального прибутку, так і його коефіцієнта є основою для всіх подальших обчислень .

Основне практичне призначення CVP-аналізу полягає у визначенні ключових орієнтирів діяльності: точки беззбитковості як мінімального рівня виживання підприємства, та обсягу продажів, необхідного для досягнення запланованого цільового прибутку. Для цього використовуються як точні математичні методи (метод рівнянь, маржинальний метод), так і наочні графічні методи .

Можливості CVP-аналізу виходять за межі статичних розрахунків завдяки аналізу чутливості, який у форматі «що-якщо» дозволяє оцінити вплив зміни цін, витрат чи обсягів на фінансовий результат. Такі показники, як запас фінансової міцності та операційний важіль, є кількісними індикаторами бізнес-ризиків, пов'язаного зі структурою витрат підприємства .

В умовах багатоменклатурного виробництва застосування CVP-аналізу ускладнюється, оскільки різні продукти мають різну прибутковість. Проблема вирішується шляхом розрахунку середньозваженого маржинального доходу, що базується на ключовому припущенні про сталість комбінації (структури) продажів.

Питання для перевірки знань здобувачів:

1. Дайте визначення аналізу «витрати-обсяг-прибуток» (CVP-аналізу) та назовіть його основне призначення в системі контролінгу .
2. Назвіть та коротко поясніть 3-4 базові припущення, на яких ґрунтується CVP-аналіз .
3. Що таке маржинальний прибуток і яка його економічна суть? Наведіть формулу розрахунку на одиницю продукції .
4. Для чого використовується коефіцієнт маржинального прибутку і як він розраховується ?
5. Дайте визначення точки беззбитковості та напишіть формулу її розрахунку в натуральних одиницях за допомогою маржинального методу .
6. Напишіть формулу для розрахунку обсягу реалізації (в грошових одиницях), необхідного для досягнення цільового прибутку .
7. Як враховується податок на прибуток при плануванні обсягу реалізації для отримання бажаного **чистого** прибутку ?
8. Які три основні лінії будуються на графіку беззбитковості і що означає точка перетину лінії доходу та лінії повних витрат ?
9. Як на графіку беззбитковості визначаються зони прибутку та збитків ?
10. У чому полягає сутність аналізу чутливості прибутку та як він реалізується на практиці ?
11. Дайте визначення «запасу фінансової міцності» та поясніть його значення для оцінки ризиків підприємства .
12. Що показує операційний важіль (леверидж) і як він пов'язаний зі структурою витрат підприємства ?
13. У чому полягає основна проблема проведення CVP-аналізу для багатоменклатурного виробництва ?
14. Що таке «комбінація продажу» та «середньозважений маржинальний дохід» ?

15. Яке ключове припущення робиться при розрахунку точки беззбитковості для асортименту продукції?

Джерела

Список використаних джерел до теми 5.

1. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навчальний посібник*. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Бенько М. М. Застосування CVP-аналізу для прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності. *Економіка та суспільство*. 2017. № 10. С. 455–460.
3. Голов С. Ф. *Управлінський облік: підручник*. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
4. Гриневич О. В., Колос І. В. CVP-аналіз у системі антикризового управління підприємством. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 35. С. 268–273.
5. Давидович І. Є. *Контролінг: навчальний посібник*. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 552 с.
6. Королюк Ю. Г., Кір'янова І. О. Маржинальний аналіз як інструмент обґрунтування управлінських рішень. *Молодий вчений*. 2018. № 11 (63). С. 764–767.
7. Лень В. С. *Управлінський облік: навч. посіб. / 2-е вид., випр.* Київ: Знання-Прес, 2006. 317 с.
8. Нападовська Л.В. *Управлінський облік: підручник / 2-ге вид., доопрац. та допов.* Київ: КНТЕУ, 2010. 647с.
9. Олійник О. В. Моделювання поведінки витрат у CVP-аналізі. *Економічний аналіз: зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету*. 2016. Т. 25, № 2. С. 223–229.
10. Партин Г.О. *Управлінський облік: підручник / Г.О.Партин та ін.* Львів: Вид-во Львів.політехніки, 2013. 279 с.
11. Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алєйніков А. А., Макухін Г. А. *Управління витратами підприємства: навчальний посібник*. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.
12. Савченко В. І. *Економічний аналіз: навчальний посібник*. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 288 с.
13. Сльозко Т. М. Застосування аналізу «витрати-обсяг-прибуток» в управлінні аграрними підприємствами. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. 2015. № 3. С. 135–139.
14. Ткаченко Н. М. *Бухгалтерський фінансовий та управлінський облік на підприємствах України: підручник. 8-ме вид., допов. і перероб.* Київ: Алерта, 2018. 990 с.
15. Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Суліменко Ю. Ю. *Фінансовий аналіз: підруч. для студ. вищ. навч. закл. Житомир. нац. агроєкол. ун-т. Вид. 5-е, допов.* Житомир: Рута, 2012. 608 с.

ТЕМА 6. БЮДЖЕТУВАННЯ ТА ЙОГО МОЖЛИВОСТІ В КОНТРОЛІНГУ

Мета лекції

навчальна: сформувати у здобувачів комплексне розуміння бюджетування як ключового інструменту контролінгу; ознайомити з поняттям, класифікацією та видами бюджетів (статичних, гнучких); розглянути організаційні аспекти, методи та етапи бюджетного процесу, а також процедури контролю виконання бюджетів та аналізу відхилень:

розвиваюча: розвивати навички системного мислення для розуміння бюджетування як інтегрованого процесу; формувати практичні вміння з вибору методів бюджетування та організації бюджетного циклу; розвивати аналітичні здібності для проведення аналізу відхилень та виявлення їх причин

Ключові поняття та терміни: Бюджетування, бюджет, стратегічне планування, оперативне планування, інструмент управлінського контролю, функції бюджетування, інфраструктура бюджетування, аналітичний компонент, обліковий компонент, організаційний компонент, програмно-технічний компонент, класифікація бюджетів, операційні бюджети, фінансові бюджети, головний (генеральний) бюджет, бюджет капітальних інвестицій, статичний бюджет, гнучкий бюджет, бюджетний комітет, центри фінансової відповідальності, бюджетний регламент, бюджетний період, інкрементне бюджетування, бюджетування «з нуля», ковзне бюджетування, підхід «згори – вниз», підхід «знизу – вгору», бюджетний цикл, аналіз відхилень, бюджетний контроль.

План лекції відповідно до стислого змісту:

6.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю. Інфраструктурні елементи бюджетування.

6.2. Поняття бюджету, класифікація та види бюджетів.

6.3. Організаційні аспекти бюджетування на підприємстві.

6.4. Методи бюджетування в організаційному аспекті.

6.5. Підходи до організації бюджетування як процесу.

6.6. Порядок складання і узгодження бюджетів. Бюджетний цикл та стадії бюджетного процесу.

6.7. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень.

6.8. Процес бюджетного контролю.

6.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю. Інфраструктурні елементи бюджетування.

Планування є однією з фундаментальних функцій менеджменту, яка полягає у визначенні цілей діяльності підприємства на майбутнє та розробці шляхів їх досягнення. Залежно від часового горизонту та рівня деталізації, процес планування прийнято поділяти на кілька рівнів:

1) Стратегічне планування – це планування найвищого рівня, що охоплює довгостроковий горизонт (зазвичай 3-5 років і більше). На цьому етапі формулюється місія компанії, визначаються її довгострокові цілі, ринки,

на яких вона буде працювати, та ключові конкурентні переваги. Стратегічний план відповідає на питання: «Куди ми йдемо і ким хочемо стати?».

2) Тактичне планування – це середньострокове планування (1-3 роки), яке конкретизує стратегічні цілі. На цьому рівні розробляються плани для окремих бізнес-напрямків, інвестиційні проекти, маркетингові програми.

3) Оперативне (поточне) планування – це короткострокове планування (до 1 року), що деталізує тактичні плани до рівня конкретних завдань для підрозділів на найближчий місяць, квартал, рік.

Бюджетування є ключовим інструментом саме **оперативного планування**. Це процес, який переводить плани з якісних описів та натуральних показників у єдиний вартісний, грошовий вимір. Бюджет — це фінансовий вираз оперативного плану підприємства на майбутній період.

