

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ

Державний вищий навчальний заклад  
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

**Г. О. ШВИДАНЕНКО**

**В. В. ЛАВРЕНЕНКО**

**Л. М. ПРИХОДЬКО**

**О. П. ШВИДКА**

# **КОНТРОЛІНГ**

**Навчально-методичний посібник  
для самостійного вивчення дисципліни**

УДК 005.935(075.8)  
ББК 65.052.201.2я73  
К 65

*Рецензенти*

**Г. М. Тарасюк**, д-р екон. наук, проф.  
(Житомирський державний технологічний університет)

**Є. В. Прохорова**, канд. екон. наук, доц.  
(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана)

**М. П. Денисенко**, д-р екон. наук, проф.  
(Київський національний університет технологій та дизайну)

*Редакційна колегія факультету економіки та управління*

*Голова редакційної колегії* А. П. Наливайко, д-р екон. наук, проф.

*Відп. секретар редакційної колегії* Н. М. Євдокимова, канд. екон. наук, доц.

*Члени редакційної колегії:* В. І. Кириленко, д-р екон. наук, проф.; В. В. Лаврененко, канд. екон. наук, доц.; О. М. Мельник, д-р екон. наук, проф.; Т. Є. Пенкіна, канд. техн. наук, доц.; Є. В. Прохорова, канд. екон. наук, доц.; В. М. Фещенко, д-р екон. наук, проф.; С. М. Чистов, канд. екон. наук, доц.

*Гриф надано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України*  
*Лист № 1/11-7306 від 05.08.2011*

**Контролінг** : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.  
К 65 [Електронний ресурс] / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко,  
Л. М. Приходько, О. М. Швидка. — К. : КНЕУ, 2013. — 240, [8] с.  
ISBN 978–966–483–710–8

У посібнику викладено навчально-методичні матеріали, призначені для самостійного опанування та поглиблення вивчення курсу «Контролінг». До складу посібника увійшли типова навчальна програма курсу, навчально-методичне забезпечення до тем курсу, опис системи поточного та підсумкового контролю знань, завдання для студентів заочної форми навчання, вимоги до самостійної роботи студентів, а також рекомендована література.

Для кращого засвоєння теоретичних положень курсу посібник містить навчальні ситуації, кейси, розрахункові завдання, складені за матеріалами як вітчизняного, так і закордонного досвіду, тестові питання для контролю знань. Сприяючи у вивченні курсу мають слугувати методичні поради щодо вивчення тем курсу, питання для проведення семінарських та практичних занять, теми рефератів, а також організаційно-методичні матеріали для проведення підсумкового і поточного контролю знань.

Для викладачів, слухачів магістерських та бакалаврських курсів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів України.

**УДК 005.935(075.8)**  
**ББК 65.052.201.2я73**

*Розповсюджувати та тиражувати*  
*без офіційного дозволу КНЕУ заборонено*

**ISBN 978-966-483-710-8**

© Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко,  
Л. М. Приходько, О. П. Швидка, 2013  
© КНЕУ, 2013

# Вступ

На сучасному етапі одним з головних напрямів розвитку системи управління підприємством є розробка та використання концепції контролінгу. Контролінг — координація управління за допомогою управлінської інформації — є основою бізнес-адміністрування. Контролінг як концепція економічного управління є інструментом інтегрованого планування й контролю діяльності підприємств різної організаційної побудови та розміру, який широко використовується ефективно працюючими закордонними компаніями.

Контролінг охоплює головні елементи організації та управління підприємством — бізнес-процеси, центри відповідальності, системи планування, бюджетування та управлінського обліку, інформаційні потоки, моніторинг результатів фінансово-господарської діяльності. Організація системи контролінгу, заснованої на сучасних інформаційних технологіях, суттєво підвищує ефективність і оперативність управлінських рішень.

Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни підготовлений з метою надання студентам допомоги у вивченні матеріалу та набуття відповідних навичок з курсу «Контролінг». Посібник спрямований на формування в студентів здатності самостійно мислити, на поглиблене опанування ними навчального матеріалу й засвоєння теоретичних знань, набуття практичних навичок здійснення розрахунків. Навчальна дисципліна «Контролінг» вивчається згідно з навчальним планом підготовки фахівців освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр» за спеціальністю «Менеджмент організацій» (спеціалізація «Менеджмент промислових підприємств»).

Дисципліна викладається студентам у комплексі з іншими курсами, що забезпечують його підготовку відповідно до навчальних планів підготовки бакалаврів з економіки.

Фахівці, які мають навички впровадження системи контролінгу, можуть значно збільшити ефективність і конкурентоспро-

можність підприємств. Їхній позитивний вплив насамперед відчують керівники, які мають можливість бачити обґрунтованість управлінських рішень, що приймаються.

**Предмет** навчальної дисципліни — методи й процеси забезпечення інтегрованого управління підприємством.

Після вивчення курсу «Контролінг» студент **знатиме:**

- місце контролінгу в системі управління підприємством, його сутність, функції та основні завдання;
- набір інструментарію оперативного й стратегічного контролінгу для підприємств різних сфер діяльності;
- особливості впровадження й різновиди систем бюджетування, сфери застосування різних типів бюджетів;
- механізм упровадження та особливості функціонування систем управлінської звітності;
- сучасні технології діагностики фінансово-господарського стану підприємств;
- принципи організації служби контролінгу на підприємствах.

Після закінчення вивчення курсу «Контролінг» студент **умітиме:**

- застосовувати аналітичні прийоми оцінювання результатів діяльності підприємств;
- володіти методичними підходами прийняття управлінських рішень на основі інструментарія контролінгу;
- упроваджувати систему бюджетування, приймати управлінські рішення на основі виконання бюджетних планів;
- організовувати службу контролінгу на підприємстві.

Після вивчення курсу «Контролінг» студенти будуть володіти методичними підходами прийняття управлінських рішень на основі інструментарія контролінгу, мати можливість оперативно відслідковувати розвиток підприємств у напрямі встановлених цільових орієнтирів, застосовувати аналітичні прийоми оцінки результатів діяльності підприємств.

Посібник підготовлений творчим колективом викладачів кафедри економіки підприємств ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»: Швиданенко Г. О., кандидатом економічних наук, професором, Лаврененко В. В., кандидатом економічних наук, доцентом, Приходько Л. М., кандидатом економічних наук, доцентом, Швидкою О. П., кандидатом економічних наук, асистентом.

Досягненню мети та вирішенню завдань курсу підпорядкована логіка його викладання.

## Розділ



---

# ТИПОВА НАВЧАЛЬНА ПРОГРАМА КУРСУ

---

## Вступ

Об'єктивна необхідність і зумовленість вивчення курсу «Контролінг». Мета, завдання, логіко-структурна побудова курсу, його місце й значення в підготовці економістів вищої кваліфікації. Змістовна характеристика та особливості викладання дисципліни.

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

---

*Сутність, мета, завдання й функції контролінгу.* Еволюція та об'єктивна необхідність виникнення контролінгу. Роль контролінгу в системі управління підприємством. Складові концепції та найважливіші компоненти контролінгу. Функції та завдання контролінгу. Типологія й види контролінгу.

*Система контролінгу: структура та сутнісна характеристика складових частин.* Елементи системи контролінгу та їх взаємодія. Оперативний та стратегічний контролінг. Цілі й методи, принципи, засоби та інструменти кожного з видів контролінгу. Ієрархія рівнів змісту та ефективність контролінгу.

### **Тема 2. КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

---

*Управління результативністю як теоретична база контролінгу.* Створення системи показників, що відповідає потребам сучасного менеджменту. Розвиток систем інтегрованого управління. Постановка цілей діяльності як вихідний пункт побудови системи показників. Особливості системи управління за результатами. Монетарні та немонетарні показники.

**Використання оцінювання вартості бізнесу в прийнятті управлінських рішень.** Сутнісна характеристика менеджменту, заснованого на управлінні вартістю. Основні методи оцінювання вартості бізнесу. Розвиток парадигми визначення вартості та ефективності діяльності підприємства. Модель економічної доданої вартості EVA. Інші різновиди сучасних систем управління вартістю бізнесу. Використання концепції управління вартістю бізнесу для цілей створення системи контролінгу.

**Збалансована система оцінкових індикаторів як інструмент управління бізнесом.** Сутність і передумови виникнення концепції збалансованої системи показників Нортон і Каплана (Balanced Scorecard (BSC)). Призначення, специфіка використання, особливості побудови та місце системи в сучасному менеджменті. Показники BSC та їх взаємозв'язок з функціями та завданнями контролінгу на підприємстві.

### **Тема 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ**

**Сутність та еволюція управлінського обліку.** Передумови виникнення та місце управлінського обліку у вирішенні завдань менеджменту. Предмет, об'єкт, цілі здійснення та користувачі управлінського обліку. Структура та інформаційне забезпечення управлінського обліку. Відмінність управлінського обліку від інших видів обліку, що існують на сучасному підприємстві. Вимоги до інформації, яка використовується в управлінському обліку. Оперативний та стратегічний управлінський облік.

**Управлінська звітність.** Сутність управлінської звітності та її взаємозв'язок з управлінським обліком. Види управлінських звітів. Відмінність управлінської (внутрішньої) звітності від зовнішньої. Структура та користувачі управлінської звітності. Логіка перетворення інформаційних даних в управлінську звітність.

**Упровадження систем управлінського обліку та звітності.** Завдання та регламентне забезпечення постановки управлінського обліку на підприємстві. Складові, умови та етапи впровадження управлінського обліку та звітності. Основні проблеми, що можуть виникати під час впровадження управлінського обліку та звітності.

#### **Тема 4. ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ**

---

**Витрати як основний об'єкт управлінського обліку: сутність, класифікація.** Об'єкти та носії витрат. Принципи та завдання управління витратами в системі контролінгу. Сутнісна характеристика обліку витрат. Ознаки класифікації витрат для цілей контролінгу за функціями управління. Види витрат для прийняття управлінських рішень: дійсні, альтернативні, релевантні, нерелевантні, продуктивні, непродуктивні, маржинальні, середні, диференційні. Класифікація витрат для цілей планування: заплановані, незаплановані, нормативні, нормовані, ненормовані. Поділ витрат за місцями й сферами виникнення, функціями діяльності та центрами відповідальності. Інші критерії та види витрат.

**Моделі визначення собівартості продукції.** Основні методи калькулювання для цілей контролінгу. Класифікація підходів до обліку та калькулювання. Системи, методи та способи калькулювання. Чинники, що впливають на вибір методу обліку витрат і розрахунку собівартості. Особливості калькулювання за замовленнями та процесами, за повними та змінними витратами. Визначення собівартості за стандартами та видами діяльності. Методи аналізу поведінки витрат.

**Система управління витратами.** Цілі впровадження та місце системи управління витрат у контролінгу. Організація та елементи системи управління витратами для реалізації функцій контролінгу. Складові програми зниження витрат. Основні напрями оптимізації витрат з метою їх зниження.

#### **Тема 5. СИСТЕМА БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

---

**Сутність і цілі бюджетування.** Сутність бюджетування як управлінської технології. Поняття бюджету. Цілі й напрями бюджетування.

**Складання та взаємоузгодження бюджетів.** Структура системи бюджетів на підприємстві. Операційний і фінансовий бюджети. Схема розробки бюджетів. Методичні підходи до складання різних видів бюджетів.

**Організація процесу бюджетування.** Основні підходи до організації процесу бюджетування. Особливості вибору бюджетного процесу та методу бюджетування. Бюджетування через прирощення та «з нуля». Етапи й розподіл функцій у процесі бюджетування. Особливості бюджетного регламенту.

**Реорганізація фінансової структури підприємства за центрами відповідальності.** Сутність центрів фінансової відповідальності, обліку та місць виникнення витрат. Цілі фінансової структуризації підприємства. Сутність, основні аспекти, переваги та недоліки децентралізації управління підприємством. Етапи та порядок фінансової структуризації. Результати бюджетування.

**Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень.** Сутність відхилень і призначення бюджетного контролю. Основні види відхилень. Ститичний і гнучкий бюджети та їх місце в бюджетному контролі.

## **Тема 6. ІНСТРУМЕНТАРІЙ КОНТРОЛІНГУ**

---

**Інструментарій стратегічного контролінгу.** Вимоги до контролінгової діяльності з погляду забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Основні інструменти стратегічного контролінгу. Аналіз ключових факторів успіху. Матричні аналітичні інструменти. Аналіз лацюга цінностей і доданої вартості. Стратегічні карти. GAP-аналіз (аналіз розривів). ABC-аналіз і функціонально-вартісний аналіз. Аналіз конкурентів і бенчмаркінг. Інші методи та інструменти.

**Інструментарій оперативного контролінгу.** Цілі й завдання оперативного контролінгу. Особливості аналізу співвідношення «витрати—обсяг—прибуток» (Cost—Volume—Profit), аналізу відхилень, аналізу діяльності підрозділів залежно від їх внеску в доход в оперативному контролінгу. Роль бюджетування та функціонально-вартісного аналізу в процесі реалізації завдань оперативного контролінгу. Методичні особливості обґрунтування альтернативних рішень у контролінгу: розширення чи скорочення (ліквідація) певного сегмента діяльності, воробництво чи купівля окремих компонентів продукції (аутсорсінг), продаж чи подальша обробка, рішення про спеціальні замовлення, використання вільних потужностей, інші рішення.

## **Тема 7. ЕКСПЕРТНА ДІАГНОСТИКА ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ**

---

**Цілі й завдання діагностики фінансово-господарського стану підприємства в системі контролінгу.** Роль діагностики. Методологічні основи аналізу фінансово-економічної діяльності. Система інформаційних потоків та етапи експертної діагностики.



**Аналіз ресурсних і системних складових підприємницької діяльності.** Оцінка стану та ефективності використання основних фондів. Аналіз структури та ефективності використання оборотних коштів підприємств (оборотного капіталу). Аналіз ефективності використання трудових ресурсів підприємства. Дослідження рівня та структури собівартості кінцевої продукції (робіт, послуг). Оцінка організаційної структури підприємства.

**Аналіз результативності підприємницької діяльності.** Аналіз формування та напрямів використання прибутку підприємства. Аналіз платоспроможності та ліквідності підприємства. Визначення інтегральної ефективності діяльності підприємства. Аналітичне оцінювання рівня економічної безпеки підприємства. Діагностика ризику банкрутства суб'єктів господарювання.

## **Тема 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ІНФОРМАЦІЙНА ПІДТРИМКА КОНТРОЛІНГУ**

---

**Організація служби контролінгу на підприємстві.** Основні підходи до створення служби контролінгу. Основні функції та завдання контролера, вимоги до його професійного рівня. Інституціоналізація контролінгу. Централізований і децентралізований контролінг. Внутрішня організація служби контролінгу. Інтеграція служби контролінгу в організаційну структуру підприємства. Ефективність служби контролінгу.

**Автоматизація контролінгу.** Інформаційне забезпечення контролінгу. Моделі та підходи автоматизація управлінського обліку. Специфіка автоматизації бюджетування. Ефективність упровадження інформаційних систем для цілей контролінгу.

## ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛІНИ

Назва теми	Кількість годин											
	Денна форма навчання				Вечірня форма навчання				Заочна форма навчання			
	Лекції	С(П, Л)	ІКР	СРС	Лекції	С(П, Л)	ІКР	СРС	Лекції	С(П, Л)	ІКР	СРС
<b>Вступ</b>	2	4	2	12	2	2	2	15	1			17
<b>Тема 1.</b> Контролінг: сутність, функції, види й основні завдання	2	4	3	12	2	2	2	15	1	1	2	18
<b>Тема 2.</b> Контролінг у системі прийняття управлінських рішень	2	4	2	12	2	2	2	15	1	1	2	18
<b>Тема 3.</b> Управлінський облік і звітність	4	4	4	14	4	4	4	15	2	1	4	18
<b>Тема 4.</b> Особливості управління витратами підприємства в системі контролінгу	4	4	4	12	2	2	3	15	1	2	3	18
<b>Тема 5.</b> Система бюджетування на підприємстві	4	4	4	14	4	4	4	15	2	1	4	17
<b>Тема 6:</b> Інструментарій контролінгу	2	4	2	12	2	2	2	15	1		2	17
<b>Тема 7.</b> Експертна діагностика діяльності підприємства в системі контролінгу	2	4	2	12	2	2	2	15	1		2	17
<b>Тема 8.</b> Організація та інформаційна підтримка контролінгу	22	32	23	100	20	16	21	120	10	6	21	140
<b>УСЬОГО:</b>												

# Розділ



---

## НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДО ТЕМ КУРСУ

---

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

---



#### **1.1. Методичні поради до вивчення теми**

Вивчення курсу слід розпочати з розгляду сутності контролінгу як сучасної управлінської концепції, яка є синтетичною функцією менеджменту, що взаємопов'язує в єдиний механізм планування, контроль та аналіз розвитку підприємства. Важливо усвідомити, що концепція контролінгу об'єднує дві складові. По-перше, контролінг як філософія відображає образ мислення керівництва й власників бізнесу, орієнтованих на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства в довгостроковій перспективі. В основі філософії контролінгу є розуміння того, що підприємство є системою з певним набором цілей, а його діяльність орієнтована на досягнення запланованих показників. По-друге, контролінг як інструмент орієнтований на досягнення цілей підприємства за рахунок створення системи аналітичної підтримки менеджменту.

Пов'язаність цих складових дає змогу глибше збагнути сутність контролінгу, а також зрозуміти, чому на сучасному етапі існують його різні школи та концепції, які причини виникнення та впровадження контролінгової діяльності на підприємствах. Місію контролінгу можна сформулювати як досягнення цільових результатів діяльності підприємства в стратегічному та оперативному аспектах.

Інтеграційний характер контролінгу на підприємстві зумовлює необхідність у процесі вивчення сутності цієї категорії приділити окрему увагу цілям, функціям, завданням, компонентам та особливостям впровадження контролінгової діяльності. Важливо зрозу-

міти, що передумовою успішного впровадження контролінгу на підприємстві є наявність стратегічного управління, а саме процесів планування розвитку бізнесу, які включають використання системи показників, що вимірюють ефективність функціонування. З огляду на це, сутність контролінгу як системи аналітичної підтримки всіх функцій менеджменту можна буде усвідомити й вивчати з методичного та інструментального погляду.

Функціонально контролінг містить дії з управління та дії з підтримки управління, тобто однаковою мірою виконує функцію управління та функцію його підтримки. Розрізнення цих дій відіграє особливо важливу роль під час аналізу його функцій.

Таким чином, цілі контролінгу будуть безпосередньо пов'язані з параметрами, закладеними в стратегічних планах підприємства, тобто виходить з цілей розвитку організації. Функції контролінгу визначаються поставленими перед організацією цілями й включають ті види управлінської діяльності, які забезпечують їх досягнення. Це передусім підтримка процесу планування, управлінський облік, контроль за реалізацією планів, оцінювання процесів, що протікають, виявлення відхилень, їх причин і вироблення рекомендацій щодо усунення причин, які викликали ці відхилення. У кожному окремому випадку функції служби контролінгу залежать від багатьох чинників, але в процесі вивчення матеріалу слід звернути увагу на перелік основних функцій і завдань контролінгу, узагальнений на основі існуючої практики підприємств і представлений у підручнику з курсу.

Отже, основними завданнями служби контролінгу на підприємстві є:

- упровадження системи планування, контролю та аналізу діяльності;
- забезпечення мотивації персоналу в підвищенні ефективності роботи підприємства;
- оптимізація організаційної структури управління бізнесом;
- забезпечення ефективної системи обліку витрат і результатів;
- автоматизація систем обліку та управління підприємством.

Концептуально контролінг включає три складові, які послідовно розглядаються в окремих темах курсу:

- системи менеджменту;
- інформаційні системи;
- системи управлінського обліку та звітності.

Ознайомлення з еволюцією контролінгу дасть можливість усвідомити перехід і змістовне наповнення окремих шкіл і концепцій контролінгу, а саме:

- контролінг як система управлінського обліку;
- контролінг, орієнтований на планування;
- контролінг, орієнтований на вартісне управління бізнесом.

Доцільно також приділити увагу вивченню основних особливостей німецької, англо-американської та російської шкіл контролінгу.

Контролінг як цілісна система складається з двох важливих частин:

- стратегічний контролінг;
- оперативний контролінг.

Кожний вид контролінгу має свої цілі, методи, принципи, засоби та інструменти. Стратегічний контролінг має допомагати підприємству ефективно використовувати наявні в нього переваги та створювати новий потенціал успішної діяльності в перспективі. Служба стратегічного контролінгу є внутрішнім консультантом менеджерів і власників підприємства під час розробки стратегії, постановки довгострокових цілей і завдань. Вона постачає необхідну інформацію, яка орієнтує керівництво в процесі прийняття рішень.

Основне завдання оперативного контролінгу — надавати допомогу менеджерам у досягненні запланованих цілей, які найчастіше виявляються у вигляді кількісних значень рівнів рентабельності, ліквідності і/або прибутку. Оперативний контролінг орієнтований на короткостроковий результат, тому його інструментарій принципово відрізняється від методів і методик стратегічного контролінгу.

Основними користувачами контролінгу є власники бізнесу, які вкладають свої активи, і топ-менеджери, результати роботи яких оцінюються на підставі аналізу розвитку підприємства.

Контролінг розвивається в рамках управлінського обліку, інформаційних систем і систем менеджменту. Таким чином, контролінг ґрунтується на трьох компонентах: економічній системі, управлінні, інформаційній системі. Наявність цих трьох складових підтверджується історичними етапами розвитку контролінгу, упродовж яких змінювалися пріоритети й орієнтації концепції:

- система обліку (1930-ті роки);
- управлінська інформаційна система (1970—1980-ті роки);
- система управління (1990 — по теперішній час).

Можна виокремити три групи концепцій контролінгу, що зв'язані з його функціональним обґрунтуванням та інституціональним представленням: концепції, орієнтовані на облік, інформацію та координацію.

Про *концепції з орієнтацією на облік* можна говорити тоді, коли переслідуються інформаційні цілі, що можуть бути реалізовані передусім за допомогою даних бухгалтерського обліку. Увага при цьому концентрується на показниках успіху в грошовому вираженні. Йдеться насамперед про забезпечення прибутку всього підприємства, незважаючи на розходження з метою господарських областей та окремих працівників. Тому контролінг, з цього погляду, належить насамперед до оперативного рівня й лише частково — до стратегічного, коли йдеться про потенціал успіху.

Більш широку перспективу відкривають *концепції з орієнтацією на інформацію*. Вони виходять за рамки підходу, орієнтованого на бухгалтерський облік, і охоплюють усю цільову систему підприємства, включаючи не тільки грошові величини. Це розширює релевантну базу контролінга; поряд з бухгалтерською використовується кількісна й якісна інформація, причому її джерелом є безпосередньо господарські сфери підприємства. Головне завдання контролінгу тут вбачається в координації отримання й підготовки інформації з потребами в ній. Це вихідний управлінський інструмент, що підтримує внутрішньофірмовий процес управління і прийняття рішень за допомогою цілеспрямованого підбора й обробки інформації. Однак якщо вся область інформаційного господарства стає функцією контролінгу, то її включення в загальфірмове поле дії набуває невизначеного, розмитого характеру, оскільки інформаційні потреби вищих рівнів занадто багатоглядні й слабо специфіковані. У цьому недолік цієї групи концепцій.

*Концепції з орієнтацією на координацію* ґрунтуються на розходженні між системою управління та системою виконання. Первинна координація виконання управлінських рішень є завданням самої системи управління. Вторинна координація всередині управлінської системи, що розбивається на ряд підсистем, належить до контролінгу.

Щодо обсягу його координаційного завдання, розрізняються дві групи концепцій — з орієнтацією на планування й контроль та орієнтацією на управлінську систему загалом.

*Орієнтовані на планування й контроль концепції* націлені на координацію планування, контролю й інформаційного забезпечення. Координація поділяється на системоутворюючу й системопов'язуючу. Під системоутворюючою координацією розуміють створення системних і процесних структур, що сприяють узгодженню завдань. Під системопов'язуючою — координаційну діяльність, що здійснюється в рамках заданої системної структу-

ри для вирішень проблем (а також як реакція на «перешкоди») і полягає в збереженні й адаптації інформаційних зв'язків між підсистемами.

Відповідно до концепції з орієнтацією на загальуправлінську систему функція контролінгу складається в координації всієї управлінської системи для забезпечення цілеспрямованого керівництва підприємством.

Отже, контролінг як управлінський інструмент є і спосіб управління, і відповідний методичний інструментарій.



## 1.2. Термінологічний словник

♣ *Контролінг* — сучасна концепція управління, що складається із системно-інтегрованої інформаційної, аналітичної, інструментальної та методичної підтримки менеджменту для забезпечення довготермінового існування та стабільного розвитку підприємства.

♣ *Цілі контролінгу* — безпосередньо впливають з цілей організації й можуть виявлятися в економічних термінах, наприклад, у досягненні певного рівня прибутку, рентабельності або продуктивності організації за заданого рівня ліквідності.

♣ *Функції контролінгу* — визначаються поставленими перед організацією цілями й включають ті види управлінської діяльності, які забезпечують досягнення цих цілей.

♣ *Контролер* — спеціаліст, який реалізує функції контролінгу на підприємстві.

♣ *Стратегічний контролінг* — аналітична діяльність, яка забезпечує моніторинг досягнення цілей підприємства й досягнення довгострокової стійкої переваги перед конкурентами шляхом виконання функцій внутрішнього консультанту менеджерів і власників підприємства під час розробки стратегії, постановки довгострокових цілей і завдань.

♣ *Оперативний контролінг* — аналітична діяльність, орієнтована на короткостроковий результат, і спрямована на створення такої системи управління, яка ефективно допомагає досягати поточні цілі підприємства, а також оптимізує співвідношення «витрати—обсяг—прибуток».



## 1.3. Список рекомендованих джерел

1. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред., предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 336 с.

2. Данилочкина Н. Г., Чернер Н. В. Контроллинг: Учебное пособие. — 2-е изд., доп. — М.: Доброе слово, 2007. — 294 с.

3. Контролінг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'яно, Л. М. Приходько. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.

4. Контроллинг в бизнесе: Методические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 252 с.

5. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners: Пер. с нем. — 2-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с.

6. *Петренко С. Н.* Контроллинг: Учебное пособие. — К.: Эльга, Ника-центр, 2004. — 328 с.

7. *Хан Д. Пик.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Ред. А. А. Турчак. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.

8. *Майер Э.* Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова; Под ред. С. А. Николаевой. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 94 с.

9. *Манн Р., Майер Э.* Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. / Под ред. В. Б. Ивашкевича. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 208 с.



#### **1.4. План семінарського/практичного заняття**

1. Сутність і роль контролінгу в системі управління підприємством.

2. Еволюція концепції контролінгу.

3. Стратегічний та оперативний контролінг: цілі, напрями аналізу, інструментарій, показники аналізу.



#### **1.5. Навчальні завдання для аудиторної роботи студентів**

##### ***Питання для дискусій***

❖ Передумови та перспективи запровадження контролінгу в Україні.

❖ Проблеми інституціоналізації контролінгу.

❖ Контролінг як концепція «управління управлінням».

❖ Співвідношення понять «контролінг — управлінський об'єкт», їх взаємозв'язок і взаємозалежність.

❖ Проблеми постановки систем контролінгу в українській практиці господарювання.



☛ Чинники, що визначають проблеми та передумови організації контролінгу на підприємстві.

☛ Ступінь використання фінансової та нефінансової, формальної та неформальної інформації в межах контролінгу. Критерії та підходи до формування ефективної контролінгової інформації.

☛ Сутність і призначення системи збалансованих індикаторів ведення бізнесу.

☛ Концепція управління результативністю компанії.

### *Ділові ігри, кейси, ситуації*

#### **Кейс: «Контролінг: історія впровадження»<sup>1</sup>**

##### *Про Групу, в якій відбувалася ця історія*

Міжрегіональна виробничо-будівельна Група — добровільний альянс підприємств, що працюють на ринку залізничного будівництва з початку 90-х років. Крім головної компанії, яка зазвичай виступає в ролі генпідрядника, до Групи входить торговий дім і близько 10 підприємств-субпідрядників у різних регіонах Російської Федерації.

Група займається будівництвом і ремонтом залізниць ВАТ «РЗД», а також під'їзних залізничних шляхів найбільших російських компаній і корпорацій. Географія будівництва — майже вся територія Російської Федерації.

Група динамічно зростає та розвивається, і за роки ефективної діяльності здобула імідж солідного й надійного партнера.

##### **Необхідність змін**

На початку двохтисячних років старі способи управління перестали задовольняти власників головної компанії. І навесні 2003 року було ухвалено рішення запросити в компанію нову команду фахівців, яка організує й очолить підрозділ з реорганізації існуючої моделі управління бізнесом і вдосконаленню внутрішньогосподарських зв'язків, виведе компанію на новий рівень інформатизації, упровадить систему контролінгу. Чим було зумовлене таке рішення власників, які володіють бізнесом, що активно зростає та розвивається й приносить доход? Відповідь на це питання

---

<sup>1</sup> Сафаров О., Бабенкова Т. Група Intel Cont // Управління компанією. — 2005. — № 8.

можна отримати, повернувшись на початок 2003 року, коли й було ухвалювано це рішення.

### *Деякі характеристики системи управління Групою зразка початку 2003 р.*

1. *Неадекватна рівню розвитку Компанії і неформалізована організаційна структура.*

Існувала схема, названа організаційною структурою. Це була така павутина, де відділи з'єднувалися між собою лініями за вертикаллю, горизонталлю й навіть за діагоналлю. При цьому було переплутано все: від адміністративної підпорядкованості — до функціональних взаємозв'язків. Більш того, одним і тим же нижчестоячим підрозділом, якщо керуватися тією схемою, управляло кілька вищестоящих керівників. І навіть не підрозділом, а працівниками. Конкретний приклад: у плановому відділі, що підпорядковувався фінансовому директорові, працював економіст, який при цьому чомусь безпосередньо був підпорядкований виконавчому директорові. У результаті, посилаючись на завдання виконавчого директора, він ігнорував вказівки начальника відділу планування, а не в разі виконання вчасно цих завдань завжди виправдовувався, що завантажений роботою свого відділу (утім, нічого дивовижного, ще в стародавньому Римі говорили: раб, у якого два господарі, — вільна людина).

Відсутність положень про структурні підрозділи й посадових інструкцій працівників тільки погіршувала ситуацію, оскільки не були зрозумілі ні права, ні обов'язки окремих учасників бізнес-процесів.

2. *Відсутність корпоративних стандартів управління. Невизначені форми господарсько-економічних відносин між бізнес-одиницями.*

За цих умов з бізнес-одиницями розбиралися не згідно із законом, а залежно від того, які суб'єктивні відносини керівника бізнес-одиниці з куратором з головної компанії.

3. *Неадекватний якісний рівень керівників виробничих підприємств.*

Керівниками всіх підприємств були переважно колишні виконроби. Це, поза сумнівом, хороші фахівці з організації робіт на будівельних об'єктах, які, проте, не мали анінайменшого уявлення про те, як управляти підприємством. Це керівники, які не розумілися на економіці підприємства. Вони працювали за принципом: головне «вугілля на-гора», байдуже, якою ціною.

4. *Відставання рівня розвитку інформаційної системи від рівня розвитку бізнесу. Низький рівень комп'ютерної грамотності персоналу.*

У головній компанії не схвалювалося навіть листування в Outlook. На думку старожилів компанії, увесь цей електронний документообіг винайшли нероби, яким важко підвестися з місця й піти з папером в інший корпус. Більшість працівників, зокрема й топ-менеджери компанії, не вмiли й не хотіли працювати на комп'ютерах.

5. *Незадовільна прозорість інформації.*

Основна інформація «зберігалася» в головах окремих менеджерів. І незважаючи на те, що ця інформація деколи була неадекватна й спотворена, менеджери не хотіли ділитися навіть нею, оскільки боялися втратити свою значущість. Отож, вони вважали: «Хто володіє інформацією, той володіє компанією».

6. *Нерозуміння необхідності розробки річних і довгострокових бізнес-планів.*

Як наслідок усього цього — ігнорування менеджерами своїх обов'язків щодо участі в процесах бізнес-планування. Навіть вище керівництво компанії ставилося до розробки першого п'ятирічного бізнес-плану не надто серйозно, мовляв, прийшли нові люди — грають у нові ігри.

7. *Повна відсутність виробничого планування.*

І відкрита протидія плануванню. Це один з найпроблемніших моментів. Виробничники відразу заявили, що планувати роботу на об'єктах будівельно-ремонтних робіт неможливо. При цьому вони наводили безліч аргументів: галузеві особливості; погодні умови; зміна вимог замовника; несвоєчасне постачання матеріалу та ін.

8. *Недорозвинена система бюджетування.*

Уся система бюджетування — це лише план грошових платежів і виплат на один місяць, слабо структурований і позбавлений за формою та змістом будь-якої логіки. При цьому структура й склад статей бюджетів ніяк жодним чином не були пов'язані з обліковою системою, тобто в обліку — своя структура статей, у бюджеті — своя. Оскільки їх важко було зіставити, реальний контроль і тим більше аналіз виконання бюджету були майже неможливі.

Регламенти й процедури бюджетування відсутні. Оскільки бюджет — це одна Excel-таблиця, то й працює з нею одна людина, економіст планового відділу. Він в одній особі і методолог, і

програміст цієї таблиці, розробник і координатор розробки бюджету, а також контролер його виконання.

9. *Відсутність адекватного виробничого та управлінського обліку.*

Первинний виробничий облік на місцях (на об'єктах) був у запущеному стані як у частині списуваного у виробництво матеріалу, так і використаних людино-годин дорожніх робочих і машино-годин виробничої техніки. Не було загальноустановленого поняття об'єкта робіт, тобто об'єкта обліку. У одному випадку за об'єкт брався перегін, а в іншому — уся залізниця, наприклад Московська. При цьому роботи могли проводитися на кількох десятках географічно видалених станціях, перегонах, переїздах. Крім того, види робіт були неоднорідними: це може бути будівництво, капітальний або поточний ремонт шляхів, автомобільних переїздів та ін. Усе різноманіття зважується в один «казан» під назвою залізниця. Очевидно, що в таких умовах функції контролю й аналізу були майже неможливі.

Подібні проблеми були й в офісі. Облік персоналу й устаткування по місцях виникнення витрат жодним чином не відповідали реальному стану справ, тобто активи й люди числилися в одному місці, а працювали — в іншому.

10. *Якісна й кількісна невідповідність персоналу економістів і IT-спеціалістів складності та об'ємам проблем, які мали бути вирішені.*

Економічний відділ — дівчатка на побігеньках: зроби те, принеси це. До того ж у головній компанії є твердо переконані, що економіст, — це майже розвідник. Його головне завдання — ходити по відділах і вивідувати інформацію. Оскільки інформація зазвичай усна, неформалізована (у бойових умовах не до документообігу), то дуже багато «нестиковок». При цьому, як що щось не так, повинні економісти. Рівень кваліфікації економістів компанії, був надто низьким, утім, відповідав рівню оплати праці. На підприємствах-субпідрядниках економічних підрозділів не було взагалі.

Відділ-іт у головній компанії був є, але, швидше, формально: системний адміністратор, один програміст, який спільно з франчайзерами мляво підтримував стандартну версію 1С для бухгалтерії, технік-студент, який допомагав працівникам зрозуміти, де у мишки клавіша, а де — хвіст. Відділ до весни 2003 р. кілька місяців працював без начальника, який узяв відпустку за свій рахунок для вирішення особистих проблем.

## ***Конфлікт суперечностей***

Звісно, такий стан справ в управлінні бізнесу не міг задовольняти власників головної компанії. Необхідні були зміни, оскільки динамічне зростання, регіональний розвиток і збільшення кількості операцій вимагали якісно нового рівня управління бізнесом; обсяг інформації перевищив можливості менеджменту «тримати все в голові»; втрати інформації внаслідок звільнення «ключових постатей» призводили до непоправних наслідків; непрозорість інформації знижувала ефективність управління. І, нарешті, найголовніше — був ризик втрати контролю над бізнесом.

За цих умов цілком реальним ставав перехід компанії в нову площину, коли не менеджмент управляє бізнесом, а бізнес управляє менеджментом.

## ***Програма дій***

Ознайомившись зі станом справ, ми затвердили дворічну Комплексну програму створення системи контролінгу і відкрили відповідний проект, мету й завдання якого подано нижче 1. Природно, що такі цілі досягаються поетапно й завдання вирішуються не за один день. Нашу програму запуску контролінгу було розраховано на два роки.

## ***Цілі й завдання проекту «Контролінг»***

Мета:

- створити систему своєчасного забезпечення менеджменту компанії повною й достовірною інформацією, необхідною для ухвалення оптимальних управлінських рішень.

Завдання:

- підвищити ефективність управління компанією;
- підвищити керованість бізнес-одиниць і посилити контроль за їх діяльністю;
- посилити контроль над активами компанії й підвищити ефективність їх використання;
- перейти до управління витратами;
- скоротити час на ухвалення управлінських рішень.

## ***Спосіб реалізації***

Проект «Контролінг» реалізовувався лише за рахунок внутрішніх ресурсів. Це була вимога власників компанії: високий результат за щонайменших витрат. Така установка не суперечила філо-

софії нашої команди, оскільки ми переконані: хороший граючий тренер кращий за хорошого зовнішнього консультанта. Завжди добре мати свою проектну команду, яка після завершення проекту сама займеться підтримкою функціонування та вдосконаленням запровадженої системи.

Тому ми вважаємо, що компанія **здатна** взяти в свій штат й **утримати** професіоналів, які вивчать зсередини всі особливості її бізнесу і, ґрунтуючись на своїх знаннях і досвіді, почнуть і завершать перетворення, й завжди будуть на крок попереду. Утім, що означає завершати, коли йдеться про вдосконалення управління, тим більше в динамічних умовах ХХІ століття?

Замовником проекту і, отже, усіх його підпроектів, виступала Генеральна дирекція компанії, а виконавцем — Управління планування й Контролю, кістяк якого становили члени нашої команди.

В Управлінні за проект «Контролінг» відповідав відділ системних розробок, а всі підпроекти цього проекту, які вимагають реалізації в програмному середовищі, здійснювалися спільними зусиллями цього відділу та Відділом інформаційних технологій. Такі підпроекти відкривалися наказами Генеральної дирекції з додатком технічного завдання, план-графіка й іншою проектною документацією. Ми відстежували фактичне виконання робіт згідно з план-графіком, при цьому допускалися певні відхилення в часі всередині підпроекту, але чітко витримувалися остаточні терміни здавання—приймання результатів проекту в промислову експлуатацію.

### *Досягнуті результати*

Основні модулі й, одночасно, результати нашого проекту подано нижче. Це наші досягнення за два роки.

### *Основні модулі проекту «Контролінг»*

- Упровадження нової організаційної структури Компанії.
- Формування апарату й організаційної структури контролінгу.
- Розробка й реалізація ІТ-стратегії проекту.
- Розробка і впровадження системи п'ятирічного бізнес-планування.
  - Створення системи економічних відносин між бізнес-одиницями.
  - Оптимізація моделі проектного аналізу прибутковості ген-підрядних робіт із застосуванням принципу EVA і впровадження постпроектного аудиту.

- Організація моніторингу взаємозв'язків генпідряд/субпідряд.
- Організація автоматизованого планування й процентування робіт за субпідрядними угодами.
- Розробка й впровадження бюджетного управління діяльністю Компанії.
- Організація системи вертикально-інтегрованого обліку й звітності.
- Організація внутрішнього аудиту та контрольо-ревізійних перевірок.

Усі результати проекту можна згрупувати в три блоки.

1. Удосконалення системи управління.
2. Удосконалення організаційної структури та відносин бізнес-одиниць та окремих їх підрозділів.
3. Упровадження контролінгу діяльності бізнес-одиниць і групи загалом.

Усі ці досягнення були б неможливі без правильно розробленої й реалізованої ІТ-стратегії нашого проекту, яка, крім усього іншого включала: вибір програмного продукту для формування корпоративної інформаційної системи й технічної архітектури, і визначення схеми побудови цієї системи та деяких особливостей її функціонування.

Зазначимо, що значну частину ІТ-рішень побудовано на базі платформи «1С: Підприємство 7.7». Під час розробки не використовувалися типові конфігурації. Усі реалізовані в системі модулі контролінгу унікальні й повністю адаптовані до умов бізнесу компанії.

Забезпечений високий рівень автоматизації, що вимагав ретельної формалізації бізнес-процесів, які автоматизувалися, й розробки призначеної для користувача документації, що включає керівництво й інструкції користувачів. У більшості бізнес-процесів запропоновані нами принципи дають змогу майже повністю виключити паперовий документообіг. Розроблено й настроєно понад п'ятдесят аналітичних звітів для менеджерів різних рівнів ієрархії. У таких умовах виведення інформації на паперові носії зумовлене лише зручністю користувача.

### ***Основні перешкоди***

Реалізація проекту йшла непросто. Найболючішим було узгодження технічних завдань з незацікавленими менеджерами, а також етап упровадження та первинної експлуатації нових модулів

системи. І це закономірно, оскільки саме в цей час проектна група впритул стикається з користувачами системи.

Серед інших суб'єктивних чинників учинками менеджера може керувати побоювання втратити свою значущість як носія, інформації, вплив на вищестоящего менеджера; боязнь показати свою неспроможність як керівника в умовах планування, обліку й аналізу результатів діяльності підрозділи, яким він керує.

Ще одна з проблем — це зайнятість, а точніше, завантаженість працівників своєю рутинною роботою. Тому у процесі обговорення з потенційним користувачем зручності того або іншого варіанта реалізації бізнес-процесу, того або іншого алгоритму розрахунку або того або іншого звітнього формуляра, у нього спрацьовує стереотип «зараз у мене багато насущних справ, а це все буде впроваджено колись у майбутньому, а може, й не буде». У результаті, проектну документацію узгоджують користувачі зазвичай, не вдаючись у деталі, а іноді й не розуміючи їх. А коли день впровадження все ж таки настає, то це зневажливе ставлення користувача до проектної документації повертається до нього, бумерангом зачіпаючи й розробника, якому часом доводиться усвідомити необхідність переробки результатів своєї праці.

### ***Подальші кроки***

Зробити в перспективі треба чимало: упровадити стратегічний контролінг; розробити й упровадити систему мотивації персоналу; поширити дію контролінгу з фінансової та виробничої сфери на такі напрями діяльності, як логістика, маркетинг, інвестиції, управління персоналом та ін.

У разі успішного завершення всього комплексу перелічених робіт Компанія вийде на якісно новий, сучасний, рівень управління бізнесом.

### ***Питання для обговорення***

1. Охарактеризуйте зміни, що відбулись у компанії. Чим була викликана їх необхідність?
2. Які завдання й функції контролінгу було реалізовано в проекті?
3. Які види та інструменти контролінгу було використано в процесі впровадження аналітичної служби.





## 1.6. Навчальні завдання для самостійної роботи студентів

### Кейс «Особливий шлях компанії Rainford»

Ця компанія прагне до всього власного: як до виробництва, так і до торгівлі. Причому в сферу її бізнес-інтересів — це найрізноманітніші напрями діяльності — від виробництва хлібу та взуття до торговельних мереж, у яких ця продукція в основному й продається. Проте не тільки вертикальна інтеграція відрізняє дніпропетровську торгово-промислову групу Rainford від багатьох інших великих корпорацій. Це одна з небагатьох українських компаній, яка об'єднує єдиним торговим знаком свою продукцію та послуги.

Компанія Rainford ще досі залишається «темною конячкою» для широких кіл суспільства. Деякі з вас чули про телевізори та молочну продукцію Rainforda, дехто знайомий з продукцією шоколадної фабрики Rainford, проте мало хто уявляє справжній масштаб діяльності цієї торгово-промислової групи та все різноманіття бізнесів, якими вона займається.

«Для нас ніколи не було пріоритетним те, наскільки відома на ринку наша компанія, — пояснює Мирослав Демченко, керівник департаменту маркетингу та реклами торгово-промислової групи Rainford. — Ми завжди виходили з того, наскільки наші продукти та послуги є цікавими споживачу, як він оцінює нас, адже на ринку все вирішує тільки споживач».

«З поваги до «Нового маркетингу» Rainford вирішив привідкрити завісу таємничості та розповісти про свою діяльність».

#### *Повна самодостатність*

Компанію було засновано в 1992 році чотирма дніпропетровськими підприємцями як торгову організацію й до 1995 року вона не тільки стала одним з провідних дистриб'юторів продуктів харчування, алкоголю, цигарок, взуття та побутової техніки в Україні, а й створила власну роздрібну мережу. «Ми першими в Україні показали вітчизняним споживачам, що таке роздрібні магазини, наближені до європейських стандартів», — говорить Мирослав Демченко.

У тому ж 1995 році компанія Rainford почала розвивати власні потужності з виробництва продуктів харчування та інших товарів

(молочна продукція, шоколад, телевізори, ковбасні вироби та ін.) «На той час ми були вже достатньо великою торговельною компанією й зрозуміли, що треба починати працювати на перспективу, а споживачеві потрібні якісні продукти, вироблені в Україні», — зазначає Мирослав Демченко.

Завдяки такому підходу до бізнесу нині компанія представляє собою вертикально інтегрований конгломерат, що об'єднує більш як двадцять різноманітних бізнес-напрямів з кількістю працівників близько 15 тис. осіб (рис. 2). «Вертикальна інтеграція дає змогу повністю контролювати весь виробничо-збутовий ланцюжок і дає впевненість у досягненні запланованого результату. Так, у нашій роздрібній мережі продаються продукти харчування власного виробництва, для продажу взуття в Дніпропетровську був відкритий найбільший в області торговельний центр «Будинок взуття Юність»», — пояснює Руслан Земляний, керівник департаменту маркетингу та реклами торгово-промислової групи Rainford.

Проектування та будівництво торговельних об'єктів здійснюють також власні підрозділи групи, а рекламну активність багатьох марок координує рекламна агенція «Лідер», що належить компанії.

У функції рекламної агенції входить не тільки просування торгових марок компанії, а й вирішення стратегічних маркетингових завдань, а також координація роботи маркетингових відділів кожного з бізнес-напрямів компанії. «Агенція координує питання маркетингових бюджетів, створення стратегії для кожного з наших підприємств, ціноутворення, — розповідає Руслан Земляний. — Іншими словами, воно є з'єднуючою ланкою між виробництвом і торгівлею».

Система управління в Rainford централізована: усі стратегічні рішення приймаються радою засновників. Цікаво, що у промислово-торгової групи немає єдиного керівника й кожний з чотирьох її співзасновників очолює певний напрям. «Крім того, у кожного підрозділу Rainford є також лінійний керівник — топ-менеджер, який бере участь у розробці стратегічних рішень і здійснює тактичне оперативне управління на місцях», — говорить Мирослав Демченко.

Підхід до розподілу керівних посад на рівні середньої ланки в Rainford також нетрадиційний — одну й ту саму посаду може формально займати кілька осіб. Руслан Земляний пояснює це так: «У нас працюють фанати своєї справи, яких цікавить кінцевий результат роботи, а не гучний «титул», тому назви посад у нас використовують тільки для зв'язків із зовнішнім світом».

## *Єдиний знак якості*

У світі існує не так багато компаній, які використовують єдину торгову марку для різних напрямів бізнесу. Rainford є торговою маркою для найрізноманітніших товарів і послуг компанії (наприклад, для телевізорів, торгових центрів, йогуртів) і знаком виробника (ставиться на шоколадних плитках, безалкогольних напоях, кисломолочній продукції, солоних горішках, що випускаються під незалежними брендами). У деяких випадках знак Rainford (зі слоненям) зображений на упаковці товару крупним планом, в інших назва Rainford присутня як інформація про виробника й дається дрібним шрифтом. Крім того, назву Rainford має більшість підприємств торгово-промислової групи.

Використання єдиного торгового знаку дає змогу компанії більш ефективно виводити на ринок нові продукти. «Ми можемо, наприклад, вивести на ринок зубну пасту, поставити на неї знак Rainford, і це вже гарантуватиме високу якість товару тільки тому, що, купивши воду або шоколад під знаком Rainford та впевнившись у їх якості, споживач переносить своє лояльне ставлення й на інші наші продукти», — розповідає Мирослав Демченко.

Водночас, це покладає на виробництво велику відповідальність за якість та сприйняття продукції. «Існує ризик, пов'язаний з тим, що якщо споживач хоча б один раз завагається щодо якості, наприклад, нашої ковбаси, то ніколи більше не купить жодного іншого нашого товару», — зазначає Мирослав Демченко.

Саме тому забезпечення високої якості продуктів є пріоритетним напрямом діяльності групи. «І це не просто гучні слова, адже від якості залежить ставлення споживачів до Rainford, а, відповідно, і фінансові показники діяльності всієї компанії, — продовжує пан Демченко, — Наприклад, горілка «Карат» була регіональною маркою доти, поки вироблялася на чужих виробничих потужностях. Після того як ми збудували власний лікєро-горілочний завод і змогли гарантувати високу якість продукту, «Карат» став просуватись як національний бренд».

Водночас у компанії розуміють, що Rainford можна використовувати як повноцінний зонтичний бренд для безлічі різних товарних категорій. По-перше, емоційні асоціації, що викликають у споживача різноманітні товари (наприклад, горілка та молоко), можуть бути прямо протилежними. По-друге, продукти націлені на різні за рівнем доходів групи споживачів: дорогий шоколад і телевізори в низькому ціновому сегменті.

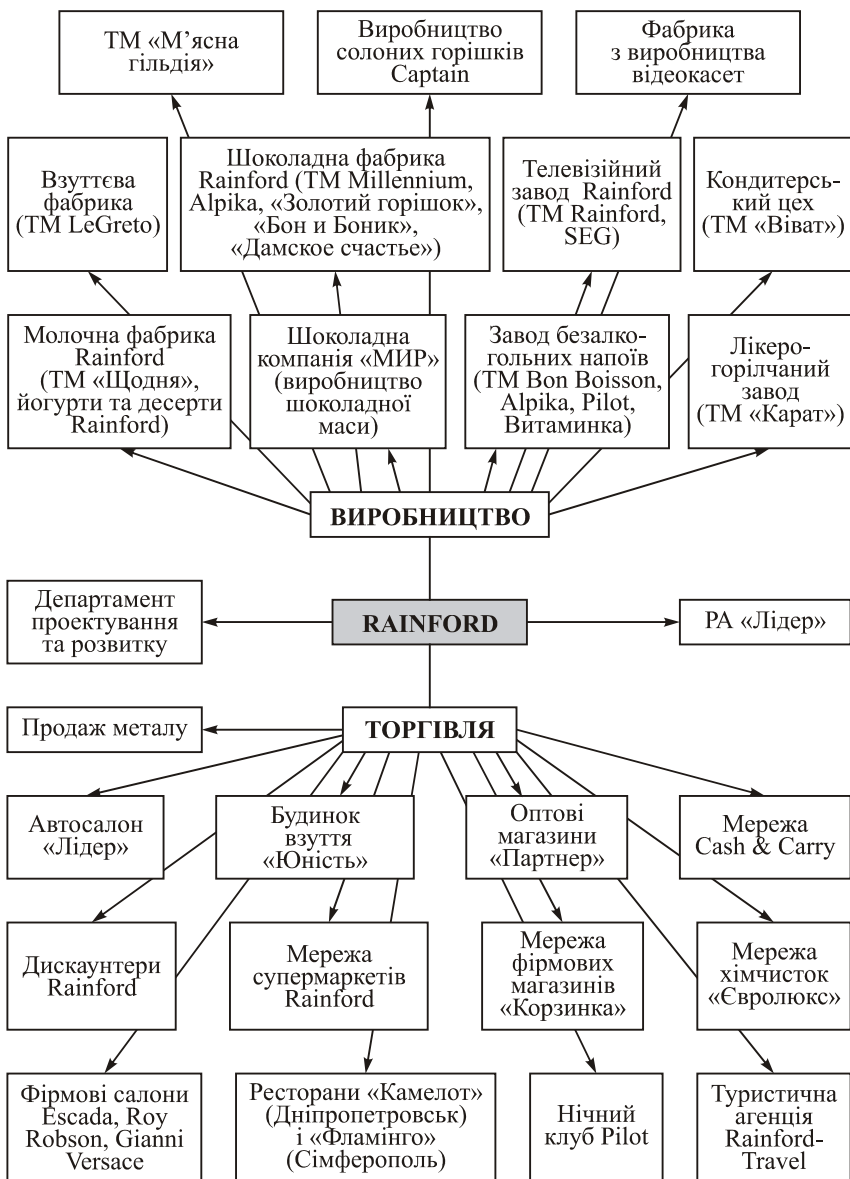


Рис. 2.1. Напрями діяльності торгово-промислової групи Rainford

Ймовірно, у довгостроковій перспективі лише деякі товари випускатимуться під трендом Rainford, а на більшості продукції

буде лише логотип виробника Rainford (за прикладом відомої емблеми Procter & Gamble).

І така стратегія вже чітко простежується. Упродовж останніх кількох років компанія почала активно розвивати марки, які меншою мірою асоціюються з назвою торгово-промислової групи.

Скажімо, горілка «Карат», шоколад Millenium або взуття LeGreto з'явилися на національному ринку без чіткого прив'язування до Rainford. «При просуванні шоколаду, наприклад, ми зробили акцент на незалежному бренді, і в результаті рівень спонтанного знання Millenium становить 46 %, а шоколадної фабрики Rainford — 24 %», — говорить Руслан Земляний.

Навіть небрендовану продукцію, яка раніше просто випускалась під знаком Rainford, компанія починає сьогодні орендувати. «Якщо два роки тому молочна продукція добре продавалась і небрендованою, достатньо було поставити знак Rainford, то сьогодні споживач вже вибирає не просто якісний чи дешевий продукт. На перший план виходить емоційне сприйняття бренда, і створення марки допомагає відсторонитися від конкурентів на заповненому ринку, — стверджує Мирослав Демченко. — Хоча не приховую, що присутність логотипу Rainford» допомагає просувати, наприклад, нашу молочну марку «Щодня» без додаткових рекламних витрат».

