

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
СХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені ВОЛОДИМИРА ДАЛЯ

**МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ**

до самостійної роботи

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 28.08.2025 р.

Київ  
2025

Методичні рекомендації до самостійної роботи 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. 92 с.

У навчально-методичній розробці «Методичні рекомендації до самостійної роботи з дисципліни «Контролінг»» визначено мету самостійної роботи здобувачів, яка є тотожною до цілі навчального курсу «Контролінг, мети його викладання та програмних результатів. Методичні рекомендації згідно з програмою навчальної дисципліни містять стислий теоретичний матеріал для самостійної роботи здобувачів у межах 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. У методичних рекомендаціях додатково передбачені контрольні питання, індивідуальні завдання (у формі реферативних повідомлень), тестові завдання для самоперевірки знань здобувачів та рекомендовані джерела літератури до кожної теми.

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

Укладач

Л.М. Христенко, к.е.н., доц.

Рецензент

Ю.І. Ключ, 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 самостійної роботи за дисципліною «Контролінг»** є систематизація і закріплення отриманих теоретичних знань і практичних навичок здобувачів у сфері побудови та функціонування комплексної системи контролінгу на підприємстві. Це включає розуміння її ключових функцій – планування, обліку, контролю та аналізу, – а також оволодіння інструментарієм для управління витратами, бюджетування та аналізу беззбитковості. Ключовим завданням є формування вмінь використовувати релевантну інформацію для підготовки та прийняття обґрунтованих управлінських рішень з метою оптимізації діяльності та ефективного використання ресурсів підприємства.

**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: керівники підприємств, установ та організацій, керівники фінансових, бухгалтерських, економічних підрозділів, менеджери (управителі) з фінансів та інвестицій, керівники виробничих підрозділів, менеджери (управителі) з питань комерційної діяльності, керівники та менеджери з логістики та постачання, керівники та менеджери з маркетингу, керівники та менеджери проектів і програм, фахівці з ефективності підприємництва, фахівці з фінансово-економічної безпеки.

## **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.

# МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТА

## Тема 1. Контролінг як інструмент управління підприємством

**Мета самостійної роботи здобувачів:** поглибити та систематизувати теоретичні знання про контролінг як сучасну концепцію управління підприємством, самостійно опрацювавши його сутність, мету, завдання, функції (планування, облік, контроль, аналіз), види та основні концепції. Сформувати вміння аналізувати роль контролінгу в загальній системі менеджменту та обґрунтувати доцільність його впровадження в діяльність організації.

**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.

### **Перелік питань у межах теми:**

- 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.

### **Стислий зміст лекційного матеріалу**

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

**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.

**Зміст контролінгу** охоплює інтеграцію та координацію ключових функцій управління: планування, облік, контроль та аналіз, інформаційне забезпечення, координація.

**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:

- Підтримка процесу встановлення цілей.
- Координація процесу планування та розробка бюджетів.
- Створення та розвиток системи управлінського обліку.
- Здійснення постійного моніторингу та аналізу відхилень показників.
- Забезпечення керівництва інформацією, необхідною для прийняття рішень.
- Консультування менеджерів з економічних питань.

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

- принцип системності;
- принцип стратегічної орієнтації;
- принцип безперервності;
- принцип орієнтації на «вузькі місця»;
- принцип адекватності;
- принцип бюджетування.

**Ключові результати від запровадження контролінгу:**

- підвищення прозорості діяльності.
- покращення координації між підрозділами.
- своєчасне виявлення проблем та відхилень.
- зростання ефективності використання ресурсів.
- підвищення інвестиційної привабливості.
- зміцнення конкурентоспроможності.

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

**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.
- Інформаційна підтримка.
- Координація планів.
- Бюджетування.

**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).
- Калькулювання собівартості продукції (послуг).
- Облік результатів за сегментами діяльності.

**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.
- Вимірювання фактичних результатів.
- Порівняння «план-факт» та виявлення відхилень.

**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.
- Оцінка впливу.
- Підготовка основи для рішень.

**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.
- 2) Координаційна роль.
- 3) Роль архітектора системи управління

### ***1.3. Основні концепції контролінгу та їх структура.***

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

### **Структура та інструментарій:**

- Детальному обліку та калькулюванню витрат.
- Аналізу 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.

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

**Структура та інструментарій:**

- Проєктування 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.

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

**Структура та інструментарій:**

- 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.

#### ***1.4. Класифікація та основні види контролінгу.***

**За часовим горизонтом контролінг поділяється на стратегічний та оперативний:**

**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?**»;

**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.

#### **За сферою (об'єктом) застосування:**

**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.

#### **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.***

**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:

- Аналіз прибутковості.

- Бюджетування маркетингу.
- Контролінг ціноутворення.
- Аналіз ефективності маркетингових заходів (ROI-marketing).
- Управління дебіторською заборгованістю.

**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:

- Калькулювання та аналіз собівартості.
- Аналіз продуктивності.
- Управління якістю.
- Аналіз «вузьких місць» (теорія обмежень).
- Порівняльний аналіз (бенчмаркінг).

**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:

- Управління запасами.
- Аналіз витрат на транспортування.
- Аналіз ефективності складування: Розрахунок витрат на утримання складу, показників обертання запасів.
- Оцінка надійності постачальників: Аналіз своєчасності, повноти та якості поставок.

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

Основні завдання:

- 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).

**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:

- Фінансове планування та бюджетування.
- Управління ліквідністю.
- Аналіз фінансового стану.
- Управління структурою капіталу.

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

**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. Проблема часто усвідомлюється запізно, коли її негативні наслідки вже очевидні (падіння прибутку, скарги клієнтів). Роль контролінгу. Контролінг виступає як система раннього попередження.

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 та підтримка у пошуку альтернатив.

Етап 3. Збір та аналіз інформації по альтернативах. Проблема в тому, що інформація збирається несистематично, часто є неповною або нерелевантною. Роль контролінгу: надання релевантної інформації та проведення розрахунків.

Етап 4. Оцінка та вибір найкращої альтернативи. Проблема полягає у тому, що вибір часто базується на досвіді та інтуїції керівника. Роль контролінгу: підтримка вибору та роль «економічного сумління».

Етап 5. Реалізація рішення. Проблема: рішення прийнято, але його виконання часто не забезпечене необхідними ресурсами. Роль контролінгу: конкретизація в бюджетах.

Етап 6. Контроль та оцінка результатів. Проблема в тому, що часто відсутній систематичний контроль за наслідками прийнятого рішення. Роль контролінгу: моніторинг виконання, аналіз «очікування-факт», накопичення досвіду.

### ***Перелік питань для самостійної 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.

### ***Пропоновані теми рефератів для поглиблення знань здобувачів.***

1. Еволюція концепцій контролінгу: від управлінського обліку до інтегрованої системи прийняття рішень.
2. Контролінг як навігаційна система для менеджера: інструменти, функції та практичні результати впровадження.
3. Стратегічний та оперативний контролінг: порівняння цілей, інструментів і ролі в управлінні підприємством.
4. Функції планування, обліку, контролю та аналізу в системі контролінгу: синергія управлінських інструментів.

5. Роль контролінгу у прийнятті управлінських рішень: від аналізу проблем до вибору найкращої альтернативи.
6. Фінансовий контролінг як інструмент управління ресурсами та забезпечення фінансової стійкості підприємства.
7. Контролінг маркетингу та збуту: оцінка ефективності ринкової діяльності підприємства.
8. Інформаційне забезпечення контролінгу: роль даних, цифрових систем та аналітики у підтримці менеджменту.
9. Контролінг як інструмент підвищення конкурентоспроможності підприємства в умовах турбулентного ринку.
10. Впровадження системи контролінгу в українських підприємствах: виклики, переваги та шляхи адаптації.