Бюджетування є значно ширшим поняттям, ніж просто фінансове планування. В системі контролінгу це комплексна управлінська технологія, що виконує низку найважливіших функцій, які перетворюють його на потужний інструмент управлінського контролю:

1) Планування та координація. Бюджет змушує менеджерів заздалегідь продумувати свої дії та узгоджувати їх з іншими підрозділами, створюючи єдиний, збалансований план діяльності.

2) Мотивація. Чіткі бюджетні показники стають основою для системи мотивації керівників та персоналу, стимулюючи їх до досягнення поставлених цілей та раціонального використання ресурсів.

3) Контроль та оцінка. Бюджет виступає еталоном, з яким порівнюються фактичні результати. Аналіз відхилень дозволяє оперативно виявляти проблеми та оцінювати ефективність роботи.

4) Комунікація та навчання. Бюджетний процес забезпечує обмін інформацією між різними рівнями управління та змушує менеджерів нефінансових підрозділів мислити економічними категоріями.

Бюджетування є не просто одним із завдань контролінгу, а його **центральним операційним інструментом та основою всієї системи**. Якщо контролінг — це навігаційна система підприємства, що допомагає рухатися до поставлених цілей, то бюджетування — це процес прокладання детального маршруту на карті та подальшого відстеження руху по ньому.

Значення бюджетування для реалізації функцій контролінгу розкривається в кількох ключових аспектах:

1) Інструмент перетворення стратегії на конкретні дії. Контролінг покликаний поєднувати стратегічний та оперативний рівні управління. Саме бюджетування слугує тим мостом, який переводить довгострокові стратегічні цілі (наприклад, «збільшити частку ринку на 5% за 3 роки») у конкретні, вимірювані та фінансово забезпечені завдання на найближчий рік (наприклад, «затвердити бюджет на маркетингові заходи в розмірі X грн» та «встановити план продажів у Y одиниць»).

2) Основа для координації діяльності. Однією з головних функцій контролінгу є координація роботи різних підрозділів для уникнення ситуації, коли

локальні інтереси шкодять загальному результату. Бюджетний процес змушує керівників відділів маркетингу, виробництва, закупівель, логістики та фінансів узгоджувати свої плани між собою. **Головний (генеральний) бюджет** стає єдиним скоординованим планом дій для всього підприємства, а служба контролінгу виступає модератором цього процесу.

3) Еталон для контролю та аналізу відхилень. Функція контролю є невід'ємною частиною контролінгу. Бюджет виступає тим **еталоном (бенчмарком)**, з яким порівнюються фактичні результати діяльності. Без затвердженого бюджету процес контролю втрачає сенс, оскільки немає об'єктивної бази для порівняння. Аналіз відхилень «план-факт» є щоденною роботою контролера, що дозволяє вчасно сигналізувати про проблеми.

4) Інструмент делегування повноважень та оцінки ефективності. Контролінг допомагає будувати ефективну організаційну структуру. Бюджетування є практичним механізмом для реалізації **управління за центрами відповідальності**. Кожному керівнику підрозділу (центру витрат, прибутку) делегується не лише право керувати, а й відповідальність за виконання бюджету. Таким чином, бюджет стає об'єктивним критерієм для оцінки ефективності роботи менеджерів.

5) Інструмент мотивації персоналу. Бюджетні показники є основою для розробки систем матеріального стимулювання (KPI та бонусів). Чітке розуміння того, як виконання бюджету впливає на винагороду, є потужним мотиваційним фактором для персоналу на всіх рівнях.

6) Інформаційна база для прийняття рішень. Процес складання бюджету вимагає збору та аналізу величезного масиву інформації про всі аспекти діяльності підприємства. Ця структурована інформація в подальшому використовується службою контролінгу для підтримки прийняття поточних управлінських рішень.

Тож, у сфері контролінгу бюджетування є не технічною процедурою складання кошторисів, а **ключовою управлінською технологією**, яка інтегрує планування, координацію, мотивацію та контроль, перетворюючи стратегічні наміри керівництва на керований та вимірюваний процес досягнення результатів.

Інфраструктура процесу бюджетування. Для того, щоб процес бюджетування був ефективним, а не формальним, він повинен спиратися на добре продуману та налагоджену інфраструктуру. Інфраструктура бюджетування як процесу включає аналітичний, обліковий, організаційний та програмно-технічний компоненти.

1) Аналітичний компонент – це сукупність методів, моделей та прийомів, що використовуються для розрахунку бюджетних показників. До цього компоненту належать:

- Методи класифікації витрат (поділ на постійні та змінні).
- Методи прогнозування (наприклад, прогнозування обсягів продажів).
- CVP-аналіз для визначення беззбитковості та планування прибутку.
- Нормативний метод для розрахунку потреби в ресурсах.

2) Обліковий компонент: Це інформаційний фундамент бюджетування. Ефективний бюджетний процес неможливий без налагодженої системи **управлінського обліку**, яка здатна надавати достовірну та своєчасну інформацію про

фактичні доходи та витрати в розрізі необхідної аналітики (наприклад, по центрах відповідальності, продуктах, клієнтах).

3) Організаційний компонент: Це сукупність правил та суб'єктів, що забезпечують функціонування бюджетного процесу.

- **Фінансова структура.** Підприємство поділяється на **центри фінансової відповідальності (ЦФВ)** — центри витрат, доходу, прибутку та інвестицій. Кожен ЦФВ має свого відповідального керівника та власний бюджет.
- **Бюджетний комітет.** Спеціальний колегіальний орган (постійний або тимчасовий), який керує всім бюджетним процесом: встановлює цілі, розглядає та узгоджує бюджети, вирішує конфлікти.
- **Бюджетний регламент.** Основний нормативний документ, що детально описує всі процедури бюджетування: етапи, терміни, формати бюджетів, відповідальних осіб та порядок взаємодії між ними.

4) Програмно-технічний компонент: Це інструменти, що використовуються для автоматизації бюджетного процесу. Їх складність залежить від розміру та потреб компанії:

- **Табличні процесори (MS Excel):** Найпростіший та найдоступніший інструмент, підходить для невеликих підприємств, але має суттєві недоліки (ризик помилок, складність консолідації, проблеми з розмежуванням доступу).
- **Комплексні ERP-системи (Enterprise Resource Planning):** Системи на кшталт SAP, Oracle, Microsoft Dynamics містять вбудовані модулі для бюджетування, які інтегровані з даними бухгалтерського та управлінського обліку.
- **Спеціалізоване програмне забезпечення (EPM/CPM-системи):** Програми, спеціально створені для завдань бюджетування, фінансового планування, консолідації та бізнес-аналізу (наприклад, Oracle Hyperion Planning, IBM Planning Analytics).

Лише за умови гармонійного розвитку всіх чотирьох компонентів інфраструктури бюджетування перетворюється з формальної процедури на реальний та дієвий інструмент управління.

6.2. Поняття бюджету, класифікація та види бюджетів.

У системі контролінгу **бюджет** – це детальний, кількісно визначений план діяльності підприємства або його окремих підрозділів на майбутній звітний період, виражений у вартісних (грошових) та/або натуральних показниках. Це не просто прогноз чи орієнтир, а формалізований, затверджений документ, який координує всі аспекти діяльності та є обов'язковим до виконання.

Ключовими характеристиками бюджету є:

- Кількісний вираз. Усі цілі та завдання представлені у вигляді конкретних цифр.
- Орієнтація на майбутнє. Бюджет завжди складається на майбутній період.
- Цільовий характер. Він розробляється для досягнення конкретних цілей.
- Ресурсне обґрунтування. Бюджет показує не лише планові результати, а й ресурси, необхідні для їх досягнення.

Класифікація та види бюджетів

Існує велика кількість різноманітних бюджетів. Для їх систематизації та розуміння взаємозв'язків використовують класифікацію за різними ознаками.

1) Класифікація за колом охоплення операцій та рівнем відповідальності. Це ключова класифікація, що показує ієрархію бюджетів на підприємстві.