### **«Про бідного небіжчика скажіте слово»**

Рекламна продукція Rainford у загальнонаціональних медіа виокремлюється своєю яскравістю та нестандартними рішеннями. «Ви знаєте хоча б одного виробника, який виводив би власну марку на ринок за допомогою покійника? (реклама шоколаду Millenium відрізнялась епатажем. Сюжетом ролика була зйомка епізоду «Поховання». Усі родичі та знайомі по черзі попрощались з померлим. Коли ж до труни підійшла жінка-вамп, відкусила шматочок шоколаду та поцілувала покійника, то актор «ожив» і потім вибачався перед кіногрупою за зіпсований дубль: «Не втримався!»), — запитує Руслан Земляний. — А от ми використали такий нестандартний хід для просування шоколаду Millenium. Можна було, звісно, зняти традиційний ролик з привабливими дівчатами, як це роблять інші оператори ринку, та боротися з конкурентами на рівні того, чия дівчина привабливіша, але це не дуже цікаво».

Хоча зголоситися на епатажну рекламу компанії було не легко. «Ми півроку готувались до того, щоб з'явився ролик з покійником, усе ніяк не могли прийти до єдиного рішення всередині компанії».

Скажу більше, уже пройшло півтора року після виходу реклами, а все одно чимало працівників не погоджуються з тим, що це був правильний хід. Але, хоча ми з шоколадом справді хуліганили, це дало дуже хороший результат. Рівень спонтанного знання марки за дев'ять місяців збільшився у 3,5 рази. Одночасно з цим роликом транслювалась і більш спокійна, неепатажна реклама, яка «працювала» на збільшення лояльного ставлення до марки (*Нав'язливий ролик з використанням гумору. Коли онучка повернулась додому з авангардною зачіскою, бабуся тільки ахнула: «Ти ж казала, що в салоні краси була!» На що онучка відповіла: «Бабуся, нове століття на дворі!»*), й пригостила бабуцю плиткою шоколаду *Millenium*. Увечері бабуся також зробила собі молодіжну зачіску, а коли до неї прийшов знайомий, пригостила його чаєм з шоколадом *Millenium*, а потім, кокетливо поправляючи волосся, запитала: «Ну як тобі?». Він тільки й зміг, що вимовити: «Хороший... шоколад!»), — розповідає Мирослав Демченко.

Яскравий креативний підхід характерний і для реклами телевізорів Rainford. «Усі звикли, що гарні телевізори можуть бути японського, корейського, проте ніяк не українського виробництва, — говорить Руслан Земляний. — Ми — перший вітчизняний виробник, який відкрито заявив, що українські телевізори — це гарантована якість».

Нещодавно Rainford оголосив акцію, під час якої всі покупці телевізорів отримують п'ятирічне гарантійне обслуговування. Подібних гарантій не дає жоден, навіть закордонний, виробник. Крім того, компанія вирішила використати ще один нетривіальний хід: тисяча переможців акції (за підсумками розігрування) зможе за два роки обміняти свій телевізор на більш сучасну модель до того ж безплатно. «Чому ми це запропонували? — запитує пан Демченко. — Тому що ніхто нічого подібного досі не робив. Зараз дуже активно розвиваються нові технології, і люди захочуть через кілька років мати телевізор нового покоління. Тому купити сьогодні товар й отримати можливість обміняти його в майбутньому на новинку, не витрачаючи при цьому додаткових коштів, — доволі приваблива пропозиція для покупця».

### **Слово про доцільність**

Rainford — не єдиний великий дистриб'ютор та оператор роздрібних мереж, який почав розвивати власні бренди та виробництво. Однак з усіх великих гравців ринку лише ця компанія створила загальний торговий знак, який об'єднує роздрібні мережі та про-

дукцію групи. Інші великі дистриб'ютори (наприклад, Fozzy Group, SavService) пішли шляхом створення незалежних брендів.

І, хоча більшість маркетологів та управлінців вважає, що значне розширення тільки заважає торговій марці, у Rainford упевнені, а ділова інтуїція не підводить, що наявність найрізноманітніших напрямів діяльності не заважає успішному розвитку компанії. «Звісно, усе змінюється, й ми, відповідно, не будемо стояти на місці. У компанії постійно відбувається процес оптимізації бізнесу, і він триватиме й далі, — завершує Руслан Земляний. — Але точної відповіді на те, як повинен розвиватися бізнес, жаль, немає. Адже всі правила — це не більш як статистика досвіду інших компаній. А чужий успішний бізнес неможливо намалювати під копірку».

### ***Що виробляє група Rainford?***

Виробнича база Rainford нині включає десять різноманітних напрямів — це шоколадна фабрика, завод безалкогольних напоїв, лікєро-горілчаний завод, молочна фабрика, завод з виробництва телевізорів, взуттєва фабрика та фабрика з випуску відеокaset, а також кондитерський і ковбасний цехи (рис. 2.1). Пропонуємо ознайомитися з найбільш цікавими, на наш погляд, напрямами діяльності компанії.

#### *Шоколадна фабрика*

Шоколадна фабрика Rainford — наймолодше кондитерське підприємство в Україні, однак нині вона посідає третє місце серед кращих десяти компаній країни, які виробляють плиточний шоколад. Як і більшість інших підприємств, що належать групі, фабрику було побудовано з нуля, оскільки в Rainford вважають, що виробничі потужності треба створювати самостійно, а не купувати залишки «колишньої розкоші» — застарілі залишки радянських фабрик і заводів. «Перебудувувати старе підприємство значно дорожче, до того ж у цьому разі є ризик отримати менш якісний продукт», — пояснює Руслан Земляний.

Шоколадна фабрика Rainford суттєво відрізняється від інших підприємств цієї галузі — її фасувальна лінія не має аналогів в Україні. «Вона дає змогу випускати продукцію і в звичайній упаковці, і в картонній, і в картонній з віконцем, яка є унікальною для нашого ринку», — зазначає Руслан Земляний.

З 1999 року шоколадна фабрика стала випускати за ліцензією компанії Shtolwerk шоколад Alpen Gold, а з 2000 року — шоколад Mauxion за ліцензією однойменної компанії.

Продукція під власними торговими марками з'явилась у 2000 році. Сьогодні з конвейера фабрики сходять шоколад Millenium, Millenium Gold, Alpika, «Дамское счастье», дитячий «Бон и Боник» та ексклюзивний сорт гіркого шоколаду з вмістом 72 % какао «Золотий запас». Компанія Rainford першою в Україні випустила пористий шоколад, що дало їй можливість стати лідером у цій категорії (за даними компанії, частка сегмента пористого шоколаду, яку займає Rainford, становить 50 %). Усі марки шоколадної фабрики займають у сукупності 11 % вітчизняного ринку шоколаду.

### *Телевізори*

Телевізори Rainford, які випускає однойменний завод у Дніпропетровську, доволі відомі на вітчизняному ринку через низку рекламних компаній. За даними самої компанії, на частку її телевізорів припадає 20—25 % вітчизняного ринку. «Продукція телевізійного заводу хоча й знаходиться в нижньому ціновому сегменті (від 180 \$), проте це — надійна техніка за доступними цінами, — пояснює популярність телевізорів Мирослав Демченко. — При її виробництві використовуються комплектуючі ведучих світових виробників, серед яких Siemens, Philips, Thomson, LG, а модульне збирання здійснюється на унікальній для України лінії, яку проектували спеціалісти компанії Samsung».

На заводі також виробляються за ліцензією німецької марки SEG холодильники, електроплити, пральні машини, пылесоси та інша побутова техніка.

### *Молочна продукція*

Молочна фабрика Rainford випускає більш як 80 найменувань молочної продукції в середньому ціновому сегменті під торговими марками «Щодня», «Милк Мен» та Rainford.

Важливою рисою всієї молочної продукції фабрики є те, що для її виготовлення використовуються закваски на основі «живих» мікроорганізмів. Продукція фасується в пластик, фольгу, плівку, пергамент, упаковку «Тетра Пак», а також унікальну, за словами керівництва компанії, тару, яка називається «біоглечики» — екологічно чисту упаковку, яка добре впливає на смак продукту та подовжує термін його зберігання.

### *Взуття*

На взуттєвій фабриці (Кривий Ріг) шиється жіноче модельне взуття та повсякденне взуття під торговою маркою LeGreto, орієнтоване на масового споживача, а також спеціальне робоче взуття



та взуття для працівників силових структур. «Ми почали виробляти взуття тому, що багато років активно торгували імпортом взуттям. — говорить Мирослав Демченко. — За ці роки були напрацьовані тісні контакти з виробниками, особливо італійськими, що дало змогу нам на вигідних умовах придбати технологію виробництва взуття, створену з урахуванням потреб вітчизняного споживача. Працювати на ринку взуття сьогодні важко, оскільки він зовсім не структурований, тому ми здійснюємо дослідну роботу в цьому напрямі».

### *Ковбасний та кондитерський цехи*

Багато компаній, які мають власну роздрібну мережу, рано чи пізно починають заповнювати її товарами власного виробництва. Таким шляхом пішов і Rainford, однак, на відміну від класичної private label, компанія виробляє продукцію під окремими марками: «М'ясна гільдія», «Віват», Captain. «Ковбасний та кондитерський цехи були відкриті компанією для того, щоб гарантувати споживачу, що в будь-яких магазинах власної мережі він зможе купити якісні м'ясні продукти. — говорить Руслан Земляний. — Наприклад, ковбасну продукцію виготовляють окремими партіями на замовлення кожного магазину та роблять поставки в роздріб двічі на день. Сардельки та сосиски з'являються на прилавках не пізніше як через шість годин після виготовлення. Усе це гарантує свіжість та якість продукції».

### **Питання для обговорення**

Запропонувати набір показників для розбудови системи контролінгу:

- загалом по групі (10—12 показників);
- для окремих напрямів діяльності (по 6—8).



### **1.7. Тестові завдання для самоперевірки знань**

*1. Концепція контролінгу об'єднує такі основні елементи організації та управління діяльністю підприємства:*

- a) інформаційна система, адекватна завданням цільового управління;
- b) система управлінського обліку, побудована на основі центрів відповідальності;
- c) центри відповідальності;
- d) розробка методів планування.

2. До основних функцій контролінгу належать:

- a) спеціальні дослідження;
- b) контроль і регулювання;
- c) мотивація менеджерів середнього рівня.

3. До функцій контролінгу «підтримка процесу планування» належать:

- a) складання зведеного плану підприємства;
- b) консультація та вибір коригувальних заходів і рішень;
- c) розрахунки ефективності інвестиційних проектів.

4. Обсяг реалізованих в організаціях функцій контролінгу залежить в основному від таких чинників:

- a) кваліфікація управлінського персоналу;
- b) економічний стан підприємства;
- c) організаційна структура;
- d) невизначеність середовища, у якому функціонує підприємство.

5. Основними напрямками аналітичної роботи в межах стратегічного контролінгу є:

- a) аналіз номенклатури продукції;
- b) аналіз витратоутворюючих чинників;
- c) аналіз прибутковості інвестиційної діяльності.

6. До практичних інструментів стратегічного контролінгу належать:

- a) гар-аналіз;
- b) сценарний аналіз;
- c) abc-аналіз.

7. Інструментами оперативного контролінгу є:

- a) функціонально-вартісний аналіз;
- b) сур-аналіз;
- c) алгоритм роботи із «слабкими» й «сильними» сигналами.

8. Контролінг як філософія управління — це:

- a) планування, аналіз і звітність;
- b) комплексне мислення;
- c) дотримання домовленостей, відхилення.

9. Основними результатами впровадження контролінгу для бізнес-системи є:

- a) упровадження корпоративної інформаційної системи;
- b) адаптація до змін у зовнішньому середовищі;
- c) перехід до бюджетного та цільового управління.

10. До функції контролінгу «спеціальні дослідження» відносяться такі завдання:

- а) створення системи збирання й обробки інформації;
- б) розрахунок калькуляції для спеціальних замовлень;
- с) консультації щодо вибору коригувальних заходів і рішень.

11. До функції контролінгу «інформаційно-аналітичне забезпечення» відносяться такі завдання:

- а) порівняння з конкурентами;
- б) складання зведеного плану підприємства;
- с) збирання та систематизація найбільш значимих даних для прийняття рішень.

12. До функції контролінгу «підтримка процесу планування» відносяться завдання:

- а) обґрунтування доцільності злиття з іншими фірмами;
- б) координація процесу обміну інформацією;
- с) розробка й підтримка ведення системи внутрішнього обліку.

## **Тема 2. КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

---



### **2.1. Методичні поради до вивчення теми**

Одним з головних завдань контролінгу та метою його запровадження на підприємстві є розробка й використання системи показників для формування стратегічних цілей, оцінювання результативності господарської діяльності, моніторингу відхилень і визначення прогностичних орієнтирів. Це визначає низку вимог до ефективності інформації, оптимізації інформаційних потоків, вибору методик оцінювання економічних результатів діяльності суб'єктів господарювання. Якісний відбір, обробка та подальша правильна інтерпретація отриманої інформації дає змогу приймати управлінські рішення, які є адекватними стратегії розвитку підприємства.

Важливим завданням контролера в сфері постачання інформації стає структуризація інформаційних потоків на підприємстві згідно з вимогами окремих інстанцій прийняття рішень. Розроблена контролером система показників повинна стати *інструментом управління*, тобто охопити систему управління підприємст-

вом загалом, дати можливість *ідентифікувати відхилення* від визначених цілей.

Розбудова системи показників, щонайбільш наближеної до вимог систем інтегрованого управління, вимагає застосування механізмів, які зробили б можливим як інтеграцію окремих функцій в межах єдиної системи, так і гарантували прозорість результату як основного фактора, який характеризує рівень організації ведення бізнесу. Отже, починати вивчення цієї теми слід з ознайомлення з такими концепціями, як «управління за цілями» та «управління за результатами». Також слід ознайомитись з поняттям «монетарні» та «немонетарні» цілі й показники діяльності підприємства, їх пріоритетність і співвідношення в межах побудованої системи показників.

Упродовж розвитку систем інтегрованого управління сформувалося кілька концепцій, у яких можна реалізувати підхід з орієнтацією на результат — зокрема, система Du-Pont, яка є прототипом систем, орієнтованих на рентабельність. У практиці західних підприємств також широко використовуються системи, додатково орієнтовані на цілі забезпечення ліквідності: ZVEI (ZVEI), RL-система показників тощо.

Популярними є такі вартісні концепції, як рентабельність акціонерного капіталу (ROE); рентабельність чистих активів (RONA); грошовий потік віддачі на інвестований капітал (CFROI); економічна додана вартість (EVA); прибуток до виплати відсотків, податків і дивідендів (EBITD); ринкова додана вартість (MVA) та ін. Звісно, у будь-якому разі розбудова систем показників завжди вимагатиме індивідуального оцінювання систем управління.

Водночас слід обережно підходити до питання пріоритетності монетарних (фінансових, кількісних) цілей і виключної концентрації на вартісних показниках діяльності. Не варто забувати й те, що стратегічні немонетарні установки, такі як орієнтація на клієнта, зосередження на якості, пошук потенціалів і розвиток основних компетенцій, підвищують шанси досягнення монетарних цілей, до того ж у довгостроковому періоді.

Створювана для акціонерів вартість у довгостроковій перспективі є одним з найбільш використовуваних критеріїв оптимальності прийнятих управлінських рішень. Тому рекомендується розглянути *методики оцінювання вартості бізнесу*: оцінка на основі наявних активів (витратний підхід), оцінка на основі майбутніх доходів (дохідний підхід); оцінка на основі ринкового порівняння (порівняльний підхід).

Дієвість системи, яка відповідатиме сучасним завданням менеджменту, визначається відповідністю таким параметрам, як: наявність системи генеральних цілей діяльності та організація процесу генерального цільового планування; наявність механізмів декомпозиції (деталізація, трансформація) генеральних цілей у частковій; наявність організаційних можливостей проведення аналізу відхилень. Під час розробки системи цілей і показників дуже важливо також забезпечити «розгортання» системи не тільки за вертикаллю, а й за горизонталлю за рахунок узгодження показників на міжфункціональному рівні. Основними *складовими управління за цілями* є: розробка чітких і коротких формулювань цілей та реалістичних планів їх виконання; систематичний контроль, вимір та оцінювання роботи й результатів; коригуючі заходи для досягнення запланованих результатів.

Важливим є те, що в процесі створення системи цілей і показників можна досягти покращення діяльності організації за етапами ланцюжка створення цінності. У разі ж прив'язки показників до підрозділів, взаємодію між якими не достатньо погоджено, виникає ризик того, що розроблені показники відображатимуть лише інтереси окремих підрозділів, але не організації загалом.

Необхідно чітко уявляти, що система стратегічного управління повинна забезпечувати можливість управління організацією на постійній, регламентованій основі за рахунок постановки стратегічних цілей, доведення цілей до рівня бізнес-процесів і створення системи вимірюваних показників, на основі яких здійснюється оперативне управління підприємством. Тому гармонізація стратегічного й оперативного рівнів управління здійснюється за посередництва системи контролінгу шляхом розробки цілей, показників, систем звітності.

Функціонуюча система контролінгу, гарантує трансформацію генеральних цілей у частковій шляхом розбудови широкої мережі показників, завдяки чому стає можливою інтеграція всіх рівнів управління та їх орієнтація на досягнення поставлених цілей. Таким чином, системи показників перетворюються на комплексні інформаційні системи, які в стислому вигляді здатні відобразити результативність бізнесу загалом і в розрізі основних структурних одиниць.

Слід виважено підходити до встановлення цільових критеріїв діяльності підприємства. Довільно встановлені (без достатнього глибокого аналізу й обґрунтування) цільові критерії мо-

жуть виявитися свідомо нездійсненними, що призведе до неможливості, а згодом і до небажання відповідальних займатися реальним поліпшенням діяльності. Водночас обґрунтовано обрані цілі, показники й цільові критерії можуть стимулювати персонал до поліпшення діяльності. Звичайно, при цьому необхідно реалізувати в компанії систему матеріальної мотивації керівників і персоналу залежно від результативності його діяльності.

*Перевагами використання вартісних концепцій оцінювання результативності діяльності є те, що вони можуть надати інформацію про фінансовий стан компанії, підтримують певний імідж перед акціонерами й потенційними інвесторами, а також сприяють підвищенню ініціативності персоналу, допомагають ефективно обґрунтовувати порядок винагороди за досягнення поставлених цілей та аналізувати діяльність центрів відповідальності, залежно від внеску в створення вартості бізнесу.*

Основним недоліком показників, що використовуються в практиці управління компанією, є їх грошове вираження, що не дає змоги розкрити низку важливих аспектів роботи. Не можна оцінити суто фінансовими показниками такі характеристики, як якість сервісу, лояльність споживачів до торгової марки тощо.

Сучасні системи оцінкових індикаторів мають бути спрямовані на стратегію довгострокового успіху шляхом визначення найбільш важливих цілей (на які організація повинна зосередити свої ресурси й увагу). Тобто цей інструмент пропонує структуру для «стратегічноорієнтованої» управлінської системи, що організовує ресурси, інформацію й управлінські процеси. На цьому етапі вивчення теми необхідно розглянути причини виникнення, використання, особливості побудови такого управлінського інструмента, як **«збалансована система показників» (BSC)**.

Збалансована система показників дає змогу повною мірою пов'язати стратегію підприємства з оперативним бізнесом, приймати цілком об'єктивні рішення в сфері розподілу ресурсів. BSC дає можливість точно оцінювати ситуацію, оперативно корегувати її, а також забезпечує додатковий мотивуючий ефект для персоналу компанії, починаючи від топ-менеджменту й закінчуючи працівниками нижчих рівнів управління, оскільки і ті й інші бачать свої нормативні показники та їх відхилення (розробляються так звані «карти збалансованих показників»), а отже правильно й доволі чітко розставляють пріоритети в своїй роботі.

Збалансована система оцінних індикаторів є зваженим набором монетарних і немонетарних показників для реалізації внутрішньо-фірмових управлінських цілей. Вона спрямована насамперед на пов'язування показників у грошовому вираженні з операційними вимірниками таких аспектів діяльності підприємства (перспективи BSC), як задоволеність клієнта, внутрішньофірмові господарські процеси, інноваційна активність, заходи для поліпшення фінансових результатів. Збалансована система показників дає змогу компаніям оцінювати свої фінансові результати, одночасно відслідковуючи операційні показники, що є генераторами майбутніх грошових потоків, ураховує причинно-наслідкові зв'язки між результуючими показниками, ключовими факторами формування та процесами, які забезпечують їх досягнення. Використовуючи BSC, компанія встановлює цілі вдосконалювання своїх бізнес-процесів, взаємопов'язані зі стратегічними цілями розвитку.

Отже, **вимоги до системи показників мають бути такі**: орієнтація на цілі стратегічного управління (використання інструментарію BSC); придатність до використання контролінгом для реалізації його функцій; вимірюваність (наявність механізмів і методик вимірювання показників); прозорість системи для керівників і зрозумілість для виконавців.

*Доцільність використання систем* показників і відмова від використання одиничних показників визначається такими аспектами:

- потреба в системному підході до управління складними системами (підприємствами) — показники, системно пов'язані один з одним, здатні концентровано відобразити загальну картину їх функціонування;

- розгалужена система показників здатна забезпечити реалізацію індивідуальних інтересів власників та основних груп стейкхолдерів підприємства завдяки чіткій постановці генеральних цілей (стратегічний рівень управління) та подальшій їх трансформації в завдання поточної діяльності (оперативний рівень);

- системність (інтегрованість) взагалі дає змогу ідентифікувати в системі управління вузькі місця та приховані резерви вартості вже на етапі діагностики стану, здійснювати контроль результативності загальної діяльності.

Коли основні критичні фактори функціонування систем показників враховано, побудована система показників перетворюється на комплексну інформаційну систему, набуває функціональності й може ефективно використовуватись як інструмент управління діяльністю.



## 2.2. Термінологічний словник

♣ *Бізнес-процес* — сукупність видів діяльності підприємства (потік робіт), які є цілеспрямованими та взаємопов'язаними, здійснюються за визначеною технологією, у результаті чого певні входи (матеріальні, інформаційні ресурси) перетворюються на виходи (продукти, послуги).

♣ *Збалансована система показників (Balanced Scorecard — BSC)* — зважений набір монетарних і немонетарних показників для внутрішньофірмових управлінських цілей, спрямований на пов'язування показників у грошовому вираженні з операційними вимірниками таких аспектів діяльності підприємства, як задоволеність клієнта, внутрішні бізнес-процеси, інноваційна активність, фінансові результати.

♣ *Економічна додана вартість (EVA)* — концепція формування вартості, яка передбачає перевищення операційним доходом середньозваженої вартості залученого капіталу в абсолютному вимірі.

♣ *Показники* — це кількісні дані, які в стислому вигляді та цифровому виразі надають необхідну інформацію про реальну ситуацію, що склалася на підприємстві.

♣ *Процес прийняття рішення* — процес ідентифікації проблем і можливостей і наступний вибір варіантів їх подолання чи використання.

♣ *Результативність* — ступінь досягнення мети управління, очікуваного стану об'єкта управління. Результативність зумовлена значеннями вихідних показників об'єкта управління.

♣ *Управління за результатами (Performance Measurement)*, система, яка під час побудови вихідних параметрів функціонування підприємства використовує такі орієнтири, як оцінка ступеня реалізації стратегії, орієнтація на клієнта, поліпшення результату, мотивація команди, а також; акцентує увагу на досягненні результату, а не на факті виконання завдання.

♣ *Управління за цілями* — метод планування, який передбачає визначення менеджерами та іншим персоналом цілей кожного відділу, проекту й працівника, що використовуються для моніторингу результатів діяльності компанії.

♣ *Управління, спрямоване на створення вартості (VBM)* — концепція управління, яка передбачає якісне поліпшення стратегічних та оперативних рішень на всіх рівнях організації за рахунок концентрації зусиль управлінського персоналу на ключових чинниках вартості.

♣ *Цілі* — бажаний майбутній стан, якого намагається досягти підприємство (стратегічні — визначають майбутній стан кампанії загалом, тактичні — результати, яких мають досягти підрозділи чи відділи).



♣ *Ефективність* визначає результати діяльності, заходів і програм, які характеризуються відношенням отриманого економічного ефекту (результату) до витрат факторів (ресурсів), що зумовили отримання цього результату.



### 2.3. Список рекомендованих джерел

1. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2004. — 704 с.
2. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студ. вузов: Пер. с англ. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит, 2003. — 774 с.
3. *Дайле А.* Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 336 с.
4. *Каплан Роберт Нортон Дейвид.* Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. — 2-е изд., испр. и доп. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2008. — 320 с.
5. Контролінг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко та ін. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.
6. *Данилочкина Н. Г., Чернер Н. В.* Контроллинг: Учебное пособие. — 2-е изд., доп. — М.: Доброе слово, 2007. — 294 с.
7. Стратегічні цілі і моделі ефективної діяльності підприємства: Навч. посібник для вузів / М. А. Сіроштан та ін.; За ред. С. У. Олійник. — Харків: ОКО, 1999. — 216 с.
8. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет. — М.: Олимп-Бизнес, 2002. — 448 с.
9. *Фольмут Х. И.* Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. М. Л. Лукашевича и др. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 187 с.
10. *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / За ред. А. А. Турчака. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.



### 2.4. План семінарського/практичного заняття

1. Роль і місце контролінгу в системі прийняття управлінських рішень. Критерії, моделі та методи прийняття управлінських рішень.

2. Управління результативністю як теоретична та практична основи контролінгу.

3. Формування ієрархічної системи цілей і показників для здійснення контролінгової діяльності.
4. Вартісні методи оцінювання результатів діяльності підприємства.
5. Збалансована система показників ведення бізнесу.



## 2.5. Навчальні завдання для аудиторної роботи студентів

### *Питання для дискусій*

- ❖ Використання системи контролінгу для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень.
- ❖ Яке значення має концепція управління результативністю для контролінгу?
- ❖ Ступінь використання фінансової та нефінансової, формальної та неформальної інформації в межах контролінгу.
- ❖ Критерії та підходи до формування ефективної контролінгової інформації.
- ❖ Які переваги та недоліки концепції управління за цілями та результатами?
- ❖ Постановка цілей діяльності як вихідний пункт побудови системи показників.
- ❖ Як взаємопов'язані концепції управління вартістю бізнесу та контролінгу? Використання оцінювання вартості бізнесу в прийнятті управлінських рішень.
- ❖ Підходи до встановлення критеріїв ефективності діяльності компанії?
- ❖ Напрями використання ланцюжка створення цінності для прийняття управлінських рішень.
- ❖ Переваги та недоліки збалансованої системи показників і труднощі її запровадження на підприємстві.
- ❖ Вибір параметрів контролю ефективності бізнес-процесів у межах моделі BSC.
- ❖ Процесний і стратегічний облік відповідальності (бізнес-процеси та модель BSC).
- ❖ Ситуації використання діагностичних та інтерактивних систем показників.

Завдання 2.1

Кейс Великі чи невеликі готелі?<sup>1</sup>

Президент компанії *H.I.D.*, Дейв Коллінз, проводить нараду з членами своєї команди Карен Сетц, Тоні Бріггсом, Діком Кінгом і Артуром Джонсоном. *H.I.D.* керує десятима готелями мережі *Holiday Inn*. у штаті Джорджія США, вісьма готелями в Канаді й одним на Карибських островах. Крім того, компанія володіє двома готелями *Quality Inn*. у Джорджії. Команда вищих менеджерів має внести зміни в місію, цілі й стратегічний план *H.I.D.* Запрошений консультант з планування порадив кожному менеджерів письмово викласти бачення діяльності компанії на найближчі десять років (кількість готелів, їх розміщення, цільовий ринок), а також визначити основну рушійну силу компанії (ключові фактори успіху, конкурентні переваги, які найбільшою мірою відрізняють *H.I.D.* від інших фірм).

Після того як члени команди виклали свої пропозиції, консультант підвів підсумки. Д. Коллінз вважає, що за п'ять років його компанія має керувати 26—27 готелями, а за 10 — п'ятдесятьма, інші ж менеджери схиляються до 15—16 і щонайбільше 20 готелів. Тобто члени управлінської команди доволі істотно розходяться в думках щодо корпоративної стратегії.

На вимогу консультанта кожний член команди обґрунтував своє ставлення до планів президента компанії. Директор з операційної діяльності й розвитку Д. Кінг, вважає: «Ми не побудуємо заплановану кількість готелів за такий короткий час — у нас не вистачить робочих рук. А щоб збільшити кількість працівників, бракує фінансових можливостей. Наші ресурси не дають змоги досягти цілей, запропонованих Дейвом». Подібну думку висловив і головний бухгалтер А. Джонсон. К. Сетц поцікавилася: «А де ми будемо зводити готелі, у Джорджії? Наша ніша — готелі середнього класу в невеликих містах. Дейв же пропонує зайнятися «п'ятизірковими» готелями в мегаполісах». Д. Коллінз заперечив, що, на його думку, вихід на нові ринки — єдино можливий напрям розвитку компанії: «У нас є можли-

<sup>1</sup> *Дафт Р.* Менеджмент: Пер. с англ. / под ред. С. К. Мордовина. — 8-е изд. — СПб.: Питер, 2010. — 800 с.

вість розпочати будівництво великих готелів у Каліфорнії, Нью-Джерсі й Джексонвіллі».

Консультант спробував спрямувати розмову в нове русло: «А як співвідносяться ваші стратегії з місією компанії? Чи є у вас бажання вийти на нові регіональні ринки? Адже ви сьогодні оперуєте переважно в Джорджії».

Відповів Т. Бріггс: «Ми завжди вважали, що наша ніша — готелі в невеликих містах, а готель в Атланті — виняток. У провінції менше конкурентів. Каліфорнійський проект вимагатиме значно великих витрат».

Але Д. Коллінз запитав: «А чи не вважаєте ви, що настав час змінити цінову політику й спробувати свої сили на новому ринку великих готелів у великих містах по всій країні? Можливо прийшов час перемін?»

### **Питання**

✓ Обґрунтуйте стратегію розвитку компанії: великі п'ятизіркові готелі чи готелі у невеликих містах?

✓ Сформулюйте відповідну місію та стратегічні цілі компанії (2—3).

✓ Заповніть таблицю та побудуйте стратегічну карту збалансованих показників для реалізації обраної стратегії.

*Таблиця 2.2.1*

#### **ПОКАЗНИКИ BSC**

Перспектива	Ціль	Показник (індикатор)	Критерій
Фінансові результати			
Задоволеність клієнтів			
Внутрішні бізнес-процеси			
Інновації та навчання			

### **Завдання 2.2**

#### **Кейс: «Оце так бейсбольна кепка»**

Гравець команди Dallas Cowboys (американський футбол) Дрю Пірсон, й гадки не мав, що через десять років після закінчення професійної кар'єри він обійматиме посаду виконавчого директора однієї з провідних компаній з виробництва спортивного одягу та екіпіровки. Він зазначив, що за останні

два роки доходи DPC (Drew Pearson Companies) подвоїлася. Звісно, не обійшлося без труднощів, однак завдяки тому, що значна увага приділялася кожному аспекту діяльності, вдалося утримувати високі темпи розвитку та отримувати конкурентні переваги.

Компанія — одна з небагатьох, яка має офіційні ліцензії від провідних асоціацій професійного спорту Північної Америки Національної футбольної ліги, Національної баскетбольної асоціації, Вищої бейсбольної ліги та Національної хокейної ліги. Це також єдина компанія, яка має права на використання торгових марок Walt Disney Company у всьому світі. Якщо виходиш на ринок з такими ліцензіями (НФЛ, НБА, ВБЛ, НХЛ та Disney), одразу привертаєш увагу великих клієнтів. Довіра, якісні товари й привабливі ціни — основа успіху компанії.

Звісно, з такими потужними ліцензіарами компанія просто не могла не підтримувати тісних взаємовідносин. Виконавчий віцепрезидент з маркетингу Майкл Рассел, зазначає: «Ми фокусуємося на конкретних потребах наших партнерів з ліцензій і найбільших покупцях. Ми дізнаємося про їхні цілі й про те, як ми можемо допомогти їх досягти».

Навіть коли компанія була готова до укладання угод з найбільшими спортивними організаціями, вона продовжувала пошук найвигідніших стратегій диференціювання. Однією з них стала купівля ліцензії на використання персонажів мультфільмів Walt Disney і першим з них став Міккі Маус (за обсягами продажів). Подвійна стратегія (спортивні логотипи та герої мультфільмів) ускладнює розробку товарів, однак, у решті-решт, вона перетворилася на одну з конкурентних переваг DPC. Як сказав К. Шед, конкуренти з року в рік повторюють той самий дизайн бейсболки, а його компанія зробила ставку на унікальні яскраві замислуваті бейсболки. Дизайн кепок змінюється дуже швидко. «Ми перетворили просту кепку на модну, стильну річ, яка стала одним з основних об'єктів торгівлі».

DPC вважають лідером у сфері виробництва спортивних головних уборів, але компанія продовжує пошук нових напрямків. Допомогти продукції залишатися на прилавках магазинів якнайдовше покликана глобальна стратегія компанії (Міккі Маус — він і в Африці Міккі Маус). Розробка нового дизайну бейсболки триває 3—4 місяці, використовується складна комп'ютерна технологія, яка дає змогу створювати тривимірне зображення, яке можна як завгодно повертати на екрані монітора й дивитись, як вона ви-

глядатиме. Основні виробничі потужності компанії знаходяться за межами США, однак технології дають можливість оперативного пересилати креслення на фабрики. Компанія ретельно підходить до вибору та контролю виробників, у разі необхідності може відмовитися від послуг субпідрядників, змінити дизайн, переналагодити обладнання та своєчасно його оновити.

*Необхідно:*

- ✓ сформулювати місію та стратегічні цілі компанії, орієнтовані на наведену інформацію про її діяльність;
- ✓ розробити карту збалансованих показників, яка відображає поточну стратегію діяльності компанії;
- ✓ запропонувати нову стратегічну ціль і розробити карту стратегії для підтримки її реалізації;
- ✓ на основі попереднього завдання деталізувати за допомогою стратегічної карти показників одну з підцілей (за вибором);
- ✓ визначити причини, які можуть спричинити зміну місії та поточної стратегії компанії (навести приклад нової місії та стратегії).

*Примітка:* завдання можна виконувати індивідуально або опрацьовувати, сформувавши групи по 4—5 осіб.

## Завдання 2.3

### Ситуація: «Хвора» лікарня

Коли Брюс Рейд прийшов на посаду виконавчого директора лікарні Blake Memorial, перед ним було чітко поставлене завдання: поліпшити якість обслуговування клієнтів і навести лад у фінансових справах.

Під час наради директорів він постійно розмірковував: «чи варто майбутньому утримувати шість зовнішніх клінік, які були відкриті п'ять років тому з метою підвищення якості медичного обслуговування мешканців найбідніших районів міста. Вони приносили велику користь суспільству, однак відволікали кошти, які можна було б спрямувати на розвиток лікарні, яка гостро потребувала додаткового фінансування. Можливості скорочення персоналу чи заморожування заробітної плати не сприяло виконанню основного завдання Б. Рейда (підвищення якості обслуговування пацієнтів), а закриття зовнішніх клінік дасть змогу зекономити 256 тис. дол.

Однак таке рішення мало б негативні політичні наслідки. Член міської комісії з питань охорони здоров'я Клара Брайант заявила, що ці клініки надають неоціненні послуги найбіднішим верствам населення, а їх закриття може позбавити лікарню міських джерел фінансування. Директор клінік Сазан Рассел наголошує про відповідальність лікарні перед суспільством, а головний хірург, Уїнстон Лі, навпаки, гаряче виступає за їх закриття. Він пропонує ввести спеціальний автобусний маршрут до лікарні для бідних, які потребують медичної допомоги. Але С. Рассел гостро критикує «новий спосіб» надання медичних послуг. «Лікарня — не просто будинок, — стверджує вона. — Це послуга. І там, де ця послуга потрібна, і має бути лікарня». Таким чином, її слова означали, що необхідно відкрити ще більше зовнішніх лікарень. Директор клінік пропонує створити мережу медичних центрів як у бідних районах, так і в районах проживання представників середнього класу. Окрім основних послуг ця мережа могла б стати джерелом залучення хворих, які потребують стаціонарного лікування в шпиталі. Б. Рейд замислився над її пропозицією. Якщо мережа клінік приваблюватиме платоспроможне населення, сприяючи притоку пацієнтів у лікарню, запропонований варіант може стати непоганим рішенням. Але поки що розташована в багатому районі лікарня не здійснює жодних рішучих кроків.

### ***Питання: Яке управлінське рішення слід прийняти?***

- Закрити зовнішні клініки, що дасть змогу зекономити 256 тис. дол., а потім вирішувати проблемами, які загрожують майбутньому лікарні.

- Поступово закривати клініки в бідних районах, відкриваючи лікарняні заклади ближче до платоспроможних клієнтів. Водночас створити міні-шпиталь для бідних.

- Спрямувати зусилля на підвищення внутрішньої ефективності діяльності лікарні. Залучити до процесу прийняття рішення К. Брайант і розпочати спільну роботу з представниками різних груп населення щодо виявлення незадоволених потреб у медичному обслуговуванні, поступово вирішуючи це питання.

- Інший варіант.

*Примітка:* рішення має прийматися з позиції відповідності цілям і завданням діяльності лікарні, але враховувати критерій ефективності, сприяти зростанню вартості бізнесу.



## 2.6. Навчальні завдання для самостійної роботи студентів

### 1. Вправи, приклади, задачі

**Вправа 2.4.** Дати визначення одному з наведених нижче понять (за формою прикладу додатку А), використовуючи не менше трьох літературних джерел:

- ✓ інформація;
- ✓ управлінське рішення;
- ✓ ефективність;
- ✓ результативність;
- ✓ бізнес-процес.

**Вправа 2.5.** Визначити ключові фактори успіху (4—6) та основні фактори зовнішнього середовища (політичні, економічні, соціальні, технологічні), які впливають на розробку стратегічних цілей та операційних планів для наведених нижче *сфер підприємницької діяльності*:

- виробництво (продаж) спортивного інвентарю;
- виробництво дитячого одягу (інших товарів для дітей — на вибір);
- виробництво цифрових фотоапаратів;
- ресторани японської кухні;
- компанія кінопрокату;
- банківські послуги;
- організація свят.

**Вправа 2.6.** Проаналізуйте місію та ключові компетенції компанії Otis Elevator:

*«Наша місія — забезпечити замовників більш надійними, ніж у наших конкурентів, засобами переміщення людей і предметів вгору, вниз, убік і на короткі відстані».*

### Завдання 2.7

- а) визначити переваги та недоліки формулювання місії;
- б) запропонувати 2—3 стратегічні цілі, які *відповідають* місії та сприяють її реалізації;
- в) запропонувати 2—3 стратегічні цілі, які *суперечать* місії компанії.

**Вправа 2.7.** Проаналізуйте подану інформацію про індикатори конкурентоспроможності продукції трьох компаній і заповніть таблицю стратегічних цілей і показників BSC, на які вони орієнтуються в своїй



діяльності. Запропонуйте напрями підвищення ефективності діяльності та конкурентоспроможності продукції.

### Оцінювання конкурентоспроможності продукції

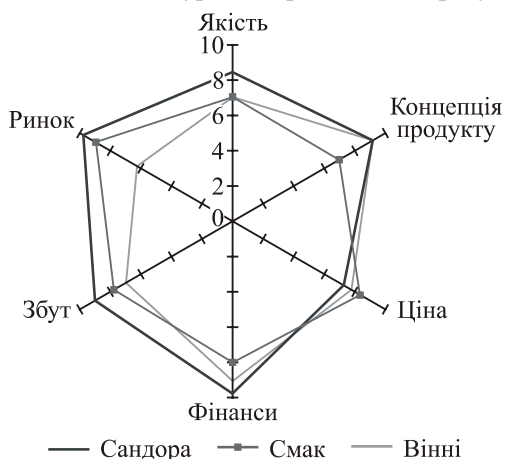


Рис. 2.2.1. Карта конкурентоспроможності продукції виробників соків

<b>Фінансові результати</b> (як компанія виглядає в очах акціонерів)	<b>Внутрішні бізнес-процеси</b> (що нам слід робити краще)
<b>Навички й розвиток</b> (як компанія може поліпшити свою діяльність)	<b>Клієнти</b> (як споживачі сприймають нашу компанію)

Рис. 2.2.2. Перспективи та цілі розвитку компанії на основі BSC

**Вправа 2.8.** Відомо, що торговельний кіоск приносить впродовж чотирьох років по 500 тис. грн орендної плати (за вирахуванням податків) наприкінці кожного року. Наприкінці четвертого року кіоск буде проданий за ціною 1200 тис. грн. Ставка дисконту — 17 %. Визначити, яку максимальну ціну може заплатити потенційний покупець кіоску сьогодні.

**Вправа 2.9.** Оцінити вартість «гудвілу» підприємства, якщо відомо, що середній коефіцієнт «чистий прибуток — матеріальні активи» за відкритими компаніями галузі становить 0,19. Оцінювана ринкова вартість матеріальних активів підприємства становить

1 300 200 грн; середньорічний чистий прибуток — 110 250 грн.  
Рекомендований коефіцієнт капіталізації — 0,21.

### Задача 2.10

На підставі стратегії диференціації підприємство виготовляє та реалізує витяжні шафи для кухні. Дані про діяльність підприємства за два роки наведено в табл. 2.2.2. Витрати на обробку залежать від виробничої потужності. Витрати на збут залежать від чисельності замовників.


Таблиця 2.2.2

#### ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ КОМПАНІЇ

Показник	1 рік	2 рік
Обсяг виробництва та продажу продукції, од.	20 000	21 000
Ціна реалізації од. продукції, грн	400	450
Прямі матеріальні витрати, м <sup>2</sup>	60 000	62 000
Собівартість одиниці (м <sup>2</sup> ) продукції, грн	30	35
Нормативна виробнича потужність, од.	25 000	25 000
Загальні витрати на обробку продукції, грн	500 000	550 000
Витрати на обробку продукції (на одиницю потужності), грн	20	22
Чисельність замовників	30	29
Загальні витрати на збут, грн	360 000	362 500
Витрати на збут на одного замовника, грн	12 000	12 500

*Необхідно:*

- 1) визначити ключові елементи системи збалансованих показників компанії (перспектива — індикатор);
- 2) пояснити зміну суми операційного прибутку порівняно з попереднім роком.

 *Рекомендації до розв'язання:* відповідь на друге питання дати, використовуючи аналіз за відхиленнями (визначити вплив обсягу продажів, зміни ціни, продуктивності на доход, витрати, прибуток загалом). Оцінювання здійснювати з урахуванням стратегії підприємства (диференціація: зростання має забезпечуватися за рахунок компонентів ціни та обсягів реалізації, а не компонентів продуктивності та продажу — стратегія лідерства за витратами).

### Задача 2.11

Відома така інформація про оцінюване підприємство «АЛЬФА» й підприємство-аналог «БЕТА»:

Таблиця 2.2.3

#### ЗНАЧЕННЯ ПОКАЗНИКА, млн грн

Найменування показника	«АЛЬФА»	«БЕТА»
Власний капітал	70	30
Довгострокові зобов'язання	2	4
Короткострокові зобов'язання	10	7
Річний обсяг виручки від реалізації продукції	12	3

Оцінити вартість підприємства «АЛЬФА», якщо відомо, що підприємство «БЕТА» продано за 50 млн грн.


*Рекомендації до розв'язання:* використати порівняльний підхід оцінювання вартості підприємства й визначити вартість підприємства «АЛЬФА» методом розрахунку мультиплікаторів.

### Задача 2.12

Оцінити ринкову вартість підприємства за наведеними даними балансу.

Таблиця 2.2.4

Найменування показника	Дані балансу (тис. грн)	Корегування %
<b>АКТИВ</b>		
Основні засоби	5000	+ 40
Запаси	400	- 20
Дебіторська заборгованість	300	- 30
Кошти	50	
Усього активів	5750	
<b>ПАСИВ</b>		
Власний капітал	4800	0
Довгострокова заборгованість	100	0
Короткострокова заборгованість	850	0
Усього пасивів	5750	

 *Рекомендації до розв'язання:* Для оцінювання ринкової вартості підприємства використати методіку скоригованої балансової вартості. Методіка скоригованої балансової вартості (або методіка чистих активів підприємства) припускає аналіз і коригування

всіх статей балансу підприємства, підсумовування вартості активів і вирахування з отриманої суми скоригованих статей пасиву балансу в частині довгострокової й поточної заборгованостей.



## 2.7. Тестові завдання для самоперевірки знань

1. Система показників управління за результатами характеризується:

а) використанням показників для оцінювання ступеня реалізації монетарних цілей;

б) вартісною орієнтацією;

в) мотивацією команди;

г) орієнтацією на клієнта;

д) усі відповіді правильні.

2. Моделі прийняття управлінських рішень поділяють на:

а) ірраціональні;

б) класичні;

в) соціальні;

г) логістичні;

д) процесні.

3. На процес прийняття управлінського рішення впливають:

а) час, відведений на прийняття рішення;

б) політика організації;

в) особисті якості менеджера;

г) правильні відповіді а, б;

д) усі відповіді правильні.

4. Відношення отриманого економічного ефекту (результату) до витрат факторів (ресурсів), що зумовили досягнення цього результату, це:

а) прибутковість;

б) ефективність;

в) результативність;

г) продуктивність.

5. Вимога до управлінської інформації, що полягає в необхідності її підготовки та подання не пізніше того часу, коли вона потрібна, це відповідність критерію:

а) точності;

б) нетенденційності;

в) мобільності;

г) оперативності;

д) немає правильної відповіді.

6. Кількісні критерії прийняття рішень (максимізація прибутку, ринкової вартості підприємства) застосовують у разі вирішення завдань:

- a) збалансування інтересів акціонерів;
- b) оптимізації витрат, підвищення результативності діяльності;
- c) поліпшення корпоративної культури;
- d) зростання вартості бізнесу;
- e) підвищення лояльності клієнта;
- f) мотивація персоналу.

7. Система збалансованих показників характеризується використанням:

- a) лише кількісних показників;
- b) лише якісних показників;
- c) кількісних та якісних показників;
- d) фінансових, клієнтських та інноваційних показників.

8. До методів вартісного оцінювання ефективності діяльності компанії належать:

- a) метод економічної доданої вартості;
- b) матрицю БКГ;
- c) модель Дюпона;
- d) модель Врума-Джаго;
- e) система показників Д. Нортон та Р. Каплана.

9. Упорядкувати етапи процесу прийняття управлінських рішень:

- a) оцінка альтернативних варіантів;
- b) накопичення інформації про проблему;
- c) прийняття рішення;
- d) діагностика проблеми;
- e) розробка альтернативних варіантів.

10. До якісних методів обґрунтування управлінських рішень належать:

- a) експертні методи;
- b) аналітичні методи;
- c) статистичні методи;
- d) теоретико-ігрові методи.

11. За ступенем стандартизації управлінські рішення поділяють на:

- a) невизначені;
- b) запрограмовані;
- c) визначені;
- d) уніфіковані;
- e) незапрограмовані.

12. Метод моделювання оцінювання впливу прийнятого рішення на поведінку конкурентів — це:

- a) імітаційне моделювання;
- b) лінійне програмування;
- c) теорія ігор;
- d) платіжна матриця;
- e) економічне прогнозування.

13. Прикладом незапрограмованих управлінських рішень є:

- a) маркетингові стратегії;
- b) рішення про інвестування;
- c) рішення про рівень зарплати;
- d) рішення про купівлю матеріалів.

14. Який з наведених нижче методів оцінювання спрямований на отримання нижньої границі справедливої ринкової вартості компанії:

- a) метод дисконтованих грошових потоків;
- b) метод оцінювання реальних опціонів;
- c) модель економічної доданої вартості;
- d) метод ринку капіталу.

### Тема 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ

---



#### 3.1. Методичні поради до вивчення теми

Важливою складовою контролінгу на підприємстві є система управлінського обліку та звітності. Після усвідомлення необхідності впровадження контролінгової функції, інтеграції поглядів контролінгу в систему менеджменту настає період практичного впровадження внутрішньої аналітики, що значною мірою ґрунтується на використанні управлінського обліку та відповідних систем звітності. Управлінський облік є загальноприйнятим у світовій практиці методом забезпечення менеджерів інформацією, орієнтованою на прийняття управлінських рішень. Саме це відрізняє його від систем бухгалтерського, фінансового, статистичного та податкового обліку, які переважно орієнтовані на відображення поточних операцій підприємства у відповідному напрямі. Результатом існування в компанії управлінського обліку є підготовка обґрунтованого набору управлінських звітів, що дасть змогу приймати управлінські рішення коригуючого змісту «не виходячи з офісу».

З огляду на те, що управлінський облік призначений допомагати формувати та аналізувати інформацію для цілей забезпечення ефективного управління розвитком, його основними завданнями є:

- отримувати необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію;
- відслідковувати фінансові результати прийняття рішень;
- аналізувати ефективність діяльності всього підприємства та його окремих підрозділів, продуктів, операцій, бізнес-процесів, центрів відповідальності.

Упровадження управлінського обліку й формування його методичної основи є логічним продовженням створення на підприємстві системи показників, щонайбільше наближеної до цільових завдань управління розвитком конкретного підприємства. З огляду на те, що можна виокремити різні рівні споживачів управлінського обліку: корпоративний рівень (акціонери, інвестори), топ-менеджмент і середня ланка (функціональні служби й підрозділи), то для кожного з них формується специфічний набір показників та особливий режим їх представлення.

Головними особливостями управлінського обліку є орієнтація на користувача інформації й оперативність надання даних. Орієнтація на користувача інформації — визначеного менеджера організації — характеризує сутність управлінського обліку. При цьому потреби менеджерів в інформації для прийняття рішень і контролю залежатимуть, по-перше, від функціональної області, у якій вони спеціалізуються, по-друге, від їхнього положення в організаційній структурі підприємства. У зв'язку з цим система управлінського обліку в конкретній організації може бути побудована різними способами, що враховують цю специфіку.

Друга особливість управлінського обліку — оперативність — зумовлена тим, що інформація для прийняття рішень і контролю буде корисна тільки тоді, коли вона вчасно передається користувачам. У разі побудови складних систем управлінського обліку, що охоплюють усі рівні управління, вимога оперативності диктує необхідність автоматизації облікових процедур, оскільки ручна обробка даних не забезпечить своєчасність отримання інформації.

Управлінський облік може бути оперативним і стратегічним. Стратегічне управління вимагає регулярного збирання та аналізу інформації про стан базових показників — стратегічного управлінського обліку. Така характеристика облікової системи підкреслює її націленість на вирішення проблем бізнесу загалом, відо-

бражає специфічний «базовий» характер набору економічних показників, визначає особливого споживача облікової інформації.

Система управлінського обліку повинна видавати топ-менеджерам та іншим користувачам інформацію в наочній і функціональній формі. Для цього створюється спеціальна внутрішньофірмова звітність.

Структура та зміст управлінської звітності визначаються інформаційними потребами користувачів. Прикладами таких форм є звіт про продажі в натуральному й грошовому вираженні, у розрізі окремих покупців і каналів розподілу; звіт про запаси готової продукції, незавершене виробництво, вироблену продукцію, запаси матеріалів і комплектуючих, закупівлі, бартерні угоди, дебіторську заборгованість (зокрема прострочену), про кредиторську заборгованість (грошові кошти), звіт про рух грошових коштів (від операційної діяльності й у цілому), різні бюджети. На будь-якому підприємстві подібні документи в тому чи іншому вигляді є. Проблема їх адаптації до цілей контролінгу полягає передусім у тому, щоб поставити процедуру їх розробки на регулярну основу, зробити форми, що використовуються, інформативними, зручними й достовірними такими, що легко розробляються.

Постановка управлінського обліку в організації має бути ініційована вищим керівництвом, яке попередньо мусить усвідомити свої потреби в отриманні інформації для управління.

У постановці управлінського обліку є дві основні складові. Перша — це комплекс завдань: як упровадити систему управлінського обліку в компанії, хто буде виконувати облікові функції, коли мають з'являтися управлінські звіти.

Друга — безпосередньо самі фінансові технології: складання фінансових та операційних управлінських звітів, методи групування та оцінювання управлінських даних, аналіз даних, принципи відображення поточних операцій в управлінському плані рахунків.

Характеристики ефективно працюючої системи управлінського обліку полягають у такому:

- система створена безпосередньо під конкретне підприємство;
- система гнучка і за необхідності, легко адаптується до нових процесів, які можуть виникнути в основній діяльності;
- у процесі впровадження системи всі принципи обліку зрозумілі працівникам (передусім — керівникам структурних підрозділів), а проміжні звіти використовуються ними для прийняття власних рішень.





## 3.2. Термінологічний словник

♣ *Управлінський облік* — система збирання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень

♣ *Управлінська звітність* — спеціальна внутрішньофірмова звітність, яка надає результати збирання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, у форматі, що пристосований для конкретного кола споживачів.



## 3.3. Список рекомендованих джерел

1. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 336 с.

2. Контролінг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'яно та ін. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.

3. Контроллинг в бизнесе: Методические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 252 с.

4. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ, 2003.

5. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners: Пер. с нем. — 2-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с.

6. Петренко С. Н. Контроллинг. — К.: Эльга, Ника-центр, 2003.

7. Хан Д. Пик. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Ред. А. А. Турчак. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.

8. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. / Ю. Г. Жукова; Под ред. С. А. Николаевой. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 94 с.

9. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. / Под ред. В. Б. Ивашкевича. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 208 с.



## 3.4. План семінарського/практичного заняття

1. Управлінський облік: сутність, відмінність від інших видів обліку.

2. Структура вартісних показників управлінського обліку.

3. Поняття та структура системи управлінської звітності.

4. Види управлінських звітів, їх порівняльна характеристика з формами зовнішньої звітності підприємства.

5. Алгоритм упровадження системи управлінського обліку.



### 3.5. Навчальні завдання для аудиторної роботи студентів

#### *Питання для дискусій*

- ❖ Переваги та вади управлінського обліку.
- ❖ Порівняльна характеристика управлінського й фінансового обліку.
- ❖ Основні концепції, покладені в основу управлінського обліку.
- ❖ Які передумови впровадження управлінського обліку та звітності?
- ❖ Які проблеми можуть виникнути під час впровадження управлінського обліку?
- ❖ Етапи створення системи управлінського обліку.