***Тестове завдання для самостійної перевірки знань здобувачів.***

1. Яка головна відмінність концепції контролінгу, орієнтованої на систему управління, від попередніх підходів?
  - А) Зосередження на бухгалтерському обліку
  - Б) Орієнтація на контроль витрат
  - В) Інтеграція всіх фаз управлінського циклу з фокусом на майбутнє
  - Г) Стандартизація управлінської звітності
2. Який із принципів контролінгу спрямований на підтримку безперервності управлінського процесу?
  - А) Принцип стратегічної орієнтації
  - Б) Принцип бюджетування
  - В) Принцип безперервності
  - Г) Принцип адекватності
3. Яка функція контролінгу забезпечує координацію дій усіх підрозділів у межах планових показників?
  - А) Контроль
  - Б) Аналіз
  - В) Планування і координація
  - Г) Управлінський облік
4. Який результат є головним свідченням ефективного впровадження системи контролінгу на підприємстві?
  - А) Зменшення штату
  - Б) Підвищення обґрунтованості управлінських рішень
  - В) Збільшення витрат на аналітику
  - Г) Зменшення податкового навантаження
5. У чому полягає ключова роль контролера у сучасній системі управління?
  - А) Проведення інвентаризації
  - Б) Розробка маркетингової стратегії

- В) Виконання планів
- Г) Модерування, консультування та інформаційна підтримка менеджерів

6. Яка з наведених характеристик найточніше відображає стратегічний контролінг?

- А) Використання стандартного калькулювання
- Б) Щомісячний аналіз грошових потоків
- В) Моніторинг зовнішнього середовища і потенціалу підприємства
- Г) Контроль дотримання посадових інструкцій

7. У чому полягає аналітична функція контролінгу при виявленні відхилень?

- А) Пошук винних осіб
- Б) Визначення причин і підготовка пропозицій щодо коригування
- В) Виписування актів про порушення
- Г) Фіксація результатів без інтерпретації

8. Який інструмент найбільш притаманний стратегічному контролінгу?

- А) СVP-аналіз
- Б) Стандарт-костінг
- В) АВС-аналіз
- Г) SWOT-аналіз

9. Який вид інформації найбільш характерний для стратегічного контролінгу?

- А) Бухгалтерські звіти
- Б) Звітність про рух грошових коштів
- В) Прогнози, експертні оцінки, якісна інформація
- Г) Документи первинного обліку

10. Що відрізняє концепцію контролінгу 1970–1980-х років, орієнтовану на інформаційну систему?

- А) Аналіз прибутковості інвестицій
- Б) Централізація даних і побудова управлінської інформаційної системи
- В) Заміна бухгалтерії службою контролінгу
- Г) Формування бізнес-плану

11. Який з принципів контролінгу орієнтований на адаптацію інструментів до специфіки підприємства?

- А) Принцип системності
- Б) Принцип стратегічної орієнтації
- В) Принцип бюджетування
- Г) Принцип адекватності

12. Яка з функцій контролінгу відіграє роль у створенні стандартів і баз для порівняння?

- А) Планування
- Б) Контроль

- В) Аналіз
- Г) Координація

13. Яке з тверджень найбільш точно відображає роль контролінгу у прийнятті рішень?

- А) Контролінг замінює управлінське рішення
- Б) Контролінг проводить незалежну ревізію
- В) Контролінг формує інформаційно-аналітичну базу для обґрунтування рішень
- Г) Контролінг управляє персоналом

14. Що є характерною ознакою оперативного контролінгу?

- А) Орієнтація на життєвий цикл продукту
- Б) Фокус на досягненні поточних фінансових результатів
- В) Визначення візії підприємства
- Г) Моніторинг стратегічних КРІ

15. Який контроль здійснюється контролінгом у процесі впровадження управлінських рішень?

- А) Внутрішній аудит рішень
- Б) Контроль дотримання технологій
- В) Формальний контроль за виконавцями
- Г) План-факт контроль реалізації бюджету і результатів

### **Список використаних та рекомендованих джерел літератури 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 самостійної роботи здобувачів:** поглибити та систематизувати теоретичні знання про організаційні аспекти створення служби контролінгу на підприємстві, самостійно опрацювавши ключові принципи її формування, можливі моделі та місце в організаційній структурі, а також функції, завдання та вимоги до персоналу, і на цій основі сформувати навички аналізу переваг та недоліків різних організаційних підходів для обґрунтування вибору оптимального варіанту побудови служби контролінгу відповідно до специфіки діяльності компанії.

**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

### **Перелік питань у межах теми:**

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.

### **Стислий зміст лекційного матеріалу**

**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**.

**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 [1, с. 115].

**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 плано-мірний 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.

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

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

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

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

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

### **Варіанти підпорядкування служби контролінгу:**

**1) Підпорядкування фінансовому директору (СФО).** 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.

**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.

**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.

**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-одиницях (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.

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

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 (розрахунків 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 ІТ-департаментом щодо налаштування та розвитку ERP- та BI-систем.

**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 проектами. Навички планування та управління проектами 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.

## **2.4. Функції та завдання служби контролінгу.**

Ключова роль служби контролінгу – це **методологічна, інформаційна та координаційна підтримка** керівників усіх рівнів у виконанні ними своїх управлінських функцій.

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.

**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.

**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.

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

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

**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** є ключовим постачальником даних для системи контролінгу. Управлінський облік є внутрішнім продуктом компанії.

### **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) [1, с. 245]. 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** – це сукупність звітів, які готуються службою контролінгу для менеджерів з метою аналізу ситуації, контролю виконання планів та прийняття рішень.

**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) [3, с. 350]. Кожен звіт має супроводжуватися аналітичною запискою контролера, де коротко викладені основні висновки та рекомендації.

## 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.

**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.

**3) Впровадження через пілотний проєкт** 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.

### *Перелік питань для самостійної 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 ?

***Пропоновані теми рефератів для поглиблення знань здобувачів.***

1. Порівняльний аналіз американської та німецької моделей організації служби контролінгу: переваги, недоліки та перспективи застосування в Україні.
2. Модель подвійного підпорядкування в децентралізованій службі контролінгу: механізми вирішення конфліктів та забезпечення об'єктивності контролера.
3. Профіль сучасного контролера: еволюція вимог від «hard skills» до «soft skills» та роль у бізнес-партнерстві з менеджментом.
4. Європейський досвід побудови служби контролінгу у великих холдингових компаніях: принципи, структури та інформаційне забезпечення.
5. Вибір оптимальної стратегії впровадження контролінгу: порівняльний аналіз «революційного», «еволюційного» та «пілотного» підходів.
6. Основні ризики та типові помилки при впровадженні системи контролінгу на підприємстві: аналіз причин невдач на підготовчому та проєктному етапах.
7. Особливості побудови та функціонування служби контролінгу в провідних галузях українського бізнесу (на прикладі агросектору, ритейлу або промисловості).
8. Вплив сучасних ERP- та BI-систем на організаційну структуру служби контролінгу: тенденції до централізації чи децентралізації функцій.
9. Розробка моделі компетенцій для керівника служби контролінгу: поєднання навичок стратега, аналітика, лідера та дипломата.
10. Аутсорсинг функцій контролінгу: можливості, ризики та доцільність для українських підприємств.