1.1) Функціональні бюджети (бюджети підрозділів) – це бюджети, що складаються для окремих функцій, операцій або центрів відповідальності. Вони деталізують плани конкретних напрямків діяльності. Сукупність цих бюджетів також називають **операційним бюджетом**. До них належать:

- Бюджет продажів відправна точка всього процесу бюджетування. Показує, скільки продукції та на яку суму планується реалізувати.
- Бюджет виробництва визначає, скільки продукції необхідно виробити для забезпечення планових продажів та підтримки необхідного рівня запасів.
- Бюджет прямих матеріальних витрат розраховує потребу в сировині та матеріалах.
- Бюджет прямих витрат на оплату праці визначає затрати робочого часу та фонду оплати праці.
- Бюджет загальновиробничих витрат планує непрямі виробничі витрати.
- Бюджет адміністративних та збутових витрат: Планує витрати, не пов'язані з виробництвом.

1.2) Зведений (головний, генеральний) бюджет – це інтегрований фінансовий план для всього підприємства, який узагальнює та координує всі функціональні бюджети. Він є вершиною системи бюджетування і складається з двох основних частин:

Зведений операційний бюджет об'єднує всі функціональні бюджети і завершується складанням **бюджету доходів і витрат** (прогнозного звіту про фінансові результати).

Зведений фінансовий бюджет включає **бюджет руху грошових коштів** (для управління ліквідністю) та **прогнозний баланс** (що показує очікуваний фінансовий стан підприємства на кінець періоду).

2) Класифікація за призначенням та колом охоплення. Це ключова класифікація, що показує ієрархію та склад бюджетної системи підприємства. Вершиною цієї системи є **головний (генеральний) бюджет**, який об'єднує всі інші. Він складається з бюджетів, згрупованих за призначенням.

2.1) Операційні (функціональні) бюджети: Це група бюджетів, що описують основну, доходутоворюючу діяльність підприємства. Вони деталізують плани для окремих функцій або центрів відповідальності. До них належать:

- Бюджет продажів.
- Бюджет виробництва.
- Бюджети затрат ресурсів.
- Бюджети невиробничих витрат.

2.2) Фінансові бюджети: Ці бюджети узагальнюють результати всіх операційних бюджетів у грошовій формі та відображають загальний фінансовий план підприємства. Основні фінансові бюджети:

- Бюджет доходів і витрат (Прогнозний звіт про фінансові результати) показує плановий прибуток або збиток за період.

- Бюджет руху грошових коштів (Cash Flow Budget) планує надходження та вибуття грошей, дозволяє управляти ліквідністю.
- Прогнозний баланс показує очікувану структуру активів, капіталу та зобов'язань на кінець бюджетного періоду.

2.3) Бюджет капітальних інвестицій – це окремий, зазвичай довгостроковий план, що визначає потреби підприємства в інвестиціях в основні засоби та нематеріальні активи (придбання нового обладнання, будівництво тощо). Він пов'язаний зі стратегією компанії, і дані з нього є вхідною інформацією для складання поточних фінансових бюджетів.

3) Класифікація за гнучкістю. Цей поділ є надзвичайно важливим для цілей контролю та аналізу відхилень.

3.1) Статичний (жорсткий) бюджет: Складається для **одного** запланованого рівня ділової активності і не змінюється протягом бюджетного періоду. Він є корисним для планування, але непридатний для коректної оцінки ефективності, якщо фактичний обсяг діяльності відхилився від планового.

3.2) Гнучкий бюджет: Складається для **діапазону** можливих рівнів ділової активності або коригується на фактично досягнутий обсяг діяльності. Він дозволяє розрахувати, якими *повинні були бути* витрати при фактичному обсязі виробництва. Саме гнучкий бюджет є еталоном для аналізу відхилень по витратах.

3) Класифікація за часовим горизонтом:

3.1) Довгострокові (стратегічні) бюджети: Складаються на період понад один рік (бюджет капітальних інвестицій, стратегічні фінансові плани).

3.2) Короткострокові (поточні, оперативні) бюджети: Складаються на період до одного року (головний бюджет підприємства), найчастіше з розбивкою по кварталах та місяцях.

Розуміння цих класифікацій дозволяє службі контролінгу побудувати комплексну та логічно пов'язану систему бюджетування, яка охоплює всі аспекти діяльності підприємства та слугує надійною основою для управління.

6.3. Організаційні аспекти бюджетування на підприємстві.

Ефективність бюджетування як інструменту контролінгу залежить не лише від правильно обраних методів розрахунку, а й від чіткої організації самого процесу. Створення дієвої системи бюджетування вимагає побудови відповідної організаційної інфраструктури, яка включає визначення учасників процесу, розробку правил та регламентів, а також вибір оптимального підходу до складання бюджетів.

Типова структура управління процесом бюджетування.

У процесі бюджетування на підприємстві задіяні співробітники та органи управління різних рівнів, кожен з яких виконує свою унікальну роль, формуючи ієрархію відповідальності.

1) Вище керівництво (генеральний директор, рада директорів) визначає стратегічні цілі та ключові фінансові орієнтири на бюджетний період (наприклад, цільовий прибуток, рентабельність, ліміти інвестицій). Здійснює фінальне

затвердження головного бюджету, надаючи йому статус закону для підприємства.

2) Бюджетний комітет – це центральний колегіальний орган, що координує та керує всім бюджетним процесом. Він може бути як постійно діючим, так і тимчасовим (створюється на час бюджетної кампанії).

- **Склад:** Зазвичай до комітету входять фінансовий директор (який часто є головою), керівник служби контролінгу, а також керівники ключових функціональних напрямків (виробництво, маркетинг, логістика).
- **Основні функції:** розробка графіку бюджетного процесу, встановлення загальних правил та лімітів, розгляд та узгодження бюджетів підрозділів, вирішення конфліктів та суперечок між ними, подання зведеного бюджету на остаточне затвердження вищому керівництву.

3) Служба контролінгу (або бюджетний відділ) виступає як методологічний, адміністративний та аналітичний центр усього процесу. Контролери розробляють бюджетні форми та регламенти, надають менеджерам необхідну інформацію для розрахунків, консультують їх, перевіряють та консолідують окремі бюджети в єдиний головний бюджет, а згодом аналізують відхилення.

4) Керівники центрів фінансової відповідальності (ЦФВ) – лінійні менеджери (начальники цехів, відділів, керівники філій), які є головними учасниками та виконавцями процесу. Саме вони складають проекти бюджетів для своїх підрозділів, захищають їх перед бюджетним комітетом і несуть відповідальність за їх виконання.

Ключовими елементами організаційної інфраструктури для впорядкування процесу бюджетування та чіткого розподілу відповідальності є:

- **Фінансова структура** – це основа всієї системи. Підприємство поділяється на **центри фінансової відповідальності (ЦФВ)** – окремі підрозділи, керівники яких мають повноваження приймати рішення і несуть відповідальність за певні фінансові показники (центри витрат, доходу, прибутку, інвестицій).
- **Бюджетний регламент** – це основний нормативний документ, що є «конституцією» бюджетного процесу на підприємстві. Він детально описує цілі бюджетування, склад та повноваження бюджетного комітету, фінансову структуру, формати всіх бюджетних форм, **бюджетний календар** (детальний графік з термінами), а також порядок узгодження, затвердження та коригування бюджетів.

Бюджетний період – це проміжок часу, для якого складається бюджет і протягом якого вимірюється його виконання.

- **Тривалість:** Найчастіше бюджетний період дорівнює одному фінансовому року. Цей річний бюджет є основою оперативного управління. Для цілей більш детального контролю та аналізу річний бюджет обов'язково розбивається на коротші проміжки — квартали та місяці.
- **Безперервне (ковзне) бюджетування:** Деякі компанії використовують модель безперервного бюджетування. Її суть полягає в тому, що бюджет постійно оновлюється. Наприклад, наприкінці кожного кварталу до

бюджету додається новий квартал. Таким чином, підприємство завжди має детальний, затверджений план на 12 місяців уперед. Цей підхід робить планування більш гнучким та адекватним до ринкових змін, хоча і є більш трудомістким.

Керівництво з бюджетування – це документ, що визначає склад інформації, необхідної для складання бюджетів, осіб, відповідальних за збирання, узагальнення та передачу цієї інформації, а також терміни виконання відповідних бюджетних процедур. Типова структура та зміст керівництва з бюджетування подано в табл. 6.1.