#### *Ділові ігри, кейси, ситуації*

##### **Кейс «Томенко»**

Микола Томенко, президент компанії «Томенко і К», аналізує ситуацію, яка склалася на його фірмі внаслідок здійснення заходів з підвищення ефективності господарювання. Рекомендації з цього приводу дав йому його син — випускник Київського національного економічного університету — нині працівник відомої консалтингової компанії.

Отже, рік тому за порадою сина, Президент вніс суттєві зміни до структури своєї компанії, яка займається головним чином виробництвом електромоторів і морозильних камер.

Упродовж року нова структура фірми була такою (рис. 2.3.1):

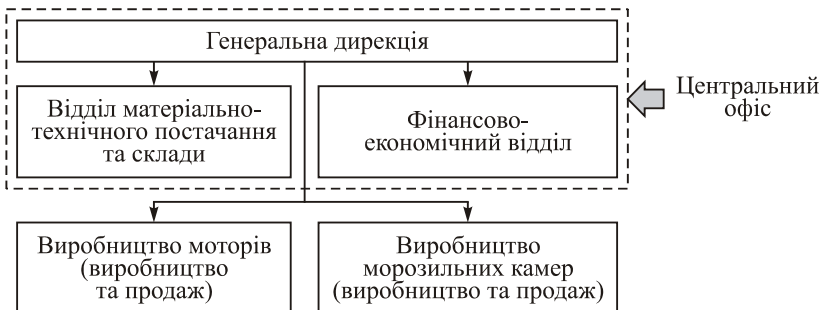


Рис. 2.3.1. Структура компанії «Томенко і К»

Раніше всю діяльність фірми було сконцентровано географічно в одному місці, обов'язки кожного сектора окремо ніколи чітко не формулювались. Електромотори, що виробляються на фірмі, використовуються як для виробництва компанією морозильних камер, так і для реалізації стороннім покупцям.

Основними бухгалтерськими інструментами, які використовувалися для управління підприємством, були баланс і звіт про фінансові результати. Результати діяльності сектора «Мотори» і сектора «Морозильні камери» ніколи не розглядалися окремо.

Але останні нововведення спричинили численні зміни в персоналі, розташуванні виробництв, інвестиціях і методах управління.

### ***Персонал:***

- колишній начальник виробництва був призначений директором сектора «Морозильні камери»;
- найняли молодого працівника — випускника факультету економіки та управління КНЕУ, який очолив сектор «Мотори»;
- бухгалтер став фінансовим директором.

### ***Розташування та інвестиції***

Існуючі потужності було продано, а всі нові будівлі й споруди взяли в оренду. Все виробниче обладнання було замінено. Уперше виявилася децентралізація в прийнятті рішень:

- директор сектора «Морозильні камери» вирішив розмістити виробництво в одному з цехів приватизованого підприємства, орендованому за 130 000 грн на рік. Він закупив нове виробниче обладнання (з нормативним терміном служби 10 років) вартістю 2 500 000 грн;

- директор сектору «Мотори» обрав невелику промислову будівлю, зручно розташовану поблизу залізничного вокзалу з орендною платою 80 000 грн. Він також закупив нове обладнання (з нормативним терміном служби 10 років) вартістю 1 000 000 грн;

- крім того, було знайдено приміщення під склад з численними офісами, орендна плата за яке становила 100 000 грн на рік. Було вирішено розмістити там центральний офіс фірми, офіс для генеральної дирекції та фінансово-економічного відділу, склади для матеріально-технічного постачання й зберігання комплектуючих виробів.

### ***Методи управління:***

- було вирішено, що кожний сектор матиме велику автономність в управлінні й зможе продавати продукцію та закупатиме комплектуючі там, де захоче, тобто або на фірмі, або у сторонніх покупців. Тому, щоб продавати на сторону, кожний з директорів знайшов комерційних агентів, з якими уклав угоди з оплатою у вигляді комісійних;

- кожний сектор і служба найняли свій власний персонал, яким вони безпосередньо керують;
- домовлено, що буде виділено центри відповідальності, які оцінюватимуться за встановленими показниками для кожного сектора.

### *Результати минулого року*

Результати виявилися поганими, оскільки збиток становив 133 000 грн, тоді як попередні роки, у більшості випадків, були прибутковими й дали змогу головному акціонеру фірми, Миколі Томенку отримувати регулярно дивіденди в середньому розміром 5 % власних коштів. Він розраховував і надалі мати такі результати й був дуже стурбований такою збитковою ситуацією.

### *Показники діяльності фірми за останній рік*

*Таблиця 2.3.1*

#### ПРИБУТКИ Й ЗБИТКИ

Витрати	Сума, грн	Доходи	Сума, грн
Придбання деталей	1 204 000	Реалізація продукції	4 770 000
Придбання моторів	225 000		
Зарплата й відрахування	1 750 000		
Оренда	310 000		
Витрати палива та електроенергії	252 000		
Комісійні	166 500		
Реклама	405 000		
Фінансові витрати	240 000		
Амортизаційні відрахування	350 000		
Усього	4 903 000	Усього	4 770 000
		Збиток	-133 000

*Таблиця 2.3.2*

#### БАЛАНС НА 31 ГРУДНЯ МИНУЛОГО РОКУ

Актив			Пасив
Основні фонди	3 500 000	Статутний капітал	2 800 000
Знос	350 000	Резервний фонд	93 000
Залишкова вартість	3 150 000	Збитки	-133 000
Товаро-матеріальні запаси	986 000	Власний капітал	2 760 000
Дебіторська заборгованість	615 000	Довгострокові кредити й позички	2 000 000
Грошові кошти	9 000		
<b>Баланс</b>	<b>4 760 000</b>		<b>4 760 000</b>

## Оцінка діяльності центрів відповідальності

Отримавши завдання від президента, фінансовий директор проаналізував виникнення цих збитків. При цьому він керувався рекомендаціями сина Миколи Томенка, який на початку року запропонував здійснити в компанії реорганізаційні зміни.

Фінансовий директор зрозумів ці рекомендації таким чином:

- на фірмі є два центри прибутку — сектор «Мотори» й сектор «Морозильні камери», і на цьому рівні слід вимірювати прибутки або збитки;
- з іншого боку, адміністрація фірми є центром витрат. І, оскільки хтось повинен взяти на себе ці витрати, то вони повинні бути віднесені (за допомогою розподілу) до двох центрів прибутку, про які йшлося вище;
- внутрішній аналіз, організований на таких засадах, передбачає такі розрахунки за кожним сектором:
  - оцінювання обсягів реалізації;
  - оцінювання витрат;
  - розподіл адміністративних витрат за секторами;
  - оцінювання результату (прибуток, збиток) за кожним сектором.

## Адміністративні витрати

У системі бухгалтерського обліку на фірмі до адміністративних витрат відносилися такі статті (табл. 2.3.3).

Таблиця 2.3.3

Зарплата й відрахування адміністративного персоналу	250 000	Генеральна дирекція
Фінансові витрати	120 000	Фінансово-економічний відділ
	80 000	Матеріально-технічний відділ
Оренда	240 000	Відсотки за користування кредитом 2 000 000 за ставкою 12 %
	100 000	Оренда офісу
	80 000	Оренда в секторі «Мотори»
Реклама	130 000	Оренда в секторі «Морозильні камери»
	45 000	Рекламна кампанія щодо моторів
Амортизація	360 000	Рекламна кампанія щодо морозильних камер
	100 000	Амортизація обладнання в секторі «Мотори»
	250 000	Амортизація обладнання в секторі «Морозильні камери»
Усього загальних витрат по офісах	1 755 000	

Фінансовий директор вирішив віднести ці витрати по офісах на два сектори пропорційно їх витратам на персонал. Це ключ до розподілу, який він використовував багато років і який він завжди застосовував для оцінки рентабельності деяких видів продукції.

Витрати на персонал такі:

300 000	Сектор «Мотори»
<u>1 000 000</u>	Сектор «Морозильні камери»
1 300 000	

Витрати по офісах розподілено в таких пропорціях:

Віднесено до сектору «Мотори»  $1\,755\,000 \times 3 / 13 = 405\,000$   
 Віднесено до сектора «Морозильні камери»  $1\,755\,000 \times 10 / 13 = 1\,350\,000$

### **Результати роботи сектора «Мотори»**

Реалізовано стороннім покупцям	450 000	(1000 моторів по 450 грн)
Реалізовано всередині підприємства	550 000	(2200 моторів по 250 грн)
<b>УСЬОГО ПРОДАЖІВ</b>	<b>1 000 000</b>	
Закупка деталей	448 000	(32 000 деталей по 14 грн)
Зарплата й відрахування	300 000	
Електроенергія	52 500	
Комісійні посередникам	22 500	
Частка загальних витрат в офісі	405 000	
<b>УСЬОГО ВИТРАТ</b>	<b>1 228 000</b>	
<b>РЕЗУЛЬТАТ</b>	<b>-228 000</b>	<b>(збиток)</b>

**(1\*)** Виробничі витрати такі:

Закупки деталей	448 000
Зарплата і відрахування	300 000
Електроенергія	52 500
<b>ВСЬОГО</b>	<b>800 500</b>

Сектор, виробивши 3200 моторів на рік, має собівартість одиниці:

$$800\,500 / 3200 = 250,15 \text{ (грн).}$$

## РЕЗУЛЬТАТИ РОБОТИ СЕКТОРУ «МОРОЗИЛЬНІ КАМЕРИ»

Реалізація стороннім покупцям	4 320 000	(2700 морозильників по 1600 грн)
Закупки моторів на стороні	225 000	(500 моторів по 450 грн)
Закупки моторів всередині підприємства	550 000	(2200 моторів по 250 грн)
Закупки деталей	756 000	(54 000 деталі по 14 грн) (2*)
Зарплата й відрахування	1 000 000	
Електроенергія	200 000	
Комісійні посередникам	144 000	
Витрати в офісі	1 350 000	
УСЬОГО ВИТРАТ	4 225 000	
РЕЗУЛЬТАТ	95 000	(прибуток)

### Висновки президента

Микола Томенко запросив у фінансового директора аналіз результатів. Фінансовий директор стверджує, що управління за допомогою центрів відповідальності є хорошою ідеєю, але результат роботи, на жаль, негативний:

Результат сектора «Мотори»	-228 000	(збиток)
Результат сектора «Морозильні камери»	+95 000	(прибуток)
Загальний результат	-133 000	(збиток)

Микола Томенко зробив висновок, що молодий випускник, який очолив сектор «Мотори», був не таким хорошим спеціалістом, як передбачалося, тоді як «ветерани» виявили себе з найкращого боку: по-перше, сектор «Морозильні камери» дав прибуток, по-друге, служба матеріально-технічного постачання досягла чудової ціни (14 грн замість 15) — на 86 000 куплених деталей доход становив 86 000 грн. Він вирішив подякувати їм за роботу. Що ж до директора сектора «Мотори», то контракт з ним не буде продовжено.

Син Миколи Томенка вирішив провести власний аналіз системи оцінювання результатів центрів відповідальності, щоб з'ясувати цю ситуацію, і пропонує вам взяти участь у цій роботі.

### Кейс «Вступ до управлінського обліку»

ЗАТ «Рентекс» почало свою виробничу діяльність з виготовлення лише одного виду продукції — простого електричного чайника для кип'ятіння приблизно на півтора літра води. Цей чайник став першим вітчизняним продуктом на ринку, у якого була надійна система, що виключала його в мить закипання води.

Він був також доволі легким, мав сучасний дизайн і був міцним. Чайник одразу почав дуже добре продаватися, а ЗАТ «Рентекс» стала відомою компанією в Україні.

З виробничого погляду чайник складався з:

- корпусу й кришки, зроблених з нержавіючої сталі, що закупувалися ЗАТ «Рентекс» уже готовими;
- теплоізолюваної ручки з дроту й пластику (що слугувало також кришкою для механізму вимикання над отвором для проводу), які закупувалися підприємством уже готовими;
- нагрівального елемента, що закупувався в напівфабрикатах;
- термостату й механізму вимикання, що попередньо збиралися ЗАТ «Рентекс» із стандартних електричних комплектуючих.

Термостат і механізм вимикання як з технічної погляду, так і в питаннях маркетингу були серцевиною продукту, й захищалися патентами. Це було основною причиною, з якої ЗАТ «Рентекс» хотіло повністю самостійно виробляти цю деталь, хоча всі інші складові частини компанія купувала в більш-менш завершеному вигляді. Остаточне збирання, перевірка (в основному ефективності електроізоляції) й пакування також здійснювалися в компанії.

Після перших дванадцяти місяців діяльності Сергій Тимченко, співзасновник, президент і основний акціонер компанії, сказав своєму партнерові напередодні Нового року таке: «Ми виробили й продали 143 000 чайників за 39 грн кожний, але кожний чайник обходиться нам у 20,57 грн. Готові частини для кожного чайника коштують трохи більше 10,50 грн, нам довелося витратити всього 100 000 грн на комплектуючі електричні деталі для термостатів, витрати на оплату праці були 1 128 000 грн (разом з нарахуваннями), орендна плата становила 100 000 грн, опалення й освітлення обійшлись усього в 17 000 грн, а всі інші загальні витрати — 95 000 грн. У нас не залишилося нерозпроданих запасів на складах, немає ні готової продукції, ні деталей, ні сировини. Я підрахував, що наш прибуток на кожний чайник становив 18,43 грн».

Його партнер був більш реалістичним: «Не забудь працівників адміністрації й відділу продажів. Вони обходяться в 451 000 грн, включаючи рекламу. А щодо тих верстатів, що тобі довелося купити, не говорячи вже про імітуючий пристрій у відділ технічного тестування, комп'ютер і вантажівку? Мільйон гривень! Ми так використовували верстати й вантажівку, що не змогли б продати їх навіть як металобрухт. Вони зношені й нічого не коштують. Ми майже банкрути».



### **Питання для обговорення:**

Грунтуючись на наведеній вище інформації, визначити:

а) скільки коштувало виробництво кожного чайника, якою була величина покриття в розрахунку на чайник?

б) якою була повна собівартість кожного чайника, середній операційний прибуток з розрахунку на чайник і для всієї компанії за рік?

с) чи можемо ми в реальному житті використовувати такий розрахунок собівартості продукції в більшості звичайних виробничих компаній? Якщо ні, то чому?



### **3.6. Навчальні завдання для самостійної роботи студентів**

#### **Кейс : Принцип відповідності**

Менеджер з виробництва (а згодом директор з виробництва) ніколи не любив бухгалтерів, навіть фахівців з управлінського обліку, оскільки йому здавалося, що вони завжди все ускладнюють. Наприклад, у минулому році він сказав: «Послухайте, Андрію Івановичу, торік з тих 130 тис. чайників, які випустив відділ виробництва, відділу продажів вдалося продати 121 тис. за загальну ціну приблизно 4 908 000 грн.

#### **Нам довелося заплатити у тис. грн:**

- зарплату на виробництві й збиранні 1070 грн;
  - за електричні деталі — 95 тис. грн;
  - за готові комплектуючі — 1448 тис. грн;
  - на покриття потенційних витрат на заміну верстатів і будинків — 826 тис. грн;
  - зарплату мені та всім працюючим у відділах управління виробництвом, що виливається в кругленьку суму 602 тис. грн;
- загальних витрат — 4041 тис. грн.**

Це становить, на мою думку, валовий прибуток для покриття витрат працівників відділу продажів та інших адміністративних відділів і на покупку нового мобільного телефону для нашого директора в розмірі 867 грн.

Але Ви, Андрію Івановичу, говорите, що я не взяв до уваги важливий принцип!»

**Питання:**

1. Чи має рацію Андрій Іванович?
2. Що це за принцип?
3. Яке вірне значення валового прибутку назвав би Андрій Іванович на основі наведеної вище інформації (припустивши, що він бухгалтер високої кваліфікації).



**3.7. Тестові завдання для самоперевірки знань**

*1. Управлінський облік — це:*

a) загальноприйнятий у світовій практиці метод забезпечення менеджерів інформацією, орієнтованою на прийняття рішень;

b) загальноприйнятий у світовій практиці метод забезпечення менеджерів інформацією, орієнтованою на вдосконалення всіх виконуваних процесів;

c) загальноприйнятий у світовій практиці метод забезпечення менеджерів інформацією, орієнтованою на менеджмент.

*2. Практична реалізація управлінського обліку є основою розв'язання низки завдань управління підприємством, які передбачають:*

a) оперативне збирання інформації;

b) стратегічний менеджмент;

c) аналіз поточного фінансового стану порівняно з плановим;

d) надання інформації керівництву для підготовки оперативних рішень та адаптивне фінансове планування діяльності підприємства;

e) оперативний контроль.

*3. Рівні споживачів управлінського обліку:*

a) корпоративний;

b) топ-менеджери;

c) управлінці;

d) середня ланка;

e) робітники.

*4. Особливості управлінського обліку:*

a) орієнтація на товар;

b) орієнтація на користувача інформації;

c) оперативність надання даних;

d) оперативність у виконанні завдань.

5. За допомогою управлінського обліку формується інформація для виконання таких основних цілей:

а) наполегливої праці й співучасті у виконанні роботи в колективі;

б) складання періодичної внутрішньої звітності;

с) складання нерегулярних звітів;

д) складання регулярних звітів;

е) складання зовнішньої звітності.

6. До зон відповідальності належать:

а) фінанси, виробництво, стратегія, маркетинг;

б) бюджетування, стратегія, менеджмент;

с) управління персоналом, фінанси, виробництво, постачання, технічне обслуговування.

7. Завдання обліку:

а) збільшення прибутку;

б) контроль виконання планів;

с) прийняття рішень;

д) швидке реагування на зміни.

8. Основні елементи працездатної системи управлінського обліку:

а) центри відповідальності, контрольовані показники, первинні документи;

б) облікові реєстри, форми управлінської звітності, облікові процедури збирання інформації;

с) система обліку витрат, система управлінської звітності, організаційна структура управління.

9. З яких модулів складається система управлінського обліку:

а) управлінська звітність, управління витратами, бюджетування;

б) центри відповідальності, контрольовані показники, первинні документи;

с) облікова політика, управлінський облік, система показників діяльності підприємства?

10. Елементами системи управлінського обліку є:

а) облік та управління витратами, бюджетування, аналіз й управління рухом матеріальних і грошових ресурсів;

б) облік та управління витратами, аналіз й управління рухом матеріальних і грошових ресурсів, розробка оціночних і порівняльних індикаторів діяльності, планування оперативної, виробничої, інвестиційної діяльності підприємства;

с) розробка оціночних і порівняльних індикаторів діяльності, планування оперативної, виробничої, інвестиційної діяльності підприємства, часових характеристик даних.

11. У якому вигляді існують елементи управлінського обліку на підприємстві в Україні:

- a) наявному;
- b) прихованому;
- c) поміркованому;
- d) відкритому?

12. До основних показників стратегічного обліку належать:

- a) прибуток, рентабельність капіталу, частка ринку;
- b) обсяг реалізації продукції, оборотність, співвідношення власних і позикових коштів підприємства;
- c) співвідношення основних й оборотних коштів підприємства.

13. Чим управлінська звітність відрізняється від фінансової:

- a) тим, що вона більш докладна й включає як фактичні, так і прогнозовані показники;
- b) тим, що вона подається в усній формі;
- c) тим, що вона більш доступна й відкрита?

14. Який вигляд має спрощена схема формування облікових даних:

- a) постачання, виробництво, продажі;
- b) виробництво, постачання, продажі, прибуток;
- c) витрати, ресурси, виробництво, продажі, доходи?

15. Звітом про вироблену продукцію користуються:

- a) начальник відділу збуту, генеральний директор, бухгалтерія;
- b) головний інженер, начальник відділу збуту, начальник постачання, генеральний директор;
- c) генеральний директор, начальник відділу збуту, фінансовий відділ.

16. Етапи розвитку управлінського обліку в компанії, назвати функціональні сфери:

- a) облік і контроль;
- b) аналіз і планування;
- c) звітність і контроль.

17. Чи повинна бути замкнута система управлінського обліку всередині фінансового блоку підприємства:

- a) ні;
- b) так;
- c) можливо?

18. Завдання управлінського обліку:

- a) надання інформації керівництву;
- b) моніторинг послуг;
- c) оперативне збирання інформації;
- d) аналіз планового стану підприємства.

19. Основна причина недостатньо успішного управлінського обліку:

- a) брак інновацій;
- b) непоінформованість керівництва про прибутковість;
- c) непоінформованість керівництва про оборотність капіталу.

20. Що є предметом управлінського обліку:

- a) виробнича діяльність;
- b) фінансова діяльність;
- c) комерційна діяльність;
- d) організаційна діяльність?

21. Облік допомагає менеджерам:

- a) контролювати діяльність підлеглих;
- b) координувати процеси в компанії;
- c) управляти процесами, за які вони відповідають.

22. Рівні планування в управлінському обліку:

- a) контроль виконання планів;
- b) стратегія;
- c) бюджети;
- d) прийняття рішень;
- e) заходи з реалізації стратегій.

23. Що з наведеного нижче відноситься до функціональних сфер управлінського обліку:

- a) бюджетування;
- b) фінанси;
- c) постачання;
- d) виробництво;
- e) сфера стратегій?

24. З чого складається управлінський облік:

- a) система обліку витрат;
- b) облікова політика;
- c) система управлінської звітності;
- d) система показників діяльності підприємства;
- e) організаційна структура управління;
- f) види діяльності?

25. Які критерії належать до податкового обліку:

- a) обмежена деталізація;
- b) обов'язковість ведення обліку;
- c) внутрішні користувачі;
- d) повна відповідальність облікових даних?

26. Інформація в управлінському обліку повинна бути:

- a) сформульована письмово;
- b) зрозуміла;
- c) оприлюднена на підприємстві;

- d) доцільна;
- e) оперативна;
- f) точна;
- g) стисла.

27. Які завдання необхідно вирішити в процесі постановки управлінського обліку:

- a) розробка концепцій управлінського обліку;
- b) розробка цілей і завдань;
- c) визначення функціональних сфер;
- d) упровадження систем управлінського обліку;
- e) розробка форм первинних і звітних документів?

28. Що відображається в положенні управлінського обліку й звітності:

- a) структурні зони відповідальності;
- b) розробка нових реквізитів;
- c) опис структури центрів відповідальності;
- d) графік документообігу?

29. Види управлінського обліку:

- a) фактичний;
- b) оперативний;
- c) операційний;
- d) статистичний;
- e) стратегічний.

30. Показники управлінського обліку — це форма, у якій:

- a) власник капіталу висуває завдання перед виконавчим директором, а останній подає діяльність підприємства як комерційної структури;
- b) власник капіталу повністю довіряє виконавчому директору й той спрямовує діяльність підприємства на зростання прибутку.

## **Тема 4. ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ**

---



### **4.1. Методичні поради до вивчення теми**

Найбільшу частку в загальному обсязі витрат підприємства займають поточні витрати на виробництво та реалізацію продукції. Тому важливою умовою успішної операційної діяльності є досягнення оптимального рівня цих витрат. Це, своєю чергою, є фактором зростання конкурентоспроможності продукції й забез-

печує довгостроковий економічний розвиток підприємства. Саме від рівня й динаміки витрат, ефективності управління ними залежать загальні фінансові результати діяльності підприємств, їх структурних підрозділів.

Вивчення цієї теми слід розпочати з визначення економічної сутності витрат та об'єкта калькулювання (продукт, процес, послуга, господарська одиниця тощо), дослідження особливостей процесу обліку витрат, а також специфіки їх поводження та факторів формування. Поведінка витрат — це характер їх реагування на зміни, що мають місце в господарській діяльності підприємства. Розуміючи «поведінку» витрат і фактори, що її визначають, можна здійснювати прогнозування та планування собівартості продукції, шукати резерви зниження поточних витрат, коригувати політику ціноутворення.

Першим етапом процесу управління витратами є з'ясування *об'єктів витрат* (продукція, послуги, сегменти діяльності) з метою вимірювання обсягів ресурсів, задіяних для забезпечення їх виробництва (функціонування), тобто собівартості. Розмір цих витрат визначають за допомогою системи виробничого обліку, яка забезпечує калькулювання й контроль собівартості продукції (послуг).

Далі слід перейти до вивчення можливих варіантів класифікації витрат з погляду управлінських потреб контролінгу. Класифікація витрат є важливою для розуміння того, як ними управляти. Мета класифікації — виокремити із загального розміру витрат релевантний (ту частину, на обсяг якої можна нині впливати).

Класифікація витрат підприємства може здійснюватися за такими ознаками: спосіб віднесення витрат на собівартість продукції (прямі, непрямі); відношення до процесу виготовлення продукції (основні, накладні); ступінь залежності від обсягів виробництва (змінні пропорційні та непропорційні, постійні, умовно-постійні); ступінь однорідності (прості — одноелементні, комплексні); відношення до процесу виробництва та реалізації продукції (виробничі, позавиробничі); залежність від варіантів прийняття управлінських рішень (релевантні, нерелевантні, диференційні, дійсні, альтернативні); можливість впливу на розмір витрат (регульовані, нерегульовані), відношення до собівартості продукції (витрати на продукцію, витрати періоду); об'єкт формування (сукупні, середні, граничні); зміст і призначення витрат (економічні елементи, калькуляційні статті), продуктивні та непродуктивні та ін.

Необхідність у різних ознаках класифікації витрат, використання різних методів їх обліку та розподілу актуалізуються з

ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами. Економічно доцільним є підхід до побудови системи обліку витрат, який передбачає виокремлення типових груп рішень (наприклад, контроль витрат праці або використання матеріалів) і вибір відповідних об'єктів обліку витрат (наприклад, продукція чи підрозділ).

Однак варто пам'ятати, що одні й ті самі витрати за своєю економічною сутністю можуть мати різні класифікаційні ознаки (наприклад, бути водночас прямими, виробничими й змінними). Особливу увагу необхідно звернути на принцип розподілу витрат на постійні й змінні, що лежить в основі маржинального аналізу, аналізу «обсяг виробництва—витрати—прибуток», калькулювання «директ-костинг», і є одним з інструментів ефективного управління діяльністю підприємства.

Вивчаючи питання обліку витрат і калькулювання, слід розуміти їх як єдиний процес, який складається з двох взаємопов'язаних етапів: облік витрат, що передбачає організацію аналітичного обліку витрат і розподілу витрат за об'єктами калькулювання; калькулювання собівартості, що передбачає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції (послуги). Інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначити: яку ціну на виріб або послугу слід встановити; який процес є найекономічнішим; який підрозділ використовує ресурси найефективніше; який клієнт забезпечує найбільший внесок у прибуток компанії тощо.

Розглядаючи **процес калькулювання**, особливу увагу доцільно приділити розумінню економічного механізму його здійснення: визначення об'єкта витрат, розміру прямих витрат, простеження їх впливу на об'єкт витрат; ідентифікація непрямих витрат, що підлягають розподілу між об'єктами витрат; вибір драйверу (функціонально-вартісний аналіз) чи бази розподілу для кожної з обраних груп непрямих витрат (для калькулювання за повними витратами); визначення собівартості об'єкта витрат. Під час калькулювання за змінними витратами (директ-костинг), яке широко використовують в управлінському обліку, собівартість визначають лише розміром прямих витрат.

Обґрунтування моделі калькулювання собівартості продукції передбачає вибір і застосування на підприємстві відповідної *системи* (калькулювання за процесами, за замовленнями чи операційне калькулювання) і *методів* калькулювання (калькулювання повних витрат, змінних витрат, стандартних



витрат, калькулювання на основі діяльності, життєвого циклу продукції, цільове та безперервного вдосконалення), бази обліку витрат і способів обчислення собівартості продукції. Тому наступним важливим моментом вивчення теми є дослідження особливостей різних підходів до калькулювання продукції (послуг), використання калькулювання за змінними чи повними витратами, за процесами, продуктами чи операційного калькулювання.

Слід зазначити, що у вітчизняній практиці здебільшого використовують калькулювання за повними витратами (включення до собівартості продукції всіх прямих і непрямих витрат на її виготовлення: виробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних видатків підприємства), що відображуються в офіційній звітності. Спірним питанням, яке має бути розв'язане кожним окремих підприємцем, є необхідність і доцільність використання альтернативних методів калькулювання.

У результаті вивчення переваг і недоліків, умов застосування різних систем і методів калькулювання фахівець повинен вміти приймати управлінські рішення щодо формування найбільш адекватної та ефективної моделі управління витратами на підприємстві. Необхідно з'ясувати, які витрати зазнають впливів, якими є причини їх виникнення й заходи їх мінімізації. Підприємству важливо виявити критичні види витрат. В окремих сферах діяльності вони, безумовно, будуть різними. Один вид діяльності може бути матеріаломістким (виробництво продуктів харчування), інший — зарплатомістким (розробка програмного забезпечення), а ще інший — фондомістким (металургійне виробництво). Відповідно й основні заходи щодо мінімізації та оптимізації слід зосередити на цих елементах витрат.

Для практичного застосування знань з управління витратами, особливу увагу варто приділити вивченню методології аналізу й плануванню витрат: багатоступеневий маржинальний аналіз, аналіз «обсяг—витрати—прибуток» (визначення точки беззбитковості), функціонально-вартісний аналіз, методика прийняття альтернативних рішень, аналіз за відхиленнями, аналіз ланцюжка формування цінності.

Функціонально-вартісний аналіз (а також калькулювання на основі діяльності) забезпечує оптимізацію співвідношення між спожитими операцією ресурсами та їх вартістю, що дає змогу більш точно визначити собівартість об'єкта витрат за рахунок установлення безпосереднього зв'язку «ресурс—операція—об'єкт витрат».

Так, використання маржинального аналізу дає можливість не тільки оцінити кожен рівень витрат (зокрема й постійних), а й впливу на ситуацію, а також виявити причинно-наслідкові зв'язки виникнення цих витрат. У загальному випадку, крім змінних, можна виокремити близько п'яти рівнів постійних витрат: за продуктами; за групами продуктів; за місцями виникнення; за підрозділами; на підприємстві загалом.

Здебільшого прийняття певного рішення передбачає вибір з кількох можливих (альтернативних) варіантів того, який зонайкраще сприяє досягненню необхідних результатів. Оскільки значна частина рішень пов'язана з аналізом витрат і доходів, йдеться насамперед про релевантні витрати й доходи, тобто такі, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Типовими прикладами таких ситуацій є рішення: про спеціальне замовлення (пропозиція на разовий продаж великої партії продукції/послуг за ціною, нижчою за звичайну або навіть за собівартість); про розширення чи скорочення (ліквідацію) певного сегмента діяльності; виробляти чи купувати окремі компоненти продукції (доцільність аутсорсингу) тощо. У разі прийняття такого рішення враховують не лише дійсні, фактично здійснені витрати, а й альтернативні (втрачені можливості).

Докладно ознайомившись із загальними методичними підходами до визначення витрат за об'єктами обліку, можна переходити до побудови системи управління витратами. Управління витратами — це процес цілеспрямованого формування, контролю та оптимізації рівня витрат за носіями й місцями їх виникнення з метою покращення результатів господарської діяльності підприємства.

Система управління витратами має функціональний та організаційні аспекти. Вона включає організаційні підсистеми (аналіз, нормування, планування, облік та аналіз витрат, виявлення резервів тощо) й відповідні структурні одиниці (відділи, бюро, виконавці), що здійснюють управління ними. У поєднанні з центрами фінансового обліку та відповідальності, налагодженим процесом бюджетування створюється єдиний механізм управління витратами. Для розуміння сутності та економічного механізму функціонування системи управління витратами необхідно з'ясувати цілі та передумови запровадження її на підприємстві, визначити завдання, елементи та управлінський інструментарій.

Окрім обґрунтування моделі калькулювання, слід розробити програму управління витратами, визначити заходи їх зниження та оптимізації, процедури координації та оцінювання ефективності системи управління витратами. Оскільки вся господарська діяльність

підприємства зводиться до балансування доходів і витрат, потрібно чітко усвідомлювати, де виникають витрати і хто за них відповідає. Тому доцільно додатково ознайомитись з організацією управління на основі запровадження центрів відповідальності, та з технологією бюджетування. Система управління сучасним бізнесом має обов'язково використовувати бюджетування (бюджетне планування, виконання бюджетів і факторний аналіз відхилень) з метою поліпшення фінансового стану підприємства, підвищення ефективності планування та контролю грошових потоків, чіткого розподілу відповідальності за результати фінансово-економічної діяльності.

Основною метою запровадження системи управління витратами є пошук джерел їх мінімізації. Зменшення виробничих витрат підприємства передбачає розробку ефективної політики управління ними як однією зі складових загальної політики управління діяльністю підприємства загалом. Її цілями, виходячи з генеральної мети управління, є максимізація ринкової вартості підприємства та його прибутку.

Елементом системи управління витратами, що має як оперативні, так і стратегічні риси, є так званий cost-killing (політика зниження витрат), який спрямований на мінімізацію витрат підприємства. Як свідчить практика, у неформалізованому вигляді програма зниження витрат існує в більшості компаній, особливо в тих, які пов'язані з виробництвом. Однак цілісна система cost-killing на свідомому рівні формується рідко. Цьому не сприяє ні витратний характер вітчизняної економіки, ні складність застосування багатьох методів (наприклад, аутсорсингу). Слід зазначити, що замість поняття «мінімізація» доречніше вживати термін «оптимізація», тобто збалансування витрат з урахуванням конкурентної позиції підприємства й довгострокової стратегії його розвитку.

Необхідно усвідомлювати, що від прийнятого варіанта стратегічної поведінки підприємства на ринку та способу забезпечення конкурентної переваги істотно залежать структура й поведінка його витрат, рівень ризику підприємницької діяльності та вибір методів і прийомів управління витратами. Так, за стратегії нарощування виробництва значна частина витрат підприємства буде пов'язана з розробкою та впровадженням інноваційних продуктів.

Ще одним напрямом регулювання витрат підприємства є управління запасами, оптимізація логістичних потоків (концепція «управління ланцюжком поставок») з використанням зокрема ABC-та XYZ-аналізу, що дає можливість краще зрозуміти процеси, які відбуваються в системі забезпечення підприємства матеріалами. Додаткова інформація підвищує точність планування та контролю,

гнучкість управління матеріально-технічним забезпеченням і виробництвом. Це дає змогу знизити витрати шляхом оптимізації складських запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів. Використання концепції «точно в строк» передбачає мінімізацію тривалості виробничого циклу поряд з його постійним удосконаленням, сприяє зменшенню кількості товарно-матеріальних запасів шляхом забезпечення стабільного виробничого процесу та підтримки рівня товарно-матеріальних запасів, необхідного до моменту отримання наступного замовлення. Наявність меншої кількості товарно-матеріальних запасів означає необхідність використання меншої кількості складських приміщень та обладнання для зберігання продукції, а отже, зменшує витрати на зберігання продукції та сприяє підвищенню продуктивності.

Важливим чинником підвищення ефективності управління витратами на підприємстві є мотиваційний і координаційний механізм, що вимагає розробки критеріїв ефективності заходів, які запроваджуються, та системи управління витратами. Тобто, необхідно вміти визначати точки контролю (відповідно до поставлених цілей), обґрунтовувати комплекс показників. Доцільно повторно опрацювати такі питання, як система управлінського обліку, управління за цілями й система збалансованих показників ведення бізнесу.

Логічним продовженням та результатом політики підприємства в сфері витрат є розробка стратегії ціноутворення. Необхідно з'ясувати, які чинники є визначальними для розробки й прийняття політики та методів ціноутворення в короткостроковому та довгостроковому періоді. У короткостроковому періоді встановлення ціни пов'язане з визначенням релевантних витрат, оптимального співвідношення ціни та обсягу реалізації й коригуванням комбінації й обсягу продажів за умов конкуренції. Важливим критерієм для прийняття рішення є показник маржинального доходу.

Визначаючи ціну, підприємство має подолати основну суперечність між бажанням отримати щонайбільший прибуток і можливістю реалізувати продукцію за встановленою ціною в умовах конкурентного середовища. Вивчаючи це питання, слід пам'ятати про основні функції, які виконує ціна: обліково-вимірювальна, розподільча, стимулююча. Необхідно орієнтуватись у класифікації цін, обґрунтовуючи стратегію ціноутворення (за характером впливу держави, сферою обслуговування, територіальним поширенням, базовими умовами постачання, характером використання).

Необхідно виважено підходити до вибору методів ціноутворення, визначити притаманні їм переваги й недоліки. Усі методи, які використовують, можна поділити на три групи: *витратні*,

конкурентні та кон'юнктурні. Основними елементами ціни є собівартість, прибуток, мито, акцизний збір, податок на додану вартість, посередницько-збутова та торговельна націнка.

Традиційні методи ціноутворення («собівартість плюс прибуток»), забезпечення фіксованого розміру прибутку, за рівнем попиту тощо) мають низку обмежень і змушують компанії шукати нові підходи, одним з яких є *цільове ціноутворення (Target Pricing)* — визначення планової собівартості шляхом віднімання від конкурентоспроможної ціни продукції бажаної величини прибутку, тобто розробка інноваційних заходів для забезпечення цільового рівня собівартості продукції, водночас не погіршуючи якість.



## 4.2. Термінологічний словник

☞ *Калькулювання* — процес визначення собівартості певного об'єкта витрат.

☞ *Калькулювання за замовленнями (Job-Order Costing)* — система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів.

☞ *Калькулювання за процесами* — прями витрати відображаються в поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів.

☞ *Калькулювання за змінними витратами* — це визначення неповної собівартості продукції, коли до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати.

☞ *Калькулювання за повними витратами* передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат на її виготовлення: виробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

☞ *Класифікація витрат* — це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

☞ *Метод калькулювання* — сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання

☞ *Об'єкт витрат* — предмет або сегмент діяльності підприємства, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат.

☞ *Облік витрат* — відображення витрат, що здійснюються на підприємстві впродовж певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва та реалізації в розрізах, що формують собівартість готової продукції.

☞ *Собівартість продукції* — це грошова форма витрат на підготовку виробництва, виготовлення та збут продукції, що комплексно характеризує рівень та ефективність використання ресурсів підприємства.

♣ *Цільове калькулювання (Target Costing)* — стратегія, за якої компанія спершу визначає прийнятну ціну нового виробу та його граничну собівартість, а вже потім проектує сам виріб, реалізація якого забезпечить досягнення певної мети.

♣ *Ціна* — грошовий вимір вартості продукції (послуг), а також механізм відшкодування витрат, здійснених на виробництво й реалізацію продукції та отримання запланованого рівня прибутку.



### 4.3. Список рекомендованих джерел

1. *Бондар І. Ю.* Управління витратами виробництва та собівартістю продукції: Навч. посібник. — К.: КДТЕУ, 2000. — 65 с.
2. *Врублевский Н. Д.* Управленческий учет издержек производства: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 375 с.
3. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2004. — 704 с.
4. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студ. вузов: Пер. с англ. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит, 2003. — 774 с.
5. *Дугіна С. І.* Маркетингова цінова політика: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2005. — 393 с.
6. Контролінг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'яноко та ін. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.
7. Контролінг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ, 2003.
8. *Котляров С. А.* Управление затратами. — СПб.: Питер, 2001. — 364 с.
9. Управление затратами на предприятии: Учебник / В. Г. Лебедев и др.; Ред.: Г. А. Краюхин. — СПб.: Бизнес-пресса, 2000. — 77 с.
10. *Хруцкий В. Е., Сизова Т. В., Гамаюнов В. В.* Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 464 с.



### 4.4. План семінарського/практичного заняття

1. Сутність і класифікація витрат підприємства, які використовують контролінг.
2. Сутність, переваги та недоліки використання різних систем і методів калькулювання.
3. Структура та функції системи управління витратами.
4. Розробка програми оптимізації витрат.
5. Ціни на продукцію підприємства, стратегія та методи ціноутворення.



## 2.1.5. Навчальні завдання для аудиторної роботи студентів

### *Питання для дискусій*

- ❖ Необхідність та особливості класифікації витрат для забезпечення ефективного управління ними на підприємстві.
- ❖ Доцільність застосування вітчизняними підприємствами калькулювання за змінними витратами.
- ❖ Що таке контрольовані й релевантні витрати. У чому полягає вплив менеджера на розмір витрат? Наведіть приклади.
- ❖ Причини виникнення різниці в розмірі прибутку в результаті калькулювання за повними та змінними витратами. Чи є кращим той метод, за яким прибуток більший?
- ❖ Як розподілити непрямі накладні витрати? Калькулювання на основі діяльності (ABC-costing): причини, критерії та умови його застосування на підприємстві.
- ❖ Сучасні тенденції у сфері управління витратами: характерні особливості нових методів калькулювання, зміни пріоритетів політики управління витратами на підприємстві.
- ❖ Причини та напрями використання показника маржинального доходу.
- ❖ Проблеми розробки й запровадження на підприємстві системи виробничого та управлінського обліку, зокрема для обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції.
- ❖ Формування системи управління витратами на підприємстві та забезпечення її ефективного функціонування. Критерії оцінювання її ефективності.
- ❖ Особливості політики та підходів до ціноутворення в умовах глобалізації ринків, інноваційного прогресу та соціальних зрушень. Які фактори впливають на формування ціни? Переваги та недоліки сучасних і традиційних методів ціноутворення.

### *Ділові ігри, кейси, ситуації*

#### **Кейс 4.1. «Система управління витратами»**

Для забезпечення ефективної виробничої діяльності й вирішення низки інших управлінських завдань дуже важливо вчасно й достовірно визначити витрати на виробництво продукції за всі-

ма технологічними переділами. У кейсі наведено досвід вирішення цієї проблеми компанією «ВО ТК-Донбас», що входить до складу об'єднання «Текстиль-Контакт».

На початку минулого року об'єднання «Текстиль-Контакт» прийняло рішення про організацію виробництва бавовняних тканин. З цією метою в структурі компанії було створено ТОВ «ВО ТК-Донбас», що в процесі ліквідації ВАТ «Донецький текстиль» (у минулому — одного з найбільших виробників тканин в Україні) викупило технологічний комплекс із закінченим циклом виробництва — від переробки бавовняного волокна до випуску готових бавовняних тканин.

Визначення стратегічних цілей розвитку підприємства, вибір оптимального асортименту виробленої продукції й забезпечення ефективності виробничої діяльності стали основними завданнями, які потрібно було вирішити керівництву підприємства в найкоротший термін. Крім того, власників ТОВ «ВО ТК-Донбас» цікавило, наскільки існуючі системи обліку й планування діяльності підприємства забезпечують своєчасність і вірогідність визначення витрат на виробництво продукції за всіма технологічними переділами, можливість проведення аналізу беззбитковості як на підприємстві загалом, так і за кожним видом продукції зокрема.

На початку проекту було проаналізовано стан фінансового та управлінського обліку, визначено наступні напрями подальших робіт. Назвемо їх.

1. Доробка аналітики для розрахунку планової й фактичної собівартості. Цей етап мав на меті сформувати інформаційну базу, що забезпечує реалізацію більш точних, гнучких та оперативних розрахунків показників собівартості й беззбитковості для усіх видів продукції.

2. Розробка методики розрахунку планових і фактичних показників беззбитковості.

3. Розробка методики оцінювання альтернативних виробничих програм та інших спеціальних управлінських завдань. Крім очевидної функції визначення альтернативної вигідності випуску того або іншого виду готової продукції, розробка зазначеної методики передбачала ще й розробку інструментарію для визначення ефективності поглиблення переробки (відповідь на питання «Продавати чи обробляти далі») і необхідності переробки (відповідь на питання «Виробляти чи купувати в контрагента»). Базисом для впровадження цієї методики став точний облік, удосконалена класифікація витрат за критерієм «змінні/постійні».



Таблиця 2.4.1

## УМОВНИЙ РОЗРАХУНОК СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ТКАНИНИ

Суворя тканина на 1 тис. пог. м	Витрати суворя тканини	Ціна, грн/тис. пог. м	Сума, грн
	0,654	3 654,19	2389,84
Інші матеріали	Норма витрат, грн. на 1 тис. пог. м		Сума, грн
	252		252
Технологічна енергія	Норма витрат, кВт/год.	Ціна, грн/ квт	Сума, грн
	826,12	0,24	198,03
Пара технологічна	Норма витрат, квт-ч	Ціна, грн/ квт	Сума, грн
	6 547,0	0,1	6,0
Вода технологічна гаряча	Норма витрат, м <sup>3</sup>	Ціна, грн	Сума, грн
	1,0	6,0	6,0
Вода технологічна холодна	Норма витрат, м <sup>3</sup>	Ціна, грн	Сума, грн
	92,15	0,55	50,68
Стоки	Норма витрат, м <sup>3</sup>	Ціна, грн	Сума, грн
	3,0	1,00	3,00
Основна зарплата виробничих робітників	Кількість тканини, пог. м	Відрядна розцінка, грн	Сума, грн
	1	90,00	90
Додаткова зарплата виробничих робітників	Основна зарплата	% доплат і премій	Сума, грн
	17 грн	100 %	17 грн.
Нарахування на зарплату	Основна + додаткова зарплата	% нарахувань	Сума, грн
	107 грн.	39,55 %	42,32
Комунальний податок*			

\* Ставка податку на 1-го працівника — 1,70 грн.

### Удосконалення аналітики для розрахунку планової та фактичної собівартості

Удосконалення дало змогу ефективніше аналізувати витрати, планову й фактичну собівартість, більш коректно оцінювати змінні й постійні витрати, автоматично розподіляти накладні витрати на напівфабрикати та готову продукцію. Було здійснено уніфікацію підходів та аналітики в плануванні та обліку, деталі-

зацію планування (аж до кольорів тканин) і розрахунок попередньої собівартості безнапівфабрикатним методом.

Собівартість розраховується за переділами, без укрупнення витрат усередині переділу. Фактичні дані за показниками собівартості дають змогу проаналізувати структури витрат за переділами, частки статей та елементів витрат у структурі собівартості, характер їх залежності від обсягів випуску. Проведення план-фактного аналізу важливо й у разі оцінювання планових показників та їх виконання. Для порівняння планових показників з фактичними планові, що розраховуються за нормативами, перераховуються на фактичні обсяги виробництва.

Аналітичну інформацію для порівняння планових і фактичних витрат подано у вигляді двох стандартизованих форм звітності.

1. Порівняння планових і фактичних витрат. Ця форма для аналізу може «звертатися» до необхідної кількості рівнів (до чотирьох), тобто існує можливість аналізувати дані укрупнено, з необхідною деталізацією.

2. Порівняння планової й фактичної собівартості за номенклатурою.

Ця форма аналогічна попередній, однак порівняння здійснюється за номенклатурою в розрізі укрупнених статей витрат.

Достатня деталізація без укрупнення інформації про собівартість за переділами дає змогу не тільки аналізувати «план-факт», а й на вищому рівні здійснювати розрахунок показників беззбитковості в умовах формування альтернативних виробничих програм.

### ***Розробка методики розрахунку планових і фактичних показників беззбитковості***

Розрахунок планових показників беззбитковості (з урахуванням використання методики попередньої собівартості) дає змогу приймати рішення про беззбитковий обсяг випуску продукції в асортименті (раніше такої можливості не було), а розрахунок фактичних показників беззбитковості — оцінити фактичну прибутковість і беззбитковий обсяг випуску продукції.

Для розрахунку показників беззбитковості та здійснення аналізу використовують дані про собівартість випущеної, а не реалізованої продукції, оскільки роботу підприємства слід аналізувати за поточний період. Можна припустити, що вся випущена продукція буде реалізована, і в довгостроковому періоді результати розрахунків за товарною та реалізованою продукцією збігатимуться. Розбіжності в

короткостроковому періоді можливо враховувати опціонально. Аналіз беззбитковості дає змогу визначити взаємозв'язок між витратами й доходами за різних рівнів виробництва.

Аналіз беззбитковості приводить до розрахунку таких показників:

- точки беззбитковості в натуральному й вартісному вираженні;

- маржинального доходу у вартісному вираженні та у відсотках, що забезпечує покриття постійних витрат і заданий прибуток;

- запасу міцності в натуральному, вартісному вираженні та у відсотках. Він обчислюється з метою визначення величини припустимих коливань обсягу випуску (вона не повинна опускатися нижче рівня беззбитковості) та розраховується як відношення різниці обсягу реалізації (виробництва) та значення точки беззбитковості до обсягу реалізації (виробництва);

- рентабельності продажу;

- операційного важеля.

Далі, результати аналізу можуть бути використані:

- для оптимізації портфеля продукції;

- під час встановлення цін на продукцію;

- у разі визначення розміру знижок для покупців;

- для бюджетування;

- під час обґрунтування необхідності виробництва нових видів продукції;

- для вдосконалення системи обліку витрат.

Для проведення CVP-аналізу необхідно приділити пильну увагу вирахуванню постійних і змінних витрат виробництва. Прямі змінні витрати по можливості оцінюють за допомогою нормативів витрат на виробництво продукції. Це дасть змогу перераховувати собівартість залежно від зміни цін на ресурси, а також здійснювати оперативний моніторинг діяльності підприємства. Постійні витрати цехів і підприємства загалом розподіляються між окремими видами продукції з використанням різних баз розподілу. Змішані витрати розділяються на змінну й постійну складові. Розподіл складових за видами продукції здійснюють з використанням ПБА (параметрів базової активності).

Для всебічного вивчення показників беззбитковості було створено пакет управлінської звітності. Передбачено такі форми звітності: показник за об'єктами (для аналізу показника за кількома видами продукції, напівфабрикатів); об'єкт за показниками (для вивчення різних показників за одним видом продукції, напівфабрикату).

## ***Розробка методики оцінювання альтернативних виробничих програм та інших спеціальних управлінських завдань***

Методика ґрунтується на використанні результатів розрахунків попередільної собівартості, аналізі планових і фактичних показників беззбитковості. Для розробки методик вирішення управлінських завдань за вихідні прийнято два основних завдання, сформульовані у вигляді практичних питань:

- продавати чи обробляти далі?
- виробляти чи купувати в контрагента?

Мета управлінського завдання «Продавати чи обробляти далі» полягає у визначенні того, що вигідніше — продавати напівфабрикати (пряжу, сувору тканину) чи обробляти їх далі й продавати готовий продукт. На відміну від стандартних підходів, було прийнято рішення порівнювати не операційний прибуток, а маржинальний. Крім того, щоб дані були порівнянними, кількість готової продукції має бути розрахована, виходячи з кількості напівфабрикатів, що використовуються для виробництва цієї продукції. Критерій прийняття рішень — за яким напівфабрикатом чи готовою продукцією маржинальний прибуток більший, той напівфабрикат чи готова продукція і є більш вигідним для виробництва та реалізації. Приклад вирішення таких завдань для пряжі № 25 наведено в табл. 2.4.2.

Управлінське завдання «Виробляти самим чи закуповувати на стороні» покликана допомогти оцінити співвідношення собівартості власних напівфабрикатів і цін постачальників. На відміну від класичного підходу, було вирішено порівнювати не собівартість власних напівфабрикатів з ціною продукції зі сторони, а змінні витрати на випуск і бажаний маржинальний (а не операційний) прибуток.

Побудова суворої ієрархічної аналітичної структури з упровадженням необхідної управлінської звітності дала змогу ТОВ «ВО ТК-Донбас» та об'єднанню «Текстиль-Контакт» приймати якнайточніші та найобґрунтованіші рішення у сфері виробництва. Особливо відчутно це позначилося на якості прийняття рішень в умовах кількох можливих альтернативних виробничих програм. Слід зазначити, що з нагромадженням фактичних даних про виробництво стало можливим у межах упровадженого комплексу управлінських моделей здійснювати планування за різними показниками діяльності фабрики з виходом на кінцеві показники, які найбільше цікавлять власника, — беззбитковість, запас міцності, чиста прибутковість.

Таблиця 2.4.2

**РОЗРАХУНОК ДАНИХ ДЛЯ ВИРІШЕННЯ ЗАВДАННЯ  
«ПРОДАВАТИ ЧИ ВИРОБЛЯТИ ДАЛІ»**

Продукція/Показник	Кількість, пог. м	Змінні витрати, грн	Ціна, грн	Маржинальний прибуток, грн	Операційний прибуток, грн
Пряжа (напівфабрикат)	1	10,85	12,23	1,38	1,10
Тканина (готовий продукт)	1	20,27	21,69	1,42	1,15

**Аналітична ієрархія в управлінській звітності обліку витрат**



**4.6. Навчальні завдання для самостійної роботи студентів**

**Вправи, приклади, задачі**

**Вправа 4.1.** Дати визначення одному з нижче наведених понять (за формою прикладу додатку А), використовуючи не менше трьох літературних джерел:

- ✓ маржинальний доход;
- ✓ калькулювання;
- ✓ облік;
- ✓ собівартість;
- ✓ функціонально-вартісний аналіз.

**Вправа 4.2.** Визначити пропущені дані.

а)

Продаж, грн	Змінні витрати, грн	Маржинальний дохід на одиницю	Постійні витрати, грн	Операційний прибуток, грн	Обсяг продажів, од.
235 000	?	11	58 000	35 000	?

б)

Продажі, грн	Змінні витрати, грн	Коефіцієнт маржинального доходу, %	Постійні витрати, грн	Операційний прибуток, грн
220 000	167 000	?	?	24 000

в)

Продажі, грн	Змінні витрати, грн	Маржинальний дохід на одиницю, грн	Постійні витрати, грн	Операційний прибуток, грн	Обсяг продажів, од.
?	294 000	48	?	63 800	12 000

**Вправа 4.3.** Розподілити наведені в таблиці витрати багатопродуктового підприємства за звітний період за зазначеними класифікаційними групами, поставивши у відповідній графі знак «+».

Таблиця 2.4.3

Витрати	Витрати підприємства					
	виробничі	невиробничі	прямі	непрямі	змінні	постійні
1. Основні матеріали						
2. Допоміжні матеріали для виготовлення продукції (фарби, лаки, кріпильні вироби)						
3. Технологічний інструмент						
4. Зарплата виробничих робітників на відрядних роботах						
5. Реклама на радіо						
6. Зарплата бухгалтера						
7. Оренда основних засобів						
8. Витрати на охорону праці						
9. Витрати на проведення зборів акціонерів						
10. Витрати на зв'язок (поштовий, телефонний)						

**Вправа 4.4.** Заповнити наведені нижче таблиці, порівняти результати розрахунку прибутку за різними методами калькулювання в результаті прийняття управлінського рішення про зняття з виробництва збиткового виробу.

Які альтернативні рішення можна було б прийняти?