***Тестове завдання для самостійної перевірки знань здобувачів.***

1. Яка головна мета організації контролінгу на підприємстві?
  - А) Зменшення витрат на управлінський персонал
  - Б) Підвищення точності бухгалтерського обліку
  - В) Інформаційне та методичне забезпечення процесу управління для досягнення цілей підприємства
  - Г) Забезпечення виконання інструкцій власника
  
2. Що є основною умовою ефективного функціонування системи контролінгу?
  - А) Впровадження CRM-системи
  - Б) Зниження собівартості продукції
  - В) Єдність цілей контролінгу та загальних цілей управління
  - Г) Використання аутсорсингу для обліку

3. Який організаційний рівень передбачає функціонування служби контролінгу у вигляді окремого структурного підрозділу?
- А) Виробничий рівень
  - Б) Корпоративний рівень
  - В) Функціональний рівень
  - Г) Проектний рівень
4. Хто несе відповідальність за координацію функцій контролінгу у великих підприємствах?
- А) Заступник головного бухгалтера
  - Б) Керівник фінансового відділу
  - В) Контролер або керівник служби контролінгу
  - Г) Менеджер з персоналу
5. Що входить до основних функцій служби контролінгу на підприємстві?
- А) Лише підготовка звітів і аудит
  - Б) Розробка дизайну продукції
  - В) Планування, контроль, аналіз, координація та інформаційне забезпечення
  - Г) Виключно контроль виконання бюджетів
6. Яка форма організації контролінгу найчастіше використовується у середніх підприємствах?
- А) Незалежний департамент контролінгу
  - Б) Контролінг як функція фінансового або планового відділу
  - В) Централізована служба на рівні холдингу
  - Г) Відсутність контролінгу як окремої функції
7. В чому полягає принципова відмінність внутрішнього контролінгу від зовнішнього аудиту?
- А) Контролінг має юридичну силу
  - Б) Контролінг спрямований на покращення управління, а не перевірку відповідності
  - В) Контролінг проводиться лише незалежними експертами
  - Г) Контролінг не потребує даних обліку
8. Що є обов'язковим елементом організаційного регламенту служби контролінгу?
- А) Розмір заробітної плати працівників
  - Б) Порядок ведення бухгалтерського обліку
  - В) Визначення цілей, задач, підпорядкованості та функціональних обов'язків
  - Г) Графік відпусток працівників
9. Яке з тверджень є правильним щодо ролі контролера у структурі управління підприємством?
- А) Контролер замінює фінансового директора
  - Б) Контролер лише перевіряє відповідність звітів

- В) Контролер виконує функцію «внутрішнього консультанта» для менеджменту  
Г) Контролер веде кадрову документацію
10. Який підхід в організації контролінгу базується на використанні інтегрованих інформаційних систем?  
А) Класичний обліково-контрольний  
Б) Системно-інформаційний підхід  
В) Оперативно-виробничий  
Г) Лінійно-функціональний
11. У чому полягає перевага створення централізованої служби контролінгу в межах великої компанії?  
А) Можливість звільнення лінійного персоналу  
Б) Легкість адміністрування податкових обов'язків  
В) Забезпечення єдності методик, стандартів і координації контролінгових функцій  
Г) Зменшення необхідності стратегічного планування
12. Яка функція служби контролінгу передбачає формування базових показників для оцінки діяльності?  
А) Управління персоналом  
Б) Планування  
В) Контроль  
Г) Моніторинг ринку
13. В яких випадках рекомендується створення окремої служби контролінгу на підприємстві?  
А) За наявності менше 20 працівників  
Б) Якщо бухгалтер не справляється з обліком  
В) За наявності складної структури, дивізіонального поділу та децентралізації  
Г) У разі збитковості підприємства
14. Який принцип забезпечує зв'язок контролінгу з усіма рівнями управління підприємством?  
А) Принцип підпорядкованості  
Б) Принцип інтеграції  
В) Принцип ревізії  
Г) Принцип консервативності
15. Яке твердження найточніше характеризує інформаційну функцію контролінгу?  
А) Створення первинних документів для бухгалтерії  
Б) Формування податкової звітності  
В) Забезпечення керівництва актуальною, релевантною та своєчасною інформацією для прийняття рішень  
Г) Ведення архіву внутрішніх документів

## Список використаних та рекомендованих джерел літератури 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. Нападовська 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 самостійної роботи здобувачів:** поглибити та систематизувати теоретичні знання про ключові об'єкти та інструменти управління витратами, самостійно опрацювавши сутність понять «ресурси», «затрати» і «витрати», підходи до їх класифікації для різних управлінських цілей та концепцію поведінки витрат, а також розвинути аналітичні навички для критичної оцінки сучасних методів управління витратами та обґрунтування вибору оптимального з них відповідно до специфіки підприємства.

**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-кошт, СVP-аналіз, АВС-метод, таргет-костинг, кайзен-костинг, критерії вибору методів.

#### **Перелік питань у межах теми:**

- 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.

#### **Стислий зміст лекційного матеріалу**

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

**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, нематеріальні, трудові, фінансові ресурси, інформаційні.**

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

**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 невірний брак .

**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 неминувлі 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)

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

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.

### 3.2. Класифікація затрат та витрат підприємства для цілей управління.

**Традиційна (економічна) класифікація витрат.** Ця група об'єднує підходи до класифікації, що історично склалися в бухгалтерському обліку та економічному аналізі.

**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: прями 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 [3, с. 195].
- **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 напряму дії вимагає відмовитися від іншого, альтернативного рішення. *Приклад: втрачений дохід від оренди власного приміщення, яке використовується для виробництва [1, с. 535].*

**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.

**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)**.

**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).

Методи 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 .

### 3.4. Особливості управління ресурсами і витратами на підприємстві.

**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 безперервного 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.

**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, проектів.
- **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.

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

#### Методи поточного (оперативного) управління витратами:

1) **Абсорпшн-костинг** (Absorption Costing, метод повних витрат). 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 кожну одиницю продукції [2, с. 250].

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

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

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

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

#### Методи стратегічного управління витратами:

1) **Таргет-костинг** (Target Costing, цільове калькулювання). Метод 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.

**2) Кайзен-костинг (Kaizen Costing, безперервне вдосконалення).** Метод передбачає постійне, щоденне, покрокове зниження витрат на етапі серійного виробництва продукції за рахунок залучення всього персоналу. «Кайзен» вимагає постійного вдосконалення процесів для поступового зниження цих нормативів.

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

**4) Бенчмаркінг витрат (Cost Benchmarking).** Метод, який заснований систематичному процесі порівняння власних витрат, ефективності процесів та показників із показниками найкращих конкурентів або лідерів галузі з метою виявлення розривів та розробки заходів щодо їх подолання.

**5) Аналіз ланцюга цінностей (Value Chain Analysis).** 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.

#### **Антикризові методи управління витратами:**

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

### **3.6. Критерії вибору оптимальних методів управління витратами для підприємства.**

Вибір методів залежить від сукупності зовнішніх та внутрішніх факторів:

**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. Вирізняють: стратегію лідерства за витратами та стратегію диференціації витрат.

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

**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, одиничне або дрібносерійне виробництво, підприємства з високою часткою непрямих витрат (сфера послуг).

- 2.2) Якість інформаційної системи та системи обліку.
- 2.3) Кваліфікація персоналу та організаційна культура.

### **3) Фактори зовнішнього середовища**

- 3.1) Рівень конкуренції та вимоги ринку.

Отже, вибір оптимального набору методів управління витратами – це завдання, яке служба контролінгу вирішує на основі комплексного аналізу стратегії, організаційних можливостей та ринкових умов.

#### ***Перелік питань для самостійної 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 .

#### ***Пропоновані теми рефератів для поглиблення знань здобувачів:***

Ось 10 актуальних тем для рефератів у межах Теми 3:

1. Таргет-костинг та Кайзен-костинг: аналіз японського досвіду управління витратами та можливості його адаптації на українських підприємствах.
2. Застосування методу ABC (функціонально-вартісного аналізу) для

- управління витратами у сфері послуг (на прикладі ІТ-компанії або банку).
3. Директ-костинг та Абзорпшн-костинг: порівняльний аналіз впливу на прийняття управлінських рішень щодо ціноутворення та асортиментної політики.
  4. Аналіз витрат життєвого циклу продукту (LCC-аналіз) як інструмент стратегічного контролінгу в контексті сталого розвитку.
  5. Кост-кілінг як антикризовий метод управління витратами: аналіз переваг, недоліків та довгострокових наслідків для конкурентоспроможності підприємства.
  6. Сучасні підходи до аналізу та прогнозування поведінки витрат: від методу найменших квадратів до застосування інструментів Business Intelligence.
  7. Вибір портфеля методів управління витратами залежно від конкурентної стратегії підприємства (лідерство за витратами проти диференціації).
  8. Класифікація витрат для прийняття рішень: аналіз релевантних, безповоротних та альтернативних витрат на прикладі управлінських кейсів.
  9. Бенчмаркінг витрат як інструмент стратегічного контролінгу: європейський досвід та практика застосування в умовах глобальної конкуренції.
  10. Розмежування понять «затрати» та «витрати» як основа побудови ефективної системи управлінського обліку та контролінгу.