Таблиця 6.2. Типова структура керівництва з бюджетування

| Розділ | Зміст |
|--|--|
| Передмова | Описується в загальних рисах міся діяльності підприємства. Передмова, як правило, є прерогативою генерального (або виконавчого) директора підприємства |
| Мета | Пояснюється необхідність бюджетного планування та контролю |
| | Розкривається завдання кожної стадії бюджетного процесу |
| | Встановлюється взаємозв'язок з довгостроковим плануванням |
| Організаційна структура й відповідальність | Подається структура підприємства, що надає інформацію про посади, відповідальність та взаємозв'язки |
| | Уточнюються посади та прізвища осіб, відповідальних за складання та зберігання поточних бюджетів |
| Основні бюджети і взаємозв'язок | Встановлюється перелік основних бюджетів та їх взаємозв'язок |
| | Даються пояснення щодо ключових бюджетів (бюджет продажу, бюджет грошових коштів, балансовий бюджет тощо) |
| Розробка бюджетів | Затверджується склад бюджетного комітету |
| | Встановлюється послідовність складання бюджетів |
| | Розробляється графік підготовки та надання бюджетів |
| Облікові процедури | Уточнюються прізвище та функції виконавців |
| | Привласнюються кодифікатори |
| | Розробляються зразки форм бюджетів та графік облікових процедур |

Правильно вибудовані організаційні аспекти, включаючи чітку структуру керівництва, регламентацію процесу та визначення оптимального бюджетного періоду, перетворюють бюджетування з формальної бюрократичної процедури на живий та дієвий інструмент управління.

6.4. Методи бюджетування в організаційному аспекті.

Після визначення організаційної структури та учасників бюджетного процесу, наступним ключовим рішенням є вибір **методу бюджетування**. Метод визначає саму логіку та філософію розрахунку бюджетних показників: чи будуть вони базуватися на минулому досвіді, чи вимагатимуть повного обґрунтування з нуля, чи будуть постійно оновлюватися, дивлячись у майбутнє.

Розглянемо три основні методи, що відповідають за організацію бюджетного процесу.

1) Бюджетування через прирощення (інкрементне бюджетування) – це найбільш традиційний, простий та поширений метод складання бюджету.

Сутність. Бюджет на наступний період розраховується шляхом коригування фактичних показників або бюджету попереднього періоду на певний індекс або відсоток. Зазвичай, враховується очікуваний рівень інфляції, заплановане зростання обсягів продажів чи інші фактори. Формула є простою:

Бюджет нового періоду = Показник минулого періоду × (1 + % приросту).

Переваги:

- Простота та швидкість. Не вимагає складних розрахунків та глибокого аналізу.
- Стабільність та зрозумілість. Процес є легким для розуміння менеджерами, не викликає значних конфліктів та забезпечує стабільне фінансування підрозділів.
- Низькі трудозатрати. Потребує мінімального залучення персоналу та часу.

Недоліки:

- Головний недолік – перенесення минулих недоліків у майбутнє. Цей метод не ставить під сумнів доцільність існуючих витрат. Якщо в минулому році діяльність була неефективною, ця неефективність автоматично закладається в бюджет наступного року, ще й з індексацією.
- Демотивує до оптимізації. У менеджерів немає стимулу шукати шляхи скорочення витрат, оскільки це призведе до зменшення їхнього бюджету в майбутньому.
- Сприяє ментальності «витратити все до кінця року»: Керівники підрозділів намагаються повністю використати свій бюджет, навіть на недоцільні цілі, щоб у наступному році його не зменшили.

2) Бюджетування «з нуля» (Zero-Base Budgeting, ZBB). Метод є повною протилежністю інкрементному і базується на принципі, що минулий досвід не є виправданням для майбутніх витрат.

Сутність. При складанні бюджету кожна стаття витрат і кожна програма чи вид діяльності повинні бути обґрунтовані з нуля, так, ніби вони впроваджуються вперше. Менеджери мають довести необхідність та економічну доцільність кожної запланованої гривні.

Процес зазвичай включає розробку «пакетів рішень» для кожної діяльності (мінімальний рівень, поточний, розширений), їх ранжування за пріоритетністю та фінансування найбільш важливих пакетів у межах наявних ресурсів.

Переваги:

- Висока ефективність у виявленні зайвих витрат. Дозволяє ідентифікувати та ліквідувати неефективні, застарілі або дублюючі функції та процеси.
- Раціональний розподіл ресурсів. Кошти спрямовуються на найбільш пріоритетні напрямки, що відповідають стратегічним цілям компанії.
- Підвищення відповідальності менеджерів. Змушує керівників глибоко аналізувати діяльність своїх підрозділів та шукати шляхи її оптимізації.

Недоліки:

- Надзвичайна трудомісткість: Процес є дуже складним, тривалим та вимагає величезних затрат часу як від контролерів, так і від лінійних менеджерів.

- Висока ймовірність конфліктів: Менеджери змушені конкурувати за ресурси та захищати свої підрозділи, що може створювати напружену атмосферу в колективі.
- Непрактичність щорічного застосування: Через складність, застосовувати ZBV до всієї компанії щороку недоцільно. Зазвичай його використовують періодично (раз на 3-5 років) або для окремих підрозділів (частіше для адміністративних та сервісних, аніж для виробничих).

3) Метод безперервного (ковзного) бюджетування (Rolling Budgeting).

Цей метод фокусується не стільки на способі розрахунку цифр, скільки на управлінні бюджетним періодом.

Сутність. Це динамічний підхід, при якому бюджет постійно оновлюється та продовжується в майбутнє. Класична модель – це **ковзний бюджет на 12 місяців**. Наприкінці кожного місяця (або кварталу), що минув, він вилучається з плану, а натомість додається новий місяць (або квартал) у кінці бюджетного періоду.

Переваги:

- Актуальність та реалістичність. Бюджет завжди є актуальним, оскільки регулярно переглядається з урахуванням останніх змін ринкової ситуації та внутрішніх показників.
- Стратегічна орієнтація. Змушує менеджерів постійно думати про майбутнє та планувати на рік уперед, а не лише до кінця поточного фінансового року.
- Зменшення авралу наприкінці року. Бюджетування перетворюється на безперервний, рутинний процес, що дозволяє уникнути традиційного «бюджетного марафону» восени.

Недоліки:

- Високі трудовозатрати протягом усього року: Вимагає постійної залученості менеджерів та служби контролінгу в процес планування, що може призвести до «втоми від бюджетування».
- Складність в організації та автоматизації.

На практиці підприємства часто використовують **гібридний підхід**, комбінуючи різні методи: наприклад, інкрементний – для стабільних виробничих витрат, бюджетування «з нуля» — для перегляду витрат на маркетинг чи R&D, а ковзне планування – для прогнозування продажів та грошових потоків.

6.5. Підходи до організації бюджетування як процесу.

Організація процесу бюджетування на підприємстві визначає напрямок інформаційних потоків, ступінь централізації управлінських рішень та рівень залученості менеджерів різних ланок у планування. Вибір конкретного підходу впливає на швидкість, точність та реалістичність бюджетів, а також на мотивацію персоналу до їх виконання. В теорії та практиці контролінгу виділяють три основні підходи до організації цього процесу.

1) Підхід «згори – вниз» (директивне або централізоване бюджетування). Це найбільш жорсткий та централізований підхід до планування.

Сутність. Процес починається на найвищому рівні управління. Топ-менеджмент компанії, виходячи зі стратегічних цілей, самостійно розробляє ключові бюджетні показники (цільовий прибуток, обсяг продажів, ліміти витрат). Після цього ці показники у директивному порядку «спускаються» до нижчих рівнів управління як завдання, обов'язкові до виконання. Роль керівників підрозділів зводиться до деталізації отриманих завдань та розробки планів щодо їх досягнення.

Переваги:

- Висока швидкість складання бюджету: Процес не вимагає тривалих узгоджень та ітерацій.
- Забезпечення повної відповідності стратегії: Бюджети підрозділів гарантовано відповідають загальним стратегічним цілям підприємства.
- Сильна координація: Управління всім процесом з єдиного центру полегшує координацію.