Якою повинна бути щонайменший розмір компенсації постійних витрат, щоб зняття з виробництва збиткової продукції було вигідним?

Таблиця 2.4.4

**РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ В РОЗРІЗІ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПРОДУКЦІЇ  
(КАЛЬКУЛЯЦІЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ)**

Показник	Виріб			Разом
	А	В	С	
1. Обсяг реалізації продукції, од.	5200	9700	12 500	×
2. Ціна за одиницю, грн	5	8	3	×
3. Доход, грн	26 000	77 600	37 500	141 100
4. Прямі витрати матеріалів, грн	8030	30 500	20 300	58 830
5. Пряма зарплата, грн	3900	11 700	12 300	27 900
6. Виробничі накладні витрати, грн:				
◆ змінні	1800	1700	2900	6400
◆ постійні	5500	4800	6100	16 400
7. Разом витрати на виробництво продукції, грн	19 230	48 700	41 600	109 530
8. Прибуток (збиток), грн	6770	28 900	-4100	31 570

Таблиця 2.4.5

**РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ  
ДО ТА ПІСЛЯ ЗНЯТТЯ З ВИРОБНИЦТВА ЗБИТКОВОЇ ПРОДУКЦІЇ**

Показник	Виріб			Разом
	А	В	С	
1. Доход від продажу, грн	20 000	70 000	39 000	129 000
2. Змінні витрати, грн	14 000	44 000	35 000	93 000
3. Маржинальний доход, грн	6 000	26 000	4 000	36 000
4. Постійні накладні витрати, грн	×	×	×	16 000
5. Прибуток (збиток), грн	×	×	×	20 031 57000
<b>Без виробу С:</b>				
1. Маржинальний доход, грн	6 000	26 000	—	32 000
2. Постійні накладні витрати, грн	×	×	×	16 000
3. Прибуток (збиток), грн	×	×	×	16 000

**Вправа 4.5.** Загальновиробничі витрати підприємства становлять 600 тис. грн за обсягу виробництва трьох видів виробів: А — 200 од., Б — 300 од., В — 500 од. Кожна одиниця потребує обробки відповідно 7, 12, 30 машино-годин. Прямі витрати праці на одиницю дорівнюють: А — 75 грн, Б — 50 грн, В — 40 грн.

У разі використання машино-годин як бази розподілу загальновиробничі витрати на одиницю виробу Б дорівнюють:

а) 280 грн; б) 480 грн; в) 680 грн; г) 800 грн; г) правильної відповіді немає.

**Вправа 4.6.** Є такі дані про діяльність підприємства у травні: бюджетні витрати праці — 17 000 год., бюджетні виробничі накладні витрати — 297 500 грн, фактичні витрати праці — 15 856 год., фактичні виробничі накладні витрати — 292 400 грн. Підприємство використовує бюджетну ставку розподілу виробничих накладних витрат на основі годин праці.

Зайворозподілені або недорозподілені накладні витрати в травні дорівнюють:

а) 5100 — зайворозподілені; б) 5058 — зайворозподілені; в) 5100 — недорозподілені; г) 14 920 — недорозподілені.

#### **Задача 4.7**

За звітний період обсяг виробництва збільшився на 20 %, а сукупні виробничі витрати зросли на 15 %. Необхідно:

1) визначити частку постійних витрат у їх загальній сумі за звітний період;

2) обчислити, на скільки зростуть сукупні витрати у плановому періоді, якщо обсяг виробництва збільшиться на 18 %;

3) визначити частку постійних витрат в плановому періоді.



*Рекомендації до розв'язання:* вважати розмір постійних витрат у звітному та плановому періодах однаковою.


#### **Задача 4.8**

Змінні витрати на один виріб становлять 690 грн, постійні витрати за рік — 280 000 грн. Річний обсяг виготовлення й продажу виробу — 1000 шт. Необхідно:

1) визначити ціну виробу, за якої підприємство отримає 210 000 грн річного прибутку;

2) обчислити, на скільки слід збільшити обсяг виробництва, щоб отримати такий само прибуток, знизивши визначену ціну на 12 %.




 *Рекомендації до розв'язання:* слід скласти рівняння, у якому прибуток обчислюється як виручка мінус витрати. У першому випадку невідомою величиною рівняння є ціна, а у другому — обсяг виробництва.

#### **Задача 4.9**

Компанія виробляє офісні столи. Нормативна потужність підприємства та обсяг виробництва в звітному році становлять 80 000 одиниць на рік. Основні витрати (прямі матеріали та пряма зарплата) — 125 грн на одиницю, змінні виробничі накладні витрати — 15 грн на одиницю, змінні витрати на збут — 18 грн на стіл. Постійні виробничі накладні витрати становлять 2400 тис. грн, адміністративні видатки — 500 тис. грн, постійні витрати на збут — 1200 тис. грн. Упродовж року було реалізовано 72 тис. виробів за ціною 250 грн за одиницю.

Визначити фінансовий результат діяльності підприємства (операційний прибуток чи збиток) на основі калькулювання: 1) повних виробничих витрат; 2) змінних витрат.

 *Рекомендації до розв'язання:* розмір непрямих виробничих витрат в собівартості реалізованої продукції визначають з урахуванням нормативної потужності підприємства (визначення недорозподілених чи зайворозподілених витрат).

### **Методика калькулювання (звіт про фінансові результати)**

#### **ПОВНІ ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ**

Стаття	
1. Продаж, грн	
2. Собівартість реалізованої продукції (виробничі витрати), грн	
3. Валовий прибуток (п. 1—п. 2), грн	
4. Операційні витрати, грн	
5. Операційний прибуток (п. 3—п. 4), грн	

#### **ЗМІННІ ВИТРАТИ**

Стаття	
1. Продаж, грн	
2. Собівартість реалізованої продукції (змінні виробничі витрати), грн	
3. Виробничий маржинальний доход (п. 1—п. 2), грн	
4. Змінні загальногосподарські витрати, грн	
5. Маржинальний доход (п. 3—п. 4), грн	
6. Постійні витрати, грн	
7. Операційний прибуток (п. 5—п. 6), грн	

#### Задача 4.10


Підприємство використовує систему калькулювання повних виробничих витрат для складання зовнішньої звітності, але водночас зацікавлене в складанні внутрішньої звітності з використанням калькулювання за змінними витратами. Є такі дані про діяльність:

Показник	1-й рік	2-й рік	3-й рік
Обсяг продажів, од.	8000	10 000	12 000
Обсяг виробництва, од.	10 000	12 000	8000
Запаси продукції на початок року, од.	0	2000	4000
Прямі матеріали на одиницю, грн	20	20	20
Прямі витрати на оплату праці на од., грн	16	16	16
Змінні загальновиробничі витрати на од., грн	6	6	6
Постійні загальновиробничі витрати, грн	150 000	150 000	150 000
Змінні загальногосподарські витрати (на збут і адміністративні) на од., грн	12	12	12
Постійні загальногосподарські витрати, грн	100 000	100 000	100 000
Ціна реалізації за од., грн	120	120	120

Нормативна річна потужність підприємства становить 10 тис. од.  
*Необхідно:*

1) скласти звіти про фінансові результати для кожного з трьох років на основі калькулювання (окремо) повних виробничих і змінних витрат;

2) показати узгодження (причини виникнення) різниці в річному прибутку, визначеному різними методами калькулювання.

 *Рекомендації до розв'язання:* здійснюючи калькулювання за повними виробничими витратами, слід визначити величину зайворозподілених чи недорозподілених витрат і відповідним чином скоригувати показник витрат (собівартість) для визначення валового прибутку; правильно розрахувати показники реалізованої продукції з урахуванням запасів.

#### Задача 4.11

Підприємство виробляє мікрохвильові пічки, які реалізує за ціною 1450 грн за одиницю. Упродовж звітного року підприємство виготовило 28 500 пічок, а реалізувало 30 500. Тобто за рахунок запасів на початок року було продано додатково 4500 од.

продукції, собівартість одиниці якої (за даними попереднього року) за змінними витратами становила 800 грн.


Таблиця

**ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЗВІТНИЙ РІК**

<b>Виробничі матеріали, тис. грн:</b>	
Прямі матеріали та комплектуючі	18 525
Прямі витрати на оплату праці	3420
Змінні загальновиробничі витрати	1710
Постійні загальновиробничі витрати	8250
<b>Операційні витрати, тис. грн:</b>	
Змінні адміністративні витрати та витрати на збут	2440
Постійні адміністративні витрати та витрати на збут	4000

Необхідно:

скласти звіт про фінансові результати за рік на основі калькулювання змінних витрат.

 **Рекомендації до розв'язання:** слід правильно співвіднести показники обсягів виробництва та собівартості реалізованої продукції, яка виготовлена в різні періоди (поточний період і продукція із запасів).


**Задача 4.12**

На основі наведених у таблиці даних визначити результат (прибуток/збиток) діяльності підприємства за схемою багатоступеневого маржинального доходу (сум покриття). Зробити висновки за результатами діяльності та навести три варіанти альтернативних управлінських рішень щодо підвищення ефективності діяльності підприємства (за видами продукції, за дільницями або на рівні цеху).

Таблиця

**ПАРАМЕТРИ ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ПРОДУКЦІЇ**

Показник	Види продукції			
	А	Б	В	Г
Обсяг реалізації, од.	2100	1550	1500	1700
Ціна за од., грн	140	290	285	170
Змінні витрати, тис. грн	120	210	245	135
Постійні витрати за видами продукції, тис. грн	34	60	52	24
Постійні витрати дільниць, тис. грн	57		17	
Постійні витрати цеху, тис. грн	120			

 *Рекомендації до розв'язання:* суми покриття визначаються по-ступовим відніманням усіх видів витрат (на рівні продукції, дільниць та цеху).

### Задача 4.13

Підприємство виготовляє два види продукції, про які відома така інформація:

Виріб	Обсяг виробництва, од.	Години праці, год.	Прямі витрати на оплату праці, грн	Кількість переміщень	Кількість компонентів матеріалів	Кількість змін у дизайні	Кількість переналаджень устаткування
A	100	100	2000	40	10	5	7
B	200	300	6000	20	6	3	5
Разом		400	8000	60	16	8	12

Виробничі накладні витрати включають: переміщення — 6000 грн, зберігання компонентів (деталей) — 3200 грн, зміни в дизайні — 6500 грн, переналадження устаткування — 4800 грн, разом — 20500 грн.


Прямі матеріальні витрати на виробництво одиниці продукції є такими: A — 120 грн, B — 140 грн.

*Необхідно:*

визначити собівартість одиниці кожного виду продукції:

1) використовуючи розподіл виробничих накладних витрат на основі праці (год.);

2) застосовуючи калькулювання на основі діяльності (функціонально-вартісний аналіз).


 *Рекомендації до розв'язання:* спочатку визначити ставки розподілу виробничих накладних витрат (під час калькулювання на основі діяльності правильно обрати драйвери витрат), далі, урахувавши обсяги виробництва продукції, розрахувати розмір витрат (прямих і непрямих) на одиницю та визначити собівартість.

### Задача 4.13

Компанія «Ресурс» виготовляє комплектуючі для холодильників. За системою «стандарт—костинг», яка впроваджена на підприємстві, підготовлені стандарти витрат. Останні встановлені з розрахунку до обсягу річного виробництва — 10000 од.

На одну деталь витрати праці становлять 4 машино/год., змінні накладні витрати — 10 грн на 1 машино/год., постійні накладні витрати — 20 грн на 1 машино/год. Фактичний обсяг виробництва становив 12 тис. од., а витрати машино/год. — 50 тис. машино/год., фактичні накладні витрати становлять: змінні — 530 тис. грн, постійні — 820 тис. грн.

Проаналізуйте відхилення накладних витрат від установлених стандартів і вплив на результати діяльності підприємства.

 *Рекомендації до розв'язання:* необхідно здійснити розрахунок і порівняти показники за умови дотримання нормативів і показників, фактично отриманих підприємством.

### ***Тести для роботи в аудиторії***

1. Якщо одночасно збільшуються постійні та змінні витрати на одиницю, тоді точка беззбитковості:

- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється;
- г) вплив не можна визначити з наведеної інформації.

2. Є такі дані про діяльність підприємства, грн:

Продаж — 1 200 000;  
Змінні витрати — 240 000;  
Постійні витрати — 60 000.

Точка беззбитковості підприємства дорівнює, грн:

- а) 60 000;
- б) 300 000;
- в) 75 000;
- г) 240 000.

3. Компанія планує продати 40 000 од. продукції. Постійні витрати становлять 80 000 грн, а змінні — 60 % ціни реалізації. Для отримання операційного прибутку в розмірі 20 000 грн ціна реалізації одиниці продукції має бути, грн:

- а) 3,75;
- б) 4,17;
- в) 5,00;
- г) 6,25.

4. Компанія «Анкор» планує продати 25 000 викруток за ціною 2,00 грн за одиницю. Коефіцієнт маржинального доходу становить 25 %. Якщо запланований обсяг продажу є точкою беззбитковості компанії, тоді її постійні витрати становлять, грн:

- а) 50 000;
- б) 200 000;
- в) 12 500;
- г) 100 000.

5. Компанія «Заур» реалізувала 150 000 замків за ціною 9,00 грн за одиницю. Постійні витрати становили 420 000 грн, а операційний прибуток — 300 000 грн. Загальні змінні витрати компанії дорівнюють, грн:

- а) 930 000;
- б) 720 000;
- в) 630 000;
- г) 1 050 000.

6. Змінні витрати становлять 70 % продажу, а загальні постійні витрати — 105 000 грн. Точка беззбитковості дорівнює, грн:

- а) 73 500;
- б) 315 000;
- в) 350 000;
- г) 150 000.

7. Продаж ВАТ «Перун» становить 400 000 грн, а точка беззбитковості — 240 000 грн. Чому дорівнює коефіцієнт запасу міцності?

- а) 166,7 %;
- б) 60 %;
- в) 66,7 %;
- г) 40 %.

8. Компанія «Шаман» реалізує два вироби — А і Б у співвідношенні 2 до 3. Маржинальний доход на одиницю становить: 40 грн для А і 20 грн для Б. Постійні витрати компанії — 4 200 000 грн. Скільки одиниць обох виробів слід продати, щоб компанія була беззбитковою:

- а) 140 000;
- б) 150 000;
- в) 168 000;
- г) 180 000.

9. Підприємство планує продати 100 000 од. виробу Х за ціною 8 грн за одиницю та 200 000 од. виробу Y за ціною 6 грн за одиницю. Змінні витрати становлять 70 % продажу для Х та 80 % — для Y. Для отримання загального операційного прибутку 320 000 грн постійні витрати мають бути, грн:

- а) 160 000;
- б) 180 000;
- в) 480 000;
- г) 1 200 000.

10. Підприємство реалізує продукцію за ціною 50 грн за одиницю. Змінні витрати на одиницю становлять 30 грн, а загальні постійні витрати — 150 000 грн. Запланований обсяг продажу — 10 000 одиниць. Фактор операційного важеля становить:

- а) 0,25;
- б) 5;
- в) 4;
- г) 3,33.

Прикладом може бути рішення щодо ціни спеціального замовлення (пропозиція купити доволі велику партію продукції за ціною, нижчою за звичайну і навіть за собівартість).



## 1.7. Тестові завдання для самоперевірки знань

1. До прямих належать витрати, які:

- a) здійснюються регулярно;
- b) є постійними;
- c) безпосередньо відносяться на окремі види виробів;
- d) не залежать від номенклатури продукції;
- e) обчислюються за встановленими нормами.

2. До непрямих належать витрати, які:

- a) здійснюються періодично;
- b) змінюються в часі;
- c) не відносяться безпосередньо на окремі види виробів у багатопродуктовому виробництві;
- d) залежать від номенклатури продукції;
- e) обчислюються на основі їх динаміки за минулі періоди.

3. Зі зменшенням обсягу виробництва частка постійних витрат у загальній їх сумі:

- a) зменшується;
- b) збільшується;
- c) залишається незмінною;
- d) змінюється залежно від конкретних умов;
- e) спочатку зменшується, а згодом зростає.

4. Змінні витрати — це витрати, величина яких:

- a) змінюється на одиницю продукції внаслідок НТП;
- b) залежить від продуктивності праці;
- c) нестабільна в часі;
- d) залежить від обсягу виробництва;
- e) залежить від номенклатури продукції, що виготовляється.

5. До постійних належать витрати, величина яких:

- a) однакова для різних видів продукції;
- b) не залежить від обсягу продукції в межах наявної виробничої потужності;
- c) постійна на одиницю продукції;
- d) має незмінні норми на тривалий час;
- e) постійно зростає.

6. Метод XYZ передбачає аналіз:

- a) беззбитковості;
- b) відхилень;
- c) попиту ринку;
- d) ресурсів.

7. Чи правильним є твердження про те, що управлінський облік — це особливий вид облікової діяльності, метою якого є задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів.

- a) так, твердження правильне;
- b) ні, твердження неправильне.

8. Які з наведених статей витрат є витратами періоду (а не витратами на продукцію):

- a) зарплата авіамеханіків в аеропорту;
- b) витрати на придбання винограду виробником вина;
- c) витрати цеху на оплату комунальних послуг;
- d) амортизація духовки в піцерії;
- e) зарплата охоронців у ювелірному магазині.

9. Відпускна ціна підакцизної продукції визначається як...

- a) повна собівартість + ПДВ + акциз + норма прибутку;
- b) повна собівартість + акциз + норма прибутку + ПДВ;
- c) повна собівартість + акциз + ПДВ + норма прибутку;
- d) повна собівартість + ПДВ + норма прибутку + акциз.

10. Витрати на збут продукції включаються до складу:

- e) цехової собівартості;
- f) виробничої собівартості;
- g) повної собівартості;
- h) оптової ціни продукції.

### ***Питання для поглибленого вивчення***

1. Особливості класифікації витрат для забезпечення ефективного виконання функцій контролінгу на підприємстві.

2. Необхідність аналізу та управління альтернативними витратами, особливості врахування їх розміру в процесі управління витратами. Співвідношення альтернативних і релевантних витрат.

3. Фактори, що визначають одночасний вибір і застосування певного методу, способів і системи калькулювання витрат.

4. Причини виникнення різниці в прибутку в результаті калькулювання за повними та змінними витратами. Який метод кращий (той, за яким прибуток більший)?

5. Калькулювання на основі діяльності: данина моді чи необхідність? Причини, критерії та умови його застосування на підприємстві.

6. Сучасні тенденції у сфері управління витратами: характерні особливості нових методів калькулювання, зміни пріоритетів політики управління витратами на підприємстві.



## Тема 5. СИСТЕМА БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

---



### 5.1. Методичні поради до вивчення теми

Невід'ємною частиною системи контролінгу на підприємстві є бюджетування, яке є засобом планування та контролю діяльності в загальній системі управління бізнесом. Під бюджетуванням розуміють:

- технологію фінансового планування, обліку й контролю доходів і витрат бізнесу на всіх рівнях управління, яка дає змогу аналізувати прогностні й фактичні фінансові показники;
- планування майбутніх господарських операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів;
- метод розподілу ресурсів, охарактеризованих у кількісній формі, для досягнення кількісно вимірюваних цілей;
- процес планування руху ресурсів на підприємстві на заданий майбутній період чи проект.

Період, для якого підготовлений і використовується бюджет, називають бюджетним періодом. Таким періодом зазвичай є рік, у межах якого можна виокремити квартал, місяць.

Бюджетування як управлінська технологія передбачає наявність трьох складових: методики розробки бюджетів, організаційних процедур бюджетного планування й виконання бюджетів, а також засобів автоматизації обробки інформації. Відсутність будь-якої з них призводить до неефективної роботи системи загалом: складання бюджетів без їх подальшого узагальнення і контролю виконання перетворюється в безглузду писанину, а неавтоматизований бюджетний процес не дає змоги отримувати фінансову інформацію з потрібною оперативністю.

Бюджетування за своєю природою є водночас і управлінською технологією, і організаційною процедурою.

Процес бюджетування умовно можна поділити на дві складові частини:

- підготовка операційного бюджету;
- підготовка фінансового бюджету.

Технологія складання бюджетів є важливою складовою під час вивчення цієї теми. Відправною точкою для бюджетування є бюджет продажів. Для передбачення майбутніх обсягів продажів застосовують комплексний підхід, що включає дослідження ринку, статистичну інформацію та прогнози фахівців про економічний

розвиток певної галузі й економіки загалом, перспективи цінової політики тощо. Прогноз обсягу продажів здійснюється на підставі аналізу й обговорення різних мікро- і макроекономічних чинників, зокрема з використанням різних методик апарату бізнес-прогнозування. У багатьох випадках обсяг продажів визначається наявними виробничими потужностями або існуючим обсягом замовлень. Таким чином, прогноз обсягу продажів — необхідний попередній етап роботи з підготовки бюджету продажів.

Останній має відображати місячний або квартальний обсяг продажів у натуральних і вартісних показниках з деталізацією за продуктами, клієнтами, регіонами тощо.

Разом з бюджетом продажів розробляють графік очікуваних грошових надходжень від реалізації продукції. Цей графік відображає періодизацію отримання грошей за реалізовану продукцію з урахуванням наявності дебіторської заборгованості.

На основі інформації про бажаний рівень запасів готової продукції й кількість одиниць продажів розробляють бюджет виробництва, який може враховувати виробничі потужності, збільшення або зменшення запасів (бюджет виробничих запасів), а також величину зовнішніх закупівель.

На основі бюджету виробництва складають бюджети витрат на виробництво запланованого обсягу продукції.

Вартість матеріалів, необхідних для виробництва продукції, визначають, виходячи з обсягу виробництва, норми матеріальних витрат на одиницю продукції та методу оцінювання матеріальних запасів.

Разом з бюджетом придбання матеріалів складають графік очікуваних виплат за придбані матеріали, який згодом використовують для складання бюджету грошових коштів. Бюджети придбання матеріалів та їх використання можуть бути підготовлені як в одному документі, так і в окремих самостійних бюджетах.

Бюджет прямих витрат на матеріали складають на основі виробничого бюджету й бюджету продажів. Прямі витрати на сировину й матеріали — це витрати на сировину й матеріали, з яких виробляється кінцевий продукт.

У бюджеті прямих витрат на матеріали визначають терміни закупівлі та кількість сировини, матеріалів і напівфабрикатів, які необхідно придбати для виконання виробничих планів. Використання матеріалів визначають виробничим бюджетом і пропонуваними змінами в рівні матеріальних запасів. Помноживши кількість одиниць матеріалів на їх передбачувані закупівельні ціни, отримують бюджет закупівлі матеріалів.

Бюджет прямих витрат на матеріали зазвичай складають з урахуванням термінів і порядку погашення кредиторської заборгованості за матеріали. Цей бюджет має вигляд плану-графіка руху готівки на оплату придбаних у різні місяці матеріалів. Такий самий план-графік (з урахуванням коефіцієнтів інкасації дебіторської заборгованості) переважно складають і після підготовки бюджету продажів.

Бюджет виробничих запасів містить інформацію, необхідну для підготовки двох заключних фінансових документів основного бюджету:

- прогнозу звіту про прибутки й збитки (доходи та витрати) — у частині підготовки даних про виробничу собівартість реалізованої продукції;

- прогнозу балансового звіту — у частині підготовки даних про стан нормованих оборотних коштів (сировини, матеріалів і запасів готової продукції) на кінець планованого періоду.

Обсяг незавершеного виробництва визначають, виходячи з технологічних особливостей виготовлення продукції. Цей бюджет складають на підставі даних бюджету виробництва та встановлених технологічних норм праці на одиницю продукції й тарифних ставок працівників відповідної кваліфікації.

Бюджет прямих витрат на оплату праці формується, виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці й ставок оплати праці основного виробничого персоналу. Прямі витрати на оплату праці — це витрати на заробітну плату основного виробничого персоналу.

У бюджеті заробітної плати основного виробничого персоналу необхідно виділяти дві складові частини:

- фіксовану частину оплати праці;
- відрядну частину оплати праці.

Якщо до миті складання бюджету є значна кредиторська заборгованість з виплати заробітної плати, то слід передбачити графік її погашення. Такий графік складають, ґрунтуючись на тому самому принципі, що й графік погашення заборгованості за матеріали. Кредиторську заборгованість із заробітної плати не планують.

Бюджет виробничих накладних витрат складають на основі виробничої програми, укладених угод (оренди, обслуговування тощо) і відповідних розрахунків (амортизація). Суму змінних виробничих накладних витрат у кожному кварталі визначають на підставі ставки розподілу. На практиці для кожної статті змінних накладних витрат можна застосовувати окрему базу розподілу.

Бюджетну собівартість виготовленої продукції визначають на підставі бюджетів використання прямих матеріалів, прямих ви-

трат на оплату праці та виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків недовершеного виробництва.

У бюджеті комерційних (збутових) витрат деталізуються всі передбачувані витрати, пов'язані зі збутом продукції й послуг у майбутньому періоді. Деякі витрати, такі як комісійні й транспортні, можуть бути змінними, інші, наприклад, витрати на рекламу та заробітну плату старших контролерів, є постійними.

Розрахунок комерційних витрат (реклама, комісійні торговельних агентів, транспортні послуги) мають співвідноситися з обсягом продажів.

Бюджет адміністративних витрат складають шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів і служб управління підприємством та його господарського обслуговування. Розробка такого бюджету потрібна для забезпечення інформацією, необхідною для підготовки бюджету руху грошових коштів, а також з метою контролю цих витрат. Чималу частину елементів цього бюджету становлять постійні витрати, змінна частина витрат, якщо вона і є то планується як відсоток від величини певного показника (наприклад, від обсягу продажів).

Бюджетний звіт про прибуток складають на підставі бюджетів продажів, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат та інших операційних витрат.

Поряд з цим зазвичай використовують дані податкового планування та розрахунки фінансових витрат (відсотки за кредитом, орендні відсотки тощо).

На основі підготовлених періодичних бюджетів можна почати розробляти прогноз собівартості реалізованої продукції згідно з даними бюджетів використання матеріалів, трудових витрат і загальновиробничих витрат. Інформацію про доходи беруть з бюджету продажів. Використовуючи дані про очікувані доходи й собівартість реалізованої продукції та додавши інформацію з бюджетів комерційних (збутових) і адміністративних витрат, можна підготувати бюджет прибутків і збитків, або, як інакше називають цей документ, бюджет доходів і витрат.

Звіт про прибутки й збитки — перший з документів основного бюджету, який показує, який доход і витрати мала компанія за звітний період. Головний сенс цього бюджету — показати керівництву підприємства ефективність господарської діяльності кожного виду бізнесу, структурного підрозділу або компанії загалом у плановому періоді. Цей бюджет дає змогу зробити висновки про рентабельність виробництва (норми прибутку), можливість повернення кредиту та інших залучених коштів у визначені тер-

міни, з його допомогою можна також розрахувати точку беззбитковості.

Такий бюджет містить прогноз майбутніх грошових потоків і дає змогу визначити періоди, у які очікуються надлишок або брак коштів.

Бюджет грошових коштів складають на підставі операційних бюджетів, бюджету капітальних інвестицій і розрахунків рухів коштів у результаті фінансової діяльності.

Бюджетний баланс складають на підставі балансу на початок бюджетного року, бюджетів операційних витрат і бюджету грошових коштів.

Дебіторську заборгованість у бюджетному балансі розраховують, виходячи з даних бюджету продажів і графіка очікуваних грошових надходжень.

Залишок грошових коштів переносять у бюджетний баланс з бюджету грошових коштів.

Кредиторську заборгованість на кінець року визначають з урахуванням заборгованості на початок року та відповідних розрахунків.

Таким чином, метою складання бюджетного балансу є:

- своєчасне передбачення несприятливого фінансового стану підприємства;
- висвітлення майбутніх ресурсів і зобов'язань;
- забезпечення контролю точності складання всіх бюджетів.

Саме на цьому етапі керівництво має вирішити, прийняти пропонування загальний бюджет чи змінити плани й переглянути окремі його частини. Для прогнозу балансу використовують розмір нормованих оборотних активів (сировини й матеріалів, незавершеного виробництва та готової продукції) і розмір дебіторської заборгованості, який розраховують під час підготовки відповідних бюджетів.

Інвестиційні проекти є основою прогнозу вартості основних засобів.

Пасивну частину балансу формують, виходячи з передбачуваної оборотності кредиторської заборгованості й інших поточних пасивів.

У першій «редакції» жодних змін у постійному капіталі (кредити банків плюс власний капітал) не планують.

Після підготовки бюджету руху грошових коштів, уже знаючи прогнозне вхідне сальдо грошових коштів і визначивши чистий дохід і суму капітальних вкладень, можна підготувати прогнозний бухгалтерський баланс, що є кінцевим продуктом усього бюджетного процесу в аспекті формування майстер-бюджету компанії.

Розбіжність у прогнозах активної й пасивної частин балансу дає уявлення про недостатнє або надлишкове фінансування. Цей факт є підґрунтям для прийняття управлінських рішень щодо:

- залучення додаткових фінансових інвестицій чи короткострокових кредитів на поповнення оборотного капіталу під час періодів, у які виникли згадані розбіжності;
- вкладання тимчасово вільних коштів у певні фінансові інструменти.

Після додаткового аналізу згаданих відхилень і прийняття відповідних рішень вносяться корективи у відповідні фінансові бюджети, адже зміна структури балансу позначається на потоці коштів.

Рух грошових коштів — один з найважливіших аспектів операційного циклу організації. Бюджет руху готівки розробляють після того, як усі періодичні бюджети й прогнозний звіт про прибутки та збитки вже довершені.

Бюджет руху грошових коштів (прогноз грошових потоків) — це план надходження коштів і платежів на майбутній період. У ньому підсумовані всі фінансові потоки як результат планованих операцій на всіх фазах формування загального бюджету. Загалом цей кошторис (бюджет) показує очікуване кінцеве сальдо на рахунку коштів і фінансове становище для кожного місяця, для якого його розробляють.

У такий спосіб можуть бути заплановані періоди найбільшої та найменшої наявності коштів. Дуже велике сальдо на рахунку коштів означає, що гроші не були використані з найбільшою можливою ефективністю (фактично є вивільненими з обороту й «не працюють»). Низький рівень може вказувати на те, що організація буде не в змозі розплатитися за своїми поточними зобов'язаннями. Ось чому необхідно ретельно планувати рух грошових коштів.

Надходження від основної діяльності розраховують з урахуванням змін у дебіторській заборгованості, витрати — з урахуванням змін у кредиторській заборгованості (планів-графіків руху грошових коштів, що про що йшло вище).

Під час прогнозу руху грошових коштів прямим методом із суми всіх витрат виключають амортизацію.

Слід зазначити, що загальноприйнятим є планування руху коштів з урахуванням того, що цей рух може виникати внаслідок операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Визначення напрямів капітальних вкладень та отримання інвестиційних ресурсів є комплексним завданням усього фінансового менеджменту. Проблема полягає в тому, щоб вирішити, які довгострокові активи придбати чи побудувати на основі обраного

критерію, що пов'язано з визначенням рентабельності інвестицій. Інформація про довгострокові капіталовкладення впливає на бюджет готівки, виплату відсотків за кредитами, прогнозний звіт про прибутки й збитки, прогнозний бухгалтерський баланс, змінюючи сальдо на рахунках основних засобів та інших довгострокових активів. Отже, усі рішення щодо капітальних витрат повинні плануватися й включатися в загальний бюджет.

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

- «згори — униз»;
- «знизу — угору»;
- «знизу — угору / згори — униз».

Підхід «згори-униз» означає, що вище керівництво підприємства цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня. Такий підхід дає можливість повністю врахувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням та узагальненням окремих бюджетів.

Водночас вадою такого підходу є слабка мотивація менеджерів нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони не брали участі, та нехтування інформацією, яка перебуває на цьому рівні управління.

Тому підхід «згори — униз» є виправданим лише в жорстко централізованих організаціях чи невеликих фірмах, у яких не існує значної дистанції між головним керівництвом та операційними підрозділами. Поряд з тим, такий підхід може бути застосований у разі відсутності в керівників середньої та нижчої ланки необхідних знань і досвіду в розробленні значних бюджетів.

Підхід «знизу — угору» означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб тощо) складають бюджети діяльності, за яку вони відповідають. Перевагою такого підходу є мотивація керівників нижчої та середньої ланки в досягненні цілей, у розробці яких вони беруть участь, посилення комунікації між різними підрозділами компанії, що сприяє точності та «ув'язці» запланованих показників.

Вадою цього підходу є зростання витрат часу на підготовку бюджетів, оскільки залучення до процесу бюджетування значної кількості людей потребує відповідних зусиль з координації їхніх дій та узгодження даних.

Найпоширенішим на практиці є комбінований підхід «знизу — угору / згори — униз», який узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу

вище керівництво дає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії.

Важливими елементами організації бюджетного процесу є вибір бюджетного періоду та методу складання бюджету. Зазвичай бюджети складають з розбивкою на квартали та місяці. Проте дедалі більше компаній, особливо транснаціональних, застосовують безперервне бюджетування.

Найпоширенішими методами складання бюджетів є: бюджетування через прирощення й бюджетування «з нуля». За такого підходу фактичні показники попереднього періоду коригують з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших чинників. Перевагою такого методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки. Завдяки цьому бюджетування через прирощення набуло значного практичного поширення. Але цей метод має суттєву ваду. Насамперед у процесі бюджетування не аналізують ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносять на наступний період.

Бюджетування «з нуля» вимагає від кожного бюджетного центру ретельного аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найвигідніших напрямів використання ресурсів.

На відміну від бюджетування через прирощення, цей метод дає змогу виявити проблеми й розв'язати їх на стадії планування. Водночас бюджетування «з нуля» — дорожчий підхід, оскільки потребує значних витрат часу та коштів.

Наріжним каменем загальної системи бюджетування є фінансова структура компанії, що являє собою перелік об'єктів бюджетування. Залежно від ступеня відповідальності й повноважень, що делегуються структурним підрозділам та їхнім менеджерам, вони можуть бути поділені на:

- центри фінансової відповідальності (ЦФВ) — відповідають за всі витрати й фінансові результати (доходи, прибутки та збитки);
- центри фінансового обліку (ЦФО) — відповідають за окремі фінансові показники (наприклад, відділ збуту — за доход);
- місця виникнення витрат (МВВ) — відповідають за регульовані витрати, економію яких керівництво підрозділу може забезпечити самостійно (наприклад, бухгалтерія).

Центри відповідальності керуються на основі затвердженого переліку планових і нормативних показників, індивідуального для кожного з них. Керівники центрів відповідальності підзвітні й відповідають за їх роботу. У рамках системи обліку у центрах відповідальності оцінюються плани та їх виконання в кожному з них.



Структура центрів відповідальності передбачає їх поділ за рівнями управління (центр відповідальності першого рівня, другого рівня і т. д.) залежно від їх підпорядкованості, цілей і завдань планування й контролю.

Застосування концепції поділу підприємства на центри відповідальності сприяє підвищенню мотивації працівників та ефективність роботи підприємства. Концепція центрів відповідальності створює «ринок» усередині підприємства.

Центри відповідальності — це цілеспрямовано керовані організаційні одиниці, результати роботи (продукти) яких оцінюються у вартісному вираженні. Цілі для центрів відповідальності також встановлюються у вартісному вираженні.

Складений бюджет відображає показники, які має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення, як сприятливі (позитивні), так і несприятливі (негативні). Несприятливими (негативними) є відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований, або фактичні витрати більші за бюджетні. Відповідно сприятливими (позитивними) є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

Реакція менеджера на відхилення залежить від розміру відхилень і причин їх виникнення. Якщо відхилення незначні, менеджер може їх ігнорувати, тобто не досліджувати їх причини. Значний розмір відхилень вимагає ретельнішого вивчення їх причин за допомогою додаткової інформації.

Залежно від причин виникнення, відхилення поділяють на дві групи: відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

- коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі не доцільно;
- внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Отже, звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок, привертаючи увагу менеджера до значних відхилень від очікуваних результатів, що, своєю чергою, дає змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Слід зазначити, що звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю лише за умови коректного зіставлення фактичних і бюджетних показників. Річ у тім, що зведений бюджет зазвичай є статичним або постійним бюджетом, оскільки він

складений тільки для одного рівня майбутньої діяльності. Тому терміни «статичний (постійний) бюджет» і «зведений бюджет» вживають як синоніми.

Статичний бюджет відображає доходи й витрати, розраховані, виходячи з очікуваного обсягу діяльності (або іншого чинника). Оскільки доход і частина витрат залежать від зміни обсягу діяльності, то в разі, коли фактичний обсяг діяльності відрізняється від запланованого, відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення. Тому для забезпечення ефективного контролю з допомогою звіту про виконання бюджету слід зіставити фактичні результати з бюджетом, скоригованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності. Такий бюджет називають гнучким, або динамічним. Він може бути складений як у процесі планування, так і на стадії контролю.

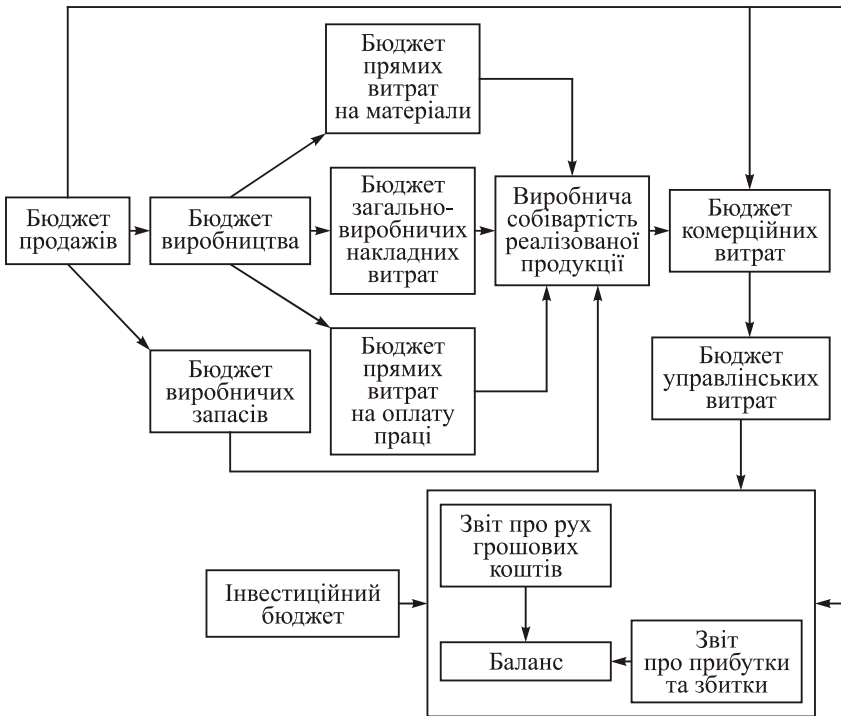


Рис. 4.1. Спрощена схема формування бюджетів підприємства

**Гнучкий бюджет**, підготовлений на стадії планування, — це бюджет, складений для кількох можливих обсягів діяльності в

межах релевантного діапазону. На практиці важко точно передбачити обсяг продажів, тому більшість компаній складають гнучкий бюджет для фактичного обсягу діяльності. Використання гнучкого бюджету дає змогу розподілити загальне відхилення на відхилення від гнучкого бюджету та відхилення за рахунок обсягу діяльності. Управління за відхиленнями передбачає, що звіт про виконання має привернути увагу менеджерів тільки до значних відхилень.



## 5.2. Термінологічний словник

☞ *Бюджетний комітет* — постійно діюча група менеджерів, яка займається ретельною перевіркою стратегічних і фінансових планів, дає рекомендації, дозволяє розбіжності й оперативно вносить корективи в діяльність компанії.

☞ *Бюджет* — план майбутніх операцій, виражених у кількісних (здебільшого грошових) вимірниках.

☞ *Операційний бюджет* — сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток.

☞ *Фінансовий бюджет* — сукупність бюджетів, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

☞ *Бюджет продаж* — операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажів, ціну й очікуваний дохід від продажу кожного виду продукції (товарів, послуг). Бюджет продаж складається на підставі результатів їх прогнозу.

☞ *Прогноз продажів* — передбачення майбутніх обсягів продажів продукції чи послуг.

☞ *Бюджет виробництва* — виробнича програма, що визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді.

☞ *Бюджет використання матеріалів* — плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

☞ *Бюджет придбання матеріалів* — плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, які необхідно придбати в бюджетному періоді.

☞ *Бюджет прямих витрат на оплату праці* — плановий документ, у якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів чи послуг у бюджетному періоді.

☞ *Бюджет виробничих накладних витрат* — плановий документ, що відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді.

☞ *Бюджет загально-виробничих витрат* — деталізований план передбачуваних виробничих витрат, відмінних від прямих витрат матері-

алів і прямих витрат праці, що мають бути понесені для виконання виробничого плану в майбутньому періоді.

✦ *Бюджет собівартості реалізованої продукції* — плановий документ, що містить розрахунок собівартості продукції, яка буде реалізована в бюджетному періоді.

✦ *Бюджет адміністративних витрат* — плановий документ, що відображає очікувані витрати на управління та обслуговування підприємства загалом.

✦ *Бюджет адміністративних витрат* — деталізований план поточних операційних витрат, відмінних від витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом і збутом, але необхідних для підтримки діяльності підприємства загалом у майбутньому періоді.

✦ *Бюджет витрат на збут* — плановий документ, у якому зазначено постійні та змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції в бюджетному періоді.

✦ *Бюджетний звіт про прибуток* — проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, яка відображає фінансовий результат передбачуваної діяльності.

✦ *Бюджет грошових коштів* — плановий документ, який відображає очікувані платежі та надходження коштів за певний період.

✦ *Бюджетний баланс* — проформа фінансової звітності, що містить інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій.

✦ *Безперервне бюджетування* — система бюджетування, за якої після завершення кожного бюджетного періоду (зазвичай кожного місяця або кварталу) цей період виключають з генерального бюджету з одночасним включенням нового аналогічного бюджетного періоду.

✦ *Бюджетування через приоритети* — складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

✦ *Бюджетування «з нуля»* — це метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше.

✦ *Центр фінансової відповідальності* — структурний підрозділ (або сукупність структурних підрозділів), наділене необхідними ресурсами, що здійснює господарську або іншу діяльність відповідно до його прав та обов'язків.

✦ *Центр прибутку* — центр відповідальності, керівник якого відповідає за доходи й витрати, і отже, за результат діяльності цього підрозділу.

✦ *Центр доходів* — центр відповідальності, керівництво якого опікується тільки отриманням доходів, тобто має можливість контролювати й впливати на ціни й обсяги діяльності.

✦ *Центр витрат* — центр відповідальності, керівник якого може контролювати тільки витрати.

✦ *Центр інвестицій* — центр відповідальності, що здійснює господарську діяльність і несе витрати під час реалізації інвестиційних проєктів підприємства; керівництво відповідає за витрати, доходи й інвестиції.

✦ *Відхилення* — це різниця між бюджетними й фактичними показниками.

✦ *Бюджетний контроль* — процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень і внесення необхідних корективів.

✦ *Звіт про виконання* — це звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин.

✦ *Відхилення внаслідок планування* — відхилення від бюджету, пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

✦ *Відхилення внаслідок діяльності* — результат дій персоналу чи певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

✦ *Гнучкий бюджет* — бюджет, складений на основі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для кількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності.

✦ *Відхилення від гнучкого бюджету* — це різниця між фактичними результатами діяльності й показниками гнучкого бюджету.

✦ *Відхилення за рахунок обсягу діяльності* — це різниця між показниками гнучкого й статичного бюджетів.

✦ *Управління за відхиленнями* — принцип, за яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану й не звертає увагу на показники, що виконуються задовільно.



### 5.3. Список рекомендованих джерел

1. *Дайле А.* Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 336 с.

2. *Контролінг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'яно та ін.* — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.

3. *Контролінг в бизнесе: Методические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский.* — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 252 с.

4. *Данилочкина Н. Г., Чернер Н. В.* Контролінг: Учеб. пособие. — 2-е изд. доп. — М.: Доброе слово, 2007. — 294 с.

5. *Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners: Пер. с нем.* — 2-е изд. — М.: Альпина-Бизнес-Букс, 2006. — 269 с.

6. *Петренко С. Н.* Контролінг: Учеб. пособие. — К.: Эльга, Ника-центр, 2004. — 328 с.

7. *Хан Д. Пик.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Ред. А. А. Турчак. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.

8. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова; Под ред. С. А. Николаевой. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 94 с.

9. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем.; Под ред. В. Б. Ивашкевича. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 208 с.



#### 5.4. План семінарського/практичного заняття

1. Види бюджетів, структура системи бюджетів на підприємстві.
2. Сутність бюджетного управління підприємством: напрямки бюджетування, класифікація та характеристика систем бюджетування.
3. Призначення, види та методичні підходи до складання операційних бюджетів.
4. Призначення та види фінансових бюджетів. Складання гнучких бюджетів.
5. Організація бюджетного процесу та системи бюджетування на підприємстві.
6. Принципи аналізу відхилень фактичних показників від бюджетних і планових.
7. Прийняття рішень за результатами аналізу відхилень.



#### 5.5 Навчальні завдання для аудиторної роботи студентів

##### *Питання для дискусій*

- ❖ Що таке бюджетування?
- ❖ У чому полягає логіка складання бюджетів?
- ❖ Які основні етапи розробки бюджетів?
- ❖ Чим визначається кількість бюджетів, що розробляються на підприємстві?
- ❖ Які методи розробки бюджетів?
- ❖ Як визначаються й реалізуються цілі бюджетування?
- ❖ У чому відмінність бюджетування від оперативного планування?
- ❖ Як здійснюється аналіз відхилень у бюджетному плануванні?
- ❖ Концепція управління результативністю компанії.

## Ділові ігри, кейси, ситуації

### Задача 5.1

Нижче наведено бюджет продажів компанії «Барвінок» на перше півріччя 201X року:

Місяць	Обсяг продажів, одиниць
Січень	9600
Лютий	16 000
Березень	24 000
Квітень	14 400
Травень	11 200
Червень	10 400

Запаси готової продукції плануються в розмірі 30 % обсягу продажів наступного періоду.

На 1 січня 201X року на складі було 1800 одиниць готової продукції.

Для виробництва одиниці продукції необхідно 8 кг сировини, запас якої підтримується в обсязі 20 % виробничої потреби в наступному місяці.

*Необхідно:*

Скласти бюджет закупівлі сировини і бюджет виробництва на перший квартал 201X року.

### Задача 5.2

Бюджет продажів компанії «Дальбек» містить такі дані, од.:

Квітень	1600;
Травень	1200;
Червень	1400;
Липень	1000.

На 1 квітня запас готової продукції становив 300 одиниць.

Необхідний запас продукції на кінець кожного місяця становить 30 % обсягу продажів, очікуваних у наступному місяці. Виготовлення одиниці продукції потребує 6 годин праці робітника.

Нижче наведені змінні виробничі накладні витрати з розрахунку на одну годину праці, грн:

непрямі матеріали	0,40;
непряма зарплата	1,20;
додаткові виплати	1,80;
податки на зарплату	0,60;
інше	1,00.

Постійні річні витрати в сумі 357 000 грн розподіляються рівномірно на кожен місяць.

Необхідно скласти:

- 1) бюджети виробництва на квітень, травень і червень;
- 2) бюджет витрат праці робітників на три місяці;
- 3) бюджет виробничих накладних витрат на три місяці.

### Задача 5.3

Підприємство виготовляє один вид продукції, який потребує матеріальних витрат у сумі 0,8 грн на одиницю.

Політика підприємства передбачає, що запас готової продукції має становити 20 % продажів наступного місяця, а запас основних матеріалів — 30 % виробничих потреб у наступному місяці.

Нижче наведено частково заповнені бюджети закупівлі основних матеріалів і виробництва на перший квартал.

Бюджети закупівлі матеріалів й обсягу виробництва, од.

Показник	Січень	Лютий	Березень	Разом
<b>Закупівля основних матеріалів:</b>				
Виробництво	?	?	?	?
Запас на кінець періоду	?	?	?	?
Проміжний підсумок	43 584	48 192	47 968	?
Запас на початок періоду	(9792)	(10 944)	(11 712)	?
Необхідний обсяг закупки	33 792	37 248	36 256	?
<b>Бюджет виробництва</b>				
Бюджетний обсяг продажів	?	?	?	?
Запас на кінець періоду	?	?	?	?
Запас на початок періоду	(6400)	(7040)	(8320)	?
Бюджетний обсяг виробництва	?	?	?	?

Необхідно:

Заповнити пропущені дані.

### Задача 5.4

Підприємство розробляє два нових види пластмас: ПС-17 і ПС-20, виробництво яких планується розпочати у наступному році. Заплановані обсяг й ціни продажів цих виробів наведено нижче.



<b>Виріб</b>	<b>Ціна за м<sup>2</sup>, грн</b>	<b>Запланований обсяг продажу, м<sup>2</sup></b>
ПС-17	15	30 000
ПС-20	20	12 500

На кінець 2002 року запас готової продукції планується в розмірі 20 % продажів за цей рік.

Далі наведено заплановані витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією нової продукції.

#### ПРЯМІ ВИТРАТИ НА ОДИН м<sup>2</sup>

Виріб	Прямі матеріальні витрати			Прямі витрати на оплату праці, годин	
	Полімери, кг	Наповнювачі, кг	Каталізатор, кг	Змішування	Обробка
ПС-17	2	4	10	0,1	0,1
ПС-20	4	8	4	0,2	0,1

#### ВАРТІСТЬ МАТЕРІАЛІВ

Матеріал	Ціна, грн
Полімер	0,9 за кг
Наповнювач	0,4 за кг
Каталізатор	0,2 за кг

#### ТАРИФНА СТАВКА

Операція	Ставка, грн
Змішування	10 за год.
Обробка	8 за год.

#### ІНШІ ВИТРАТИ

Витрати	Загальновиробничі	Збут	Адміністративні
Змінні	2 грн на 1 год.	5 % продажів	2 % продажів
Постійні	93 600 грн	40 000 грн	60 000 грн

Необхідно скласти річні бюджети:

- 1) продажів;
- 2) виробництва;
- 3) використання матеріалів;
- 4) придбання матеріалів;
- 5) прямих витрат на оплату праці;
- 6) загальновиробничих витрат;
- 7) собівартості реалізованої продукції;
- 8) витрат на збут та адміністративні витрати;
- 9) бюджетний звіт про прибуток.

### Задача 5.5

Фірма «Канак» має намір спланувати свої грошові надходження та виплати в листопаді на підставі наведених даних.

Залишок грошових коштів на 1 листопада — 362 000 грн, кредиторська заборгованість за товари на кінець жовтня — становила 1 550 000 грн. 20 листопада фірма має сплатити вексель на суму 1 616 000 грн. Досвід свідчить, що 60 % реалізованих товарів будуть оплачені клієнтами в місяці продажу, 30 % — наступному місяці, 8 % — за два місяці, а 2 % не будуть сплачені взагалі.

Фірма реалізує різні товари за ціною 160 грн за одиницю. Окремі дані про обсяг реалізації наведено нижче.

Місяць	Кількість, од.
Вересень (фактично)	40 000
Жовтень (фактично)	60 000
Листопад (передбачається)	80 000
Грудень (передбачається)	50 000

Оскільки придбані товари підлягають сплаті впродовж 15 днів, то приблизно 50 % їх сплачується в наступному місяці.

Середня ціна придбаних товарів становить 100 грн за одиницю. Товарні запаси наприкінці кожного місяця досягають рівня 2000 одиниць плюс 10 % кількості товарів, які будуть реалізовані в наступному місяці. Запаси на 1 жовтня становили 8000 одиниць. Планові витрати обігу в листопаді — 3 000 000 грн. З цієї суми 1 200 000 грн — постійні витрати (зокрема амортизація — 480 000 грн). У листопаді фірма передбачає за 190 000 грн реалізувати амортизоване обладнання.

*Необхідно:*

скласти бюджет грошових коштів фірми на листопад.



## 2.1.6. Навчальні завдання для самостійної роботи студентів

### 1. Вправи, приклади, задачі

#### Завдання № 5.6

Підприємство «Лагуна» виробляє один вид продукції — З-1. Обсяг продажів З-1 на майбутні кілька місяців планується такий:

#### ПОПИТ

Місяць	Шт.
Липень	180 000
Серпень	240 000
Вересень	200 000
Жовтень	180 000

Ціна кожного виробу — 3 грн.

2. *Надходження від дебіторів.* Очікується, що дебітори платитимуть підприємству таким чином:

- 70 % — упродовж місяця продажу;
- 28 % — у наступному місяці.

Решта дебіторів є безнадійними (тобто платежі з них не можуть бути стягнені). Дебітори, що оплачують покупку в тому самому місяці, мають право на знижку в розмірі 2 % вказаної в рахунку ціни.

3. *Запас готової продукції.* Очікується, що запас готової продукції за станом на 1 липня становитиме 40 000 штук. Згідно з політикою підприємства, запас на кінець кожного місяця має становити 20 % планованої потреби в продажах на наступний місяць.

4. *Запас сировини.* Очікується, запас сировини на 1 липня становитиме 40 000 кг. Політика підприємства полягає в тому, щоб у майбутньому запаси на кінець кожного місяця становили 50 % планованої в наступному місяці потреби виробництва. На виробництво кожного З-1 необхідно 0,5 кг сировини за ціною 1,50 грн/кг. За сировину підприємство сплачує через місяць після постачання.

5. *Витрати праці й накладні витрати.* Безпосередні витрати праці на виробництво кожного З-1 — 0,50 грн. Змінний елемент накладних витрат на кожен виріб — 0,30 грн. Постійні накладні витрати, зокрема й амортизація в сумі 250 000 грн, становлять

47 000 грн на місяць. Усі витрати праці й накладні витрати оплачуються в тому місяці, у якому виникають.

6. *Грошові кошти.* На 1 серпня підприємство планує мати в своєму розпорядженні залишок на банківському рахунку (у грошовій формі), що становить 20 000 грн.

### Завдання № 5.7

Підготуйте бюджети:

- готової продукції (у штуках) на кожен з трьох місяців: липень, серпень, вересень;
- сировини (у кілограмах) на два місяці — липень і серпень;
- бюджет грошових коштів на серпень і вересень.