***Тестове завдання для самостійної перевірки знань здобувачів.***

1. Згідно з матеріалом лекції, ключовою відмінністю «витрат» від «затрат» є те, що:
  - а) Затрати завжди більші за витрати за сумою
  - б) Витрати пов'язані з отриманням доходу у поточному звітному періоді, а затрати можуть переходити на майбутні періоди у складі активів
  - в) Затрати використовуються у фінансовому обліку, а витрати – в управлінському
  - г) Між цими поняттями немає суттєвої різниці
2. Який об'єкт є центральним для оперативного контролінгу, оскільки саме на нього можна впливати для управління майбутнім фінансовим результатом?
  - а) Ресурси
  - б) Витрати
  - в) Затрати
  - г) Доходи
3. Класифікація витрат за економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо) дає відповідь на питання:
  - а) На що було витрачено?
  - б) Що саме витрачено?
  - в) Хто відповідає за витрати?
  - г) Як витрати змінюються зі зміною обсягів?
4. Витрати, які можна прямо та безпосередньо віднести на конкретний об'єкт (продукт, замовлення), називаються:

- а) Накладними
- б) Непрямими
- в) Прямими
- г) Змішаними

5. Як поводить себе загальна сума змінних витрат при зростанні обсягу виробництва в межах релевантного діапазону?

- а) Залишається незмінною
- б) Зростає прямо пропорційно
- в) Зменшується
- г) Зростає швидше, ніж обсяг виробництва

6. Втрачена вигода, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від іншого, альтернативного рішення, – це:

- а) Безповоротні витрати
- б) Релевантні витрати
- в) Можливі (альтернативні) витрати
- г) Дійсні (явні) витрати

7. У рівнянні функції витрат  $y = a + bx$ , параметр «а» відображає:

- а) Загальну суму витрат
- б) Загальну суму постійних витрат
- в) Суму змінних витрат на одиницю продукції г) Обсяг діяльності

8. Який метод визначення функції витрат вважається найбільш точним та об'єктивним, оскільки враховує всі наявні дані?

- а) Метод вищої-нижчої точки
- б) Метод візуального пристосування
- в) Метод найменших квадратів
- г) Аналіз рахунків

9. Який метод калькулювання собівартості є обов'язковим для складання зовнішньої фінансової звітності?

- а) Директ-костинг
- б) Абсорпшн-костинг
- в) Стандарт-кост г) Метод ABC

10. Сутність цього методу полягає у тому, що цільова собівартість визначається шляхом віднімання бажаного прибутку від прогнозованої ринкової ціни. Що це за метод?

- а) Кайзен-костинг
- б) Аналіз ланцюга цінностей
- в) Таргет-костинг
- г) LCC-аналіз

11. Який метод розподілу непрямих витрат базується на ідеї, що продукти споживають не витрати, а дії (операції)?
- а) Стандарт-кост
  - б) Метод ABC
  - в) Директ-костинг
  - г) CVP-аналіз
12. Радикальний, короткостроковий підхід до жорсткого скорочення всіх можливих витрат, що застосовується в умовах глибокої кризи для виживання підприємства, називається:
- а) Бенчмаркінг
  - б) Кайзен-костинг
  - в) Кост-кілінг
  - г) Таргет-костинг
13. Для підприємства, що дотримується стратегії лідерства за витратами, ключовим методом управління є:
- а) Таргет-костинг
  - б) LCC-аналіз
  - в) Стандарт-кост
  - г) Метод ABC
14. На якому етапі життєвого циклу продукту найдоцільніше застосовувати метод «Таргет-костинг»?
- а) Етап зростання
  - б) Етап зрілості
  - в) Етап розробки та виведення на ринок
  - г) Етап спаду
15. Витрати, що вже були понесені в минулому і не можуть бути змінені жодним майбутнім рішенням, називаються:
- а) Релевантними
  - б) Безповоротними
  - в) Контрольованими
  - г) Змінними

***Список використаних та рекомендованих джерел літератури 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 самостійної роботи здобувачів:** поглибити та систематизувати теоретичні знання щодо процесу калькулювання собівартості продукції, самостійно опрацювавши його сутність, об'єкти, основні методи (за повнотою включення витрат, об'єктами обліку та ступенем унормованості) і процедури розподілу непрямих витрат, а також сформуувати практичні вміння для вибору адекватного методу калькулювання та системного підходу до вибору контрольно-облікової системи на підприємстві.

**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 АВС, спільне виробництво, точка розподілення, виробнича собівартість, собівартість реалізованої продукції, повна собівартість, контрольно-облікова система.

### **Перелік питань у межах теми:**

- 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.

### **Стислий зміст лекційного матеріалу**

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

**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.

**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?**».

**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.

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.

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

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)** є традиційним методом калькулювання, який передбачає включення до собівартості продукції **всіх виробничих витрат**, як змінних, так і постійних.

**Сутність та структура собівартості.** Цей метод передбачає, що постійні загальновиробничі 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.

**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)**.

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.

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

**1) Простий (однопредільний) метод калькулювання** 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*

**2) Метод калькулювання витрат за замовленнями (позамовний метод)** використовується, коли підприємство виробляє різноманітну продукцію невеликими партіями або виконує унікальні роботи на замовлення клієнтів. Об'єктом обліку затрат і об'єктом калькулювання є **окреме виробниче замовлення** (окремий виріб, невелика партія однакових виробів, контракт, проєкт). 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.

**3) Метод калькулювання витрат за процесами (попроцесний 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). 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.

### **4.4. Методи калькулювання за ступенем нормованості витрат**

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

#### **1) Метод калькулювання за фактичними витратами (Actual Costing)**

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.

**2) Метод калькулювання за нормативними витратами (Standard Cost),** у межах якого 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).

**3) Метод калькулювання за плановими (нормальними) витратами (Normal Costing)** поєднує елементи двох попередніх. При його застосуванні **прямі витрати** (матеріали, оплата праці) включаються до собівартості за **фактичними даними**, а **непрямі (загальнопромислові) витрати** – за **плановою (бюджетною) ставкою** розподілу.

**Процес калькулювання:**

- 1) На початку року розраховується планова ставка розподілу непрямих витрат:  $\text{Планова ставка} = \frac{\text{Запланована (бюджетна) сума непрямих витрат}}{\text{Запланований (бюджетний) обсяг бази розподілу}}$ .
- 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 непрямыми витратами та списаними за плановою ставкою коригується.

#### **4.5. Процедура розподілу непрямих витрат підприємства.**

**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.

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

**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.

**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 загально виробничого спрямування.**

Під загально виробничими розуміють витрати із обслуговування виробництва й управління роботою цехів, а також інших підрозділів основного і допоміжного виробництва. Наприклад: витрати на управління виробництвом, амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загально виробничого (цехового) призначення; витрати на опалення, освітлення, водопостачання виробничих приміщень та ін.

Таблиця 4.2. Склад загально виробничих витрат підприємства

Загально виробничі витрати	Змінні загально виробничі витрати		Включаються до складу собівартості готової продукції
	Постійні загально виробничі витрати	Постійні розподілені загально виробничі витрати	Включаються до складу собівартості готової продукції
		Постійні нерозподілені загально виробничі витрати	Включаються до складу собівартості реалізованої продукції

До **змінних загально виробничих 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 звітної періоду. Базою розподілення може служити кількість годин праці, заробітна плата, обсяг діяльності та прямі витрати.

До **постійних загально виробничих витрат** відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. **Постійні розподілені загально виробничі 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 загально виробничих витрат** визначається як різниця між загальною сумою загально виробничих витрат та їх розподіленою частиною.