Недоліки:

- Низька мотивація та відповідальність виконавців. Менеджери на місцях сприймають бюджет як нав'язаний згори, не відчують причетності до його розробки і, як наслідок, менш мотивовані до його виконання.
- Ризик встановлення нереалістичних цілей. Вище керівництво може бути відірваним від операційної реальності, що призводить до постановки недосяжних завдань.
- Пригнічення ініціативи. Цінна інформація та ініціативи від менеджерів нижчих ланок, які краще знають свою специфіку, ігноруються.

2) Підхід «знизу – вгору» (партисипативне бюджетування)

Цей підхід є повною протилежністю попередньому і базується на широкому залученні менеджерів усіх рівнів.

Сутність. Процес бюджетування ініціюється на найнижчих рівнях управління. Керівники центрів відповідальності (відділів, цехів) самостійно готують проекти бюджетів для своїх підрозділів, виходячи з власного бачення ситуації та можливостей. Потім ці окремі бюджети передаються на вищий рівень, де вони аналізуються, узгоджуються та консоліднуються, і так далі, аж до формування зведеного бюджету всього підприємства.

Переваги:

- Висока мотивація та почуття власності. Менеджери, які брали участь у розробці бюджету, вважають його «своїм» і більш відповідально ставляться до його виконання.
- Висока реалістичність та обґрунтованість. Бюджети базуються на детальній інформації «з полів», що робить їх більш точними та досяжними.
- Використання знань та досвіду всіх менеджерів. Підхід дозволяє залучити весь управлінський потенціал компанії.

Недоліки:

- Значна тривалість та складність. Процес вимагає багато часу на багаторазові узгодження та консолідацію.
- Ризик «бюджетного розслаблення» (Budgetary Slack). Менеджери можуть свідомо завищувати планові витрати або занижувати планові доходи, щоб створити собі «подушку безпеки» та полегшити виконання бюджету.

- Складність координації та узгодження зі стратегією. Окремі бюджети підрозділів можуть не відповідати загальним стратегічним цілям компанії.

3) Комбінований (зустрічний) підхід. Це найбільш збалансований та поширений на практиці підхід, який намагається поєднати переваги двох попередніх моделей.

Сутність. Процес є ітераційним і відбувається у кілька етапів:

1) «Згори-вниз». Спочатку вище керівництво розробляє та доводить до відома керівників підрозділів основні стратегічні орієнтири, ліміти та ключові цільові показники на наступний період.

2) «Знизу-вгору». На основі отриманих орієнтирів керівники центрів відповідальності готують детальні проекти своїх бюджетів.

3) Узгодження. Далі відбувається зустрічний процес обговорення, коригування та узгодження бюджетів між різними рівнями управління (зазвичай під модерациєю бюджетного комітету), доки не буде знайдено компромісний варіант, який одночасно відповідає стратегічним цілям та є реалістичним для виконання.

Переваги:

- Забезпечує баланс між стратегічним баченням топ-менеджменту та операційною реальністю лінійних менеджерів.
- Сприяє ефективній комунікації та діалогу всередині компанії.
- Підвищує якість фінального бюджету та мотивацію до його виконання.

Недоліки:

- Як і підхід «знизу-вгору», є досить тривалим і вимагає високої кваліфікації від служби контролінгу для ефективною модерацию процесу узгодження.

6.6. Порядок складання і узгодження бюджетів. Бюджетний цикл та стадії бюджетного процесу.

Бюджетний цикл та стадії бюджетного процесу. Процес бюджетування на підприємстві є не одноразовою дією, а безперервним, повторюваним циклом. **Бюджетний цикл** — це повна послідовність процедур, пов'язаних з розробкою, затвердженням, виконанням та контролем бюджету протягом одного бюджетного періоду (зазвичай року). Цей цикл забезпечує системність та впорядкованість усього процесу управління.

Виділяють такі основні стадії бюджетного циклу:

1) Підготовча стадія (стадія цілепокладання). На цьому етапі вище керівництво, спираючись на стратегію компанії, визначає ключові цілі та ліміти на наступний бюджетний період. Це можуть бути: цільовий прибуток, бажана частка ринку, обмеження на капітальні інвестиції тощо. Складається наказ про початок бюджетної кампанії, формується бюджетний комітет та затверджується бюджетний регламент.

2) Стадія складання проєктів бюджетів. Це найбільш трудомістка стадія, на якій відбувається розробка детальних планів. Керівники центрів фінансової відповідальності, керуючись отриманими орієнтирами, готують проекти бюджетів для своїх підрозділів. Процес іде за чіткою послідовністю, починаючи з бюджету продажів.

3) Стадія узгодження та консолідації. Проекти бюджетів передаються до служби контролінгу або бюджетного комітету. На цьому етапі відбувається перевірка, аналіз, узгодження та коригування бюджетів підрозділів. Вирішуються конфлікти, усуваються розбіжності. Після узгодження окремі функціональні бюджети консоліднуються в єдиний головний (генеральний) бюджет підприємства.

4) Стадія затвердження. Зведений головний бюджет подається на розгляд та затвердження вищому керівництву (генеральному директору або раді директорів). Після затвердження бюджет набуває статусу внутрішнього закону, обов'язкового для виконання всіма підрозділами.

5) Стадія виконання та контролю. Ця стадія триває протягом усього бюджетного періоду. Служба контролінгу здійснює постійний моніторинг фактичних показників діяльності та порівнює їх із бюджетними. Проводиться аналіз «план-факт».

6) Стадія аналізу відхилень та звітності. За підсумками звітних періодів (місяць, квартал, рік) служба контролінгу готує звіти про виконання бюджету. Проводиться глибокий аналіз причин виникнення відхилень. Результати цього аналізу не лише використовуються для оцінки ефективності менеджерів, а й стають основою для коригування планів та враховуються при складанні бюджету на наступний цикл, замикаючи його.

Порядок складання головного (генерального) бюджету. В межах стадії складання бюджету розробляються не хаотично, а у суворій логічній послідовності, оскільки кожен попередній бюджет є інформаційною базою для наступного. Ця послідовність формує так званий **головний (зведений) бюджет**.

Послідовність розробки бюджетів:

1) Бюджет продажів. Це відправна точка всього процесу. Він містить прогноз щодо кількості продукції, яку планується реалізувати, та очікуваних цін. $\text{Прогноз продажів (од.)} \times \text{Ціна} = \text{Бюджетний дохід}$.

2) Бюджет виробництва. На основі бюджету продажів та бажаних залишків готової продукції на складі розраховується, скільки одиниць продукції необхідно виробити.

$$\text{Обсяг виробництва} = \text{Обсяг продажів} + \text{Бажаний кінцевий запас} - \text{Початковий запас}$$

3) Бюджети виробничих ресурсів (затрат). Виходячи з бюджету виробництва, складаються:

- **Бюджет прямих матеріальних витрат** розраховує, скільки сировини та матеріалів потрібно закупити.
- **Бюджет прямих витрат на оплату праці** розраховує необхідний робочий час та фонд оплати праці.
- **Бюджет загальновиробничих витрат** планує всі непрямі виробничі витрати (амортизацію, оренду цеху тощо).

4) Бюджет собівартості реалізованої продукції. Узагальнює всі планові виробничі витрати та розраховує планову собівартість продукції, яка буде продана.

5) Бюджети невиробничих (операційних) витрат. Плануються витрати, не пов'язані з виробництвом:

- **Бюджет витрат на збут (маркетинговий бюджет).**

- **Бюджет адміністративних витрат.**

6) Бюджетний звіт про прибутки та збитки (Прогнозний P&L). Це перший фінансовий бюджет, який узагальнює всі попередні. Він показує очікуваний операційний та чистий прибуток підприємства. Доходи (з бюджету продажів) – Витрати (з бюджетів собівартості та операційних витрат) = Прибуток.

7) Бюджет капітальних інвестицій. Розробляється паралельно і містить плани щодо придбання та модернізації довгострокових активів.

8) Бюджет руху грошових коштів (Прогнозний Cash Flow). Один з найважливіших фінансових бюджетів. Він узагальнює всі очікувані грошові надходження (в першу чергу від клієнтів) та виплати (оплата постачальникам, зарплата, податки, інвестиції) для управління ліквідністю.