### Завдання № 5.8

Фірма «Ньютак Рекордз» володіє мережею з 14 магазинів, що продають аудіокасети й компакт-диски. На початок червня підприємство мало банківський овердрафт у сумі 35 000 грн, і банк зажадав до кінця листопада сплатити борг. Щоб задовольнити вимогу банку, керівництво підприємства вирішило переглянути плани на майбутні шість місяців.

Показники	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад
Очікуваний об'єм продажів	180	230	320	250	140	120	110
Закупівлі	135	180	142	94	75	66	57
Адміністративні витрати	52	55	56	53	48	46	45
Витрати на продаж	22	24	28	26	21	19	18
Сплата податків				22			
Фінансові платежі	5	5	5	5	5	5	5
Оновлення магазинів			14	18	6		

*Примітка:* підприємство має в своєму розпорядженні такі дані прогнозів, які були підготовлені кількома місяцями раніше:

— товарний запас на 1 червня становив 112 000 грн. Керівництво впевнене, що впродовж всього періоду до 30 листопада переважно підтримуватиме мінімальний товарний запас на суму 40 000 грн;

— постачальники надають підприємству місячний кредит. Закупівлі перших трьох місяців здійснюються за контрактом, який підлягає оплаті;

— мінімальна надбавка на валовий прибуток становитиме 40 %;

— уся виручка від продажів надходить у самому в тому ж місяці. Проте 50 % клієнтів розплачуються за кредитними картками. Компанія, що обслуговує кредитні картки, стягує з «Ньютак Рекордз» 3 % суми продажів. Ці витрати не включені в суму витрат на продажі, вказані в таблиці. Компанія, що обслуговує кредитні картки, перераховує кошти підприємству Ньютак Рекордз у місяць здійснення продажів;

— підприємство має банківську позику, яку виплачує місячними внесками по 5000 грн. Відсоткова ставка становить 20 % суми кожного внеску;

— адміністративні витрати сплачуються у відповідному місяці. Сюди ж включені й амортизаційні відрахування в сумі 15 000 грн на місяць;

— витрати на продаж сплачуються в наступному місяці.

### Завдання № 5.9

(у тис. грн):

а) підготуйте бюджет грошових коштів на шість місяців, що закінчуються 30 листопада, з вказівкою залишку на кінець кожного місяця;

б) розрахуйте обсяги товарних запасів на кінець кожного місяця за шести місяцями, які закінчуються 30 листопада;

в) підготуйте звіт, про фінансові результати і збитки на шість місяців до 30 листопада (щомісячне розбиття прибутку не потрібне);

г) з якими проблемами зіткнеться підприємство «Ньютак Рекордз» упродовж майбутніх шести місяців? Що ви можете запропонувати підприємству для подолання можливих проблем.

### Кейс «ПІДПРИЄМСТВО «ДЖИН»

На підприємстві, що виробляє спецодяг, було запроваджено систему бюджетного контролю. Бюджет був розроблений для кожного відділу окремо.

А. Відповідно до бюджету відділу збуту доход від реалізації й прибуток упродовж наступного періоду виглядають таким чином:

	Кількість проданої продукції, од.	%	Очікуваний прибуток, грн за од.	Средневзвешенная прибуток
Куртки	12 000	40	$210 - 138 = 72$	28,8
Брюки	18 000	60	$270 - 192 = 78$	46,8
Усього	30 000			75,6

Прибуток:  $75,6 \times 30\,000 = 2\,268\,000$  грн.  
Фактичні результати за період були такі:

	Кількість проданої продукції, од.	%	Прибуток, грн	Прибуток усього, грн
Куртки	14 400		$204 - 135 = 69$	993 600
Брюки	17 600		$270 - 195 = 75$	1 320 000
Всього	32 000			2 313 600

Б. У пошивочном цеху бюджет було складено з урахуванням таких місячних норм:

- за 12 год. робочого часу необхідно виготовити 12 000 курток;
- для цього потрібно:  $18\,000\text{ м}^2$  тканини по 24 грн за метр;
- 12 000 год. робочого часу по 36 грн за годину (разом з відрахуваннями в соцстрах);
- непрямі витрати: 792 000 грн, з яких 360 000 грн становлять постійні витрати.

Упродовж цього місячного періоду:

- за 14 200 год. було виготовлено 14 400 курток;
- для цього було потрібно:  
 $21\,000\text{ м}^2$  тканини по 24,3 грн за метр;
- 14200 год. робочого часу по 36,6 грн за год. (разом з відрахуваннями в соцстрах включені);
- 913 980 грн становили непрямі витрати.

Необхідно:

- 1) підрахувати й проаналізувати відхилення фактичних результатів від бюджетних показників;
- 2) проаналізувати відхилення від витрат на виготовлення курток. Для цього слід:
  - визначити стандартні витрати на виготовлення цього виробу;
  - визначити стандартні витрати фактичної продукції;
  - визначити сумарне відхилення витрат і проаналізувати їх за статтями пояснити значення різних відхилень;
- 3) подати різні відхилення графічно.



### 5.7. Тестові завдання для самоперевірки знань

1. Інформаційною базою для бюджетування можуть слугувати:

- a) лише дані управлінського обліку;
- b) лише статистичні дані підприємства;
- c) лише калькулювання собівартості продукції.

2. *Бюджет загально виробничих витрат* — це:

а) плановий документ, що відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді;

б) деталізований план передбачуваних виробничих витрат, які необхідні для виконання виробничого плану в майбутньому періоді;

с) плановий документ, який містить розрахунок собівартості продукції, що буде реалізована в бюджетному періоді.

3. *Центри відповідальності* — це

а) фахівці з управлінського обліку, які виконують свої обов'язки в межах регламентованих завдань;

б) постійно діюча група осіб, яка займається ретельною перевіркою стратегічних і фінансових планів;

с) цілеспрямовано керовані організаційні одиниці, результати роботи (продукти) яких оцінюються у вартісному вираженні.

4. *Несприятливими (негативними) відхиленнями від бюджету називають:*

а) відхилення, за якими фактичний дохід менший за плановий, або фактичні витрати менші за бюджетні;

б) відхилення від бюджету, пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів;

с) це відхилення, за якими фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

5. *Що являє собою управління за відхиленнями:*

а) принцип, за яким менеджер зосереджує увагу навіть на незначних відхиленнях від плану;

б) принцип, за яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не зважає на показники, що виконуються задовільно;

с) діяльність менеджера, за якої він фіксує всі відхилення й намагається їх коригувати.

б. *Завдання бюджетного контролю:*

а) повернути увагу менеджерів саме до значних відхилень, які вимагають ретельнішого аналізу;

б) внесення відповідних корективів у дії для досягнення запланованої мети;

с) здійснення аналізу відхилень фактичного виконання планів і вплив на несприятливі моменти, що заважають виконанню бюджетів.

7. Під бюджетуванням розуміють:

- a) планування майбутніх господарських операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів;
- b) метод розподілу ресурсів, охарактеризованих у кількісній формі, для досягнення кількісно вимірюваних цілей;
- c) виробнича програма, що визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції;
- d) процес підрахування собівартості одиниці продукції.

8. Які складові характеризують бюджетування як управлінську технологію:

- a) методики розробки бюджетів;
- b) методики визначення центрів відповідальності;
- c) методики розробки організаційних процедур бюджетного планування й виконання бюджетів;
- d) методики розробки засобів автоматизації обробки інформації?

9. Оберіть можливі варіанти прийняття управлінських рішень у разі розбіжності в прогнозах активної й пасивної частини балансу:

- a) залучення додаткових фінансових інвестицій чи короткострокових кредитів на поповнення оборотного капіталу під час періодів, за яких виникли згадані розбіжності;
- b) скорочення працюючих того підрозділу, який, на думку менеджера, є непродуктивним;
- c) зняття з виробництва найбільш затратного виду продукції;
- d) вкладання тимчасово вільних коштів у певні фінансові інструменти.

10. Бюджетний комітет — ...

- a) постійно діюча група менеджерів, які займається ретельною перевіркою стратегічних і фінансових планів;
- b) група менеджерів, яка дає рекомендації, аналізує розбіжності й оперативно вносить корективи в діяльність компанії;
- c) структурний підрозділ, наділений необхідними ресурсами, що здійснює господарську чи іншу діяльність;
- d) центр відповідальності, керівник якого відповідає за доходи й витрати, а отже, за результат діяльності цього підрозділу;
- e) менеджери, які мають право самостійно, без узгодження з керівництвом, оперативно приймати рішення з певних питань і на певну грошову суму.

11. Переваги децентралізації управління:

- a) дублювання функцій;
- b) менеджери підрозділів можуть більш оперативно приймати рішення;



с) вище керівництво, звільнившись від необхідності щоденного вирішення стратегічних завдань управління, може зосередитися на приватних питаннях;

д) діяльність менеджерів підрозділів стає більш мотивованою, якщо є можливість виявити ініціативу;

е) наділення менеджерів відповідальністю сприяє розвитку управлінських навичок.

12. *Управляючи відхиленнями, необхідно брати до уваги такі критерії, як:*

а) повторюваність відхилення;

б) позитивні відхилення;

с) продуктивність праці;

д) вплив зовнішнього середовища;

е) контрольованість.

13. *Принципи, які сприяють отриманню результатів від бюджетування:*

а) бюджетування має здійснюватися кожним підрозділом окремо;

б) бюджети слід розробляти постійно, з певною періодичністю й використанням «безперервних» величин;

с) для кожного об'єкта слід потрібно добирати окремий формат бюджету;

д) усі значні витрати не потрібно деталізувати;

е) успіх проекту постановки системи бюджетування залежить від емоційного стану її працівників, їхнього ступеня залучення до процесу й зацікавленості в кінцевому результаті.

14. *Центр доходів — це*

а) центр відповідальності, керівник якого відповідає за доходи й витрати, а отже, за результат діяльності свого підрозділу;

б) центр відповідальності, керівництво якого відповідає тільки за отримання доходів;

с) керівництво, яке має можливість контролювати й впливати на ціни й обсяг діяльності;

д) центр відповідальності, керівник якого може контролювати тільки витрати, тобто це об'єкти управління, для яких доцільно акумулювати витрати.

15. *«Фінансова прозорість» у контексті бюджетування означає:*

а) відкритість системи оплати праці;

б) створення системи координат розвитку бізнесу (нормативів витрат ресурсів, ефективності їх використання, рентабельності), відхилення від яких має розглядатись як тривожний сигнал;

с) можливість отримати точнішу інформацію про витрати, необхідну для прийняття як поточних, так і стратегічних рішень.

16. Дуже велике сальдо на рахунку коштів означає:

- a) досконалу роботу управлінського персоналу;
- b) що організація не в змозі розплатитися за своїми поточними зобов'язаннями;
- c) те, що гроші не були використані з найбільш можливою ефективністю.

17. Один з основних аспектів децентралізації:

- a) менеджер має право самостійно, без узгодження з керівництвом, оперативно приймати рішення з певних питань, на певну грошову суму;
- b) аналіз правового статусу структурних підрозділів;
- c) рішення приймаються лише вищим керівництвом.

18. Бюджетний показник вважається виконаним, якщо він виконаний на ...

- a) 100 %;
- b) 90 %;
- c) 80 %.

19. Відхилення внаслідок планування — це:

- a) відхилення від бюджету, пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін;
- b) результат дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо);
- c) відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований або фактичні витрати менші за бюджетні.

20. Ефективність роботи центрів відповідальності визначається:

- a) виокремленням чітких обов'язків кожного підрозділу;
- b) отриманням фірмою надприбутків;
- c) порівнянням планових і фактичних показників.

21. Що є метою складання бюджетного балансу:

- a) своєчасне передбачення несприятливого фінансового стану підприємства;
- b) забезпечення контролю точності складання всіх бюджетів;
- c) дослідження контролю виробничого процесу й витрат на виробництво;
- d) здійснення контролю виробничого процесу й витрат на виробництво продукції?

22. Оберіть основні підходи до організації процесу бюджетування:

- a) «згори—униз»;
- b) за вертикаллю;

- с) «знизу—угору»;
- д) «знизу—угору/згори—униз»;
- е) за горизонталлю.

23. *Функції бюджетного комітету:*

- а) розроблення внутрішніх стандартів бюджетування;
- б) підвищення якості управління як підприємством загалом, так і за напрямками виробничо-господарської діяльності;
- с) аналіз запропонованих бюджетів, підготовка рекомендацій;
- д) забезпечення процесу розроблення бюджету на підприємстві;
- е) обліково-аналітичне забезпечення спеціальних управлінських рішень.

24. *Статистичний контрольний графік, який фіксує відхилення, відображає:*

- а) Нерентабельність певного продукту;
- б) фактичні відхилення витрат за певний час;
- с) зіставлення фактичних витрат з критичною оцінкою, визначеною статистичним способом;
- д) моменти, у які збільшується продуктивність компанії.

## **Тема 6. ІНСТРУМЕНТАРІЙ КОНТРОЛІНГУ**

---



### **6.1. Методичні поради до вивчення теми**

Контролінг використовує взаємопов'язану систему методів отримання, обробки, агрегування, аналізу, надання, використання різноманітної економічної інформації. По суті, відмінність контролінгу полягає не в тому, «що» він використовує для забезпечення виконання своїх функцій, а «як» і «для чого». Тобто, фахівець з контролінгу має знати щонайбільшу кількість аналітичних управлінських технологій, які він зможе обирати, синтезувати чи агрегувати залежно від конкретної ситуації.

Слід пам'ятати, що основним завданням системи контролінгу є розроблення інформаційно-методичної бази, яка включає регулярну звітність та аналіз необхідної для ефективного управління інформації. Тому інструментарій, який при цьому використовується, повинен допомагати відповідати на такі питання:

- яка вартість процесів, що відбуваються на підприємстві;
- які обсяги продажів забезпечать отримання визначеного рівня прибутку;

- які чинники є вирішальними для формування системи прийняття рішень за відповідними економічними критеріями;
- якою має бути система показників, що характеризують ефективність діяльності підприємства;
- яка структура внутрішніх економічних показників, що дає змогу розподілити права та відповідальність;
- якими є критерії вибору найбільш вигідних замовлень в умовах зміни ринкової кон'юнктури та ін.

Ці та інші аналогічні питання з обліку, аналізу, планування, оцінювання та контролю на підприємстві отримують інтерпретацію та вирішення в межах оперативного та стратегічного контролінгу на основі відповідних методів і підходів.

У контролінгу розрізняють **стратегічну** та **оперативну** сфери прийняття рішень. Для кожної з них можна застосовувати різні інструменти, які допомагають керівникам в управлінні підприємством. Загалом, можна сказати, що стратегічний контролінг широко використовує різноманітні методи та підходи стратегічного управління, а оперативний — управлінського обліку й операційного менеджменту (а також виробничий облік).

Зрозумівши загальні принципи й завдання використання методів системою контролінгу, можна перейти до конкретного розгляду інструментів, які використовуються на різних рівнях управління.

Існують суттєві відмінності в структурі набору конкретних інструментів та особливостях їх використання на стратегічному та оперативному рівнях. Виокремлення оперативних і стратегічних інструментів дає змогу керівникам краще зрозуміти взаємозв'язки та взаємозалежності елементів системи бізнес-процесів підприємства. Завдяки швидко отримуваній, точній та змістовній інформації можна приймати ефективні рішення, які забезпечать довгострокове функціонування підприємства та зростання його конкурентоспроможності.

Стратегічні інструменти використовуються передусім для виявлення та поліпшення майбутніх шансів і профілактики ризиків підприємства, тобто для пошуку, розширення, реалізації та збереження потенціалу успіху.

**Основними напрямками аналітичної роботи на рівні стратегічного контролінгу є:** аналіз зовнішнього й внутрішнього середовища, конкуренції, ключових факторів успіху; формування портфеля стратегій; аналіз стратегічних планів і підконтрольних показників діяльності відповідно до встановлених стратегічних цілей; аналіз витратоутворюючих факторів (зокрема, витрат на якість) і вартісного ланцюжка.

Найбільш важливі *практичні інструменти й принципи стратегічного управління* стратегічного контролінгу:

- GAP-аналіз — аналіз відхилень (розривів), сценарний аналіз;
- принципи фінансового та нефінансового оцінювання стратегічних планів (зокрема, BSC-система збалансованих показників);
- матричні аналітичні інструменти (BCG, McKinsey, GE);
- SWOT-аналіз, PEST-аналіз, аналіз конкуренції за М. Портером, ключові фактори успіху;
- принципи та методи реінжинірингу (а також управління якістю, змінами та знаннями);
- бенчмаркінг, стратегічне управління витратами (принципи калькулювання на основі діяльності; калькулювання життєвого циклу; цільове калькулювання).

Діагностика фінансово-господарського стану в межах стратегічного контролінгу передбачає насамперед аналіз стратегічної позиції підприємства на ринку. Перш ніж розробляти нові стратегії, керівництво підприємства має проаналізувати індикатори зовнішнього середовища, оскільки його зміни суттєво впливають на завдання стратегічного контролінгу, який відповідає за обґрунтованість стратегічних планів.

Успіх стратегічного управління передусім залежить від здатності менеджерів виявляти та аналізувати наявні проблеми для визначення способів їх вирішення. У зв'язку з цим керівництву має бути своєчасно надана необхідна для прийняття рішень інформація. Стратегічний контролінг є важливою передумовою для прийняття ефективних рішень, оскільки контролер повинен регулярно здійснювати аналіз й застосовувати інструменти інформаційного забезпечення діяльності керівництва.

Важливим концептуальним моментом для розуміння ролі стратегічного контролінгу є те, що він має забезпечити довгострокове виживання підприємства, врахувати можливість кризових явищ, відстежити намічені цілі розвитку (за необхідності, усунути виявлені суперечності між місією, стратегічними цілями та планами підприємства) і досягти довгострокову стійку перевагу перед конкурентами.

Тобто, завданням стратегічного контролінгу є турбота про загальне узгодження базових припущень, стратегічних намірів, місії, стратегій і стратегічних дій. Зокрема, має бути організований і систематично заохочуватись потенційний обмін важливою інформацією для забезпечення ефективного функціонування підприємств загалом.

Необхідно також ініціювати інноваційні процеси на підприємстві: контролінг повинен створювати відповідні умови для обміну інформацією, пов'язаною з інноваціями. Таким чином, одним з основних завдань стратегічного контролінгу є систематична локалізація й поширення знань. Тобто, інструменти стратегічного контролінгу повинні використовуватись з метою організації, координації та взаємного узгодження зазначених процесів (наприклад, комітетом стратегічного менеджменту).

Широку увагу слід приділити вивченню технологій оперативного контролінгу, оскільки вони забезпечують виконання контролером його щоденних обов'язків. За допомогою оперативного аналізу можна забезпечити досягнення поставлених цілей і своєчасно виявити відхилення від заданого курсу.

Головною метою **оперативного контролінгу** є створення системи управління, яка ефективно допомагає досягати поточних цілей підприємства, а також оптимізувати співвідношення «витрати—прибуток» завдяки своєчасному прийняттю оперативних управлінських рішень. Інструменти операційного контролінгу — це численні інструменти стандартизації виробничих процесів і процедури управлінського обліку.

Оперативний аналіз та інструменти є важливими складовими системи контролінгу, оскільки вони придатні передусім для вирішення проблем, які щодня виникають на підприємстві. З їх допомогою керівники всіх рівнів отримують можливість приймати більш обґрунтовані рішення для досягнення встановлених *короткострокових цілей діяльності підприємства*.

Оперативний контролінг орієнтований на короткострокові цілі та забезпечення фінансової стійкості й контролює такі основні **показники, як рентабельність, ліквідність, продуктивність і прибуток**. Регулювання виробничого процесу здійснюється шляхом безперервного порівняння планових даних з фактичними (за можливості щомісяця).

Набір основних методів та інструментів оперативного контролера суттєво відрізняється від стратегічного. Найвідомішими є такі **інструменти**:

- маржинальний аналіз, CVP-аналіз (аналіз співвідношення «витрати—обсяг—прибуток»);
- бюджетування, планування потреби в матеріалах, аналіз відхилень та їх впливу на виконання тактичних та оперативних планів (управління відхиленнями);
- ABC-аналіз — аналіз діяльності виробничих підрозділів залежно від їх внеску в доход (не плутати з функціонально-вартісним аналізом);

- фінансовий аналіз результатів діяльності, методи оцінювання ефективності інвестиційних проєктів;
- функціонально-вартісний аналіз, калькулювання собівартості та програми скорочення витрат.

Щоб опанувати метод оперативного контролінгу слід насамперед ознайомитися з принципами маржинального аналізу, який лежить в основі не лише визначення точки беззбитковості, а й більшості методик оперативного контролінгу та управлінського обліку: визначення сум покриття (постійних витрат), оптимізація ціноутворення та аналіз знижок, калькулювання за змінними витратами та функціонально-вартісний аналіз, прийняття альтернативних рішень (рішень про аутсорсинг, необхідність розширення виробництва, пошук вузьких місць, аналіз ресурсних обмежень, ефективності окремих видів продукції чи напрямів діяльності (бізнес-одиниць).

Далі доцільно послідовно та більш ретельно розглянути перелічені та додатково **використовувані методики**:

- аналіз співвідношення «витрати—обсяг—прибуток», визначення точки беззбитковості, зокрема й в умовах багатопродуктового виробництва, здійснення аналізу чутливості прибутку до зміни основних факторів впливу;

- проведення багатоступеневого маржинального аналізу з визначенням сум покриття постійних витрат на рівні продукції, підрозділу, підприємства;

- аналіз виникаючих на підприємстві вузьких місць і особливості планування виробництва за умови їх наявності чи відсутності, управління якістю (слід самостійно розглянути методи «операційного менеджменту» в сфері забезпечення та контролю якості, оптимізації виробничого процесу);

- оптимізація обсягів замовлень, розмірів партій продукції, сфер збуту, АВС- та XYZ-аналіз;

- диференціальний аналіз і прийняття альтернативних управлінських рішень (розширення чи скорочення (ліквідацію) певного сегмента діяльності; виробляти чи купувати окремі компоненти продукції; продавати чи обробляти далі; рішення про спеціальні замовлення, оптимальне використання обмежених ресурсів, рішення про ціноутворення);

- калькулювання за змінними витратами, функціонально-вартісний аналіз в системі контролінгу; аналіз фінансово-економічних показників діяльності, ефективності інвестицій; аналіз фінансової структури підприємства, управління за відхиленнями, використання гнучких бюджетів (див. докладніше тему «Бюджетування на підприємстві»).

Оперативний та стратегічний контролінг не повинні бути жорстко розділені, оскільки між обома сферами існує тісний взаємозв'язок: оперативне планування залежить від стратегічного і, своєю чергою, надає імпульси для зміни стратегічної спрямованості розвитку підприємства.

Отже, завданням керівників і контролерів є застосування відповідного інструментарію для вирішення конкретних питань і проблем, пов'язаних з функціонуванням розвитком підприємства та його структурних підрозділів. Вони повинні володіти методами як стратегічного, так і оперативного контролінгу, уміти обрати найефективніші технології аналізу, планування та контролю, визначати можливі наслідки реалізації розроблених заходів з метою формування єдиного контуру управління. Чим краще та послідовніше використовуються окремі інструменти контролінгу, тим дієвішим буде контролінг на підприємстві.



## 6.2. Термінологічний словник

☞ *ABC-аналіз* — аналіз виробничих підрозділів залежно від їх внеску в дохід (не плутати з функціонально-вартісним аналізом).

☞ *Альтернативні рішення* — це рішення про розширення чи скорочення (ліквідацію) певного сегмента діяльності; виробляти чи купувати окремі компоненти продукції (аутсорсінг); продавати чи обробляти далі; рішення про спеціальні замовлення; використання вільних потужностей; використання обмежених ресурсів (одиничні та комплексні обмеження); ціноутворення.

☞ *Аналіз вартісного ланцюжка (Value Chain Analysis)* — це метод стратегічного аналізу, який застосовують для визначення конкурентних переваг підприємства та кращого розуміння його зв'язків з постачальниками, замовниками та іншими підприємствами галузі.

☞ *Аналіз відхилень* — основний інструмент оцінювання діяльності центру витрат. Поточний контроль та аналіз відхилень дають змогу своєчасно переналагодити систему управління виробництвом: менеджер має можливість будь-якої миті впливати на процеси, що відбуваються, не чекаючи закінчення періоду, на який були розроблені цілі й критерії їх виконання.

☞ *Аналіз розривів (gap analysis)* — методика стратегічного контролінгу, за якої ефективність стратегії підприємства визначається розривом між стратегічним планом і реальними можливостями підприємства.

☞ *Аналіз чутливості прибутку (Sensitivity Analysis)* — визначення впливу на прибуток зміни витрат, ціни та обсягу продажів. **Аналіз чут-**



**ливості** передбачає оцінювання впливу певних змінних (ціни одиниці продукції, розміру питомих і сукупних постійних і змінних витрат) на точку беззбитковості й похідні від неї показники.

☞ *Бенчмаркінг (benchmarking)* — метод сучасного менеджменту, за допомогою якого компанія проводить порівнянню свою діяльність з практикою інших компаній з метою здійснення конкретних змін, що діє можливість поліпшити діяльність компанії та підвищити її конкурентоспроможність.

☞ *Вартісний ланцюжок (Value Chain)* — це послідовність різних видів діяльності, що утворюють вартість для споживачів (замовників).

☞ *Виробляти чи купувати (аутсорсинг)* — рішення, пов'язане з розглядом існуючої альтернативи: виробляти самостійно окремі компоненти продукції (комплектуючі, деталі) чи купувати їх у зовнішніх постачальників.

☞ *Диференціальний аналіз (Differential Analysis)* — визначення та порівняння диференціальних доходів і витрат для прийняття управлінських рішень.

☞ *Запас міцності (Margin of Safety)* — величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг продажів перевищує беззбитковий обсяг. Запас фінансової міцності характеризує різницю між досягнутим (запланованим) обсягом реалізації та обсягом реалізації, який забезпечує беззбитковість господарської діяльності (поріг рентабельності). По суті, він показує, наскільки може скоротитись обсяг реалізації (в абсолютному та відносному виразі), перш ніж компанія зазнає реальних збитків.

☞ *Контролінг інвестицій* — система моніторингу, оцінювання та контролю інвестиційних проектів з метою обґрунтування управлінських рішень, що дають змогу якнайкраще досягти поставлених цілей.

☞ *Концепція «точно в строк»* — управлінський принцип, що сприяє зменшенню кількості товарно-матеріальних запасів шляхом забезпечення стабільного виробничого процесу та передбачає мінімізацію тривалості виробничого циклу поряд з його постійним удосконаленням.

☞ *Маржинальний дохід* — це проміжний результат діяльності підприємства, за допомогою якого можна визначити ефективність і потенціал об'єкта аналізу (продукт, послуга, центр відповідності, напрям бізнесу). *Маржинальний дохід* — це різниця між доходом від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) та змінними витратами підприємства.

☞ *Межа рентабельності* — вартісна оцінка точки беззбитковості (точка беззбитковості в грошовому виразі).

☞ *Оптимальне використання обмежених ресурсів* — це рішення, спрямоване на складання виробничої програми, яка забезпечить максимізацію прибутку за умов наявних обмежень. За наявності лише одного

обмеження аналіз оптимального використання ресурсів підприємства ґрунтується на показнику маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника. За наявності кількох обмежень аналіз здійснюється за допомогою лінійного програмування.

♣ *Прийняття рішення (Decision Making)* — це цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів такої дії, яке забезпечує досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми.

♣ *Рішення «продавати чи обробляти далі»* — рішення, пов'язане з можливістю реалізації продукції на певній стадії її виробництва або продовження обробки, що забезпечить нові риси та функції продукції, з метою отримання додаткового прибутку.

♣ *Рішення про спеціальні замовлення* — пропозиція на разовий продаж продукції/послуг за ціною, нижчою за звичайну, або навіть за собівартістю.

♣ *Рішення щодо ціноутворення* — у короткостроковому періоді встановлення ціни пов'язане з визначенням релевантних витрат, оптимального співвідношення ціни та обсягу реалізації й корегуванням комбінації й обсягу продажів в умовах конкуренції.

♣ *Розширення або скорочення сегмента* — рішення про розширення чи скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на підставі аналізу їх прибутковості (ґрунтується на калькулюванні змінних витрат, визначенні прямих і загальних постійних витрат, зіставленні маржинального доходу).

♣ *Точка беззбитковості* ситуація, коли сукупний дохід від реалізації продукції (проекту) підприємства дорівнює сукупним поточним витратам, тобто прибуток/збиток дорівнює нулю.

♣ *Фактор операційного важеля* — показник, який характеризує зміну прибутку залежно від зміни виручки від реалізації (обсягу реалізації продукції).

♣ *Функціонально-вартісний аналіз* — метод систематичного техніко-економічного дослідження об'єкта (виріб, процес, структура), спрямований на підвищення ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів з метою розвитку його корисних функцій. Він забезпечує оптимізацію співвідношення між суспільно необхідними споживчими якостями об'єкта та витратами на його створення й експлуатацію.

♣ *Цільова ціна* — очікувана ціна продукту (послуги), яку готові заплатити за нього потенційні покупці.

♣ *CVP-аналіз* — аналіз співвідношення «витрати—обсяг—прибуток» (Cost-Volume-Profit). Метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою визначення: обсягу продажів, що забезпечує відшкодування всіх витрат й отримання бажаного прибутку; розміру прибутку за певного обсягу продажів; впливу зміни розміру витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства; оптимальної структури витрат.



### 6.3. Список рекомендованих джерел

1. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2004. — 704 с.
2. *Дайле А.* Практика контролінга: Пер. с нем. / Под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 336 с.
3. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студ. вузов: Пер. с англ. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит, 2003. — 774 с.
4. *Дугіна С. І.* Маркетингова цінова політика: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2005. — 393 с.
5. Контролінг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янюк та ін. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.
6. Контролінг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ, 2003.
7. *Петренко С. Н.* Контролінг: Учебное пособие. — К.: Эльга, Ника-центр, 2004. — 328 с.
8. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет. — М.: Олимп-Бизнес, 2002. — 462 с.
9. *Фольмут Х. И.* Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред М. Л. Лукашевича и др. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 187 с.
10. *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Ред. А. А. Турчак. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.



### 6.4. План семінарського/практичного заняття

1. Інструментарій стратегічного контролінгу.
2. Методичний апарат оперативного контролінгу.
3. Маржинальний аналіз і розрахунок сум покриття.
4. Аналіз «витрати—обсяг—прибуток», точка беззбитковості та аналіз чутливості.
5. Прийняття альтернативних управлінських рішень.
6. Практика використання бенчмаркінгу, ABC- та XYZ-аналізу.



## 6.5. Навчальні завдання для аудиторної роботи студентів

### *Питання для дискусій*

☛ Методики та підходи яких суміжних сфер менеджменту використовує контролінг? Охарактеризуйте взаємозв'язок системи контролінгу з іншими управлінськими підсистемами підприємства.

☛ Спільні риси й відмінності стратегічного контролінгу та стратегічного менеджменту.

☛ Сучасні тенденції, фактори зміни пріоритетів і напрями вдосконалення інструментарію контролінгу.

☛ Практика та особливості застосування стратегічного й оперативного контролінгу вітчизняними та зарубіжними підприємствами.

☛ Види, переваги та обмеження бенчмаркінгового аналізу. Чи можна його використовувати на оперативному рівні планування?

☛ У чому полягає взаємозв'язок стратегічного та оперативного контролінгу?

☛ Найбільш важливі цілі та завдання оперативного контролінгу. Управлінська проблема вибору між рівнем ризику та високим прибутком.

☛ Управління якістю — пріоритет оперативного чи стратегічного контролінгу. Наведіть аргументи «за» та «проти» кожного з них.

☛ Маржинальний доход — необхідність обчислення та сфери застосування.

☛ Яка головна мета аналізу «витрати—обсяг—прибуток». У чому переваги графічного відображення їх взаємозв'язку (які є види графіків)?

☛ Як обчислювати та використовувати фактор операційного важеля та показник запасу міцності (коефіцієнт безпеки).

☛ Використання принципу релевантності витрат для прийняття альтернативних управлінських рішень. Переваги, недоліки та обмеження диференціального аналізу.

☛ Оптимізація процесів ціноутворення, обґрунтування знижок з використанням маржинального аналізу.

## Ділові ігри, кейси, ситуації

### Завдання № 6.1

#### Кейс «Прикрий випадок»

Сонячним весняним ранком ви розпочали свою діяльність в компанії, яка швидко розвивається та зростає. Першим вашим дорученням було закінчити аналіз одного з продуктів компанії й представити на засіданні Ради директорів, яке відбудеться сьогодні. Після завершення аналізу ви відклали свій «паркер» і з задоволенням потягнулися. При цьому ви зачепили склянку з водою, яка впала на папери з розрахунками, і більшість ваших записів неможливо розібрати. Залишилися лише такі дані:

#### ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА БЕРЕЗЕНЬ

Стаття	Разом, грн	На одиницю, грн	Відсоток
Продажі	?	?	100 %
Змінні витрати	?	?	?
Маржинальний дохід	?	?	?
Постійні витрати	?		
Прибуток	?		

Точка беззбитковості в:

- натуральних одиницях;
- грошових одиницях 180 000.

Коефіцієнт запасу міцності 20 %.

Фактор операційного важеля.

Наведені нижче розрахунки ґрунтувалися на фактичних результатах діяльності за березень. Бюджетний звіт про прибуток для цього продукту за квітень має такий вигляд:

#### БЮДЖЕТНИЙ ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА КВІТЕНЬ

Стаття	Разом, грн	На одиницю, грн	Відсоток
Продажі (33 000 одиниць)	?	?	100 %
Змінні витрати	?	?	?
Маржинальний дохід	?	?	?
Постійні витрати	?		
Прибуток	40 500		

На довершення вийшов з ладу ваш комп'ютер, але ви пам'ятаєте, що в квітні планувалося збільшити продажі на 10 % порівняно з березнем. Крім того, ви згадали, що прибуток у березні становив 27 000 грн.

Загальні постійні витрати, ціна за одиницю та змінні витрати за одиницю плануються в квітні на рівні березня.

До засідання Ради директорів залишилась година.

Необхідно:

відновити дані для аналізу до початку засідання Ради директорів.

### Завдання № 6.2

#### Кейс «Рибне місце»

Капітан комерційного риболовецького судна має прийняти рішення про місце вилову кети. Він має три можливі райони та інформацію про вплив вітру на улов:

Район лову	Улов (кг) за напрямком вітру з			
	півночі	сходу	заходу	півдня
Біла пляма	240	160	120	40
Чорні рифи	100	80	380	100
Банка Грога	60	100	160	280

У звичайний день цієї пори року відтепер дме з півночі 30 % часу, зі сходу — 10 %, із заходу — 40 %, з півдня — 20 %.

Необхідно:

1) розрахувати за зазначених умов очікуваний улов у кожному районі й дати капітанові рекомендацію;

2) припустимо, що капітан має змогу отримати точний метеопрогноз про напрямок вітру. Якщо ціна реалізації кети 95 грн за кілограм, то яку максимальну суму можна заплатити за точний прогноз погоди?

### Завдання № 6.3

#### Ситуація. «Рив'єра»

Фінансовий рік невеличкого курортного готелю «Рив'єра» починається в травні та завершується в квітні наступного року. Для зручності — період травень — жовтень називатиметься літнім

періодом, а період з листопада по квітень — зимовим. Бюджет готелю на рік має вигляд, тис. грн:

Показник	Літній період	Зимовий період	Разом
Доход	300	100	400
Змінні витрати	(100)	(40)	(140)
Постійні витрати	(80)	(80)	(160)
Прибуток (збиток)	120	(20)	100

Виходячи з інформації про надходження замовлень, можна зробити висновок про те, що за період до серпня (включно) дохід становитиме 180 000 грн, а змінні витрати — 60 000 грн. Постійні витрати залишаються на запланованому рівні.

Прогноз замовлень на вересень—жовтень передбачає дохід 60 000 грн, а прогноз доходу на весь зимовий період — 50 000 грн.

Для поліпшення справ пропонуються дві стратегії:

1. Закрити готель на зимовий період і передати клієнтів сусіднім готелям. У цьому разі готель отримає комісійні в розмірі 20 %. Постійні витрати зберігаються на запланованому рівні.

2. Створити умови для розвитку та залучення клієнтів, запропонувати нові види послуг шляхом інвестицій у розмірі 10 000 грн. У цьому разі дохід за вересень—жовтень може сягнути 90 000 грн, а в зимовий період — 80 000 грн.

*Необхідно:*

дати оцінку фінансового становища готелю та запропонованих стратегій й допомогти керівництву зробити найкращий вибір.



## 2.1.6. Навчальні завдання для самостійної роботи студентів

### 1. Вправи, приклади, задачі

**Вправа.** Необхідно дати визначення одному з нижче наведених понять (за формою прикладу додатку А), використовуючи не менше трьох літературних джерел:

- ✓ альтернатива;
- ✓ вартісний ланцюжок;
- ✓ бенчмаркінг;
- ✓ аутсорсинг;
- ✓ операційний важіль.

**Вправа 6.4.** ВАТ «Крига» має постійні витрати в сумі 110 000 грн, змінні витрати на одиницю — 4 грн, коефіцієнт маржинального доходу — 20 %.

*Необхідно визначити:*

- 1) ціну одиниці продукції підприємства та маржинальний дохід на одиницю;
- 2) обсяг продажів, потрібний для отримання операційного прибутку 50 000 грн.

**Вправа 6.5.** Компанія має коефіцієнт маржинального доходу 45 % і повинна реалізувати 30 000 одиниць продукції за ціною 48 грн, щоб бути беззбитковою.

*Необхідно обчислити:*

- а) загальні постійні витрати;
- б) змінні витрати на одиницю.

**Вправа 6.6.** Діяльність підприємства характеризується такими даними:

Показник	За одиницю продукції, грн	На весь обсяг, грн
Обсяг реалізації (6000 од.)	12	72 000
Змінні витрати	7	42 000
Постійні витрати	20 000 грн	

*Необхідно:*

- побудувати графік беззбитковості, що показує точку беззбитковості, запас міцності та рівень маржинального доходу;
- подати графічно рівень валового та чистого прибутку;
- побудувати графік прибутку й обсягу виробництва;
- вказати, для яких цілей призначений кожний з цих графіків;
- зазначити недоліки аналізу беззбитковості.

**Вправа 6.7.** Виробнича собівартість одиниці продукції підприємства становить 70 грн (зокрема змінні витрати — 49 грн), а її ціна — 105 грн. Підприємство отримало спеціальне замовлення на виробництво й реалізацію 1000 одиниць продукції за ціною 63 грн. У разі прийняття замовлення та наявності вільної потужності прибуток підприємства:

- а) зросте на 14 000 грн;
- б) зменшиться на 7000 грн;
- в) зросте на 18 000 грн;
- г) зменшиться на 14 000 грн.

**Вправа 6.8.** Виробнича собівартість деталей, які виготовляє підприємство становить 9,4 грн (зокрема постійні витрати — 3,8 грн). Інше підприємство пропонує постачати ці деталі за ціною 7 грн. За-



гальні витрати першого підприємства на одну деталь у разі її придбання становлять:

- а) 5,6 грн; б) 7 грн; в) 10,8 грн; г) 13,2 грн.

**Вправа 6.9.** Завод виготовляє 5000 од. продукції за квартал. Ціна одного виробу — 12 грн, змінні витрати на одиницю — 8 грн. Якщо припинити виробництво цієї продукції, то в разі скорочення постійних витрат на 16 000 грн прибуток підприємства:

- а) зросте на 36 000 грн; б) зменшиться на 20 000 грн; в) зросте на 4000 грн; г) зменшиться на 4000 грн.

**Вправа 6.10.** Нижче наведено витрати підприємства на одиницю продукції:

змінні виробничі витрати — 360 грн;

розподілені постійні виробничі витрати — 180 грн;

змінні витрати на збут — 120 грн;

розподілені постійні витрати на збут і управління — 150 грн.

Якщо націнка на одиницю продукції становить 150 % змінних витрат, тоді ціна одиниці продукції дорівнюватиме:

- а) 720 грн; б) 1050 грн; в) 1200 грн; г) 930 грн; д) 1300 грн.

### Задача 6.11

Ціна одиниці продукції — 60 грн, а витрати підприємства, пов'язані з її виробництвом і реалізацією, становлять, грн:


Стаття витрат	Змінні витрати на одиницю	Постійні витрати на місяць
Основні матеріали	8	—
Основна зарплата	18	—
Загальновиробничі витрати	8	6120
Адміністративні витрати	6	2784
Витрати на збут	4	696
<b>Разом</b>	<b>44</b>	<b>9600</b>

*Необхідно:*

1) обчислити точку беззбитковості й побудувати графік беззбитковості;

2) визначити, який прибуток матиме підприємство в разі продажу 1000 од. продукції;

3) розрахувати, який обсяг продажів необхідний для отримання прибутку 70 400 грн.

 *Рекомендації до розв'язання:* цільовий обсяг виробництва для отримання запланованого прибутку можна визначити, склавши рівняння розрахунку операційного прибутку, прийнявши обсяг за невідоме, або за формулою цільового прибутку.

### Задача 6.12

Компанія виготовляє гідрокостюми. Нижче наведено прогноз її прибутку на прогнозний рік, грн.:

Продаж (160 000 од.)	1 600 000
Витрати:	
змінні	400 000
постійні	600 000
Прибуток	600 000

Виходячи з наведених даних, *необхідно*:

4) обчислити точку беззбитковості компанії в грошових одиницях;

5) розрахувати запас міцності (економічної безпеки) компанії;

6) визначити фактор операційного важеля;

7) визначити дохід від продажу, необхідний для отримання прибутку в сумі 900 000 грн.

*Рекомендації до розв'язання:* розрахунки проводити з використанням коефіцієнта маржинального доходу.

### Задача 6.13

Є такі дані про діяльність компанії:

Змінні витрати на одиницю продукції, грн	Значення
прямі витрати матеріалів	15,00
прямі витрати на оплату праці	4,50
виробничі накладні витрати	3,00
<b>Разом</b>	<b>22,50</b>
<b>Постійні витрати, грн</b>	
виробничі постійні накладні витрати	135 000
постійні витрати на збут	45 000
Ціна за одиницю, грн.	58,5
Нормальна виробнича потужність на рік, од.	40 000
Податок на прибуток	25 %

*Необхідно визначити:*


1) якою є точка беззбитковості для продукції компанії (у натуральних одиницях)?

2) який чистий прибуток (збиток) отримає компанія, якщо реалізує 40 000 од. за рік?

3) яку кількість продукції слід реалізувати, щоб отримати чистий прибуток:

- 42 000 грн;
- 20 % обсягу продажу;
- 8,40 грн на одиницю?

4) Визначити чистий прибуток за зростання ціни на 2 % і зниженні обсягу продажів на 5 %.

 *Рекомендації до розв'язання:* для виконання третього пункту завдання слід скласти рівняння, у якому прибуток обчислюється як виручка від реалізації продукції мінус витрати, правильно визначивши невідомий чинник. Звернути увагу на показник чистого прибутку (врахувати розмір податку).

#### **Задача 6.14**


Кафе реалізує два види комплексної страви: «Еники» та «Беники». Нижче наведено кошторис кафе на наступний рік:

Показник	Страва	
	<i>Еники</i>	<i>Беники</i>
Ціна реалізації, грн	2,5	3,5
Змінні витрати, грн	1,5	2,0
Маржинальний дохід, грн	1,0	1,5
Обсяг продажу, од.	120 000	60 000

Постійні витрати кафе заплановано в сумі 160 000 грн.

*Необхідно обчислити:*

- 1) запланований операційний прибуток;
- 2) точку беззбитковості для кожної страви;
- 3) запас міцності.

 *Рекомендації до розв'язання:* за умов наявності асортименту розрахунок проводиться з використанням середньозваженого маржинального доходу.

### Задача 6.15

Вихідні дані про діяльність компанії:

Показники	Значення, грн
Ціна реалізації	6
Змінні витрати на одиницю продукції	2
Постійні витрати	100 000

Плановий річний прибуток становить 50 000 грн.

*Необхідно* провести аналіз чутливості за умови, що:

- унаслідок скорочення платоспроможного попиту очікується зниження обсягів виробництва до 30 000 од.;

- можливим є зростання змінних витрат на одиницю продукції на 20 %;

- завдяки використанню системи прискореної амортизації можливим є зростання постійних витрат на 2000 грн;

- ймовірним є використання короткострокового банківського кредиту для часткового фінансування проекту, що зумовлює виплату відсотків у розмірі 1000 грн.

*Рекомендації до розв'язання:* необхідно розрахувати та порівняти зміну показників точки беззбитковості за різних умов, визначити приріст у відсотках. Розрахунок провести: а) змінюючи один фактор; б) за одночасної зміни всіх факторів.

### Задача 6.16

Підприємство № 1 виготовляє ремені безпеки. Підприємство № 2 хоче придбати 4000 ременів за ціною 6,4 грн за одиницю замість звичайної ціни 10 грн. Прийняття цього замовлення не збільшить витрати підприємства, що виробляє ремені, на збут.


Звіт про фінансові результати підприємства № 1 за попередній місяць, грн:

Показник	Сума
Обсяг продажів, 30 400 од.	304 000
Змінні витрати	
— виробничі	152 000
— на збут	66 000

*Закінчення табл.*

Показник	Сума
Маржинальний дохід	86 000
Постійні витрати:	
— виробничі	45 000
— інші	25 000
Операційний прибуток	16 000

*Необхідно:* визначити доцільність прийняття спеціального замовлення.


 *Рекомендації до розв'язання:* для вирішення задачі слід правильно поділити витрати на релевантні та нерелевантні, визначити диференціальний прибуток.

**Задача 6.17**

Спортивний клуб хоче закупити у компанії сто байдарок за ціною 1800 грн за одиницю, хоч звичайна ціна їх реалізації — 2400 грн. Бухгалтер компанії склав калькуляцію спеціального замовлення, наведену нижче.

Стаття витрат	Загальні витрати, грн	Витрати на од., грн
Основні матеріали	100 000	1000
Основна зарплата	36 000	360
Загальновиробничі витрати (60 % постійні витрати)	40 000	400
Витрати на збут (40 % — постійні витрати)	28 000	280
<b>Разом</b>	<b>204 000</b>	<b>2040</b>

*Необхідно:* визначити доцільність прийняття спеціального замовлення за умови, що а) у підприємства є вільні потужності для виконання замовлення; б) виробничі потужності компанії цілком завантажені й прийняття спеціального замовлення призведе до скорочення обсягу продажів тих байдарок, що продаються по 2400 грн.


 *Рекомендації до розв'язання:* за другої умови під час розрахунку диференціального прибутку слід визначити альтернативні витрати (втрачені можливості).

### Задача 6.18

Керівництво компанії стурбоване низьким прибутком і розглядає питання про закриття турбази № 1. Бухгалтер підготував такий аналіз для прийняття рішення, грн:

Показник	Турбаза № 1	Турбаза № 2	Турбаза № 3
Дохід від продажу	84 000	116 000	200 000
Змінні витрати	48 000	56 000	104 000
Маржинальний дохід	36 000	60 000	96 000
Постійні витрати:			
• на утримання бази	30 000	28 000	58 000
• загальні	14 000	22 000	36 000
Прибуток (збиток)	(8000)	10 000	2 000

*Необхідно:* визначити, чи варто закривати турбазу № 1, якщо це призведе до скорочення загальних постійних витрат на 7000 грн.


 *Рекомендації до розв'язання:* необхідно порівняти розмір втраченого маржинального доходу від закриття турбази з розміром компенсації цієї втрати завдяки зменшенню витрат на утримання бази та загальних постійних витрат. Визначити зміну та величину прибутку за нових умов діяльності.

### Задача 6.19

Магазин має такі результати діяльності за звітний період, тис. грн:

Стаття	Секції			Разом
	Взуття	Одяг	Канцтовари	
Продаж	2000	1600	200	3800
Змінні витрати	1600	1120	120	2840
Маржинальний дохід	400	480	80	960
<b>Постійні витрати</b>				
На утримання секцій	300	200	30	530
На утримання магазину в цілому	120	200	40	360
Операційний прибуток (збиток)	-20	80	10	70

*Необхідно:* визначити, чи варто й далі утримувати секцію взуття, якщо: а) ліквідація секції взуття не призведе до скорочення загальногосподарських витрат магазину, а її площа секції не буде використана для реалізації інших товарів; б) площу, вивільнену в результаті ліквідації секції взуття, буде використано для розширення секції одягу, що забезпечить зростання продажу на 1000 тис. грн, але вимагатиме додаткових постійних витрат у сумі 140 тис. грн.

 *Рекомендації до розв'язання:* для прийняття рішення слід порівняти втрату маржинального доходу від закриття секції з розміром компенсації цієї втрати (завдяки зменшенню постійних витрат або/і зростанню маржинального доходу від роботи іншої секції). За другої умови зростання маржинального доходу секції одягу визначати через коефіцієнт маржинального доходу.


### **Задача 6.20**

Завод виробляє вентилятори й усі деталі забезпечує власне виробництво. Однак керівництво отримало пропозицію придбати електродвигуни для вентиляторів за ціною 24 грн за одиницю.

Собівартість виробництва 3000 електродвигунів власними силами, грн:

Прямі матеріали	16 000
Пряма зарплата	27 500
Змінні накладні витрати	14 000
Постійні накладні витрати	80 000

*Необхідно визначити:* чи варто заводу приймати пропозицію, якщо припинення виробництва електродвигунів дасть можливість скоротити постійні витрати на 21 300 грн, а також використати вільну виробничу потужність для виробництва іншої продукції, що забезпечить збільшення прибутку на 22 500 грн.

 *Рекомендації до розв'язання:* для прийняття рішення необхідно порівняти релевантні витрати підприємства на виробництво електродвигунів і витрати на їх придбання в зовнішнього постачальника.

### Задача 6.21

Спеціалізований цех з ремонту котельного обладнання виготовляє продукцію «Х» для ТЕС. Потреба в продукції становить 32 од. А розрахунок собівартості одиниці продукції наведено нижче:

Показник	Сума, грн
Прямі матеріали	2369
Пряма зарплата	738
Амортизація спеціального устаткування	1740
Загальновиробничі витрати	476
Разом	5324

Постачальник пропонує аналогічну продукцію за ціною 4900 грн.

*Необхідно:* визначити, чи варто приймати пропозицію.

*Рекомендації до розв'язання:* слід порівняти релевантні витрати підприємства на виробництво продукції та витрати на їх придбання в зовнішнього постачальника.

### Задача 6.22

Фабрика виробляє три види іграшок супер-героїв: «Супермен», «Бетмен», «Людина-павук», про які є така інформація, грн:

Показник	Виріб		
	«Супермен»	«Бетмен»	«Людина-павук»
Ціна	50	30	62,5
Витрати:			
прямі витрати на оплату праці	24	12	30,0
прямі витрати на матеріали	4,5	4	8
змінні накладні витрати	305	2	4,5

Попит на продукцію фабрики перевищує її потужність. Тому керівництво розглядає питання щодо виробничої програми на наступний місяць. Ставку оплати праці робітників на фабриці встановлено в розмірі 6 грн за годину, а місячна потужність — 8000 год. праці.



*Необхідно:*

Скласти оптимальну виробничу програму фабрики на наступний місяць, що забезпечить отримання максимального маржинального доходу.



*Рекомендації до розв'язання:* слід обрати виріб, який забезпечує максимальний маржинальний дохід за годину.

### **Задача 6.23**

Компанія впроваджує у виробництво новий продукт і має намір обґрунтувати його ціну.

Підготовлено таку інформацію:

змінні виробничі витрати на одиницю — 20 грн;

змінні витрати на збут на одиницю — 4 грн;

постійні виробничі витрати — 800 000 грн;

постійні витрати на збут — 600 000 грн;

інвестиції для виробництва нового продукту — 2 000 000 грн;

мінімальна норма прибутковості інвестицій — 18 %;

податок на прибуток — 25 %.

Компанії невідомо, скільки продукції вона може реалізувати за рік, однак прогнозується, що обсяг продажів залежатиме від ціни. Отже, необхідно визначити, яку ціну слід встановити за різних обсягів продажів.

*Необхідно:*

1) Визначити ціну нового продукту за наступних обсягів продажу: а) 40 000 од.; б) 60 000 од.; в) 80 000 од.

2) Для кожного з цих обсягів продажу обчислити відсоток націнки на підставі змінних витрат (маржинального аналізу).



*Рекомендації до розв'язання:* скласти рівняння «обсяг—витрати—прибуток», прийнявши ціну за невідоме, та визначити ціну за різних обсягів реалізації. Націнка визначається шляхом порівняння розміру постійних витрат і прибутковості інвестицій з розміром змінних витрат (окремо для трьох варіантів реалізації).

### **Задача 6.24**


Керівництву ВАТ «Вектор» надійшла пропозиція від компанії-споживача на розміщення замовлення щодо випуску нового виду продукції в розмірі 3000 одиниць. Рівень використання потужності на акціонерному товаристві відповідає нормативному,

тому для виконання замовлення необхідно зменшити обсяги продукції, яка вже випускається.

Вихідні дані для прийняття рішення такі:

ціна одиниці продукції, що випускається — 137 грн, нової — 161 грн, змінні витрати відповідно 62 і 105 грн, витрати праці на виробництво — 5,5 і 4,2 год.

*Необхідно:* визначити, чи є економічно доцільним виробництво нової продукції та нижню межу ціни нової продукції, за якою вигідно прийняти замовлення.

 *Рекомендації до розв'язання:* визначити маржинальний дохід, який отримало б підприємство в разі виробництва старого виду продукції, використовуючи час (витрати праці), який дається на виконання замовлення на нову продукцію. Скласти рівняння, зафіксувавши попередній рівень маржинального доходу та прийнявши ціну за невідоме.

### Задача 6.25

Компанія «Гарант» виробляє міксери, які експортує в різні країни. У розрахунковому періоді вона планує такі обсяги експорту та ціни:

Країна	Обсяг експорту, тис. од.	Ціна, у. о.
Казахстан	600	20
Сирія	200	25
Єгипет	400	26
Туніс	300	24

Виробнича потужність компанії дає змогу випускати 2 млн од. продукції. У разі збільшення обсягу виробництва на 5 % умовно-постійні витрати зростають на 1 %. Змінні витрати на виробництво 1 міксера становлять 14 у. о., а постійні річні витрати за звітний період — 6200 тис. у. о.