#### **4.6. Послідовність визначення собівартості операційної діяльності підприємства.**

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 звітної періоду. **Виробнича собівартість** – це сума всіх затрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції.

**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.

**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.*

**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.*

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.**

**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.

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.

**2) Функціональні вимоги** визначають наскільки система здатна підтримувати ключові завдання контролінгу: підтримка управлінського обліку, гнучкість калькулювання, можливості бюджетування, генерація управлінської звітності.

**3) Технічні характеристики** визначають, наскільки легко та надійно система буде працювати в існуючій ІТ-інфраструктурі підприємства: інтеграція, продуктивність та надійність, безпека даних, дружність до користувача.

**4) Економічні фактори,** дозволяють оцінювати не лише початкову вартість, а й повну вартість володіння: вартість придбання та впровадження, вартість володіння (Total Cost of Ownership, TCO), повернення інвестицій (Return on Investment, ROI).

#### ***Перелік питань для самостійної 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?

***Пропоновані теми рефератів для поглиблення знань здобувачів:***

1. Директ-костинг проти Абсорпшн-костинг: моделювання впливу на фінансові результати та управлінські рішення при зміні обсягів виробництва.
2. Позамовний та попроцесний методи калькулювання: порівняльний аналіз та специфіка застосування в різних галузях (машинобудування проти хімічної промисловості).
3. Система «Стандарт-кост»: переваги для оперативного контролю та виклики застосування в умовах нестабільності цін і швидких технологічних змін.
4. Розподіл непрямих витрат як ключова проблема калькулювання: порівняння традиційних баз розподілу та переваг методу ABC.
5. Критерії вибору контрольно-облікової системи для середнього виробничого підприємства: аналіз функціональних, технічних та економічних аспектів.
6. Методи розподілу спільних витрат у комплексних виробництвах (на прикладі нафтопереробної або харчової галузі).
7. Вимоги міжнародних та національних стандартів фінансової звітності до

калькулювання собівартості та оцінки запасів.

8. Специфіка калькулювання собівартості в сучасних сферах бізнесу: проблеми та підходи (на прикладі ІТ-послуг або електронної комерції).
9. Аналіз структури повної собівартості операційної діяльності: взаємозв'язок виробничої собівартості, адміністративних витрат та витрат на збут.
10. Управлінська звітність як кінцевий продукт системи калькулювання: принципи формування та адаптації для різних рівнів управління.

***Тестове завдання для самостійної перевірки знань здобувачів.***

1. Процес обчислення у грошовому виразі собівартості одиниці конкретного виду продукції, робіт або послуг називається:

- а) Бюджетуванням
- б) Аналізом відхилень
- в) Калькулюванням
- г) Управлінським обліком

2. Що є «об'єктом калькулювання» на підприємстві, яке виконує індивідуальні роботи для клієнтів (наприклад, аудиторська фірма)?

- а) Один співробітник фірми
- б) Один місяць роботи фірми
- в) Проєкт для конкретного клієнта
- г) Одна година консультації

3. Який метод калькулювання є обов'язковим для складання зовнішньої фінансової звітності згідно з більшістю стандартів?

- а) Метод змінних витрат (директ-костинг)
- б) Метод повних витрат (абсорпшн-костинг)
- в) Метод нормативних витрат (стандарт-кост)
- г) Функціонально-вартісний аналіз (метод ABC)

4. Ключовий показник, що розраховується при використанні методу змінних витрат (директ-костинг) і дорівнює різниці між ціною продажу та змінною собівартістю, – це:

- а) Валовий прибуток
- б) Чистий прибуток
- в) Маржинальний прибуток
- г) Операційний прибуток

5. Для підприємства з масовим, потоковим типом виробництва, де продукція проходить кілька послідовних стадій обробки (наприклад, хімічна промисловість), найдоцільнішим є:

- а) Позамовний метод калькулювання
- б) Попроцесний метод калькулювання
- в) Простий (однопредільний) метод
- г) Метод нормативних витрат

6. Який метод калькулювання використовується на підприємствах, що виробляють різноманітну продукцію невеликими партіями або виконують унікальні роботи (наприклад, будівництво, поліграфія)?

- а) Позамовний метод
- б) Попроцесний метод
- в) Метод змінних витрат
- г) Простий метод

7. Головним недоліком методу калькулювання за фактичними витратами для цілей оперативного управління є:

- а) Низька точність розрахунків
- б) Складність у застосуванні
- в) Запізнення інформації, що не дозволяє вчасно вплинути на ситуацію
- г) Невідповідність вимогам фінансової звітності

8. Яка система калькулювання базується на заздалегідь розроблених нормах витрат та аналізі відхилень фактичних показників від стандартних?

- а) Калькулювання за фактичними витратами
- б) Метод нормативних витрат (стандарт-кост)
- в) Калькулювання за плановими (нормальними) витратами
- г) Директ-костинг

9. Який метод розподілу витрат допоміжних підрозділів ігнорує взаємні послуги, які ці підрозділи надають один одному?

- а) Метод прямого розподілення
- б) Метод послідовного розподілення
- в) Метод розподілення взаємних послуг
- г) Метод одночасного розподілення

10. Відповідно до П(С)БО 16, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу:

- а) Собівартості готової продукції
- б) Адміністративних витрат
- в) Собівартості реалізованої продукції
- г) Запасів на складі

11. Які витрати, згідно з П(С)БО 16, додаються до собівартості реалізованої продукції для розрахунку повної собівартості операційної діяльності?

- а) Лише прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці
- б) Лише загальновиробничі витрати
- в) Капітальні інвестиції та фінансові витрати
- г) Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати

12. Щоб розрахувати собівартість готової продукції, необхідно виробничу собівартість за період скоригувати на:

- а) Зміну залишків готової продукції на складі
- б) Зміну залишків незавершеного виробництва (НЗВ)
- в) Суму адміністративних витрат
- г) Суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат

13. При виборі контрольно-облікової системи здатність системи зростати разом з компанією, підтримуючи розширення бізнесу без повної заміни, називається:

- а) Інтеграцією
- б) Функціональністю
- в) Масштабованістю
- г) Дружністю до користувача

14. Який економічний фактор при виборі ІТ-системи враховує не лише початкові витрати на придбання та впровадження, а й майбутні витрати на підтримку, оновлення та навчання?

- а) Повернення інвестицій (ROI)
- б) Повна вартість володіння (ТСО)
- в) Вартість ліцензій
- г) Бюджет проєкту

15. Результатом процесу калькулювання є документ, в якому детально розписано всі витрати, що увійшли до собівартості. Цей документ називається: а) Звіт про фінансові результати

- б) Баланс підприємства
- в) Калькуляція
- г) Бюджет витрат

#### ***Список використаних та рекомендованих джерел літератури 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. Нападовська 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 ABC 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 самостійної роботи здобувачів:** поглибити та систематизувати теоретичні знання щодо сутності, призначення та базових припущень аналізу «витрати-обсяг-прибуток» (CVP-аналізу), самостійно опрацювавши його основні елементи, а також математичні та графічні методи визначення точки беззбитковості. На цій основі сформувані аналітичні навички для розрахунку ключових показників (точки беззбитковості, запасу фінансової міцності, операційного важеля) та розвинути вміння застосовувати сценарний аналіз чутливості прибутку для прийняття управлінських рішень.

**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, багатоміноменклатурне 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 багатоміноменклатурного виробництва з урахуванням комбінації продажу

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

### **Стислий зміст лекційного матеріалу**

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

**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:

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

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

**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.

#### **Основні напрямки застосування CVP-аналізу:**

- Визначення точки безбитковості.
- Планування цільового прибутку.
- Аналіз чутливості прибутку.
- Прийняття рішень щодо ціноутворення.
- Обґрунтування рішень щодо структури витрат.
- Формування асортиментної політики.
- Оцінка запасу фінансової міцності.