9) Прогнозний баланс. Фінальний документ, який показує, як зміняться активи, капітал та зобов'язання підприємства на кінець бюджетного періоду в результаті виконання всіх запланованих операцій.

Дотримання цієї послідовності забезпечує логічність, узгодженість та реалістичність фінального головного бюджету підприємства.

6.7. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень.

Складання та затвердження бюджету є лише першим етапом бюджетування. Справжня цінність цього інструменту для системи контролінгу розкривається на етапі його виконання, коли бюджет перетворюється з плану на еталон для контролю. Процес контролю виконання бюджетів та подальший аналіз відхилень є серцевиною оперативного контролінгу, що забезпечує зворотний зв'язок у системі управління та дозволяє вчасно реагувати на проблеми.

До основних завдань системи контролю витрат можна віднести:

- систематичне дослідження динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;
- виявлення відхилень фактичних показників витрат від запланованих чи нормативних;
- аналіз виявлених відхилень;
- обґрунтування необхідності здійснення коригуючих заходів під час виконання планових завдань;
- участь у розробленні коригуючих заходів та плануванні витрат.

Бюджетний контроль – це безперервний процес порівняння фактичних результатів діяльності підприємства із запланованими (бюджетними) показниками з метою виявлення відхилень, аналізу їх причин та прийняття коригувальних управлінських дій.

Відхилення – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють систематичний бюджетний контроль.

Управління за відхилення – принцип, за яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не звертає увагу на показники, що виконуються задовільно. Обов'язково слід брати до уваги: розмір відхилень,

повторюваність відхилень, контрольованість, позитивні відхилення, вартість і корисність дослідження.

Відхилення від бюджету можуть бути позитивними (сприятливими) та негативними (несприятливими). **Позитивними (сприятливими)** є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, або фактичні витрати менші за бюджетні. Відповідно **негативними (несприятливими)** є відхилення, коли фактичний дохід менше за запланований, або фактичні витрати більші за бюджетні.

Залежно від причин виникнення, відхилення поділяють на дві групи: відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

- **Відхилення внаслідок планування** – відхилення від бюджету, пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функції витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.
- **Відхилення внаслідок діяльності** є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін, тощо).

У разі наявності значних відхилень і залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

- коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
- внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, що складається економістом-аналітиком і надається менеджеріві, який відповідає за прийняття відповідних рішень.

Звіт про виконання – це звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунків відхилень із зазначенням їх причин. Такий звіт готується регулярно і містить дані про бюджетні витрати за звітний період і з початку року та відхилення від бюджету з поясненням їх причин.

Звіт про виконання бюджету забезпечує зворотній зв'язок між фактичною діяльністю і бюджетними показниками. Однак, слід зауважити, що він забезпечує можливість контролю лише за умови коректного зіставлення фактичних та бюджетних показників. Річ у тому, що зведений бюджет є статичним або постійним бюджетом, тому що він складається для одного рівня майбутньої діяльності. Оскільки дохід і змінна частина витрат залежать від зміни обсягу діяльності, то у випадках, коли фактичний обсяг діяльності відрізняється від запланованого, відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення.

Аналіз відхилень та роль гнучкого бюджету. Центральним елементом бюджетного контролю є аналіз відхилень. Однак для його коректного проведення необхідно правильно обрати базу для порівняння.

Проблема статичного бюджету. Статичний бюджет складається для одного, запланованого рівня ділової активності. Пряме порівняння фактичних результатів зі статичним бюджетом є коректним лише в тому випадку, якщо фактичний обсяг діяльності точно збігся з плановим. Якщо ж фактичний обсяг був іншим, таке порівняння може призвести до хибних висновків.

Приклад: Заплановано виробити 1000 одиниць продукції, бюджет змінних витрат – 10 000 грн. Фактично вироблено 800 одиниць, а фактичні змінні витрати склали 9 000 грн. Порівняння зі статичним бюджетом показує економію в 1 000 грн (10 000 - 9 000), що є хибним висновком.

Гнучкий бюджет як інструмент аналізу: Для коректного аналізу ефективності управління витратами використовується **гнучкий бюджет**. **Гнучкий бюджет** — це бюджет, перерахований на **фактично досягнутий** обсяг діяльності. Він відповідає на питання: «Якими *повинні були бути* витрати при тому обсязі, який ми реально виробили?».

Приклад (продовження). Питомі змінні витрати за планом складають 10 грн/од. (10 000 грн / 1000 од.). Гнучкий бюджет для фактичного обсягу 800 одиниць дорівнює: 800 од. × 10 грн/од. = 8 000 грн. Тепер порівняння є коректним: Факт (9 000 грн) – Гнучкий бюджет (8 000 грн) = 1 000 грн (перевитрата).

Загальний аналіз відхилень. Загальне відхилення між фактом та статичним бюджетом можна розкласти на дві складові:

1) Відхилення за обсягом діяльності. Різниця між гнучким та статичним бюджетом. Показує, як на прибуток вплинула зміна обсягу продажів порівняно з планом. За це відхилення зазвичай відповідає комерційна служба.

2) Відхилення гнучкого бюджету. Різниця між фактичними результатами та гнучким бюджетом. Саме це відхилення показує, наскільки ефективно управляли витратами при досягнутому обсязі діяльності. За нього відповідають керівники відповідних центрів витрат.

3) Поглиблений аналіз відхилень. Відхилення гнучкого бюджету, у свою чергу, можна деталізувати. Наприклад, відхилення по прямих матеріальних витратах розкладається на:

- **Відхилення за ціною:** Показує, чи були матеріали закуплені дорожче або дешевше за стандартну ціну. Відповідальність — відділ закупівель.
- **Відхилення за кількістю (ефективністю):** Показує, чи було використано більше або менше матеріалів, ніж передбачено нормативами на фактичний обсяг виробництва. Відповідальність — виробничі підрозділи.

Тож, контроль виконання бюджетів та детальний аналіз відхилень за допомогою гнучкого бюджету перетворюють бюджетування з простого інструменту планування на дієву систему управління ефективністю, що дозволяє не лише фіксувати результати, а й розуміти їхні причини та приймати обґрунтовані коригувальні заходи.

6.8. Процес бюджетного контролю.

Затвердження бюджету є відправною точкою, але не завершенням процесу бюджетування. Справжня цінність бюджету як інструменту управління реалізується через **бюджетний контроль**. Це не просто перевірка цифр, а динамічний, безперервний процес, що створює систему зворотного зв'язку, дозволяючи керівництву «тримати руку на пульсі» компанії, вчасно виявляти проблеми та приймати обґрунтовані рішення для повернення на запланований курс.

Процес бюджетного контролю — це система управлінських процедур, спрямована на порівняння фактично досягнутих результатів із бюджетними показниками, аналіз причин виникнення відхилень та розробку коригувальних заходів. Цей процес є циклічним і складається з кількох послідовних етапів.

Етап 1. Встановлення стандартів (еталонів). Основою для будь-якого контролю є наявність еталона, з яким можна порівнювати фактичні результати. У системі бюджетного контролю таким еталоном виступає **затверджений бюджет**. Деталізовані бюджетні показники (обсяг продажів, рівень витрат, планова собівартість, прибуток) для кожного центру фінансової відповідальності стають тими стандартами, виконання яких буде відстежуватися протягом усього періоду.

Етап 2. Вимірювання фактичних результатів. Цей етап передбачає організацію збору достовірної та своєчасної інформації про фактичне виконання бюджету. Ключова роль тут належить системі управлінського обліку, яка повинна забезпечувати:

- **Оперативність.** Дані мають надходити достатньо швидко, щоб на їх основі можна було вжити заходів.
- **Порівнянність.** Фактичні дані мають збиратися в тій самій аналітиці (за тими ж статтями, по тих же центрах відповідальності), що й у бюджеті.

Етап 3. Порівняння «план-факт» та виявлення відхилень. На цьому етапі служба контролінгу готує **звіти про виконання бюджету**. У цих звітах планові та фактичні показники представляються поряд, що дозволяє чітко побачити розбіжності. Основне завдання — розрахувати відхилення:

- **Абсолютне відхилення:** Факт – План (у грошових одиницях).
- **Відносне відхилення:** (Абсолютне відхилення / План) × 100%.