Маркетингові дослідження показали, що є можливість експортувати додатковий обсяг продукції до Мексики.

Працівникам служби контролінгу необхідно обґрунтувати управлінське рішення щодо встановлення граничної ціни

експорту до цієї країни, виходячи з критерію економічної доцільності: мінімальний прибуток на одиницю продукції на рівні 5 у.о.



*Рекомендації до розв'язання:* необхідно провести розрахунок, склавши рівняння з фіксованим розміром прибутку та невідомим рівнем ціни. Порівняти результати з політикою експортних цін в інші країни.



## 6.7. Тестові завдання для самоперевірки знань

1. Якщо одночасно збільшуються постійні та змінні витрати на одиницю, тоді точка беззбитковості:

- a) збільшується;
- b) зменшується;
- c) не змінюється;
- d) не залежать від номенклатури продукції;
- e) вплив неможливо визначити з наявної інформації.

2. Які з наведених нижче питань є релевантними в разі прийняття рішення «виробляти чи купувати»:

- a) чи задовольняє підприємство якість продукції постачальника;
- b) чи забезпечить постачальник своєчасну доставку деталей;
- c) як довго постачальник зберігатиме встановлену ціну;
- d) усі наведені вище питання є релевантними?

3. У разі обмеженої кількості машино-годин слід виробляти продукцію, яка:

- a) має найбільший маржинальний доход на одиницю;
- b) має найбільший коефіцієнт маржинального доходу;
- c) потребує меншої кількості машино-годин;
- d) забезпечує найбільший маржинальний доход на 1 машино-годину.

4. Приймаючи рішення щодо скорочення сегмента, слід розглядати:

- a) усі витрати, що змінюються;
- b) лише змінні витрати;
- c) усі витрати, що залишаються незмінними;
- d) усі витрати.

5. Диференціальний аналіз передбачає виявлення витрат і доходів, які:

- a) однакові для альтернативних рішень;
- b) різні для альтернативних рішень;
- c) усіх без винятку, якщо вони матимуть місце;
- d) немає правильної відповіді серед наведених вище.

6. Метод АВС передбачає використання:

- a) диференціального аналізу;
- b) матричного аналізу;
- c) бенчмаркінгового аналізу;
- d) аналізу за принципом Парето.

7. Яке твердження відносно показника операційного важеля є правильним:

- a) чим більший розмір постійних витрат, тим більший відсоток зростання прибутку за зростання обсягу продажів;
- b) чим більший розмір змінних витрат, тим більший відсоток зростання прибутку за зростання обсягу продажів;
- c) співвідношення постійних і змінних витрат не позначається на зростанні прибутку за зростання обсягу продажів;
- d) чим більший показник плеча операційного важеля, тим менший ризик підприємства?

8. Точка беззбитковості для багатоприбуткового виробництва визначається з використанням:

- a) показника маржинального доходу на одиницю продукції;
- b) показника середньозваженого маржинального доходу;
- c) показника загального маржинального доходу;
- d) показника коефіцієнта маржинального доходу.

9. Аналіз за методом XYZ — це аналіз ресурсів, які споживаються підприємством:

- a) так;
- b) ні;
- c) лише адміністративних ресурсів;
- d) лише ресурсів, які споживаються впродовж декількох виробничих циклів.

10. Чи оперує стратегічний контролінг методом сценаріїв:

- a) так;
- b) ні;
- c) метод використовується і стратегічним, і оперативним контролінгом?

## **Тема 7. ЕКСПЕРТНА ДІАГНОСТИКА ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ**

---



### **7.1. Методичні поради до вивчення теми**

Діагностика поточного стану діяльності підприємства як основна передумова успішного впровадження системи контролінгу дає можливість сформулювати прогноз його розвитку та майбутній стан підприємства без контролінгу. За допомогою експертної діагностики можна визначити економічний ефект від упровадження контролінгу, під час дослідження якого варто враховувати не лише економію загальних витрат чи підвищення доходів підприємства, а й вартість самого впровадження системи.

Вивчення цієї теми слід починати з визначення економічної сутності діагностики та встановлення основної відмінності між цим поняттям та аналізом.

Досвід компаній дав можливість сформулювати повну схему проведення діагностики підприємства під час впровадження контролінгу, яка складається з кількох етапів. Наведемо їх:

1. Оцінювання поточного стану підприємства.
2. Прогнозування майбутнього стану підприємства «без упровадження контролінгу»: визначення основних показників.
3. Моделювання майбутнього стану підприємства «після впровадження контролінгу»: визначення основних показників.
4. Оцінювання вартості впровадження системи контролінгу.
5. Порівняння спрогнозованих основних показників «без контролінгу» та «з контролінгом». Визначення економічного ефекту від упровадження контролінгу.

Діагностика спрямована на виявлення головних показників і характеристик діяльності підприємства, оцінка й прогнозування яких і стане основою економічного обґрунтування впровадження системи контролінгу на підприємстві.

Під час моделювання майбутнього стану підприємства та оцінювання доцільності впровадження на ньому контролінгу слід враховувати тільки релевантні ключові показники (які змінюються залежно від того, чи буде впроваджено систему контролінгу). Нерелевантні показники не аналізуються під час визначення економічної ефективності.

У діагностиці основними об'єктами аналізу є:

- результати діяльності підприємства за період і його теперішній стан;

- основні бізнес-процеси підприємства.

Фінансові показники не є головним інструментарієм діагностики, їх динаміка визначається тільки на заключній стадії. Засоби фінансової діагностики такі:

- безпосереднє використання даних фінансової звітності;

- горизонтальний (абсолютне та процентне співвідношення основних статей звітності) та вертикальний (відносне вираження всіх даних фінансових звітів) аналіз фінансової звітності;

- використання фінансових показників (коефіцієнтів).

Інструментарій фінансової діагностики дає можливість сформувати принцип порівнянності. Існує два види показників для зіставлення: показники даного підприємства за попередні періоди часу та аналогічні показники інших підприємств (підприємств-конкурентів).

Результати діагностики мають відповідати на такі запитання:

- як змінився стан підприємства порівняно з попередніми періодами?

- наскільки успішно підприємство працює порівняно з конкурентами?

Послідовність аналізу фінансових показників не важлива при проведенні діагностики, на відміну від правильної їх інтерпретації. За цією ознакою побудовано структуру фінансових показників підприємства. Їх можна упорядковувати за ознакою операційної діяльності як головного фокуса підприємства з урахуванням ринкової орієнтації. У акціонерних товариствах відкритого типу за умови розвинутого ринку цінних паперів важливо аналізувати так звані ринкові показники (прибуток на одну акцію, коефіцієнт дивідендних виплат та ін.).

Проведення експертної діагностики потребує не тільки визначення структури фінансових показників, а й урахування часового її аспекту. Регламент діагностики підприємства, що є найбільш прийнятним, це той, за якого:

- один раз на рік здійснюється фундаментальна діагностика з використанням усього діагностичного інструментарію;

- щомісяця оцінюється обмежена кількість показників (моніторинг діяльності підприємства), до яких обов'язково включається показник валової прибутковості, який слід моніторити якнайчастіше.

Ще одним принципом фінансової діагностики є **принцип завершеності**, а саме необхідність формування лаконічних, конструктивних, спрямованих на поліпшення діяльності підприємства висновків за результатами раніше проведених робіт. Методом такого подання результатів може слугувати SWOT-аналіз.

Для проведення якісного аналізу стану підприємства можна застосовувати інструментарій, який ґрунтується на ранжуванні певних проблем підприємства за принципом аналізу фінансової звітності з додаванням трьох блоків: маркетингу, планування й загального управління стратегії підприємства.

Варто звернути увагу на особливості діагностики поточного стану підприємства, особливо на методику її проведення, що може бути використана за впровадження системи контролінгу. Вказаний вид діагностики складається з декількох етапів (з деталізацією за роботами):

1. Попередній скрінінг підприємства:
  - 1.1. Проведення інтерв'ю з топ-менеджментом підприємства.
  - 1.2. Анкетування ключових працівників підприємства.
2. Аналіз моделі бізнесу в розрізі зовнішніх зв'язків і бізнес-процесів.
  3. Аналіз наявної системи управління на підприємстві:
    - 3.1. Оцінювання структури управління підприємством:
      - 3.1.1. Аналіз стилю управління.
      - 3.1.2. Діагностика організаційної структури підприємства.
      - 3.1.3. Аналіз наявних інформаційних потоків і документообороту.
      - 3.1.4. Оцінювання відповідності формальної та неформальної структур підприємства.
    - 3.2. Вимірювання керованості підприємства.
    - 3.3. Оцінювання корпоративної культури.
  4. Аналіз стратегії підприємства.
  5. Аналіз фінансового стану підприємства.
    - 5.1. Оцінювання стану та ефективності використання основних фондів (засобів).
    - 5.2. Аналіз структури й ефективності використання оборотних коштів (оборотного капіталу).
    - 5.3. Аналіз фінансової стійкості.
    - 5.4. Аналіз платоспроможності та ліквідності підприємства.
    - 5.5. Дослідження рівня та структури собівартості кінцевої продукції (робіт, послуг).

## 6. Кадровий аудит.

6.1. Аналіз ефективності використання персоналу підприємства.

6.2. Оцінювання кадрового потенціалу підприємства.

6.3. Діагностика систем мотивації та стимулювання персоналу підприємства.

Етапи аналізу моделі бізнесу в розрізі зовнішніх зв'язків і бізнес-процесів:

- аналіз схеми бізнесу підприємства з відображенням основних виробничих зв'язків з постачальниками, споживачами, кредитором і головними виробничими процесами;

- опис бізнесу підприємства з вказівкою основних споживачів продукції, постачальників матеріалів і послуг, головних виробничих процесів.

Вказаний вид аналізу можна здійснювати за допомогою методики аналізу «ланцюжка вартості» як самого підприємства, так і контрагентів. Під час проведення другого етапу основну увагу слід приділити на опису бізнес-процесів підприємства верхнього рівня.

Методики опису бізнес-процесів поділяються на дві групи. Під час діагностики підприємства на етапі підготовки до впровадження контролінгу використовують методики першої групи, а безпосередньо на етапі впровадження — другої.

Здійснення аналізу існуючої системи управління на підприємстві необхідно починати з оцінювання структури управління підприємством.

Назвемо критерії, яким варто приділяти увагу під час оцінювання стилю керівництва:

- методи, які застосовує керівництво;
- особисті якості керівника;
- поведінка керівника з підлеглими;
- відносини в колективі.

Виокремлюють чотири основні стилі керівництва: авторитарний (командний), демократичний, ліберальний та анархічний.

Аналіз організаційної структури підприємства передбачає:

- аналіз особливостей організаційної структури;
- визначення типу організаційної структури;
- аналіз розподілу відповідальності;
- аналіз організації виконання робіт;
- аналізу організації інформаційної взаємодії.

Визначаючи особливості організаційної структури, слід пам'ятати, що існують сім її типів. Назвемо широко застосовува-



ні показники оцінювання ефективності організаційної структури підприємства:

- середня автономія одного структурного підрозділу організаційної структури;
- коефіцієнт контролю;
- показник кваліфікації управлінця;
- гнучкість організаційної структури;
- рівень фондоозброєності управлінського персоналу;
- коефіцієнт децентралізації структури;
- коефіцієнт еластичності структури;
- коефіцієнт раціональності структури.

Аналіз існуючих інформаційних потоків і документообороту доцільно здійснювати за певними напрямками. У межах цього аналізу варто аналізувати ступінь регламентації діяльності підрозділів як у нормативній, так і організаційній документації.

На сучасних соціологічних теоріях ґрунтується оцінка відповідності формальної та неформальної структур підприємства.

Під час аналізу керованості підприємства слід виокремити якісні параметри, що характеризують систему управління. Залежність стану галузі та ступеня керованості наведено на рисунку 2.7.1.

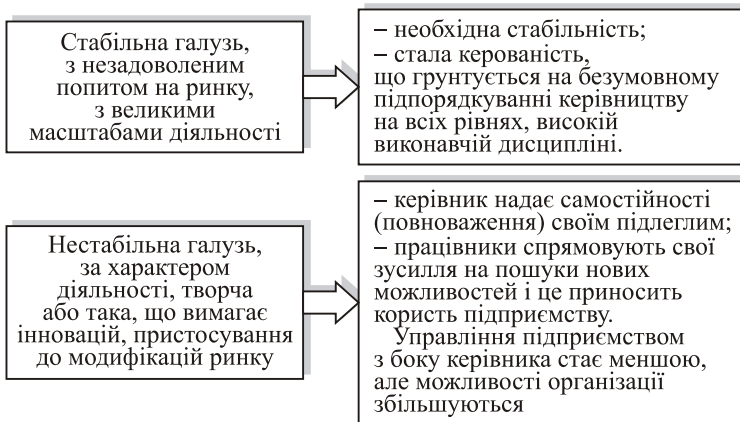


Рис. 2.7.1. Залежність стану галузі та ступеня керованості підприємства

Сьогодні також набула широкого використання спеціально розроблена методика, яка зменшує ступінь суб'єктивності під час аналізу керованості підприємства. У результаті її про-

ведення формується інтегрований показник МВ (ступінь сприйняття впливу), що характеризує ступінь керованості працівника.

У процесі оцінювання корпоративної культури використовують кількісні й якісні засоби дослідження, що дає змогу виявити причинно-наслідкові зв'язки між отриманими даними, приховані настанови, несвідомі мотиви поведінки; використати засоби «з участю», які залучають працівників не тільки до збирання інформації, а й до її інтерпретації та аналізу.

Оцінювання корпоративної культури передбачає:

- аналіз ціннісних настанов керівництва;
- виявлення ціннісних орієнтацій працівників;
- вивчення мотиваційної сфери працівників;
- дослідження ступеня корпоративного ідентичності;
- оцінювання корпоративної лояльності;
- вивчення стандартів поведінки в компанії.

Оцінювання корпоративної культури умовно поділяють на дві частини:

- оцінювання самої культури (типу) (найчастіше користуються типологією, запропонованою Дж. Зоненфельдом);
- оцінювання її результативності.

Перед упровадженням системи контролінгу в межах аналізу стратегії підприємства варто здійснити:

- аналіз місії компанії;
- аудит основної стратегії;
- аналіз поточного стану основних функціональних компонентів стратегії компанії та їх відповідності загальній стратегії.

У міжнародній практиці використовується поняття декларації про місію, бачення та стратегії підприємства.

Аналіз ефективності декларації про місію слід проводити за такими критеріями:

- надихає працівників на здійснення змін;
- розрахована на довгострокову перспективу;
- зрозуміла та репрезентабельна.

Аналіз ефективності декларації про «бачення» варто проводити за такими критеріями:

- стисла;
- спрямованість на всіх зацікавлених осіб;
- відповідає місії та цінностям;
- є можливість перевірки;
- здійсненна;
- здатна надихати.

Аналіз ефективності декларації про стратегію слід здійснювати шляхом виявлення основних її принципів, таких як: *розуміння; різні дії; оптимальне поєднання; зв'язок; сталість; наявність кількісних показників*.

Для цього передусім необхідно визначити джерела внутрішньої та зовнішньої інформації.

Аналіз фінансового стану дає змогу оцінити поточний стан підприємства, результати якого є основою прогнозування майбутнього стану підприємства. Найпридатніший для цього є метод апроксимації.

Аналіз стану та ефективності використання основних фондів (засобів), структури та ефективності використання оборотних коштів (оборотного капіталу), фінансової стійкості, платоспроможності та ліквідності підприємства та дослідження рівня та структури собівартості кінцевої продукції (робіт, послуг) потребують визначення джерел інформації та основних показників для їх проведення.

Аналіз ефективності використання персоналу підприємства доцільно проводити за такими напрямками: вивчення та оцінювання забезпеченості підприємства персоналом; визначення та дослідження показників трудової дисципліни; визначення продуктивності праці та пошук резервів підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Під час аналізу ефективності використання персоналу (за даними статистичних форм звітності 1-ПВ, 3-ПВ) детально з'ясовуються причини, що призвели до втрат робочого часу, робиться висновок про відповідність (невідповідність) чисельності персоналу потребам виробництва.

Оцінювання кадрового потенціалу здійснюється за такими напрямками:

- 1) аналіз кадрової структури компанії;
- 2) оцінювання поточного стану кадрового ресурсу;
- 3) оцінювання менеджерського потенціалу.

Для діагностики системи мотивації використовують методику, розроблену А. Маслоу (п'ять рівнів мотивації).



## 7.2. Термінологічний словник

♣ *Аналіз платоспроможності та ліквідності підприємства* — оцінювання руху коштів на підприємстві, саме: їх наявність, напрями та обсяги витрат, забезпеченість витрат власними ресурсами, наявність резервів використання тощо.

♣ *Аналіз стану та ефективності використання основних фондів (засобів)* — дослідження динаміки обсягу, стану та ефективності використання основних засобів підприємства. Виявлення резервів підвищення результативності їх використання в господарській діяльності.

♣ *Аналіз стилю керівництва* — експертне оцінювання проявів директивності, колегіальності та лібералізму в стилі управління людьми.

♣ *Аналіз структури та ефективності використання оборотного капіталу* — дослідження динаміки обсягу, структури, ефективності використання та виявлення резервів підвищення результативності оборотного капіталу в господарській діяльності.

♣ *Аналіз фінансової стійкості* — дослідження, що виявляє структуру капіталу підприємства за складом і джерелами фінансування, частку власних і позичкових коштів у майні підприємства та відповідність їх оптимальним значенням. Основною метою цього аналізу є виявлення та усунення огріхів у фінансовій діяльності підприємства та пошук шляхів підвищення рівня ліквідності й платоспроможності.

♣ *Дослідження рівня та структури собівартості кінцевої продукції (роботи, послуги)* — дослідження, що дає змогу визначити тенденції змін у витратах, вивчити чинники впливу, визначити резерви та оцінити результати діяльності підприємства.

♣ *Метод апроксимації* — аналіз тенденції змін основних показників у минулому та продовження цієї тенденції у майбутньому.

♣ *Методика А. Маслоу* — передбачає оцінювання ступеня задоволення працівників за п'ятьма рівнями мотивації:

- 1) фізіологічні потреби;
- 2) потреби в безпеці;
- 3) соціальні потреби;
- 4) самовизнання;
- 5) самореалізація.

♣ *Неформальні структури підприємства* — складаються з позицій, норм і правил поведінки, зумовлених особистими характеристиками членів, що ґрунтуються на престижі й довірі.

♣ *Стиль керівництва* — це сукупність найхарактерніших прийомів і засобів керівництва, що застосовуються керівником.

♣ *Фінансова стійкість* — це результат стабільного перевищення доходів над витратами, який дає змогу підприємству вільно маневрувати та ефективно використовувати грошові кошти, що сприяє безперервному перебігу господарських процесів в організації.

♣ *Формальні структури підприємства* — включають норми, цінності й ролі очікування, офіційно затверджені та прийняті на підприємстві. Вони чітко спеціалізовані й визначаються незалежно від особистих якостей працівників підприємства.

♣ *SWOT-аналіз* — метод системного дослідження безлічі факторів діяльності компанії, згрупованих за чотирма областями, а саме:

- S (Strengths) — сильні боки діяльності підприємства;
- W (Weaknesses) — слабкі боки діяльності підприємства;

- О (Opportunities) — можливості підприємства, що йому дають змогу поліпшити своє становище;
- Т (Threats) — загроза (небезпека), яка може викинути на шляху підприємства до поліпшення своєї діяльності.

Перші дві букви *S* і *W* «відповідають» за поточний стан підприємства, тоді як дві інші — *O* і *T* — пов'язані з прогнозом стану підприємства на найближчу перспективу.



### 7.3. Список рекомендованих джерел

1. Контролінг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'яно та ін. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.
2. *Фальцман В. К., Давыдова Л. А.* Основы управления предприятием. — М.: ТЕИС, 2000. — 122 с.
3. *Уткин Э. А.* Курс менеджмента: Учебник для вузов. — М.: Зеркало, 1998. — 448 с.
4. *Смирнов Э. А.* Основы теории организации: Учеб. пособие для вузов. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998 — 375 с.
5. *Сопко В.* Бухгалтерський облік: Навч. посібник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
6. *Справочник директора предприятия / Ред. М. Г. Лапуста.* — 3-є изд., испр. и доп. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 784 с.
7. *Пушкар М. С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методичні аспекти). — Тернопіль: Економ. думка, 1999. — 422 с.
8. *Голов С. Ф.* Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 381 с.
9. *Голов С. Ф., Єфіменко В. І.* Фінансовий та управлінський облік. — К.: Автоінсервіс, 1996. — 554 с.
10. *Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В.* Бухгалтерський управлінський облік: Курс лекцій: Навч. посібник. — Житомир: Рута, 2000. — 448 с.



### 7.4. План семінарського/практичного заняття

1. Сутність і місце експертної діагностики підприємства в системі контролінгу.
2. Схема проведення діагностики підприємства на етапі впровадження контролінгу.
3. Інструментарій фінансової діагностики підприємства.
4. Особливості здійснення та етапи проведення діагностики поточного стану підприємства.

5. Методичний апарат оцінки ефективності організаційної структури підприємства.

6. Особливості оцінювання корпоративної культури підприємства.

7. Критерії за якими проводиться аналіз ефективності декларації про місію та декларації про «бачення».

8. Методичний інструментарій проведення діагностики фінансового стану підприємства: основні напрями дослідження та показники.

9. Оцінювання поточного стану кадрового потенціалу підприємства.



### 2.1.5. Навчальні завдання для аудиторної роботи студентів

#### *Питання для дискусій*

❖ У чому полягає відмінність між економічною діагностикою та аналізом діяльності підприємства?

❖ Спільні риси та відмінності в трактуваннях ученими економічної діагностики.

❖ Основне призначення діагностики з погляду прийняття управлінських рішень.

❖ Обґрунтуйте важливість і місце здійснення економічної діагностики під час впровадження системи контролінгу.

❖ За яких умов важливо аналізувати так звані *ринкові показники* під час здійснення економічної діагностики? Визначте основні з них.

❖ Сучасні тенденції та напрями вдосконалення інструментарію проведення економічної діагностики.

❖ Практика та особливості застосування сегментації проблемних сфер підприємства.

❖ Причини аналізу лише релевантних показників під час моделювання майбутнього стану підприємства та оцінювання доцільності впровадження на ньому системи контролінгу?

❖ Необхідність та особливості проведення інтерв'ю з топ-менеджментом підприємства.

❖ Яка головна мета аналізу моделі бізнесу в розрізі зовнішніх зв'язків і бізнес-процесів? У чому переваги застосування методики аналізу «ланцюжка вартості»?

• Цілі та завдання управління корпоративною культурою. Важливість проведення такого виду аналізу в системі контролінгу.

• Особливості міжнародної та вітчизняної практики здійснення аналізу стратегії підприємства перед упровадженням системи контролінгу.

• Як обчислювати та використовувати фінансову стійкість підприємства?

• Основні напрями аналізу ефективності використання персоналу та кадрового потенціалу підприємства. Особливості діагностики системи мотивації на підприємстві.

### *Ділові ігри, кейси, ситуації*

#### **Завдання «Вибір проекту розвитку підприємства»**

Досі підприємство Х продавало один вид продукції М1 (фільтри для пральних машин). У 2001 році воно працювало на 80 % своєї потужності.

Результати діяльності підприємства, які розглядаються як недостатні, викладено нижче в грн:

обсяг реалізації	77 160
змінні витрати	59 430
постійні витрати	17 220
результат (прибуток)	510

Цей результат становить приблизно 3 % власного капіталу підприємства. Продажна ціна машини — 23,4 грн.

За нормальний результат генеральна дирекція вважає той, який давав би 10 % прибутку.

*Генеральна дирекція внесла свої пропозиції.*

1. Пропозиція комерційного директора: знизити на 5 % продажну ціну, збільшивши тим самим обсяг реалізації.

2. Пропозиція виробничого директора: запуск нового виду продукції М2 (фільтри для машин для миття посуду). Проект матиме такі показники (грн):

продажна ціна фільтра	— 57;
вартість обладнання для виробництва (амортизаційний період — 10 років)	— 70 000;
змінні витрати на один фільтр	— 33,75;
додаткові постійні витрати (за винятком амортизації)	— 20 250;

Першого року можна було б продати 1200 од., наступними роками — 3000 од. продукції.

Виробничий директор вважає цю пропозицію цікавою.

3. Фінансовий директор вважає, що розрахунок рентабельності був зроблений неточно, оскільки жодна частина постійних витрат загального характеру не була відокремлена для нового виду продукції.

На його думку, спільні витрати загального характеру, які нині становлять 10 140 грн (і вони істотно не зміняться), необхідно розподілити між двома видами продукції і навіть 2/3 відвести на новий вид продукції.

Оцінити ці два проекти, ураховуючи під час розгляду другого думку кожного з директорів.

Чи повинно підприємство X спеціалізуватися на одному виді продукції? Якщо ні, то який має бути обсяг виробництва кожного виду?



## 2.7.6. Навчальні завдання для самостійної роботи студентів

### *Вправи, приклади, задачі*

#### **Кейс «Інтерлюдія». Аналіз і контроль витрат (частина 1)**

Підприємство «Інтерлюдія» у великих обсягах виробляє два види ігор: шахи, що складаються з дерев'яних і металевих частин, і конструктори (на зразок головоломок) з дерева. Виробництво вимагає організації робіт у двох цехах: обробка й збирання.

Дерево купується у постачальника партіями, що надходять періодично, у кубометрах з попередньою нарізкою, і потім переробляється в цеху «Обробка». Металеві частини надходять від постачальника в достатньо обробленому вигляді, щоб використовувати їх відразу в цеху «Збирання».

Частина кожного виду продукції продається гуртовикам, решта йде в роздрібну торгівлю.

І частина: РОЗРАХУНОК ВИТРАТ

Щоб розрахувати витрати на січень 201X р., вам дається така інформація:



**РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ ЗА СІЧЕНЬ 201X року**

Витрати	Сума, грн	Доходи	Сума, грн
Початкові запаси	260 600	Кінцеві запаси	?
Закупівлі	260 000	Обсяг реалізації	?
Витрати на персонал	750 400		
Податки й мита	10 000		
Роботи, фурнітура та зовнішні послуги	20 000		
Транспорт і перевезення	40 000		
Витрати з управління	24 000		
Фінансові витрати	20 000		
Відрахування на амортизацію	22 000		
Операційний прибуток	?		

(1) Для спрощення початкові запаси сировини й продукції розглядаються як витрати, а кінцеві запаси сировини та продукції розглядаються як доходи.

Початковий запас лісу — 1000 м<sup>3</sup> по 29 грн за м<sup>3</sup>.

Початковий запас металу — 8400 грн

Для спрощення запас металу дається тільки в грн.

На складі залишається 5000 шахових ігор на суму 137 200 грн і 5000 конструкторів на 85 800 грн.

(2) Закупівлі (без мит) у січні 201X р. були такі:

закупівлі лісу — 9000 м<sup>3</sup> на 220 000 грн;

закупівлі металу — 40 000 грн.

Прямі витрати:

— робоча сила, зайнята на виробництві — 10 000 осіб по 24 грн/год.;

— робоча сила, зайнята в збуті (табл. 2.7.1):

*Таблиця 2.7.1*

Напрямок продажів	Продукція	Витрати, грн
Продаж гуртовикам	Шахи	5640
	Конструктори	3760
Продаж у роздрібну мережу	Шахи	9800
	Конструктори	11 200

### Накладні витрати

Усі витрати за винятком витрат на персонал є накладними.

Амортизація витрат по створенню підприємства в сумі 2000 грн не включається до витрат. Але водночас було вирішено щомісячно враховувати додаткові витрати в сумі 30 000 грн.

Первинний розподіл між центрами витрат такий:

Таблиця 2.7.2

Допоміжні центри витрат	Адміністрація	80 000
	Енергетичний цех	36 000
Головні центри витрат	Постачання	31 200
	Обробка	200 000
	Збирання	104 000
	Продаж в оптову мережу	95 600
	Продаж у роздрібну мережу	97 200
Усього непрямих витрат, що включаються		644 000

Розподіл накладних витрат допоміжних центрів витрат між головними центрами витрат здійснюється пропорційно числам наведеної нижче таблиці:

	Енергоцех	Постачання	Обробка	Збирання	Реалізація гуртовикам	Реалізація в роздрібну мережу
Адміністрація	5	4	35	20	20	16
Енергоцех	—	5	50	25	10	10

Витрати в січні такі:

Секції	Од. вимірювання	Кількість
Постачання	сировина	260 000
Збирання	людино/год.	10 000
Обробка	машино/год.	10 000
Гуртова реалізація	продані одиниці	25 000
Реалізація у роздріб	продані одиниці	15 000

Для виробництва 20 000 шахових ігор і 15 000 конструкторів у січні було використано за кожним видом:

	Шахи	Конструктори
Ліс	5000 од.	3000 од.
Метал	40 000 од.	—
Прямі витрати праці	7000 год.	3000 год.
Маш./год.	6000 год.	4000 год.

Обсяг реалізації (без ПДВ) у січні становив:

Продукція	Оптова мережа	Роздрібна мережа
Шахи	15 000 по 30 грн	7000 по 36 грн
Конструктори	10 000 по 30 грн	8000 по 36 грн

*Необхідно:*

➤ розрахувати результати за кожною категорією продукції, показати всі етапи розрахунків різних витрат і закінчити повними витратами;

➤ яка особливість цих розрахунків для підприємств, що постачають послуги?

➤ порівняти результати, отримані у фінансовому обліку, з результатами аналітичного обліку;

➤ які були б результати, якби адміністративні витрати не були віднесені на різні витрати? Для відповіді на це питання робити розрахунки не потрібно.

### **Кейс «Інтерлюдія» (частина 2)**

З метою отримання інформації, необхідної для управління, а саме для ухвалення рішення про можливі зміни, що стосуються виробництва, був проведений аналіз витрат за їх мінливість. Наступний документ став результатом цього аналізу.

Змінні витрати на одиницю продукції, грн.

	Іграшкові шахи	Конструктор
Гуртовареалізація	25	16,50
Реалізація у роздріб	29	20

Для вирішення викладених нижче завдань вас просять вважати, що:

➤ сукупність місячних витрат відповідно до даних управлінського обліку становить 1 240 000 грн;

➤ використовувати витрати на одиницю, які розраховані в I частині кейса.

*Необхідно:*

1) скласти таблицю, що показує маржинальний дохід для кожної з чотирьох категорій продукції. Визначити постійні витрати й прибуток за січень. Які висновки можна було зробити?

2) що б з прибутком, якби підприємство припинило виготовляти й реалізовувати іграшкові шахи? Вважайте, що це привело б до зникнення відповідних змінних витрат;

3) припускаючи, що змінні витрати прямо пропорційні обсягу реалізації, і що обсяги виробництва й продажів в інші місяці ті самі, що й у січні, розрахуйте поріг рентабельності року та визначте його приблизну дату. До яких висновків можна дійти, виходячи з цих розрахунків?

4) обсяг виробництва й реалізації за категоріями іграшкових шахів у січні не відповідали нормальному рівню. Необхідно було їх провести й реалізувати близько 28 000 (18 000 гуртом і 10 000 у роздріб);

5) припустившись, що кожна категорія продукції «поглинає» ті ж основні постійні витрати, що й у I частині, розрахувати собівартість одиниці реалізованих іграшкових шахів (виходячи з результатів I частини); потім, знаючи змінні витрати на одиницю, розрахувати собівартість одиниці, відповідну нормальній діяльності. Для цього застосуйте метод раціонального розподілу постійних витрат. Який висновок ви зробите?

### **Кейс «Компанія «Шимікс». Трансфертна ціна й стратегія групи**

Міжнародна група компаній «Шимікс Лтд» має філії, що діють більш як у 10 країнах. Група виробляє добрива (P1), а також кормові добавки для худоби (P2) на основі базових хімічних продуктів.

Датська філія «Данікс» проводить значну частину добрив, що випускаються групою. Вона імпортує кормові добавки для худоби, які йому постачає німецьку філію.

**«Данікс» реалізує щорічно 520 тис. тонн добрив, з яких 40 000 тонн постачає корейській філії «Корікс».** На цьому рівні витрати на виробництво 1 тонни добрив є такими, дол.:

Сировина	130
Прямі витрати праці	44
Накладні витрати	60
Всього	234

2/3 накладних виробничих витрати вважаються постійними та є непрямими витратами, віднесеними на собівартість добрив. Собівартість праці оцінюється в 88 дол./год. Ціна реалізації однієї тонни добрив зовнішнім клієнтам (поза групою компаній) коливається від 292 до 360 дол., залежно від обсягу реалізації. Ціна реалізації іншим філіям «Шімікс» (передавальна ціна) розраховується на основі найнижчої ціни реалізації зовнішнім клієнтам мінус 15 %, тобто 248,2 дол. Щорічний обсяг реалізації продукції фірми «Шімікс» зовнішнім клієнтам оцінюється в 450 000 тонн упродовж двох майбутніх років, тобто приблизно на 30 000 тонн менше, ніж у попередні роки. Проте корейська філія повідомила, що вона має можливість підписати крупні контракти на 120 000 тонн, а в довгостроковій перспективі будуть підписані контракти на 150 000 тонн на рік.

Компанія «Данікс» готова постачати додатковий тоннаж без проблем збільшення потужності. Але «Корікс» просить знизити передавальну ціну. На азійському ринку «Корікс» може реалізувати продукцію по 304 дол. за тунну. У разі закупівель у компанії «Данікс» витрати на одну тунну становитимуть:

закупівельна ціна	248,20 (FOB)
транспортування й	
митні витрати	37,20
витрати (CIF)	285,40 дол.

Корейська філія вважає, що вона може організувати своє власне виробництво добрив, при цьому витрати на виробництво одиниці становитимуть 240 дол. (без витрат на зношення устаткування). За повідомленням директора компанії «Корікс», витрати в сумі 12 000 000 дол. можуть бути швидко погашені завдяки економії, що досягається.

Економія, що досягається =  $270\,000 \times (285,40 - 240) = 12\,258\,000$ .

Термін служби устаткування — 10 років.

Правління «Шімікс Лтд» вважає, що така операція була б серйозною помилкою для всієї групи компаній.

Рівень прибутку, установлений групою для компанії «Данікс», становить 10 % доходу незалежно від клієнтів.

Група звернулася до вас за консультацією.

*Необхідно:*

1. Проаналізуйте становище, що склалося, у кожній філії, а також у групі щодо різних запропонованих стратегій і підготуйте чіткий та аргументований звіт.

2. Пригадайте, які чинники впливають на визначення трансфертної ціни?



### **7.7. Тестові завдання для самоперевірки знань**

1. Основними об'єктами аналізу в діагностиці є:

- a) результати діяльності підприємства за період і його стан у теперішній час;
- b) прогноз майбутнього стану підприємства;
- c) бізнес-модель підприємства;
- d) основні бізнес-процеси підприємства.

2. Етапи проведення діагностики поточного стану підприємства:

- a) попередній скрінінг підприємства;
- b) аналіз моделі бізнесу в розрізі зовнішніх зв'язків і бізнес-процесів;
- c) аналіз наявної системи управління на підприємстві;
- d) аналіз стратегії підприємства;
- e) аналіз рентабельності підприємства;
- f) аналіз фінансового стану підприємства;
- g) кадровий аудит;
- h) моделювання майбутніх кроків підприємства.

3. Фінансова діагностика включає такі інструменти її проведення:

- a) безпосереднє використання даних фінансової звітності;
- b) горизонтальний і вертикальний аналізи фінансової звітності;
- c) ринкові показники;
- d) використання фінансових показників (коефіцієнтів);
- e) відповіді a, b, d;
- f) відповіді a, d.

4. У разі здійснення діагностики у відкритому товаристві акціонерного типу, за умови розвинутого ринку цінних паперів має сенс аналізувати...

- a) дивідендну політику;
- b) ринкові показники;
- c) ефективність управління капіталом підприємства;

- d) рентабельність підприємства;
  - e) ринкові показники.
5. Який регламент діагностики є найдоцільнішим (з практичного погляду):
- a) один раз на рік здійснюється фундаментальна діагностика;
  - b) щоквартально проводиться фундаментальна діагностика
  - c) щомісяця оцінюється обмежена кількість показників;
  - d) щоденно здійснюється моніторинг діяльності підприємства?
6. Основними принципами проведення діагностики є:
- a) принцип завершеності;
  - b) принцип гнучкості;
  - c) принцип стислості;
  - d) принцип порівнянності.
7. Аналіз тенденції змін основних показників у минулому та продовження цієї тенденції в майбутньому:
- a) метод апроксимації;
  - b) методика А. Маслоу;
  - c) скрінінг.
8. На етапі діагностики до впровадження системи контролю основну увагу приділяють на бізнес-процесам:
- a) верхнього рівня;
  - b) середнього рівня;
  - c) нижчого рівня.
9. Існують такі типи структур підприємства (організації):
- a) формальні;
  - b) централізовані;
  - c) неформальні;
  - d) змішані;
  - e) децентралізовані.
10. Показниками аналізу основних засобів підприємства є:
- a) коефіцієнт зношення;
  - b) коефіцієнт оновлення;
  - c) коефіцієнт автономії;
  - d) коефіцієнт покриття;
  - e) коефіцієнт оборотності запасів;
  - f) фондоозброєність.
11. Показниками аналізу оборотного капіталу підприємства є:
- a) робочий капітал;
  - b) коефіцієнт вибуття;
  - c) час обороту запасів;
  - d) коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості;
  - e) коефіцієнт інтенсивного оновлення;

- f) коефіцієнт перманентного капіталу;
- g) коефіцієнт фінансової стабільності.

12. Показниками аналізу фінансової стійкості підприємства є:

- a) коефіцієнт довгострокового залучення позичкових коштів;
- b) коефіцієнт маневреності власних коштів;
- c) коефіцієнт покриття;
- d) обсяг чистих оборотних коштів;
- e) фондвіддача;
- f) коефіцієнт перманентного капіталу.

13. Показниками аналізу платоспроможності та ліквідності підприємства є:

- a) коефіцієнт покриття;
- b) коефіцієнт автономії;
- c) коефіцієнт абсолютної ліквідності;
- d) коефіцієнт зношення;
- e) коефіцієнт загальної платоспроможності;
- f) коефіцієнт фінансової стабільності.

14. Оцінювання кадрового потенціалу здійснюється за такими напрямками:

- a) аналіз кадрової структури компанії;
- b) оцінювання та оптимізація організаційної структури підприємства;
- c) оцінювання поточного стану кадрового ресурсу;
- d) аналіз функціональних стратегій;
- e) оцінювання менеджерського потенціалу;
- f) оцінювання корпоративної культури.

15. Розмістіть у відповідній послідовності рівні мотивації за методикою А. Маслоу:

- a) фізіологічні потреби;
- b) самовизнання;
- c) соціальні потреби;
- d) самореалізація;
- e) потреби в безпеці.

16. Порядок проведення діагностики підприємства на етапі впровадження контролінгу:

- a) оцінювання вартості впровадження системи контролінгу;
- b) моделювання майбутнього стану підприємства «після впровадження контролінгу»: визначення головних показників;
- c) порівняння спрогнозованих головних показників «без контролінгу» та «з контролінгом». визначення економічного ефекту від впровадження контролінгу;
- d) оцінювання поточного стану підприємства;



е) прогнозування майбутнього стану підприємства «без впровадження контролінгу»: визначення головних показників.

17. Під час моделювання майбутнього стану підприємства та оцінювання доцільності впровадження на ньому контролінгу слід приділяти увагу таким показникам:

- а) нерелевантним;
- б) релевантним;
- с) усі відповіді правильні.

18. Аналіз схеми бізнесу підприємства можна здійснювати за допомогою методики:

- а) аналізу чутливості прибутку;
- б) аналізу беззбитковості;
- с) аналізу «ланцюжка вартості».

19. На якому етапі слід описувати бізнес-процеси середнього та нижнього рівнів за впровадження контролінгу:

- а) на етапі дослідження;
- б) на етапі діагностики;
- с) на етапі аналізу наявної системи управління?

20. Аналіз наявної системи управління на підприємстві необхідно починати з:

- а) оцінювання структури управління підприємством;
- б) аналізу стилю управління;
- с) діагностики організаційної структури підприємства.

21. Коефіцієнт еластичності структури — це:

- а) відношення чисельності управлінців первинних ланок до кількості управлінців вищої ланки управління;
- б) співвідношення кількості реорганізацій до кількості впроваджених нових стратегій;
- с) відношення фактичної кількості управлінців до нормативної.

22. Оцінювання корпоративної культури можна умовно поділити на:

- а) оцінювання самої культури;
- б) оцінювання корпоративної лояльності;
- с) оцінювання результативності.

23. Вид критерію аналізу ефективності декларації «про бачення», за якого декларація має бути складена так, щоб можна було визначити, коли саме підприємство досягне бажаних результатів:

- а) здійсненність;
- б) відповідність місії та цінностям;
- с) стислість;
- д) можливість перевірки.

24. Порівняльне оцінювання психологічних і соціально-психологічних особливостей працівника; персональний склад кадрового резерву; параметри оцінювання учасників діагностики сесії належать до:

- а) аналізу кадрової структури компанії;
- б) оцінювання поточного стану кадрового ресурсу;
- в) оцінювання менеджреського потенціалу.

25. Сегментація проблемних сфер виконана в технології аналізу стану підприємства за принципом аналізу фінансової звітності з додаванням таких спільних блоків, як:

- а) маркетингу;
- б) тактики підприємства;
- в) бухгалтерського обліку;
- г) стану планування та загального управління підприємством;
- д) стратегії підприємства;
- е) економіки підприємства.

## **Тема 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ІНФОРМАЦІЙНА ПІДТРИМКА КОНТРОЛІНГУ**

---



### **8.1. Методичні поради до вивчення теми**

Слід зазначити, що особливістю розвитку західного обліку в сучасних умовах є його модифікація в складні системи управління підприємством. Незалежно від того, як називатимуться ці системи, вони об'єктивно існують і розвиватимуться під впливом реальних чинників. Логічним результатом такої еволюції є виникнення систем та організації служб контролінгу на підприємстві. Тому основним завданням цієї теми є з'ясування особливостей організації системи контролінгу та забезпечення її ефективного функціонування.

Тобто, сучасне інтегроване управління підприємством має ґрунтуватися на розумінні структури інформаційного потоку, методів обробки інформації, її стискання, структурування тощо. Орієнтація управління на використання інформаційних ресурсів підприємства вимагає створення такої інформаційної системи, яка забезпечує своєчасні та якісні дані, їх трансформацію в корисну інформацію для прийняття рішень.

Нагадаємо, що контролінг є обліково-аналітичною підсистемою в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством, слугує основою її роботи. При цьому контролінг використовує традиційні бухгалтерські аналітичні та інші прийоми й способи, а також дає змогу виробити дієві управлінські рішення як оперативного, так і стратегічного характеру. Ці умови визначають склад функцій, які має виконувати контролер, і *вимоги до його професійних компетенцій та особистих якостей*.

Вивчаючи цю тему, необхідно з'ясувати, що саме відрізняє спеціаліста з контролінгу від інших фахівців компанії, якими знаннями він повинен володіти, які інструменти та методики має знати для організації своєї роботи. Не менш важливими є особисті якості контролера, оскільки його обов'язки тісно пов'язані з комунікаціями з різноманітними категоріями персоналу підприємства (збирання інформації, консультування та ін.).

Контролер має бути орієнтований передусім на майбутнє. Минуле цікавить його лише тією мірою, якою воно впливає на майбутнє, сприяє кращій реалізації цілей у майбутньому. Мислення категоріями взаємозв'язку минулого з майбутнім допомагає через аналіз відхилень та їх причин накопичувати знання для пошуку оптимальних контрзаходів.

Оскільки система управління часто не може правильно оцінити ситуацію та прийняти ефективне рішення, виникає потреба в комплексному підході до виявлення й вирішення проблем, що постають перед підприємством. Розв'язання цих проблем можливе з появою нового функціонально-відокремленого напрямку на підприємстві, що пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функції управління для прийняття управлінських рішень. Однак необхідно передусім з'ясувати, у якому саме вигляді доцільно організувати систему контролінгу на підприємстві та яке місце має посісти служба контролінгу в загальній системі управління.

Тобто, не менш важливим і складним питанням є **вибір способу організації системи контролінгу** на підприємстві. Служба контролінгу разом з бухгалтерією, фінансовим відділом, планово-економічним відділом належить до складу фінансово-економічних служб підприємства. До сфери завдань служби контролінгу входить визначення цілей розвитку підприємства, збирання та обробка інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення певних процедур контрольно-аналітичного характеру, а також, що є найважливішим, реалізація цього сприяє виробленню рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Головне — дотриматись певної рівноваги у визначенні ступеня незалежності цього структурного підрозділу, визначити оптимальний рівень централізації та децентралізації, масштаби служби контролінгу (відділ, служба, посада), обрати оптимальну організаційну структуру системи контролінгу.

З урахуванням цього, підходи до організації контролінгу на різних підприємствах можуть відрізнятися. Водночас у межах загального алгоритму постановки цієї функції обґрунтовано певну черговість дій, яка передбачає таку послідовність: організацію загального інформаційного середовища, організацію на основі нього функції планування, забезпечення належного обліку результатів внутрішньої діяльності, організацію контролю за плановими даними й даними обліку, що завершується розробкою необхідних заходів із регулювання на основі відхилень. Такий загальний підхід постановки та подальшої функціональності контролінгу є найлогічнішим.

Функції контролінгу доволі широкі й стосуються різноманітних сфер діяльності компанії, а саме:

- нормування витрат;
- розробка заходів поліпшення роботи на основі інформації про відхилення від норм;
- прогнозування ціноутворення;
- аналіз тенденцій розвитку підприємства;
- передбачення господарської та комерційної ситуації залежно від зміни умов роботи;
- координація цілей різних рівнів управління для досягнення загальної мети підприємства;
- відстеження фінансового стану підприємства.

Отже, контролер здійснює сервісне обслуговування апарату управління, забезпечує інформацією, необхідною для прийняття рішень за допомогою трансформації даних, які надходять до служби контролінгу. Розробляючи концепції ефективного управління, спеціалісти з контролінгу позбавляють керівництво низки проблем з планування, контролю та забезпечення інформацією. Ці спеціальні завдання контролінгу поширюються на підприємство загалом, його функціональні підрозділи, групи продукції та послуг, програми заходів і проекти на всіх рівнях управління.

У системі контролінгу наявна сильна організаційна складова — персонал, який займається контролінгом, потоки інформації між підрозділами підприємства й від підлеглих — до керівників. Однак суттєвою проблемою є ймовірність виникнення конфлікт-

них ситуацій і неможливість виконання обов'язків через небажання окремих підрозділів надавати контролеру необхідну інформацію (*проблема інституціоналізації контролінгу*). Служба контролінгу повинна мати можливість отримувати всю необхідну їй інформацію й перетворювати її в рекомендації для прийняття ефективних управлінських рішень. Тому важливою є розробка не лише посадових обов'язків та інструкцій для контролера, а й офіційне надання йому відповідних повноважень.

Фінансовий облік та аудит у системі контролінгу посідає значне місце, оскільки його завданням є підготовка звітів про використання ресурсів, перебігу господарських процесів, формування собівартості продукції, ефективність витрат на маркетинг і збут продукції, формування прибутку, ефективність інвестицій тощо.

Служба контролінгу аналізує звітність (внутрішню та зовнішню), тобто виконує аналітичну функцію, сутність якої полягає у визначенні основних підконтрольних показників, які дають змогу оцінити ефективність роботи підприємства, рівня впливу різних чинників на кінцевий результат, у виробленні заходів для усунення та запобігання відхилень, які можуть виникнути в майбутньому, у розрахунку прибутковості та доцільності тієї чи іншої комерційної угоди.

Слід зазначити, що в окремих випадках потрібно вирішити питання запровадження та функціонування служби внутрішнього аудиту: одночасне функціонування цих структур чи заміщення одна одною. Доцільно дослідити переваги та недоліки різних варіантів співіснування служби контролінгу та служби аудиту, а також можливості передачі їх функцій на аутсорсинг.

Одним з першочергових завдань служби контролінгу є правильна організація руху інформаційних потоків на підприємстві з метою їх оптимізації, тобто отримання тільки тієї інформації, яка може бути корисною в процесі прийняття управлінських рішень. Отже, завдання контролінгу полягає в тому, щоб шляхом підготовки та подання необхідної управлінської інформації орієнтувати керівництво на прийняття рішень і вжиття важливих заходів.

Інформація, яку подає система контролінгу, має відповідати таким вимогам: достовірність, повнота, релевантність (суттєвість), корисність (ефект від використання інформації повинен перевищувати витрати на її отримання), зрозумілість, своєчасність, регулярність. Контролінг є постачальником інформації, необхідної для функціонування системи управління на підприємстві.

Ефективність цієї роботи значно підвищується за рахунок автоматизацій функцій контролінгу. Необхідно визначити напрями та масштаби автоматизації, обґрунтувати вибір найбільш придатного інформаційного забезпечення. Можна автоматизувати як загалом систему управління, так і такі напрями, як бюджетування, управлінський облік, управління запасами. Варто звернути увагу на специфіку діяльності підприємства, наявність розгалуженої організаційної структури, значної кількості споживачів чи постачальників, динаміку розвитку підприємства, фінансові ресурси тощо.

Складним методичним питанням є визначення ефективності функціонування системи контролінгу, оскільки дуже важко відстежити прямий зв'язок з такими показниками, як прибуток чи рентабельність підприємства. Це, зокрема, є перепорою для переконання керівників компанії впроваджувати контролінг. Слід розуміти принципи формування системи показників ефективності системи контролінгу, яка включає як кількісні, так і якісні показники (можна використовувати принцип системи збалансованих показників), а також уміти здійснювати перехід від оцінювання якісних змін у компанії завдяки впровадженню системи контролінгу до оцінювання кількісних змін результатів діяльності підприємства.

Отже, для підвищення керованості сучасного підприємства необхідно використовувати відповідні методи аналізу та додаткові інструменти. Завдяки швидко отримуваній точній і змістовній аналітичній інформації про діяльність підприємства можна ухвалювати ефективніші рішення, щоб гарантувати довгострокове існування підприємства, підвищувати його конкурентоспроможність. Саме такі можливості та переваги надає організована на підприємстві система контролінгу.



## 8.2. Термінологічний словник

♣ *Внутрішній аудит* — незалежна та об'єктивна консультативна діяльність, спрямована на досягнення конкретних результатів і поліпшення роботи підприємства (організації), а також система потокового, ретроспективного та перспективного професійно незалежного контролю.

♣ *Децентралізований контролінг* підпорядковується керівництву підрозділу або керівникам нижчих підрозділів. Децентралізованими контролерами є працівники різних підрозділів підприємства, які виконують свої завдання в межах повноважень, що делегуються їм вищими органами управління.

✦ *Інституціоналізація контролінгу* — створення спеціального підрозділу, на який покладається виконання функцій контролінгу (зовнішній контролінг).

✦ *Інформаційне забезпечення* — включає дві складові: інформаційна система, що володіє необхідним інформаційним фондом (персоналом і технічними засобами) і система інформаційних потоків.

✦ *Інформаційна система* — комунікації персоналу підприємства щодо питань, які стосуються їхньої професійної діяльності.

✦ *Інформаційні потоки* — рух (переміщення) інформації між людьми (працівниками підприємства) або між підрозділами. Сукупність таких переміщень є системою інформаційних потоків.

✦ *Контролер* — посадова особа, яка надає супроводжувальну підтримку менеджменту (внутрішній консультант) у процесі здійснення управління, орієнтованого на досягнення поставлених цілей.

✦ *Корпоративна інформаційна система (КІС)* — автоматизована система управління підприємством, яка підтримує основні, найбільш типові для різних компаній функції менеджменту й виробництва.

✦ *Централізований контролінг* виступає як штабний підрозділ у керівництві підприємства, що розробляє принципи й правила контролінгу для всього підприємства, відповідальний за професійну розробку інструментів контролінгу й реалізує завдання контролінгу на рівні підприємства загалом.

✦ *Ефективність* визначає результати діяльності, заходів і програм, які характеризуються відношенням отриманого економічного ефекту (результату) до витрат факторів (ресурсів), які зумовили отримання цього результату.



### 8.3. Список рекомендованих джерел

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студ. вузов: Пер. с англ. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит, 2003. — 774 с.

2. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 336 с.

3. Контролінг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'яноко та ін. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.

4. Контроллинга как инструмент управления предприятием / Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ, 2003. — 287 с.

5. Майер Э. Контроллинга как система мышления и управления / Пер. с нем. Ю. Г. Жукова; Под ред. С. А. Николаевой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 123 с.

6. Уорд К. Стратегический управленческий учет. — М.: Олимп — Бизнес, 2002.

7. Фольмут Х. И. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. М. Л. Лукашевича и др. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 187 с.

8. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Ред. А. А. Турчак. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.



#### **8.4. План семінарського/практичного заняття**

8.1. Місце та роль служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.

8.2. Основні етапи та стадії створення системи контролінгу.

8.3. Визначення структури й складу служби контролінгу.

8.4. Ефективність функціонування системи контролінгу на підприємстві.

8.5. Засоби інформаційної підтримки діяльності служби контролінгу.



#### **2.1.5. Навчальні завдання для аудиторної роботи студентів**

##### *Питання для дискусій*

❖ Які труднощі виникають у процесі інституціоналізації контролінгу?

❖ Які причини недоцільності створення служби контролінгу на невеликих за розміром підприємствах?

❖ Які права та обов'язки має контролер компанії?

❖ Які особисті якості повинен мати спеціаліст з контролінгу?

❖ Які переваги та недоліки централізованої та децентралізованої системи контролінгу?

❖ За якими кількісними та якісними показниками можна оцінити ефективність системи контролінгу? Які основні складнощі такого оцінювання?

❖ У чому полягає сутність інформаційної підтримки контролінгу?

❖ Які функції системи контролінгу можуть бути покладені на службу внутрішнього аудиту? Чи є доцільним одночасне функціонування цих служб?



☛ Які критерії вибору спеціалізованого програмного забезпечення автоматизації контролінгу та інтегрованої корпоративної інформаційної системи?

☛ Як оцінити ефективність проектів автоматизації контролінгу?