#### **Основні припущення CVP-аналізу:**

- 1) Поділ витрат на змінні та постійні.
- 2) Лінійність поведінки витрат і доходів.
- 3) Сталість ключових факторів.
- 4) Аналіз проводиться в межах релевантного діапазону.
- 5) Рівність обсягів виробництва та реалізації.
- 6) Сталість структури продажів.

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

**1) Маржинальний прибуток (Contribution Margin)** – 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 [1, с. 433].

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):**

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

**2) Коефіцієнт маржинального прибутку (Contribution Margin Ratio)** – 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:

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

**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?». 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:

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

**4) Точка беззбитковості (Break-Even Point)** – 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.

**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.

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

**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.

$$\begin{aligned} & \text{Точка беззбитковості (грн)} = \\ & \text{Постійні витрати} / \text{Коефіцієнт маржинального доходу} \end{aligned}$$

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

Методи аналізу "витрати – обсяг – прибуток":

**Математичні методи:**

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

**Математичний метод рівняння.** Сутність методу полягає у представленні взаємозв'язку у вигляді формули:  $\text{Прибуток} = \text{Доходи} - (\text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати})$ . Розкривши складові, рівняння набуває вигляду:  $\text{Прибуток} = (\text{Ціна} \times \text{Кількість}) - (\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Кількість} + \text{Постійні витрати})$ . Цей підхід дозволяє вирішувати два ключові завдання: по-перше, визначити **точку безбитковості**, прирівнявши прибуток до нуля і розв'язавши рівняння відносно кількості продукції, і по-друге, розрахувати необхідний обсяг продажів для досягнення **цільового (бажаного) прибутку**, підставивши у формулу його конкретне значення.

**Маржинальний метод визначення точки безбитковості** полягає у поділі всіх витрат на **змінні** та **постійні** і використанні поняття **маржинального прибутку**. Маржинальний прибуток, що є різницею між доходом від продажу та змінними витратами, розглядається як сума, що спрямовується на покриття постійних витрат. **Точка безбитковості** досягається в той момент, коли сукупний маржинальний прибуток від реалізованої продукції повністю покриває загальну суму постійних витрат підприємства, а отже, фінансовий результат дорівнює нулю. Кожна наступна продана одиниця продукції генерує чистий прибуток, що дорівнює її маржинальному прибутку.

**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:

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

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

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

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

**Графічні методи:**

- графік безбитковості
- 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.

**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).

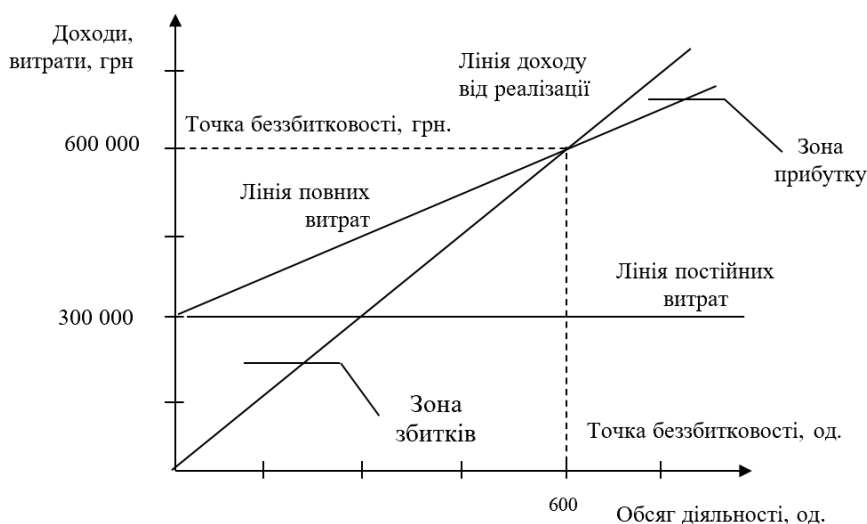


Рис. 5.1. Графік беззбитковості

**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.

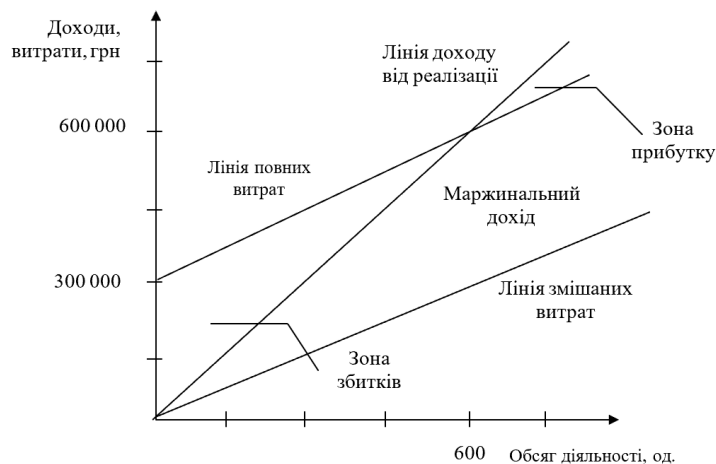


Рис. 5.2. Графік маржинального доходу

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

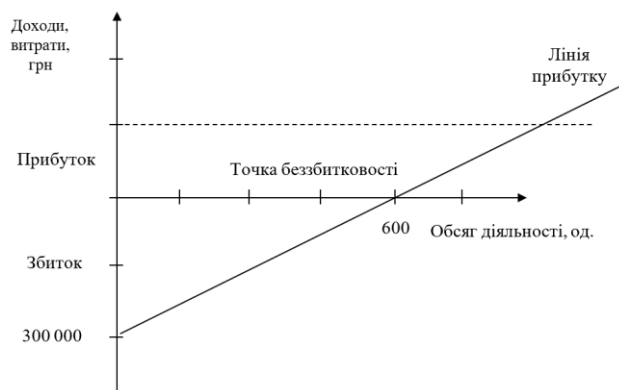


Рис. 5.3. Графік прибутку

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.

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

**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:

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

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.

$$\text{Запас міцності в натуральних одиницях (або у гривнях)} = \text{Фактичний обсяг реалізації в натуральних одиницях (або у гривнях)} - \text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях (або у гривнях)}$$

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

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Фактичний обсяг продажу}}$$

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:

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

## 5.6. Використання CVP-аналізу для багатомноменклатурного виробництва з урахуванням 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).

**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:

$$СМД = \sum МДі \times КП$$

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

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 непрямими щодо конкретних видів продукції.

## 5.7. Аналіз чутливості прибутку: сценарний аналіз «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.

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%.

$$\text{Сила операційного важеля} =$$

$$\frac{\text{Загальний маржинальний прибуток}}{\text{Операційний прибуток}}$$

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.

### ***Перелік питань для самостійної 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 багатономенклатурного виробництва ?
14. Що таке «комбінація продажу» та «середньозважений маржинальний дохід» ?
15. Яке ключове припущення робиться при розрахунку точки беззбитковості для асортименту продукції?  
Джерела

### ***Пропоновані теми рефератів для поглиблення знань здобувачів:***

1. Обмеження та припущення класичного CVP-аналізу: проблеми застосування в умовах нелінійності витрат та динаміки ринкових цін.
2. Операційний важіль як інструмент стратегічного управління: аналіз впливу структури витрат на прибуток та ризики підприємства.
3. Аналіз беззбитковості для багатономенклатурного виробництва: проблема зміни структури продажів та її вплив на загальний фінансовий результат.
4. Використання сучасних ВІ-систем для візуалізації та динамічного

моделювання в CVP-аналізі.

5. Специфіка застосування CVP-аналізу на підприємствах сфери послуг (на прикладі консалтингової або ІТ-компанії).
6. Аналіз чутливості прибутку «що-якщо» як ключовий інструмент сценарного планування та управління ризиками в умовах невизначеності.
7. Запас фінансової міцності: методика розрахунку, аналіз та практичне використання для оцінки стійкості бізнесу.
8. Вплив податкового навантаження на планування цільового прибутку: використання CVP-аналізу для прийняття рішень з урахуванням оподаткування.
9. Порівняльний аналіз математичних та графічних методів CVP-аналізу: переваги, недоліки та доцільність застосування в різних управлінських ситуаціях.
10. Роль CVP-аналізу в системі бюджетування: використання даних про беззбитковість та цільовий прибуток для формування операційних бюджетів.