Етап 4. Аналіз суттєвості та причин відхилень. Це «мозковий центр» усього процесу. Не кожне відхилення потребує втручання керівництва. Тут реалізується **принцип управління за відхиленнями (management by expection)**: увага менеджерів концентрується лише на суттєвих, значущих розбіжностях. Аналіз передбачає відповіді на два питання:

- **«Де виникла проблема?»** — локалізація відхилення до конкретного центру відповідальності, продукту чи процесу.
- **«Чому виникла проблема?»** — поглиблений аналіз причин. Наприклад, перевитрата матеріалів могла статися через зростання закупівельної ціни (відповідальність відділу постачання) або через неефективне використання у виробництві (відповідальність начальника цеху). Для цього застосовується **аналіз відхилень гнучкого бюджету**.

Етап 5. Розробка та впровадження коригувальних дій. За результатами аналізу керівництво приймає управлінські рішення, спрямовані на усунення негативних відхилень або закріплення позитивних. Коригувальні дії можуть бути різноманітними:

- **Оперативні:** зміна технології, переговори з постачальниками, проведення додаткових маркетингових акцій.

- **Організаційні:** зміна системи мотивації, перегляд повноважень та відповідальності.
- **Стратегічні:** у крайніх випадках, якщо зовнішні умови змінилися кардинально, може бути прийнято рішення про перегляд самого бюджету.

Етап 6. Зворотний зв'язок та моніторинг. Цей етап замикає цикл. Результати аналізу та ефективність вжитих коригувальних заходів стають вихідною інформацією для наступного періоду контролю. Накопичений досвід (знання про те, які фактори найбільше впливають на результат, які прогнози були точними, а які – ні) використовується для вдосконалення процесу планування та складання більш реалістичних бюджетів у майбутньому.

Тож, процес бюджетного контролю перетворює статичний план на динамічну систему управління, що дозволяє підприємству гнучко реагувати на зміни та впевнено рухатися до поставлених цілей.

Висновки до лекції:

Бюджетування є центральним інструментом оперативного контролінгу, який переводить стратегічні цілі підприємства у кількісні, вартісні плани та виконує ключові функції координації, мотивації та контролю.

Система бюджетування на підприємстві є ієрархічною структурою, що складається з операційних (функціональних) та фінансових бюджетів, які консолідуються у зведений (головний) бюджет.

Ефективний бюджетний процес вимагає чіткої організаційної інфраструктури, що включає фінансову структуру (центри відповідальності), бюджетний комітет для координації та бюджетний регламент як основний нормативний документ.

Вибір методу розрахунку бюджету (інкрементний, «з нуля», ковзний) та підходу до організації процесу («згори-вниз», «знизу-вгору», комбінований) визначає філософію планування на підприємстві та впливає на точність і мотиваційний ефект бюджетів.

Складання бюджетів – це послідовний процес, який починається з бюджету продажів і проходить через декілька стадій бюджетного циклу, від підготовки та затвердження до виконання та аналізу.

Контроль виконання бюджету є ключовим етапом, де фактичні результати порівнюються з плановими; для коректного аналізу ефективності управління витратами необхідно використовувати гнучкий бюджет, що дозволяє проводити детальний аналіз відхилень.

Питання для перевірки знань здобувачів:

1. Яке місце займає бюджетування в системі планування на підприємстві та які його ключові функції як інструменту управлінського контролю?
2. Назвіть чотири компоненти інфраструктури бюджетування та коротко поясніть роль організаційного компонента.
3. Поясніть різницю між операційними та фінансовими бюджетами. Наведіть по 2 приклади кожного.
4. У чому полягає ключова відмінність між статичним та гнучким бюджетом і для яких цілей використовується кожен з них?

5. Які основні функції бюджетного комітету на підприємстві?
6. Що таке фінансова структура підприємства і які існують основні типи центрів фінансової відповідальності?
7. Порівняйте підходи до організації бюджетування «згори-вниз» та «знизу-вгору», вказавши по одній перевазі та одному недоліку для кожного.
8. У чому сутність комбінованого (зустрічного) підходу до організації бюджетування?
9. Порівняйте інкрементний метод бюджетування та метод бюджетування «з нуля». Який з них краще підходить для виявлення неефективних витрат?
10. Опишіть сутність методу безперервного (ковзного) бюджетування.
11. Назвіть основні стадії бюджетного циклу.
12. Який бюджет є відправною точкою для складання головного бюджету і чому? Опишіть послідовність складання 2-3 наступних бюджетів.
13. Поясніть, чому для коректного аналізу відхилень необхідно використовувати гнучкий бюджет, а не статичний.
14. Що таке «управління за відхиленнями» (management by exception)?
15. Загальне відхилення від статичного бюджету можна розкласти на дві складові. Назвіть їх та поясніть, який підрозділ зазвичай несе відповідальність за кожну з них.

Список використаних джерел до теми 6

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Білик М.Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання : навч. посіб. Держ. Вищ. навч. закл. «Київ нац. Екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ: КНЕУ, 2013. 689 с.
3. Бланк І. О., Ситник Г. В. Управління фінансами підприємств : підруч. К.: Київський національний торговельно-економічний ун-т., 2006. 780 с.
4. Брітченко І.Г., Князевич А.О. Контролінг : навч. посіб. Рівне : Волинські обереги, 2015. 280 с.
5. Бугай В.З. Бюджетування сучасна технологія управління підприємством. *Вісник Запорізького національного університету. Серія «Економіка»*. 2020. Вип. 4. С. 10–16.
6. Водолазська О. В. Бюджетування та контролінг: навчальний посібник. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2019. 215 с.
7. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
8. Гомонай І.В. Бюджетування як інструмент управління підприємством в сучасних ринкових умовах. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2020. № 7(2). С. 128-135.
9. Давидович І. Є. Контролінг: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 552 с.
10. Король С. Я. Управління витратами та контролінг: навчальний посібник. Київ: КНТЕУ, 2019. 376 с.
11. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Контролінг: підручник. Київ: Знання, 2013. 486 с.

- 12.Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. / 2-е вид., випр. Київ: Знання-Прес, 2006. 317 с.
- 13.Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник / 2-ге вид., допрац. та допов. Київ: КНТЕУ, 2010. 647с.
- 14.Орлов О. О., Кравець О. В. Управлінський облік : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 432 с.
- 15.Петрук О. М. Контролінг як система менеджменту: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 488 с.
- 16.Планування та бюджетування. Економіка і бізнес: підручник / за ред. д.е.н., проф. Л. Г. Мельника, д.е.н., проф. О. І. Карінцевої. Суми: Університетська книга, 2021. С. 138-156.
- 17.Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алєйніков А. А., Макухін Г. А. Управління витратами підприємства: навчальний посібник. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.
- 18.Терещенко О.О., Бабяк Н.Д. Фінансовий контролінг: навч.посібник. К.: КНЕУ, 2013. 407с.
- 19.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий та управлінський облік на підприємствах України: підручник. 8-ме вид., допов. і перероб. Київ: Алерта, 2018. 990 с.
- 20.Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник Н. І. Управлінський облік : підруч. для студентів ВНЗ. Житомир. нац. агроєкол. ун-т, Житомир. обл. об-ня громад. орг. "Спілка економістів України". Житомир : Рута, 2015. 631 с.

Список рекомендованих джерел літератури

Рекомендовані нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Господарський Кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV Відомості Верховної Ради України. 1999, № 40, Ст.365.
4. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2017, № 44, Ст.397.
5. Про внесення змін до Закону України «Про захист інформації в автоматизованих системах»: Закон України від 31.05.2005 р. № 2594-IV // Відом. Верховної Ради України. – 2004. – № 32.
6. Про внесення змін до Закону України «Про Національну програму інформатизації»: Закон України від 13.09.2001 р. № 2684 // Відом. Верховної Ради України. – 2002. – № 1.
7. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 р. № 2210-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2210-14>
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років (в трьох частинах). Київ : «Видавництво «Фенікс», 2018.
9. Національні положення стандарти бухгалтерського обліку №№1-34. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SH000099>.