☛ Які основні проблеми впровадження системи контролінгу? Як подолати опір персоналу в цій ситуації?

☛ Представники яких суміжних професій можуть перекваліфікуватись на посаду контролера за умови пошуку цього персоналу всередині підприємства?

☛ Які переваги та недоліки наймання зовнішнього спеціаліста чи підготовки контролера з власних кадрів?

### *Ділові ігри, кейси, ситуації*

#### **Завдання № 8.1**

#### **Кейс: «Газові лічильники»**

Підприємство ДП «ЖМЗ «Візар» займає лідируючі позиції в Україні в галузі виробництва лічильників. Галузь характеризується доволі високими темпами зростання, що створює передумови для подальшого розвитку підприємства. Підприємство не повною мірою володіє ключовими факторами успіху в галузі, оскільки не повністю використовує свій потенціал.

Підприємство характеризується певною незбалансованістю ефективності різних аспектів своєї діяльності. Обсяги його виробництва постійно зростають, але проектні потужності мають низький рівень завантаженості. За останні три роки, що аналізуються, підприємство отримало прибуток лише в одному кварталі попереднього року. Це пов'язане передусім з високою собівартістю продукції. Високий рівень собівартості спричинений значною часткою амортизаційних відрахувань (близько 40 %) і високим рівнем матеріальних витрат (майже 23 %). Незважаючи на це, підприємство характеризується доволі значною фінансовою стійкістю та платоспроможністю, коефіцієнти абсолютної та поточної ліквідності знаходяться на оптимальному рівні, що дає змогу реалізовувати проекти з підвищення ефективності діяльності.

Передбачаються майбутнє злиття ДП «ЖМЗ «Візар» з російською компанією «Газдевайс» і реалізація наступальної стратегії,

переважно щодо діяльності російського підприємства на українському ринку та стратегії підтримки й зростання ДП «ЖМЗ «Візар» з метою розширення діяльності з використанням довгострокового кредитування іноземним банком. Прогноз зростання обсягів реалізації, здійснений на основі маркетингових досліджень російських партнерів, указує на стабільне зростання попиту на високоякісну продукцію середнього цінового сегмента. Крім того, функціональні стратегії передбачатимуть активну маркетингову політику, зменшення виробничих витрат, зміну асортиментної політики, формування мережі дилерів і просування на ринок власної торгової марки.

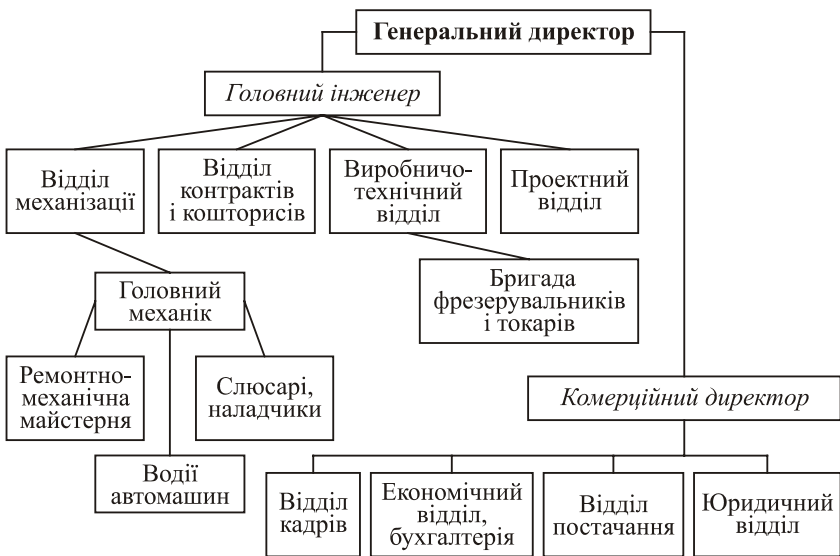


Рис. 2.8.1. Організаційна структура управління ДП «ЖМЗ «Візар»

*Питання:*

- ✓ вирішення яких проблем підприємства може бути покладене на службу контролінгу?
- ✓ які фактори необхідно врахувати під час проектування системи контролінгу ДП «ЖМЗ «Візар»?
- ✓ побудуйте нову організаційну структуру підприємства, яка включає службу (відділ, посаду), обґрунтуйте її склад, структуру та обов'язки контролера.

### Кейс «Дебіторський шантаж».

Компанію «Композит-Сервіс» було засновано в 1995 році. І в цьому році вона святкує свій ювілей як один з провідних вітчизняних виробників лакофарбової продукції.

ТОВ «Торговий Дім «Композит-Сервіс» — це приватна, фінансово незалежна, швидкозростаюча компанія. Її ключовими перевагами є стабільне зростання, якість, екологічність продукції і технологічність виробництва. «Композит Сервіс» — це команда професіоналів, серед яких кожен є важливою ланкою злагодженого механізму.

Місія компанії — за допомогою наших продуктів, зробити світ кожної людини більш практичним, затишним і яскравим.

Основне завдання — виробництво і постачання на ринок високоякісної лакофарбової продукції.

Компанія пропонує широкий асортимент високоякісної лакофарбової продукції для всіх сфер будівництва та ремонту. Серед них як органічно розчинюючі емалі, лаки та розчинники, так і водно-дисперсійні емалі, фарби для стель, стін, фасадів, ґрунтовок, клеї, лаки та антисептики. Для виготовлення продукції використовується сучасне обладнання й новітні технології європейського рівня. Уся продукція ТМ Kompozit® має гігієнічні висновки Міністерства охорони здоров'я України.

За 15-ти річний період діяльності компанія налагодила потужну дистрибуторську мережу. Продукція ТМ Kompozit® успішно реалізується в найбільших будівельних гіпермаркетах країни.

Але в умовах кризи та значного зниження темпів будівництва обсяги виробництва та продажів значно скоротилися. За даними основних гравців ринку ЛФМ (лакофарбових матеріалів) за 2009 рік його розмір (ємність) знизився на 30—40 %. Відбулася також зміна сегментації продукції ринку на користь більш дешевої фарби. За цих умов перед підприємствами постає проблема втриматися на плаву й не залишати ринок. Ця проблема ускладнюється відсутністю державної підтримки цього сектора й суміжних йому.

Оскільки споживання ЛФМ носить чіткий сезонний характер (пік споживання припадає на березень-квітень та вересень-жовтень) у підприємств-виробників постає проблема додаткового фінансування в ці періоди. Тому зазвичай «Композит-Сервіс» бере короткострокові кредити на доволі значні суми з надією вчасно повернути борг після сезонної реалізації виготовленої продукції. Кредитна іс-

торія в підприємства хороша, але через кризу є певні побоювання щодо повернення раніше взятих, так і наступного отримання від кредиторів грошей. Оскільки продукція підприємства в сезонний період реалізується в доволі значних обсягах, то в обороті перебуває переважна частка активів підприємства. Лівову частку оборотних коштів становить дебіторська заборгованість. І це є проблемою. Справа в тому, що саме дебіторська заборгованість «заморожує» значну частину оборотних коштів, змушуючи підприємство збільшувати кредиторську заборгованість. Відносини з дистриб'юторами, реалізаторами та основними споживачами хоч і налагоджені, але існує така проблема, як відстрочка платежу. Дебітори зазвичай вимагають відстрочки з оплати продукції до трьох місяців, і відмовити їм у цьому складно. Зазвичай це посередники та будівельні супермаркети. Без їх допомоги реалізація продукції значно ускладнюється. Оскільки підприємство концентрує свою увагу в Київському регіоні, то без будівельних супермаркетів, які зараз активно й успішно функціонують і зростають в столиці, не обійтись. Відповідно, доводиться йти на всі їх умови. Щодо основних постачальників сировини та матеріалів, то з ними ситуація теж ускладнюється через відстрочку. Постачальники в умовах кризи значно скорочують відстрочки й посилюють штрафні санкції з недотримання термінів сплати. Тому виникає певний часовий лаг в обороті який «поглинає» значні кошти. Підприємство перебуває під постійним тиском постачальників з нагадуваннями й вимогами якомога швидше розрахуватися за спожиту сировину та матеріали, а саме водночас займається «витягуванням» коштів за поставлену продукцію.

Для вирішення цієї проблеми підприємству необхідна постійна підтримка від банків у вигляді кредитів. Як відомо, кредити в нинішніх реаліях стали доволі важкодоступними й дорогими. Тому перед підприємством постає питання скорочення дебіторської заборгованості й подовження відстрочки перед постачальниками.

З метою збільшення обсягів продажів, диверсифікації дебіторської заборгованості й скорочення термінів її погашення пропонується відкрити мережі фірмових магазинів у найбільших містах і безпосередньо в Києві. Це дасть змогу краще ознайомити споживачів з асортиментом продукції підприємства, надавати їм професійну консультацію та більш оперативніше реагувати на їхні зауваження через прямий безпосередній контакт, отримувати маркетингову інформацію. Відкриття мережі фірмових магазинів сприятиме також ширшому регіональному розповсюдженню продукції, виходу на нові регіональні ринки, збільшенню обсягів реалізації виготовленої продукції.

*Належить:*

- ✓ сформулювати цілі та завдання системи контролінгу підприємства, орієнтуючись на наведену інформацію про його діяльність;
- ✓ обґрунтувати структуру та елементи системи контролінгу;
- ✓ визначити оптимальний варіант організації та заходи інтеграції системи контролінгу в організаційну структуру підприємства;
- ✓ пояснити, яке програмне забезпечення підтримки служби контролінгу та напрями автоматизації управлінської діяльності є найбільш актуальним для вирішення проблем ТОВ «Композит-Сервіс».

*Примітка:* завдання можна виконувати як індивідуально, так і опрацьовуючи в групах по 4—5 осіб.

### ***Ділова гра «Організація служби контролінгу на власному підприємстві»***

Сформувати 3—4 групи по 5—6 осіб, роздати кейси з описом підприємства (організаційно-правова форма, напрями діяльності, організаційна структура, фінансово-економічні результати, склад персоналу тощо).

Ураховуючи стратегію розвитку компанії, обґрунтувати орієнтовну структуру, склад служби контролінгу, визначити її функції, напрями інформаційного забезпечення та сформувати систему актуальної управлінської звітності. Відобразити розподіл обов'язків у відділі та взаємодію з персоналом компанії на прикладі ситуації, яка може виникнути в повсякденній діяльності контролера.

#### ***Приклад кейсу***

ТОВ «ДЦ Україна» є лідером у галузі роздрібної торгівлі товарами побутової хімії, особистої гігієни, парфумерії та косметики.

Якістю й асортиментом товарів, високою культурою обслуговування, доступними цінами і комфортом під час покупок можуть скористатися покупці в 16 областях України.

Нині «Торгова мережа ДЦ» об'єднує 70 магазинів, що пропонують покупцям красу, здоров'я, комфорт і задоволення.

З початку роботи ТОВ «ДЦ Україна» до теперішнього часу під торговою маркою «ДЦ Україна» (нині «Watsons») створено мережу роздрібних магазинів в Україні.

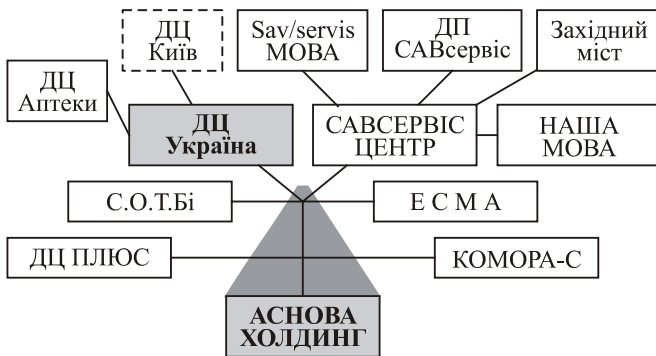


Рис. 2.8.2. Організаційна структура ЗАТ «АСНОВА холдинг»

Першого вересня 2006 року 65 % акцій ТОВ «ДЦ Україна» придбала Компанія A.S. Watson Group, що є дочірнім підприємством роздрібною торгівлі гонконгівської компанії Hutchison Whampoa Ltd. A.S. Watson Group є одним з найбільших у світі продавцем товарів для здоров'я та краси. Нині компанія присутня на 36 ринках світу й охоплює понад 7400 роздрібних магазинів.

На сьогодні компанія ДЦ нараховує 96 магазинів, з них 40 — у місті Київ та 56 — у регіонах України. Мешканці Києва, Броварів, Білої Церкви, Василькова, Вінниці, Чернівців, Ужгорода, Хуста, Мукачева, Дніпродзержинська, Львова, Дрогобича, Самбора, Стрия, Одеси, Житомира, Хмельницького, Кам'янець-Подільського, Івано-Франківська, Сум, Ковеля, Луцька, Рівного, Донецька, Нікополя, Тернополя, Миколаєва, Херсону, Кременчука, Комсомольська, Полтави, Кіровограду та Луганська з задоволенням користуються послугами магазинів ДЦ.

Торговельна мережа постійно працює над якістю обслуговування покупців. Передусім це професіоналізм продавців, які готові професійно надати консультацію, докладно розповісти про будь-який товар, представлений у магазині, засобах і специфіку його використання.

Компанія «ДЦ Україна» має наступні структурні підрозділи: відділ закупки та доставки, бухгалтерія, відділ маркетингу, відділ персоналу, територіальні відділи продажів, які керують роздрібними магазинами м. Києва та регіонів, відділ парфумерії, відділ логістики, юридичний і фінансовий відділ (рис. 2.8.3).

Директор ТОВ «ДЦ Україна» підпорядковується спостережній раді ЗАТ «АСНОВА холдинг». Йому підпорядковані всі керівники відділів: головний бухгалтер, начальник складу, начальник ло-

гістики, начальник регіонального відділу, начальник відділу маркетингу, начальник відділу пошуку, начальник відділу персоналу.

Кожен відділ має своє призначення й певну кількість працівників. Це бухгалтеря, менеджери з логістики та продажів, менеджери з маркетингу та ін.

Бухгалтерія займається розрахунковими операціями: нарахування заробітної плати, зведення балансу, перерахунками оплати за товари чи послуги постачальникам та ін.

Начальник складу зі своїми заступниками складу 1 і 2 організовує роботу комплектувальників і вантажників товару. Постачання та відвантаження товару відбувається за схемою: надходження та приймання товарів від постачальника, документальне оприходування на склад, розподіл між роздрібними магазинами, відправка в роздрібні магазини.

Регіональні відділи, а точніше, магазини ДЦ у регіонах України, підпорядковуються регіональному відділу, який займається розвитком регіональної мережі, а саме пошуком нових місць у всіх куточках України, укладанням договорів з орендодавцями, відкриттям нових магазинів та їх подальший супроводом, зокрема й плануванням обсягів продажів.

Територіальний відділ в особі керівника та менеджерів виконує ті самі функції, що й регіональний відділ, але не в регіонах, а у м. Києві.

Відділ маркетингу займається організацією та проведенням маркетингових досліджень, управлінням збутом товарів через роздрібну мережу ДЦ. Це й різноманітні акції, і реклама, і промоушен та багато інших заходів, які використовуються для заохочення покупців і розвитку лояльності до ДЦ-магазинів загалом.

Відділ пошуку займається пошуком нових місць у м. Києві, укладанням договорів з орендодавцями.

Юридичний відділ займається законодавчою базою, пов'язаною з торговельною діяльністю, допомагає в укладанні договорів на оренду нових приміщень відділу пошуку та регіональному відділу.

Начальнику відділу логістики підпорядковується відділ логістики, категорійний відділ і відділ косметики та парфумерії.

Діяльність менеджерів цих відділів спрямована на роботу з постачальниками та роздрібними магазинами ДЦ, укладання договорів щодо умов роботи між ТОВ «ДЦ Україна» та фірмами-дистриб'юторами.

Усі товари, які розташовані на полицях ДЦ, — це результат роботи категорійного відділу, який займається добором і формуванням асортименту для всієї мережі ДЦ.

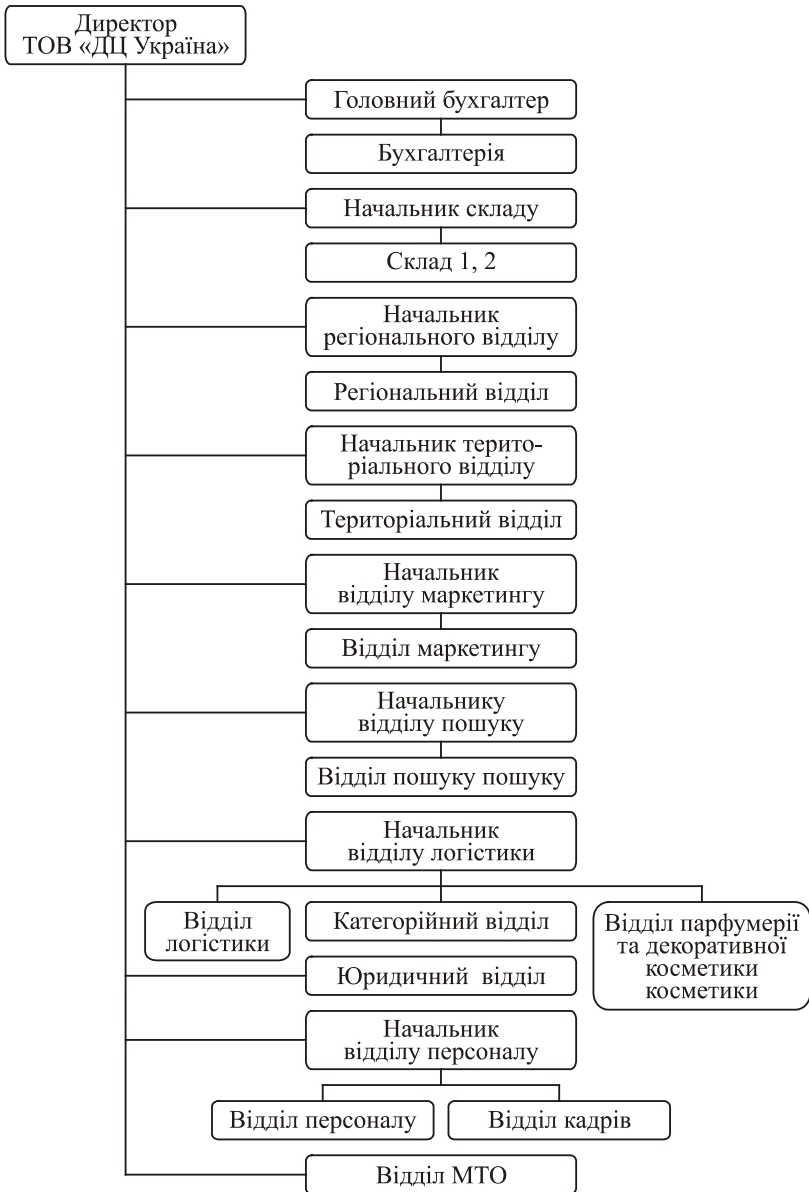


Рис. 2.8.3. Структура управління ТОВ «ДЦ Україна»

Відділ персоналу — займається добором і навчанням кадрів для ТОВ «ДЦ Україна».



Він здійснює пошук кадрів, організацію тренінгів дозвілля працівників та іншу організаційну роботу. Саме від цього відділу залежить професіоналізм персоналу, які працюють у компанії.

Місія компанії «ДЦ Україна» полягає в поліпшенні якості життя людей. Доступні ціни, широкий асортимент і бездоганний сервіс — ключові характеристики компанії.

Лояльність цінової політики в магазинах мережі досягається за рахунок забезпечення доступного рівня цін і формування різноманітних економ-пропозицій за всім товарним асортиментом.

Компанія «ДЦ Україна» швидко реагує на попит покупців і вдосконалює широкий і збалансований асортимент. На сьогодні в магазинах представлено більш як 15 000 найменувань товарів. Продукція, яку пропонує своїм покупцям торгова мережа «ДЦ», завжди високої якості, що гарантується партнерами компанії — провідними виробниками косметики, парфумерії, засобів з догляду за шкірою та побутової хімії (рис. 2.8.4).

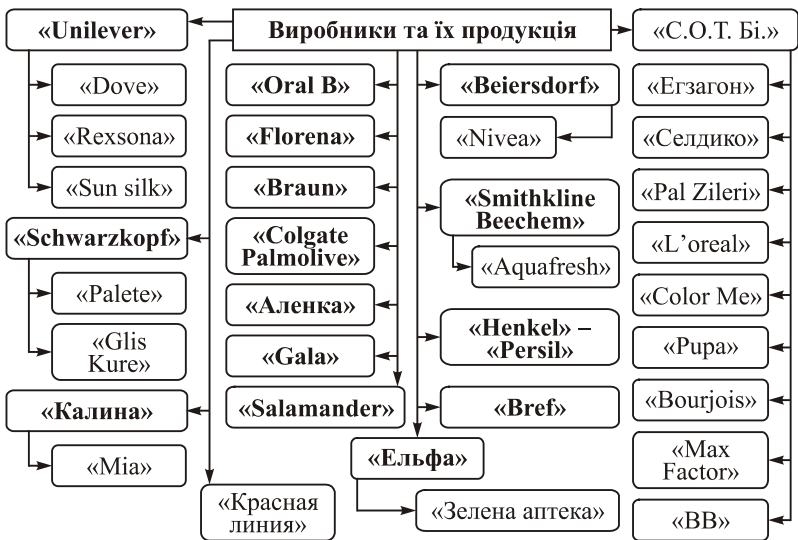


Рис. 2.8.4. Виробники, продукцію яких торгова мережа «ДЦ» пропонує своїм покупцям

З кожним з постачальником, залежно від виду продукції, компанія працює на окремих умовах постачання товарів. Найпоши-

реніші договори поставки — на умовах реалізації, передоплати, відстрочки платежів.

У наслідок посилення ринкової конкуренції виникла необхідність приділяти багато уваги не тільки клієнтам, а й своїм конкурентам: вивчити їх цілі, стратегії, сильні та слабкі сторони.

Нині конкурентами компанії ДЦ з продажу косметики та парфумерії в місті Київ є магазини «Єва», «Brogard» і «Cosmo». У місті Дніпродзержинськ — «Єва», «Простор», Одесі — «Біла Ворона», Донецьку — «Простор», «Єва».

Частково конкурентами можна вважати й супермаркети та мегамаркети, але їх формат, асортимент і система обслуговування відрізняється від невеликих роздрібних точок. Тому компанія намагається контролювати своїх конкурентів, планує стратегічні дії, вивчає свої слабкі сторони та намагається, здійснює постійний моніторинг планів розширення компаній-конкурентів.

У табл. 2.8.1 наведено основні показники діяльності торгової мережі ДЦ Україна на ринку за три роки.

*Таблиця 2.8.1*

**ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВОЇ МЕРЕЖІ  
ДЦ УКРАЇНА НА РИНКУ ЗА ТРИ РОКИ**

Показник	1-й рік	2-й рік	3-й рік
Виручка від реалізації, млн грн	73 045	193 195	258 525
Кількість магазинів	61	70	86
Кількість покупців, млн осіб	3742	7526	8596
Середня закупівля, грн	20	25	30

Стратегія управління компанії спрямована на підвищення якості обслуговування споживачів, реструктуризацію товариства, зумовлену зростанням мережі магазинів (розширення асортименту та утримання низької ціни на товари). Набуває актуальності подальший розвиток персоналу, оновлення пакета програмного та інформаційного забезпечення мережі. Відповідальність за розробку функціональних стратегій покладається на керівників відповідних підрозділів, які зобов'язані скоординувати основні функціональні стратегії, що необхідно для успішної реалізації бізнес-стратегії.

Нова організаційна структура управління Товариством має забезпечувати найбільшу керованість підприємства на період

його становлення як великої торгової мережі роздрібних магазинів на всій території України. Товариство планує й надалі розширювати торгову мережу роздрібних магазинів під торговою маркою.

Для забезпечення стабільної роботи підприємства необхідно встановлювати ділові відносини з постачальниками. Основними постачальниками товарів для ТОВ «ДЦ Україна» є підприємства холдингу мережі «САВСЕРВІС ЦЕНТР». Завезення товарів на підприємство здійснюється централізовано. Перевага надається постачальникам, які добре себе зарекомендували, чітко виконують графіки завезення товарів, мають широкий спектр додаткових послуг.

Слід також здійснювати комплексний аналіз й оцінювання досягнутого рівня розвитку підприємства.

*Примітка.* Рішення мають прийматися з позиції відповідності цілям і завданням діяльності товариства, з урахуванням критерію ефективності й сприяти зростанню вартості бізнесу.



## 2.1.6. Навчальні завдання для самостійної роботи студентів

### 1. Вправи, приклади, задачі

**Вправа 8.3.** Дати визначення одного з нижче наведених понять (за формою прикладу додатку А), використовуючи не менше трьох літературних джерел:

- ✓ контролер;
- ✓ комплексна інформаційна система;
- ✓ організаційна структура;
- ✓ децентралізація;
- ✓ внутрішній аудит.

**Вправа 8.4.** Проаналізуйте організаційну структуру компанії, склад і місце служби контролінгу, наведеної на рис. 2.8.5.

*Завдання:*

а) визначити тип, переваги та недоліки організаційної структури та відділу контролінгу; б) зазначити, які конфліктні ситуації можуть виникати між відділом контролінгу та іншими відділами; в) запропонувати напрямки поліпшення організаційної структури та зобразити графічно новий варіант структури.

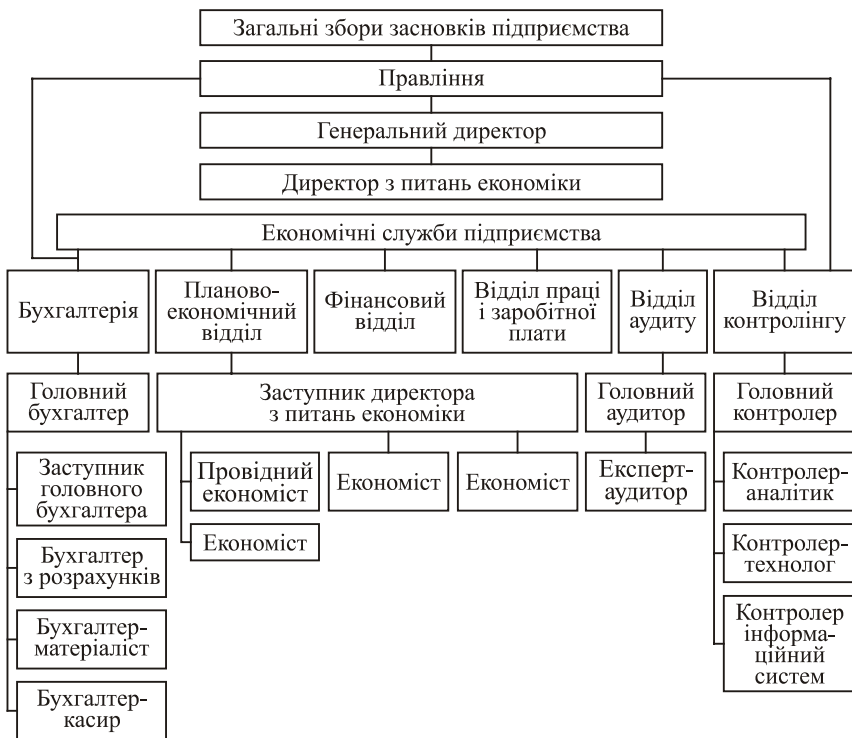


Рис. 2.8.5. Організаційна структура управління підприємства

**Вправа.** Визначити можливі варіанти організації системи контролінгу та її завдання для таких підприємств:

- мережа дитячих магазинів з представництвами в Україні та Росії;
- друкарня в м. Львові без власної збутової мережі (приватне підприємство);
- високодиверсифіковане підприємство (побутова техніка, продукти харчування, прокат автомобілів, одяг тощо);
- туроператор (ТОВ) з дочірніми підприємствами в усьому світу, частка вітчизняного ринку — понад 15 %;
- фармацевтична компанія-виробник (ПАТ), власна збутова мережа в м. Харкові та дилерська мережа в Україні, представництво у м. Києві;
- банк, який входить до світового холдингу.

**Вправа.** Проаналізуйте подану інформацію про діяльність підприємства та проект впровадження ERP-системи для підвищення ефективності управління ресурсами, а також оцініть доцільність реалізації цього проекту:

Компанія ЗАТ «Будівельна компанія «Столиця» є одним з підприємств, яке працює на будівельному ринку України. Асортиментний ряд продукції, яку випускає компанія, є дуже широким. На підприємстві застосовують як іноземну, так і вітчизняну сировину, матеріали високої якості, а процес будівництва відбувається згідно з технологіями, що відповідають міжнародним стандартам і вимогам. Усі роботи виконує висококваліфікований персонал, залучений до компанії на умовах аутсорсингу. Рентабельність вітчизняного будівельного ринку утримується на рівні 15—20 %. Рівень конкуренції ідентифікується як високий.

Фінансові показники результатів діяльності, які характеризують прибутковість, фінансово-економічний стан підприємства, його платоспроможність та ділову активність загалом вказують на ефективне використання капіталу компанії, усі показники рентабельності (активів, власного капіталу, продукції, продажів, економічна, фінансова) мають позитивне значення. Водночас значення коефіцієнта автономії (0,46) вказує на фінансову залежність фірми. Оборотність активів підприємства має тенденцію до зниження. Таке підвищення активності використання активів зумовлене диверсифікацією напрямів діяльності компанії. Негативним є збільшення частки дебіторської заборгованості в загальному розмірі оборотних активів підприємства.

Оцінивши елементи існуючої системи управління ресурсами підприємства, керівник служби контролінгу дійшов висновку про необхідність переведення управління ресурсним потенціалом компанії на якісно новий рівень, удосконалення існуючої системи управління ресурсами (табл. 2.8.2)

Таблиця 2.8.2

**НАПРЯМИ РОЗВИТКУ РЕСУРСНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОМПАНІЇ**

Ресурс	Напрями розвитку
<b>Матеріальні ресурси</b> (балансова вартість матеріальних ресурсів підприємства становить 2 517 000 грн).	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Оновлення матеріального забезпечення діяльності підприємства</li> <li>✓ Оновлення техніко-технологічної бази підприємства</li> <li>✓ Зменшення частки дебіторської заборгованості в розмірі оборотних активів (штрафні санкції за невчасно оплачені товари та послуги)</li> </ul>

Закінчення табл. 2.8.2

Ресурс	Напрями розвитку
<b>Нематеріальні ресурси</b> (балансова вартість нематеріальних активів підприємства становила 400 грн)	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Впровадження ERP-системи</li> <li>✓ Робота над розвитком власних архітектурних і проектних рішень</li> <li>✓ Екологізація будівництва</li> </ul>
<b>Фінансові ресурси</b> (балансова вартість фінансових ресурсів становила 1 016 000 грн)	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Залучення вітчизняних та іноземних інвестицій</li> <li>✓ Виконання державних замовлень</li> <li>✓ Залучати клієнтів, які згодні працювати на умовах попередньої оплати</li> <li>✓ Прямі фінансові інвестиції в активи інших компаній</li> </ul>
<b>Кадрові ресурси</b> (у компанії працює 20 осіб адміністративного персоналу, більшість виробничого персоналу залучається під конкретний проект зі сторони).	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Залучення на постійній основі виробничого персоналу</li> <li>✓ Моніторинг ринку праці щодо наявності кваліфікованих спеціалістів будівельної галузі</li> <li>✓ Створення інформаційного відділу (ІТ-забезпечення)</li> <li>✓ Подальший розвиток персоналу</li> </ul>

Причини, які викликали необхідність реалізації проекту:

- 1) зміна кон'юнктури ринку;
- 2) політична та економічна нестабільність;
- 3) зміни в законодавстві;
- 4) необхідність відповідати західним стандартам, щоб отримати іноземні інвестиції;
- 5) підвищення контрольованості підприємства для ефективнішого управління.

Основним завданням було вирішення питань управління ресурсами підприємства з урахуванням ринкових передумов його розвитку, обґрунтування проектних напрямів розвитку системи управління ресурсами підприємства та прогнозного оцінювання результативності функціонування проекту з упровадження ERP-системи.

На підприємстві працює 20 осіб адміністративного персоналу, яким у процесі впровадження ERP-системи необхідно встановлювати комп'ютерне забезпечення. Вартість такого забезпечення коштує від 50 до 1500 тис. дол. Було обрано варіант, вартість якого становитиме 1375 000 дол. (спираючись на кількість персоналу, для якого буде встановлене таке обладнання), початкові інвестиції розбиваються на три місяці (50 % : 30 % : 20 % відповідно). Курс долара

відносно гривні взяти на рівні поточного. Амортизацію нараховувати, виходячи з п'яти років експлуатації за допомогою подвійно-залишкового методу. Щороку (починаючи з другого) витрати на оновлення модулів системи становлять 5000 дол.

Таблиця 2.8.3

**ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
ЗАТ «БУДІВЕЛЬНА КОМПАНІЯ «СТОЛИЦЯ», тис. грн**

Показники	Попередній рік	Поточний рік	Відхилення +,-	Темп приросту, %
1	2	3	4	5
Чистий дохід (виручка) від реалізації	19 604,7	24 465,8	4861,1	24,8
Собівартість	18329,3	22562,3	4233	23,1
Адміністративні витрати	485,1	644,8	159,7	32,9
Інші операційні витрати	693,3	1847,6	1154,3	166,5
Чистий прибуток	209,7	662,025	452,325	215,7

Таблиця 2.8.4

**ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ  
ЗАТ «БУДІВЕЛЬНА КОМПАНІЯ «СТОЛИЦЯ», тис. грн**

Стаття витрат	Попередній рік	Поточний рік
Матеріальні витрати	10 964,6	22 247,5
Витрати на оплату праці	355,5	572,0
Витрати на соціальні заходи	142,8	238,3
Амортизація	99,1	149,3
Інші операційні витрати	693,3	1847,6
Разом	12 255,3	25 054,7

За даними компанії APICS (American Production and Inventory Control Society), упровадження ERP-системи на підприємстві веде до зниження собівартості продукції в середньому на 10 % (поступове досягнення цього рівня передбачається на кінець другого року, динаміку собівартості обґрунтувати самостійно).

*Необхідно:*

- спрогнозувати основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства з проектом та без нього;
- здійснити прогнозну оцінку реалізації проекту запровадження ERP-системи та результатів її функціонування впродовж двох

років, використовуючи показники ефективності проекту. Побудувати фінансовий профіль проекту;

- визначити та оцінити ризики реалізації проекту, розробити реалістичний, песимістичний та оптимістичний варіанти проекту.

- запропонувати заходи зі зниження рівня ризиків і визначити можливі якісні зміни в діяльності підприємства завдяки реалізації проекту.

*Примітка.* Використання ERP-системи також сприяє:

- скороченню запасів готової продукції, матеріалів, незавершеного виробництва;
- більш точному обліку витрат;
- зниженню затримок з відвантаженням готової продукції;
- скороченню виробничого циклу;
- зменшенню складських приміщень;
- усуненню ручної підготовки та супроводу документів;
- скороченню часу складання бюджету та циклу розроблення нових продуктів.



## 8.7. Тестові завдання для самоперевірки знань

1. Основні функції служби контролінгу:

- залучення капіталу;
- інформаційне забезпечення та планування;
- контроль і координація персоналу;
- управління кредиторською та дебіторською заборгованістю;
- управління грошовими потоками.

2. Першим кроком упровадження системи контролінгу є:

- проекування нової структури управлінського документообігу;
- діагностика підсистем бухгалтерського обліку;
- опитування працівників;
- діагностика організаційної структури;
- рішення керівництва про впровадження контролінгу.

3. Посаду контролера можуть обіймати працівники таких суміжних спеціальностей:

- фінансовий облік;
- маркетинг;
- аудит;
- управління персоналом;
- економіка підприємства.

4. Який варіант упровадження системи контролінгу є найменш конфліктним:

- служба контролінгу як структурний підрозділ;
- спеціаліст з контролінгу як заступник директора компанії;
- контролер за окремим напрямом у відповідних відділах підприємства;



- d) штабний варіант організації;
- e) відділ контролінгу з функціональними спеціалістами у відділах компанії?

5. *Ефективність організації системи контролінгу можна оцінити за такими показниками:*

- a) чиста теперішня вартість;
- b) зниження адміністративних витрат;
- c) рентабельність акціонерного капіталу;
- d) оперативність інформації;
- e) зростання рівня прозорості та керованості підприємства.

6. *Служба контролінгу має право:*

- a) купувати програмне забезпечення для автоматизації своєї діяльності;
- b) отримувати відомості (в усній чи письмовій формі) від керівників підрозділу;
- c) перевіряти розрахункові документи, контракти, фінансову й статистичну звітність;
- d) приймати рішення про переведення персоналу на інші посади за результатами проведеного оцінювання;
- e) виплачувати компенсації працівникам інших служб за збільшення навантаження в зв'язку зі збиранням потрібної інформації.

7. *Для автоматизації функцій контролінгу середнього за розміром підприємства найчастіше використовуються:*

- a) CRM-системи;
- b) ERP-системи;
- c) 1С: Бухгалтерія (бюджетне управління);
- d) КІС.

8. *Важливими особистими якостями контролера є:*

- a) комунікабельність;
- b) оптимізм;
- c) орієнтація на майбутнє;
- d) аналітичні здібності;
- e) бюрократичність.

9. *Функції служби внутрішній аудиту:*

- a) оцінювання альтернативних варіантів управлінських рішень;
- b) оптимізація інформаційних потоків;
- c) перевірка внутрішньої звітності;
- d) контроль виконавчої дисципліни системи управління;
- e) складання бюджетів підприємства.

10. Інформаційний потік — це:

- a) система документів компанії;
- b) рух інформації між підрозділами (персоналом);
- c) комунікації персоналу з приводу професійних питань;
- d) переміщення інформації в корпоративній інформаційній системі підприємства.

11. Концепція контролінгу об'єднує такі основні елементи організації та управління діяльністю підприємства:

- a) інформаційна система, адекватна завданням цільового управління;
- b) система управлінського обліку, побудована на основі центрів відповідальності;
- c) центри відповідальності;
- d) розробка методів планування.

12. Основними функціями контролінгу є:

- a) спеціальні дослідження;
- b) контроль і регулювання;
- c) мотивація менеджерів середнього рівня.

13. Завданнями функцій контролінгу «підтримка процесу планування» є:

- a) складання зведеного плану підприємства;
- b) консультація та вибір коригувальних заходів і рішень;
- c) розрахунки ефективності інвестиційних проектів.

14. Обсяг реалізованих в організаціях функцій контролінгу залежить переважно від таких чинників:

- a) кваліфікація управлінського персоналу;
- b) економічний стан підприємства;
- c) організаційна структура;
- d) невизначеність середовища, у якому функціонує підприємство.

15. Основними напрямками аналітичної роботи в межах стратегічного контролінгу є:

- a) аналіз номенклатури продукції;
- b) аналіз витратоутворюючих чинників;
- c) аналіз прибутковості інвестиційної діяльності.

16. Практичними інструментами стратегічного контролінгу є:

- a) гар-аналіз;
- b) сценарний аналіз;
- c) abc-аналіз.

17. Інструментами оперативного контролінгу є:

- a) функціонально-вартісний аналіз;
- b) свр-аналіз;

с) алгоритм роботи зі «слабкими» й «сильними» сигналами.

*18. Контролінг як філософія управління — це:*

- a) планування, аналіз і звітність;
- b) комплексне мислення;
- с) дотримання домовленостей, відхилення.

*19. Основними результатами впровадження контролінгу для бізнес-системи є:*

- a) впровадження корпоративної інформаційної системи;
- b) необхідність створення адаптації до зміни ролі елементів внутрішнього середовища;
- с) перехід до бюджетного та цільового управління.

*20. До функції контролінгу спеціальні дослідження відносяться такі завдання:*

- a) створення системи збирання й обробки інформації;
- b) проведення калькуляції для особливих замовлень;
- с) консультації та вибір коригувальних заходів і рішень.

*21. До функції контролінгу інформаційно-аналітичне забезпечення відносяться такі завдання:*

- a) порівняння з конкурентами;
- b) складання зведеного плану підприємства;
- с) збирання й систематизація найбільш значимих даних для прийняття рішень.

*22. До функції контролінгу підтримка процесу планування відносяться завдання:*

- a) обґрунтування доцільності злиття з іншими фірмами;
- b) координація процесу обміну інформацією;
- с) розробка й підтримка ведення системи внутрішнього обліку.

## Розділ



---

# СИСТЕМА ПОТОЧНОГО ТА ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

---

### 3.1. Загальні положення

Органічною складовою навчального процесу є систематичний, комплексний контроль й оцінювання якості набутих знань, умінь і практичних навичок студентів згідно з вимогами державних стандартів освіти, а також адаптація до загальноєвропейських вимог, визначених Європейською системою залікових кредитів (далі ECTS).

Система контролю й оцінювання знань студентів з дисципліни «Контролінг» розроблена відповідно до «Порядку оцінювання знань студентів», ухваленого Вченою радою Університету протоколом № 9 від 28.05.2009.

Об'єктом *загального оцінювання* знань студентів є програмний матеріал дисципліни, засвоєння якого відповідно перевіряється під час поточного контролю й на письмовому іспиті.

Об'єктом *поточного оцінювання* є знання студентами окремих складових робочої навчальної програми:

- матеріалу, викладеного на лекціях;
- питань, розглянутих та обговорених на семінарських і практичних заняттях;
- матеріалу, опрацьованого самостійно.

Поточне оцінювання здійснюється у формі підсумовування позитивних оцінок, отриманих студентом за роботу на семінарських (практичних) заняттях, виконання модульних контрольних робіт, за виконання завдань для самостійної роботи та ін.

Робочою програмою дисципліни передбачено виконання модульних контрольних робіт:

- на денній та вечірній формах навчання після вивчення 1—4 та 5—8 тем дисципліни;
- на заочній формі навчання після вивчення всіх 8 тем.

Об'єктом підсумкового оцінювання є знання програмного матеріалу дисципліни в повному обсязі.

На іспиті оцінюванню підлягають:

- володіння ключовими теоретичними знаннями про об'єкт дисципліни;
- здатність творчо мислити та синтезувати знання;
- уміння використовувати знання для розв'язання практичних завдань;
- точність виконання розрахунків тощо.

Підсумкова оцінка з дисципліни складається з оцінки за поточну успішність та оцінки за іспит. Максимально можлива оцінка за знання програмного матеріалу дисципліни становить 100 балів. За поточну успішність студент може отримати щонайбільше 50 балів і за іспит — також 50 балів.

### **3.2. Перелік програмних питань, що охоплюють зміст робочої програми**

1. Сутність, мета, завдання й функції контролінгу.
2. Система контролінгу: структура та сутнісна характеристика складових частин.
3. Управління результативністю як теоретична база контролінгу.
4. Використання оцінювання вартості бізнесу в прийнятті управлінських рішень.
5. Збалансована система оцінкових індикаторів як інструмент управління бізнесом.
6. Сутність та еволюція управлінського обліку.
7. Управлінська звітність.
8. Запровадження систем управлінського обліку та звітності.
9. Витрати як основний об'єкт управлінського обліку: сутність, класифікація.
10. Системи, методи та способи калькулювання.
11. Особливості калькулювання за замовленнями та за процесами, за повними та змінними витратами.
12. Визначення собівартості за стандартами та видами діяльності.
13. Система управління витратами.
14. Сутність і цілі бюджетування.
15. Складання та взаємоузгодження бюджетів.
16. Організація процесу бюджетування.
17. Реорганізація фінансової структури підприємства за центрами відповідальності.

18. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень.
19. Інструментарій стратегічного контролінгу.
20. Інструментарій оперативного контролінгу.
21. Особливості аналізу співвідношення «витрати—обсяг—прибуток» (Cost-Volume-Profit).
22. Графічне визначення точки беззбитковості.
23. Методичні особливості обґрунтування альтернативних рішень у контролінгу.
24. Організація служби контролінгу на підприємстві.
25. Автоматизація контролінгу.

### 3.3. Порядок поточного оцінювання знань

Загальні результати поточної успішності студентів *денної та вечірньої форм навчання*, що оцінюються максимально в 50 балів, складаються з:

а) виконання завдань і відповіді на семінарських (практичних) заняттях (20 балів);

б) виконання модульних контрольних робіт (20 балів);

в) виконання завдань для самостійної роботи (10 балів).

Поточний контроль та оцінювання знань здійснюються згідно з Картою самостійної роботи студента (табл. 3.1), яка характеризує обов'язкові та вибіркові завдання за терміном виконання, формою контролю й щонайбільшою кількістю балів. Під час проведення поточного контролю рівень знань студента оцінюється за певними параметрами, що характеризуються наведеною шкалою та критеріями (табл. 3.2).

Об'єктами поточного оцінювання знань студентів *заочної форми навчання* є:

- індивідуальні письмові завдання для домашнього самостійного виконання;

- модульні контрольні роботи, що виконуються в аудиторії;

- контрольні роботи, що виконуються в аудиторії під контролем викладача, інші види завдань, відображені в робочій програмі дисципліни.

Загальні результати поточної успішності студента, що оцінюються максимально в 20 балів, складаються з:

а) виконання індивідуальних завдань для домашньої самостійної роботи (10 балів);

б) виконання модульних контрольних робіт (10 балів).

Таблиця 3.1

**КАРТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТА**  
з дисципліни «Контролінг» студентів денної та вечірньої форм навчання

№ з/п	Об'єкти контролю	Умови оцінювання	Критерії рівня знань	Параметри оцінки в балах	Максимальна кількість балів за семестр
<b>1. Обов'язкові (діапазон оцінки 0—40 балів)</b>					
<b>За виконання завдань і відповіді на семінарських (практичних) заняттях (діапазон оцінки 0—20 балів)</b>					
1.1.	Підготовка (відповіді) та активна участь (підготовка доповідей за темою семінару, активна участь у дискусіях, доповнення, розв'язання завдань) у семінарських і практичних заняттях	Не менше 5 усних відповідей	Перевірка повноти та правильності відповідей	Крок оцінки — 1 бал (див. п. 4)	5
1.2.	Експрес-контроль знань, тестування на семінарських і практичних заняттях	Не менше 3 завдань	Перевірка повноти та правильності виконання завдань.	Крок оцінки — 1 бал (див. п. 4)	10
1.3.	Виконання домашніх розрахункових (індивідуальних) завдань, самостійне опрацювання тем	Комплексне індивідуальне завдання	Перевірка повноти та правильності виконання завдань.	Крок оцінки — 1 бал	5
<b>За виконання модульних контрольних робіт (діапазон оцінки 0—20 балів)</b>					
1.4.	1-й письмовий модульний контроль	1—4 теми дисципліни	Перевірка правильності виконання модульного завдання: — 100 % — 75 % — 50 % — нижче 50 %	10 8 6 0	10

Закінчення табл. 3.1

№ з/п	Об'єкти контролю	Умови оцінювання	Критерії рівня знань	Параметри оцінки в балах	Максимальна кількість балів за семестр
1.5.	Підготовка до 2 модульного завдання	5—8 теми дисципліни	Перевірка правильності виконання модульного завдання: — 100 % — 75 % — 50 % — нижче 50 %	10 8 6 0	10
<b>II. За виконання завдань для самостійного опрацювання (діапазон оцінки 0—10)</b>					
2.1.	Аналітичний (критичний) огляд наукових публікацій (журналів, збірників статей конференцій) з однієї теми дисципліни (шонайменше 5 публікацій з однієї теми)	За однією з обраних та узгоджених тем дисципліни	<ul style="list-style-type: none"> <li>• високий (відповідає всім вимогам за структурою, змістом, аргументацією та своїм ставленням, відмінна презентація);</li> <li>• достатній (загалом відповідає вимогам, але не переконливо аргументована, не обґрунтоване своє ставлення, середня презентація);</li> <li>• задовільний (відповідає вимогам на 50 %, відсутні власні думки, середній рівень презентації);</li> <li>• недостатній (не відповідає вимогам за структурою, змістом та аргументацією, відсутня власна думка, низький рівень презентації)</li> </ul>	10  8  6  0	10



2.2.	Підготовка доповідей на наукових студентських конференціях за тематикою дисципліни	За заявленою попередньою темою	<ul style="list-style-type: none"> <li>● високий (глибокі знання нового досвіду, теоретичного матеріалу та вміння їх презентувати);</li> <li>● достатній (середній рівень знань підготовленого матеріалу, але не зовсім вдала його презентація);</li> <li>● задовільний (підготовлений матеріал частково обґрунтований, невдала його презентація);</li> <li>● недостатній (не відповідає вимогам за структурою та змістом, низький рівень презентації)</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>10</b></p> <p style="text-align: center;"><b>8</b></p> <p style="text-align: center;"><b>6</b></p> <p style="text-align: center;"><b>0</b></p>	<b>10</b>
2.3.	Аналіз конкретної виробничої ситуації та підготовка аналітичної записки (Case Study)	За тематикою дисципліни	<ul style="list-style-type: none"> <li>● високий (відповідає всім вимогам за структурою, змістом);</li> <li>● достатній (загалом відповідає вимогам, але не достатньо структуроване та графічно якісно підкріплено);</li> <li>● задовільний (відповідає вимогам на 50 %, частково обґрунтований);</li> <li>● недостатній (не відповідає вимогам за структурою, змістом та обґрунтуванням або несвоєчасно поданий)</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>10</b></p> <p style="text-align: center;"><b>8</b></p> <p style="text-align: center;"><b>6</b></p> <p style="text-align: center;"><b>0</b></p>	<b>10</b>

Таблиця 3.2  
**ШКАЛА ТА КРИТЕРІЙ ПОТОЧНОГО ОЦІНЮВАННЯ ЗНАТЬ СТУДЕНТІВ ДЕННОЇ ФОРМИ НАВЧАННЯ**

№ з/п	Максимальна кількість балів	Види робіт	T. 1	T. 2	T. 3	T. 4	Підготовче заняття	МК 1	T. 5	T. 5	T. 6	T. 6	T. 7	T. 5-6-7	T. 8	Підготовче заняття	МК2	Заключне заняття
			1	1	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
<b>Обов'язкові види робіт</b>																		
1	5	Підготовка (відповіді) та активна участь (підготовка доповідей за темою семінару, активна участь у дискусіях, доповнення) у семінарських і практичних заняттях	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	—
2	10	Експрес-контроль знань, тестування, розв'язання завдань на семінарських і практичних заняттях	—	—	2	—	—	—	—	—	4	—	—	—	4	—	—	—
3	5	Виконання домашніх розрахункових (індивідуальних) завдань, самостійне опрацювання тем	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	5	—	—
4	10	Модульний контроль 1	—	—	—	—	—	10	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
5	10	Модульний контроль 2	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	10	—
<b>Вибіркові види робіт</b>																		
6	10	Аналітичний (критичний) огляд наукових публікацій (журналів, збірників статей конференцій) за однієї з тем дисципліни	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	10	—	—
7	10	Підготовка доповідей на наукових студентських конференціях за тематикою дисципліни	—	—	—	—	—	—	10	—	—	—	—	—	—	—	—	—
8	10	Аналіз конкретної виробничої ситуації та підготовка аналітичної записки (Case Study)	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	10	—	—
<b>Ціна заняття</b>			1	1	3	1	1	10	1	11	1	5	1	1	5	26	10	—

Індивідуальні завдання для домашнього самостійного виконання видаються під час установчої сесії (начитки лекцій). У міжсесійний період проводяться групові чи індивідуальні консультації за графіком кафедри, доведеним до студентів під час лекцій.

За місяць до початку сесії студенти здають або надсилають поштою на кафедру виконані домашні роботи. Дата надходження робіт фіксується на кафедрі в спеціальному журналі. Під час сесії студенти за необхідності на вимогу викладача захищають свої домашні роботи в ході співбесіди.

Виконання й перевірка аудиторних контрольних робіт проводиться в сесійний період згідно з розкладом. Поточний контроль та оцінювання знань здійснюється згідно з Картою самостійної роботи студента.

Під час проведення поточного контролю рівень знань студента оцінюється за певними параметрами, що характеризуються наведеною шкалою та критеріями.

### **Приклад завдання модульного контролю**

***ДВНЗ «КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ імені В. Гетьмана»  
Кафедра економіки підприємств  
Поточний контроль***

---

#### **Варіант №**

##### **Завдання 1**

Дайте визначення понять:

- координаційна функція контролінгу;
- маржинальний дохід;
- управлінський облік.

##### **Завдання 2**

***Як розраховують показники:***

- запас міцності;
- обсяг виробництва для забезпечення певного розміру прибутку, у грошовому вимірі.

##### **Завдання 3**

1. Постійні витрати на одиницю становили 3 грн за обсягу виробництва 10 000 од. Чому дорівнюють постійні витрати на одиницю за обсягу виробництва 6000 од., грн:

- а) 3;
- б) 4;
- в) 5;
- г) немає правильної відповіді.

#### Завдання 4

Продаж, грн	Змінні витрати, грн	Маржинальний дохід на од.	Постійні витрати, грн	Операційний прибуток, грн	Обсяг продажу, од.
?	300 000	50	?	62 500	10 000

#### Завдання 5

Підприємство реалізує продукцію за ціною 50 грн за од. Змінні витрати на одиницю становлять 30 грн, а загальні постійні витрати — 150 000 грн, запланований обсяг продажу — 10 000 од. Фактор операційного важеля дорівнює:

а) 0,25;

в) 4;

б) 5;

г) 3,33.

### 3.4. Підсумковий контроль знань студентів

Підсумковий контроль знань студентів денної, вечірньої та заочної форм навчання проводиться у формі іспиту в письмовій формі. **Завданням іспиту** є перевірка розуміння студентом програмного матеріалу загалом, логіки та взаємозв'язків між окремими розділами, здатності творчого використання накопичених знань, уміння сформулювати своє ставлення до певної проблеми навчальної дисципліни.

Іспит проводиться у формі виконання письмового екзаменаційного завдання. Результати іспиту оцінюються в діапазоні від 0 до 60 балів. Екзаменаційні білет містить 6 завдань, кожне з яких оцінюється за шкалою 10; 8; 6; 0 балів.

**Перелік і зміст екзаменаційних завдань (денна та вечірня форми навчання):**

*Блок теоретичних завдань*

1. Теоретичне питання 10 балів
2. Теоретичне питання 10 балів
3. Теоретичне питання 10 балів
4. Задача 10 балів
5. Задача 10 балів
6. Задача 10 балів

---

*Максимальна оцінка результатів іспиту 60 балів*

Для заочної форми навчання результати іспиту оцінюються в діапазоні від 0 до 100 балів. Екзаменаційні білет містить 10 завдань, кожне з яких оцінюється за шкалою 10; 8; 6; 0 балів.