### ***Тестове завдання для самостійної перевірки знань здобувачів.***

1. Яке головне призначення CVP-аналізу згідно з наданим текстом?
  - а) Інформаційна підтримка довгострокових інвестиційних рішень
  - б) Інформаційна підтримка прийняття короткострокових управлінських рішень
  - в) Підготовка обов'язкової фінансової звітності для податкових органів
  - г) Розрахунок амортизаційних відрахувань
2. Яке з наведених тверджень є одним із базових припущень класичного CVP-аналізу?
  - а) Всі витрати є змінними
  - б) Ціна реалізації постійно змінюється
  - в) Усі витрати можна чітко розділити на змінні та постійні
  - г) Обсяг виробництва завжди більший за обсяг реалізації
3. Точка беззбитковості – це обсяг продажу, за якого:
  - а) Підприємство отримує максимальний прибуток
  - б) Маржинальний дохід дорівнює нулю
  - в) Змінні витрати дорівнюють постійним витратам
  - г) Маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам
4. Як визначається маржинальний прибуток (внесок на покриття)?
  - а) Дохід від реалізації – Постійні витрати
  - б) Дохід від реалізації – Загальні змінні витрати
  - в) Прибуток + Постійні витрати
  - г) Загальні доходи – Загальні витрати
5. Що показує коефіцієнт маржинального прибутку?
  - а) Частку постійних витрат у структурі собівартості
  - б) Відсоток чистого прибутку від операційної діяльності
  - в) Частку маржинального прибутку в доході від реалізації

г) Рентабельність інвестованого капіталу

6. Як розраховується точка беззбитковості в натуральних одиницях за маржинальним методом?

- а) Постійні витрати / Маржинальний прибуток на одиницю
- б) Постійні витрати / Коефіцієнт маржинального прибутку
- в) Змінні витрати / Маржинальний прибуток на одиницю
- г) Постійні витрати / Ціна за одиницю

7. Точка перетину лінії загальних витрат та лінії доходу від реалізації на графіку беззбитковості – це:

- а) Точка максимального прибутку
- б) Точка беззбитковості
- в) Точка максимального запасу міцності
- г) Точка мінімальних витрат

8. Як називається показник, що визначає максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток?

- а) Операційний важіль
- б) Коефіцієнт маржинального доходу
- в) Запас міцності
- г) Точка беззбитковості

9. Який показник використовується для узагальненої оцінки чутливості прибутку до зміни обсягу продажів і показує, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні реалізації на 1%?

- а) Операційний важіль
- б) Запас міцності
- в) Коефіцієнт рентабельності
- г) Точка беззбитковості

10. Згідно з текстом, підприємства з високою часткою постійних витрат мають:

- а) Низький операційний важіль
- б) Високий запас міцності
- в) Високий операційний важіль
- г) Низький коефіцієнт маржинального доходу

11. Який ключовий показник необхідно розрахувати для визначення точки беззбитковості для багатомоделного виробництва?

- а) Середньозважені постійні витрати
- б) Середньозважений маржинальний дохід
- в) Середньозважену ціну
- г) Середньозважені змінні витрати

12. Аналіз чутливості в системі контролінгу, по суті, є технікою сценарного моделювання, яка відповідає на питання формату:

- а) «Хто винен?»
- б) «А що, якщо?..»
- в) «Скільки це коштувало?»
- г) «Чому це сталося?»

13. Як, згідно з текстом, розраховується операційний важіль?

- а) Постійні витрати / Змінні витрати
- б) Прибуток / Дохід від реалізації
- в) Маржинальний дохід / Прибуток
- г) Дохід від реалізації / Постійні витрати

14. Якщо підприємство планує отримати цільовий прибуток після оподаткування, то у формулі розрахунку обсягу реалізації необхідно:

- а) Відняти цільовий чистий прибуток від постійних витрат
- б) Перерахувати цільовий чистий прибуток у прибуток до оподаткування
- в) Використовувати лише змінні витрати
- г) Додати ставку податку до коефіцієнта маржинального доходу

15. Комбінація продажу – це:

- а) Сукупність усіх маркетингових заходів
- б) Загальна кількість проданої продукції
- в) Співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу
- г) Різниця між доходом та витратами

### **Список використаних та рекомендованих джерел літератури 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 самостійної роботи здобувачів:** поглибити та систематизувати теоретичні знання щодо бюджетування як ключового інструменту контролінгу, самостійно опрацювавши його сутність, класифікацію бюджетів, організаційні аспекти, методи та етапи бюджетного циклу, а також сформувати аналітичні навички для здійснення бюджетного контролю та аналізу відхилень з метою 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.

### **Стислий зміст лекційного матеріалу**

#### **6.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю. Інфраструктурні елементи бюджетування.**

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 формується 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 **центральним операційним інструментом та основою всієї системи контролінгу**.

Значення бюджетування для реалізації функцій контролінгу розкривається в кількох ключових аспектах:

- 1) Інструмент перетворення стратегії на конкретні дії.
- 2) Основа для координації діяльності.
- 3) Еталон для контролю та аналізу відхилень.
- 4) Інструмент делегування повноважень та оцінки ефективності. .
- 5) Інструмент мотивації персоналу. .
- 6) Інформаційна база для прийняття рішень. .

Тож, у сфері контролінгу бюджетування є **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.

**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.

**3) Організаційний компонент** – це сукупність правил та суб'єктів, що забезпечують функціонування бюджетного процесу (фінансова структура, бюджетний комітет, бюджетний регламент).

**4) Програмно-технічний компонент** – це інструменти, що використовуються для автоматизації бюджетного процесу. Їх складність залежить від розміру та потреб компанії.

## 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.

### Класифікація та види бюджетів:

#### 1) За колом охоплення операцій та рівнем відповідальності:

**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) За призначенням та колом охоплення:

**2.1) Операційні (функціональні) бюджети:** Це група бюджетів, що описують основну, доходуотворюючу 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) За гнучкістю:**

**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) 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.**

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.

#### 6.4. Методи бюджетування в організаційному аспекті.

Виділяють три основні методи організації бюджетного процесу:

**1) Бюджетування через прирощення (інкрементне бюджетування)** – це найбільш традиційний, простий та поширений метод складання бюджету.

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, стабільність та зрозумілість, низькі трудозатрати. *Недоліки:* перенесення минулих недоліків у майбутнє; демотивація до оптимізації процесів; сприяння типу поведінки «витратити все до кінця року», коли 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)** базується на принципі, що минулий досвід не є виправданням для майбутніх витрат. 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; раціональний розподіл ресурсів; підвищення відповідальності менеджерів. *Недоліки:* надзвичайна трудомісткість; висока ймовірність конфліктів; непрактичність щорічного застосування.

**3) Метод безперервного (ковзного) бюджетування (Rolling Budgeting).** Цей метод фокусується не стільки на способі розрахунку цифр, скільки на управлінні бюджетним періодом. 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; стратегічна орієнтація; зменшення авралу наприкінці року. *Недоліки:* високі трудозатрати протягом усього року; 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.**

**1) Підхід «згори – вниз» (директивне або централізоване бюджетування)** – це найбільш жорсткий та централізований підхід до планування. 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; забезпечення повної відповідності стратегії; сильна координація. *Недоліки:* низька мотивація та відповідальність виконавців; ризик встановлення нереалістичних цілей; пригнічення ініціативи.

**2) Підхід «знизу – вгору» (партисипативне бюджетування)** базується на широкому залученні менеджерів усіх рівнів. 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; висока реалістичність та обґрунтованість; використання знань та досвіду всіх менеджерів. *Недоліки:* значна тривалість та складність; ризик «бюджетного розслаблення» (Budgetary Slack); складність координації та узгодження зі стратегією.