Рекомендовані науково-навчальні джерела літератури

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с. URL: <https://www.twirpx.com/file/408205/>
2. Білик М.Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання : навч. посіб. Держ. Вищ. навч.закл. «Київ нац. Екон.ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ: КНЕУ, 2013. 689 с.
3. Бланк І. О., Ситник Г. В. Управління фінансами підприємств : підруч. К.: Київський національний торговельно-економічний ун-т., 2006. 780 с.
4. Бланк І. О. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. Київ : Ельга, 2008. 722 с.
5. Брігхем С. Ф., Ергардт М. К. Фінансовий менеджмент : підручник. 10-те вид. ; пер. з англ. Київ : Молодь, 2017. 992 с.
6. Брітченко І.Г., Князевич А.О. Контролінг : навч. посіб. Рівне : Волинські обереги, 2015. 280 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник. Житомир : Рута, 2005. 480 с.

8. Бутинець Ф.Ф., Мних Є. В., Олійник О. В. Економічний аналіз : практикум. Навчальний посібник для студентів вузів. Житомир: ЖІТІ, 2000. 416 с.
9. Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання: підручник / За ред. доц., к.е.н. О.Ф. Вербило. Київ: НАУ, 2006. Ч. 3: Управлінський облік. 328 с.
10. Вітлінський В. В. Ризик-менеджмент : навч.-метод. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 292 с.
11. Водолазська О. В. Бюджетування та контролінг: навчальний посібник. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2019. 215 с.
12. Войнарєнко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
13. Гаценко О.П. Управлінський облік: навч. посіб. для дистанційного навчання / За нук. ред. Ю.В. Ніколенка. К.: Університет «Україна», 2008. 359 с.
14. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
15. Грещак М. Г., Гордієнко В. М., Коцюба О. С. та ін Управління витратами : навч. посіб. / За заг. ред. М. Г. Грещака. Київ: КНЕУ, 2008. 264 с.
16. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. / 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 552 с.
17. Зайченко Ю. П. Дослідження операцій : підручник. 8-ме вид., перероб. і допов. Київ : Золоті ворота, 2015. 648 с.
18. Захарченко Л.А., Яцкевич І.В. Управління витратами: навчальний посібник з практичних занять для студентів вищих навчальних закладів. Одеса: ВМВ, 2011. 240 с.
19. Зелікман В.Д., Извекова І.М., Сокольська Р.Б. та ін. Управлінський облік: навч. посіб. Дніпро: НМетАУ, 2017. 198 с. URL: <https://nmetau.edu.ua/file/uproblik-2017.pdf>
20. Кайлюк Є.М. Контролінг: Навчальний посібник. Харків: ХНАМГ, 2004. 223 с.
21. Калайтан Т. В. Контролінг : навч. посіб. / 2-е вид., перероб. і доп. Львів : Новий Світ-2000, 2016. 320 с.
22. Карпенко О. В., Карпенко Д.В. Управлінський облік: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
23. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управління затратами. Х: Фактор, 2007. 272 с.
24. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління витратами підприємства: монографія. К: Лібра, 2007. 320 с.
25. Контролінг: навчальний посібник / Г. Швиданенко, В. Лаврененко та ін. К.: КНЕУ, 2008. 256 с.
26. Король С. Я. Управління витратами та контролінг: навчальний посібник. Київ: КНТЕУ, 2019. 376 с.
27. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г., Когут У.І. Управління витратами на підприємствах: навч. посіб. Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2014. 244 с.
28. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Бюджетування на підприємстві: навч. посіб. Київ: Кондор, 2008. 312 с.

29. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Контролінг: підручник. Київ: Знання, 2013. 486 с.
30. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. / 2-е вид., випр. Київ: Знання-Прес, 2006. 317 с.
31. Маркіна І.А., Таран-Лала О.М., Гунченко М.В. Контролінг для менеджерів : навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2019. 304 с.
32. Наконечний С. І., Терещенко Т. О., Романюк Т. П. Дослідження операцій в економіці : підручник. Київ : КНЕУ, 2013. 788 с.
33. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник / 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ: КНТЕУ, 2010. 647с.
34. Оксанич О. Е., Волкова І. А., Миронова О. О. Калькуляція собівартості продукції, робіт та послуг: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2013. 326 с.
35. Орлов О. О., Кравець О. В. Управлінський облік : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 432 с.
36. Партин Г.О. Управлінський облік: підручник / Г.О.Партин та ін. Львів: Вид-во Львів.політехніки, 2013. 279 с.
37. Прийняття управлінських рішень: навч. посіб. / Ю.Є. Петруня, Б. В. Літовченко, Т. О. Пасічник та ін.; за ред. Ю. Є. Петруні.; 4-те вид., переробл. і доп. Дніпро : Університет митної справи та фінансів, 2020. 276 с.
38. Пересада А. А., Шевченко О. Г. Інвестування : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2010. 488 с.
39. Петрук О. М. Контролінг як система менеджменту: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 488 с.
40. Поддєрьогін А. М. Фінансовий менеджмент : підручник. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ : КНЕУ, 2015. 526 с.
41. Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алейніков А. А., Макухін Г. А. Управління витратами підприємства: навчальний посібник. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
43. Портна О.В. Контролінг : навч. посібник. Львів: «Магнолія-2006, 2007. 190 с.
44. Прохорова В.В., Мартюшева Л.С., Петрусевич Н.Ю., Прохорова Ю.В. Контролінг – від теорії до реалізації на практиці. Харків: ІНЖЕК, 2006. 200с.
45. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 370 с.
46. Савченко В. І. Економічний аналіз: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 288 с.
47. Савчук О. В. Управлінський облік і аналіз: підручник. Київ : КНЕУ, 2019. 496 с.
48. Свірко С. В. Управлінський облік та аналіз витрат: монографія. Київ: КНЕУ, 2015. 380 с.
49. Терещенко О. О. Концепція фінансового контролінгу в Україні. Формування ринкової економіки, 2008. С. 12-20.

50. Терещенко О.О., Бабяк Н.Д. Фінансовий контролінг: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2013. 407с.
51. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2003. 554 с.
52. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий та управлінський облік на підприємствах України: підручник. 8-ме вид., допов. і перероб. Київ: Алєрта, 2018. 990 с.
53. Ткаченко А.М. Контролінг в системі управління промисловим підприємством: Монографія. – Запоріжжя: Видавництво Запорізької державної інженерної академії, 2006. 194 с.
54. Турило А. М., Кравчук І. С., Турило А. А. Управління витратами підприємства: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 128 с.
55. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік : підручник. Затв. МОНУ для студ. ВНЗ. Київ: ЦУЛ, 2012. 792 с.
56. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник. Київ: ЦУП, 2002. 656 с.
57. Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Суліменко Ю. Ю. Фінансовий аналіз : підруч. для студ. вищ. навч. закл. Житомир. нац. агрокол. ун-т. Вид. 5-е, допов. Житомир : Рута, 2012. 608 с.
58. Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник Н. І. Управлінський облік : підруч. для студентів ВНЗ. Житомир. нац. агрокол. ун-т, Житомир. обл. об-ня громад. орг. "Спілка економістів України". Житомир : Рута, 2015. 631 с.
59. Шевців Л.Ю. Управлінський облік: навч. посіб. Львів : Растр-7, 2022. 642 с.
60. Шеремет О. О. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Слово, 2013. 472 с.
61. Яремко І. Й., Вовк О. М. Контролінг: теорія та практика : навч. посіб. Львів : Львівська політехніка, 2018. 360 с.
62. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 318 с.

Навчальне видання

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ
з дисципліни «Контролінг»
(для здобувачів вищої освіти спеціальності
D3 «Менеджмент» освітнього рівня «магістр»)
(Електронне видання)

Укладачі:
Христенко Л.М.

Оригінал-макет

Підписано до друку 09.2025
Формат 60x84^{1/16}. Папір типограф. Гарнітура Times.
Друк офсетний. Умов. друк. арк. №. Облік. вид. арк. ____.
Тираж ____ екз. Вид. № _____. Замов. № _____. Ціна договірна.

Видавництво Східноукраїнського національного університету
імені Володимира Даля

Адреса видавництва: вул. Іоанна Павла II, 17
Тел.+38(050)218 04 78, факс (06452) 4 03 42
e-mail: vidavnictvoSNU.ua@gmail.com