**Перелік і зміст екзаменаційних завдань (заочна форма навчання):**

1. Теоретичне питання	10 балів
2. Теоретичне питання	10 балів
3. Теоретичне питання	10 балів
4. Теоретичне питання	10 балів
5. Розрахункове завдання	10 балів
6. Розрахункове завдання	10 балів
7. Розрахункове завдання	10 балів
8. Розрахункове завдання	10 балів
9. Розрахункове завдання	10 балів
10. Розрахункове завдання	10 балів

---

*Максимальна оцінка результатів іспиту 100 балів*

Якщо відповіді студента оцінено менш як у 30 балів, він отримує незадовільну оцінку за результатами іспиту (тобто 0 балів).

Загальна підсумкова оцінка з дисципліни складається із суми балів за результатами поточного контролю знань і за виконання завдань, що виносяться на іспит.

Якщо на іспиті студент набрав менше 30 балів й отримав незадовільну оцінку, загальна підсумкова оцінка включає лише результати поточного контролю.

До екзаменаційної відомості заносяться сумарні результати в балах поточного контролю та іспиту з урахуванням вимог, що викладені вище.

4.4.1. Екзамен проводиться в письмовій формі.

4.4.2. На екзамен виносяться вузлові теоретичні питання, задачі, ситуації, завдання, що потребують творчої відповіді та вміння синтезувати набуті знання й застосувати їх для вирішення практичних задач тощо.

**ШКАЛА ОЦІНЮВАННЯ ЕКЗАМЕНАЦІЙНИХ ЗАВДАНЬ**

Оцінка за 100-бальною шкалою	РІВЕНЬ ЗНАНЬ
10	Відмінний
8	Добрий
6	Задовільний
0	Незадовільний

4.4.5. Якщо відповіді студента оцінено менш як у 30 балів (до 60 %), він отримує незадовільну оцінку за результатами іспиту, а набрані за екзамен бали не враховуються в загальній підсумковій оцінці.

4.4.6. Переведення даних 100-бальної шкали оцінювання в 4-бальну та шкалу за системою ECTS здійснюється у такий спосіб:

### Зразок екзаменаційного білету для студентів денної та вечірньої форми навчання

Білет № \_\_\_\_

1. Дайте визначення термінам (10 балів):

- Контролінг — це...
- Маржинальний доход — це...
- Змінні витрати — це..

2. Докладно розкрийте питання: Функції та елементи контролінгу (10 балів).

3. Докладно розкрийте питання: Модель калькулювання собівартості Standart Cost (10 балів).

4. Розв'яжіть задачу та прокоментуйте отримані результати (10 балів).

Підприємство «Звук плюс» виготовляє три види продукції, про які відомо таке:

Показник	Гітари	Барабани	Синтезатори
Плановий обсяг реалізації, од.	400	300	300
Структура продажу, %	40	30	30
Ціна за одиницю, грн	415,0	610,0	835,0
Змінні витрати на од., грн	200,0	375,0	390,0

Постійні витрати підприємства становлять 42 000 грн.

#### **Необхідно визначити:**

1) точку беззбитковості в натуральних і грошових показниках загальною на підприємстві та для кожного виду продукції;

2) обсяг продажу, необхідний для отримання прибутку 96 800 грн;

3) розмір операційного прибутку за кожним видом продукції за умови виконання планового обсягу реалізації продукції.

5. Розв'яжіть задачу та прокоментуйте отримані результати (10 балів).

Підприємство в звітному періоді реалізувало 550 000 од. продукції, що на 10 % більше запланованого. Нижче подано плановий звіт (статичний бюджет) про прибуток.

Показник	Бюджет
Продаж, тис. грн	2500
Змінні витрати, тис. грн ● собівартість реалізованої продукції ● витрати на збут	1475 400
Маржинальний дохід, тис. грн	625
Постійні витрати, тис. грн	400
Прибуток до оподаткування, тис. грн	225
Податок на прибуток (25 %), тис. грн	56,25
Чистий прибуток, тис. грн	168,75

Відомо, що ціна одиниці продукції в звітному періоді фактично була вища на 3 %, у результаті вдосконалення збутової політики — витрати на збут знизилися на 6 %, але мало місце зростання собівартості одиниці продукції на 1 %, а постійних витрат — на 50 тис. грн.

**Необхідно визначити:**

На підставі наведеного звіту про прибуток провести аналіз виконання планового бюджету з використанням гнучкого бюджету, а також пояснити різницю між бюджетним і фактичним розміром прибутку, зробити висновок про ефективність і результативність діяльності підприємства у звітному періоді.

*б. Розв'яжіть задачу та прокоментуйте отримані результати (10 балів).*

Нижче наведено бюджет продажу компанії:

травень — обсяг продажу 10 100 од.

червень — 17 000 од.

Запаси готової продукції плануються в розмірі 35 % обсягу продажу наступного періоду. На 1 травня на складі було 2200 од. готової продукції.

Для виробництва одиниці продукції необхідно 9,5 кг сировини, запас якої підтримується в обсязі 15 % виробничої потреби в наступному місяці.

**Скласти бюджет закупівлі сировини й бюджет виробництва на травень.**

**Зразок екзаменаційного білету для студентів  
заочної форми навчання**

Білет № \_\_\_\_

1. Дайте визначення термінам (10 балів):

- Контролінг — це...
- Маржинальний дохід — це...
- Змінні витрати — це..

2. Докладно розкрийте питання: Функції та елементи контролінгу (10 балів).

3. Докладно розкрийте питання: Модель калькулювання собівартості Standart Cost (10 балів).

4. Докладно розкрийте питання: ІТ-підтримка контролінгу (10 балів).

5. Розв'яжіть задачу та прокоментуйте отримані результати (10 балів).

Підприємство «Звук плюс» виготовляє три види продукції, про які відомо таке:

Показник	Гітари	Барабани	Синтезатори
Плановий обсяг реалізації, од.	400	300	300
Структура продажу, %	40	30	30
Ціна за одиницю, грн	415,0	610,0	835,0
Змінні витрати на од., грн	200,0	375,0	390,0

Постійні витрати підприємства становлять 42 000 грн.

**Необхідно визначити:**

1) точку беззбитковості в натуральних і грошових показниках загальною на підприємстві та для кожного виду продукції;

6. За даними завдання 5 визначити:

1) обсяг продажів, необхідний для отримання прибутку 96 800 грн;

2) розмір операційного прибутку за кожним видом продукції за умови виконання планового обсягу реалізації продукції.

7. Розв'яжіть задачу та прокоментуйте отримані результати (10 балів).

Підприємство в звітному періоді реалізувало 550 000 од. продукції, що на 10 % більше запланованого. Нижче подано плановий звіт (статичний бюджет) про прибуток.



Показник	Бюджет
Продажі, тис. грн	2500
Змінні витрати, тис. грн	
● собівартість реалізованої продукції	1475
● витрати на збут	400
Маржинальний дохід, тис. грн	625
Постійні витрати, тис. грн	400
Прибуток до оподаткування, тис. грн	225
Податок на прибуток (25 %), тис. грн	56,25
Чистий прибуток, тис. грн	168,75

Відомо, що ціна одиниці продукції в звітному періоді фактично була вища на 3 %, у результаті вдосконалення збутової політики витрати на збут знизились на 6 %, але мало місце зростання собівартості одиниці продукції на 1 %, а постійних витрат — на 50 тис. грн.

**Необхідно визначити:**

На підставі наведеного звіту про прибуток здійснити аналіз виконання планового бюджету з використанням гнучкого бюджету.

8. За даними завдання 7 пояснити різницю між бюджетним та фактичним розміром прибутку, зробити висновок про ефективність і результативність діяльності підприємства в звітному періоді (10 балів).

9. Розв'яжіть задачу та прокоментуйте отримані результати (10 балів).

Нижче наведено бюджет продажу компанії:

травень — обсяг продажу 10 100 од.

червень — 17 000 од.

Запаси готової продукції плануються в розмірі 35 % обсягу продажу наступного періоду. На 1 травня на складі було 2200 од. готової продукції.

Для виробництва одиниці продукції необхідно 9,5 кг сировини, запас якої підтримується в обсязі 15 % виробничої потреби в наступному місяці.

**Слід бюджет виробництва на травень.**

10. За даними завдання 9 скласти бюджет закупівлі сировини на травень (10 балів).

Переведення даних 100-бальної шкали оцінювання в 4-х бальну та шкалу ECTS здійснюється у такому порядку:

Оцінка за шкалою, що використовується в КНЕУ	Оцінка за 4-х бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS
90—100	відмінно	A
80—89	добре	B
70—79		C
66—69	задовільно	D
60—65		E
21—59	незадовільно з можливістю повторного складання	FX
0—20	незадовільно з обов'язковим повторним вивчення дисципліни	F

## Розділ



---

# ЗАВДАННЯ ДЛЯ СТУДЕНТІВ ЗАОЧНОЇ ФОРМИ НАВЧАННЯ

---

### Завдання 1

З урахуванням специфіки діяльності підприємства — бази виробничої практики:

- зробити діагностику діючих на підприємстві систем обліку та планування;
- оцінити рівень управління ринковою вартістю бізнесу;
- виявити основні інформаційні потреби власників і топ-менеджменту;
- запропонувати та обґрунтувати набір показників для побудови системи контролінгу, набір основних форм управлінської звітності.

### Завдання 2

Обґрунтувати доцільність упровадження на підприємстві системи калькулювання за неповними витратами:

- виявити діючу на підприємстві систему калькулювання;
- здійснити необхідну класифікацію витрат;
- розрахувати показники маржинального доходу;
- проаналізувати відмінності між існуючою та проектною системами калькулювання;
- зробити висновки щодо ефективності функціонування на підприємстві системи калькулювання за неповними витратами

### Завдання 3

Розробити пропозиції щодо впровадження системи бюджетування на підприємстві:

- виявити існуючий рівень бюджетування (оперативного фінансового планування);
- запропонувати схему та набір основних бюджетних форм;

- обґрунтувати необхідні методи бюджетування;
- надати пропозиції щодо фінансової структури підприємства;
- оцінити можливість управління за відхиленнями.

#### Завдання 4

На основі даних про діяльність підприємства зробити диференціальний аналіз релевантної інформації в межах аналізу альтернативних рішень:

- розширення чи скорочення (ліквідацію) певного сегмента діяльності;
- виробляти чи купувати окремі компоненти продукції (аутсорсінг);
- продавати чи обробляти далі;
- рішення про спеціальні замовлення;
- використання вільних потужностей;
- використання обмежених ресурсів: одиничні та комплексні обмеження.

#### Методичні рекомендації щодо виконання

Сутність завдання: на практичних прикладах (інформація про конкретні підприємства) зробити критичний аналіз ситуації з питань, що є предметом дисципліни «Контролінг».

Цілі виконання аналізу ситуації:

- розвиток навичок аналізу й критичного мислення;
- поєднання теорії та практики, розширення практичного досвіду;
- подання прикладів управлінських рішень, що приймаються;
- подання прикладів результатів управлінських рішень, що приймаються.

Етапи виконання роботи

1. Пошук матеріалів та інформаційних даних про проекти, моделі, приклади та зразки організаційного розвитку окремих підприємств<sup>1</sup>.

2. Оформлення зібраного матеріалу у вигляді Опису ситуації

---

<sup>1</sup> Джерела інформації — сучасна ділова преса або матеріали підприємства, на якому працює студент.

3. Вияв та структуризація основних проблем, що мали місце під час/ після/ у процесі реалізації проекту.

4. Аналітичний коментар до поданого матеріалу на основі положень і питань дисципліни «Контролінг».

Структура роботи:

1. Титульний аркуш.
2. Опис ситуації (3—10 стор.).
3. Аналіз ситуації (3—5 стор.).
4. Висновки.
5. Список використаних джерел.
6. Додатки.

### **Типові практичні завдання**

#### **Частина 1. Управління витратами в системі контролінгу\***

На основі даних таблиці здійснити аналіз безбитковості, маржинальний аналіз та аналіз чутливості прибутку, розрахувавши такі показники:

- 1) точка безбитковості в натуральному й грошовому вимірі;
- 2) маржинальний доход;
- 3) коефіцієнт маржинального доходу;
- 4) обсяг реалізації для забезпечення необхідного розміру прибутку (п. 7) у натуральному та грошовому вимірах;
- 5) операційний прибуток, якщо обсяг реалізації становитиме (п. 8);
- 6) зростання прибутку у разі, якщо приріст обсягу реалізації становитиме (п. 9);
- 7) запас фінансової міцності в грошовому та натуральному вимірах;
- 8) коефіцієнт запасу міцності;
- 9) фактор операційного важеля.

Студенти обирають варіант розрахункового завдання, який відповідає їх порядковому номеру в журналі.

Виконання індивідуальних завдань з курсу «Контролінг» передбачено за трьома темами:

1. Управління витратами в системі контролінгу.
2. Бюджетування.
3. Інструментарій контролінгу

№ з/п	Стаття/варіант	№ 1		№ 2		№ 3		№ 4		№ 5		№ 6		№ 7		№ 8		
		Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього
1.	Обсяг реалізації, шт.	10 000	15 000	12 000	8000	20 000	11 000	15 000	12 500	20 000	11 000	15 000	12 500	15 000	15 000	12 500	12 500	12 500
2.	Обсяг реалізації, грн	1 000 000	2 250 000	1 320 000	640 000	1 100 000	2 420 000	450 000	1 562 500	1 100 000	2 420 000	450 000	1 562 500	1 562 500	450 000	1 562 500	1 562 500	1 562 500
3.	Змінні витрати, грн	700 000	1 800 000	600 000	560 000	600 000	2 090 000	300 000	1 250 000	600 000	2 090 000	300 000	1 250 000	1 250 000	300 000	1 250 000	1 250 000	1 250 000
4.	Маржинальний дохід, грн	300 000	450 000	720 000	80 000	500 000	330 000	150 000	16 250	500 000	330 000	150 000	16 250	16 250	150 000	16 250	16 250	16 250
5.	Постійні витрати, грн	240 000	220 000	200 000	70 000	250 000	150 000	120 000	16 250	250 000	150 000	120 000	16 250	16 250	120 000	16 250	16 250	16 250
6.	Операційний прибуток, грн	60 000	230 000	520 000	10 000	250 000	180 000	30 000	15 000	250 000	180 000	30 000	15 000	15 000	30 000	15 000	15 000	15 000
7.	Прибуток, що планується отримати, грн	90 000	90 000	90 000	90 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
8.	Плановий обсяг реалізації, грн	1 300 000	2 500 000	1 500 000	1 300 000	1 300 000	2 600 000	5 500 000	1 800 000	1 300 000	2 600 000	5 500 000	1 800 000	1 800 000	5 500 000	1 800 000	1 800 000	1 800 000
9.	Планове зростання обсягу продажів, %	10	15	20	10	15	20	10	15	15	20	10	15	10	10	15	15	15

№ з/п	Стаття/варіант	№ 9		№ 10		№ 11		№ 12		№ 13		№ 14		№ 15		№ 16		
		Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього
1.	Обсяг реалізації, шт.	20 500	35 000	10 500	13 500	45 000	1000	5000	65 000	45 000	1000	5000	65 000	5000	5000	65 000	65 000	65 000
2.	Обсяг реалізації, грн	2 050 000	1 750 000	5 250 000	1 417 500	900 000	1 000 000	1 000 000	650 000	900 000	1 000 000	1 000 000	650 000	1 000 000	1 000 000	650 000	650 000	650 000
3.	Змінні витрати, грн	615 000	875 000	2 100 000	472 500	90 000	705 000	600 000	130 000	2 100 000	472 500	90 000	705 000	600 000	600 000	130 000	130 000	130 000
4.	Маржинальний дохід, грн	1 435 000	875 000	3 150 000	945 000	810 000	295 000	400 000	520 000	810 000	945 000	810 000	295 000	400 000	400 000	520 000	520 000	520 000
5.	Постійні витрати, грн	220 000	500 000	500 000	280 000	550 000	265 000	350 000	400 000	550 000	280 000	550 000	265 000	350 000	350 000	400 000	400 000	400 000
6.	Операційний прибуток, грн	1 215 000	375 000	2 650 000	665 000	260 000	30 000	50 000	120 000	260 000	665 000	260 000	30 000	50 000	50 000	120 000	120 000	120 000
7.	Прибуток, що планується отримати, грн	110 000	110 000	110 000	110 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	110 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000
8.	Плановий обсяг реалізації, грн	2 500 000	2 500 000	8 500 000	1 900 000	1 300 000	1 300 000	1 300 000	9 000 000	1 300 000	1 900 000	1 300 000	1 300 000	1 300 000	1 300 000	9 000 000	9 000 000	9 000 000
9.	Планове зростання обсягу продажів, %	20	10	15	20	10	15	20	10	10	20	10	15	20	20	10	10	10

№ з/п	Стаття/варіант	№ 17	№ 18	№ 19	№ 20	№ 21	№ 22	№ 23
		Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього
1.	Обсяг реалізації, шт.	75 000	10 000	45 000	30 000	20 000	40 000	70 000
2.	Обсяг реалізації, грн	4 350 000	950 000	2 025 000	900 000	400 000	1 600 000	4 900 000
3.	Змінні витрати, грн	1 500 000	750 000	900 000	600 000	200 000	800 000	1 400 000
4.	Маржинальний дохід, грн	2 850 000	200 000	1 125 000	300 000	200 000	800 000	3 500 000
5.	Постійні витрати, грн	200 000	185 000	555 000	200 000	100 000	300 000	600 000
6.	Операційний прибуток, грн	5000	15 000	570 000	100 000	100 000	500 000	2 900 000
7.	Прибуток, що планується отримати, грн	130 000	130 000	130 000	130 000	140 000	140 000	140 000
8.	Плановий обсяг реалізації, грн	6 500 000	9 950 000	2 800 000	1 300 000	1 000 000	1 900 000	6 500 000
9.	Планове зростання обсягу продажів, %	15	20	10	15	20	10	15

№ з/п	Стаття/варіант	№ 24	№ 25	№ 26	№ 27	№ 28	№ 29	№ 30
		Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього	Усього
1.	Обсяг реалізації, шт.	60 000	100 000	80 000	2000	15 000	32 000	24 000
2.	Обсяг реалізації, грн	3 600 000	1 000 000	64 000 000	400 000	225 000	1 024 000	1 152 000
3.	Змінні витрати, грн	1 200 000	400 000	32 000 000	200 000	150 000	640 000	240 000
4.	Маржинальний дохід, грн	2 400 000	600 000	32 000 000	200 000	75 000	384 000	912 000
5.	Постійні витрати, грн	500 000	300 000	80 000	150 000	50 000	300 000	850 000
6.	Операційний прибуток, грн	1 900 000	300 000	31 920 000	50 000	25 000	84 000	62 000
7.	Прибуток, що планується отримати, грн	140 000	150 000	150 000	150 000	160 000	160 000	160 000
8.	Плановий обсяг реалізації, грн	4 500 000	1 300 000	9 500 000	1 000 000	5 000 000	1 300 000	1 500 000
9.	Планове зростання обсягу продажів, %	20	10	15	20	10	15	20

**Задача 1**

Підприємство розробляє два нові вироби: А і Б, виробництво яких планується розпочати в наступному році. Заплановані обсяги і ціни продажів цих виробів наведено нижче.

Виріб	Ціна за м <sup>2</sup> , грн	Запланований обсяг продажу, м <sup>2</sup>
А	15	30 000
Б	20	12 500

На кінець наступного року запас готової продукції планується в розмірі 20 % продажів за цей рік.

Нижче наведено заплановані витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією нової продукції.

**ПРЯМІ ВИТРАТИ НА ОДИН м<sup>2</sup>**

Виріб	Прямі матеріальні витрати			Прямі витрати на оплату праці, год.	
	Полімери, кг	Наповнювачі, кг	Каталізатор, кг	Змішування	Обробка
А	2	4	10	0,1	0,1
Б	4	8	4	0,2	0,1

**ВАРТІСТЬ МАТЕРІАЛІВ**

Матеріали	Ціна, грн.
Полімер	0,9 за кг
Наповнювач	0,4 за кг
Каталізатор	0,2 за кг

**ТАРИФНА СТАВКА**

Операція	Ставка, грн.
Змішування	10 за год.
Обробка	8 за год.



### ІНШІ ВИТРАТИ

Витрати	Загальновиробничі	Збут	Адміністративні
Змінні	2 грн за 1 год.	5 % продажів	2 % продажів
Постійні	93 600 грн	40 000 грн	60 000 грн

**Необхідно** скласти річні бюджети:

- 1) бюджет продажів;
- 2) бюджет виробництва;
- 3) бюджет використання матеріалів і придбання матеріалів;
- 4) бюджет прямих оплат на оплату праці;
- 5) бюджет загальновиробничих витрат;
- 6) бюджет собівартості реалізованої продукції;
- 7) бюджет витрат на збут та адміністративних витрат;
- 8) бюджетний звіт про прибуток.

#### Задача 2

Підприємство розробляє два нові вироби: А і Б, виробництво яких планується розпочати в наступному році. Заплановані обсяги і ціни продажів цих виробів наведено нижче.

Виріб	Ціна за м <sup>2</sup> , грн	Запланований обсяг продажів, м <sup>2</sup>
А	20	40 000
Б	25	13 000

На кінець наступного року запас готової продукції планується в розмірі 20 % продажів за цей рік.

Нижче наведено заплановані витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією нової продукції.

#### ПРЯМІ ВИТРАТИ НА ОДИН м<sup>2</sup>

Виріб	Прямі матеріальні витрати			Прямі витрати на оплату праці, год.	
	Полімери, кг	Наповнювачі, кг	Каталізатор, кг	Змішування	обробка
А	2,5	5	10	0,2	0,2
Б	3	6	4	0,2	0,1

### ВАРТІСТЬ МАТЕРІАЛІВ

Матеріали	Ціна, грн
Полімер	1,0 за кг
Наповнювач	0,4 за кг
Каталізатор	0,2 за кг

### ТАРИФНА СТАВКА

Операція	Ставка, грн
Змішування	10 за год.
Обробка	8 за год.

### ІНШІ ВИТРАТИ

Витрати	Загальновиробничі	Збут	Адміністративні
Змінні	3 грн за 1 год.	5 % продажів	2 % продажів
Постійні	93 600 грн	40 000 грн	60 000 грн

**Необхідно** скласти річні бюджети:

- 1) бюджет продажів;
- 2) бюджет виробництва;
- 3) бюджет використання матеріалів і придбання матеріалів;
- 4) бюджет прямих витрат на оплату праці;
- 5) бюджет загальновиробничих витрат;
- 6) бюджет собівартості реалізованої продукції;
- 7) бюджет витрат на збут та адміністративних витрат;
- 8) бюджетний звіт про прибуток.

### Задача 3

Підприємство розробляє два нові вироби: А і Б, виробництво яких планується розпочати в наступному році. Заплановані обсяги і ціни продажів цих виробів наведено нижче.

Виріб	Ціна за м <sup>2</sup> , грн.	Запланований обсяг продажів, м <sup>2</sup>
А	18	25 000
Б	14	26 000

На кінець наступного року запас готової продукції планується в розмірі 20 % продажів за цей рік.

Нижче наведено заплановані витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією нової продукції.

#### ПРЯМІ ВИТРАТИ НА ОДИН М<sup>2</sup>

Виріб	Прямі матеріальні витрати			Прямі витрати на оплату праці, год.	
	Полімери, кг	Наповнювачі, кг	Каталізатор, кг	Змішування	Обробка
А	2	2	9	0,1	0,1
Б	3	10	11	0,1	0,1

#### ВАРТІСТЬ МАТЕРІАЛІВ

Матеріали	Ціна, грн
Полімер	0,9 за кг
Наповнювач	0,4 за кг
Каталізатор	0,2 за кг

#### ТАРИФНА СТАВКА

Операція	Ставка, грн
Змішування	10 за год.
Обробка	8 за год.

#### ІНШІ ВИТРАТИ

Витрати	Загальнопромислові	Збут	Адміністративні
Змінні	3 грн за 1 год.	5 % продажів	2 % продажів
Постійні	92 000 грн	20 000 грн	50 000 грн

**Необхідно** скласти річні бюджети:

- 1) бюджет продажів;
- 2) бюджет виробництва;
- 3) бюджет використання матеріалів і придбання матеріалів;
- 4) бюджет прямих витрат на оплату праці;
- 5) бюджет загальнопромислових витрат;
- 6) бюджет собівартості реалізованої продукції;

- 7) бюджет витрат на збут й адміністративних витрат;  
8) бюджетний звіт про прибуток.

#### Задача 4

Підприємство розробляє два нові вироби: А і Б, виробництво яких планується розпочати у наступному році. Заплановані обсяги і ціни продажів цих виробів наведено нижче.

Виріб	Ціна за м2, грн.	Запланований обсяг продажів, м <sup>2</sup>
А	15	31 500
Б	21	16 000

На кінець наступного року запас готової продукції планується в розмірі 20 % продажів за цей рік.

Нижче наведено заплановані витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією нової продукції.

#### ПРЯМІ ВИТРАТИ НА ОДИН М<sup>2</sup>

Виріб	Прямі матеріальні витрати			Прямі витрати на оплату праці, год.	
	Полімери, кг	Наповнювачі, кг	Каталізатор, кг	Змішування	Обробка
А	2	4	10	0,3	0,3
Б	4	8	4	0,2	0,1

#### ВАРТІСТЬ МАТЕРІАЛІВ

Матеріали	Ціна, грн
Полімер	1 за кг
Наповнювач	0,3 за кг
Каталізатор	0,2 за кг

#### ТАРИФНА СТАВКА

Операція	Ставка, грн
Змішування	11 за год.
Обробка	8 за год.

### ІНШІ ВИТРАТИ

Витрати	Загальновиробничі	Збут	Адміністративні
Змінні	1 грн за 1 год.	5 % продажів	2 % продажів
Постійні	85 000 грн	40 000 грн	58 000 грн

**Необхідно** скласти річні бюджети:

- 1) бюджет продажів;
- 2) бюджет виробництва;
- 3) бюджет використання матеріалів і придбання матеріалів;
- 4) бюджет прямих витрат на оплату праці;
- 5) бюджет загальновиробничих витрат;
- 6) бюджет собівартості реалізованої продукції;
- 7) бюджет витрат на збут й адміністративних витрат;
- 8) бюджетний звіт про прибуток.

#### Задача 5

Підприємство розробляє два нові вироби: А і Б, виробництво яких планується розпочати у наступному році. Заплановані обсяги і ціни продажів цих виробів наведено нижче.

Виріб	Ціна за м <sup>2</sup> , грн.	Запланований обсяг продажів, м <sup>2</sup>
А	18	45 000
Б	19	10 000

На кінець наступного року запас готової продукції планується в розмірі 20 % продажів за цей рік.

Нижче наведено заплановані витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією нової продукції.

#### ПРЯМІ ВИТРАТИ НА ОДИН М<sup>2</sup>

Виріб	Прямі матеріальні витрати			Прямі витрати на оплату праці, год.	
	Полімери, кг	Наповнювачі, кг	Каталізатор, кг	Змішування	Обробка
А	2	4	10	0,1	0,1
Б	4	8	4	0,2	0,1

### ВАРТІСТЬ МАТЕРІАЛІВ

Матеріали	Ціна, грн.
Полімер	1,1 за кг
Наповнювач	0,2 за кг
Каталізатор	0,1 за кг

### ТАРИФНА СТАВКА

Операція	Ставка, грн.
Змішування	9 за год.
Обробка	15 за год.

### ІНШІ ВИТРАТИ

Витрати	Загальновиробничі	Збут	Адміністративні
Змінні	2 грн за 1 год.	6 % продажів	2 % продажів
Постійні	95 000 грн	35 000 грн	60 000 грн

**Необхідно** скласти річні бюджети:

- 1) бюджет продажів;
- 2) бюджет виробництва;
- 3) бюджет використання матеріалів і придбання матеріалів;
- 4) бюджет прямих витрат на оплату праці;
- 5) бюджет загальновиробничих витрат;
- 6) бюджет собівартості реалізованої продукції;
- 7) бюджет витрат на збут й адміністративних витрат;
- 8) бюджетний звіт про прибуток.

## Розділ



---

# САМОСТІЙНА РОБОТА СТУДЕНТІВ

---

Формами організації самостійної роботи студентів під час вивчення теоретичного матеріалу дисципліни «Контролінг» є:

- опрацювання теоретичних основ лекційного матеріалу;
- вивчення окремих тем чи питань, що передбачені для самостійного опрацювання;
- підготовка доповідей для виступу на семінарських заняттях (див. питання для поглибленого вивчення дисципліни в розділі 5);
- вирішення та письмове оформлення задач, кейсових завдань;
- написання реферату відповідно до зазначеної нижче тематики;
- підготовка до поточного контролю теоретичних знань;
- систематика вивченого матеріалу курсу перед іспитом (відповідно до переліку питань, що охоплюють зміст робочої програми).

Навчальним планом передбачено такі обсяги часу для самостійної роботи студентів за формами навчання:

- денна — 100 год.;
- вечірня — 120 год.;
- заочна — 140 год.

Дисципліна «Контролінг» вивчається у другому семестрі з 19—37 тиждень (19—20 тиждень — установча сесія для студентів денної та вечірньої форми навчання)

Відповідно до цих обсягів, а також, виходячи із завдань самостійного опрацювання матеріалу, сформовано структуру навчальних завдань.

Таблиця 5.1

**ГРАФІК САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ ДЕННОЇ ФОРМИ НАВЧАННЯ  
З ВИВЧЕННЯ ПРОГРАМНОГО МАТЕРІАЛУ КУРСУ «КОНТРОЛІНГ»**

№ з/п	Теми курсу	Навчальні тижні														Кількість годин			
		21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34		35	36	
<b>1.</b>	<b>Вступ</b> <b>Тема 1:</b> Контролінг: сутність, функції, види й основні завдання	6	6																12
<b>2.</b>	<b>Тема 2:</b> Контролінг у системі прийняття управлінських рішень		6	6															12
<b>3.</b>	<b>Тема 3:</b> Управлінський облік і звітність					7	6												13
<b>4.</b>	<b>Тема 4:</b> Особливості управління витратами підприємства в системі контролінгу						6	6											12
<b>5.</b>	<b>Тема 5:</b> Система бюджетування на підприємстві									6	7								13
<b>6.</b>	<b>Тема 6:</b> Інструментарій контролінгу											6	6						12
<b>7.</b>	<b>Тема 7:</b> Експертна діагностика підприємства в системі контролінгу													6	6				12
<b>8.</b>	<b>Тема 8:</b> Організація та інформаційна підтримка контролінгу															7	7		14
	<b>Разом:</b>	6	6	6	6	7	6	6	6	6	6	7	6	6	6	7	7		<b>100</b>



Таблиця 5.2

**ГРАФІК САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ ВЕЧІРНЬОЇ ФОРМИ НАВЧАННЯ  
З ВИВЧЕННЯ ПРОГРАМНОГО МАТЕРІАЛУ КУРСУ «КОНТРОЛІНГ»**

№ з/п	Теми курсу	Навчальні тижні														Кількість годин			
		21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34		35	36	
<b>1</b>	<b>Вступ</b> <b>Тема 1:</b> Контролінг: сутність, функції, види й основні завдання	7	8																15
<b>2</b>	<b>Тема 2:</b> Контролінг у системі прийняття управлінських рішень		7	8															15
<b>3</b>	<b>Тема 3:</b> Управлінський облік і звітність				7	8													15
<b>4</b>	<b>Тема 4:</b> Особливості управління витратами підприємства в системі контролінгу						7	8											15
<b>5</b>	<b>Тема 5:</b> Система бюджетування на підприємстві								7	8									15
<b>6</b>	<b>Тема 6:</b> Інструментарій контролінгу										7	8							15
<b>7</b>	<b>Тема 7:</b> Експертна діагностика підприємства в системі контролінгу												7	8					15
<b>8</b>	<b>Тема 8:</b> Організація та інформаційна підтримка контролінгу															7	8		15
	<b>Разом:</b>	7	8	7	8	7	8	7	8	7	8	7	8	7	8	7	8	7	<b>120</b>

## Індивідуально–консультативна робота

Графік індивідуально-консультативної роботи з дисципліни «Контролінг» наведено в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

### ГРАФІК ІНДИВІДУАЛЬНО-КОНСУЛЬТАТИВНОЇ РОБОТИ

№ з/п	Форма індивідуально-консультативної роботи	Форма навчання, годин		
		Денна	Вечірня	Заочна
1	Індивідуальні заняття	8	6	11
2	Консультації	6	4	6
3	Перевірка виконання індивідуальних завдань	8	6	6
4	Перевірка та захист завдань, що віднесені на поточний контроль	6	4	6
	<b>Разом:</b>	<b>23</b>	<b>21</b>	<b>21</b>

### Індивідуальні заняття

Під час проведення індивідуальних занять з дисципліни «Контролінг» передбачається персональна робота викладача з окремими студентами з метою підвищення рівня їхньої підготовки та розвитку творчих здібностей, а саме: допомога в опрацюванні матеріалу (теоретичних питань, практичних завдань), який був погано засвоєний, допомога в підготовці цікавих реферативних доповідей, надання індивідуальних завдань творчого спрямування тощо.

### Консультації

Час, що відводиться на консультації, буде присвячено роз'яснювальній роботі, а саме: наданню відповідей студентам на конкретні запитання з дисципліни «Контролінг» або поясненню певних теоретичних положень чи аспектів їх практичного застосування.

### Перевірка виконання індивідуальних завдань: рефератів, задач для самостійного виконання

Цей вид навчальної діяльності спрямований на перевірку та оцінювання індивідуальних завдань, які були отримані студентами під час індивідуальних занять.

## Приклади типових задач, що виносяться на іспит

### Задача 1

Промислове підприємство виробляє продукцію одного найменування та реалізує її на внутрішньому ринку за ціною 230 грн за одиницю. Питомі змінні витрати становлять 180 грн. Постійні витрати становлять разом 550 000 грн. Унаслідок підвищення орендної плати постійні витрати збільшилися на 8 %. Крім того, кон'юнктура внутрішнього ринку спричинила зниження продажної ціни на продукцію підприємства на 5 %.

Визначити, яким чином збільшення постійні витрат і зниження продажної ціни на продукцію вплинуть на розрахункову величину критичного її обсягу, який треба виготовляти на підприємстві.

### Задача 2

У табл. 5.1 подано показники з виробництва окремих видів продукції, на підприємстві «Моноліт».

*Таблиця 5.1*

Показники	Види продукції							
	А	Б	В	Г	Г	Д	Е	Ж
Обсяг реалізації, од.	2000	1500	1700	2500	1200	2700	2300	1600
Ціна за од., грн	150	300	270	100	250	180	160	210
Виручка від реалізації, тис. грн	300	450	459	250	300	486	368	336
Змінні витрати, тис. грн	120	210	230	170	150	270	215	225
Прямі постійні витрати за видами продукції, тис. грн	32	45	52	24	27	62	47	60
Постійні витрати бригад, тис. грн	27		47		52		55	
Постійні витрати підрозділів (дільниць), тис. грн	17		25					
Постійні витрати цеху, тис. грн	320							

*Необхідно:*

- заповнити табл. 5.5 і розрахувати необхідні показники;
- визначити результат діяльності підприємства за схемою врахування маржинального доходу (сум покриття);

— зробити висновки за отриманими результатами діяльності підприємства.

Таблиця 5.2

Показники	Види продукції							
	А	Б	В	Г	Г	Д	Е	Ж
Виручка від реалізації, тис. грн	300	450	459	250	300	486	368	336
Змінні витрати, тис. грн	120	210	230	170	150	270	215	225
Маржа 1 (сума покриття), тис. грн								
Постійні витрати за видами продукції, тис. грн	32	45	52	24	27	62	47	60
Маржа 2 (сума покриття), тис. грн								
Сума, тис. грн								
Постійні витрати бригад, тис. грн	27		47		52		55	
Маржа 3 (сума покриття), тис. грн								
Сума, тис. грн								
Постійні витрати підрозділів (дільниць), тис. грн	17				25			
Маржа 4 (сума покриття), тис. грн								
Сума, тис. грн								
Постійні витрати цеху, тис. грн	320							
Результат («+» прибуток, «-» збиток), тис. грн								

### Задача 3

ВАТ «Імпульс» у розрахунковому році прогнозує здійснювати господарську діяльність за наявності основного капіталу в сумі 200 тис. грн., оборотного — 800 тис. грн, власного — 800 тис. грн, довгострокових зобов'язань — 360 тис. грн, поточних зобов'язань — 840 тис. грн, рівень рентабельності активів — 20 %.

Акціонерам планується сплатити дивіденди в сумі 40 тис. грн., податок на прибуток становитиме 120 тис. грн, відрахування у резервні фонди — 50 тис. грн, відсотки за кредитом — 90 тис. грн.

Визначити джерела фінансування капіталу підприємства, розмір власного оборотного капіталу та суму чистого прибутку для реінвестування, створити бюджет акціонерного товариства з прибутку.

#### **Задача 4**

Керівництву ВАТ «Вектор» надійшла пропозиція від компанії-споживача на розміщення замовлення щодо випуску нового виду продукції за обсягом 2000 одиниць. Рівень використання потужності на акціонерному товаристві відповідає нормативному. Тому для виконання замовлення необхідно змінити обсяги продукції, яка вже випускається.

Наводимо вихідні дані для прийняття рішення.

Ціна одиниці продукції, що випускається, — 120 грн, нової — 140 грн, змінні витрати відповідно 50 і 100 грн, витрати праці на виробництво — 5 і 4 години.

Визначити, чи економічно доцільне виробництво нової продукції, а також нижню межу ціни нової продукції, за якою вигідно прийняти замовлення.

#### **Задача 5**

Компанія «Ресурс» виготовляє комплектуючі для холодильників. За системою «Стандарт-кост», яка впроваджена на підприємстві, підготовлені стандарти витрат. Останні встановлені з розрахунку до обсягу річного виробництва — 10 000 шт., на одну деталь, витрати праці становлять 4 машино/год., змінні накладні витрати — 10 грн на машино/год., постійні накладні витрати — 20 грн на машино/год. Фактичний обсяг виробництва — 12 тис. шт., а витрати машино-год. — 50 тис. машино/год., фактичні накладні витрати становлять — змінні 530 тис. грн, постійні — 820 тис. грн.

Проаналізуйте відхилення накладних витрат від установлених стандартів і їх вплив на результати діяльності підприємства.

### Задача 6

Підприємство розробило якісно новий високотехнологічний продукт. Інформацію щодо співвідношення прогнозних обсягів реалізації та прогнозного прибутку наведено нижче.

Таблиця 5.3

Обсяг реалізації, од.	Прибуток (збиток), грн
24 000	(60 000)
30 000	300 000
36 000	660 000

Прогнозна ціна одиниці продукції — 300 грн.

Визначити точку беззбитковості шляхом побудови графіка «обсяг виробництва — прибуток». Розрахувати передбачуваний прибуток, якщо ймовірність досягнення кожного рівня реалізації така:

Таблиця 5.4

Обсяг реалізації, од.	Ймовірність
24 000	0,1
30 000	0,5
36 000	0,4

### Задача 7

На основі наведеного прогнозного агрегованого балансу ВАТ сформууйте бюджет прибутку.

Таблиця 5.5

Активи	Сума, тис. грн	Пасиви	Сума, тис. грн
Основний капітал	1200	Власний капітал	800
Оборотний капітал	800	Довгострокові зобов'язання	360
		Поточні зобов'язання	840
Сума	2000	Сума	2000

За розрахунками планується виплатити дивіденди в сумі 40 тис. грн. Податок на прибуток становитиме 120 тис. грн, відрахування в резервні фонди 50 тис. грн, відсотки за кредитом — 90 тис. грн.

Визначити джерела формування капіталу підприємства, розмір власного оборотного капіталу та суму чистого прибутку для реінвестування, рівень рентабельності активів — 20 %.

### Задача 8

Компанія «Гарант» виробляє міксери, які експортує в різні країни. У розрахунковому періоді вона планує такі обсяги експорту та ціни (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Країна	Обсяг експорту, тис. од.	Ціна, у. о.
Казахстан	600	20
Сирія	200	25
Єгипет	400	26
Туніс	300	24

Виробнича потужність компанії дає можливість випустити 2 млн одиниць продукції. У разі збільшення обсягу виробництва на 5 % умовно-постійні витрати зростають на 1 %. Змінні витрати на виробництво 1 міксера становлять 14 у. о., а постійні витрати за звітний період — 6200 тис. у. о.

Маркетингові дослідження показали, що є можливість експортувати додатковий обсяг продукції до Мексики. Працівникам служби контролінгу необхідно обґрунтувати управлінське рішення щодо встановлення граничної ціни експорту до цієї країни, виходячи з критерію економічної доцільності: мінімальний прибуток на одиницю продукції на рівні 5 у. о.

### Задача 9

Фірма «Кронос» виробляє продукцію з пластмаси. Працівник відділу контролінгу фабрики, використовуючи дані, запропоно-

вані відділом збуту та виробничим відділом сформулював проект бюджету фірми, поданий у табл. 5.7.

У плановому році прогнозується, що відхилення прямих постійних витрат від бюджету становитимуть:

— для виробу 1: зменшення прямих постійних витрат на 20 тис. грн;

— для виробу 2: зростання прямих постійних витрат на 20 тис. грн;

— для виробу 3: зменшення прямих постійних витрат на 50 тис. грн.

А прогнозовані загальні постійні витрати зростуть на 10 тис. грн.

Розрахуйте управлінський прибуток з використанням сум покриття I і II, використовуючи табличну форму (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

**ПРОЕКТ БЮДЖЕТУ**

Найменування показника	Вироби			УСЬОГО
	1	2	3	
Обсяг реалізації, тонн	1000	2000	500	3500
Ціна, грн/тонн	500	420	600	—
Виручка, тис. грн	500	840	300	1640
Змінні витрати, тис. грн	320	640	200	1160
Сума покриття, тис. грн	180	200	100	480
Сума покриття на одиницю, грн за 1 т.	180	100	200	—
Прямі постійні витрати на обсяг виробництва кожного виробу, тис. грн	100	150	70	320
Загальні постійні витрати на весь обсяг виробництва, тис. грн	—	—	—	170

**Задача 10**

Підприємство виготовляє та реалізує певну продукцію. Прогнозні обсяги продажів та можливі коливання цін на продукцію на наступний рік подано в табл. 5.8.



Таблиця 5.8

**ПРОГНОЗ ОБСЯГУ ПРОДАЖІВ І ЦІН  
НА ПРОДУКЦІЮ НА НАСТУПНИЙ РІК**

Показник	Сценарій		
	Найгірший	Базовий	Найкращий
Обсяг продажів, шт.	3500	4600	5000
Імовірність, %	0,3	0,6	0,1
Ціна, грн/шт.	56	68	75
Імовірність, %	0,2	0,5	0,3

Бюджет підприємства на наступний рік подано в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

**БЮДЖЕТ ПІДПРИЄМСТВА  
НА НАСТУПНИЙ РІК, ГРН**

Показники	Значення
Змінні витрати	25
Постійні витрати	32 000
У т. ч.	
Амортизація	7 000
Витрати на реалізацію та збут	4500
Заробітна плата офісних працівників	4500
Відсотки за кредит	10 000
Інші постійні витрати	4000

*Необхідно:*

- розрахувати чутливість операційного прибутку до зміни обсягу продажів та до зміни ціни;
- обрати базовий варіант бюджету;
- визначити граничні варіанти бюджету,
- визначити песимістичний та оптимістичний варіанти бюджету;
- побудувати залежність між результативним показником і його ймовірною характеристикою.

Таблиця 5.10

## МОДЕЛЬ РОЗРАХУНКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ПРИБУТКУ

	Показники обороту				Змінні витрати, тис. грн	Сума покриття I (СП I)			Ранг за СПI/тонн	Прямі постійні витрати, тис. грн	Відхилення прямих постійних витрат від бюджету, тис. грн	Прогнозовані постійні витрати, тис. грн	Сума покриття II, тис. грн (7—13)
	Обсяг, тонн	Ціна за тону, грн	Виручка тис. грн	Ранг за обсягом обороту		Залежна СП, тис. грн	СП на тону, грн	СП в % від обороту					
1					6	7	8	9	10	11	12	13	14
ВИРІБ 1													
ВИРІБ 2													
ВИРІБ 3													
УСЬОГО													
Загальні постійні витрати по бюджету, тис. грн													
Відхилення постійних витрат від бюджету, тис. грн													
Прогнозовані загальні постійні витрати, тис. грн													
Управлінський прибуток, тис. грн													

## Орієнтовна тематика рефератів

1. Оперативний і стратегічний контролінг: порівняльна характеристика цілей, завдань та інструментарію.
2. Роль контролінгу в сучасних умовах господарювання.
3. Становлення контролінгу як окремого виду управлінської діяльності.
4. Використання концепції управління за результатами в практиці контролінгу.
5. Вартісні методи обґрунтування та критерії прийняття управлінських рішень.
6. Переваги та вади використання й впровадження на підприємстві системи збалансованих показників.
7. Побудова комплексної системи показників результативності діяльності підприємства.
8. Система управління за результатами (Performance Measurement) як методичне підґрунтя побудови цілей у контролінгу.
9. Місце вартісно-орієнтованого менеджменту (Value Based Management) у контролінгу.
10. Збалансована система показників (Balanced Scorecard — BSC) як основа для побудови показників у контролінгу.
11. Досвід зарубіжних і вітчизняних підприємств у запровадженні систем управлінської звітності.
12. Моделі консолідації управлінської звітності в компаніях холдингового типу
13. Маржинальний аналіз і розрахунок сум покриття як інструмент управління витратами.
14. Сутність, особливості та різновиди калькулювання за замовленнями (Job-Order Costing).
15. Сутність, особливості, переваги, вади та різновиди калькулювання за процесами.
16. Сутність, особливості, переваги, вади та різновиди калькулювання за повними витратами (Absorbtion Costing).
17. Сутність, особливості, переваги, вади та різновиди калькулювання за неповними витратами (Direct Costing).
18. Калькулювання за видами діяльності (Activity Based Costing).
19. Калькулювання за стандартами (Standard Costing)
20. Калькулювання для безперервного вдосконалення (Kaizen Costing).
21. Цільове калькулювання (Target Costing).
22. Калькулювання життєвого циклу виробу (Life-Cycle Costing).

23. Сутність менеджменту функціональних груп (Functional group management) і його місце в управлінні витратами.
24. Cost-Killing як елемент системи управління витратами.
25. Сутність і ключові характеристики методу безперервного бюджетування.
26. Сутність і ключові характеристики методу бюджетування через прирощення.
27. Сутність та ключові характеристики методу бюджетування «з нуля».
28. Реорганізація фінансової структури підприємства за центрами відповідальності.
29. Аналіз «витрати—обсяг—прибуток»: переваги та обмеження.
30. Принципи проведення диференціального аналізу альтернативних рішень.
31. Методи прийняття рішення про необхідність власного виробництва чи поставок зі сторони (аутсорсинг) у контролінгу.
32. Система економічних розрахунків, що використовується в контролінгу інвестиційних проектів.
33. Сутність методу Six Sigma Quality Standard (Стандарт якості Шість Сігма) і його місце в контролінгу.
34. Концепція стратегічних карт (Strategy Maps) у контролінгу.
35. Сутність функціонально-вартісного аналізу, особливості та сфери його застосування.
36. Сутність GAP-аналізу та його місце в контролінгу.
37. Інструментарій стратегічного управління витратами.
38. Аналіз ланцюжка формування вартості (Value Chain Analysis) на підприємстві: сутність концепції та принципи використання в контролінгу.
39. ABC- і XYZ-аналіз як інструменти оперативного контролінгу.
40. Сутність і місце диференціального аналізу в контролінгу.
41. Управління за відхилення як складова інструментарію контролінгу.
42. Експертна діагностика діяльності підприємства: сутність, принципи та місце в системі контролінгу.
43. Сутність та особливості проведення організаційного аудиту.
44. Аналіз стратегії підприємства: міжнародний і вітчизняний досвід.
45. Аналіз фінансового стану підприємства: етапи проведення та основні показники.

46. Напрями та особливості кадрового аудиту підприємства.
47. Розробка концепції, проектування, упровадження та адаптація системи контролінгу на підприємстві.
48. Визначення ефективності впровадження та функціонування системи контролінгу.
49. Склад та місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.
50. Формування цільових функцій та елементів системи контролінгу.
51. Інформаційні потоки на підприємстві в системі контролінгу.
52. Програмне забезпечення функціонування служби контролінгу.
53. Кваліфікація та обов'язки контролера в сучасних умовах господарювання.
54. Особливості та етапи організації централізованої служби контролінгу.
55. Особливості та етапи організації децентралізованої служби контролінгу.
56. IT-підтримка контролінгу.

## **ПАМ'ЯТКА ДО НАПИСАННЯ РЕФЕРАТУ**

Обсяг роботи має бути не менше 15 сторінок тексту. На початку має бути наведений план, який орієнтовно складається з 2—3 питань. Реферат повинен містити вступ і короткі висновки. Формування тексту реферату відбувається шляхом систематизації та обробки зібраних матеріалів з кожної позиції плану на підставі аналізу сучасної економічної літератури.

Роботу друкують на одному боці аркуша білого паперу через півтора міжрядкових інтервали, 14 шрифтом типу «Times New Roman». Текст роботи необхідно друкувати, залишаючи береги таких розмірів: лівий, верхній і нижній — не менше 20 мм, правий — не менше 10 мм. Під час написання реферату студент має давати посилання на джерела, матеріали або окремі результати, які наводяться в роботі. Список використаної літератури подається після висновків.

Студент виконує індивідуальне завдання за темами, номери яких відповідають номерам, під яким його прізвище зазначено в журналі навчальної групи.

## Розділ



---

## РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

---

### Основна

1. *Атрилл П., МакЛейни Э.* Управленческий учет для нефинансовых менеджеров: Пер. с англ.; Под ред. С. Л. Каныгина. — Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. — 624 с.
2. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — 2-ге вид. — К.: Лібра, 2004. — 704 с.
3. *Дайле А.* Практика контроллинга : Пер. с нем. / Под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 336 с.
4. Контроллинг: Навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янку, Л. М. Приходько. — К.: КНЕУ, 2008. — 264 с.
5. Контроллинг в бизнесе: Методические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 252 с.
6. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners: Пер. с нем. — 2-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с.
7. *Петренко С. Н.* Контроллинг: Учебное пособие. — К.: Эльга, Ника-центр, 2004. — 328 с.
8. *Фольмут Х. И.* Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. М. Л. Лукашевича и др. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 187 с.
9. *Хан Д. ПиК.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. А. А. Турчак. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
10. *Яковлев Ю. П.* Контролінг на базі інформаційних технологій. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 318 с.

### Додаткова

11. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студ. вузов: Пер. с англ. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит, 1998. — 774 с.

12. *Данилочкина Н. Г., Чернер Н. В.* Контроллинг: Учебное пособие. — 2-е изд., доп. — М.: Доброе слово, 2007. — 294 с.
13. *Котляров С. А.* Управление затратами. — СПб.: Питер, 2001.
14. *Майер Э.* Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. / Под ред. Николаевой С. А. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 94 с.
15. *Манн Р., Майер Э.* Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. / Под ред. В. Б. Ивашкевича. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 208 с.
16. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет. — М.: Олимп-Бизнес, 2002. — 448 с.
17. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 320 с.

# Зміст

ВСТУП . . . . .	3
РОЗДІЛ 1. ТИПОВА НАВЧАЛЬНА ПРОГРАМА КУРСУ . . . . .	5
РОЗДІЛ 2. НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДО ТЕМ КУРСУ . . . . .	11
Тема 1. Контролінг: сутність, функції, види й основні завдання . . . . .	11
Тема 2. Контролінг у системі прийняття управлінських рішень . . . . .	35
Тема 3. Управлінський облік і звітність . . . . .	54
Тема 4. Особливості управління витратами в системі контролінгу . . . . .	70
Тема 5. Система бюджетування на підприємстві . . . . .	97
Тема 6. Інструментарій контролінгу . . . . .	123
Тема 7. Експертна діагностика підприємства в системі контролін- гу . . . . .	149
Тема 8. Організація та інформаційна підтримка контролінгу . . . . .	170
РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА ПОТОЧНОГО ТА ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗНАТЬ . . . . .	196
3.1. Загальні положення . . . . .	196
3.2. Перелік програмних питань, що охоплюють зміст робочої програми . . . . .	197
3.3. Порядок поточного оцінювання знань . . . . .	198
3.4. Підсумковий контроль знань студентів . . . . .	204
РОЗДІЛ 4. ЗАВДАННЯ ДЛЯ СТУДЕНТІВ ЗАОЧНОЇ ФОРМИ НАВЧАННЯ . . . . .	211
РОЗДІЛ 5. САМОСТІЙНА РОБОТА СТУДЕНТІВ . . . . .	223
РОЗДІЛ 6. РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА . . . . .	238



*Навчальне видання*

**ШВИДАНЕНКО Генефа Олександрівна  
ЛАВРЕНЕНКО Валентина Віталіївна  
ПРИХОДЬКО Людмила Миколаївна  
ШВИДКА Оксана Полікарпівна**

# **КОНТРОЛІНГ**

**Навчальний посібник**

Редактор *Н. Підлужна*  
Художник обкладинки *Т. Зябліцева*  
Коректор *А. Фіялка*  
Верстка *Я. Ткаченко*

Підп. до друку 27.12.12. Формат 60×84/16. Папір офсет. № 1.  
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум.-друк. арк. 13,95.  
Обл.-вид. арк. 15,87. Зам. 10-3984.

Державний вищий навчальний заклад  
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру  
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, № 235 від 07.11.2000)

Тел./факс (044) 537-61-41; тел. (044) 537-61-44  
E-mail: [publish@kneu.kiev.ua](mailto:publish@kneu.kiev.ua)

*Для нотаток*

*Для нотаток*

*Для нотаток*

*Для нотаток*

*Для нотаток*

*Для нотаток*

*Для нотаток*