**3) Комбінований (зустрічний) підхід.** Це найбільш збалансований та поширений на практиці підхід, який намагається поєднати переваги двох попередніх моделей. 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 модерацією 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 ефективної модерації процесу узгодження.

## **6.6. Порядок складання і узгодження бюджетів. Бюджетний цикл та стадії бюджетного процесу.**

**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.

**2) Стадія складання проєктів бюджетів.** Керівники центрів фінансової відповідальності, керуючись отриманими орієнтирами, готують проєкти бюджетів для своїх підрозділів. Процес іде за чіткою послідовністю, починаючи з бюджету продажів.

**3) Стадія узгодження та консолідації.** Проєкти 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. Прогноз продажів (од.)  $\times$  Ціна = Бюджетний дохід.

**2) Бюджет виробництва.** На основі бюджету продажів та бажаних залишків готової продукції на складі розраховується, скільки одиниць продукції необхідно виробити.

*Обсяг виробництва = Обсяг продажів + Бажаний кінцевий запас – 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.**

**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).

**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.

**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.

**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?».

**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.

## **6.8. Процес бюджетного контролю.**

**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 та порівнянність.

**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 exception): увага менеджерів концентрується лише на суттєвих, значущих розбіжностях. Аналіз передбачає відповіді на два питання: «Де виникла проблема?» та «Чому виникла проблема?» 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, організаційні, стратегічні.

**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.

### ***Перелік питань для самостійної 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 кожен з них.

### ***Пропоновані теми рефератів для поглиблення знань здобувачів:***

1. Сучасні концепції бюджетування (Beyond Budgeting, драйверне бюджетування) як альтернатива традиційному річному циклу.
2. Роль гнучкого бюджету в системі бюджетного контролю: методика побудови та застосування для коректного аналізу відхилень.
3. Поведінкові аспекти бюджетування: аналіз проблеми «бюджетного розслаблення» (budgetary slack) та методи її подолання.
4. Бюджетування «з нуля» (ZBB): переваги, недоліки та специфіка застосування для оптимізації дискреційних витрат.
5. Безперервне (ковзне) бюджетування: досвід впровадження та переваги для підвищення гнучкості планування в нестабільних ринкових умовах.
6. Порівняльний аналіз програмних інструментів для автоматизації бюджетування: від MS Excel до спеціалізованих EPM-систем.
7. Організація бюджетного процесу: порівняльний аналіз підходів «згори-вниз», «знизу-вгору» та комбінованого підходу.

8. Механізми поєднання стратегічного планування та оперативного бюджетування на підприємстві (на прикладі використання Системи збалансованих показників).
9. Комплексний аналіз відхилень від бюджету: методика розкладання загального відхилення прибутку на фактори (за обсягом, ціною, ефективністю).
10. Фінансова структура як основа бюджетування: принципи побудови системи центрів фінансової відповідальності (ЦФВ) на підприємстві.

***Тестове завдання для самостійної перевірки знань здобувачів.***

1. Згідно з текстом лекції, бюджетування є ключовим інструментом якого рівня планування?
  - а) Стратегічного планування
  - б) Тактичного планування
  - в) Оперативного (поточного) планування
  - г) Фінансового аналізу
  
2. Яка з перелічених функцій бюджетування НЕ згадується у тексті лекції?
  - а) Планування та координація
  - б) Мотивація
  - в) Контроль та оцінка
  - г) Ліквідація підприємства
  
3. Який бюджет є відправною точкою всього процесу бюджетування на підприємстві?
  - а) Бюджет продажів
  - б) Бюджет виробництва
  - в) Бюджет руху грошових коштів
  - г) Бюджет адміністративних витрат
  
4. Чим гнучкий бюджет кардинально відрізняється від статичного?
  - а) Гнучкий бюджет складається лише в гривнях, а статичний – в одиницях продукції
  - б) Гнучкий бюджет не змінюється протягом року, а статичний постійно коригується
  - в) Гнучкий бюджет використовується для зовнішньої звітності, а статичний – для внутрішньої
  - г) Гнучкий бюджет розраховується для діапазону рівнів активності або коригується на фактично досягнутий обсяг
  
5. Як називається інтегрований фінансовий план для всього підприємства, який узагальнює та координує всі функціональні бюджети?
  - а) Операційний бюджет
  - б) Функціональний бюджет
  - в) Зведений (головний, генеральний) бюджет
  - г) Бюджет капітальних інвестицій

6. Який колегіальний орган, згідно з текстом, керує всім бюджетним процесом: встановлює цілі, розглядає бюджети та вирішує конфлікти?

- а) Рада директорів
- б) Служба контролінгу
- в) Бюджетний комітет
- г) Керівники центрів фінансової відповідальності

7. Основний нормативний документ, що детально описує всі процедури бюджетування, етапи, терміни, формати та відповідальних осіб, називається: а) Фінансова структура

- б) Бюджетний регламент
- в) Бюджетний цикл
- г) Головний бюджет

8. Метод складання бюджету, що базується на коригуванні показників попереднього періоду на певний індекс (наприклад, інфляції), називається:

- а) Бюджетуванням «з нуля»
- б) Бюджетуванням через прирощення (інкрементним)
- в) Безперервним (ковзним) бюджетуванням
- г) Директивним бюджетуванням

9. Який метод бюджетування вимагає, щоб кожна стаття витрат і кожна програма були обґрунтовані з нуля, ніби вони впроваджуються вперше?

- а) Інкрементне бюджетування
- б) Ковзне бюджетування
- в) Бюджетування «з нуля»
- г) Комбінований підхід

10. Головним недоліком підходу до бюджетування «згори – вниз» (директивного) є:

- а) Велика тривалість та складність процесу узгодження
- б) Низька мотивація та відповідальність виконавців на місцях
- в) Ризик «бюджетного розслаблення» (завищення витрат)
- г) Невідповідність бюджетів стратегічним цілям компанії

11. Ризик «бюджетного розслаблення» (коли менеджери свідомо занижують планові доходи або завищують витрати) є найбільш характерним для підходу:

- а) «Згори – вниз»
- б) «Знизу – вгору»
- в) Комбінованого
- г) Інкрементного

12. Який бюджет розробляється одразу після бюджету продажів і є основою для розрахунку потреби у виробничих ресурсах?

- а) Бюджет руху грошових коштів

- б) Бюджет виробництва
- в) Бюджет адміністративних витрат
- г) Прогнозний баланс

13. Для коректного аналізу ефективності управління витратами, коли фактичний обсяг діяльності відрізняється від запланованого, необхідно порівнювати фактичні результати з:

- а) Статичним бюджетом
- б) Гнучким бюджетом
- в) Бюджетом минулого року
- г) Бюджетом продажів

14. Принцип, згідно з яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану, називається:

- а) Бюджетним контролем
- б) Управлінням за відхиленнями
- в) Бюджетуванням «з нуля»
- г) Ковзним бюджетуванням

15. Фінальний документ головного бюджету, який показує очікувану структуру активів, капіталу та зобов'язань підприємства на кінець періоду, – це: а) Бюджет доходів і витрат

- б) Бюджет руху грошових коштів
- в) Прогнозний баланс
- г) Бюджет виробництва

### **Список використаних та рекомендованих джерел літератури 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 береги, 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. Ленъ 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., доопрац. 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. агрокол. 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: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <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 Є. Ф., Ергардт М. К. Фінансовий менеджмент : підручник. 10-те вид. ; пер. з англ. Київ : Молодь, 2017. 992 с.
6. Брігченко 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. Войнаренко 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

**МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ**

до самостійної роботи

з дисципліни «Контролінг»

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

Укладачі:

Христенко Л.М.

Оригінал-макет

Підписано до друку 09.2025

Формат 60x84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. 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](mailto:vidavnictvoSNU.ua@gmail.com)